

# Il commercialista telematico

## I REDDITI DERIVANTI DAL PATTO DI NON CONCORRENZA

a cura di Antonio Gigliotti

L'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 234/E del 10 giugno 2008 ha esaminato la disciplina fiscale relativa ai corrispettivi percepiti da un ex dipendente in relazione al patto di non concorrenza e al riguardo ha chiarito che tale reddito è:

- qualificabile come reddito di lavoro dipendente;
- assoggettato a tassazione separata nello stato dove si è svolta l'attività che lo ha generato.

### **Premessa**

Secondo quanto disposto dall'art. 2105 Codice civile, il prestatore di lavoro non deve trattare affari, per conto proprio o di terzi, in concorrenza con l'imprenditore, nel rispetto dell'obbligo di fedeltà che caratterizza il rapporto di lavoro subordinato.

Tale obbligo vincola il lavoratore durante il rapporto di lavoro, ma la limitazione dell'attività concorrenziale può essere estesa, per volontà delle parti, anche successivamente alla cessazione del rapporto di lavoro, mediante la stipulazione del "patto di non concorrenza".

Per quanto riguarda la natura giuridica, il patto di non concorrenza è riconducibile ad un contratto oneroso ed a prestazioni corrispettive con cui il datore di lavoro si obbliga a corrispondere una somma di denaro al lavoratore e quest'ultimo reciprocamente si obbliga, per il tempo successivo alla cessazione del rapporto di lavoro, a non svolgere, per un determinato periodo ed in uno specifico settore, attività in concorrenza con quella del datore di lavoro.

# Il commercialista telematico

Con tale patto viene quindi stabilito un divieto la cui ragione è quella di tutelare l'imprenditore nei confronti del dipendente che, libero dai vincoli derivanti dal contratto di lavoro, potrebbe avvalersi, sia autonomamente che alle dipendenze altrui, di notizie, conoscenze tecniche e commerciali acquisite nell'ambito dell'organizzazione produttiva, in modo da incidere negativamente sulla capacità concorrenziale dell'impresa.

## **Aspetti giuridici**

La stipulazione del patto di non concorrenza è condizione necessaria per impedire lo svolgimento di attività concorrenziali da parte del lavoratore e, quindi, in assenza di espressa pattuizione, non esiste alcun obbligo per le parti.

L'accordo può essere siglato sia all'atto della stipulazione del contratto di lavoro sia durante lo svolgimento dell'attività lavorativa sia, infine, alla cessazione del rapporto.

Secondo il dettato normativo dell'art. 2125 c.c., il patto di non concorrenza, a pena di nullità, deve:

- risultare da atto scritto;
- prevedere un corrispettivo a favore del prestatore di lavoro;
- essere contenuto entro determinati limiti di oggetto, di tempo e di luogo.

La durata del vincolo non può essere superiore ai cinque anni, se si tratta di dirigenti, e a tre anni negli altri casi; se è pattuita una durata maggiore, essa si riduce nella misura corrispondente a tali limiti temporali.

## **Applicazione del patto di non concorrenza**

In merito alla configurabilità del divieto di concorrenza, la Suprema Corte ha affermato che vi è la possibilità di ricorrere ad un patto regolativo della concorrenza *“ogni qual volta il lavoratore per le conoscenze acquisite nel corso del suo rapporto, possa utilizzare il bagaglio di dette conoscenze in pregiudizio della capacità concorrenziale dell'impresa che gli ha consentito, offrendogli il lavoro, di acquisire e/o affinare la propria professionalità”* (Cass. 19.4.2002, n. 5691).

# Il commercialista telematico

Conseguentemente a tale approccio teorico, il patto trova applicazione non solo per i dipendenti che svolgono mansioni direttive o di alto livello, ma anche per tutti coloro che sono impiegati in compiti non intellettuali o anche di natura meramente esecutiva, purché operino in settori in cui l'imprenditore, in ragione della specifica natura e delle peculiari caratteristiche dell'attività svolta, possa subire un concreto pregiudizio, in termini di penetrazione del mercato e di capacità concorrenziale, provocato dall'utilizzo, da parte dei lavoratori, della loro esperienza e delle conoscenze acquisite (Cass. 19.4.2002, n. 5691).

In conformità di quanto previsto dall'art. 2125 c.c, la validità del patto di non concorrenza è condizionata da alcuni vincoli e limiti che sono posti nell'interesse del lavoratore ed a sua tutela.

I limiti previsti dal dettato normativo sono:

- forma scritta: la validità del patto di non concorrenza è condizionata dalla forma scritta, prevista a pena di nullità;
- corrispettivo: deve essere congruo e proporzionato all'obbligo imposto al lavoratore.

A tal proposito, la Suprema Corte afferma che *“l'espropriazione di diritti fondamentali del lavoratore (alla libertà di lavoro e di iniziativa privata) è valida a condizione che sia riconosciuto un equo compenso”* (Cass. 19.7.2003, n. 11305).

Il corrispettivo può essere erogato durante il rapporto di lavoro, alla sua cessazione oppure anche successivamente ad essa e può essere corrisposto in forma fissa o percentuale rispetto alla retribuzione;

Il patto produce i propri effetti per il periodo successivo alla cessazione del rapporto di lavoro; come già precisato, la sua durata non può essere superiore a tre anni per i lavoratori ed a cinque per i dirigenti ed esso non produce effetti per il periodo di tempo eccedente tali limiti.

Si ritiene opportuno evidenziare che, al fine di garantire al lavoratore la certezza della durata del vincolo e favorire così le decisioni più opportune sulle proprie scelte lavorative, la Corte di Cassazione ritiene che il patto di non concorrenza venga violato dalla clausola con cui il datore di lavoro si riserva la

# Il commercialista telematico

facoltà di recesso poiché, in tal caso, verrebbe meno il requisito essenziale della determinazione temporale dell'obbligo (Cass. 16.8.2004, n. 15952); e, quindi, una previsione di tal genere, rimessa all'arbitrio del datore di lavoro, concreta una clausola nulla (Cass. 13.6.2003, n. 9491).

Nel patto è necessario inoltre precisare l'area geografica all'interno della quale esso può produrre i suoi effetti, e tale zona non può essere eccessivamente estesa tanto da impedire al lavoratore lo svolgimento di ogni altra attività.

La giurisprudenza ha cercato di determinare, in un ottica di bilanciamento degli interessi, il discrimine tra patto legittimo, in quanto finalizzato a garantire esigenze ed aspettative datoriali meritevoli di tutela, e patto nullo poiché significativamente lesivo di interessi dei lavoratori in merito alla possibile collocazione lavorativa.

La Suprema Corte ha affermato che il patto di non concorrenza è nullo se il divieto di attività successive alla risoluzione non è contenuto entro limiti determinati di oggetto, di tempo o di luogo; l'ampiezza del vincolo deve essere tale da comprimere l'esplicazione della concreta professionalità del lavoratore, non, però, fino al punto di compromettere la possibilità di assicurare al lavoratore un guadagno idoneo alle sue esigenze di vita (Cass. 4.4.2006, n. 7835; Cass. 2.5.2000, n. 5477; Cass. 14.5.1998, n. 4891).

In specifico riferimento all'ammontare ed alla congruità del corrispettivo dovuto, la giurisprudenza di legittimità ha precisato che l'espressa previsione di nullità ex art. 2125 c.c. *“va riferita alla pattuizione non solo di compensi simbolici, ma anche di compensi manifestamente iniqui o sproporzionati in rapporto al sacrificio richiesto al lavoratore e alla riduzione delle sue possibilità di guadagno, indipendentemente dall'utilità che il comportamento richiestogli rappresenta per il datore di lavoro, come dal suo ipotetico valore di mercato”* (Cass. 4.4.2006, n. 7835; Cass. 14.5.1998, n. 4891).

# Il commercialista telematico

## Aspetti fiscali

Per quanto riguarda gli aspetti fiscali, analizziamo, alla luce dei chiarimenti dati dall'Agenzia delle Entrate, quale sia:

- la **categoria reddituale delle somme corrisposte**;
- lo **Stato dove sono soggette a tassazione** qualora il soggetto percipiente sia un contribuente non residente.

## Categoria reddituale

Relativamente al primo punto (categoria reddituale), l'Agenzia delle Entrate, nella Risoluzione n. 234/E/2008, ha chiarito che le somme corrisposte a titolo di patto di non concorrenza ad un ex dipendente costituiscono:

- ➔ **reddito da lavoro dipendente.**

L'Agenzia giunge a tale conclusione in virtù “*del principio di omnicomprensività che caratterizza i redditi di lavoro dipendente e in base al quale ..... appartengono a questa categoria 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*”.

## Tassazione separata

Tali redditi, inoltre, ai sensi dell'art. 17 del Tuir, sono assoggettati a:

- ➔ **tassazione separata.**

L'art. 17, c. 1, lett. a), D.p.r. 917/1986, dispone, infatti, che:

- ➔ *l'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi: trattamenti di fine rapporto di cui all'art. 2120 del codice civile e indennità equipollenti, comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente ... **altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei predetti rapporti**, comprese le 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 del codice civile...”*

# Il commercialista telematico

Per chiarire ed individuare con precisione i profili fiscali che devono essere adottati, è necessario considerare e distinguere due situazioni in relazione al momento in cui viene corrisposto il compenso e precisamente:

- qualora esso venga **erogato mensilmente** (reddito ricorrente) **durante il rapporto** in aggiunta alla normale retribuzione, l'imposta si determinerà con il sistema della **tassazione ordinaria** (art. 11 e 12 D.p.r. 917/1986); tale compenso, peraltro, concorre a formare la retribuzione utile ai fini del calcolo del trattamento di fine rapporto (Tfr);
- qualora, dopo **l'accantonamento di un'indennità** (reddito a formazione pluriennale), venga **elargito all'atto o dopo la cessazione del rapporto lavorativo**, l'imposta dovuta sarà determinata con il sistema della **tassazione separata** in base ai criteri indicati dall'art. 19 co. 1 e 2 D.p.r. 917/1986; in tale caso, si precisa che tale compenso non concorre a formare la retribuzione utile ai fini del calcolo del trattamento di fine rapporto (Tfr).

## **Soggetti non residenti**

Per quanto riguarda, invece, la tassazione in capo a soggetti non residenti, la Risoluzione in questione ha precisato che, nei confronti di tali soggetti, il trattamento fiscale delle somme corrisposte per il patto di non concorrenza trova la sua disciplina nell'art. 23, co. 2, lett. a), D.p.r. n. 917/1986, *“il quale reca una presunzione assoluta in base alla quale, indipendentemente dal verificarsi delle condizioni di cui alle lett. c), d), e) e f) del comma 1 dell'art. 23 (che subordinano la tassazione dei redditi prodotti dai non residenti alla circostanza che le attività o i beni da cui derivano siano esercitate o si trovino nel territorio dello Stato) alcuni redditi, tra cui vanno ricomprese le somme dovute sulla base di un patto di non concorrenza, si considerano prodotti nel territorio dello stato se corrisposti:*

- dallo stato;
- da soggetti residenti nel territorio dello stato o

# Il commercialista telematico

- *da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti”.*

Considerato che la fattispecie analizzata nella Risoluzione n. 234/E/2008 ha per oggetto un contribuente:

- non residente in Italia;
- che ha prestato attività di lavoro dipendente in Italia;

l’Agenzia delle Entrate hanno concluso, alla luce di quanto previsto dall’art. 23 comma 2 lett. a) del Tuir, che la somma percepita dall’ex-lavoratore **va assoggettata a tassazione in Italia**<sup>1</sup>.

Dott. Antonio Gigliotti

30 Settembre 2008

---

<sup>1</sup> Tale interpretazione non contrasta con quanto previsto dalla convenzione tra Italia e Belgio datata 3 aprile 1989, n. 148 - volta ad evitare le doppie imposizioni regolatrice dei rapporti economici tra i cittadini dei rispettivi Stati.

L'articolo 15 della predetta convenzione, rubricato "Lavoro subordinato" dispone, infatti che: *"i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di una attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato"*.