

Milano,

ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
CORSO EUROPA 11
20122 MILANO (MI)

Prot.

OGGETTO: Consulenza giuridica n. 904-4/2017
Associazione/Ordine ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E
DEGLI ESPERTI CONTABILI
Codice Fiscale 06033990968
Istanza presentata il 03/07/2017

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 6 del DPR n. 917 del 1986 , è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Ordine dei Commercialisti di Milano chiede di conoscere il parere di questa Direzione regionale in merito all'imponibilità, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'indennità risarcitoria onnicomprensiva di cui all'articolo 32, comma 5, della legge 4 novembre 2010 n. 183, ed alle relative modalità di tassazione. In particolare, l'Ordine precisa che la norma citata prevede che il Giudice del lavoro, una volta rilevata la nullità del termine apposto dal datore di lavoro al contratto di lavoro dipendente, dichiarati con sentenza la conversione del rapporto in contratto a tempo indeterminato e condanni il datore di lavoro al pagamento di una indennità

onnicomprendiva a titolo di risarcimento dei danni subiti dal lavoratore. Tale indennità è finalizzata a ristorare il lavoratore tanto delle sofferenze patite e delle perdite subite in conseguenza della condotta illegittima del datore di lavoro (danno emergente) quanto ad offrire una compensazione per la mancata percezione delle retribuzioni (lucro cessante) nel periodo compreso tra la data di scadenza del contratto a termine e la data di conversione del rapporto ("periodo intermedio").

Considerato che l'articolo 6, comma 2, del d.p.r.22 dicembre 1986 n. 917, dispone l'imponibilità dei proventi conseguiti in sostituzione di redditi e le indennità conseguite a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, mentre esclude da tassazione le somme conseguite a titolo di risarcimento del danno emergente, l'Istante chiede il parere dell'Agenzia delle Entrate riguardo:

all'imponibilità in tutto o in parte ai fini IRPEF dell'indennità in esame, che, in quanto onnicomprensiva, è destinata a ristorare tanto il danno emergente che il lucro cessante; alle eventuali modalità di tassazione, ordinaria o separata, della somma percepita a tale titolo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante premette l'esame, in linea generale, del trattamento tributario delle somme percepite a titolo di risarcimento del danno nell'ambito del reddito di lavoro dipendente, osservando che, in base alla lettura congiunta dell'articolo 6, comma 2, e dell'articolo 51 del TUIR, "confluiscono nei redditi da lavoro dipendente e sono tassate con le modalità ivi previste le somme conseguite in sostituzione di tali redditi, comprese naturalmente quelle derivanti da risarcimenti di danni consistenti nei mancati guadagni (lucro cessante)" e che "sono escluse dal concorso alla determinazione del reddito di lavoro dipendente le somme ricevute a titolo di risarcimento del danno emergente, ancorché nell'ambito del rapporto di lavoro". A tale ultimo riguardo, cita consolidata giurisprudenza di Cassazione (in particolare

Cassazione, Sentenza n. 360/2009) secondo cui "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, costituiscono redditi da lavoro dipendente ed è, comunque, onere del contribuente dimostrare che l'indennità si riferisce (in tutto o in parte) a voci di risarcimento puro, esenti da tassazione".

Con particolare riferimento all'imponibilità, nell'ambito del reddito di lavoro dipendente, dell'indennità onnicomprensiva, l'Istante ritiene che, sulla base delle norme sopra esaminate e della prassi (in particolare, della risoluzione 22 aprile 2009, n. 106), sia possibile unicamente affermare che le somme percepite dal dipendente a titolo di indennità onnicomprensiva sono destinate presuntivamente a compensare il lucro cessante consistente nella mancata percezione delle ordinarie retribuzioni del periodo intermedio, con la conseguenza che possono essere considerate, ai fini reddituali, come pienamente imponibili in sostituzione dei redditi non percepiti, sempre che non sia possibile offrire la dimostrazione di aver subito un pregiudizio diverso da quello derivante dalla sola mancata percezione delle retribuzioni.

Quanto alle modalità di tassazione, l'Istante ritiene che l'indennità onnicomprensiva in commento debba essere assoggettata al regime di tassazione separata di cui all'articolo 17, comma 1, lettera i), del TUIR, quando le somme la cui perdita o mancata percezione si andrebbe a ristorare siano riferibili a più anni e, quindi, a più periodi di imposta; in caso contrario, sarebbero assoggettate a tassazione ordinaria in capo al percettore.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, con specifico riguardo all'indennità onnicomprensiva oggetto della presente richiesta, si osserva che l'articolo 32 della legge 4 novembre 2010 n. 183,

commi 5, 6 e 7 dispongono che: "5. Nei casi di conversione del contratto a tempo determinato, il giudice condanna il datore di lavoro al risarcimento del lavoratore stabilendo un'indennità onnicomprensiva nella misura compresa tra un minimo di 2,5 ed un massimo di 12 mensilità dell'ultima retribuzione globale di fatto, avuto riguardo ai criteri indicati nell'art. 8 della legge 15 luglio 1966, n. 604. 6. In presenza di contratti ovvero accordi collettivi nazionali, territoriali o aziendali, stipulati con le organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, che prevedano l'assunzione, anche a tempo indeterminato, di lavoratori già occupati con contratto a termine nell'ambito di specifiche graduatorie, il limite massimo dell'indennità fissata dal comma 5 è ridotto alla metà. 7. Le disposizioni di cui ai commi 5 e 6 trovano applicazione per tutti i giudizi, ivi compresi quelli pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge. Con riferimento a tali ultimi giudizi, ove necessario, ai soli fini della determinazione della indennità di cui ai commi 5 e 6, il giudice fissa alle parti un termine per l'eventuale integrazione della domanda e delle relative eccezioni ed esercita i poteri istruttori ai sensi dell'art. 421 del codice di procedura civile".

Tale disciplina, applicabile a tutti i giudizi pendenti, anche in grado di legittimità (Cass. Ord. 28-1-2011 n. 2112), secondo costante giurisprudenza, (Cass. 31-1-2012 n. 1409, Cass. 29-2-2012 n. 3056), ed alla luce della sentenza interpretativa di rigetto della Corte Costituzionale n. 303 del 2011, è fondata sulla ratio legis diretta ad "introdurre un criterio di liquidazione del danno di più agevole, certa ed omogenea applicazione", rispetto alle "obiettive incertezze verificatesi nell'esperienza applicativa dei criteri di commisurazione del danno secondo la legislazione previgente".

Afferma, infatti la Cassazione, che la norma "non si limita a forfetizzare il risarcimento del danno dovuto al lavoratore illegittimamente assunto a termine, ma, innanzitutto, assicura a quest'ultimo l'instaurazione di un rapporto di lavoro a tempo indeterminato"; pertanto, in base ad una "interpretazione costituzionalmente orientata", la norma va intesa nel senso che "il danno forfetizzato dall'indennità in esame copre

soltanto il periodo cosiddetto "intermedio", quello, cioè, che corre dalla scadenza del termine fino alla sentenza che accerta la nullità di esso e dichiara la conversione del rapporto",

Successivamente, è stata emanata la legge n. 92 del 28-6-2012 (in G.U. n. 153 del 3-7-2012), che all'art. 1 comma 13, con norma di interpretazione autentica, in senso conforme a quanto già affermato dalla Corte Costituzionale e dalla Corte di Cassazione, ha disposto che: "La disposizione di cui al comma 5 dell'art. 32 della legge 4 novembre 2010, n. 183, si interpreta nel senso che l'indennità ivi prevista ristora per intero il pregiudizio subito dal lavoratore, comprese le conseguenze retributive e contributive relative al periodo compreso fra la scadenza del termine e la pronuncia del provvedimento con il quale il giudice abbia ordinato la ricostituzione del rapporto di lavoro".

In attuazione della delega di cui alla legge n. 183 del 2014, il d.lgs. n. 81 del 2015, nel disporre un riordino del contratto di lavoro a tempo determinato con una disciplina organica dello stesso, all'art. 28, commi 2 e 3, ha regolato l'indennità prevista per i casi di trasformazione del contratto a tempo determinato in contratto a tempo indeterminato e all'art. 55 lett. f) ha abrogato i commi 5 e 6 della legge n. 183 del 2010.

A seguito di questo ulteriore ultimo intervento legislativo, in assenza di una specifica disposizione transitoria, che riconosca espressamente una efficacia retroattiva alla nuova norma di cui all'art. 28 citato (laddove, invece, la norma pregressa dell'art. 32 citato nel comma 7 prevede espressamente la applicabilità dei commi 5 e 6 del medesimo articolo 32 a "tutti i giudizi, ivi compresi quelli pendenti alla data della entrata in vigore" della legge n. 183 del 2010), si è posta la questione se, relativamente ai procedimenti pendenti, debba trovare applicazione l'art. 32 della l. 183 del 2010 ovvero l'art. 28 del d.lgs. n. 81 del 2015.

A tale riguardo, la Corte di Cassazione, con sentenza 19 ottobre 2015, n. 21069, ha osservato che il citato comma 7 "non è stato abrogato dall'art. 55 del d.lgs. n. 81/2015,

ma è pur vero che lo stesso è espressamente riferito e riferibile soltanto ai commi 5 e 6 dell'art. 32 cit. e non anche alla "nuova" disciplina di cui all'art. 28 citato" ed ha ritenuto che, "in mancanza, di un qualsiasi riferimento nella nuova norma ai "giudizi pendenti" e ad una qualche retroattività, stante l'assenza di una qualsiasi disposizione di carattere transitorio, non può in alcun modo ritenersi trasponibile nella nuova disciplina (che riguarda i nuovi contratti a tempo determinato) la previsione del comma 7 dell'art. 32 cit., che concerne espressamente la "tutela" di cui ai commi 5 e 6 dello stesso art. 32 (prevista in relazione ai contratti pregressi). In altre parole, anche la abrogazione dei detti commi 5 e 6 (strettamente correlati al 7°), non può che essere riferita ai nuovi contratti".

Inoltre, ha osservato la Corte, se si considera che il citato articolo 28, riguardante le "tutele" "nei casi di trasformazione del contratto a tempo determinato in contratto a tempo indeterminato", "ha senza dubbio natura di diritto sostanziale ed è inserita nella nuova "disciplina organica" del contratto di lavoro a tempo determinato dettata dagli artt. 19 e ss. del d.lgs. n. 81/2015 (cfr. anche art. 55 lett. b) dello stesso d. lgs.), deve concludersi nel senso della irretroattività della stessa e della applicabilità della nuova disciplina di cui all'art. 28 cit. soltanto ai contratti di lavoro stipulati dalla data di entrata in vigore del d.lgs. citato (25-6-2015), così perdurando la applicazione della pregressa disciplina di cui all'art. 32 della l. 183/2010 in relazione ai "giudizi pendenti" relativi ai contratti precedenti".

In considerazione di questa pronuncia, la scrivente ritiene che la questione sottoposta al suo esame sia attuale, nonostante l'abrogazione della norma, in quanto è possibile che sussistano situazioni ancora pendenti alle quali la stessa risulti applicabile.

Sotto il profilo fiscale, si osserva che il primo periodo del comma 2 dell'art. 6 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (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 costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o

perduti.

In generale, con riferimento alle indennità risarcitorie, la norma in esame prevede l'assoggettabilità a tassazione solo delle indennità dirette a sostituire un reddito non conseguito, quindi, dirette a risarcire il c.d. lucro cessante. Diversamente, non assumono rilevanza reddituale le indennità risarcitorie erogate al fine di reintegrare il patrimonio del soggetto, ovvero al fine di risarcire la perdita economica subita dal patrimonio, il c.d. danno emergente.

La qualificazione di un determinato provento quale lucro cessante o danno emergente non è rimessa alla volontà delle parti, ma è un compito riservato al legislatore o all'autorità giudiziaria.

Ciò comporta che nelle sole ipotesi in cui si abbia una precisa disposizione normativa ovvero una pronuncia giurisdizionale che qualifichi una determinata somma quale risarcimento di danno emergente, la stessa non genererà materia imponibile ai fini fiscali.

Sotto il profilo definitorio, la giurisprudenza (Cassazione, sez. V 3 settembre 2003, n. 12789) ha ritenuto che in tema di imposte sui redditi "i proventi conseguiti in sostituzione di redditi e le indennità conseguite a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti; le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio sono soggette a imposizione soltanto se, e nei limiti in cui, risultino destinate a reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi, mentre non costituisce reddito imponibile ogni risarcimento inteso a riparare un pregiudizio di natura diversa", come, ad esempio, il danno all'immagine. Tale principio è stato più volte affermato in giurisprudenza (Cassazione 23 settembre 2008, n. 28887; Cassazione civ. sez. trib., 30 dicembre 2008, n. 30433), secondo cui non è soggetta a imposizione fiscale ai fini IRPEF la somma che non rappresenti alcuna reintegrazione di reddito patrimoniale non percepito ma piuttosto il risarcimento del danno alla professionalità e all'immagine derivato, ad esempio, dal demansionamento.

Con riguardo all'indennità onnicomprensiva di cui all'articolo 32, commi 5 e 6 della legge 4 novembre 2010 n. 183, si osserva che la Corte costituzionale, con sentenza 11 novembre 2011 n. 303, ha affermato che l'indennità in esame risarcisce forfettariamente il danno subito dal lavoratore e copre soltanto il periodo cosiddetto "intermedio", quello, cioè, che corre dalla scadenza del termine fino alla sentenza che accerta la nullità di esso e dichiara la conversione del rapporto in rapporto a tempo indeterminato. A partire dalla sentenza con cui il giudice, rilevato il vizio della pattuizione del termine, converte il contratto di lavoro (che prevedeva una scadenza) in un contratto di lavoro a tempo indeterminato, è da ritenere che il datore di lavoro sia indefettibilmente obbligato a riammettere in servizio il lavoratore e a corrispondergli, in ogni caso, le retribuzioni dovute, anche in ipotesi di mancata riammissione effettiva.

Inoltre, osserva la Corte, poiché il regime risarcitorio de quo non ammette la detrazione dell'aliunde perceptum, l'indennità onnicomprensiva assume una "chiara valenza sanzionatoria. Essa è dovuta in ogni caso, al limite anche in mancanza di danno, per avere il lavoratore prontamente reperito un'altra occupazione. Con la conseguenza che la disciplina in esame, confrontata con quella previgente, risulta, sotto tale profilo, certamente più favorevole al lavoratore.

"In definitiva", afferma la Corte, "la normativa impugnata risulta, nell'insieme, adeguata a realizzare un equilibrato componimento dei contrapposti interessi. Al lavoratore garantisce la conversione del contratto di lavoro a termine in un contratto di lavoro a tempo indeterminato, unitamente ad un'indennità che gli è dovuta sempre e comunque, senza necessità né dell'offerta della prestazione, né di oneri probatori di sorta. Al datore di lavoro, per altro verso, assicura la predeterminazione del risarcimento del danno dovuto per il periodo che intercorre dalla data d'interruzione del rapporto fino a quella dell'accertamento giudiziale del diritto del lavoratore al riconoscimento della durata indeterminata di esso. Ma non oltre, pena la vanificazione della statuizione giudiziale impositiva di un rapporto di lavoro sine die".

Con l'ordinanza n. 1349 del 25 gennaio 2010, la Corte di Cassazione ha puntualizzato che "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, costituiscono redditi da lavoro dipendente".

Con l'ordinanza 8 marzo 2016, n. 4559, la Corte di Cassazione ha osservato che dall'articolo 1, comma 13, della legge n. 92 del 2012 (norma interpretativa dell'articolo 32), "si desume che l'indennità è volta al "risarcimento" del lavoratore. Quindi concerne un danno subito dal lavoratore e cioè il danno derivante dalla perdita del lavoro dovuta ad un contratto a termine illegittimo, un danno da mancato lavoro. La norma di interpretazione autentica afferma che l'indennità "ristora un pregiudizio" ribadendo, ancor più esplicitamente, che è correlata ad un danno, un pregiudizio, derivante dalla perdita del lavoro e che essa onnicomprensiva perché ristora per intero le "conseguenze" retributive e contributive di quel danno da mancato lavoro. Quindi tutti i danni sul piano retributivo e contributivo che sono conseguenza, cioè sono legati da un nesso di causalità con la perdita del lavoro. Pertanto l'indennità prevista dall'art. 32 risarcisce il danno subito per il mancato lavoro e lo risarcisce in tutte le sue conseguenze retributive e contributive, in tal senso è onnicomprensiva".

La Suprema Corte richiama poi le pronunce Cass. 16 giugno 2014, n. 13630 e Cass. 17 giugno 2014, n. 13732, le quali hanno fissato il seguente principio di diritto: "L'art. 32, quinto comma, legge n. 183 del 2010 commisura l'indennità, dovuta nei casi di conversione, all'ultima retribuzione globale di fatto, così riferendosi al danno subito dal lavoratore, ossia alla perdita della retribuzione (ed accessori) per essere stato allontanato dal proprio posto di lavoro nel periodo compreso tra l'allontanamento e la sentenza di merito. L'espressione 'onnicomprensiva', adoperata dal legislatore con riferimento all'indennità, si riferisce soltanto al danno ora detto. In definitiva, come già affermato da Cass. nn. 13630 e 13732 del 2014, cui hanno dato continuità, da ultimo,

Cass. n. 262/2015 e numerose decisioni coeve conformi, l'indennità prevista dall'art. 32, risarcisce il danno subito per il mancato lavoro e lo risarcisce in tutte le sue conseguenze retributive e contributive, in tal senso è onnicomprensiva".

Sulla base di tutto quanto premesso, questa Direzione ritiene che l'indennità onnicomprensiva, aggiuntiva rispetto alla conversione del rapporto lavorativo, costituisca provento conseguito in sostituzione di redditi a titolo di risarcimento del danno consistente nella perdita di redditi (le retribuzioni dovute e quantificate forfettariamente dal Giudice per il periodo intermedio) e, come tale, va inquadrata nella categoria dei redditi di lavoro dipendente (articoli 49 e 51 del TUIR).

Posto che l'indennità onnicomprensiva in esame è da ricondurre a tassazione ai sensi dell'articolo 6 del TUIR, occorre stabilire se debba essere sottoposta a tassazione ordinaria oppure a tassazione separata.

Si evidenzia che le somme e i valori percepiti dai lavoratori dipendenti sono imputati al periodo d'imposta secondo il criterio di cassa, come si rileva dall'articolo 51, comma 1, del T.U.I.R., 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".

Lo stesso comma stabilisce, inoltre, il cosiddetto criterio di "cassa allargata" in base al quale si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori relativi al periodo stesso ma corrisposti dal datore di lavoro entro il 12 gennaio dell'anno successivo.

Il criterio d'imputazione temporale per cassa è mitigato per effetto delle previsioni di cui agli artt. 17 e 21 del T.U.I.R., recanti la disciplina della tassazione separata, tra gli altri, degli emolumenti arretrati e delle indennità spettanti a titolo di risarcimento dei danni consistenti nella perdita di redditi relativi a più anni, i quali vengono esclusi dal reddito complessivo del periodo d'imposta. In particolare l'articolo 17 comma 1, lettera i) dispone che sono assoggettate a tassazione separata le indennità spettanti a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, dei danni consistenti nella perdita di redditi

relativi a più anni.

Come emerge dalla lettura della Risoluzione n. 43/E del 16 marzo 2004, la ragione della predetta disposizione va rinvenuta nell'esigenza di attenuare il rigore del criterio di cassa al fine di evitare che, nei casi di redditi percepiti con ritardo rispetto alla loro maturazione, avvenuta in periodi d'imposta precedenti a quello considerato, il sistema della progressività delle aliquote determini un pregiudizio per il contribuente (lavoratore dipendente), con la conseguente potenziale lesione del principio di capacità contributiva.

Sulla base di quanto sopra esposto, questa Direzione ritiene che l'indennità percepita ai sensi dell'articolo 32, comma 5, della Legge n. 183 del 4 novembre 2010, debba essere assoggettata al regime di tassazione separata in base alle disposizioni recate dagli artt. 17, comma 1, lettera i), e 21 del T.U.I.R.

I documenti citati sono consultabili su sito www.agenziaentrate.gov.it.

**Firma su delega del DIRETTORE REGIONALE
Giovanna Alessio**

IL CAPO SETTORE

Antonio Giovanni Tangorra

(firmato digitalmente)