

R.G. 1392/2023



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
CORTE DI APPELLO DI NAPOLI

Sezione controversie di lavoro e di previdenza ed assistenza composta dai magistrati:

Dott. Sebastiano Napolitano	Presidente
Dott.ssa Rosa Del Prete	Consigliere
Dott. Arturo Avolio	Consigliere rel.

Ha pronunciato, all'esito dell'udienza del 9.3.2026, la seguente

SENTENZA

nella causa iscritta al n. 1392/2023 R.G. LAVORO E PREVIDENZA

TRA

Angela s.r.l., in persona del legale rapp.te, rapp.ta e difesa dagli Avv.ti Andrea Tomasino, Carlo Tomasino e Giuseppe Tomasino,

APPELLANTE

E

Istituto Nazionale della Previdenza Sociale, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'Avv. Roberto Maisto,

APPELLATO

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il Tribunale di Napoli, in funzione di Giudice del lavoro, ha deciso sul ricorso proposto da Angela s.r.l. nei confronti dell'Inps avente ad oggetto l'opposizione al verbale di accertamento n. 2018 005703/DDL dell'8 luglio 2019, l'accertamento negativo del credito ivi vantato per l'importo di euro 5.641.908,94, a titolo di contributi previdenziali afferenti il periodo 1.10.2014 - 31.01.2019, nonché per l'importo di euro 4.179.177,92, a titolo di correlate sanzioni civili da evasione, per l'importo complessivo di euro 9.821.086,86, ed infine l'accertamento del diritto al rilascio del DURC.

Con il verbale opposto sono state contestate:

a) la violazione dell'art. 1 comma 755 e ss della legge 296/2006 per omesso accantonamento delle



quote del TFR: la società avrebbe, infatti superato il limite dimensionale di 50 dipendenti medi mensili nell'anno di avvio dell'attività (2014), previsto quale soglia per l'obbligo, inattuato, di conferire il TFR maturato presso il Fondo di tesoreria dell'INPS;

b) l'omesso versamento dei contributi sull'indennità di trasferta corrisposta ai dipendenti dal gennaio 2015 al gennaio 2018: la società non avrebbe documentato il titolo esposto in busta paga cosicché le somme erogate sono state considerate quali elementi della retribuzione da sottoporre a imposizione;

c) l'omesso versamento dei contributi sull'indennità di mensa dal settembre 2015 al dicembre 2016: considerato che la sede operativa della società sarebbe ubicata in una zona dove esistono strutture e servizi di ristorazione le somme corrisposte a tale titolo dovrebbero concorrere al formare il reddito imponibile ai sensi dell'art. 51, co. 2, lett. c), del TUIR;

d) l'omesso versamento dei contributi sulle somme corrisposte ai dipendenti a titolo di "rimborso spesa" e "rimborso spese documentate" dal gennaio 2015 al gennaio 2018: la società non avrebbe esibito documentazione a giustificazione del corretto titolo di erogazione;

e) l'indebita percezione di somme a titolo di agevolazioni contributive come conseguenza delle sopra evidenziate irregolarità contributive, ai sensi dell'art. 1, co. 1175, della l. n. 296 del 2006.

Il giudice di prime cure ha respinto il ricorso alla luce delle seguenti argomentazioni.

a) sulla violazione dell'art. 1 comma 755 e ss della legge 296/2006 per omesso accantonamento delle quote del TFR: la società avrebbe, effettivamente, superato il limite dimensionale di 50 dipendenti medi mensili nell'anno di avvio dell'attività (2014), previsto quale soglia per l'obbligo, inattuato, di conferire il TFR maturato presso il Fondo di tesoreria dell'INPS; sul punto non sarebbe corretto il criterio di calcolo proposto dalla società ricorrente dovendosi considerare le giornate lavorabili (26 mensili per un lavoratore a tempo pieno) e non quelle effettive di lavoro.

b) sull'indennità di trasferta (c.d. trasferta Italia): la società non avrebbe prodotto documentazione a giustificazione dell'indennità; né avrebbero colto nel segno le difese dalla società che ha allegato la politica aziendale di garantire ai blasonati clienti immediata assistenza presso i luoghi di giacenza dei prodotti attraverso la trasferta di personale con mezzo proprio: il dato sarebbe irrilevante a fronte del mancato assolvimento, da parte della società, dell'onere della prova sulla stessa gravante; del resto la documentazione sarebbe del tutto assente e l'omessa prova non è stata ritenuta, dai verbalizzanti, per quei 38 lavoratori in relazione alle cui trasferte sono state prodotte documentazioni ritenute, in un mero '*obiter dictum*', incomplete;

c) sull'indennità di mensa: il giudice di prime cure non ha ritenuto assolto l'onere della prova da parte



delle società; a fronte dell'accertamento riportato nel verbale circa la presenza nelle prossimità dell'azienda di servizi di ristorazione, Angela s.r.l. non avrebbe allegato e dimostrato circostanze di segno contrario; né coglierebbe nel segno l'argomentazione spesa dalla contribuente circa il numero di dipendenti prossimo alle 700 unità: la società, infatti, si sarebbe dovuta fare carico di soluzioni alternative come l'alternanza della pausa pranzo in fasce orarie; le istanze istruttorie articolate sul punto sono state ritenute inammissibili in quanto generiche (sede lontana dal centro abitato) e irrilevanti (presenza di locali di ristorazione idonei a servire in meno di un'ora circa 700 lavoratori);

d) sulle somme corrisposte ai dipendenti a titolo di "rimborso spesa" e "rimborso spese documentate": la società non avrebbe esibito documentazione a giustificazione di tali voci; tale documentazione sarebbe stata necessaria in quanto dette voci non potevano considerarsi come spese forfettarie alla luce dell'esplicita espressione "spese documentate"; inoltre non sarebbe stato possibile nell'ambito della stessa trasferta adottare criteri di rimborso diversi;

e) sulla revoca e ripetizione delle somme erogate a titolo di agevolazioni contributive: la scelta sarebbe stata diretta conseguenza delle sopra evidenziate irregolarità contributive, ai sensi dell'art. 1, co. 1175, della l. n. 296 del 2006; l'ampiezza del concetto utilizzato da tale norma, che si riferisce genericamente a "benefici normativi e contributivi", giustificerebbe la revoca totale dei benefici goduti mancando il DURC; tanto sarebbe stato chiarito anche dalla Circolare INPS n. 3 del 2017 che sottolinea come l'assenza del DURC determina il mancato godimento dei benefici di cui fruisce l'intera azienda per il relativo periodo; del resto si tratterebbe, nel caso de quo, di violazioni che hanno riflesso sulla posizione contributiva e non di generiche violazioni di legge le quali sole potrebbero avere riflesso limitatamente ai benefici legati al lavoratore cui la violazione si riferisce; del resto le violazioni, in particolare quella relativa al mancato conferimento del TFR, si riferirebbero a tutti i lavoratori;

f) sulla legittimità delle sanzioni applicate: non risponderebbe al vero che il verbale avrebbe applicato solo sanzioni da evasione contributiva e non da omissione; le somme aggiuntive, ha affermato la sentenza, sono, invece, state calcolate come omissione; del resto quelle calcolate come evasione sarebbero del tutto legittime in quanto l'opponente avrebbe effettuato registrazioni non conformi al vero con l'intento di evadere la contribuzione; sul quantum, del resto, le sanzioni sarebbero legittime non superando il 60% dell'importo dei contributi non corrisposti.

Con atto di appello Angela s.r.l. ha impugnato la predetta sentenza, articolando i seguenti motivi di impugnazione.

- 1) Il giudice di prime cure avrebbe errato nel ritenere la contribuente gravata dell'onere probatorio che, invece, sussisterebbe in capo all'ente previdenziale. Del resto, il giudice di prime cure non ammettendo



la prova articolata non avrebbe consentito ad Angela s.r.l. di provvedere alla prova delle circostanze allegare.

- 2) Sull'omesso conferimento del TFR: la soglia di 50 dipendenti medi mensili sarebbe stata erroneamente calcolata sulle ore lavorabili e non su quelle effettivamente lavorate considerando le quali, invece, si arriverebbe al numero di 48,91; l'INPS, del resto, avrebbe commesso ulteriori errori come nel caso del dipendente Romano Salvatore che è stato assunto a tempo determinato per un solo mese e avrebbe dovuto, invece, per tale ragione, essere escluso dal computo ai sensi della fonte normativa che impone di non calcolare i lavoratori a tempo determinato per i quali la durata del rapporto sia inferiore a tre mesi; un errore sarebbe stato commesso pure in relazione al dipendente Davascio Massimo per il quale le giornate di lavoro sono state computate in 69 laddove, invece, sarebbero 63. Tali errori renderebbero non credibile l'intero verbale.
- 3) Sull'indennità di trasferta: i verbalizzanti avrebbe, innanzitutto, errato nel non ascoltare i lavoratori coinvolti nella verifica; il giudice di prime cure, poi, avrebbe errato nel non ammettere la prova testimoniale articolata dalla società; in primo grado, peraltro, la società avrebbe versato 348 documenti a giustificazione delle trasferte.
- 4) Sulle somme corrisposte a titolo di rimborso spese: la società poteva scegliere liberamente, in relazione a ciascuna trasferta, la tipologia di rimborso spese (forfettaria, analitica o mista); ha scelto il regime a forfait che comporta, fino alla somma di euro 46,48, la sottrazione delle somme alla formazione del reddito da lavoro dipendente senza la necessità di conservare documenti giustificativi.
- 5) Sull'indennità di mensa: il giudice di prime cure avrebbe errato nel non ammettere la prova articolata circa la mancanza, in zona, di strutture di ristorazione; del resto, il verbale, nell'indicare la presenza di tali servizi nelle vicinanze, avrebbe omesso di indicarle e di dimostrare la capacità delle stesse di accogliere tutti i dipendenti, la possibilità di raggiungerle senza vetture private in un tempo ragionevole. Ad ogni modo, la struttura più vicina si troverebbe a 4 km e sarebbe in grado di ospitare 40 persone, un'altra si troverebbe a 5 km e potrebbe accoglierne 60, la successiva a 15 km, per 30 persone e un'altra ancora a 10 km, per 40 persone.
- 6) Sulla revoca dei benefici: le violazioni contestate non potrebbero comportare la perdita totale dei benefici goduti; il principio di proporzionalità (art. 6, co. 9 e 10, l. 389 del 1989) imporrebbe di rispettare una proporzione tra inadempimento e perdita dei benefici. Ad ogni modo la quantificazione sarebbe errata non avendo tenuto conto dei contributi già versati da Angela s.r.l. Inoltre, l'accertamento di una soglia di lavoratori superiore a 50 medi mensili avrebbe determinato una modifica dello *status* dell'azienda che non potrebbe avere effetto retroattivo.



- 7) Sulle sanzioni: le somme aggiuntive, contrariamente a quanto affermato dal giudice di prime cure, sarebbero state addebitate a titolo di evasione e non di omissione (pagg. da 11 a 14 del verbale). Inoltre, la percentuale utilizzata per il calcolo delle sanzioni sarebbe eccessiva (circa 80% dei contributi non versati) superando il limite del 40% previsto per il caso di omissione e anche quello del 60% previsto per l'evasione. Per giunta, le sanzioni sarebbero illegittime in quanto applicate retroattivamente in assenza di comportamenti manchevoli.

Si è costituito l'INPS chiedendo il rigetto dell'appello.

- 1) Sull'omesso conferimento del TFR: ha ribadito che la soglia di 50 dipendenti medi mensili è stata legittimamente calcolata sulle ore lavorabili. Inoltre, la censura relativa alla posizione del lavoratore Romano Salvatore sarebbe inammissibile in quanto nuova in appello. Del resto, la stessa è infondata in quanto, se è vero che per un mese nel 2014 il dipendente ha lavorato in forza di un contratto a tempo determinato, da escludersi, in forza di legge, dal computo, è pure vero che l'Istituto ne ha considerato la posizione in quanto nello stesso anno è stato assunto a tempo indeterminato e nel conteggio è stato tenuto in considerazione solo tale ultimo periodo. Del resto, la sua posizione sarebbe ininfluenza sul totale. In via subordinata, ove pure si dovesse ritenere che per il 2014 la soglia dei 50 dipendenti non fosse stata superata, la stessa sarebbe, comunque, stata raggiunta, per quanto dichiarato dalla stessa società, negli anni successivi in relazione ai quali, quindi, la violazione sarebbe, comunque, sussistente.
- 2) Sull'indennità di trasferta: la società non avrebbe adempiuto al suo onere probatorio. Non sarebbero, infatti, stati esibiti documenti giustificativi se non, in maniera incompleta, per 38 lavoratori i quali, però, sono stati esclusi dal computo nel verbale.
- 3) Sulle somme corrisposte a titolo di rimborso spese: dette spese sono state considerate a titolo di spese documentate come risulterebbe dalla espressione usata in busta paga. La società, quindi, non ha optato per il regime forfettario.
- 4) Sull'indennità di mensa: la società non avrebbe provato il presupposto dell'assenza di strutture ristorative in loco. Sarebbero, inoltre, irrilevanti le difficoltà organizzative della pausa pranzo ragion per cui correttamente il giudice di prime cure non avrebbe omesso la prova articolata.
- 5) Sulla revoca dei benefici: le violazioni contestate comportavano la perdita totale dei benefici goduti. Infatti, l'omesso conferimento del TFR ha riguardato tutti i lavoratori. Ad ogni modo l'assenza del DURC determina comunque la perdita di tutti i benefici. Né sarebbe applicabile al caso de quo l'interpello n. 4 del 2019 del Ministero del lavoro in merito all'applicabilità de d.l. 71 del 1993. Nemmeno coglierebbe nel segno la censura relativa alla retroattività della modifica dello *status*



aziendale. La censura, innanzitutto, sarebbe inammissibile in quanto spiegata la prima volta in appello. Sarebbe, poi, infondata non trattandosi, nel caso de quo, di *status* legato al settore economico ed all'attività svolta.

- 6) Sulle sanzioni: le sanzioni sarebbero state correttamente calcolate a titolo di evasione sulle somme dovute a titolo di irregolarità contributive, e a titolo di morosità sulle agevolazioni contributive revocate. La censura sul superamento della percentuale sarebbe inammissibile in quanto nuova in appello ed in quanto la società non ha proposto un calcolo alternativo.

All'odierna udienza la Corte ha deciso la causa come da dispositivo in atti.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello è parzialmente fondato.

1. Sull'omesso conferimento del TFR.

In ordine alla contestazione relativa all'omesso conferimento del TFR al fondo INPS l'appellante ha lamentato l'illegittimità del verbale di accertamento in quanto la soglia di 50 dipendenti medi mensili sarebbe stata erroneamente calcolata sulle ore lavorabili e non su quelle effettivamente lavorate, considerando le quali, invece, si sarebbe arrivati al numero di 48,91 dipendenti medi.

La censura non coglie nel segno: le modalità di computo dei dipendenti ai fini dell'individuazione della sussistenza del presupposto normativo sono corrette e conformi alle fonti.

L'articolo 1, comma 755, della legge n. 296/2006, ha istituito il "*Fondo per l'erogazione ai lavoratori dipendenti del settore privato dei trattamenti di fine rapporto di cui all'articolo 2120 del codice civile*" che garantisce ai lavoratori dipendenti del settore privato l'erogazione dei trattamenti di fine rapporto di cui all'articolo 2120 del codice civile.

Il comma 756 ha previsto che, ai fini del finanziamento del Fondo, al medesimo affluisce un contributo pari alla quota di cui all'articolo 2120 del codice civile, al netto del contributo di cui all'articolo 3, ultimo comma, della legge 29 maggio 1982, n. 297, maturata a decorrere dall'1.1.2007 e non destinata alle forme pensionistiche complementari di cui al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, ovvero all'opzione di cui al comma 756-bis.

Lo stesso comma 756 ha previsto che "*non sono tenuti al versamento del predetto contributo i datori di lavoro che abbiano alle proprie dipendenze meno di 50 addetti*".

Ai sensi del comma 757 le modalità di attuazione di tali disposizioni sono stabilite con decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale, di concerto con il Ministro dell'economia e delle



finanze.

Con decreto del Ministero del lavoro e della previdenza sociale 30 gennaio 2007 (in Gazz.Uff., 1° febbraio, n. 26) sono state delineate le modalità di attuazione. In particolare, l'art. 1, co. 5, recependo e attuando l'indicazione della norma primaria, ha previsto che *“Sono obbligati al versamento del contributo i datori di lavoro del settore privato, esclusi i datori di lavoro domestico, che abbiano alle proprie dipendenze almeno cinquanta addetti, per i lavoratori per i quali trova applicazione, ai fini del trattamento di fine rapporto (TFR), l'art. 2120 del codice civile”*. Il successivo comma 6 ha stabilito che per le aziende che, come Angela s.r.l., hanno iniziato l'attività successivamente al 31 dicembre 2006, ai fini dell'individuazione del limite numerico *“si prende a riferimento la media annuale dei lavoratori in forza nell'anno solare di inizio attività”*. Nel precisare quali sono i lavoratori da considerare ai fini della verifica di detta soglia, il comma 7 ha previsto che *“nel predetto limite devono essere computati tutti i lavoratori con contratto di lavoro subordinato”*. La formulazione, pertanto, è molto ampia e impone di prendere in considerazione i lavoratori *“a prescindere dalla tipologia del rapporto di lavoro e”*, soprattutto, per quanto qui interessa, *“dall'orario di lavoro”*; chiarendo che *“i lavoratori con contratto di lavoro a tempo parziale sono computati in base alla normativa di riferimento”*. La norma, quindi, include nel computo i rapporti con qualsivoglia articolazione dell'orario di lavoro e, ai fini del computo, prende in esame non l'orario in concreto svolto, ma quello contrattuale, tanto è vero che l'unica distinzione prevista è quella tra tempo pieno e tempo parziale. Ad ulteriore conferma che a rilevare sono le ore lavorabili e non quelle lavorate la stessa norma prosegue prevedendo che *“il lavoratore assente è escluso dal computo dei dipendenti solo nel caso in cui in sua sostituzione sia stato assunto un altro lavoratore”*, pertanto ove l'assenza non sia coperta da un sostituto il lavoratore si considera ai fini del computo e non in proporzione alle ore di presenza.

Tale modalità di calcolo è stata fatta propria dall'INPS con la circolare n. 70 del 3.4.2007 nella quale ha specificato che *“ogni lavoratore, qualunque siano le particolarità che caratterizzano il suo contratto di lavoro subordinato (tempo determinato, stagionale, apprendistato, inserimento o reinserimento, intermittente, formazione e lavoro, somministrazione, domicilio, ecc.) vale come una unità ai fini del calcolo del predetto limite dimensionale [...] Anche il lavoratore assente (qualunque sia la causa, compresa l'aspettativa per cariche elettive o sindacali, aspettativa motivi famiglia e altre) è computato nel limite, a meno che in sua sostituzione sia stato assunto un altro lavoratore, nel qual caso sarà computato quest'ultimo [...] Per ciascun lavoratore sarà preso in considerazione il numero di mesi o le frazioni di mesi di attività (escludendo i periodi di disponibilità per i lavoratori intermittenti e per i somministrati), riconducendo il periodo di attività al numero di giornate convenzionalmente fissato in 26 per il lavoratore in forza all'azienda per l'intero mese ovvero nel minor numero di giornate proporzionalmente ridotte per i rapporti di lavoro di durata inferiore al*



*me*se. La sommatoria delle giornate di tutti i lavoratori sarà divisa per 312 (26 x12) ovvero per un numero proporzionalmente ridotto nel caso di inizio attività nel corso del 2006”. Tali modalità sono state, poi, confermate con la successiva circolare n. 37 del 1.3.2018 e con il messaggio n. 3025 del 2019 che hanno, a tal fine, rinviato al precedente del 2007.

Correttamente, pertanto, l’INPS ha proceduto al calcolo del numero dei lavoratori sulla base delle ore lavorabili e non su quelle lavorate. Del resto, l’appellante non ha allegato circostanze idonee ad escludere il computo di alcuni lavoratori come, ad esempio, sostituzioni di lavoratori assenti, nel qual caso, peraltro, il lavoratore sostituito sarebbe stato calcolato in luogo del sostituito. Né sono state evidenziate irregolarità rilevanti. In relazione al dipendente Romano Salvatore l’appellante ha lamentato che lo stesso è stato assunto a tempo determinato per un solo mese e avrebbe dovuto, invece, per tale ragione, essere escluso dal computo ai sensi della fonte normativa che impone di non calcolare i lavoratori a tempo determinato per i quali la durata del rapporto sia inferiore a tre mesi.

A tale riguardo l’INPS ha chiarito che il dipendente è stato computato non per il periodo a tempo determinato ma per quello successivo nel quale è stato assunto a tempo indeterminato. Del resto, la sua posizione sarebbe ininfluyente sul totale. Allo stesso modo non coglie nel segno la cesura relativa al computo del dipendente Davascio Massimo per il quale le giornate di lavoro sarebbero state computate in 69 laddove, invece, sarebbero 63. Il calcolo proposto dalla società, infatti, prende in considerazione le ore lavorate e non quelle lavorabili, criterio come visto, non conforme a legge.

2. Sull’indennità di trasferta.

L’appellante ha lamentato che i verbalizzanti avrebbero, innanzitutto, errato nel non ascoltare i lavoratori coinvolti nella verifica; il giudice di prime cure, poi, avrebbe errato nel non ammettere la prova testimoniale articolata dalla società; in primo grado, peraltro, la società avrebbe versato 348 documenti a giustificazione delle trasferte.

Dalla lettura del verbale, sotto la voce “*indennità di trasferta*”, emerge che l’INPS abbia contestato la sottrazione a contribuzione delle voci relative a detta indennità nei limiti di 46,48 euro al giorno.

Al riguardo l’art. 51 del d.p.r. n. 917 del 1986, al comma 5, prevede che “*Le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente lire 90.000 al giorno, elevate a lire 150.000 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto*”. La norma, quindi, prevede che detta indennità sia sottratta solo entro certi limiti alla contribuzione. Solo le spese documentate vengono integralmente sottratte all’imposizione.

Il fatto che per il riconoscimento dell’indennità non debbano essere documentate le relative spese non significa che l’esistenza della trasferta stessa non debba essere provata come ribadito dalla Suprema



corte con pronuncia n. 3431 del 2015. Si tratta, infatti, comunque di un'eccezione al principio generale di sottoposizione a contribuzione di tutte le somme corrisposte in ragione del rapporto di lavoro.

Va ricordato che in tema di riduzione di obblighi contributivi relativi ai casi di trasferta o di rimborso delle spese di viaggio di cui all'art. 51, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986, compete al richiedente, che intende beneficiarne, l'onere di provare il possesso dei requisiti che, per legge, danno diritto all'esonero (o alla detrazione) di volta in volta invocato (Cass., 24/05/2017, n. 13011; Cass., 10/07/2018, n. 18160). Rileva, dunque, il principio generale più volte enunciato dalla Suprema Corte, secondo cui, laddove si versi in situazione di eccezione in senso riduttivo dell'obbligo contributivo, grava sul soggetto che intenda beneficiarne l'onere di provare il possesso dei requisiti che, per legge, danno diritto all'esonero (o alla detrazione) di volta in volta invocata, ricadendo sul datore di lavoro che pretenda di avere accesso ai benefici contributivi previsti in caso di trasferta dei dipendenti o di rimborso per spese di viaggio, l'onere di dimostrare la causa dell'esonero dell'assoggettamento a contribuzione (fra le altre, Cass. 22 luglio 2014, n. 16639).

Orbene, l'INPS, sulla base di elementi indiziari, ha posto in dubbio la genuinità delle indennità corrisposte e, quindi, delle trasferte stesse. Ha evidenziato, in particolare, la genericità della documentazione esibita o l'assenza della stessa; l'assenza di rimborsi chilometrici, circostanza, questa, indicativa della fittizietà delle trasferte in quanto la somma corrisposta a titolo di indennità, sempre inferiore a 46,48 euro (soglia minima per l'esenzione contributiva), non sarebbe stata sufficiente a coprire i costi sostenuti dai lavoratori per raggiungere con la propria autovettura i luoghi di destinazione. A fronte di tali indizi l'Ufficio ha legittimamente dubitato della genuinità delle trasferte riversando, secondo i principi di legge, l'onere della prova prima in sede amministrativa e poi in quella giudiziale sulla società.

L'appellante ha articolato, a riprova delle trasferte effettuate, prova per testi e documentale.

La prima appare generica ed inammissibile. La ricorrente in primo grado, infatti, ha chiesto di provare di essere tenuta all'immediato intervento per riparazioni e assistenza sui prodotti, anche per minimi difetti; i dipendenti venivano mandati in trasferta per detta assistenza *ad horas* su semplice richiesta; tanto accadeva talmente spesso che era necessario l'utilizzo della auto private dei dipendenti non essendo sufficiente il parco macchine della società; i dipendenti sono inviati spesso a svolgere corsi di formazione per l'avvio a produzione di nuovi modelli; le spese di trasferta venivano assegnate sulla base di schede predisposte dagli stessi lavoratori.

Non v'è chi non veda come le allegazioni fornite siano inidonee a provare le singole trasferte ma solo a dare riscontro del fatto che la politica aziendale era quella di garantire un'assistenza intensa e gravosa



con necessità di singoli spostamenti.

In questa sede, quindi, non rimane che verificare se la copiosa documentazione prodotta da Angela s.r.l. sia idonea a provare le singole trasferte.

Considerato che le stesse sono indennizzate mese per mese nelle buste paga, nelle quali è stato indicato il numero di ore e giorni di trasferta, occorre verificare che effettivamente, nei mesi indicati, i singoli lavoratori si siano allontanati dalla sede per ragioni di lavoro per il numero di ore e giorni indicati nei singoli cedolini.

A tal fine è stato conferito incarico di CTU.

Al consulente è stato chiesto di verificare, innanzitutto, quali sono le indennità di trasferta disconosciute dall'Istituto esaminando la relativa documentazione della produzione dell'INPS del primo grado, nella quale sono indicate le voci mese per mese per ogni singolo lavoratore; di verificare dalla buste paga presenti agli atti, mese per mese e per ogni lavoratore, la quantità oraria o i giorni di trasferta indennizzati; di esaminare in relazione ad ogni evento, così individuato, per le ore e per i giorni dichiarati, se vi è giustificata nella produzione del ricorrente in primo grado utilizzando i seguenti criteri per ritenere giustificate le trasferte:

- deve risultare dai documenti giustificativi il giorno della trasferta (o la durata in ore laddove l'indennità sia stata eventualmente liquidata su base oraria), l'autorizzazione allo stesso riferita, il luogo di destinazione, il cliente servito e la descrizione dell'intervento effettuato;
- La descrizione dell'intervento dovrà essere sufficientemente dettagliata da consentire la verifica della rispondenza dell'attività alla qualifica ricoperta dal lavoratore e al settore di attività del cliente;
- vi deve essere corrispondenza tra la qualifica del dipendente e la tipologia di intervento effettuata;
- deve risultare, per i corsi di formazione, l'oggetto del corso o il cliente presso il quale si è tenuto; vi dovrà essere, inoltre, corrispondenza tra la qualifica del lavoratore e il corso seguito.

Al Ctu è stato chiesto di verificare e indicare i documenti con data certa.

Al Consulente, è stato, poi, chiesto di verificare, in caso di sussistenza di valida giustificata in base ai suesposti criteri, se ed in che misura le indennità di trasferta forfetarie abbiano superato il limite di cui all'art. 51, co. 5, TUIR fornendo un conteggio delle cifre che, invece, non superano il limite, analitico e anche complessivo.

Al consulente è stato, poi, chiesto di individuare nelle buste paga le spese rimborsate in relazione alle trasferte ma diverse dall'indennità di trasferta forfetaria; di verificare, quindi, in base ai criteri sopra



indicati, se dette spese fossero documentate in base al criterio analitico o, in caso negativo, fossero state sostenute in relazione a trasferte di cui pure, in base ai medesimi criteri, risultasse prova. In caso di esito positivo di verificare se la somma dell'indennità di trasferta e delle spese forfetarie sostenute in quella stessa trasferta superasse o meno (e di quanto) il limite di esenzione dalla contribuzione di cui all'art. 51, co. 5, TUIR.

La perizia è stata resa dal Collegio peritale in base ai principi della scienza e non emergono elementi di irragionevolezza. Pertanto, i relativi esiti possono essere fatti propri dal Collegio.

Dall'esito delle operazioni peritali è emerso che in atti risultano lettere di trasferta per gli anni 2014, 2015 e 2016; per gli anni 2017 e 2018 non risulta prodotta alcuna lettera. Le indennità relative all'anno 2014 sono state tutte interamente escluse dal verbale ispettivo del 08.07.2019. Dalla lettura dei documenti giustificativi allegati alla voce "*Lettere di trasferta*" e "*Foglio riepilogativo trasferte mese*" non risultano:

- o l'indirizzo completo né la generalità del committente, ma solo il Comune;
- o manca l'indirizzo dell'Opificio presso il quale si sarebbe svolta la trasferta;
- o tutti i prospetti si riferiscono all'utilizzo dell'automobile privata del dipendente senza l'erogazione di alcuna indennità chilometrica;
- o la descrizione dell'intervento sufficientemente dettagliata da consentire la verifica della rispondenza dell'attività alla qualifica ricoperta dal lavoratore e al settore di attività del cliente;
- o la corrispondenza tra la qualifica del dipendente e la tipologia di intervento effettuata;
- o per i corsi di formazione, l'oggetto del corso o il cliente presso il quale si è tenuto;
- o la corrispondenza tra la qualifica del lavoratore e il corso seguito;
- o l'autorizzazione allo stesso riferita, il luogo di destinazione, il cliente servito e la descrizione dell'intervento effettuato;
- o la data certa dei documenti.

Dall'analisi, pertanto, risulta che non è stata fornita la prova delle trasferte. L'accertamento in punto di indennità di trasferta va, quindi, confermato.

3. Sulle somme corrisposte a titolo di rimborso spese.

La società ha sostenuto che poteva scegliere liberamente, in relazione a ciascuna trasferta, la tipologia di rimborso spese (forfettaria, analitica o mista); ha scelto il regime a forfait che comporta, fino alla



somma di euro 46,48, la sottrazione delle somme alla formazione del reddito da lavoro dipendente senza la necessità di conservare documenti giustificativi.

I verbalizzanti e, poi, il giudice di prime cure, poi, avrebbero errato nel non ascoltare i lavoratori interessati.

Le censure non colgono nel segno.

Come chiarito dalla Suprema corte (decisione n. 2419 del 2012) dal quadro normativo emerge che il legislatore, nell'evoluzione della disciplina della retribuzione imponibile ai fini contributivi, ha prescritto, affinché l'eccezione alla regola non assurgesse a mero espediente elusivo, che si trattasse di rimborsi spese documentati "*a pie di lista*", a norma dell'originaria formulazione dell'art. 12 voluta dal legislatore del 1992, e "*documentate, relativamente al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto*", a norma delle modifiche introdotte dal legislatore del 1997.

Dal dettato normativo testualmente richiamato (art. 51, co. 5, TUIR) emerge chiaramente che ai fini dell'esclusione totale delle spese dall'imponibile contributivo è necessario che le spese sopportate in occasione delle trasferte e delle missioni siano documentate.

Con la recente ordinanza n. 22923 del 2024 la Corte di cassazione ha precisato che, in sostanza, quando si discuta di esenzione dall'obbligo contributivo è il soggetto che intenda beneficiare dell'esonero che ha l'onere di provare di essere in possesso dei requisiti che, per legge, vi danno diritto (Cass. 10/07/2018 n. 18160). Ne consegue che è il datore di lavoro che pretenda di avere accesso ai benefici contributivi previsti in caso di trasferta dei dipendenti o di rimborso per spese di viaggio che è tenuto a dimostrare la causa dell'esonero dell'assoggettamento a contribuzione (Cass. 18/06/2018 n. 16033). L'INPS deve solo provare l'ammontare complessivo delle somme erogate ai lavoratori in costanza del rapporto di lavoro e spetta al datore di lavoro provare l'ammontare delle somme sottratte all'applicazione della regola generale in ipotesi di rimborsi o indennità per trasferte, dimostrando le trasferte effettuate e l'ammontare dei rimborsi e delle indennità erogate per ciascun giorno (Cass. n. 16033 del 2018 cit.). In particolare, il datore di lavoro deve dimostrare "*le trasferte effettuate e l'ammontare dei rimborsi e delle indennità erogate per ciascun giorno*", deve, in altri termini, "*provare sia che vi erano state trasferte e indennità connesse a trasferte sia il rispetto dei limiti di esenzione di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 51, comma 5*" (Cass. n. 16033 del 2018 cit.).

Con l'ordinanza n. 16579 del 2018 la Suprema corte, pronunciandosi, in particolare, sui "rimborsi chilometrici" versati dal datore di lavoro ai dipendenti, in occasioni di trasferte fuori del territorio comunale, ha chiarito che, in quanto inerenti alle spese di viaggio da questi sostenute, devono essere documentati; "*ai fini dell'esclusione dall'imponibile contributivo, delle erogazione corrisposte in*



favore dei lavoratori, a titolo di rimborso chilometrico, l'onere probatorio del datore di lavoro è assolto [...] documentando i rimborsi chilometrici con riferimento al mese di riferimento, ai chilometri percorsi nel mese, al tipo di automezzo usato dal dipendente, all'importo corrisposto a rimborso del costo chilometrico sulla base della tariffa Aci [...]". In particolare, la Corte, con la citata ordinanza, ha ritenuto che i viaggi ed i relativi chilometraggi (e in definitiva, le spese per tali voci ed i relativi rimborsi) debbano essere analitici e non siano dimostrabili con ogni mezzo di prova, anche non documentale; non sarebbero, in specie, sufficienti, le dichiarazioni rese dai lavoratori al datore di lavoro dei viaggi e dei chilometri percorsi. Sul punto, nello stesso senso, la Corte d'appello di Milano (sent. del 25.5.2022) ha ritenuto *"la necessità di prova documentale degli esborsi"* e che *"non può ritenersi tale la dichiarazione di parte resa dal lavoratore che ha percepito il rimborso (proprio come evidenziato dalla pronuncia Cass., 22/06/2018, n. 1657), soprattutto in assenza di qualsivoglia prova dell'effettività dell'esecuzione delle trasferte e della riconducibilità ad esse dei rimborsi"*.

Non coglie nel segno, quindi, l'appellante, nella parte in cui, ai fini dell'esonero contributivo totale, lamenta la mancata escussione dei lavoratori prima in sede amministrativa e poi in quella giurisdizionale.

La Corte con la citata pronuncia del 2012 ha, poi, chiarito che la documentazione a riprova delle spese non debba presentare peculiari contenuti analitici e specifici, ma, comunque, deve essere idonea fornire prova della spesa.

Del resto, l'esigenza che le spese siano documentate deriva dal fatto che le stesse devono poter essere correlate all'eventuale indennità forfettaria di trasferta goduta nello stesso giorno in quanto in caso di coesistenza delle due voci il limite dell'esclusione da contribuzione della seconda viene abbassato. Al riguardo, infatti, la Suprema corte (sent. n. 3431 del 2015) ha ribadito che: *"Perchè l'indennità di trasferta prevista in via forfettaria, per esigenze legate all'organizzazione aziendale in relazione alla natura dell'attività svolta, in favore del personale non viaggiante concorra a formare il reddito imponibile per la parte eccedente l'importo giornaliero di Euro 46,48 (Euro 77,47 per le trasferte all'estero) sebbene non sia in ogni caso necessaria un'autorizzazione scritta del datore di lavoro, occorre pur sempre che la prestazione lavorativa svolta fuori sede coincida con la data indicata, tenendosi conto, ai fini della riduzione dei limiti massimi di non imponibilità delle somme a tale titolo erogate, dei rimborsi a pie di lista riscossi dal lavoratore"*.

Nel caso de quo la stessa appellante ammette l'assenza di documentazione sulle spese de quibus per cui le stesse non potevano concorrere a sottrarre integralmente gli importi dall'imponibile contributivo secondo il sistema analitico. Nemmeno, per le stesse ragioni, può essere invocato il sistema misto che, per la quota analitica pur sempre esige la documentazione.



Resta da valutare se l'esenzione contributiva possa essere giustificata con il sistema forfetario.

Tale regime prevede una indennità riconosciuta in maniera fissa al dipendente per ogni giorno di lavoro in trasferta (fuori dal comune dove ha sede contrattuale il proprio lavoro) e tale cifra prestabilita prescinde dalle spese effettivamente sostenute dal dipendente. Onde qualificare come forfetario il rimborso occorrerà, allora, sottoporre le spese alla verifica del rispetto dell'onere probatorio già delineato nel precedente paragrafo per le indennità di trasferta. Occorre, cioè, che il datore di lavoro provi che le spese siano state sostenute in occasione di una trasferta della quale, quindi, deve sussistere riscontro.

A tal fine è stato conferito incarico di CTU affinché il collegio peritale individuasse nelle buste paga le spese rimborsate in relazione alle trasferte ma diverse dall'indennità di trasferta forfetaria; di verificare, quindi, in base ai criteri sopra indicati, se dette spese fossero documentate in base al criterio analitico o, in caso negativo, fossero state sostenute in relazione a trasferte di cui pure, in base ai medesimi criteri, risultasse prova. In caso di esito positivo di verificare se la somma dell'indennità di trasferta e delle spese forfetarie sostenute in quella stessa trasferta superasse o meno (e di quanto) il limite di esenzione dalla contribuzione di cui all'art. 51, co. 5, TUIR.

Orbene, dalla CTU è emerso, come visto, che non vi è prova delle trasferte; per tale ragione assorbente anche su questo punto l'appello va rigettato e va confermato l'accertamento nella parte in cui ha ritenuto non provato il diritto di esonero dalla contribuzione per le spese.

4. Sull'indennità di mensa.

È fondato l'appello relativamente all'esclusione della indennità di mensa dall'imponibile previdenziale.

L'art. 51, co. 2, lett. c) del d.p.r. 917 del 1986 prevede, nella formulazione *ratione temporis* vigente, ma in parte qua sostanzialmente immutata per i periodi successivi, che non concorrono a formare il reddito *“fino all'importo complessivo giornaliero di lire 10.240, le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro, nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi, o, fino all'importo complessivo giornaliero di lire 10.240, le prestazioni e le indennità sostitutive corrisposte agli addetti ai cantieri edili, ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo o ad unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione”*.

La riportata disposizione disciplina distinte ipotesi di somministrazione di vitto e precisamente: a) la gestione, anche tramite terzi, di una mensa da parte del datore di lavoro; b) la prestazione di servizi sostitutivi di mense aziendali (es., sotto forma di buoni pasto); c) la corresponsione di una somma a titolo di indennità sostitutiva di mensa.



Fatta salva l'ipotesi a), che esclude l'emersione di un reddito di lavoro dipendente, nelle altre modalità di somministrazione del vitto, invece, è prevista, anche se in diversa misura, la rilevanza reddituale della stessa, fatto salvo il caso di unità produttive ubicate in zone dove manchino strutture o servizi di ristorazione.

Con la risoluzione del 30/03/2000 n. 41 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Uff. del Dir. Centrale, si è sottolineato che la previsione normativa non consente di individuare criteri di carattere generale per stabilire la sussistenza di *"unità produttive ubicate in zone ove manchino strutture o servizi di ristorazione"* essendo necessaria una verifica dei singoli casi concreti. Con riferimento a tale locuzione si può ritenere, in linea di principio, che l'esclusione dell'importo fino a 10.240 lire possa riguardare soltanto quelle categorie di lavoratori per le quali ricorrano contemporaneamente le seguenti condizioni:

- avere un orario di lavoro che comporti la pausa per il vitto (sono esclusi, quindi, tutti i dipendenti ai quali, proprio in funzione della particolare articolazione dell'orario di lavoro che non consente di fruire della pausa pasto, viene attribuita una indennità sostitutiva di mensa;
- essere addetti ad una unità produttiva (sono esclusi, quindi, coloro che non sono stabilmente assegnati ad una "unità" intesa come sede di lavoro);
- ubicazione della suddetta unità in un luogo che, in relazione al periodo di pausa concesso per il pasto, non consente di recarsi, senza l'utilizzo di mezzi di trasporto, al più vicino luogo di ristorazione, per l'utilizzo di buoni pasto.

Orbene, nel caso de quo il datore di lavoro ha allegato che il lavoro in azienda è organizzato in modo da garantire una pausa pranzo. Nel ricorso di primo grado Angela s.r.l. ha allegato, poi, che *"la sede operativa della ricorrente insiste nella zona industriale di Napoli Nord (in prossimità della c.d. rotonda di Arzano) che è lontana dal centro abitata e comunque sprovvista di locali di ristorazione idonei ad accogliere e servire in meno di un'ora circa 700 lavoratori"*. Tale allegazione appare sufficiente ad integrare la causa di esclusione della imponibilità di cui all'art. 51, co. 2, lett. c), cit. Viene, infatti, affermato, innanzitutto, che la pausa pranzo è di un'ora. Entro tale termine dovrebbe essere garantito il servizio di ristorazione. Viene, poi, allegato anche che la pausa pranzo è contemporanea per tutti i lavoratori. Viene, infine, precisato che i locali presenti in zona non consentono di assicurare a tutti i 700 lavoratori contemporaneamente il servizio di mensa.

A fronte di tali specifiche allegazioni l'Istituto non ha formulato specifiche contestazioni limitandosi ad opporre che la società non avrebbe provato il presupposto dell'assenza di strutture ristorative in loco e che sarebbero, inoltre, irrilevanti le difficoltà organizzative della pausa pranzo. L'INPS ha, poi



rinviato all'accertamento nel quale gli ispettori avrebbero accertato la sussistenza di idonei locali in zona.

Orbene, contrariamente a quanto affermato dalla difesa dell'Istituto, gli ispettori verbalizzanti non hanno accertato ed affermato che in zona vi sono locali idonei a garantire entro un'ora un servizio di mensa per 700 persone ma si sono limitati ad appurare, genericamente, che nella zona vi sono servizi di ristorazione. L'accertamento non è connotato dai caratteri della sufficienza e specificità per cui non sono idonei a costituire prova fino a querela di falso delle circostanze che sono a fondamento dell'esclusione del beneficio contributivo. La genericità dell'affermazione, quindi, apre la strada all'accertamento giudiziale che soggiace, tra l'altro, alla regola della contestazione ex art. 115 c.p.c. A fronte della specifica allegazione della sussistenza dei fatti costitutivi del diritto all'esenzione (pausa pranzo di un'ora e inesistenza di locali tali da garantire il servizio mensa entro un'ora per 700 dipendenti), l'Istituto non ha formulato, come visto, specifiche contestazioni. Non può essere ritenuta tale l'affermazione che la società non avrebbe provato il presupposto dell'assenza di strutture ristorative in loco. L'Istituto, infatti, prima che l'assenza di prova avrebbe dovuto contestare in maniera specifica le allegazioni, onere al quale si è sottratto. Né coglie nel segno l'argomentazione secondo la quale sarebbero irrilevanti le difficoltà organizzative della pausa pranzo. Al contrario la scelta della organizzazione imprenditoriale è libera e insindacabile rientrando nella libertà di cui all'art. 41 Cost. Non si può pretendere che le scelte imprenditoriali, nella specie relative all'articolazione della pausa pranzo, siano effettuate in ragione della necessità di garantire un servizio mensa ai dipendenti. La previsione del beneficio di cui all'art. 51, co. 2, lett. c), cit., infatti, mira proprio a tutelare la libertà di iniziativa economica e a conciliarla con la tutela delle condizioni lavorative. L'unico dato che, normativamente, rileva è la assenza in loco di locali atti a garantire, come chiarito nella citata circolare del 2000, che, in relazione al periodo di pausa concesso per il pasto, i lavoratori possano recarsi, senza l'utilizzo di mezzi di trasporto, al più vicino luogo di ristorazione, per l'utilizzo di buoni pasto. Alla luce di quanto premesso deve ritenersi che l'accertamento opposto sia illegittimo nella parte in cui recupera ad imponible contributivo le somme erogate ai dipendenti a titolo di indennità di mensa e nella parte in cui determina le somme aggiuntive conseguenti.

5) Sulla revoca dei benefici.

L'appellante ha impugnato la sentenza di prime cure anche nella parte in cui ha confermato la legittimità della revoca dei benefici conseguente alle violazioni accertate.

Angela s.r.l. ha sostenuto che le violazioni contestate non potrebbero comportare la perdita totale dei benefici goduti; il principio di proporzionalità (art. 6, co. 9 e 10, l. 389 del 1989) imporrebbe di rispettare una proporzione tra inadempimento e perdita dei benefici.



Ad ogni modo la quantificazione sarebbe errata non avendo tenuto conto dei contributi già versati da Angela s.r.l.

Inoltre, l'accertamento di una soglia di lavoratori superiore a 50 medi mensili avrebbe determinato una modifica dello *status* dell'azienda che non potrebbe avere effetto retroattivo.

La censura non coglie nel segno.

La pretesa dell'Istituto sorge dal disconoscimento, da parte dell'INPS, di agevolazioni contributive in conseguenza di un documento unico di regolarità contributiva (DURC) irregolare. L'irregolarità deriva dalle violazioni accertate, come visto, in punto di omesso versamento del TFR, omesso versamento della contribuzione relativamente alle somme erogate a titolo di indennità di trasferta, di indennità sostitutiva di mensa e di rimborso spese.

Orbene, in disparte la verificata illegittimità della violazione relativa all'indennità di mensa, permangono le altre illegittimità accertate e, in particolare, quella relativa all'omesso versamento del TFR.

Accertata, pertanto, la presenza di numerose e rilevanti irregolarità, occorre verificare se è legittima la revoca integrale delle agevolazioni o se, piuttosto, l'Istituto avrebbe dovuto applicare un criterio di proporzionalità.

Orbene, ai sensi dell'art. 1 comma 1175 legge 296/06, *"A decorrere dal 1. luglio 2007, i benefici normativi e contributivi previsti dalla normativa in materia di lavoro e legislazione sociale sono subordinati al possesso, da parte dei datori di lavoro, del documento unico di regolarità contributiva, fermi restando gli altri obblighi di legge ed il rispetto degli accordi e contratti collettivi nazionali nonché di quelli regionali, territoriali o aziendali, laddove sottoscritti, stipulati dalle organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale"*.

Il decreto ministeriale attuativo del 30.1.2015, che disciplina il rilascio del DURC, dispone, al comma 3: *"1. La verifica della regolarità in tempo reale riguarda i pagamenti dovuti dall'impresa in relazione ai lavoratori subordinati e a quelli impiegati con contratto di collaborazione coordinata e continuativa, che operano nell'impresa stessa nonché, i pagamenti dovuti dai lavoratori autonomi, scaduti sino all'ultimo giorno del secondo mese antecedente a quello in cui la verifica è effettuata, a condizione che sia scaduto anche il termine di presentazione delle relative denunce retributive. 2. La regolarità sussiste comunque in caso di: a) rateizzazioni concesse dall'INPS, dall'INAIL o dalle Casse edili ovvero dagli Agenti della riscossione sulla base delle disposizioni di legge e dei rispettivi regolamenti; b) sospensione dei pagamenti in forza di disposizioni legislative; c) crediti in fase*



amministrativa oggetto di compensazione per la quale sia stato verificato il credito, nelle forme previste dalla legge o dalle disposizioni emanate dagli Enti preposti alla verifica e che sia stata accettata dai medesimi Enti; d) crediti in fase amministrativa in pendenza di contenzioso amministrativo sino alla decisione che respinge il ricorso; e) crediti in fase amministrativa in pendenza di contenzioso giudiziario sino al passaggio in giudicato della sentenza, salva l'ipotesi cui all'art. 24, comma 3, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46; f) crediti affidati per il recupero agli Agenti della riscossione per i quali sia stata disposta la sospensione della cartella di pagamento o dell'avviso di addebito a seguito di ricorso giudiziario. 3. La regolarità sussiste, inoltre, in presenza di uno scostamento non grave tra le somme dovute e quelle versate, con riferimento a ciascun Istituto previdenziale ed a ciascuna Cassa edile. Non si considera grave lo scostamento tra le somme dovute e quelle versate con riferimento a ciascuna Gestione nella quale l'omissione si è determinata che risulti pari o inferiore ad euro 150,00 comprensivi di eventuali accessori di legge"; e al comma 4: "1. Qualora non sia possibile attestare la regolarità contributiva in tempo reale e fatte salve le ipotesi di esclusione di cui all'art. 9, l'INPS, l'INAIL e le Casse edili trasmettono tramite PEC, all'interessato o al soggetto da esso delegato ai sensi dell'art. 1 della legge 11 gennaio 1979, n. 12, l'invito a regolarizzare con indicazione analitica delle cause di irregolarità rilevate da ciascuno degli Enti tenuti al controllo. 2. L'interessato, avvalendosi delle procedure in uso presso ciascun Ente, può regolarizzare la propria posizione entro un termine non superiore a 15 giorni dalla notifica dell'invito di cui al comma 1. L'invito a regolarizzare impedisce ulteriori verifiche e ha effetto per tutte le interrogazioni intervenute durante il predetto termine di 15 giorni e comunque per un periodo non superiore a 30 giorni dall'interrogazione che lo ha originato. 3. La regolarizzazione entro il termine di 15 giorni genera il Documento in formato "pdf" di cui all'art. 7. 4. Decorso inutilmente il termine di 15 giorni di cui al comma 2 la risultanza negativa della verifica è comunicata ai soggetti che hanno effettuato l'interrogazione con indicazione degli importi a debito e delle cause di irregolarità".

La giurisprudenza di legittimità, in presenza di irregolarità meramente formali non sanate nel termine di 15 giorni previsto dal decreto ministeriale, ritiene legittima la revoca delle agevolazioni contributive.

In questi termini, infatti, hanno statuito le pronunce della Suprema corte del 25.10.2018 nn. 27107, 27108 e 27109, rese in fattispecie in cui era stato omissso l'invio dei DM-10 ma i pagamenti erano regolari.

Nella motivazione si legge: "*Dal punto di vista giuridico il sistema degli sgravi contributivi si ricostruisce nel senso che, oltre alle specifiche e singole fattispecie giustificative dell'agevolazione, la fruizione del beneficio necessita, ai sensi dell'art. 1, co. 1175 L. 296/2006, il possesso del documento unico di regolarità contributiva (c.d. Durc). Le modalità di rilascio del Durc (che in questi casi resta*



un c.d. Durc interno, valendo esso nell'ambito di un procedimento che riguarda lo stesso I.N.P.S.) sono regolate, in forza del rinvio operato dal co. 1176 del medesimo art. 1, da un decreto ministeriale, che è il d.m. 24 ottobre 2007 n. 27[...] Esso prevede (combinato disposto degli artt. 6 e 7) che, in presenza di irregolarità, l'ente previdenziale debba darne avviso all'interessato, invitandolo a regolarizzare la posizione entro quindici giorni, nel corso dei quali il termine per il rilascio del documento (o di un sostanziale nulla osta, nel caso di Durc interno) resta sospeso. Da ciò deriva che, attraverso quel subprocedimento, si consente la sanatoria delle irregolarità, che perdono quindi, ove la regolarizzazione abbia corso, la loro capacità ostativa rispetto al riconoscimento delle agevolazioni previdenziali. La fattispecie sanante di cui all'art. 7 del d.m. 24 ottobre 2007 è per sua natura eccezionale e postula il concatenarsi della richiesta dell'agevolazione, anche attraverso le denunce mensili, del susseguente rilievo dell'irregolarità contributiva pregressa da parte dell'ente, con richiesta di regolarizzazione nel termine di quindici giorni e del conseguente adempimento dell'interessato. Consentendo la sanatoria in assenza di tale procedimento, si permetterebbe di attribuire rilevanza ad una regolarizzazione ex post ed in qualsiasi tempo, in contrasto con l'esigenza che è insita nella norma dell'art. 1 co. 1175, con riferimento alla necessaria e costante regolarità contributiva, quale presupposto dell'applicazione degli sgravi contributivi".

L'art. 3 del d.m. 2007 cit., quindi, disciplina i presupposti della regolarità contributiva; l'art. 4 disciplina l'azione dell'ente previdenziale che non sia in condizione di attestare la regolarità contributiva. L'impossibilità di attestare la regolarità contributiva ricorre sia quando il contribuente non è in regola con i pagamenti, sia quando, in conseguenza di irregolarità formali negli atti, l'ente non sia in condizione di verificare se il contribuente sia in regola con i pagamenti.

La mancata regolarizzazione nel termine, pertanto, consolida, anche con riferimento a irregolarità formali, una situazione di irregolarità contributiva che giustifica la revoca delle agevolazioni; la successiva regolarizzazione, intervenuta oltre il termine, resta priva di rilievo.

Nel caso de quo le irregolarità non sono di mero carattere formale, avendo avuto conseguenze sostanziali in termini di omesso versamento di somme ingenti per cui a maggior ragione costituiscono irregolarità rilevanti.

Vanno poi fornite alcune precisazioni in relazione alle conseguenze derivanti dall'accertamento di violazioni afferenti alla mancanza di regolarità contributiva (che comporta l'assenza del DURC) e, invece, "gli altri obblighi di legge ed il rispetto degli accordi e contratti collettivi nazionali nonché di quelli regionali, territoriali o aziendali, laddove sottoscritti, stipulati dalle organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale".



Come visto l'art. 1 comma 1175 legge 296/06 prevede la perdita dei benefici normativi e contributivi previsti dalla normativa in materia di lavoro e legislazione sociale chiarendo che gli stessi *“sono subordinati al possesso, da parte dei datori di lavoro, del documento unico di regolarità contributiva”*.

Pertanto, le violazioni contributive, che danno luogo all'irregolarità del DURC, determinano la perdita, genericamente, dei benefici.

Va, però, chiarito che, mentre l'eventuale assenza del DURC incide sulla intera compagine aziendale e quindi sulla fruizione, per tutto il periodo di scopertura, dei benefici, le violazioni di legge e/o di contratto (che non abbiano riflessi sulla posizione contributiva) assumono, invece, rilevanza limitatamente al lavoratore cui gli stessi benefici si riferiscono ed esclusivamente per una durata pari al periodo in cui si sia protratta la violazione.

La norma, infatti, si riferisce a tali violazioni usando la locuzione *“fermi restando”*.

Dette violazioni, peraltro, non impediscono il godimento di benefici qualora regolarizzate prima dell'avvio di qualsiasi accertamento ispettivo, evidentemente se trattasi di violazioni regolarizzabili.

Ciò sia per le anzidette ragioni che vedono i benefici collegati al singolo rapporto di lavoro, sia per un principio rinvenibile già nella disciplina dettata dall'art. 6 del D.L. n. 338/1989 (conv. da L. n. 389/1989) in materia di fiscalizzazione degli oneri sociali, secondo cui le riduzioni contributive ivi contemplate non spettano alle imprese soltanto in relazione a quei lavoratori per i quali non siano stati rispettati i requisiti previsti dalla norma e limitatamente ad una durata pari ai periodi di inosservanza (cfr. commi 9 e 10).

La portata generale di tale assunto trova conferma nel richiamo contenuto nell'art. 2, comma 5, D.L. n. 71/1993 recante disposizioni in materia di sgravi contributivi nel Mezzogiorno e di fiscalizzazione degli oneri sociali, secondo cui *“restano ferme le disposizioni di cui all'articolo 6, commi 9, 10, 11, 12 e 13, del decreto-legge 9 ottobre 1989, n. 338, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 1989, n. 389, e successive modificazioni ed integrazioni”*.

Del resto, una diversa interpretazione del comma 1175, improntata ad una revoca *“totale”* dei benefici a seguito di violazioni di obblighi di legge o di contratto collettivo anche di lieve entità, determinerebbe un meccanismo di penalizzazione addirittura più grave rispetto a quello delineato dal D.M. 30 gennaio 2015 secondo il quale ove soltanto alcune violazioni particolarmente gravi (art. 8, d.m. 30 gennaio 2015: *“le violazioni di natura previdenziale ed in materia di tutela delle condizioni di lavoro individuate nell'allegato A”*), impediscono il rilascio del DURC e la conseguente fruizione della totalità dei benefici in godimento da parte dell'impresa.



Orbene, alla luce di quanto premesso, nel caso de quo non coglie nel segno la censura dell'appellante la quale invoca il principio di proporzionalità di cui alla citata l. 389 del 1989.

Le irregolarità contestate, infatti, hanno natura contributiva e, pertanto, non rientrano nell'ambito applicativo di cui alla legge citata ma deve trovare applicazione la revoca totale dei benefici in quanto la lettera dell'art. 1 comma 1175 legge 296/06, è chiara nel riferirsi, genericamente, a “*i benefici normativi e contributivi previsti dalla normativa in materia di lavoro e legislazione sociale*”. La norma, essendo di carattere speciale non può che prevalere sul principio generale della proporzionalità invocato dall'appellante.

La natura contributiva delle violazioni è evidente per le contestazioni di omesso versamento della contribuzione relativamente alle somme erogate a titolo di indennità di trasferta e di rimborso spese.

Anche, però, l'omesso versamento del TFR al fondo INPS riveste tale natura (del resto, ove pure non avesse natura contributiva l'esito non sarebbe diverso in quanto, dovendo rientrare tra “*gli altri obblighi di legge*” ed essendo la violazione relativa a tutti i dipendenti ne deriverebbe, comunque, la revoca di tutti i benefici concessi in relazione a tutti i lavoratori) come emerge dalle motivazioni spese dalla Suprema corte con la sentenza n. 25305 del 2023 alle quali si fa rinvio.

Né coglie nel segno la censura con la quale la società lamenta che l'accertamento di una soglia di lavoratori superiore a 50 medi mensili avrebbe determinato una modifica dello *status* dell'azienda che non potrebbe avere effetto retroattivo. L'impiego medio di 50 dipendenti nell'anno, infatti, non può qualificarsi come *status* ai sensi dell'invocato art. 3, co. 8, l. 335 del 1995. La norma, infatti, fa riferimento al diverso concetto della variazione della classificazione dei datori di lavoro ai fini previdenziali, con il conseguente trasferimento nel settore economico corrispondente alla effettiva attività.

Nel caso de quo, al contrario, non si fa questione dell'ambito dell'attività di impresa ma solo del numero di dipendenti e delle conseguenze giuridiche che ne derivano.

Nemmeno è fondata la censura con la quale l'appellante lamenta che la quantificazione sarebbe errata non avendo tenuto conto dei contributi già versati. Innanzitutto, va sottolineata la genericità del motivo di impugnazione che non evidenzia le somme oggetto della denunciata duplicazione.

Ad ogni modo, l'avviso di accertamento evidenzia l'omesso versamento di contributi che la stessa Angela s.r.l. asserisce di non aver corrisposto invocando l'esclusione di alcuni elementi dalla base imponibile.

Ove pure volesse intendersi il motivo di impugnazione come inteso a lamentare l'omessa



considerazione di somme già versate allo stesso titolo di cui all'avviso di accertamento, l'eccezione dovrebbe qualificarsi come eccezione di pagamento che ha efficacia estintiva indipendentemente dal tramite di una manifestazione di volontà della parte, sicché integra un'eccezione in senso lato, rilevabile d'ufficio dal giudice sulla base degli elementi probatori ritualmente acquisiti agli atti (Corte di Cassazione, Sez. L, Ordinanza n. 41474 del 24/12/2021). Le Sezioni unite della Suprema (n. 10531 del 2013) hanno affermato che il rilievo d'ufficio delle eccezioni in senso lato non è subordinato alla specifica e tempestiva allegazione della parte ed è ammissibile anche in appello, in quanto il regime delle eccezioni si pone in funzione del valore primario del processo, costituito dalla giustizia della decisione, che resterebbe svisato ove anche le questioni rilevabili d'ufficio fossero subordinate ai limiti preclusivi di allegazione e prova previsti per le eccezioni in senso stretto; nella motivazione della sentenza richiamata si legge: *“è confermato che deve essere ammessa in appello la rilevabilità di eccezioni in senso lato, che ha senso preminente quando è basata su allegazioni nuove, quantomeno se già documentate ex actis”* (tra le successive conformi v. Cass. n. 25434 del 2019).

Orbene, sulla base dell'indicato orientamento, sebbene l'appellante non abbia allegato l'entità dei pagamenti, il titolo degli stessi ed eventuali elementi di prova, il Collegio ha ritenuto di conferire CTU affinché il consulente accertasse se dalla documentazione agli atti emerge prova che parte delle somme pretese nell'avviso di accertamento sia stata già pagata da Angela s.r.l. ed a quale titolo i pagamenti siano stati effettuati, fornendo un conteggio analitico;

Il Collegio di CTU, all'esito dell'accertamento ha appurato che *“dalla visione della documentazione in atti non ha rinvenuto prova che parte delle somme pretese nell'avviso di accertamento siano state già pagata da Angela s.r.l.”*.

6. Sulle somme dovute.

Tanto premesso il Collegio di CTU, all'esito del ricalcolo dei contributi dovuti, dalla Ricostruzione effettuata, elaborata sulla scorta delle tabelle di calcolo e dei documenti in atti, ha accertato che l'importo dovuto dalla appellante a titolo di contributi è pari ad € 5.177.027,63 (1.990.460,29 contributi evasi + € 3.186.567,34). L'importo, pertanto, risulta più basso rispetto a quello indicato in verbale di € 5.641.908,94, con una differenza di € 464.881,31.

Il Collegio dei CTU, poi, ricalcolando le somme accertate dall'INPS al netto dell'Indennità di mensa, escluse per le ragioni esposte nei paragrafi precedenti, ha determinato che l'importo dovuto dalla appellante a titolo di contributi è pari ad € 5.057.941,40 (1.871.374,10 contributi evasi al netto dell'indennità di mensa+ € 3.186.567,34), con una differenza, quindi, di € 583.967,54.



7. Sulle sanzioni.

L'appellante lamenta che le somme aggiuntive, contrariamente a quanto affermato dal giudice di prime cure, sarebbero state addebitate a titolo di evasione e non di omissione (pagg. da 11 a 14 del verbale). Inoltre, la percentuale utilizzata per il calcolo delle sanzioni sarebbe eccessiva (circa 80% dei contributi non versati) superando il limite del 40% previsto per il caso di omissione e anche quello del 60% previsto per l'evasione. Per giunta, le sanzioni sarebbero illegittime in quanto applicate retroattivamente in assenza di comportamenti manchevoli.

L'INPS ha obiettato che le sanzioni sarebbero state correttamente calcolate a titolo di evasione sulle somme dovute a titolo di irregolarità contributive, e a titolo di morosità sulle agevolazioni contributive revocate. La censura sul superamento della percentuale sarebbe inammissibile in quanto nuova in appello ed in quanto la società non ha proposto un calcolo alternativo.

Orbene, l'art. 116 della l. 388 del 2000, *ratione temporis* vigente, prevede che i soggetti che non provvedono entro il termine stabilito al pagamento dei contributi o premi dovuti alle gestioni previdenziali ed assistenziali, ovvero vi provvedono in misura inferiore a quella dovuta, sono tenuti al pagamento di sanzioni civili. In particolare, sono tenuti:

“a) nel caso di mancato o ritardato pagamento di contributi o premi, il cui ammontare è rilevabile dalle denunce e/o registrazioni obbligatorie, al pagamento di una sanzione civile, in ragione d'anno, pari al tasso ufficiale di riferimento maggiorato di 5,5 punti; la sanzione civile non può essere superiore al 40 per cento dell'importo dei contributi o premi non corrisposti entro la scadenza di legge;

b) in caso di evasione connessa a registrazioni o denunce obbligatorie omesse o non conformi al vero, cioè nel caso in cui il datore di lavoro, con l'intenzione specifica di non versare i contributi o premi, occulta rapporti di lavoro in essere ovvero le retribuzioni erogate, al pagamento di una sanzione civile, in ragione d'anno, pari al 30 per cento; la sanzione civile non può essere superiore al 60 per cento dell'importo dei contributi o premi non corrisposti entro la scadenza di legge [...]”.

In tema di inadempimento dell'obbligo di versare i contributi previdenziali, ai fini del regime sanzionatorio applicabile, il discrimine fra semplice «omissione» e la più grave ipotesi dell'«evasione» è dato dall'avvenuto riscontro, in tale seconda ipotesi, di un occultamento dei rapporti o delle retribuzioni, o di entrambi, che lascia presumere l'esistenza di una volontà datoriale di sottrarsi al versamento dei contributi dovuti.

Deve ritenersi ormai consolidato il principio (Cass. sent. n. 6405 del 2017, richiamata da Cass. ord. n. 33852 del 2023) secondo il quale, perché ricorra l'ipotesi dell'evasione contributiva, a mente della L.



n. 388 del 2000, art. 116, comma 8, lett. a), è necessario che vi sia a) occultamento di rapporti di lavoro ovvero di retribuzione erogate; b) tale occultamento sia stato attuato con l'intenzione specifica di non versare i contributi o i premi, ossia con un comportamento volontario finalizzato allo scopo indicato.

Il primo requisito sussiste non solo quando vi sia l'assoluta mancanza di un qualsivoglia elemento documentale che renda possibile l'accertamento della posizione lavorativa o delle retribuzioni, ma anche quando ricorra un'incompleta o non conforme al vero denuncia obbligatoria, attraverso la quale viene celata all'ente previdenziale (e, quindi, occultata) l'effettiva sussistenza dei presupposti fattuali dell'imposizione.

Né a contrario avviso può condurre il rilievo che, in ipotesi di registrazione dei rapporti e delle effettive retribuzioni, l'ente impositore potrebbe venire a conoscenza della situazione effettiva, atteso che tale conoscenza resterebbe, in difetto di una denuncia periodica veritiera, meramente eventuale, collegata cioè ad un altrettanto eventuale accertamento, e non farebbe quindi venir meno, in relazione alla denuncia infedele, l'occultamento dei rapporti o delle retribuzioni (in tal senso, Cass., 27 dicembre 2011, n. 28966).

Come già posto in luce dalla pronuncia delle Sezioni Unite n. 4808/2005, un'interpretazione meno rigorosa del concetto di omissione, esteso a tutte le ipotesi che in qualunque modo abbiano reso possibile all'Ente previdenziale l'accertamento degli inadempimenti contributivi, anche a distanza di tempo, o in ritardo rispetto alle scadenze informative periodiche prescritte dalla legge, aggraverebbe la posizione dell'Istituto, imponendogli un'incessante attività ispettiva, laddove il sistema postula, anche nel suo aspetto contributivo, per la sua funzionalità, una collaborazione spontanea tra i soggetti interessati.

Alla luce di questi principi, emerge evidente l'irrelevanza degli elementi fattuali messi in luce dalla appellante, secondo cui la stessa avrebbe effettuato tutte le comunicazioni in fase di inquadramento iniziale dei lavoratori e successivamente attraverso la presentazione dei modelli DM10-UNIEMES. Ciò che viene, infatti, in rilievo in questa sede è l'occultamento di retribuzione rispetto all'imponibilità a fini contributivi attraverso la infedele qualificazione di somme come indennità e spese di trasferta, invece che quali elementi della retribuzione sottoposti a contribuzione il che fa presumere l'esistenza di una specifica volontà datoriale di sottrarsi al versamento dei contributi dovuti.

La formulazione della norma (art. 116, comma 8, lett. b: *"in caso di evasione connessa a registrazioni o denunce obbligatorie omesse o non conformi al vero, cioè nel caso in cui il datore di lavoro, con l'intenzione specifica di non versare i contributi o premi, occulta rapporti di lavoro in essere ovvero le retribuzioni erogate"*), come chiarito dalla Suprema corte (sent. n. 6405 del 2017) *"attribuisce*



rilievo all'elemento intenzionale, creando, da un lato, una presunzione iuris tantum della volontà del datore di lavoro di sottrarsi al pagamento dei contributi e, dall'altro, consentendo, anche in ipotesi di denunce omesse o non veritiere, di escludere l'ipotesi dell'evasione: la suddetta presunzione (proprio perchè non assoluta) può essere vinta, con onere probatorio a carico del datore di lavoro inadempiente, attraverso l'allegazione e prova di circostanze dimostrative dell'assenza del fine fraudolento; e il relativo accertamento, tipicamente di merito, resterà, secondo le regole generali, intangibile in sede di legittimità ove congruamente motivato (così ancora Cass., 28966/2011, cit.; Cass. n. 10509 del 25/06/2012; Cass. n. 4188 del 20/02/2013; Cass. n. 17119 del 25/08/2015)".

Nel caso *de quo*, per quanto riguarda la qualificazione di emolumenti come indennità e spese di trasferta, a fronte della mancata prova degli eventi giustificativi, deve ritenersi che i fatti dichiarati non siano conformi al vero; non è credibile che l'azienda non fosse a conoscenza delle modalità di gestione del personale e, quindi, la condotta deve ritenersi diretta ad occultare reddito imponibile. Né il datore di lavoro ha fornito elementi idonei ad escludere la consapevolezza.

Diversamente è a dirsi per l'omesso versamento del TFR che, come visto, ha natura di omissione contributiva. A tale riguardo ricorre la fattispecie dell'omissione (art. 116, co. 8, lett. a), e non dell'evasione in quanto in tal caso l'ammontare dei versamenti dovuti era rilevabile dalle registrazioni obbligatorie dei rapporti di lavoro e dei relativi orari e l'omesso versamento è stato conseguenza di un erroneo conteggio del numero medio dovuto, a sua volta, all'errato criterio applicato delle ore lavorate e non di quelle lavorabili.

Le sanzioni, infine, non saranno applicabili al recupero delle agevolazioni ai sensi dell'art. 1, co. 1175, l. 296 del 2006.

8. Conclusioni.

Alla luce di quanto esposto l'appello va accolto parzialmente e, per l'effetto, le somme dovute a titolo di contributi sono pari ad € 5.057.941,40.

Per quanto riguarda le somme aggiuntive, conseguenza delle violazioni relative alle indennità e spese di trasferta, gli importi andranno rideterminati applicando quelle per l'evasione di cui alla art. 116, co. 8, lett. b); per quanto riguarda l'omesso versamento del TFR andranno rideterminate applicando la fattispecie dell'omissione (art. 116, co. 8, lett. a); le sanzioni di cui alle citate lettere a) e b) non saranno applicabili al recupero delle agevolazioni ai sensi dell'art. 1, co. 1175, l. 296 del 2006; andranno escluse le somme aggiuntive per le contestazioni relative all'indennità di mensa.

Le spese di entrambi i gradi vanno compensate atteso il parziale accoglimento della domanda attorea. Le spese di CTU, atteso l'accoglimento solo parziale dell'appello e per una parte residuale, vanno



poste a carico dell'appellante.

P.Q.M.

La Corte, definitivamente pronunciando sull'appello proposto da Colello Maria, così provvede:

1. accoglie in parte l'appello e, per l'effetto, dichiara che:

le somme dovute a titolo di contributi sono pari ad € 5.057.941,40;

le somme aggiuntive, conseguenza delle violazioni relative alle indennità e spese di trasferta, vanno rideterminate applicando le sanzioni per l'evasione di cui alla art. 116, co. 8, lett. b);

le somme aggiuntive, conseguenza dell'omesso versamento del TFR, vanno rideterminate applicando la fattispecie dell'omissione (art. 116, co. 8, lett. a);

le sanzioni di cui alle citate lettere a) e b) non vanno applicate al recupero delle agevolazioni ai sensi dell'art. 1, co. 1175, l. 296 del 2006;

vanno escluse le somme aggiuntive per le contestazioni relative all'indennità di mensa.

2. compensa le spese di lite del doppio grado; spese di CTU il solido a carico di entrambe le parti.

Napoli, 9.3.2026

Il Consigliere est.
Dott. Arturo Avolio

Il Presidente
Dott. Sebastiano Napolitano

