

Il commercialista telematico

LA GIURISPRUDENZA IN TEMA DI TASSAZIONE AI FINI IRPEF DELLE SOMME PERCEPITE A TITOLO DI RISARCIMENTO DEL DANNO

1. Approccio problematico all'esame della normativa tributaria - 2. Il concetto di danno nella normativa e nella giurisprudenza - 3. Aspetti problematici in relazione alle controversie di lavoro - 3.1. Risarcimento per licenziamento illegittimo: necessità di un corretto approccio interpretativo delle singole circostanze di fatto - 3.1.1. Giurisprudenza orientata alla non tassabilità - 3.1.2. Giurisprudenza orientata alla tassabilità - 3.2. Incentivo alle dimissioni e indennità di prepensionamento - 3.3. Indennità per ferie non godute - 3.4. Infortunio sul lavoro - 3.5. Lesione della reputazione, dell'immagine professionale e della vita di relazione del dipendente - 3.6. Trattamenti pensionistici privilegiati - 3.7. Danno biologico - 3.8. Indennità di trasferimento - 3.8.1. Orientamento giurisprudenziale che ravvisa natura reddituale nell'indennità di trasferimento - 3.8.2. Orientamento giurisprudenziale che ravvisa natura risarcitoria nell'indennità di trasferimento - 4. Attività professionale prestata a favore di ente pubblico in assenza di regolare contratto - 5. Materie non attinenti il rapporto di lavoro: compensi indennitari riscossi a titolo di interessi e rivalutazione monetaria - 5.1. Indennizzi assicurativi - 5.2. Risarcimento del danno da accessione invertita.

1. Approccio problematico all'esame della normativa tributaria

La problematica della assoggettabilità a tassazione delle somme percepite a titolo di risarcimento del danno non può prescindere dalla fondamentale analisi della disciplina legislativa in materia. A riguardo, il D.P.R. 1986, N. 917¹ (Testo Unico delle Imposte sui Redditi), all'articolo 6², dopo una prima classificazione dei redditi imponibili, attrae nella tassazione IRPEF talune fattispecie, quali i proventi e le indennità, che di per sé non hanno una identità reddituale idonea a ricomprenderle in una delle categorie generali di cui al primo comma.

¹ Decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917 (in S.O. n. 1 Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31 dicembre 1986), dopo le modifiche del D.Lgs. n. 344 del 12/12/2003.

² Art. 6 – Classificazione dei redditi

“1. I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi d'impresa; f) redditi diversi.

2. I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati.

3. I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi”.

Il commercialista telematico

Dall'esame del testo è possibile evincere una fondamentale distinzione, operata dal legislatore, tra le indennità percepite a titolo di risarcimento dei danni consistenti nella perdita di redditi e le indennità percepite a titolo di risarcimento dei danni dipendenti da invalidità permanente o morte.

Le prime, in quanto equiparate ai redditi imponibili, vengono incluse nel novero delle fattispecie sottoposte a tassazione; le seconde ne vengono, invece, escluse.

Peraltro, la disposizione di cui all'art. 6 necessita di un confronto e di un esame comparativo con l'art. 17 del medesimo Testo Unico³ (ex art. 16 vecchio TUIR), che, invece, sottopone a tassazione separata (considerandole, pertanto, imponibili) “le indennità spettanti a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, dei danni consistenti nella perdita di redditi relativi a più anni”.

In realtà la *ratio* di tale discrasia è facilmente individuabile, laddove si consideri che una disposizione normativa suscettibile di vastissima applicazione, quale è un Testo Unico, necessita di continue integrazioni e modifiche, spesso apportate da mani diverse e rispondenti a differenti esigenze nel tempo. Ed in quest'ottica va inquadrato il dettato di cui all'art. 17, introdotto in epoca posteriore a quella di approvazione dell'originario decreto 917/86, dal D.L. 23.02.1995, n. 41 (c.d. “manovra Dini”). Esso è, infatti, concepito in funzione dissuasiva dei numerosi tentativi di elusione fiscale diffusisi nel tempo e consistenti nell'uso di transazioni che qualificavano come risarcimenti somme corrisposte, in realtà, a tutt'altro titolo. Si tratta, tuttavia, di una particolare modalità impositiva, quella della tassazione separata, che costituisce una specificazione della disciplina generale e che, pertanto, non incide sui più generali presupposti del tributo, i quali restano disciplinati dall'art. 6 del Testo Unico.

2. Il concetto di danno nella normativa e nella giurisprudenza

Un'approfondita analisi della materia del risarcimento nel diritto tributario non può prescindere da un breve riesame del concetto di danno, nella sua duplice accezione di **danno emergente**, ovvero di perdita economica subita dal creditore e che si concretizza in una diminuzione del suo patrimonio, e di **lucro cessante**, ovvero di mancato guadagno che il creditore avrebbe potuto realizzare se non si fosse verificato il fatto dannoso (inadempimento o fatto illecito).

Una duplicità di aspetti di matrice civilistica, che trova, tuttavia, ampio riscontro nell'evoluzione sia normativa che giurisprudenziale del diritto tributario.

- **Sotto il profilo normativo** è sufficiente riconsiderare la stessa previsione di cui all'art. 6 TUIR: essa, a ben vedere, effettuando la distinzione tra indennità percepite a titolo di risarcimento dei danni dipendenti da invalidità permanente o morte e indennità percepite a titolo di risarcimento dei

³ Cfr art. 17, comma 1, lettera i) nuovo TUIR, così come introdotta dal D.L. 23.02.1995, n. 41

Il commercialista telematico

danni consistenti nella perdita di redditi, ripercorre la falsariga della civilistica distinzione tra **danno emergente** e **lucro cessante**.

Il tema, peraltro, trova spazio già nei più generali principi costituzionali dell'obbligo di concorrere alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva e dei criteri di progressività cui il sistema tributario è improntato (art. 53 della Costituzione). Dall'osservanza di tali principi deriva, infatti, una generale assoggettabilità a tassazione del solo risarcimento dei danni derivante da capacità contributiva, concepito, cioè, come lucro cessante, e non come danno emergente.

- **Più interessante è osservare come, nel diritto tributario, si sia realizzata un'evoluzione giurisprudenziale**, che corrisponde pienamente all'affinarsi delle elaborazioni civilistiche di danno risarcibile. Si tratta di una giurisprudenza relativamente recente, che risponde all'esigenza di trovare uniformi risposte alla molteplicità delle evoluzioni della normativa tributaria nel tempo.

L'analisi della fattispecie della tassabilità del danno, che ci accingiamo a compiere, non si ferma ai soli aspetti del danno emergente e del lucro cessante, ma investe anche la distinzione tra danno patrimoniale, danno morale (complesso delle perdite non materiali subite da un individuo) e il c.d. *tertium genus* del danno biologico.

La figura del danno biologico, in particolare, assume rilievo in quanto assai evocata nelle controversie attinenti i rapporti di lavoro, di cui la giurisprudenza tributaria sulla tassabilità del risarcimento del danno è notevolmente intrisa.

3. Aspetti problematici in relazione alle controversie di lavoro

Un filone giurisprudenziale particolarmente ricco si osserva nella trattazione dei risvolti che il risarcimento del danno in generale assume in relazione ai risvolti fiscali della materia dei rapporti di lavoro.

I problemi nascono dalla difficoltà di coordinamento del citato articolo 6 del TUIR con il successivo art. 51, comma 1, (ex art. 48 vecchio TUIR) che stabilisce che il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, **in relazione al rapporto di lavoro**.

Come è evidente, la formulazione della norma offre spazio a numerosi dubbi. Si pone, infatti, il problema di definire la natura delle indennità percepite in relazione più o meno stretta con il rapporto di lavoro. Si tratta di stabilire, cioè, se le medesime siano da considerare risarcimenti esenti da imposta, ai sensi dell'art. 6 TUIR, ovvero risarcimenti dei danni consistenti nella perdita di redditi relativi a più anni, sottoposti a tassazione separata ex art. 17 TUIR, o, ancora, somme percepite in dipendenza del rapporto di lavoro, sottoposte a tassazione ordinaria dall'art. 51 TUIR.

Il commercialista telematico

Si tratta, inoltre, di chiarire l'inquadrabilità o meno delle differenti tipologie di indennità percepite in occasione del rapporto di lavoro nella fattispecie del danno emergente o del lucro cessante.

Al termine di un fervido dibattito giurisprudenziale e di un processo elaborativo tutt'altro che semplice, si è giunti alla conclusione che **sono considerabili lucro cessante e, pertanto, assoggettabili ad imposizione IRPEF, tutte le indennità percepite in sostituzione di una perdita di reddito. Non sono, invece, tassabili le indennità percepite a titolo di risarcimento del danno emergente, ovvero quelle indennità il cui ammontare viene svincolato dalla durata del rapporto di lavoro.**

Tale conclusione trova il suo più prestigioso consenso nella giurisprudenza della **Suprema Corte, che, con sentenza n. 11687 del 05/08/2002⁴**, assoggetta a tassazione (in base all'art. 6, comma 2, TUIR, da intendersi integrato dalle prescrizioni di cui all'art. 48⁵, comma primo, del TUIR) l'indennità supplementare per licenziamento ingiustificato, corrisposta sulla base della contrattazione collettiva ai dirigenti di azienda incorsi in licenziamento illegittimo. La Corte, tuttavia, subordina tale tassazione alla condizione "che risulti accertata la relativa fattuale destinazione a coprire un danno consistito nella perdita di redditi (delle retribuzioni che sarebbero state percepite nell'ipotesi di prosecuzione del rapporto di lavoro), e non un pregiudizio diverso".

Indicativa della necessità di uno sforzo interpretativo del caso pratico è, pure, la sentenza della **Corte di Cassazione - Sezione V, n. 16014 del 17/08/2004⁶**, che ricorda: "La stessa interpretazione del Ministero delle Finanze data, come risulta dalla Relazione al TUIR, all'art. 46⁷ (...) e all'art. 16⁸, (...) muove dal principio che l'indennizzo dei danni costituisce reddito quando si tratta di lucro cessante (cioè di perdita di redditi) e non di danno emergente: principio di cui viene data opportuna conferma".

Un intendimento analogo ispira la **sentenza del 02/02/2001, n. 1467⁹**, con cui la **Corte di Cassazione - Sezione V**, ribadisce che "l'art. 6, secondo comma, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nella parte in cui dispone che 'le indennità conseguite... a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli ... perduti', ha natura interpretativa e, perciò, efficacia retroattiva, come tale applicabile ad ogni situazione controversa sorta nella vigenza della pregressa disciplina e non ancora definita, sempreché le somme percepite, anche a titolo transattivo,

⁴ In Bollettino Tributario, anno 2003, pag. 219.

⁵ Oggi art. 51 nuovo TUIR

⁶ In Corriere Tributario, 2004, rass. N. 46, pag. 3647.

⁷ Oggi art. 49 nuovo TUIR, così rinumerato in virtù dell'art. 1, D.Lgs. 12.12.2003, n. 344, con decorrenza dal 01.01.2004

⁸ Oggi art. 17 nuovo TUIR, così rinumerato in virtù dell'art. 1, D.Lgs. 12.12.2003, n. 344, con decorrenza dal 01.01.2004

⁹ In <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

Il commercialista telematico

siano destinate a compensare, comunque, un lucro cessante del lavoratore, e non soltanto un danno emergente¹⁰”.

Pertanto, le somme percepite, anche in via transattiva, dal contribuente a titolo di risarcimento costituiscono reddito imponibile solo se - e nei limiti in cui - siano destinate a reintegrare il danno subito dalla mancata percezione di redditi¹¹.

Il medesimo principio trova ampio spazio anche nella giurisprudenza di merito. Si consideri, a titolo esemplificativo, la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, n. 65 del 09/04/2002¹², che offre chiarimenti sulla materia. La Commissione afferma che, secondo il disposto dell'articolo 48, comma 1, D.P.R. 597/1973, il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutti i compensi ed emolumenti, comunque denominati, percepiti nel periodo di imposta in dipendenza del lavoro prestato, con la sola esclusione delle somme aventi natura di mera reintegrazione patrimoniale. Dal concetto di retribuzione devono, quindi, essere esclusi i rimborsi spese veri e propri, così come le altre indennità aventi funzione meramente risarcitoria, tenendo, peraltro, a mente che, sul piano fiscale, deve ritenersi avente natura risarcitoria solo il rimborso della diminuzione patrimoniale effettivamente subita, equivalente, cioè, al danno emergente di stampo civilistico, con esclusione del cosiddetto lucro cessante.¹³

L'argomento è oggetto di attenzione anche da parte dell'Agenzia delle Entrate che, con Risoluzione n. 155/E del 24/05/2002, afferma: “In tema di risarcimento danni o di indennizzi percepiti da un soggetto, è principio generale quello per cui, laddove l'indennizzo vada a compensare in via integrativa o sostitutiva la mancata percezione di redditi di lavoro, ovvero il mancato guadagno, le somme corrisposte, in quanto sostitutive di reddito, vanno assoggettate a tassazione e, così, ricomprese nel reddito complessivo del soggetto percipiente. Viceversa, laddove il risarcimento erogato voglia indennizzare il soggetto delle perdite effettivamente subite (il cd. danno emergente), ed abbia, quindi, la precipua funzione di reintegrazione patrimoniale, tale somma non sarà assoggettata a tassazione. Infatti, in quest'ultimo caso, assume rilevanza assoluta il carattere risarcitorio del danno alla persona del soggetto leso e manca una qualsiasi funzione sostitutiva o integrativa di eventuali trattamenti retributivi: pertanto, gli indennizzi non concorreranno alla formazione del reddito delle persone fisiche per mancanza del presupposto impositivo”.

¹⁰ **Sentenza del 19/03/2002 n. 3956 Corte di Cassazione - Sezione V**, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

¹¹ Conformemente **Cass. Sez. I civ., sent. n. 9893 dell'11.10.1997**, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

¹² In <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

¹³ Conformemente, la Comm.Trib. Reg. Lombardia - Sezione XXIV, con sentenza n. 37 del 01/07/2003, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>, dichiara che, in virtù del disposto di cui all'art. 6, comma 2, del DPR 917/86, le somme percepite dal lavoratore a titolo di risarcimento del danno vanno considerate reddito assoggettabile ad IRPEF se risultano destinate a reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi.

Il commercialista telematico

Una volta che sia stata chiarita la non tassabilità del c.d. danno emergente, si rende opportuno esaminare, caso per caso, le circostanze specifiche in cui la giurisprudenza ritiene che ricorra il danno emergente o il lucro cessante.

3.1. Risarcimento per licenziamento illegittimo: necessità di un corretto approccio interpretativo delle singole circostanze di fatto

L'art. 17 D.P.R. 917/86 recita testualmente: “L'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi: a) trattamento di fine rapporto di cui all' art. 2120 c. c. e indennità equipollenti, comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente, compresi quelli contemplati alle lett. a), d) e g) del 1 comma dell'art. 50, anche nelle ipotesi di cui all'art. 2122 c. c.; altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei predetti rapporti, comprese l'indennità di preavviso, le somme risultanti dalla capitalizzazione di pensioni e quelle attribuite a fronte dell'obbligo di non concorrenza ai sensi dell' art. 2125 c. c., nonché le somme e i valori comunque percepiti, al netto delle spese legali sostenute, **anche se a titolo risarcitorio** o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro”. Il dettato della norma sembrerebbe non lasciare spazio a dubbi in merito alla tassabilità del risarcimento del danno derivante da licenziamento illegittimo. Il panorama giuridico non è, tuttavia, così limpido. Anche in questo caso, infatti, il confronto con l'art. 51, secondo cui “Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro” crea non pochi imbarazzi. In realtà, essendo i detti articoli volti a disciplinare fattispecie specifiche come i redditi da lavoro dipendente e le somme assoggettate a tassazione separata, la soluzione è rinvenibile nel riferimento al dettato generale dell'art. 6 TUIR¹⁴. E tale metodo viene adottato dalla giurisprudenza che tende, piuttosto, a distinguere, nell'ambito della vastissima casistica delle vertenze per licenziamento ingiustificato, se la natura delle somme erogate dal datore di lavoro al lavoratore possa essere ricondotta ad un risarcimento del danno, ovvero ad una integrazione di perdita di redditi. È evidente che, vertendosi nel primo caso in una ipotesi di lucro cessante, si è orientati ad ammettere la tassabilità della somma corrisposta. Ricorrendo, invece, nel secondo caso, il danno emergente, la tassabilità viene esclusa. In presenza di erogazioni a titolo **risarcitorio occorrerà, quindi, accertare quale specie di danno l'erogazione miri a riparare e determinare in quale misura i proventi erogati non siano**

¹⁴ Cfr, ADDA, “Trattamento fiscale delle somme percepite dal lavoratore in via transattivi”, in www.fiscooggi.it

Il commercialista telematico

destinati a riparare il danno derivante da mancata percezione del reddito di lavoro¹⁵. In questa operazione ermeneutica, non irrilevante può essere il ruolo del contribuente stesso che abbia, ad esempio, avanzato istanza di rimborso. Infatti, come dichiara in taluni casi la stessa **Corte di Cassazione**¹⁶, alla somma versata al lavoratore, in base ad una definizione transattiva della controversia che tenga ferma la cessazione del rapporto, deve essere presuntivamente attribuita, al di là delle qualificazioni formalmente adottate dalle parti, la natura di ristoro della perdita delle retribuzioni che la prosecuzione del rapporto avrebbe implicato, e, quindi, di risarcimento di un danno qualificabile come lucro cessante, con conseguente applicabilità dell'art. 6 citato D.P.R. n. 917/1986 (Cfr. Cass. n. 4099/2000, in motivazione), di guisa che **alla deduzione di una distinta causale del relativo esborso deve corrispondere un'adeguata prova, il cui onere spetta al contribuente**. A conferma di quanto detto, il Ministero delle Finanze, con Circolare del 23.12.1997, n. 326/E, è intervenuto a chiarire che: “E' opportuno ricordare che l'articolo 6, comma 2, del TUIR, stabilisce che i proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. In forza di questa disposizione tutte le indennità e le somme o i valori percepiti in sostituzione di redditi di lavoro dipendente o equiparati a questi (ad esempio, la cassa integrazione, l'indennità di disoccupazione, la mobilità, la indennità di maternità, etc.), comprese quelle che derivano da transazioni di qualunque tipo e l'assegno alimentare corrisposto in via provvisoria a dipendenti per i quali pende il giudizio innanzi all'autorità giudiziaria, sono assoggettabili a tassazione come redditi di lavoro dipendente. Conseguentemente a dette somme si applicherà l'articolo 48¹⁷ del TUIR, per la determinazione del reddito e, se corrisposte da un sostituto d'imposta, questi dovrà operare le ritenute di acconto. Naturalmente, qualora le indennità o le somme sostitutive di reddito di lavoro dipendente si riferiscano a redditi che avrebbero dovuto essere percepiti in un determinato periodo d'imposta e, in loro sostituzione, vengono percepite in un periodo d'imposta successivo, si renderà applicabile anche la tassazione separata, se ricorrono le condizioni previste dall'articolo 16¹⁸, comma 1, lettera b), del TUIR, altrimenti saranno tassabili secondo i criteri ordinari. Ad esempio, le somme e i valori percepiti a seguito di transazioni, diverse da quelle relative alla cessazione del rapporto di lavoro,

¹⁵ **Corte di Cassazione Sezione Tributaria civile - Sentenza 04.10.2004, n. 19754**, in Il Sole24Ore Codice Tributario (banca dati in CD-ROM)

¹⁶ **Corte di Cassazione Sezione Tributaria civile, con sentenza 24.09.2003, n. 14167**, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

¹⁷ Oggi art. 51 nuovo TUIR

¹⁸ Oggi art. 17 nuovo TUIR

Il commercialista telematico

allorquando non è rinvenibile alcuna delle condizioni richieste dall'articolo 16¹⁹, comma 1, lettere b), saranno soggetti a tassazione ordinaria. Si ricorda, invece, che le somme e i valori comunque percepiti, al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relative alla risoluzione del rapporto di lavoro, sono sempre assoggettati a tassazione separata ai sensi dell'articolo 16²⁰, comma 1, lettera a), ultima parte”.

Ci limitiamo, in questa sede, a riportare esempi dei differenti indirizzi giurisprudenziali, limitandoci a constatare la relativa incertezza che permane sull'argomento, unitamente all'ampio margine di discrezionalità interpretativa di cui gode il giudice. Tale situazione viene descritta con chiarezza dalla Commissione tributaria regionale di Lombardia, Sezione 48, nella sentenza 04.03.2002, n. 18²¹, nella quale si afferma che, con riferimento alle somme percepite dal lavoratore dipendente a seguito di transazione intervenuta nell'ambito di una controversia individuale di lavoro, **occorre stabilire la natura ed il contenuto del danno che tale erogazione era concretamente diretta a riparare. Risultano tassabili le somme percepite a titolo di risarcimento del danno da mancata percezione di redditi, mentre non sono imponibili quelle corrisposte allo scopo di risarcire un danno di natura diversa.** Tale preoccupazione interpretativa trova spazio nella giurisprudenza della **Corte di Cassazione, Sezione V, che, con sentenza n. 16014 del 17/08/2004**, ha sancito che, in tema di imposte sui redditi di lavoro dipendente, dalla lettura coordinata degli artt. 6, comma secondo, e 46²² del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (sul primo dei quali nessuna innovazione deve ritenersi abbia apportato l'art. 32 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41 - convertito nella legge 22 marzo 1995, n. 85), si ricava che, al fine di poter negare l'assoggettabilità ad IRPEF di una erogazione economica effettuata a favore del prestatore di lavoro da parte del datore di lavoro, è necessario accertare che l'erogazione stessa non trovi la sua causa nel rapporto di lavoro, e, se ciò non viene positivamente escluso, che l'erogazione stessa, in base all'interpretazione della concreta volontà manifestata dalle parti, non trovi la fonte della sua obbligatorietà né in redditi sostituiti, né nel risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi futuri, cioè successivi alla cessazione od all'interruzione del rapporto di lavoro²³. A testimonianza della problematicità del dibattito

¹⁹ Cfr. nota 18

²⁰ Cfr. nota 18

²¹ In Il Sole24Ore Codice Tributario (banca dati in CD-ROM).

²² Oggi art. 49 nuovo TUIR

²³ **Sentenza del 17/08/2004 n. 16014 - Corte di Cassazione - Sezione V**, in Corriere Tributario, anno 2004, Rass. 46, pag. 3647.

Conformemente, **Cassazione Sezione V n. 14241 del 28/10/2000**, in

<http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>:

“In tema di imposte sui redditi, le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio costituiscono reddito imponibile solo e nei limiti in cui abbiano la funzione di reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi”.

Si consideri, ancora, la sentenza della **Corte di Cassazione - Sezione V, n. 1467 del 02/02/2001**, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>. Si tratta di un ricorso avverso il silenzio-rifiuto

Il commercialista telematico

giurisprudenziale sull'argomento, giova sottolineare la recente questione di legittimità di cui è stato oggetto l'art. 32, comma 1, lettera a), del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, con il quale il regime della tassazione separata previsto dall'articolo 16²⁴, comma 1, lettera a), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, viene esteso ai redditi riguardanti le somme e i valori comunque percepiti, al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relative alla risoluzione del rapporto di lavoro. Si è sostenuto che tale norma, nell'assoggettare ad imposta le somme percepite quale ristoro per un licenziamento illegittimo, si porrebbe in contrasto: a) con le norme della Costituzione che tutelano il lavoro (artt. 1, 2, 3, 4, 35, 36, 37, 38); b) con le norme di legge che esentano il processo del lavoro da imposte e tasse; c) con il principio di capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost., data la natura risarcitoria di tali somme, versate quale ristoro di una perdita (del posto di lavoro, della relativa retribuzione, ecc.). La **Corte Costituzionale**, tuttavia, con **ordinanza n. 292 del 19/07/2005**, ha ritenuto manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale sollevata, in quanto l'assoggettamento all'IRPEF delle somme percepite a titolo di risarcimento del danno consegue non dalla norma censurata, bensì dall'articolo 6, comma 2, primo periodo, del D.P.R. n. 917 del 1986 integrato, secondo la prevalente giurisprudenza di legittimità, dall'art. 48²⁵, comma 1, primo periodo, dello stesso D.P.R.²⁶.

3.1.1. Giurisprudenza orientata alla non tassabilità

Numerose sono le pronunce orientate a riconoscere nelle somme erogate dal datore di lavoro a seguito di licenziamento ingiustificato un risarcimento del danno emergente.

Ad esempio, la recentissima sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, Sezione XXXVIII, n. 59 del 27/01/2005²⁷, chiosa un consolidato indirizzo giurisprudenziale di merito, sancendo che l'indennità supplementare costituisce un risarcimento del danno che il lavoratore subisce a causa del licenziamento ingiustificato, non costituisce reddito imponibile e, pertanto, non è assoggettabile ad IRPEF.

opposto dall'Amministrazione Finanziaria all'istanza di rimborso dell'IRPEF indebitamente ritenuta sull'indennità supplementare per ingiustificato licenziamento. La Corte stabilisce che l'indennità, in tanto può essere riscontrata tassabile, in quanto risulti accertata la relativa fattuale destinazione a coprire un danno consistito nella perdita di redditi (delle retribuzioni che sarebbero state percepite nell'ipotesi di prosecuzione del rapporto di lavoro), e non un pregiudizio diverso. Inoltre, ravvisandosi in tale indennità il fine di risarcire un danno.

²⁴ Oggi art. 17 nuovo TUIR

²⁵ Oggi art. 51 nuovo TUIR

²⁶ Cfr. BUSCEMA, *Legittime le ritenute sulle somme risarcitorie. Per la Consulta la questione di incostituzionalità è manifestamente inammissibile per difetto di rilevanza in*

http://www.fiscooggi.it/reader/?MIval=cw_usr_view_articoloN&articolo=16105&giornale=16373.

²⁷ In Il Sole24Ore Codice Tributario (banca dati in CD-ROM).

Il commercialista telematico

Analogamente, la Commissione tributaria regionale del Lazio - Sezione XXXIV, sentenza del 20/04/2005, n. 48²⁸, secondo cui la somma corrisposta a titolo di corrispettivo della rinuncia al giudizio, che definisce una vertenza sul comportamento scorretto del datore di lavoro, rileva una natura risarcitoria e non retributiva e, pertanto, non è soggetta a tassazione²⁹.

In tal senso sussiste anche giurisprudenza della **Suprema Corte**, a parere della quale, nel caso in cui non trattasi di somme dovute dal datore di lavoro, quale corrispettivo della prestazione svolta, ma di somme dovute a titolo risarcitorio di danno emergente in seguito ad una causa di lavoro promossa dal dipendente, che ha ritenuto ingiusto e illegittimo il licenziamento da parte del datore di lavoro, le somme erogate non sono oggetto di IRPEF³⁰.

Tra i precedenti, particolare interesse desta la sentenza della Commissione Tributaria regionale di UMBRIA Sezione 6, n. 456 del 04.07.2000³¹.

In una vertenza di lavoro insorta a seguito dell'adozione di un provvedimento di licenziamento illegittimo, nel verbale di conciliazione giudiziale, la Società datrice di lavoro offriva al lavoratore una somma a titolo di indennità supplementare ex art. 19 del C.C.N.L. per i dirigenti di Aziende industriali, nonché di risarcimento di danno biologico e non patrimoniale, conseguente al disposto licenziamento, al lordo delle ritenute di legge. Sennonché la Società, liquidando quanto concordato, provvedeva a ritenere alla fonte la ritenuta di acconto sulla somma pattuita, costringendo il lavoratore ad avanzare istanza di rimborso di quanto trattenuto a titolo di IRPEF. Il ricorrente sosteneva che tale indennità gli era stata corrisposta a titolo di risarcimento danni, non commisurato all'esistenza e alla durata del rapporto di lavoro, per il pregiudizio che gli era derivato dall'anticipato ed ingiustificato licenziamento e che, pertanto, non doveva, ai sensi dell'art. 23 del DPR 600/73, essere assoggettata ad imposizione erariale. L'Ufficio finanziario eccepeva che, in relazione alla fattispecie, la cessazione del rapporto di lavoro era avvenuta in via transattiva, sulla base di un accordo reciproco, con la rinuncia ad ogni ulteriore ragione ed azione riguardante il rapporto stesso. Pertanto, l'indennità in questione non andava considerata licenziamento illegittimo, ma un emolumento aggiuntivo alla normale liquidazione e, come tale, andava assoggettata allo speciale

²⁸ In Il Sole24Ore Codice Tributario (banca dati in CD-ROM)

²⁹ L'indennità corrisposta dal datore di lavoro, in via transattiva, di una somma ulteriore, in data anteriore dall'entrata in vigore della L. 84/1995(24/02/1995), ha natura risarcitoria non riconducibile direttamente ad alcun istituto contrattuale e tanto meno in uno dei casi di credito tassabile previsto dall'art. 17 (ex 16) TUIR vigente e, pertanto, non tassabile.

³⁰ **Corte di Cassazione Sezione Tributaria civile - Sentenza 29.12.2004, n. 24158**, in Il Sole24Ore Codice Tributario (banca dati in CD-ROM).

³¹ Conformemente Commissione Tributaria regionale di UMBRIA Sezione 6, sentenza 04.07.2000, n. 465, in Il Sole24Ore Codice Tributario (banca dati in CD-ROM).

In senso opposto, invece, Decisione del 27/01/1995 n. 351 Comm. Trib. Centrale - Sezione III, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>: "Dall'entrata in vigore del DPR n. 917 del 1986, che ha approvato il T.U. sulle imposte sui redditi, le somme corrisposte al dipendente quale risarcimento danni per un licenziamento illegittimo, nonostante abbiano carattere risarcitorio, vanno assoggettate all'IRPEF (cfr. artt. 6, secondo comma e 48 del menzionato T.U. n. 917 del 1986)".

Il commercialista telematico

regime della tassazione separata. I primi giudici avevano ritenuto che il danno così risarcito, sulla base della esplicita formulazione della norma contrattuale, dovesse essere considerato alla stregua di quello derivante dalla cessazione del rapporto di lavoro e, cioè, alla stregua dell'indennità di preavviso, che, così come previsto dall'art. 16³², comma 1, lettera a, del D.P.R. 917/86, va assoggettata al regime della tassazione separata. La Corte ha, infine, osservato che, nel caso in questione, non trattavasi di somme dovute dal datore di lavoro, quale corrispettivo della prestazione svolta, ma di somme dovute a titolo risarcitorio di danno emergente in seguito ad una causa di lavoro promossa dal dipendente che ha ritenuto ingiusto e illegittimo il licenziamento da parte del datore di lavoro. La somma percepita non integrava la retribuzione, tant'è che non è stata commisurata alla durata ed esistenza del rapporto di lavoro. Essa, pertanto, mancava dei presupposti normativi per la tassazione, come previsto dagli artt. 46³³ e 16³⁴ del T.U.I.R., non raffigurandosi reddito da lavoro dipendente ma somma risarcitoria, atta a riequilibrare la menomata capacità lavorativa del dipendente. Né vale ad escludere tale natura il fatto che la vertenza legale e giudiziale, che ha fornito il titolo al dipendente per riscuotere la somma, sia scaturita e si sia conclusa con una conciliazione giudiziale.

3.1.2. Giurisprudenza orientata alla tassabilità

Alla ricca giurisprudenza che ritiene sussistere l'ipotesi di danno emergente, nel caso di licenziamento ingiustificato, si contrappone un diverso filone che propende, piuttosto, per il riconoscimento, nelle medesime ipotesi, di un lucro cessante.

Ad esempio, con **sentenza del 05/08/2002, n. 11687³⁵, la Corte di Cassazione, Sezione V**, ha rigettato il ricorso del contribuente, che chiedeva la riforma della sentenza per la mancata esclusione dalla tassazione delle somme percepite a titolo indennitario, alle quali, invece, il giudice di merito aveva attribuito natura sostitutiva della retribuzione.

Analogamente, la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Savona, Sezione IV, n. 219 del 02/05/2000³⁶, enuncia: “L'art. 6, D.P.R. n. 917/86 distingue tra risarcimento di danno (emergente) riguardante una perdita patrimoniale, non costituente reddito tassabile, e quello riguardante il mancato guadagno (lucro cessante), invece tassabile ai fini IRPEF. L'emolumento corrisposto a lavoratore dipendente alla fine del rapporto di lavoro è volto a risarcire il mancato guadagno conseguente a licenziamento ed è, dunque, assoggettabile ad IRPEF, a norma del citato art. 6 D.P.R. n. 917/86”.

³² Oggi art. 17 nuovo TUIR

³³ Oggi art. 49 nuovo TUIR

³⁴ Oggi art. 17 nuovo TUIR

³⁵ Cfr. nota 4

³⁶ In <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

Il commercialista telematico

Con sentenza n. **11501 del 24/07/2003**³⁷, la **Corte di Cassazione, Sezione V**, afferma che “le modifiche apportate all'art. 16³⁸ del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, dall'art. 32 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito in Legge 22 marzo 1995, n. 85, non presentano alcun carattere innovativo sull'imponibilità delle indennità per ingiustificato licenziamento, risarcitoria di un danno da lucro cessante, sia perchè esse non investono l'an della prestazione patrimoniale coattiva, ma solo la quantità del contenuto dell'imposta, cioè l'aliquota specifica prevista per l'imposizione separata, sia perchè esse indicano in seno alla lettera a) dell'art. 16³⁹ del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, come oggetto di tassazione separata, fenomeni di specie del genere di proventi, indicati anch'essi come oggetto di tassazione separata alla lettera i) dello stesso articolo”.

Dello stesso avviso è la **sentenza del 11/03/2003, n. 3582**⁴⁰ **della Corte di Cassazione, Sezione V**. Si chiarisce che l'indennità prevista dal contratto collettivo dei dirigenti di aziende industriali, per l'ipotesi di licenziamento ingiustificato o di recesso per giusta causa, è assoggettata a tassazione separata e a ritenuta d'acconto, atteso che, secondo la disciplina dettata dagli artt. 6 e 16⁴¹ del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (che ha profondamente innovato rispetto a quanto stabilito, in proposito, dall'art. 12 del previgente D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597) costituiscono redditi da lavoro dipendente tutte le indennità conseguite dal lavoratore a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, e, quindi, tutte le indennità aventi causa o che traggano, comunque, origine dal rapporto di lavoro, comprese le indennità per la risoluzione del rapporto per illegittimo comportamento del datore di lavoro.

3.2. Incentivo alle dimissioni e indennità di prepensionamento

Nessun dubbio permane in merito alla tassabilità delle somme erogate come incentivo alle dimissioni. Come è noto, la disciplina fiscale in materia di "esodo" risulta dal combinato disposto dell'art. 19, comma 4-bis), del TUIR⁴² (ex art. 17 vecchio TUIR), con l'art. 17 TUIR, per il quale l'imposta sui redditi si applica separatamente, tra gli altri, per il "trattamento di fine rapporto di cui all'art. 2120 del codice civile", per le "indennità equipollenti, comunque denominate" nonché per "altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei predetti

³⁷ In Bollettino Tributario, anno 2003, pag. 155.

³⁸ Oggi art. 17 nuovo TUIR

³⁹ Cfr. nota 38

⁴⁰ In <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

⁴¹ Oggi art. 17 nuovo TUIR

⁴² Articolo 19 - Indennità di fine rapporto

“Per le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori che abbiano superato l'età di 50 anni se donne e di 55 anni se uomini, di cui all'articolo 17, comma 1, lettera a), l'imposta si applica con l'aliquota pari alla metà di quella applicata per la tassazione del trattamento di fine rapporto e delle altre indennità e somme indicate alla richiamata lettera a) del comma 1 dell'articolo 17”.

Il commercialista telematico

rapporti, comprese l'indennità di preavviso⁴³. Da queste disposizioni emerge che le somme corrisposte al personale in questione sono soggette a tassazione separata con "aliquota pari alla metà di quella applicata per la tassazione del trattamento di fine rapporto".

Secondo la giurisprudenza, le somme erogate a titolo di incentivo all'esodo sono direttamente legate al rapporto di lavoro, soggette al relativo regime fiscale e non, invece, erogazioni liberali in rapporto di occasionalità con il rapporto di lavoro stesso⁴⁴. L'indennità "per esodo volontario" ha, infatti, causa nell'attività negoziale delle parti, giacché l'incentivo economico è offerto dal datore di lavoro per indurre il lavoratore alle dimissioni volontarie e rappresenta, in fin dei conti, il corrispettivo del beneficio che il datore di lavoro ottiene evitando possibili vertenze giudiziarie conseguenti a una conclusione "non consensuale" del rapporto di lavoro. Non può individuarsi nell'indennità di esodo volontario un carattere di liberalità, rappresentando essa, anzitutto, una prestazione costituente adempimento di un obbligo quanto meno extragiuridico. In secondo luogo, è evidente che l'azienda ha un diretto interesse economico all'esodo del lavoratore e il premio incentivante viene corrisposto proprio per la realizzazione di tale interesse. L'iniziativa della risoluzione del rapporto muove dal datore di lavoro. Questi, anziché procedere alla difficile e traumatica operazione del licenziamento, offre un incentivo economico ai dipendenti che, interessati a questa forma di compenso o, se si vuole, costretti a accettarlo in mancanza di concrete alternative, si inducono a risolvere il rapporto di lavoro. Rientrando concettualmente, quale integrazione del trattamento di fine rapporto, tra le molteplici erogazioni possibili in dipendenza del rapporto di lavoro, la discussa erogazione deve ritenersi imponibile ai sensi dell'art. 48⁴⁵, 1° comma, D.P.R. n. 917 del 1986⁴⁶. Si noti che, a mente degli artt. 6 e 41 lett. h) (oggi art. 44 nuovo TUIR) DPR. n. 917/1986, quali novellati dall'art. 1, comma 1, lett. a) e c), D.L. n. 557/1993, convertito in L. n. 133/1994, anche gli interessi percepiti sull'indennità di buonuscita, successivamente al 30.12.1993 (giorno di entrata in vigore del rammentato D.L.), non rientrando nella nozione atecnica di

⁴³ Cfr. **Corte di Cassazione Sezione Tributaria civile - Sentenza 23.12.2004, n. 23954**, in Il Sole24Ore Codice Tributario (banca dati in CD-ROM).

⁴⁴ Sentenza del 11/02/2004 n. 23 - Comm.Trib. Reg. Lazio - Sezione XIX, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>. Cfr. anche **Corte di Cassazione - Sezione I Sentenza del 21/01/2000 n. 669**, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>: "Le somme corrisposte al lavoratore ad integrazione del trattamento di fine rapporto, come le indennità di prepensionamento, sono assoggettate all'imposta sul reddito delle persone fisiche, sia pure con il favore della tassazione separata (ex art. 17 - ex 16, comma primo, lett. a), e 51 - ex. 48 del D.P.R. n. 917 del 1986). Esse, infatti, in quanto convenzionalmente stabilite tra le parti, trovano giustificazione nell'ambito del rapporto stesso e della sua risoluzione consensuale. Difetta, in tale situazione, il presupposto per qualificare il versamento come erogazione liberale, di carattere eccezionale e non ricorrente a favore della generalità dei dipendenti.

⁴⁵ oggi art. 51 nuovo TUIR

⁴⁶ **Corte di Cassazione Sezione Tributaria civile - Sentenza 11.10.2004, n. 20104**, in Il Sole24Ore Codice Tributario (banca dati in CD-ROM). Analogamente vedi **Cass. nn. 670/2000, 5774/2000, 864/2001, 2817/2002, 5865/2003, 5482/2004**. Cfr. anche Comm.Trib. Reg. Campania - Sezione XLVII - Sentenza del 03/05/2002 n. 88 e **Cassazione - Sezione V - Sentenza del 05/05/2000 n. 5719**, tutte in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>.

Il commercialista telematico

"interessi aventi natura compensativa", formulata nell'attuale testo dell'art. 41, lett. h), DPR. n. 917/1986, sono soggetti ad IRPEF, quali redditi di lavoro dipendente⁴⁷.

La sola eccezione a quanto finora detto è costituita dalla sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, n. 68, del 07/07/2003, che nega la tassabilità del solo incentivo all'esodo erogato ai dipendenti in esubero da parte di una società in difficoltà economiche, sussistendo i requisiti di eccezionalità e di non ricorrenza, che lo escludono dal reddito da lavoro dipendente⁴⁸.

3.3. Indennità per ferie non godute

Il diritto del lavoratore alle ferie ed il divieto della loro rinuncia sono costituzionalmente garantiti. L'art 36, comma 3, della Costituzione, infatti, fissa il principio della irrinunciabilità delle ferie e deve, quindi, presumersi che il mancato godimento delle stesse comporti un danno alla vita di relazione, all'equilibrio psico-fisico e, comunque, alla salute del lavoratore. La fruizione delle ferie è sottratta, in via di principio, alla disponibilità dei singoli e può essere eccezionalmente limitata solo quando lo richieda un altro interesse costituzionalmente garantito, quale quello di assicurare il miglior funzionamento possibile del sistema produttivo. E, invero, in questo contesto il suddetto compenso assume la funzione specifica di ristorare il lavoratore dipendente della perdita della possibilità di dedicarsi ad altre attività, quali l'educazione di figli, l'esercizio della professione religiosa, la cura della propria persona dal punto di vista sanitario e di igiene psichica, l'assicurazione di altri obblighi derivanti dall'appartenenza ad un nucleo familiare, la manifestazione del pensiero, ecc., che sono ritenute fondamentali per lo sviluppo della personalità di ogni cittadino e per assicurare il rispetto della sua dignità umana⁴⁹. Il danno derivante da ferie non godute non può qualificarsi se non come emergente e mai come lucro cessante⁵⁰. Invero, in tema di indennità assoggettabili ad imposta sui redditi, in base agli artt. 6 e 49 nuovo TUIR, deve ritenersi che il campo delle indennità risarcitorie imponibili è stato circoscritto alle indennità che reintegrano

⁴⁷ Sentenza del 18/03/2002 n. 14 Comm.Trib. Prov. Macerata - Sezione I, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>.

⁴⁸ Comm.Trib. Reg. Lazio - Sezione XXXV Sentenza del 07/07/2003 n. 68. Contra, v. **Corte di Cassazione - Sezione V Sentenza del 18/08/2004 n. 16125**: "Le somme corrisposte dal datore di lavoro a titolo di incentivo all'esodo dei dipendenti in relazione alla chiusura di uno stabilimento industriale (nella specie: il centro siderurgico di Bagnoli), finalizzato alla risoluzione consensuale anticipata del rapporto lavorativo sono soggette a IRPEF. Essa non può essere ricondotta all'ipotesi di cui all'art. 48, comma secondo, lett. f), d.P.R. n. 917 del 1986 (nel testo vigente anteriormente al 1 gennaio 1998, cioè prima della sostituzione apportata dall'art. 3 D.Lgs. n. 314 del 1997), riguardante le erogazioni liberali eccezionali e non ricorrenti a favore della generalità dei dipendenti atteso che, da un lato, la somma risulta corrisposta nell'interesse del datore di lavoro alla cessazione anticipata del rapporto; e, da un altro, la chiusura di uno stabilimento industriale non è evento in se' eccezionale, ma rientra nella normale vicenda della dislocazione e sviluppo delle attività produttive. Ne' rileva, al riguardo, l'assenza dell'obbligo giuridico di corrisponderla; ne' la sua esatta denominazione", in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>.

⁴⁹ Comm.Trib. Reg. Lazio - Sezione XXXVIII - Sentenza del 05/10/2004 n. 20, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>.

⁵⁰ Sentenza del 22/07/1998 n. 70 Comm.Trib. Reg. Toscana - Sezione IX, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

Il commercialista telematico

redditi perduti, e non comprende le ipotesi di somme corrisposte a titolo di risarcimento del danno, fra cui rientra l'ipotesi dell'indennità per ferie non godute⁵¹. Né tale erogazione può rientrare nell'elencazione di cui all'art. 8 TUIR. Le somme corrisposte al lavoratore per questo titolo non integrano, infatti, gli estremi di un atto risarcitorio di lucro cessante ma sono invece riferibili a compensazione per danno emergente; danno individuabile nell'attentato alla integrità psico-fisica della persona, costituzionalmente garantita; come tali, non sono assoggettabili a tassazione IRPEF⁵². Non manca, tuttavia, chi afferma⁵³ che l'indennità sostitutiva delle ferie non godute abbia natura retributiva e, perciò, assoggettabile all'IRPEF. Secondo tale orientamento, in sostanza, la tesi della intassabilità dell'indennità, in quanto corrisposta a titolo di ristoro del danno causato al dipendente, consistente nella privazione del diritto di fruire il riposo per ferie (cosiddetto danno biologico emergente), si basa sul concetto che il mancato godimento del riposo annuale dà luogo ad una situazione di illiceità, in cui vi è una parte danneggiata (il prestatore di lavoro), alla quale, appunto, spetta un'indennità di carattere esclusivamente risarcitorio. Ma a tale tesi, tuttavia, si oppone la disposizione dell'art. 2126 del Codice civile che, al secondo comma, stabilisce che "se il lavoro è stato prestato con violazione di norme poste a tutela del prestatore di lavoro, questi ha in ogni caso diritto alla retribuzione". E poiché, in tutte le ipotesi stabilite dall'ordinamento, l'indennità sostitutiva delle ferie non godute è dovuta al lavoratore in quanto prestatore di attività definita nell'ambito del contratto di lavoro, ad essa va dunque applicato l'art. 51 del T.U.I.R., assoggettando ad IRPEF i cespiti percepiti.

Analogamente, la **Corte di Cassazione, Sezione I civile, con sentenza 09.07.1999, n. 7188**⁵⁴, dichiara che in tema di imposte dirette, l'indennità sostitutiva delle ferie costituisce reddito imponibile da lavoro dipendente, trattandosi di compenso percepito in dipendenza del rapporto di lavoro e commisurato ad una certa quantità di lavoro svolto, anche se non in via regolare e

⁵¹ Decisione del 24/05/1996 n. 2770 Comm. Trib. Centrale - Sezione IV.

⁵² Sentenza del 28/05/1998 n. 136 Comm.Trib. Prov. Genova - Sezione X, in *Il Sole24Ore Codice Tributario* (banca dati in CD-ROM). Cfr. Sentenza del 24/02/1997 n. 23 Comm.Trib. Reg. Liguria - Sezione XII, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

Cfr. anche Sentenza del 28/02/1998 n. 105 Comm.Trib. Reg. Toscana - Sezione XXXVII, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>, secondo cui: "Il riposo feriale rappresenta un diritto indisponibile, costituzionalmente garantito, la cui rinuncia comporta la lesione di un diritto personale e precisamente del diritto all'integrità psico - fisica compromessa per l'impossibilità di fruire del riposo medesimo. Ne deriva che l'indennità in questione si concretizza in una forma di risarcimento con funzione di riparazione di un danno emergente diverso dalla perdita di reddito da parte del percipiente dal momento che lo stesso per il lavoro prestato nel periodo di ferie non godute percepisce una regolare retribuzione. Causa dell'indennità e' la lesione del diritto alla persona e pertanto un fatto diverso dalla perdita di un reddito".

⁵³ Decisione del 01/03/1996 n. 925 Comm. Trib. Centrale - Sezione XII, in

<http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

⁵⁴ In <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

Il commercialista telematico

continuativa, poiché costituisce sicuro indice di capacità contributiva anche la retribuzione corrisposta per il lavoro prestato in violazione di norme poste a tutela del prestatore di lavoro⁵⁵.

Si osservi, ancora, la decisione n. 3783 del 28-4-2004, con cui la Commissione tributaria centrale, Sezione 4, ha recentemente stabilito che contribuiscono a comporre il reddito imponibile ai fini IRPEF del lavoratore dipendente tutti i compensi e gli emolumenti percepiti, comunque denominati, fatta eccezione delle somme corrisposte a titolo di contribuzioni previdenziali, rimborsi spese e risarcimento del danno a seguito di illegittimo comportamento del datore di lavoro. Pertanto, nel caso in cui siano corrisposte dal datore di lavoro al lavoratore delle indennità per ferie non godute, deve ritenersi sussistere la loro piena tassabilità e, conseguentemente, devono essere effettuate le relative ritenute d'acconto, considerato che dette somme non assumono natura risarcitoria (giacché, se fossero attribuite a titolo risarcitorio, dovrebbero essere necessariamente collegate a fatto illecito), ma sono dovute al lavoratore in quanto prestatore di attività definita nell'ambito del contratto di lavoro. Ad esse vanno, quindi, applicate le apposite disposizioni del TUIR, assoggettando ad imposizione fiscale i cespiti percepiti a tale titolo⁵⁶.

3.4. *Infortunio sul lavoro*

Ai fini della definizione della questione, è decisivo accertare la natura dell'indennità corrisposta dall'INAIL per invalidità temporanea, differenziandola da quella per invalidità permanente ed accertando se è intesa a risarcire un danno fisico alla salute, riportato con l'infortunio, o se è intesa a integrare e ricostituire, per un certo periodo, il reddito da lavoro dell'interessato, decurtato a motivo della sua impossibilità o diminuzione della capacità di lavorare per tale periodo di tempo a causa dell'infortunio subito. Nel primo caso (risarcimento del danno alla salute), non può parlarsi di "reddito", mentre, nel secondo caso (integrazione o sostituzione del reddito venuto a mancare o a diminuire), si tratta, proprio per definizione, di reddito, in quanto tale assoggettato a IRPEF. È giurisprudenza, affermata più volte dalla Corte di Cassazione, che l'indennità corrisposta dall'INAIL per invalidità temporanea ha la funzione di integrare la capacità di guadagno del lavoratore, diminuita o venuta meno per la temporanea perdita dell'attitudine al lavoro. La fattispecie è, infatti, disciplinata da norme tendenti a realizzare la massima corrispondenza possibile dell'indennità stessa

⁵⁵ Conformemente, **Cass. sent. n. 7868/94 e sent. n. 4134/99**, in

<http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

⁵⁶ Cfr. **sentenza 18 ottobre 2002 n. 14793**, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>, con cui la **Corte di Cassazione** si era pronunciata in merito alla tassabilità dell'indennità sostitutiva delle ferie non godute, deducendo, dalla sua natura di retribuzione sostitutiva, l'assoggettabilità alla ritenuta d'acconto IRPEF. A giudizio della Corte, quindi, la tassabilità dell'indennità sostitutiva delle ferie non godute deriva dal suo carattere suppletivo alla retribuzione normalmente dovuta nel periodo di ferie, a nulla rilevando il fatto che, agli effetti civili, possa essere considerata come un risarcimento del danno conseguente alla mancata fruizione del diritto costituzionale in parola.

Il commercialista telematico

e la retribuzione che il lavoratore avrebbe percepito, qualora non fosse stato vittima dell'infortunio e invalidato al lavoro. In tale considerazione, l'indennità per invalidità temporanea costituendo reddito assimilabile a quella da lavoro - che integra o sostituisce - è soggetta a IRPEF⁵⁷.

Con sentenza n. **948 del 05/02/1996**⁵⁸, la **Corte di Cassazione, Sezione I**, chiarisce che si può escludere la sussistenza della dipendenza dell'indennità dal rapporto di lavoro solo ove il rapporto di lavoro costituisca una mera occasione per la corresponsione di somme che trovano il loro titolo in una causa diversa e del tutto autonoma (quale, ad esempio, il risarcimento dei danni da infortunio imputabile al datore di lavoro)⁵⁹.

3.5. Lesione della reputazione, dell'immagine professionale e della vita di relazione del dipendente

La violazione dell'art. 2103 c.c., attraverso dequalificazione o forzata inattività del lavoratore, costituisce un atto illecito del datore di lavoro, ovvero un inadempimento contrattuale e determina, oltre all'obbligo di corrispondere le retribuzioni dovute, l'obbligo del risarcimento del danno professionale. Ciò avviene anche quando si continui a corrispondere la retribuzione, giacché sussiste un diritto del lavoratore all'effettivo svolgimento della propria prestazione di lavoro. Questo danno può assumere aspetti diversi. Dal danno patrimoniale derivante dalla mancata acquisizione di una maggiore capacità lavorativa, alla perdita di un maggior guadagno per privazione della possibilità per il lavoratore di sfruttare particolari occasioni di lavoro o, ancora, alla lesione dell'integrità fisica causata, ad esempio, da uno stato ansioso o una sindrome da esaurimento.

Sotto il profilo tributario, le indennità conseguite dal lavoratore dipendente, a titolo di risarcimento danni da demansionamento, consistenti nella perdita di reddito, costituiscono reddito tassabile ai sensi dell'art. 6, comma 2, D.P.R. 917/86, essendo incontrovertibile che, in questo caso, il risarcimento del danno sia strettamente collegato alla perdita di opportunità derivanti da detto demansionamento⁶⁰.

Parimenti, le somme corrisposte dal datore di lavoro ad un dipendente a seguito di conciliazione hanno natura risarcitoria, e quindi non sono tassabili, se sono erogate a fronte di un danno all'immagine professionale del dipendente, causato da dequalificazione, con relativa perdita di

⁵⁷ Comm. Trib. Centrale - Sezione XIII Decisione del 03/06/1996 n. 2948

⁵⁸ In <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

⁵⁹ **Sentenza del 05/02/1996 n. 948 - Corte di Cassazione - Sezione I**, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>.

⁶⁰ Comm.Trib. Reg. Lombardia - Sezione X Sentenza del 12/02/2004 n. 60, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

Il commercialista telematico

prestigio. In tale caso, infatti, la somma corrisposta ha la funzione di risarcire un danno emergente⁶¹.

Di notevole rilevanza è **la sentenza n. 12798 del 03/09/2002**⁶², emessa dalla **Corte di Cassazione, Sezione V**. La Corte riconosce adeguatamente motivata e insindacabile in sede di legittimità la valutazione del giudice di merito con cui è stata attribuita natura risarcitoria alla somma corrisposta al dipendente per il pregiudizio, costituente danno emergente, all'immagine professionale in conseguenza dell'anticipata risoluzione del rapporto di lavoro, escludendone, pertanto, l'assoggettabilità ad IRPEF. Infatti, le indennità aggiuntive corrisposte a seguito di ingiusto licenziamento sono intassabili quando non trovano il loro fondamento nel venir meno del sinallagma contrattuale, ma ad esso sono occasionalmente collegate e dipendono da un titolo diverso, quale, nella specie, il danno cagionato all'immagine del dipendente. Esse, invero, anche se erogate a seguito di transazione tra le parti, assumono natura sanzionatoria per il datore di lavoro e risarcitoria per il lavoratore. L'evidente distinzione fatta tra il danno da lucro cessante, derivante dal mancato guadagno direttamente correlato al licenziamento, ed il danno emergente, rappresentato dall'ingiusta diminuzione del valore professionale del lavoratore, conseguita allo scioglimento del rapporto lavorativo senza causa ad esso adeguata, ed il corretto riferimento dell'intassabilità della somma alla sua percezione per quest'ultimo danno, escludono, dunque, la violazione e la falsa applicazione della norma tributaria⁶³.

3.6. Trattamenti pensionistici privilegiati

Dall'equo indennizzo alla pensione privilegiata, sorgono sovente dubbi sulla tassabilità di tutte quelle somme corrisposte dal datore di lavoro al dipendente che abbia subito menomazioni dell'integrità fisica e/o psichica più o meno permanenti, purché derivanti da lesione o infermità dipendenti da causa di servizio.

⁶¹ Comm.Trib. Reg. Emilia Romagna - Sezione XXXV - Sentenza del 24/01/2002 n. 53, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

⁶² In Bollettino Tributario, anno 2003, pag. 946.

⁶³ Cfr. sentenza n. 53 del 28.02.2001, in Il Sole24Ore Codice Tributario., la Commissione Tributaria provinciale di Milano Sezione 31 che stabilisce che le somme corrisposte al dipendente quale ristoro del danno derivante dalla lesione della propria immagine professionale non sono imponibili in quanto riferibili ad un "danno emergente" e non ad un "lucro cessante", cui, viceversa fa riferimento l'ipotesi prevista dall'art. 6, comma 2, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, relativa appunto al risarcimento corrisposto a titolo di reintegrazione del reddito perduto.

Nello stesso senso si era espressa la Commissione Tributaria provinciale di Milano Sezione 1, che, con sentenza n. 407 del 20.01.1999, in Il Sole24Ore Codice Tributario (banca dati in CD-ROM), aveva affermato: "Non è imponibile la somma erogata al dipendente (nell'ambito di una conciliazione giudiziale) quale ristoro del danno emergente (nella specie, lesione della reputazione, dell'immagine professionale e della vita di relazione del dipendente). L'ipotesi di imponibilità prevista dall'art. 6, c. 2, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, infatti, riguarda una fattispecie diversa: quella del risarcimento corrisposto a titolo di reintegrazione del reddito perduto, cd. lucro cessante".

Il commercialista telematico

Un filone giurisprudenziale relativamente ampio si è creato in ordine ai suddetti trattamenti pensionistici che, dal settore pubblico e privato, sono stati estesi alle carriere militari.

La giurisprudenza, in tema di agevolazioni tributarie, riconosce natura esclusivamente risarcitoria (assimilabile alle pensioni di guerra) alle pensioni privilegiate ordinarie militari concesse per fatti invalidanti connessi alla prestazione del servizio di leva. Di conseguenza, le esenta dalla imposta sul reddito delle persone fisiche, ai sensi dell'art. 34, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601⁶⁴.

D'altro canto, già nel 1989 la Corte Costituzionale aveva dichiarato costituzionalmente illegittimo il primo comma dell'art. 34 del D.P.R. 601/73, nella parte in cui non estende l'esenzione dall'IRPEF alle pensioni privilegiate ordinarie spettanti ai militari di leva. Ciò in virtù del fatto che la natura non reddituale dell'erogazione pensionistica di cui in parola, la obbligatorietà del servizio di leva e la commisurazione della stessa non ad un pregresso trattamento retributivo, ma all'entità della menomazione subita, fanno chiaramente emergere la sua natura risarcitoria⁶⁵.

Di recente, la Commissione tributaria regionale della Puglia, Sezione XXII, con sentenza del 23/09/2003, n. 194⁶⁶ ha ribadito che non è assoggettato ad IRPEF il cd. "decimo" connesso alla pensione privilegiata ordinaria, erogato al militare che ha riportato danni psichici nel corso di addestramenti o esercitazioni per la guerra, avendo detto emolumento natura risarcitoria e non reddituale⁶⁷. Per il medesimo principio è esclusa dalla tassazione IRPEF la somma corrisposta al militare a titolo di equo indennizzo.

3.7. *Danno biologico*

La figura del danno biologico è venuta creandosi nel corso degli anni ad opera della giurisprudenza e si è affiancata alle figure del danno patrimoniale e del danno morale previste dalla legge. Per "danno biologico" si intende⁶⁸ il danno alla salute che abbia alterato l'equilibrio psicofisico della persona, in grado di provocare ripercussioni negative in ogni ambito, anche personale e familiare, in cui si svolge la personalità dell'individuo. La **Corte Costituzionale, con sentenza 14.7.1986, n.**

⁶⁴ **Corte di Cassazione - Sezione I, con sentenza del 05/04/1996 n. 3204**, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>.

⁶⁵ **Corte Costituzionale - Sentenza del 11/07/1989 n. 387**, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

⁶⁶ In <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

⁶⁷ Sulla stessa falsariga, la Comm.Trib. Prov. Di Caserta - Sezione XIII, con sentenza del 01/12/1997 n. 201, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>, enunciava che l'aumento del decimo operato nella pensione ex artt. 65 e 67 TU n. 1092 del 1973 non è assoggettabile alle imposte sul reddito delle persone fisiche perché costituisce un'integrazione patrimoniale e non un reddito di cui all'art. 1 DPR n. 597 del 1973. L'assegno privilegiato spettante per malattie contratte durante il servizio militare, ha natura prevalentemente risarcitoria, e quindi, esente da imposte.

⁶⁸ Pubblico impiego: il diritto al risarcimento del danno biologico, in "Il Sole 24 Ore", 9.12.2001, pag. 216.

Il commercialista telematico

184, ha espresso il principio secondo cui il bene salute è tutelato dall'art. 32, comma 1, della Costituzione, non solo come interesse della collettività, ma anche, e soprattutto, come diritto fondamentale dell'individuo⁶⁹. Secondo la Corte, la semplice lesione inferta alla salute implica di per sé il prodursi del danno biologico, che viene ritenuto risarcibile anche al di là del limite della riserva di legge disposto dall'art. 2059 c.c. alla risarcibilità dei danni non patrimoniali. Pertanto, in virtù di tale assunto, il danno biologico viene ascritto in una categoria a sé stante, distinta sia dalle conseguenze squisitamente economiche (derivanti dalla effettiva riduzione dei redditi o dalla ridotta capacità di guadagno), sia dalle sofferenze di ordine puramente morale cui è rivolta la tutela prevista dall'art. 2059 Cod. Civ.⁷⁰.

La giurisprudenza ha individuato i caratteri essenziali della figura del danno biologico "nella menomazione dell'integrità psicofisica della persona in sé e per sé considerata, in quanto incidente sul valore uomo in tutta la sua concreta dimensione, che non si esaurisce nella sola attitudine a produrre ricchezza, ma si collega alla somma delle funzioni naturali afferenti al soggetto, nell'ambiente in cui la vita si esplica, ed aventi rilevanza non solo economica, ma anche biologica, sociale, culturale ed estetica".

Sotto il profilo del trattamento fiscale applicabile alle somme percepite a seguito di risarcimento del danno biologico, l'articolo 6, comma II, TUIR, stabilisce che, laddove tali somme siano qualificabili come lucro cessante, sono sottoposte allo stesso regime di tassazione dei redditi sostituiti o perduti, mentre, se sono rivolte a ristorare il cosiddetto danno emergente, ovvero la perdita patrimoniale subita dal soggetto, non sono assoggettate a tassazione.

Alla dottrina appare assai evidente che il danno biologico vada esente da ritenuta IRPEF, in quanto riconducibile ad un "*impoverimento patrimoniale immediato del danneggiato e non prospettico, come nel caso di lucro cessante, la determinazione del quale è effettuata secondo un ragionevole criterio di attendibilità dei guadagni*"⁷¹.

Nella specifica ipotesi di risarcimento di un danno biologico in caso di transazione relativa a crediti di lavoro, va accertato se sussista una sottoposizione a tassazione separata degli emolumenti corrisposti, ex art. 17, I comma, lettera a), TUIR, ovvero se tali somme possano qualificarsi come risarcimento del danno emergente, restando sottratte a imposizione.

A tale interrogativo la giurisprudenza risponde mantenendo saldo il riferimento all'art. 6 del TUIR, secondo cui risultano imponibili i proventi e le indennità che "*costituiscono redditi della stessa*

⁶⁹ **Corte Costituzionale sentenza n. 184 del 1986.** MAGNANI, Redditi da lavoro dipendente - Danno biologico: incerto il trattamento fiscale, in "Il Sole 24 Ore", 19.12.1998, pag. 106.

⁷⁰ GIUA, "Danno biologico: disciplina fiscale delle somme corrisposte a titolo risarcitorio ad un dipendente", in www.filodiritto.it

⁷¹ Betti, Le indennità risarcitorie nella determinazione del reddito di lavoro dipendente, Il Sole 24ORE, 1994, 12, pag. 911

Il commercialista telematico

categoria di quelli sostituiti o perduti", e che siano, pertanto, qualificabili come lucro cessante; mentre, come rilevato, sono escluse da tassazione le somme erogate le quali siano collegate a una perdita patrimoniale (danno emergente).

Orbene, in relazione ai risvolti fiscali del danno biologico è interessante il pensiero dei giudici tributari della Commissione tributaria regionale dell'Umbria, sez. VI, nella sentenza n. 465 del 4.7.2000⁷².

La vicenda processuale affrontata e risolta dai giudici regionali dell'Umbria riguardava la tassabilità IRPEF di somme erogate, nel corso dell'annualità 1993, ad alcuni dirigenti aziendali a titolo di risarcimento di danno biologico, conseguente a illegittimo comportamento del datore di lavoro (licenziamento). Il collegio giudicante, accogliendo le tesi dei contribuenti, ha riconosciuto non trattarsi di somme dovute dal datore di lavoro, quale corrispettivo della prestazione svolta, ma di somme dovute a titolo risarcitorio di danno emergente in seguito ad una causa di lavoro promossa dal dipendente, che ha ritenuto ingiusto e illegittimo il licenziamento da parte del datore di lavoro. Pertanto, si è affermato che la somma percepita, in quanto atta a riequilibrare la menomata capacità lavorativa del dipendente, non integra alcuna retribuzione (tant'è che non è stata commisurata alla durata ed esistenza del rapporto di lavoro) e manca dei presupposti normativi per la tassazione, come previsto dagli artt. 46⁷³ e 16⁷⁴ del TUIR.

Tale interpretazione, era stata già avvalorata dalla **Suprema Corte**, che aveva statuito, con propria **sentenza del 14/12/1999, n. 14089**, l'esclusione del carattere reddituale dell'indennità corrisposta a titolo di risarcimento del danno conseguente a illegittimo comportamento del datore di lavoro, prima della data con cui il legislatore ha posto fine alla dubbia interpretazione.

Della questione si è occupata anche l'Agenzia delle Entrate che, con R.M. 27.5.2002, n. 155/E⁷⁵, ha affermato che, laddove l'indennizzo vada a compensare in via integrativa o sostitutiva la mancata percezione di redditi di lavoro, ovvero il mancato guadagno, le somme corrisposte, in quanto sostitutive di reddito, vanno assoggettate a tassazione e, così, ricomprese nel reddito complessivo del soggetto percipiente. Viceversa, qualora il risarcimento erogato si proponga di indennizzare il soggetto delle perdite effettivamente subite (cd. danno emergente) ed abbia, quindi, la precisa funzione di reintegrazione patrimoniale, tale somma non va assoggettata a tassazione.

Decisiva, sull'argomento, è la sentenza della **Corte di Cassazione, Sezione Tributaria civile, n. 11186 dell'11.06.2004**⁷⁶. Un lavoratore presenta istanza di rimborso per l'IRPEF, trattenuta dal datore di lavoro, su una somma erogata in base a sentenza del Giudice del lavoro, per danno

⁷² In Il Sole24Ore Codice Tributario (banca dati in CD-ROM).

⁷³ Oggi art 49 nuovo TUIR

⁷⁴ Oggi art. 27 nuovo TUIR

⁷⁵ In Corriere Tributario online

⁷⁶ In Corriere Tributario, anno 2004, n. 38, pag. 3013.

Il commercialista telematico

biologico derivante da una dequalificazione da lui subita e da un atteggiamento persecutorio e mortificante. Successivamente, impugna il silenzio rifiuto. Sia la Commissione di primo grado sia la Commissione Regionale accolgono la domanda in quanto riconoscono la natura risarcitoria della somma, che non va a ripianare una perdita di reddito e, quindi, non rientra tra le indennità classificate come redditi dall'art. 6 TUIR. Il Ministero delle Finanze contesta che, ai sensi degli articoli 6, 46⁷⁷ e 48⁷⁸ D.P.R. n. 917/86 e 2696 c.c., il legislatore ha fissato per la tassabilità un criterio molto ampio fondato sull'oggettiva connessione dell'emolumento con lo svolgimento del rapporto di lavoro. Aggiunge che l'art. 6 citato esclude, espressamente, dalla tassazione le indennità percepite per invalidità permanente o morte, per cui solo queste costituiscono danno emergente, mentre le altre costituiscono lucro cessante. La **Suprema Corte** ritiene che la somma in questione, inquadrabile tra il danno emergente subito dal lavoratore in relazione al rapporto di lavoro, non è sicuramente tassabile.

3.8. Indennità di trasferimento

Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria (cfr. C.M. 15 dicembre 1973, n. 1/RT e C.M. 20 novembre 1974, n. 13/RT), per trasferta deve intendersi un'attività svolta dal dipendente al di fuori della sede di lavoro. In altri termini, la disciplina tributaria applicabile ai redditi di lavoro dipendente individua la trasferta in un allontanamento del lavoratore, nell'interesse del datore di lavoro, dalla sede di lavoro individuabile dal contratto o dalla lettera d'assunzione. La trasferta non deve essere confusa con il trasferimento. L'elemento distintivo sta nel fatto che la trasferta, al contrario del trasferimento, è caratterizzata dalla temporaneità dello svolgimento del servizio fuori dalla normale sede di lavoro. È, dunque, necessario che vi sia una sede fissa di lavoro, cui il dipendente debba tornare al termine della trasferta, e che il mutamento del luogo di lavoro sia temporaneo, a prescindere della frequenza con la quale il dipendente si sposta⁷⁹. Occorre, ora, chiarire se ai due tipi di indennità è possibile attribuire natura risarcitoria. La giurisprudenza è orientata nel distinguere tra indennità di trasferta e indennità di trasferimento.

- In relazione alla prima nessun dubbio sorge, dato che l'art. 51, comma 5, TUIR prevede il seguente trattamento agevolato: "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 (46,48 euro) al giorno, elevate a lire 150.000 (77,47 euro) per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto; in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o

⁷⁷ Oggi art. 49 nuovo TUIR

⁷⁸ Oggi art. 51 nuovo TUIR

⁷⁹ Cfr. www.delfederico.it/ita/ita2002/circolare42.htm

Il commercialista telematico

vitto fornito gratuitamente il limite è ridotto di un terzo. Il limite è ridotto di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto. In caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, nonché i rimborsi di altre spese, anche non documentabili, eventualmente sostenute dal dipendente, sempre in occasione di dette trasferte o missioni, fino all'importo massimo giornaliero di lire 30.000 (15,49 euro), elevate a lire 50.000 (25,82 euro) per le trasferte all'estero. Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito”.

- L'indennità di trasferimento è, invece, disciplinata dal comma 7 dell'art. 51 TUIR, a norma del quale. “Le indennità di trasferimento, quelle di prima sistemazione e quelle equipollenti, non concorrono a formare il reddito nella misura del 50 per cento del loro ammontare per un importo complessivo annuo non superiore a lire 3 milioni (1.549,37 euro) per i trasferimenti all'interno del territorio nazionale e 9 milioni (4.648,11 euro) per quelli fuori dal territorio nazionale o a destinazione in quest'ultimo. Se le indennità in questione, con riferimento allo stesso trasferimento, sono corrisposte per più anni, la presente disposizione si applica solo per le indennità corrisposte per il primo anno. Le spese di viaggio, ivi comprese quelle dei familiari fiscalmente a carico ai sensi dell'articolo 13, e di trasporto delle cose, nonché le spese e gli oneri sostenuti dal dipendente in qualità di conduttore, per recesso dal contratto di locazione in dipendenza dell'avvenuto trasferimento della sede di lavoro, se rimborsate dal datore di lavoro e analiticamente documentate, non concorrono a formare il reddito anche se in caso di contemporanea erogazione delle suddette indennità”.

L'indennità di trasferimento, a dispetto della pur chiara norma appena citata, è stata oggetto di un tormentato dibattito giurisprudenziale, al termine del quale si è inteso includerla nel reddito imponibile ai fini dell'IRPEF., in quanto, pur difettando un rapporto di sinallagmaticità con la prestazione di lavoro, essa rientra tra gli emolumenti, comunque denominati, percepiti "in dipendenza" del lavoro prestato⁸⁰.

⁸⁰ **Corte di Cassazione - Sezione I - Sentenza del 05/02/1996 n. 948**, in Il Sole24Ore Codice Tributario (banca dati in CD-ROM) e in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>. Parimenti, **Corte di Cassazione - Sezione V - Sentenza del 09/12/2002 n. 17515**: “E' manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 53 e 3 Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 48 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 3 del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314), interpretato nel senso della integrale tassabilità ai fini IRPEF del contributo per differenza canone di locazione corrisposto dalle aziende di credito ai propri dipendenti in occasione del trasferimento ad altra sede, giacché, pur difettando un rapporto di sinallagmaticità con la prestazione di lavoro, detta indennità rientra tra gli emolumenti, comunque denominati, percepiti in dipendenza (e non meramente in occasione) del lavoro prestato ed ha perciò carattere reddituale, ne' sussistendo la lamentata disparità di trattamento con i lavoratori autonomi, e cio' in ragione sia della natura dell'emolumento in questione sia della non consentita deducibilità, per il lavoratore autonomo, del canone di locazione dall'imponibile IRPEF”. In termini v. **Cassazione, sentenza n. 13482 del 30/10/2001**, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>.

Il commercialista telematico

3.8.1. Orientamento giurisprudenziale che ravvisa natura reddituale nell'indennità di trasferimento

Alla luce di dette considerazioni, la **Suprema Corte**, con **sentenza n. 6152 del 17/04/2003**⁸¹, ha ritenuto che non hanno, neppure parzialmente, natura risarcitoria, ma esclusivamente retributiva, le diarie corrisposte dal datore di lavoro per le prestazioni svolte dal lavoratore nella sua sede stabile di lavoro effettiva, compresa quella di nuova, recente, destinazione, nella quale questi sia stato trasferito e sia stabilmente inserito. A nulla rileva che continui a dipendere amministrativamente dalla vecchia sede. Tali diarie, infatti, vanno qualificate come indennità di trasferimento, reddito a tutti gli effetti soggetto al trattamento tributario ordinario.

Parimenti, si è riconosciuto che il contributo "differenza canone d'affitto" corrisposto ad un lavoratore dipendente dal suo datore di lavoro in relazione ad un trasferimento di sede nell'ambito del lavoro aziendale è ritenuto assoggettabile a tassazione. Non si tratterebbe, nella specie, di indennità di natura risarcitoria a fronte di un fatto illecito del datore di lavoro, dato che il trasferimento della sede di lavoro da una località ad un'altra costituisce una normale circostanza nel corso di un lavoro dipendente presso un'azienda. Va, tuttavia, dichiarata inapplicabile la sanzione pecuniaria irrogata dall'Ufficio per l'omessa dichiarazione del contributo in discorso, in considerazione delle obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della normativa disciplinante il caso di specie⁸².

La **Corte di Cassazione, Sezione Tributaria civile**, già con **sentenza 09.02.2001, n. 1817**⁸³ aveva ritenuto che, in relazione agli emolumenti percepiti per indennità di alloggio, a titolo di rimborso del maggior canone di locazione che il dipendente trasferito debba pagare per acquisire il godimento di una confacente abitazione, non sono conferenti i richiami alla nozione di risarcimento del danno emergente, perché trattasi di spese propedeutiche alla prestazione lavorativa, indispensabili per porsi in condizione di svolgerla, non effetto patrimoniale negativo della prestazione stessa, e tantomeno pregiudizio arrecato dal datore di lavoro⁸⁴.

La **medesima Corte** ha, parimenti, ritenuto la "diaria" di prima sistemazione nella nuova residenza, corrisposta da un istituto di credito ad un proprio dipendente in occasione di trasferimento in altra sede, non assimilabile all'indennità di trasferta di cui all'art. 48, comma terzo, D.P.R. n. 597 del 1973, in quanto costituente componente del reddito tassabile e, pertanto, assoggettata per l'intero

⁸¹ In <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

⁸² Comm.Trib. Prov. Catania - Sezione VII Sentenza del 05/05/2000 n. 305, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

⁸³ In Il Sole24Ore Codice Tributario (banca dati in CD-ROM).

⁸⁴ La Corte ha aderito e confermato un indirizzo ormai consolidato (Sentenze: n. 2212 del 28.02.2000, in Corriere Tributario, anno 2000, banca dati n. 8, pag. 877; n. 2604 dell'08.03.2000; n. 2611 dell'08.03.2000; n. 3330 del 21.03.2000, tutte in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>).

Il commercialista telematico

ammontare ad IRPEF, senza che tale disciplina si possa ritenere in contrasto con gli artt. 3 e 53 della Costituzione⁸⁵.

Occorre, tuttavia, distinguere il trattamento fiscale delle indennità di trasferimento in relazione alla disciplina vigente al momento della percezione delle relative somme. La tassabilità di esse, infatti, era totale fino alla riforma introdotta dal Decreto Legislativo 2 settembre 1997, n. 314, che, all'art. 3, ha stabilito che le indennità di trasferimento, quelle di prima sistemazione e quelle equipollenti, non concorrono a formare il reddito nella misura del 50 per cento del loro ammontare per un importo complessivo annuo non superiore a lire 3 milioni per i trasferimenti all'interno del territorio nazionale e 9 milioni per quelli fuori dal territorio nazionale o a destinazione in quest'ultimo. Se le indennità in questione, con riferimento allo stesso trasferimento, sono corrisposte per più anni, la disposizione si applica solo per le indennità corrisposte per il primo anno.

Dalla nuova disciplina è scaturito un filone giurisprudenziale assai ricco, tendente a dare chiarezza alle diverse controversie alla luce della nuova normativa.

Si osservi, a titolo esemplificativo, la sentenza n. **1842 del 18/02/2000**⁸⁶ della **Corte di Cassazione, Sezione V**, secondo cui il "contributo-affitto" e le diarie, corrisposti da un istituto di credito ad un proprio dipendente in occasione di trasferimento in altra sede, nella normativa anteriore al D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314, costituiscono componenti del reddito tassabile e, pertanto, devono essere assoggettati per l'intero ammontare ad IRPEF.

O, ancora, la sentenza della **Corte di Cassazione, Sezione V, n. 17515 del 09/12/2002**⁸⁷, che stabilisce che le somme corrisposte dal datore di lavoro al proprio dipendente in occasione del trasferimento ad altra sede a titolo di differenza per il maggior canone di locazione non hanno natura risarcitoria, né funzione di rimborso spese, ma costituiscono l'adempimento di un obbligo contrattuale ed hanno funzione incentivante e riequilibratrice del vantaggio che il datore di lavoro riceve dalla prestazione. Sono, pertanto, assoggettabili ad IRPEF nella misura intera se percepiti in periodi di imposta anteriori al 1998⁸⁸.

⁸⁵ **Corte di Cassazione - Sezione V - Sentenza del 09/12/2002 n. 17515**, in Bollettino Tributario, 2003, pag. 556. In termini v. **Cassazione, sentenza n. 1842 del 18/02/2000**, in

<http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

⁸⁶ In <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

⁸⁷ In Bollettino Tributario, 2003, pag. 556.

⁸⁸ In termini v. **Cassazione, sentenza n. 6292 del 16/05/2002**. Cfr. anche **Corte di Cassazione Sezione Tributaria civile - Sentenza 14.02.2001, n. 2172**, in Il Sole24Ore Codice Tributario (banca dati in CD-ROM): "Sulla riproposta questione dell'assoggettamento ad i.r.p.e.f. delle indennità di alloggio, corrisposte a titolo di rimborso del maggior canone di locazione, che il dipendente trasferito debba pagare per acquisire il godimento di una confacente abitazione - e di similari indennità o diarie di trasferimento che non integrino mero recupero di spese di viaggio e trasporto-, si presta adesione all'ormai consolidato indirizzo di questa Corte (**Cass. 2604, 2611, 3330, 7703, 10149, 12578/2000**), con affermazioni di tassabilità degli emolumenti, per l'intero ammontare, se ricadano in periodi d'imposta anteriori al 1998". Conformemente, **Corte di Cassazione Sezione Tributaria civile - Sentenza 08.03.2000, n. 2604**, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>: "Le indennità di trasferimento e le indennità similari, quale il rimborso, da parte del datore di lavoro, di parte del piu' consistente canone di locazione che il

Il commercialista telematico

Ed, infine, la sentenza della **Corte di Cassazione, Sezione V, n. 13482 del 30/10/2001**⁸⁹, laddove si asserisce: “In tema di imposte sui redditi, il rimborso, ad opera del datore di lavoro, di parte del più consistente canone di locazione che il dipendente debba pagare per acquisire il godimento di un confacente alloggio - rimborso contrattualmente previsto per il personale delle aziende di credito in occasione del trasferimento ad altra sede - costituisce, a differenza dell'indennità di trasferta, componente del reddito tassabile, ai fini dell'IRPEF, per l'intero ammontare, se ricadente in periodi di imposta anteriori al 1998⁹⁰”.

3.8.2. Orientamento giurisprudenziale che ravvisa natura risarcitoria nell'indennità di trasferimento

Su questo, come sui precedenti argomenti, sussiste, tuttavia, una parte della giurisprudenza che ravvisa natura risarcitoria nell'indennità corrisposta quale differenza del canone di affitto da corrispondersi al dipendente in seguito ad un suo trasferimento in altra sede. Ne riportiamo alcuni esempi. Si riporta qui in seguito la sentenza 30.05.2000, n. 147⁹¹, della Commissione tributaria provinciale di Milano, Sezione 38, che stabilisce che “il contributo erogato da una banca quale differenza del canone di affitto da corrispondersi al dipendente in seguito ad un suo trasferimento in altra sede, disposto dalla Banca stessa, ha natura risarcitoria, e, quindi, da escludersi da imposizione, e non natura reddituale, e quindi tassabile”. A conforto della tesi, lo stesso Ministero delle Finanze, nella relazione a commento dell'art. 17, lettera i), TUIR, precisa che “il principio dell'indennizzo dei danni costituisce reddito quando si tratta di lucro cessante (cioè perdita dei redditi) e non di danno emergente”. Infatti occorre dimostrare di aver subito, per effetto del trasferimento disposto dalla banca, un maggior onere e, quindi, una diminuzione patrimoniale e l'effettività della diminuzione patrimoniale, ossia che il nuovo alloggio abbia le stesse caratteristiche del precedente con, tuttavia, un canone superiore. Detto contributo, inoltre, viene a mancare qualora il dipendente usufruisca di un alloggio di sua proprietà⁹².

dipendente debba pagare per acquisire il godimento di un confacente alloggio (cosiddetto "contributo - affitto"), ossia le somme che il datore di lavoro eroghi al dipendente per alleviare la maggiore entità degli oneri generali connessi allo stabile spostamento territoriale dell'attività lavorativa, sono componenti del reddito tassabile, ai fini Irpef, per l'intero ammontare, se ricadono nei periodi d'imposta anteriori al 1998”.

⁸⁹ In <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

⁹⁰ In termini, **Corte di Cassazione - Sezione V - Sentenza del 08/03/2000 n. 2611**, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>: “A differenza dell'indennità di trasferta, le indennità di trasferimento e le indennità similari - quale il rimborso di parte del più consistente canone di locazione che il dipendente debba pagare per acquisire il godimento di un confacente alloggio (cioè le somme che il datore di lavoro eroghi al dipendente per alleviare la maggiore entità degli oneri generali connessi allo stabile spostamento territoriale dell'attività lavorativa) - sono componenti del reddito tassabile, ai fini dell'IRPEF, per l'intero ammontare, se ricadono in periodi d'imposta anteriori al 1998.

⁹¹ In Il Sole24Ore Codice Tributario (banca dati in CD-ROM).

⁹² Cfr. anche **Cassazione - Sezione V 03/04/2003 n. 5201**, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>.

Il commercialista telematico

Conforme a tale indirizzo è la Commissione tributaria regionale della Puglia, Sezione XXIX, che, con sentenza del 30/10/2002 n. 19⁹³, afferma che l'indennità corrisposta al lavoratore dipendente, a titolo di diaria per le spese sopportate in conseguenza del suo trasferimento ad altra sede aziendale, non è tassabile. A detta indennità non può riconoscersi natura reddituale e, quindi, d'incremento patrimoniale, bensì natura risarcitoria, essendo destinata a rivalere il lavoratore dei costi conseguenti ad un provvedimento datoriale. Si può, cioè, individuare nell'emolumento in parola la stessa funzione pratica svolta, dalla "diaria per trasferte temporanee", e, cioè, quella di risarcire il dipendente delle spese inevitabilmente sopportate in seguito ad un provvedimento aziendale, estraneo, quindi, alla propria volontà. "Poiché per la 'diaria per trasferta' l'art. 48, IV comma, del D.P.R. 917/1986⁹⁴ esplicitamente esclude la tassazione, ritiene la Commissione, che la suddetta norma debba valere anche per la 'diaria per trasferimento', attesa la identità di funzione svolta da entrambe⁹⁵".

4. Attività professionale prestata a favore di ente pubblico in assenza di regolare contratto

Interessante è il caso descritto nella **sentenza n. 21301 del 09/11/2004 della Corte di Cassazione - Sezione V**. La Corte stabilisce che, in tema di IRPEF, la somma percepita a titolo di indennizzo, a seguito di azione di arricchimento senza causa ex art. 2041 cod. civ., per l'attività professionale prestata in favore di ente pubblico ,

Un ingegnere viene chiamato a svolgere le funzione di dirigente presso il servizio "segnaletica" di un ente locale in assenza di regolare contratto. Non ricevendo alcun compenso, propone azione di arricchimento senza causa ex art. 2041 cod. civ. e gli viene riconosciuto un indennizzo per le prestazioni svolte, sul quale viene operata una ritenuta Irpef. Secondo il ricorrente, il comma 2 dell'art. 6 e la lettera i) dell'art. 16 D.P.R. 917 del 1986⁹⁶ fanno riferimento ad indennità percepite per la perdita o in sostituzione di redditi. Nel caso in esame, invece, le somme percepite non sostituirebbero la perdita di un reddito, ma semplicemente reintegrerebbero un danno patrimoniale e la normativa citata sarebbe pertanto inapplicabile. La Corte riconosce la assoggettabilità della somma al regime della tassazione separata .

⁹³ In <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

⁹⁴ Oggi art. 51 del nuovo TUIR

⁹⁵ Vedi, tra le ultime, **Cass. 21 giugno 2002, n. 9107**, in

<http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>.

⁹⁶ oggi art. 17 TUIR

Il commercialista telematico

5. Materie non attinenti il rapporto di lavoro: compensi indennitari riscossi a titolo di interessi e rivalutazione monetaria

La Cassazione, in conformità ad un indirizzo già ampiamente consolidato, ritiene che la rivalutazione monetaria, rappresentando una componente essenziale del credito cui accede, ha la sua medesima natura ed è, quindi, soggetta a identica imposizione, alla luce dell'articolo 6, secondo comma, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Pertanto, secondo la Suprema corte, l'importo corrisposto per svalutazione monetaria sull'indennità sostitutiva di ferie non godute, trovando come questa, quale sua componente essenziale, titolo immediato e diretto nel rapporto di lavoro, è soggetta alla ritenuta d'acconto di cui all'articolo 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

In riferimento alla rivalutazione monetaria per crediti di lavoro, l'articolo 429, ultimo comma, del codice di procedura civile, dispone che "il giudice, quando pronuncia la sentenza di condanna al pagamento di somme di denaro per crediti di lavoro, deve determinare, oltre gli interessi nella misura legale, il maggior danno eventualmente subito dal lavoratore per la diminuzione di valore del suo credito, condannando al pagamento della somma relativa con decorrenza dal giorno della maturazione del diritto". In campo tributario, tale norma ha creato problemi interpretativi in ordine alla qualificazione del reddito derivante dalla erogazione al lavoratore delle somme per interessi e rivalutazione monetaria⁹⁷. La giurisprudenza è stata, in un primo momento, orientata verso la non tassabilità delle predette somme e, in particolare, degli interessi. La Commissione tributaria centrale, nel 1995⁹⁸, asseriva che il maggior credito da svalutazione monetaria dell'importo di crediti di lavoro (nella specie, di pubblico dipendente), rappresentando una forma risarcitoria per il danno derivante dall'inadempimento da parte del datore di lavoro dell'obbligo della retribuzione, e non già una componente essenziale di questa, non andasse assoggettato alla stessa disciplina propria di tale crediti di lavoro, per quanto concerne il regime tributario, con la conseguenza che la somma liquidata a titolo di rivalutazione monetaria non rientrava - a differenza della retribuzione nominale - nella nozione di reddito da lavoro dipendente prevista dall'art. 46, primo comma del DPR 29/9/1973 n. 597 ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Su di essa, quindi, il datore di lavoro non era tenuto ad operare la ritenuta d'acconto a norma dell'art. 23, comma 2, del DPR 29/9/1973 n. 600.

Anche la Circolare Ministeriale 30 luglio 1988, n. 20, dichiarava che le somme corrisposte ai dipendenti per rivalutazione monetaria erano soggette ad imposizione allo stesso modo della

⁹⁷ Saverio CINIEMI, "Confermata la tassazione della rivalutazione monetaria dei crediti di lavoro", in www.Fiscooggi.it

⁹⁸ Dec. Comm. trib. centr. 19 ottobre 1995, n. 3373. Cfr. **Sent. Cass., Sez. lav., 27 gennaio 1989, n. 498**, in <http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>.

Il commercialista telematico

retribuzione o indennità cui accedevano, ed erano, pertanto, soggette a ritenuta alla fonte, mentre i relativi interessi, non essendo soggetti allo stesso regime fiscale del credito cui accedevano, non erano soggetti alla suddetta ritenuta.

Per far fronte a tale incertezza normativa, con le disposizioni del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314, il legislatore è intervenuto, chiarendo, definitivamente, la natura fiscale della fattispecie in oggetto.

In particolare, l'articolo 1 del decreto citato, modificando il comma 2 dell'articolo 49, ha individuato tra i redditi di lavoro dipendente "le somme di cui all'art. 429, ultimo comma, del codice di procedura civile". In questo modo, la norma ha inquadrato tra i redditi di lavoro dipendente sia gli interessi su crediti di lavoro dipendente sia la relativa rivalutazione e, di conseguenza, li ha sottoposti allo stesso regime fiscale.

Coerentemente, la Circolare del Ministero delle Finanze del 23 dicembre 1997, n. 326/E, ha chiarito: "Va, peraltro, precisato che, ai fini dell'assoggettamento a tassazione, quali redditi di lavoro dipendente, non è necessario che gli interessi e la rivalutazione conseguano ad una sentenza di condanna del giudice, essendo sufficiente il fatto oggettivo della loro corresponsione e, quindi, anche se gli stessi derivano da un adempimento spontaneo del datore di lavoro o da una transazione".

Nell'ambito della giurisprudenza, dopo iniziali incertezze, si è giunti, negli ultimi anni, a riconoscere che, ai sensi dell'art. 17 TUIR, tutte le somme o valori percepiti, anche a titolo risarcitorio, devono essere sottoposti a tassazione separata con ritenuta effettuata dall'Ente erogatore. Infatti, i compensi indennitari, riscossi a titolo di interessi e rivalutazione monetaria per ritardato pagamento degli emolumenti di pensione, sono stati equiparati al reddito da lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 1 del D.Lgs. n. 314/1997, e, di conseguenza, assoggettabili a ritenute fiscali.

In particolare, riguardo gli interessi su somme per crediti di lavoro, ex art. 429 c.p.c., essi costituiscono componente del credito originario e sono dovuti per il solo fatto del ritardo - rispetto alla maturazione del diritto - nel pagamento dei compensi per prestazioni lavorative, imputabile o meno che sia a colpa del datore di lavoro. In quanto di natura risarcitoria, e comunque estranei all'ipotesi di cui all'art. 1499 c. c., detti interessi non sono compensativi e non possono rientrare nella previsione del secondo comma dell'art. 6 TUIR, la cui ampia formula ("interessi moratori e per dilazione di pagamento") deve essere intesa, con specifico riferimento all'art. 429 c.p.c., nel senso

Il commercialista telematico

che costituiscono crediti di lavoro, come tali tassabili, gli interessi dovuti per il ritardo nell'adempimento, senza possibilità di distinguere tra le cause del ritardo nell'adempimento⁹⁹.

Riguardo alla rivalutazione monetaria, infine, la **Cassazione**¹⁰⁰ ha statuito che, in tema di imposte sui redditi, la rivalutazione monetaria, rappresentando una componente essenziale del credito cui accede, ha la sua medesima natura ed è, pertanto, soggetta ad identica imposizione, alla luce dell'art. 6, secondo comma, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dall'art. 1, comma 1, del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito con modificazioni nella legge 26 febbraio 1994, n. 133. Ne consegue che l'importo corrisposto per svalutazione monetaria sull'indennità sostitutiva di ferie non godute, trovando come questa, quale sua componente essenziale, titolo immediato e diretto nel rapporto di lavoro, è soggetta alla ritenuta d'acconto di cui all'art. 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600¹⁰¹.

5.1. Indennizzi assicurativi

La relazione ministeriale al D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47 fornisce un'importante precisazione con riguardo alle rendite erogate a seguito di invalidità permanente o di morte. Il Ministero, infatti, prende posizione a favore della non tassabilità di tali prestazioni in forma di rendita, sempreché detta modalità di erogazione sia prevista nelle clausole contrattuali. Ciò in considerazione del fatto che esse non costituiscono reddito ai sensi dell'art. 6, comma 2, TUIR, a motivo della loro funzione risarcitoria. In passato, non era mai emersa chiaramente una posizione dell'Amministrazione finanziaria sull'argomento e, in via prudenziale, si era ritenuto che, stante anche la formulazione dell'art. 34 del D.P.R. n. 601 del 1973, l'esclusione dall'IRPEF delle indennità in forma assicurativa, conseguite a titolo di risarcimento di danni dipendenti da invalidità permanente o da morte, riguardasse soltanto i capitali¹⁰².

5.2. Risarcimento del danno da accessione invertita

L'art. 11, commi da 5 a 9, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, ha disposto la tassazione delle somme percepite a titolo di indennità di esproprio o di cessione volontaria nel corso del procedimento espropriativo, nonché a seguito di occupazione acquisitiva. Ai sensi del comma 5 del citato articolo 11, sono assoggettate a tassazione le plusvalenze conseguenti alla percezione, da

⁹⁹ **Cass. sent. 24 aprile 2003, n. 6543**, in Bollettino Tributario, anno 2003, pag. 1275.

¹⁰⁰ **Cassazione, sentenza n. 6246 del 29 marzo 2004**, in Bollettino Tributario, anno 2004, pag. 875.

¹⁰¹ **Corte di Cassazione - Sezione V Sentenza del 26/01/2005 n. 1574**, in

<http://dt.finanze.it/doctrib/SilverStream/Pages/DOCTRIBFrameset.html>

¹⁰² Cfr. www.ania.it/documents/circolari2000/PROT0144CIRC72.pdf

Il commercialista telematico

parte di soggetti che non esercitano imprese commerciali, di somme a titolo di indennità di esproprio o di cessione volontaria nel corso del procedimento espropriativo, nonché di somme comunque dovute per effetto di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni di urgenza divenute illegittime. Il comma 6 stabilisce, altresì, che costituiscono reddito imponibile e concorrono alla formazione dei redditi diversi, di cui all'art. 67 TUIR (ex art. 81 vecchio TUIR), le somme percepite a titolo di indennità di occupazione, diverse da quelle sopra considerate e gli interessi comunque dovuti su tutte le somme in questione. Per quanto riguarda, in particolare, i procedimenti di natura analoga all'esproprio, che si è inteso attrarre nella fattispecie impositiva, si ritiene che il richiamo alla "acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni di urgenza divenute illegittime", attesa la volontà del legislatore ed il tenore del successivo comma 7 dell'art. 11 citato, si riferisce sia alle occupazioni avvenute sulla base di un titolo divenuto in seguito illegittimo sia a quelle effettuate senza alcun titolo giuridico e per le quali si è verificata l'accessione invertita. Per quanto riguarda, invece, la nozione di occupazione acquisitiva deve farsi riferimento all'espropriazione di fatto che si verifica quando la pubblica autorità, occupando illegittimamente un suolo privato per destinarlo irreversibilmente a realizzazione di interesse pubblico, crea i presupposti per la emanazione di un provvedimento giudiziario, che riconosce al privato una somma a titolo di risarcimento per la privazione del suolo stesso¹⁰³.

Nella giurisprudenza si osservi la **sentenza n. 12882 del 30/12/1998**¹⁰⁴ della **Corte di Cassazione, Sezione I**. La Corte conferma che, in tema di imposte dirette sui redditi, la plusvalenza conseguita a seguito di risarcimento del danno da accessione invertita, corrisposto in epoca successiva all'entrata in vigore della legge 31 dicembre 1991 n. 413, è soggetta all'imposizione prevista dall'art. 11, commi quinto, sesto e settimo, della citata legge, ancorché il trasferimento del bene in virtù dell'occupazione acquisitiva sia avvenuto in epoca precedente al 31 dicembre 1988. E' indifferente, ai fini della imposizione, la data della cessione volontaria o della emissione dei provvedimenti espropriativi o che accertino la accessione invertita, rilevando soltanto il momento della riscossione, che costituisce il presupposto impositivo.

Lecce, settembre 2005

¹⁰⁴ In Il Sole24Ore Codice Tributario (banca dati in CD-ROM).