

## Dalla retribuzione al reddito imponibile: evoluzione della disciplina e profili di attualità

*di Guido Canavesi*

**Abstract** – Il saggio ricostruisce il rapporto tra retribuzione e contribuzione nell'ambito del lavoro subordinato e tra reddito professionale e contribuzione quanto al lavoro autonomo. Registrata l'assenza di vincoli costituzionali, viene evidenziato il progressivo distacco, in entrambi i casi, dal legame con il compenso dell'attività lavorativa, in una prospettiva di sicurezza sociale.

**Abstract** – The essay reconstructs the relationship between remuneration and contributions in the context of subordinate employment and between professional income and contributions with regard to self-employment. Having noted the absence of constitutional constraints, it highlights the progressive detachment, in both cases, from the link with work-related compensation, within a framework of social security.

**Sommario:** 1. Retribuzione e contribuzione dalle origini alla Costituzione. – 2. La trasformazione solidaristica del sistema previdenziale: l'articolo 12 della legge n. 153/1969 e il pluralismo previdenziale. – 3. Retribuzione e reddito di lavoro dipendente nel decreto legislativo n. 314/1997. – 4. Spigolature giurisprudenziali.

### 1. Retribuzione e contribuzione dalle origini alla Costituzione

Il dato di partenza è la scelta operata dai legislatori nazionali per finanziare le tutele previdenziali e in particolare pensionistiche nel momento in cui fu deciso di renderle obbligatorie. Ed è noto che la scelta fu di correlare l'obbligazione contributiva alla retribuzione o, più in generale, al trattamento economico spettante o percepito dal lavoratore in forza del contratto/rapporto di lavoro.

È interessante notare come questa scelta trovi la sua ragion d'essere immediata nel modello o strumento di tutela prescelto, l'assicurazione sociale, nel conseguente obbligo assicurativo e contributivo posto in capo ai datori di lavoro e nel pressoché esclusivo riferirsi della tutela al lavoro subordinato.

Va detto, però, che a monte di quel modello stava, prima e più che vincoli di sistema (certo esistenti nel caso dell'assicurazione sociale), una precisa impostazione culturale, il liberalismo, con il portato della libertà dell'ambito sociale ed economico dall'intervento diretto dello Stato, che implicava anche la (tendenziale) neutralità fiscale delle misure adottate.

Lo dimostra il fatto che un obbligo contributivo in genere determinato in percentuale agli stipendi, variamente aggettivati e declinati <sup>(1)</sup> oppure alla retribuzione <sup>(2)</sup> fu previsto per finanziarie la tutela pensionistica obbligatoria per i dipendenti pubblici, con esclusione degli impiegati civili e militari dello Stato, per i quali le prestazioni costituivano un debito dello stato. E i regimi pensionistici di questi lavoratori non solo precedono le assicurazioni sociali obbligatorie, ma neppure rispondono a questo modello per la diversità o maggiore complessità degli interessi pubblici che vogliono soddisfare. Anzi, fino al 1994, resteranno fuori dall'area della tutela previdenziale così delineata, come del resto segnala la loro natura di regimi "esclusivi", sancita fin dal regio decreto n. 603/1919.

Dunque è l'obbligatorietà della tutela, il suo riferirsi al lavoro subordinato/dipendente e di conseguenza il necessario coinvolgimento del datore di lavoro (privato e pubblico) a rendere inevitabile il riferimento alla retribuzione quale base imponibile, parametro per stabilire il *quantum* di contribuzione.

E ciò ha posto il problema di definire/individuare in concreto tale base imponibile.

La Costituzione è di per sé una cesura con la storia politica, economica e sociale e con l'ordinamento giuridico/istituzionale precedente.

Lo è anche riguardo la materia previdenziale: l'essere resa oggetto della specifica garanzia di cui al secondo e quarto comma dell'articolo 38 Cost. ha determinato un'indubbia pubblicizzazione dell'interesse protetto, che, peraltro, ha stentato per molto tempo ad essere riconosciuta.

Quanto alla sua effettiva attuazione, come noto, il quarto comma, secondo l'opinione prevalente, soprattutto in giurisprudenza, non vincola ad una forma o modalità specifica, rimettendola a organi e istituti predisposti o integrati dallo Stato

---

(1) All'«ammontare degli stipendi minimi legali» si riferisce la legge sugli insegnanti elementari; di stipendio non ulteriormente aggettivato parla la legge sui segretari comunali; agli «stipendi effettivi» era parametrata la contribuzione degli impiegati degli enti locali (art. 22, r.d.l. 15 aprile 1926, n. 679).

(2) Sulle «retribuzioni mensili liquidate» era versato il contributo dovuto dal personale e dell'Amministrazione del catasto (l. n. 302/1902).

(<sup>3</sup>), quest'ultimo ormai da identificare nell'articolazione di vertice della Repubblica, ai sensi degli articoli 114 e 117, secondo comma, lettera o, Cost. (<sup>4</sup>).

Ciò significa che la cesura ovvero il cambiamento di cui sopra va innanzitutto identificato nella doverosità, prima inesistente, dell'intervento dei pubblici poteri, liberi, peraltro, nel rispetto dei principi costituzionali, di determinarne modalità e forme. E tra queste rientra anche la dimensione del finanziamento, sulla quale alcuna indicazione specifica è offerta dall'articolo 38, quarto comma, Cost., come da tempo ha rilevato il giudice delle leggi, secondo cui la norma «nulla dispone di categorico sul finanziamento di tali organi e di tali istituti» (<sup>5</sup>), mentre «la finalità di preminente interesse pubblico [...] e i conseguenti compiti imposti allo Stato dal quarto comma» non impediscono «che gli oneri finanziari inerenti a tali compiti possano far carico a categorie di soggetti diversi dallo Stato» (<sup>6</sup>).

Perciò il tratto di doverosità non arriva fino a imporre il superamento del finanziamento contributivo e il suo correlarsi alla retribuzione, ma neppure all'opposto lo rende necessario.

Per converso, non è dubitabile che, ai sensi del quarto comma, l'integrazione sia ormai di principio anche finanziaria, di modo che la risorsa fiscale può risultare ora doverosa ora eventuale o non necessaria, secondo l'apprezzamento dei poteri pubblici in ordine alla realizzazione del compito previdenziale (<sup>7</sup>). Peraltro, anche se non imposta a priori, tale forma di finanziamento è sempre più rilevante anche per il sistema pensionistico (<sup>8</sup>).

Al riguardo, in senso difforme è stato scritto, in tempi non recenti, che l'articolo 38, secondo e quarto comma, Cost. confermerebbe il modello ereditato dalla legislazione prerepubblicana, ossia l'assicurazione sociale di categoria e di conseguenza la contribuzione correlata alla retribuzione. Questo modello non solo risulterebbe costituzionalizzato, ma sussisterebbe un collegamento quasi "ontologico" tra contribuzione sulla retribuzione e adeguatezza alle esigenze di vita

---

(<sup>3</sup>) Si veda C. cost. 6 giugno 1974, n. 160.

(<sup>4</sup>) Cfr. G. CIOCCA, *Devoluzione e diritto del lavoro*, Giuffrè, 2008, p. 195 ss.; C. cost. 17 novembre 2020, n. 239; C. cost. 1° marzo 2018, n. 38; C. cost. 20 aprile 2018, n. 82.

(<sup>5</sup>) C. cost. 20 febbraio 1969, n. 21.

(<sup>6</sup>) C. cost. 16 dicembre 1960, n. 70; cfr. anche C. cost. 9 giugno 1965, n. 44; C. cost. 17 aprile 1968, n. 23.

(<sup>7</sup>) Secondo C. cost. 8 luglio 1975, n. 187, il concetto di integrazione non è puramente economico, mentre «gli enti, siano essi assistenziali o previdenziali, possono anche non essere integrati, finanziariamente, dallo Stato, qualora non ne abbiano bisogno, senza che con ciò venga alterata la loro natura». Per alcune riflessioni, M. PERSIANI, *Il sistema giuridico della previdenza sociale*, Cedam, 1960, p. 196 ss., anche per la considerazione che lo Stato ha finanziato le misure di previdenza sociale ben prima della Costituzione.

(<sup>8</sup>) Per alcuni dati, di recente, INPS, [XXIII Rapporto annuale](#), 2024, p. 394. In argomento, M. FRANZINI, *La difficile conciliazione tra finanza pubblica e welfare state*, in *RDSS*, 2019, n. 4.

che le prestazioni previdenziali, in genere, e pensionistiche, in particolare, devono assicurare <sup>(9)</sup>.

Fermo restando quanto finora osservato, l'articolo 38, secondo comma, Cost. ha esteso la tutela ai lavoratori autonomi, il che spiazza l'esclusività del parametro retributivo dando, invece, rilievo quantomeno al reddito professionale, se non ad altro.

Soffermandosi in breve su tale profilo, va rilevato come la Corte costituzionale non abbia solo negato che la norma contempri una «indefettibile correlazione [...] tra contribuzione e reddito di lavoro», bensì, sulla base dei principi solidaristici cui si ispira il sistema previdenziale, è giunta a giustificare «la commisurazione della contribuzione a basi di riferimento non costituite, solo ed esclusivamente, dal reddito che trova causa nel rapporto di lavoro» <sup>(10)</sup>.

In effetti, scendendo dal piano costituzionale, per i lavoratori autonomi iscritti alle tre gestioni speciali dei piccoli imprenditori agricoli, degli artigiani e dei commercianti e alla gestione separata è comune il riferimento al reddito prodotto con l'attività lavorativa svolta, pur se con differente inquadramento fiscale, d'impresa per le prime tre categorie professionali, di lavoro autonomo per gli iscritti alla gestione separata, con l'eccezione dei collaboratori coordinati e continuativi, assimilati ai dipendenti.

D'applicazione generalizzata, inoltre, è il massimale annuo della base contributiva di cui all'articolo 2, comma 18, della legge n. 335/1995, che segna una divergenza tra tale base e reddito prodotto, peraltro più potenziale che effettiva ove se ne consideri la misura elevata a cui è fissato.

Differenze esistono, invece, quanto al minimale contributivo, in realtà vigente soltanto nelle tre gestioni speciali e determinato annualmente in valore assoluto <sup>(11)</sup>. Non così nella gestione separata, dove non c'è obbligo di versare una contribuzione almeno pari a quel minimale, salvo che in carenza «i mesi di assicurazione da accreditare sono ridotti in proporzione della somma versata» <sup>(12)</sup>.

Di maggior interesse, peraltro, è che l'articolo 3-bis del decreto-legge n. 384/1992, convertito dalla legge n. 438/1992, abbia sancito, in relazione agli imprenditori iscritti alle tre gestioni speciali, che, a decorrere dall'anno 1993, la contribuzione annua sia rapportata «alla totalità dei redditi d'impresa denunciati ai fini IRPEF per l'anno al quale i contributi stessi si riferiscono» (enfasi aggiunta). Al riguardo, la giurisprudenza ha chiarito che, secondo la disciplina fiscale (articolo

---

<sup>(9)</sup> Si veda V. SIMI, *Il pluralismo previdenziale secondo Costituzione*, Franco Angeli, 1986, *passim*, in particolare pp. 131 ss., 284 ss. e 295 ss.

<sup>(10)</sup> C. cost. 7 novembre 2001, n. 354.

<sup>(11)</sup> Art. 1, comma 3, l. n. 233/1990, su cui si veda G. SILVI, *Artt. 1-4*, in *NLCC*, 1991, n. 6, p. 1180 ss.

<sup>(12)</sup> Art. 2, comma 29, l. n. 335/1995.

6, decreto del Presidente della Repubblica n. 917/1986), sono redditi d'impresa quelli prodotti dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, mentre non sono tali i redditi di capitale, quali gli «utili derivanti dalla mera partecipazione a società di capitali, senza prestazione di attività lavorativa»<sup>(13)</sup>.

L'effetto della disposizione è di «distinguere tra elementi sui quali si radica, quale fatto giuridico strutturale, il sorgere della tutela previdenziale in capo al lavoratore autonomo ed elementi ulteriori rispetto ad essi, in relazione ai quali si individua comunque la misura della contribuzione previdenziale dovuta»<sup>(14)</sup>. E la diversità di trattamento tra redditi di impresa e di capitale è stata ritenuta conforme a Costituzione, in ragione del «preminente rilievo che, nell'ambito delle società in accomandita semplice (e in quelle in nome collettivo), assume, a differenza delle società di capitali, l'elemento personale, in virtù di un collegamento inteso non come semplice apporto di ciascuno al capitale sociale, bensì quale legame tra più persone, in vista dello svolgimento di una attività produttiva riferibile nei risultati a tutti coloro che hanno posto in essere il vincolo sociale, ivi compreso il socio accomandante».

Dell'ampliamento della base così realizzato interessa soprattutto rilevare due aspetti:

- a) l'esclusione di profili di contrasto con l'articolo 38 Cost. sia perché «l'intima ed indefettibile correlazione [...] tra contribuzione e reddito di lavoro non trova riscontro nel modello di previdenza sociale» contemplato in tale disposizione sia perché l'impostazione solidaristica non esclude «la commisurazione della contribuzione a basi di riferimento non costituite, solo ed esclusivamente, dal reddito che trova causa nel rapporto di lavoro»<sup>(15)</sup>;
- b) la lettura che di tale norma è stata proposta, in termini di «convergenza, pur nella rispettiva autonomia di regimi, tra disciplina fiscale e disciplina previdenziale, quanto alla definizione proprio della base imponibile».

---

<sup>(13)</sup> Cass. 20 agosto 2019, n. 21540; cfr. anche Cass. 22 settembre 2023, n. 27159; Cass. ord. 17 marzo 2022, n. 8786; Cass. ord. 19 agosto 2024, n. 22901. Con riferimento ai redditi percepiti in qualità di socio accomandante, seppure diversi dal reddito che trova causa nel rapporto di lavoro, Cass. 12 dicembre 2017, n. 29779. Per l'esclusione dell'imponibile contributivo della partecipazione agli utili del socio fondatore di S.r.l., ancorché considerati a fini fiscali «reddito da lavoro autonomo», Cass. ord. 10 giugno 2022, n. 18765; Cass. ord. 3 ottobre 2022, n. 28572.

<sup>(14)</sup> Le citazioni sono tratte da Cass. n. 21540/2019, cit.

<sup>(15)</sup> C. cost. n. 354/2001, cit.

## 2. La trasformazione solidaristica del sistema previdenziale: l'articolo 12 della legge n. 153/1969 e il pluralismo previdenziale

Tornando al lavoro subordinato, va notato come il sistema giuridico della previdenza sociale sia rimasto a lungo ancorato alla logica delle assicurazioni sociali: ancora nel 1965 la configurazione del rapporto assicurativo come trilaterale e complesso era sostenuta dalla Cassazione<sup>(16)</sup>; la misura delle pensioni era determinata con il metodo delle c.d. “marche”; ai trattamenti pensionistici non era inapplicabile l'automaticità delle prestazioni. Tutto ciò accentuava il legame di corrispettività tra contributi e prestazioni, nonostante il già rilevante superamento del metodo della capitalizzazione nel gestire le risorse contributive<sup>(17)</sup>.

A partire dalla riforma del 1969, invece, quell'impianto fu stravolto e del cambiamento, ancorché graduale, come rilevò la Corte costituzionale si mostrarono consapevoli gli interpreti più attenti<sup>(18)</sup>.

Sul versante del finanziamento, tralasciando il (totale e definitivo) passaggio alla gestione a ripartizione delle risorse, queste trasformazioni hanno avuto una ricaduta soprattutto sui criteri di determinazione dell'imponibile contributivo.

Fino al 1969, infatti, la sua definizione era rintracciata in generale nell'articolo 27 del decreto del Presidente della Repubblica n. 797/1955, nonostante la norma riguardasse gli assegni familiari, ed era incentrata su un criterio di stretta corrispettività, secondo cui era retribuzione «tutto ciò che il lavoratore riceve, in denaro o in natura, direttamente dal datore di lavoro per compenso dell'opera prestata». Peraltro il comma 2 ricomprendeva nella retribuzione alcune voci, non sempre connesse ad un'effettiva prestazione lavorativa, come la retribuzione per ferie e festività, soltanto se godute. Peraltro, nell'assicurazione infortuni sul lavoro e malattie professionali valeva una diversa definizione, che considerava ciò che «il lavoratore riceve dal datore di lavoro in denaro o in natura in dipendenza del rapporto di lavoro».

Tale criterio fu generalizzato dall'articolo 12, primo comma, della legge n. 152/1969 mentre il secondo comma sottrasse all'imposizione contributiva un elenco tassativo di somme di varia natura corrisposte al lavoratore.

Al riguardo è nota la *querelle* sul significato dell'espressione “in dipendenza del rapporto di lavoro”:

---

(16) Cass. 4 agosto 1965, n. 1865, in *FI*, 1965, n. 9, I, c. 1647; si veda anche C. cost. 31 maggio 1960, n. 35.

(17) Si veda M. PERSIANI, *Cinquant'anni di un libro*, saggio introduttivo alla ristampa anastatica di M. PERSIANI, *Il sistema giuridico della previdenza sociale*, Cedam, 2010, p. 19 ss.

(18) Si veda M. PERSIANI, *Rischio e bisogno nella crisi della previdenza sociale*, in AA.VV., *Rischio e bisogno nella crisi della previdenza sociale. Atti delle Giornate di studio di Diritto del lavoro. Rimini, 28-29 aprile 1984*, Giuffrè, 1985, p. 3 ss.

- a) intesa soprattutto dalla dottrina, come indicativa del criterio di corrispettività allargata all'implicazione della persona nel rapporto e nella prestazione di lavoro, con conseguente selezione delle attribuzioni assoggettabili a contribuzione in ragione dell'esistenza di un nesso di casualità allargata con la prestazione e della loro provenienza dal datore di lavoro <sup>(19)</sup>;
- b) letta, nel prevalente orientamento della giurisprudenza, in termini di mera occasionalità, con conseguente portata onnicomprensiva e salvo semmai le somme o i valori aventi un titolo autonomo.

La giurisprudenza, inoltre, lesse la formula “ciò che il lavoratore riceve” debba intendersi come “ha diritto di ricevere”, a prescindere, cioè, dall'effettivo adempimento dell'obbligazione retributiva da parte del datore di lavoro <sup>(20)</sup>. In tal modo, s'è detto, «la retribuzione rileva [...] non come elemento di fatto, ma come dato giuridico» <sup>(21)</sup>.

Al di là dell'effetto di ampliamento della base contributiva, l'orientamento pone una linea di separazione tra la nozione previdenziale di retribuzione e quella lavoristica, anche allargata, e la incardina sul piano dogmatico, sull'autonomia del rapporto contributivo da quello di lavoro e, quindi, sulla diversa natura degli interessi coinvolti nelle due situazioni: privati per la retribuzione, pubblici, alla liberazione dal bisogno attraverso prestazioni adeguate alle esigenze di vita, da contemperare, però, con l'interesse alla libertà d'iniziativa economica, nella previdenza <sup>(22)</sup>.

Non contraddice quanto osservato che all'estensione giurisprudenziale della base imponibile abbia fatto da contraltare la sottrazione per via legislativa di attribuzioni economiche o loro quote sottratte alla contribuzione.

In ogni caso, la storia a seguire è segnata dal consolidamento del principio di autonomia del rapporto contributivo e della sua separazione, quanto alla base di computo, dalla nozione tecnico-giuridica di retribuzione.

---

<sup>(19)</sup> Cfr. B. SCONOCCHIA, *L'obbligo contributivo e la retribuzione imponibile*, Franco Angeli, 1981, pp. 14 ss. e 55 ss.; M. PERSIANI, *Retribuzione di fatto, dovuta, normale, effettiva e contribuzione previdenziale*, in *DL*, 1975, n. 2, I. *Contra*, nel senso del superamento del legame con la retribuzione lavoristica e di una tendenziale onnicomprensività, M. CINELLI, *I problemi della retribuzione imponibile a fini previdenziali*, in *DLRI*, 1996, n. 71; V. FILÌ, *Il reddito imponibile ai fini contributivi*, Giappichelli, 2010, p. 99 ss. testo e note.

<sup>(20)</sup> Cfr. Cass. 13 luglio 1990, n. 7254; Cass. 20 marzo 2006, n. 6125.

<sup>(21)</sup> Cass. n. 677/1993, cit.

<sup>(22)</sup> Sul punto, B. SCONOCCHIA, *op. cit.*, p. 21 ss.; più in generale, in relazione alle prestazioni previdenziali, M. PERSIANI, *Ancora un tentativo non riuscito di individuare il principio di sistema in materia previdenziale*, in M. PERSIANI, *Diritto del lavoro. Altri saggi 2004-2021*, Cacucci, 2022, pp. 609-610 (già in *DLRI*, 2018, n. 157, con il titolo *Ancora un tentativo non riuscito di individuare il principio costituzionale di sistema in materia previdenziale*).

Questo percorso trae origine dalle norme che hanno stabilito un limite minimo inderogabile di retribuzione su cui calcolare l'ammontare dei contributi, in particolare dal c.d. minimale contrattuale di retribuzione imponibile di cui all'articolo 1, comma 1, del decreto-legge n. 338/1989. In precedenza, tuttavia, già l'articolo 7, comma 1, del decreto-legge n. 463/1983, convertito dalla legge n. 638/1983, hanno stabilito un minimale giornaliero di retribuzione imponibile, valido in entrambi i casi «per tutte le contribuzioni dovute in materia di previdenza e assistenza sociale».

La disposizione da ultimo citata, in particolare, per quanto poco considerata, è interessante perché non definisce il minimale in valore in valore assoluto, ma lo fissa in percentuale del trattamento minimo di pensione, un parametro, cioè, non retributivo e dalla connotazione solidaristica, tra l'altro di recente recuperato nell'area delle pensioni contributive, pur nel limite dei trattamenti di invalidità<sup>(23)</sup>.

Il minimale contrattuale, invece, è stato introdotto dalla legge del 1989 dopo una lunga serie di decreti-legge non convertiti ed anche per questo è istituito carico di ambiguità<sup>(24)</sup>. A conferma, basti considerare la pluralità di *rationes* attribuitele: la garanzia dell'equilibrio finanziario della gestione previdenziale<sup>(25)</sup>, la parità di trattamento tra le imprese<sup>(26)</sup> oppure tra i lavoratori del medesimo settore<sup>(27)</sup>, l'adeguatezza delle prestazioni previdenziali<sup>(28)</sup>, la risposta legislativa alla ripresa giurisprudenziale della teoria dell'onnicomprendività<sup>(29)</sup> o, ancora, il contrasto all'evasione contributiva, in particolare conseguente alla moltiplicazione contrattuale collettiva delle voci del trattamento economico<sup>(30)</sup>.

---

<sup>(23)</sup> Si veda C. cost. 3 luglio 2025, n. 94.

<sup>(24)</sup> Si veda G. CANAVESI, *L'irragionevole irrigidimento applicativo di una norma povera di ragioni: il minimale di contribuzione secondo la Cassazione*, in *DRI*, 2021, n. 3.

<sup>(25)</sup> Si veda Cass., sez. un., 29 luglio 2002, n. 11199, in *GI*, 2003, n. 10, p. 1807 ss., con nota di P. CAPURSO, *Le Sezioni unite si pronunciano sul minimale contributivo: brevi note a margine di un problema ancora irrisolto*; Cass. 28 ottobre 1999, n. 12122, in *GC*, 2000, n. 10, I, p. 2723 ss., con nota di L. SURDI, *Minimale contributivo e onnicomprensività della retribuzione*.

<sup>(26)</sup> Si veda Cass. 17 febbraio 2000, n. 1767, in *MGL*, 2000, n. 12 p. 1222 ss., con nota di C.A. NICOLINI, *Le incertezze della Cassazione su retribuzione imponibile e contrattazione collettiva*.

<sup>(27)</sup> Si veda Cass. ord. 14 maggio 2018, n. 11650.

<sup>(28)</sup> Si veda Cass. 17 ottobre 2017, n. 24453. In dottrina, cfr. M. PERSIANI, *Autonomia collettiva e retribuzione imponibile*, in *MGL*, 1996, n. 7-8, p. 989 ss.; C. LAGALA, *Minimale di retribuzione imponibile e contrattazione collettiva: una storia ancora aperta, anche dopo la sentenza 11199/02 della Cass. SS.UU.*, in *RGL*, 2003, n. 2, I, p. 348 ss.

<sup>(29)</sup> Cfr. M. MARTONE, *A che prezzo. L'emergenza retributiva tra riforma della contrattazione collettiva e salario minimo legale*, LUISS University Press, 2019, p. 38; L. NOGLER, *Il contratto collettivo quale fonte di regolamentazione della retribuzione parametro*, in *LD*, 1994, n. 3.

<sup>(30)</sup> Si veda V. FILÌ, *op. cit.*, pp. 93-94.

Quest'ultima è quella indicata anche nella relazione di presentazione del disegno di legge, ove è però collegata «all'inosservanza dei minimi retributivi previsti nei contratti collettivi di lavoro da parte di datori di lavoro non iscritti alle associazioni stipulanti», con la conseguenza che la base imponibile «non può essere inferiore all'importo della *retribuzione minima prevista dai contratti collettivi di lavoro*»<sup>(31)</sup>. E in ottica promozionale dell'applicazione dell'articolo 36 Cost., tra l'altro, era leggibile la versione prevista nei primi decreti-legge, poi non convertiti, e successivamente non riproposta, che onerava soltanto il datore di lavoro del differenziale contributivo conseguente all'applicazione del minimale<sup>(32)</sup>.

Tuttavia, l'applicazione nei limiti della giusta retribuzione è stata negata dalla giurisprudenza<sup>(33)</sup>, che ha, invece, ricostruito la regola del minimale in questi termini:

- a) l'importo della retribuzione da assumere come base di calcolo dei contributi previdenziali non può essere inferiore all'importo di quella che ai lavoratori di un determinato settore sarebbe dovuta in applicazione dei contratti collettivi stipulati dalle associazioni sindacali più rappresentative su base nazionale<sup>(34)</sup>;
- b) gli accordi collettivi diversi da quelli stipulati dalle organizzazioni sindacali più rappresentative su base nazionale (ad esempio gli accordi aziendali o provinciali), ovvero gli accordi individuali, hanno rilevanza ai fini contributivi solo se danno luogo a una retribuzione superiore al minimale, mentre in caso contrario restano irrilevanti. Ciò perché l'articolo 2115 c.c. rende la materia previdenziale indisponibile all'autonomia collettiva, che perciò non può derogare una norma inderogabile come è l'articolo 1 del decreto-legge n. 338/1989<sup>(35)</sup>;
- c) questa conclusione è stata ribadita anche nel caso di accordi di prossimità, da una recente decisione della Cassazione<sup>(36)</sup>;

---

<sup>(31)</sup> *Atti Parlamentari*, Camera dei Deputati, Atto 4251 presentato il 10 ottobre 1989 (enfasi aggiunta); si vedano anche gli *Atti Parlamentari*, Camera dei Deputati, seduta del 21 novembre 1989. Di recente, per la riproposizione di questa soluzione, E. GRAGNOLI, *Il contratto nazionale nel lavoro privato italiano*, Giappichelli, 2021, p. 231 ss.

<sup>(32)</sup> Per una sintesi dell'evoluzione legislativa, Cass. 14 marzo 2016, n. 4926.

<sup>(33)</sup> Si veda Cass., sez. un., n. 11199/2002, cit. Al riguardo, C. LAGALA, *op. cit.*, p. 347 ss.

<sup>(34)</sup> Oppure, dalle organizzazioni sindacali dei lavoratori e dei datori di lavoro comparativamente più rappresentative nella categoria, qualora vi sia pluralità di contratti collettivi per la medesima categoria; cfr. C. DE MARCO, *Minimale contributivo e individuazione del contratto leader*, in *IPrev*, 2009, n. 2; V. PUTRIGNANO, *Retribuzione imponibile ai fini contributivi, sindacati comparativamente più rappresentativi e poteri di indirizzo del ministero del lavoro*, in *ADL*, 2014, n. 6, II.

<sup>(35)</sup> Cfr. Cass. 14 gennaio 2003, n. 456, in *GI*, 2003, n. ..., p. 1083 ss.; S. CAFFIO, *Sulla nozione di minimale retributivo a fini contributivi e sul contratto collettivo di riferimento*, in *LG*, 2018, n. 7; Cass. ord. 16 aprile 2025, n. 9952.

<sup>(36)</sup> Si veda Cass. ord. 15 luglio 2025, n. 19467, in relazione a un accordo che «contemplava una deroga all'importo complessivo delle retribuzioni, riducendolo rispetto a quello fissato dal CCNL

- d) l'onere della prova della maggiore rappresentatività, ma pure della rappresentatività comparata ai sensi dell'articolo 25, comma 2, della legge n. 549/1995 (si veda *infra*), in capo all'ente previdenziale, che lo assolve producendo tempestivamente il contratto collettivo ritenuto applicabile, non essendo sufficiente il deposito dei verbali di accertamento redatti in sede ispettiva<sup>(37)</sup>;
- e) ove per uno specifico settore non risulti stipulato un contratto collettivo, legittimamente l'Istituto previdenziale può raggugliare la contribuzione dovuta alla retribuzione prevista dalla contrattazione collettiva di un settore affine, restando a carico del datore di lavoro l'onere di dedurre l'esistenza di altro contratto affine che preveda retribuzioni tabellari inferiori rispetto a quello applicato dall'Istituto<sup>(38)</sup>.

Ancora, interpretando autenticamente la norma del 1989, l'articolo 2, comma 25, della legge n. 549/1995 ha sancito che in caso di pluralità di contratti collettivi intervenuti per la medesima categoria, la retribuzione da assumere come base per il calcolo dei contributi previdenziali ed assistenziali è quella stabilita dai contratti collettivi stipulati dalle organizzazioni sindacali dei lavoratori e dei datori di lavoro comparativamente più rappresentative nella categoria.

Questa norma, in ragione di quanto scritto al precedente punto c), opera esclusivamente nelle ipotesi in cui, stabilita l'applicabilità del contratto nazionale in luogo di quelli locali o individuali, vi sia una pluralità di contratti collettivi nazionali intervenuti per la medesima categoria ed è, pertanto, necessario individuare il c.d. contratto leader<sup>(39)</sup>.

Peraltro, il "settore" di riferimento per stabilire il contratto leader è quello corrispondente all'attività effettivamente esercitata dall'imprenditore<sup>(40)</sup>.

A fondamento dell'istituto sta, come accennato, l'autonomia del rapporto contributivo da quello di lavoro. Per questa ragione, non si determina un effetto di applicazione *erga omnes* del contratto collettivo, in quanto questo resta parametro esterno al rapporto di lavoro.

---

Fise, con la conseguenza che "tali previsioni avevano fatto sì che la contribuzione versata dall'azienda fosse notevolmente inferiore rispetto a quella che sarebbe risultata dovuta, se l'imponibile fosse stato commisurato ai minimi retributivi stabiliti dal CCNL del terziario».

(37) Cfr. Cass. 17 luglio 2009, n. 16764; Cass. 11 marzo 2010, n. 5872; Cass. 3 novembre 2011, n. 22737; Cass. 9 ottobre 2018, n. 24683.

(38) Cfr. Cass. 18 novembre 2020, n. 26266; Cass. 6 settembre 2019, n. 22357; Cass. ord. n. 11650/2018, cit.

(39) Cfr. Cass. ord. 4 maggio 2020, n. 8446; Cass. ord. 8 maggio 2019, n. 12166; Cass. 23 giugno 2021, n. 17983.

(40) Cfr. Cass. ord. 17 luglio 2024, n. 19759; Cass. ord. 15 luglio 2025, n. 19547. Per l'inapplicabilità al settore artigiano del CCNL del corrispondente settore industriale, Cass. 10 febbraio 2005, n. 2662; Cass. 17 giugno 2020, n. 11707.

In questa prospettiva, la (possibile) divergenza del minimale dal contratto collettivo di diritto comune applicato al rapporto di lavoro trova la sua ragione d'essere nel rilievo pubblicistico della materia, ciò che, secondo la giurisprudenza, consente il recupero dell'articolo 2070, c.c., – non invocabile per la contrattazione di diritto comune – e dunque di un criterio oggettivo e predeterminato che non lasci spazio a scelte discrezionali o a processi di autodeterminazione normativa <sup>(41)</sup>.

E l'ultima frontiera giurisprudenziale, portando all'estremo quell'autonomia, è giunta a sostenere l'operatività del minimale contrattuale non soltanto quanto all'ammontare della retribuzione c.d. contributiva, bensì anche per «l'orario di lavoro da prendere a parametro, che dev'essere l'orario di lavoro normale stabilito dalla contrattazione collettiva (o dal contratto individuale se superiore)», arrivando così ad affermare che «non sussiste alcuna possibilità per i datori di lavoro di modulare l'obbligazione contributiva in funzione dell'orario o della stessa presenza al lavoro che abbiano concordato con i loro dipendenti» <sup>(42)</sup>.

### **3. Retribuzione e reddito di lavoro dipendente nel decreto legislativo n. 314/1997**

È noto che l'articolo 3, comma 19, della legge n. 662/1996 indicava tra i criteri di delega la: a) «revisione della definizione di reddito di lavoro dipendente ai fini fiscali e previdenziali, per prevederne la completa equiparazione», peraltro con la precisazione «ove possibile»; b) «revisione, razionalizzazione e armonizzazione, ai fini fiscali e previdenziali, delle ipotesi di esclusione dal reddito di lavoro dipendente».

Nell'attuarli, il decreto legislativo n. 314/1997, ha, da un lato, modificato gli attuali articoli 49, rubricato *Redditi di lavoro dipendente*, e 51, rubricato *Determinazione del reddito di lavoro dipendente*, del Testo Unico delle imposte sui redditi (TUIR), dall'altro riscritto l'articolo 12 della legge n. 153/1969.

L'articolo 49 individua quali redditi di lavoro dipendente «quelli che *derivano da* rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro» (enfasi aggiunta), mentre il comma 2 vi aggiunge «le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati» e le «somme di cui all'art. 429, ultimo comma», c.p.c. Per l'articolo 51, reddito di lavoro dipendente sono «tutte le somme e i valori in

---

<sup>(41)</sup> Si veda la nota precedente, cui *addde* Cass. 10 ottobre 2023, n. 28321, in relazione all'applicazione dell'art. 36 Cost.

<sup>(42)</sup> Cass. ord. 14 maggio 2025, n. 12974.

genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, *in relazione al rapporto di lavoro*» (enfasi aggiunta), compresi quelli «corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono».

Cardine della definizione è, secondo la giurisprudenza, il concetto di “derivazione”, che prescinde dal sinallagma contrattuale e ricomprende «non solo tutto quanto può essere concettualmente inquadrato nella nozione di retribuzione, ma anche tutti quegli altri introiti del lavoratore subordinato, in denaro o natura, che si legano *casualmente* con il rapporto di lavoro (e cioè derivano da esso), nel senso che l'esistenza del rapporto di lavoro costituisce il necessario presupposto per la loro percezione da parte del lavoratore subordinato» (enfasi aggiunta).

In altri termini, da quel concetto è fatta discendere l'onnicomprendività della base imponibile, con superamento “esplicito” della concezione “retributiva”<sup>(43)</sup>, soluzione, peraltro, ribadita, se non accentuata, dal successivo articolo 51, comma 1, in ragione dell'irrelevanza del titolo giuridico e della sufficienza che l'attribuzione economica sia percepita «in relazione al rapporto di lavoro».

C'è da chiedersi se questa conclusione sia valida anche in relazione al reddito rilevante a fini previdenziali, alla luce dell'articolo 12 della legge n. 153/1969, come riscritto dalla norma del 1997 e tenendo conto che l'equiparazione incontra il limite del “possibile”, formula di per sé scarna, cui la delega ha affidato la differenziazione tra le due definizioni.

Più in dettaglio, l'articolo 12, comma 1, rimanda all'articolo 49, comma 1, TUIR, quindi al concetto di derivazione, per quanto riguarda l'individuazione dei redditi di lavoro dipendente «maturati nel periodo di riferimento» e, invece, non richiama il comma 2 della medesima disposizione. D'altra parte, ai fini del calcolo dei contributi di previdenza e assistenza sociale, il comma 2 dell'articolo 12 sembra rendere applicabili tutte «le disposizioni contenute nell'art. [51 TUIR]», compresa quindi la definizione del comma 1, con salvezza, peraltro, di «quanto specificato nei seguenti commi», sempre dell'articolo 12. E tra questi stanno un elenco di voci o somme escluse dall'imposizione contributiva (comma 4), la sanzione di tassatività di tale elenco (comma 5) e la conferma di tutte le disposizioni in tema di minimali e massimali di contribuzione (comma 8).

L'architettura del regime così disegnato non brilla per chiarezza ed è stata criticata per la poca o nulla considerazione degli interessi e dei fini propri dell'obbligazione contributiva, con conseguente eccessivo appiattimento sulla nozione fiscale<sup>(44)</sup>.

---

(43) Cfr. Cass. ord. 30 settembre 2021, n. 26510, n. 26511 e n. 26512.

(44) Cfr. P. SANDULLI, *La retribuzione utile ai fini fiscali e previdenziali*, in M. MARAZZA (a cura di), *Contratto di lavoro e organizzazione. Tomo secondo. Diritti e obblighi*, Cedam, 2012, p. 1495 ss.; P. BOER,

In particolare, quanto al limite del “possibile”, fermo restando che vale a impedire la totale riconduzione della base contributiva a quella fiscale <sup>(45)</sup>, s’è osservato che gli spazi di flessibilità consentiti dalla legge delega sarebbero stati consumati direttamente dal legislatore, da un lato, con l’assoggettamento a contribuzione di attribuzioni solo occasionalmente collegate al lavoro, dall’altro, con la previsione delle specifiche esclusioni <sup>(46)</sup>. Peraltro, proprio in quel limite la giurisprudenza ha rintracciato il varco verso una non automatica trasposizione sul piano previdenziale delle previsioni fiscali d’esclusione dalla base imponibile. L’ha fatto, in particolare, quando ha negato che la norma delegante disponga un rinvio “ricettizio” alle disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica n. 917/1986 e ritenuto piuttosto necessario esaminare di volta in volta «la compatibilità della disciplina di carattere fiscale con il sistema previdenziale» <sup>(47)</sup>, tanto più, può aggiungersi, se si tiene conto della volatilità della disciplina fiscale, anche in ragione della differenza di interessi rilevanti e tutelati nei due casi.

Il coordinamento tra i due nuclei normativi ha posto soprattutto due ordini di problemi, in realtà non sempre tra loro effettivamente separabili: a) l’individuazione della definizione di reddito fiscale rilevante ai sensi dell’articolo 12; b) il coordinamento tra previsioni di esclusione dalla base imponibile nell’articolo 12, comma 4, e nell’articolo 51, comma 2.

Sulla prima questione, la tesi restrittiva del necessario nesso causale, anche solo indiretto, tra attribuzione economica e rapporto di lavoro è stata autorevolmente riproposta in dottrina, in continuità con il passato, basandosi sull’equivalenza tra “derivazione da” e “in dipendenza del” rapporto di lavoro, argomentata tanto in termini semantici quanto sistematici, allora in ragione del collegamento con la confermata vigenza del minimale contrattuale (articolo 12, comma 8). Da ciò ricavandone anche la conclusione per cui l’evoluzione della nozione di imponibile contributivo «è stata relativa» <sup>(48)</sup>.

Nel senso della relatività anche altra dottrina che, però, la imputa all’opposta concezione di un imponibile contributivo già fondato sul criterio della “occasio-

---

*La previdenza sociale*, in G. SANTORO-PASSARELLI (a cura di), *Diritto del lavoro e della previdenza sociale*, Ipsoa, 1998, p. 47.

<sup>(45)</sup> Di «limite invalicabile» parla M. PERSIANI, *I nuovi problemi posti dalla individuazione della retribuzione assoggettabile a contribuzione previdenziale*, in *ADL*, 2003, n. 1, p. 5 ss., che si richiama anche a C. cost. n. 354/2001, cit., laddove osserva che esiste soltanto «un’esigenza di tendenziale armonizzazione» tra i due regimi.

<sup>(46)</sup> Si veda P. SANDULLI, *op. cit.*, pp. 1499-1500.

<sup>(47)</sup> Cass. 12 ottobre 2017, n. 24032; cfr. anche Cass. 12 aprile 2018, n. 9601; Cass. 6 giugno 2018, n. 14526.

<sup>(48)</sup> M. PERSIANI, *I nuovi problemi posti dalla individuazione della retribuzione assoggettabile a contribuzione previdenziale*, cit., p. 5.

nalità” e dunque di massima onnicomprensivo. Criterio ora sancito dalla definizione dal comma 1 dell’articolo 51 TUIR, integralmente richiamato dall’articolo 12, laddove quello all’articolo 49, comma 1, non ha funzione definitoria bensì di esclusione della rilevanza a fini contributivi delle somme di cui al comma 2, lettera *b*, del medesimo articolo <sup>(49)</sup>.

Quanto al coordinamento tra le disposizioni di esclusione, comune e incontestata è la soluzione della concorrenza di entrambe alla determinazione dell’imponibile, semmai, secondo la prima tesi richiamata, con prevalenza di quelle di cui all’articolo 12, comma 4, «se difformi, rispetto a quelle previste per l’imposizione fiscale» <sup>(50)</sup>.

Rispetto al complessivo quadro, le opzioni giurisprudenziali si collocano decisamente sul versante dell’onnicomprendività, radicandola tuttavia nell’articolo 49, comma 1, senza dare eccessivo peso alla duplice definizione, mentre indiscussa è l’integrazione fra le disposizioni di esclusione.

Al riguardo, occorre notare come su quella relazione, o almeno sul suo dinamismo, influisca l’esplicita tassatività dell’elenco di cui al comma 4 dell’articolo 12. Vero è che la qualificazione non può bastare a blindarlo da manipolazioni legislative, tuttavia basta confrontare le due disposizioni per rendersi conto che l’ampliamento dell’area di esenzione dalla contribuzione sia di norma effetto riflesso degli interventi di modifica dell’articolo 51, comma 2.

Peraltro, non è solo quest’ultima disposizione, ma l’intero articolo 51 a essere oggetto di frequenti modifiche e, nonostante il generico rinvio operato dall’articolo 12, comma 2, della legge n. 153/1969, non è detto che sia automatica la trasposizione sul versante contributivo di singole norme. È dato acquisito, infatti, che «il sistema di determinazione della contribuzione previdenziale definisce un’area di più ridotte dimensioni rispetto a quanto forma oggetto di imponibile fiscale, [...] per cui ciò che rientra nella seconda non è detto che rientri anche nella prima, mentre ciò che non rientra nella seconda certamente non rientra nemmeno nella prima» <sup>(51)</sup>. A differenziarli, non è dunque soltanto l’irrilevanza a fini contributivi delle somme *ex* articolo 49, comma 2, lettera *b*, né il diverso criterio di imputazione temporale delle somme, di cassa per l’obbligazione fiscale

---

<sup>(49)</sup> Si veda V. FILI, *op. cit.*, p. 123 ss., spec. p. 130.

<sup>(50)</sup> M. PERSIANI, *I nuovi problemi posti dalla individuazione della retribuzione assoggettabile a contribuzione previdenziale*, cit., p. 7.

<sup>(51)</sup> Cass. n. 9601/2018, cit. E si veda, per l’inapplicabilità sul piano previdenziale del riferimento alle retribuzioni convenzionali per determinare il reddito di lavoro prodotto all’estero da lavoratore che vi abbia soggiornato per almeno 183 giorni, ai sensi del comma 8 *bis*, aggiunto all’art. 51 TUIR dall’art. 36, comma 1, della l. n. 342/2000, Cass. ord. 25 ottobre 2022, n. 31483, e Cass. ord. 9 giugno 2023, n. 16466.

e di competenza, salvo eccezioni di legge <sup>(52)</sup>, per quella contributiva, a sua volta portato della regola differenziale che calcola la contribuzione sul “dovuto”, con irrilevanza dell’effettivo pagamento <sup>(53)</sup>, e neppure i minimali e il massimale di retribuzione imponibile.

Resta, però, che la novella del 1997 ha segnato il definitivo distacco tra retribuzione lavoristica e imponibile contributivo, non solo sul piano terminologico, pur con i limiti e le contraddizioni evidenziate.

#### 4. Spigolature giurisprudenziali

A prescindere da profili sistematici e senza pretese di esaustività, è interessante gettare uno sguardo sul contenzioso relativo all’imponibile contributivo.

Si può partire da alcuni profili applicativi del già ricordato criterio temporale di computo dell’imponibile contributivo. In questa prospettiva si è affermato che:

- a) i contributi versati o dovuti rispetto a somme imponibili tardivamente pagate vadano imputati a ciascun anno cui essi si riferiscono <sup>(54)</sup>;
- b) non rappresenta una deroga a tale principio, quanto disposto dal comma 9 dell’articolo 12, legge n. 153/1969, come sostituito dall’articolo 6 del decreto legislativo n. 314/1997, peraltro riproduttivo dell’articolo 14, comma 7, della legge del 1969, per il quale «le gratificazioni annuali e periodiche, i conguagli di retribuzione spettanti a seguito di norma di legge o di contratto aventi effetto retroattivo e i premi di produzione sono in ogni caso assoggettati a contribuzione nel mese di corresponsione». Infatti, «tale “mese di corresponsione” va individuato in quello all’uopo stabilito dalla legge o dal contratto, con criterio che va quindi qualificato di competenza e non di cassa», con l’ulteriore conseguenza che da esso decorre il termine di prescrizione contributivo <sup>(55)</sup>.

---

<sup>(52)</sup> Per il «carattere eccezionale delle disposizioni che adottano il diverso criterio di cassa», nonché per qualche esemplificazione, Cass. 22 dicembre 1999, n. 34993; ma si veda anche Cass. ord. 19 settembre 2017, n. 21668.

<sup>(53)</sup> Da cui anche il diverso termine di decorrenza della prescrizione contributiva. Si veda Cass. ord. 5 giugno 2025, n. 15054, che ha escluso la deroga a tale regola nel caso di gratificazioni annuali e periodiche, conguagli di retribuzione e premi di produzione, perché «sono in ogni caso assoggettati a contribuzione nel mese di corresponsione»; Cass. 22 settembre 2000, n. 12601.

<sup>(54)</sup> Si veda Cass. n. 12601/2000, cit., che, in caso di pagamento delle ferie non godute alla cessazione del rapporto, ha ritenuto rilevante «il termine a carico del datore di lavoro per l’adempimento della obbligazione di concessione del periodo feriale, o in mancanza del pagamento della indennità sostitutiva», termine, a sua volta, individuato, in base agli artt. 36 Cost. e 2109 c.c., in via generale in quello dell’anno in cui le ferie devono essere fruito.

<sup>(55)</sup> Cass. 9 gennaio 1991, n. 110; si veda anche Cass. ord. n. 15054/2025, cit., in relazione al premio di produzione 2004 da erogarsi a maggio 2005.

Non contraddice quanto osservato il fatto che talvolta la stessa giurisprudenza discorra di criterio di cassa. Lo fa, infatti, in ipotesi relative a prestazioni previdenziali e non già a voci retributive o attribuzioni soggette relative al rapporto di lavoro. Si tratta, in particolare, di prestazioni soggette a un requisito reddituale effettivo, indicativo dello stato di bisogno del soggetto, quali, ad esempio: a) la pensione di invalidità <sup>(56)</sup>; b) l'integrazione al trattamento minimo <sup>(57)</sup>; c) negli attuali limiti di vigenza, della maggiorazione degli assegni familiari ai lavoratori dipendenti <sup>(58)</sup>.

Sotto altro profilo, è passato in più occasioni al vaglio giudiziale il regime delle somme erogate in occasione di trasferte, ai sensi dell'articolo 51, comma 5, TUIR:

- a) innanzitutto, in relazione alla definizione della trasferta, va segnalato il caso dei lavoratori residenti nella provincia di Napoli, ma assunti da azienda napoletana a Bologna, per svolgere lavori edili esclusivamente in un cantiere di questa città. In questo quadro, era controversa la natura dell'indennità erogata, considerata, per un verso, la diversità tra la sede aziendale e la sede del cantiere, per un altro, l'ineffettività della trasferta delle maestranze dal territorio di loro residenza a quello di esecuzione dei lavori. Al riguardo, la «coincidenza tra il luogo di assunzione ed il luogo di prestazione dell'attività lavorativa» ha portato alla negazione di una «scissione [...] tra sede lavorativa e luogo di espletamento del lavoro», nonostante la loro diversità dalla sede legale dell'impresa datoriale e dalla residenza dei lavoratori, «non essendo tali luoghi rilevanti per la identificazione di una trasferta in senso tecnico» <sup>(59)</sup>;
- b) quanto ai «rimborsi di altre spese, anche non documentabili», che «in caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni [...] non concorrono a formare il reddito» – insieme ai rimborsi di spese documentate – è stato affermato che le somme erogate per piccole spese “non documentabili”, sostenute in occasione di trasferte, sono escluse dalla base imponibile a condizione che siano “analitiche” ossia specificate nel dettaglio. E ciò perché deve trattarsi di spese “effettivamente” sostenute dal dipendente, a prescindere dalla

---

<sup>(56)</sup> Cfr. C. cost. 8 giugno 1992, n. 258; Cass. 13 maggio 1993, n. 5468, con riferimento al reddito concretamente percepito nell'anno considerato, come tale comprensivo degli arretrati soggetti a tassazione separata, e non già riferendo ciascun reddito all'anno di maturazione del relativo credito.

<sup>(57)</sup> Si veda Cass. 12 luglio 1995, n. 7624.

<sup>(58)</sup> Si veda C. cost. 6 dicembre 1988, n. 1067, per cui «nel computo del reddito familiare complessivo, assoggettabile all'IRPEF nell'anno precedente il periodo paga in corso, [devono essere compresi] anche gli arretrati di retribuzione maturati in anni anteriori e soggetti a tassazione separata».

<sup>(59)</sup> Cass. ord. 8 luglio 2020, n. 14380.

possibilità di una loro dimostrazione <sup>(60)</sup>. In tal senso, nell'ipotesi di rimborsi chilometrici (o a "piè di lista"), già prevista dal testo originario dell'articolo 12 della legge n. 153/1969, ora assorbito nella disposizione sopra richiamata, si è detto che «non si evince in alcun modo la *voluntas legis* di corredare la documentazione sottesa ai predetti rimborsi chilometrici, al fine dell'esclusione dall'imponibile contributivo, di peculiari contenuti analitici e specifici che ridondino, *a fortiori*, sull'onere probatorio del datore di lavoro che detta esclusione invochi», di modo che tale onere sull'effettiva natura delle erogazioni non può correlarsi alla documentazione specifica ed analitica recante, con esauriente scheda mensile per ciascun dipendente o documento similare, l'analitica indicazione dei viaggi giornalmente compiuti, delle località di partenza e di destinazione, con specificazione dei clienti visitati e riepilogo giornaliero dei chilometri percorsi» <sup>(61)</sup>;

- c) quanto agli oneri probatori, grava sull'ente previdenziale la prova che il lavoratore ha ricevuto dal datore di lavoro somme a qualunque titolo, purché in dipendenza del rapporto di lavoro, mentre 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 [ha] l'onere di dimostrare la causa dell'esonero dell'assoggettamento a contribuzione» [...]. Ne consegue che il datore di lavoro deve provare «sia che vi erano state trasferite 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» <sup>(62)</sup>.

Del resto, è regola generale che le eccezioni all'imposizione contributiva delle erogazioni del datore di lavoro in favore dei lavoratori debbano essere provate da chi le invoca <sup>(63)</sup>.

Ancora, com'è noto, fattispecie differente dalla trasferta è quella del "trasfertista". Ai sensi dell'articolo 51, comma 6, TUIR, come autenticamente interpretato dall'articolo 7-*quinquies* del decreto-legge n. 193/2016, inserito dalla legge di conversione n. 225/2016, quest'ultima sussiste quando ricorrano *contestualmente* le tre seguenti condizioni: a) la mancata indicazione, nel contratto o nella lettera di assunzione, della sede di lavoro; b) lo svolgimento di un'attività lavorativa che richiede la continua mobilità del dipendente; c) la corresponsione al dipendente, in relazione allo svolgimento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi, di un'indennità o maggiorazione di retribuzione in misura fissa, attribuite senza distinguere se il dipendente si è effettivamente recato in trasferta e dove la

---

<sup>(60)</sup> Cass. ord. 5 giugno 2025, n. 15053.

<sup>(61)</sup> Cass. 20 febbraio 2012, n. 2419.

<sup>(62)</sup> Cass. ord. 9 giugno 2023, n. 16467, che richiama Cass. ord. 18 giugno 2018, n. 16033.

<sup>(63)</sup> Si veda Cass. n. 2419/2012, cit.

stessa si è svolta». La medesima disposizione prescrive che ove manchi una di queste condizioni si applichi la disciplina dell'articolo 51, comma 5, TUIR <sup>(64)</sup>. Da ultimo, va ricordato che la giurisprudenza ha escluso la compatibilità con il sistema previdenziale dell'articolo 51, comma 8-*bis*, TUIR, aggiunto dall'articolo 36, comma 1, della legge n. 342/2000. Ciò perché:

- a) la disposizione è stata dettata con esplicito riferimento alla materia fiscale e il «discrimine temporale dei 183 giorni trova ed esaurisce la sua ragion d'essere nel campo fiscale, in quanto è legato al concetto di “residenza fiscale” delle persone fisiche ai sensi dell'art. 2, comma 2 del TUIR»;
- b) ritenere la disposizione operante ai fini previdenziali determinerebbe un'in giustificata compressione delle entrate pubbliche, a detrimento anche della posizione previdenziale del lavoratore;
- c) la disposizione non tocca la disciplina del decreto-legge n. 317/1987, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 398/1987, sul lavoro italiano all'estero.

In caso di lavoratore italiano inviato all'estero la legge distingue l'ipotesi di Paesi con i quali l'Italia non abbia stipulato una convenzione di sicurezza sociale da quella in cui esistano tali accordi.

Nella prima, il lavoratore è iscritto obbligatoriamente ad una serie di assicurazioni, utilizzando, come base imponibile per il calcolo dei contributi, le retribuzioni convenzionali fissate con decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale.

Invece, nell'ipotesi di accordi che consentano il mantenimento della copertura assicurativa in Italia, in deroga al principio del criterio della territorialità, i datori di lavoro continueranno a versare i contributi previdenziali in Italia, assumendo come parametro per la determinazione della base imponibile le retribuzioni effettive corrisposte ai lavoratori all'estero, cui sono correlativamente commisurate, nelle forme e nei modi previsti, le prestazioni dovute <sup>(65)</sup>.

---

<sup>(64)</sup> Cfr. Cass., sez. un., 15 novembre 2017, n. 27093; Cass. ord. n. 16466/2023, cit., anche per la natura interpretativa e, quindi, l'efficacia retroattiva della norma del 2016.

<sup>(65)</sup> Cfr. Cass. 6 settembre 2016, n. 17646; Cass. n. 14526/2018, cit.; Cass. 25 febbraio 2022, n. 6294, con riferimento a dipendenti impiegati all'estero in Paesi extracomunitari (Sierra Leone e Congo) non legati all'Italia da accordi di sicurezza sociale.