

n. 1/2021 (genajo-febbrajo)  
Consistenza: 469.463 documenti

- >Presentazione
- >Organizzazione
- >Ricerca avanzata
- >Navigazione
- > >Autori/Curatori
- > >Classificazione
- > >Periodici
- >Storico degli aggiornamenti dal 2009

Corasaniti, Giuseppe

**Il regime tributario delle indennità risarcitorie nell'ambito del rapporto di lavoro dipendente**

(Intervento al Convegno "Come cambia l'ambiente di lavoro: regole, rischi, tecnologie", Università degli Studi di Brescia, 30 novembre - 1 dicembre 2005)  
in **Rivista di diritto tributario**, 2006, fasc. 6, pagg. 481-497, pt. 1  
(Bibliografia: a pie' di pagina o nel corpo del testo)

*TRIB.3.0. IMPOSTE DIRETTE; Redditi di lavoro dipendente e assimilati* [ ---> lista gerarchica]

*LAV.4.2.7. RETRIBUZIONE; Elementi accessori della retribuzione* [ ---> lista gerarchica]

*LAV.4.2.7. RETRIBUZIONE; Forme di retribuzione* [ ---> lista gerarchica]

**Sommario:** Le indennità risarcitorie corrisposte al lavoratore dipendente ai fini delle imposte sui redditi: profili generali. Casi particolari: l'indennità risarcitoria del danno biologico derivante da dequalificazione professionale nonché da atteggiamento persecutorio posto in essere dal datore di lavoro (mobbing). L'indennità supplementare per ingiustificato licenziamento corrisposta al dirigente d'azienda. La tassabilità delle indennità derivanti da infortuni sul lavoro. I profili fiscali delle transazioni di lavoro: cenni.

*d.lg. 2 settembre 1997, n. 314* [ ---> testo]

*d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917* [ ---> testo]

>>>Document delivery via:

>>>Cerca su:



**Come citare il contributo in una bibliografia:**

**Stile APA:**

Corasaniti, G. (2006). Il regime tributario delle indennità risarcitorie nell'ambito del rapporto di lavoro dipendente. *Rivista di diritto tributario*, (6/1), 481-497.

**Stile MLA:**

Corasaniti, Giuseppe. "Il regime tributario delle indennità risarcitorie nell'ambito del rapporto di lavoro dipendente." *Rivista di diritto tributario* 6/1 (2006): 481-497. Print.

**Stile DoGi:**

G. Corasaniti. *Il regime tributario delle indennità risarcitorie nell'ambito del rapporto di lavoro dipendente*, in *Rivista di diritto tributario*, 2006, 6/1, pp. 481-497.

DoGi-Dottrina Giuridica

Banca dati on-line bimestrale (ISSN 2240-7448)  
Via dei Barucci 20 - 50127 Firenze  
Ph. +39 055 43995; fax +39 055 4399605  
e-mail: elisabetta.marinai@igsg.cnr.it

English

Giuseppe Corasaniti

---

**IL REGIME TRIBUTARIO DELLE  
INDENNITÀ RISARCITORIE  
NELL'AMBITO DEL RAPPORTO DI  
LAVORO DIPENDENTE**

---

Estratto



Milano • Giuffrè Editore

## Il regime tributario delle indennità risarcitorie nell'ambito del rapporto di lavoro dipendente (\*)

SOMMARIO: **1.** Le indennità risarcitorie corrisposte al lavoratore dipendente ai fini delle imposte sui redditi: profili generali. - **1.1.** Casi particolari: l'indennità risarcitoria del danno biologico derivante da dequalificazione professionale nonché da atteggiamento persecutorio posto in essere dal datore di lavoro (*mobbing*). - **1.2.** (Segue) L'indennità supplementare per ingiustificato licenziamento corrisposta al dirigente d'azienda. - **1.3.** (Segue) La tassabilità delle indennità derivanti da infortuni sul lavoro. - **2.** I profili fiscali delle transazioni di lavoro: cenni.

**1. Le indennità risarcitorie corrisposte al lavoratore dipendente ai fini delle imposte sui redditi: profili generali.** - Per poter analizzare il trattamento fiscale delle somme aventi funzione risarcitoria (1) è neces-

---

(\*) Il presente lavoro costituisce la rielaborazione dell'intervento tenuto in occasione del convegno "Come cambia l'ambiente di lavoro: regole, rischi, tecnologie", organizzato dal Dipartimento di Scienze giuridiche e dal Centro Studi sul mercato del lavoro e sulle relazioni industriali, Facoltà di Giurisprudenza, Università degli Studi di Brescia, 30 novembre - 1° dicembre 2005.

(1) Sul tema della imponibilità delle somme percepite a titolo di risarcimento dei danni nell'ambito del reddito di lavoro dipendente, cfr. MARONGIU, *Diritto al lavoro, risarcimento dei danni e ritenute fiscali*, in Dir. prat. trib., II, 1988, 1368; VENEGONI, *La imposizione del risarcimento del danno nel rapporto di lavoro*, in Dir. prat. trib., II, 1988, 659; POTITO, *Il sistema delle imposte sui redditi*, Milano, 1989, 11; DELLA VALLE, *Appunti in tema di erogazioni risarcitorie ed indennità sostitutive*, in questa Rivista, I, 1992, 821; D'AMATI, *Il lavoro nel diritto tributario*, in Dir. prat. trib., I, 1996, 367-371; FICARI, *Tassazione di somme corrisposte in via transattiva a titolo risarcitorio*, in Rass. trib., 1998, 1368; Id., *I redditi di lavoro dipendente*, Torino, 2003, 10 ss.; Id., *A proposito di tassazione di erogazioni pararetributive*, in Boll. Trib., 2004, 704; BODRITO, *Sull'esclusione da Irpef delle somme risarcitorie di danni, diversi dalla perdita di redditi, erogate dal datore di lavoro*, in Dir. prat. trib., II, 1999, 1500; MASTROIACOVO, *La rilevanza fiscale delle somme percepite in ragione di transazioni di lavoro*, in questa Rivista, 2002, 435; COCO, *Indennità risarcitorie corrisposte al lavoratore dipendente*, in La disciplina tributaria del lavoro dipendente (a cura di D'Amati), Padova, 2003, 289; CROVATO, *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001, 109 ss. e 121 ss.; GALLETI, *Regime fiscale delle somme corrisposte a titolo transattivo*, in Rass.

sario, in via preliminare, prendere in considerazione la nozione di reddito di lavoro dipendente accolta nella nostra legislazione tributaria.

Come è noto, l'art. 49 Tuir (testo unico delle imposte sui redditi, DPR 22 dicembre 1986, n. 917) definisce come redditi di lavoro dipendente "quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri,..." mentre l'art. 51 Tuir stabilisce che il reddito di lavoro dipendente, ai fini della determinazione di tale categoria reddituale, è costituito "da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro". Con tale formulazione il legislatore ha esteso anche in ambito tributario il principio di omnicomprensività, già presente nella legislazione previdenziale (2). Ciò che rileva, ai fini dell'inclusione di un compenso nell'ambito dei redditi di lavoro dipendente, "è la circostanza che lo stesso trovi la propria causale, diretta o indiretta, prossima o remota, nel rapporto di lavoro dipendente, sì che il compenso stesso non sarebbe stato corrisposto in assenza di tale rapporto, a nulla rilevando (...) né la natura del compenso medesimo, né la circostanza che il soggetto erogante sia lo stesso datore di lavoro ovvero un terzo, né l'esistenza o meno di un rapporto di sinallagmaticità tra la prestazione lavorativa e il compenso percepito" (3).

Chiaro è l'intento anticlusivo del legislatore, il quale, per effetto della modifica alla disciplina dei redditi di lavoro dipendente attuata dal D.Lgs. n. 314/1997, ha definitivamente abbandonato il criterio della corrispettività e dell'attualità dello svolgimento della prestazione di lavoro, prevedendo una sorta di automatica attrazione di tutte le somme e i valori percepiti dal lavoratore in relazione del rapporto di lavoro e non più

---

trib., 2003, 1748; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, III ed., Torino, 2003, 781 e 825 ss.; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario - Parte speciale*, II, VII ed., Torino, 2005, 18-19 e 59; FALSTITA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale, Il sistema delle imposte in Italia*, IV ed., Padova, 2005, 21-22 e 154-157; LUPI, *Diritto Tributario, Parte speciale*, VIII ed., Milano, 2005, 79; URICCHIO, *Il reddito dei lavori tra autonomia e dipendenza*, Bari, 2006, 107 ss.

(2) Cfr. art. 12 legge n. 153/1969. Sul punto si veda PURI, *Armonizzazione, razionalizzazione e semplificazione delle disposizioni fiscali e previdenziali concernenti i redditi di lavoro dipendente, ai fini fiscali e contributivi, ovvero l'allargamento delle basi imponibili*, in AA.VV., *Commento agli interventi di attuazione della riforma tributaria* (a cura di Miccinesi), Padova, 1999, 277 ss.

(3) Cfr. FALSTITA, op. cit., 151.

in dipendenza del rapporto medesimo (4) (espressione, quest'ultima, che era stata adottata nella stesura originaria del previgente art. 48 Tuir che aveva, a sua volta, sostituito la locuzione "in dipendenza del lavoro prestato", contenuta nel DPR n. 597/1973). Per effetto della novella del 1997 il nesso giuridico tra erogazione e rapporto di lavoro è stato esteso nei suoi effetti reddituali fino a una tendenziale omnicomprensività nella sfera reddituale delle diverse erogazioni di cui possa beneficiare il lavoratore (5). Pertanto "il rapporto di lavoro più che costituire la causa dell'erogazione rappresenta solo un'occasione, più o meno prossima" (6). Tale automatismo però non può chiaramente estendersi acriticamente e non può assorbire anche quelle erogazioni le quali pur trovando occasione nel rapporto di lavoro non si qualificano come reddito di lavoro dipendente essendo prive di qualsiasi connotazione reddituale, come, ad esempio, i rimborsi spese e più in generale le reintegrazioni di perdite patrimoniali (7). Come osservava un'autorevole e risalente dottrina, il rapporto di lavoro deve rappresentare una matrice giuridica che si ponga in termini di causa ad effetto con il reddito (8).

Il principio della omnicomprensività dei redditi lavoro dipendente ripropone, dunque, la questione dibattuta, anche in passato, della imponibilità delle indennità risarcitorie collegate al rapporto di lavoro.

Ciò premesso per affrontare il profilo del regime tributario delle erogazioni aventi funzione sostitutiva o risarcitoria è necessario richiamare l'art. 6 del Tuir, il quale, dopo aver individuato, al comma 1, le varie categorie di reddito, al comma 2 stabilisce che solo "i proventi conseguiti in sostituzione di redditi, ... e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento dei danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti".

---

(4) Per l'amministrazione finanziaria la nuova disposizione ha rafforzato la omnicomprensività del concetto di reddito di lavoro dipendente e quindi della totale imponibilità di tutto ciò che il dipendente riceve. Cfr. Min. fin., Circ. 23 dicembre 1997, n. 326/E.

(5) Cfr. FANTOZZI, op. cit., 824. Il principio di omnicomprensività è stato oggetto di critica in dottrina. Sul punto si rinvia a FICARI, *Prime osservazioni sulla nozione di retribuzione imponibile alla luce della nuova disciplina del reddito di lavoro dipendente*, in Boll. trib., 1998, 1619, e CROVATO, op. cit., 99.

(6) In tal senso cfr. URICCHIO, op. cit., 106.

(7) Cfr. URICCHIO, op. cit., 110.

(8) Così A. UCKMAR, *Diritto tributario del lavoro*, in AA. VV., *Trattato di diritto del lavoro* (diretto da Borsi e Pergolesi), Padova, 1960, 29.

Tale norma esclude, in via generale, dalla nozione di reddito il risarcimento del danno per la parte destinata a reintegrare il patrimonio del percettore per le perdite subite e per le spese sostenute (danno emergente) (9), mentre assoggetta ad imposta sul reddito delle persone fisiche (facendoli rientrare nella stessa categoria dei redditi perduti) gli indennizzi risarcitori del lucro cessante in quanto emolumenti sostitutivi di un reddito che il danneggiato non ha potuto conseguire per effetto dell'evento lesivo (lucro cessante), con l'unica eccezione dei danni dipendenti da invalidità permanente o morte. In dottrina si è sostenuto che il legislatore tributario avrebbe fatto propria la distinzione civilistica tra "danno emergente" e "lucro cessante", soprattutto nell'ambito dei redditi di lavoro dipendente (10). Tale impostazione è stata tuttavia criticata, in quanto è stato osservato che il binomio "danno emergente" e "lucro cessante" risulta inadeguato per stabilire "una rigorosa linea di demarcazione fra proventi non tassabili e proventi tassabili" (11).

Pertanto l'art. 6 Tuir non determina necessariamente la conclusione che costituisce sempre reddito imponibile il risarcimento del lucro cessante, in quanto sarà indispensabile che il lucro risarcito abbia, a propria volta, natura reddituale (12).

(9) Cfr. POTTO, op. cit., 11; GAFFURI, *I redditi diversi*, in Dir. prat. trib., 1979, 769; TESAURO, op. cit., 2005, 19.

(10) Cfr. MARONGIU, *La inassibilità dell'indennità sostitutiva delle ferie non godute*, in Dir. prat. trib., I, 1993, 65, il quale osserva, nell'ambito del reddito di lavoro dipendente, che non sono imponibili l'indennità di ferie non godute e quella per mancato riposo settimanale, in quanto si tratterebbe di risarcimento per il pregiudizio arrecato all'equilibrio psico-mentale del lavoratore.

(11) Cfr. TOSI, *La nozione di reddito*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* (a cura di Tesaurò), Torino, I, 1994, 33, ove ulteriori richiami bibliografici. L'Autore ha rilevato che tale binomio è scarsamente selettivo in caso di risarcimento di danni non patrimoniali (es. danni morali) e di danni alla "persona" (es. danni biologici); e, dall'altro, l'ordinamento tributario prevede in taluni casi la tassazione della reintegrazione di un danno emergente (es. risarcimenti per la perdita di beni strumentali, cfr. art. 86, comma 1, lett. b), Tuir) e l'esclusione da tassazione della reintegrazione di un lucro cessante (il risarcimento al lavoratore per il mancato versamento dei contributi previdenziali).

(12) Così vedi FALSI, op. cit., 6, il quale aggiunge che ciò vale non soltanto per danni materiali, ma anche per il risarcimento dei "danni morali" e dei "danni biologici", i quali assumono natura reddituale in funzione della natura dei danni risarciti. Appare più restrittiva l'interpretazione dell'art. 6 Tuir sostenuta da altra dottrina che rievoca testualmente: "È indifferente la circostanza che l'indennità o il risarcimento discendano da una responsabilità contrattuale o extracontrattuale. Infatti, non sono tassabili soltanto i proventi o le indennità erogate al fine di ricostruire il patrimonio del soggetto, ovvero al

Tale conclusione appare evidente, poiché anche se non è stata accolta una precisa nozione di reddito nel testo unico delle imposte sui redditi (13), occorre, comunque, far riferimento alle singole categorie reddituali, al fine di stabilire se un provento debba essere o meno assoggettato a tassazione.

Ciò è particolarmente vero nell'ambito dei redditi di lavoro dipendente per i quali il legislatore tributario ha adottato, come ricordato, a seguito della riforma introdotta dal D.Lgs. n. 314/1997, il principio della omnicomprensività del reddito di lavoro dipendente e della tassatività delle ipotesi di esclusione dalla base imponibile. "Tale nozione di reddito di lavoro dipendente è foriera di un apparente inconciliabilità tra questa regola con il principio generalissimo secondo cui non possono essere assoggettate a tassazione somme che risultano estranee al concetto stesso di reddito, dovendosi ritenere che è tale solo una novella ricchezza, un incremento del patrimonio del soggetto. L'apparente antinomia va chiaramente risolta dando prevalenza al principio generalissimo e escludendo tutte quelle somme che presentano natura di mera reintegrazione patrimoniale, e non funzione sostitutiva o integrativa della retribuzione" (14). Al fine di stabilire il corretto regime tributario, l'eterogeneità delle componenti reddituali nel rapporto di lavoro rende necessario distinguere all'interno delle erogazioni risarcitorie — anche alla luce delle patture private — quanto erogato in luogo di un "valore" che, se ottenuto in

fine di risarcito della perdita sul patrimonio. Conseguentemente in caso di risarcimento di danni patrimoniali, la quota dell'indennità volta a risarcire il danno emergente, cioè la perdita subita, non deve essere assoggettata a tassazione; mentre la quota relativa al lucro cessante, cioè il mancato guadagno, in quanto sostitutivo di reddito, va compreso nel reddito da assoggettare a tassazione. Le indennità e i proventi diretti a risarcire i danni patrimoniali indiretti, quelli cioè che non sono di valutazione economica, come il danno alla vita di relazione, in quanto aventi la funzione di risarcire la minore capacità di produrre reddito in futuro, vanno sempre assoggettati a tassazione. Infine, i proventi e le indennità relative a danni non patrimoniali sono sempre assoggettati a tassazione, salvo che non discendano da una invalidità permanente o da morte, atteso che anch'essi hanno funzione sostitutiva del reddito". Cfr. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2006, 103-104.

(13) Come è noto, con l'introduzione del Tuir nel 1986 si è rinunciato ad una generica definizione di reddito, per cui il presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è "il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6". Tale nuovo assetto normativo, destinato a dare certezza giuridica alla legislazione tributaria, subordina l'imponibilità del reddito all'appartenenza alle categorie individuate dall'art. 6.

(14) Così FALSI, op. cit., 151.

termini fisiologici in un momento anteriore a quello della sua effettiva erogazione avrebbe rappresentato un elemento reddituale per il percipiente e quanto, invece, altro non costituisce che una mera reintegrazione patrimoniale - e, quindi, non un "nuovo valore" - espressiva di un fenomeno sostitutivo non accrescitivo del patrimonio del lavoratore (15). Pertanto "all'ampia definizione dei proventi che concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente non possono essere ricondotte erogazioni estranee al concetto di reddito" (16).

A questo proposito, non potrebbe fondatamente giungersi a diverse conclusioni sulla base del disposto dell'art. 17, lett. a) Tuir, il quale ha modificato il regime tributario delle indennità risarcitorie percepite in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro.

L'art. 17 Tuir disciplina, infatti, semplicemente le modalità con le quali le somme percepite dal lavoratore, a seguito di una transazione "relativa alla risoluzione del rapporto di lavoro", debbano essere tassate, prevedendone l'assoggettamento a tassazione separata. L'art. 17, lett. a), Tuir stabilisce, infatti, che sono assoggettate a tassazione separata solo "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". Tale trattamento non è tuttavia applicabile nel caso di transazioni aventi ad oggetto l'erogazione di somme dirette a risarcire un danno emergente sofferto dal lavoratore.

Il disposto dell'art. 17, lett. a), Tuir disciplina, infatti, in tutta evidenza, le modalità del prelievo fiscale e non può certo farsi discendere da tale norma una inammissibile deroga all'art. 53 Cost. e all'art. 6, comma 2, Tuir, con conseguente assoggettamento a Irpef, ancorché a tassazione separata, delle somme che costituiscono risarcimento del danno emergente, per il solo fatto di essere erogate nell'ambito di transazioni relative alla risoluzione del rapporto di lavoro subordinato.

Sul tema, tuttavia, la giurisprudenza, invero, ha manifestato un atteggiamento oscillante. Dapprima, un precedente orientamento giurisprudenziale aveva disconosciuto la valenza della distinzione fra danno emergente e lucro cessante sulla base del fatto che l'art. 32, comma 1, DL n. 41/1995, conv. in legge n. 85/1995, con cui era stata introdotta

l'attuale formulazione dell'art. 17, lett. a), Tuir, aveva portata innovativa e sarebbero, pertanto, soggette a tassazione anche le somme riferite a perdite patrimoniali (17). Tale orientamento giurisprudenziale, successivamente, oltre ad essere stato superato da un costante orientamento della stessa Corte di cassazione, è stato contrastato dalla stessa Corte costituzionale che, con ordinanza 19 luglio 2005, n. 292, ha definitivamente chiarito che l'assoggettamento ad Irpef delle somme percepite a titolo di risarcimento del danno consegue non dalla norma tacciata di incostituzionalità, ovvero, l'art. 17 Tuir, ma dall'art. 6, comma 2, primo periodo, Tuir il quale, in combinato disposto con l'art. 51 Tuir, è il fondamento sostanziale per l'assoggettamento ad imposta delle somme percepite a titolo di risarcimento del danno. L'art. 17 Tuir si limita ad estendere il più favorevole regime della tassazione separata alle somme corrisposte a titolo di risarcimento che debbono essere considerate imponibili dal combinato disposto dei citati art. 6, comma 2, primo periodo ed art. 51, comma 1, primo periodo, Tuir. In verità, prima di questa pronuncia, in tal senso si era espressa più volte la Corte di cassazione (18), secondo cui 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 redditi. Pertanto l'art. 32, comma 1, DL n. 41/1995, conv. in legge n. 85/1995, non aveva apportato alcuna innovazione ai principi sanciti dall'art. 6, comma 2, Tuir, in materia di esclusione dalla nozione di reddito delle somme corrisposte a titolo di risarcimento del danno emergente, essendosi tale norma limitata a prevedere una particolare modalità di tassazione (separata) solo per quelle somme che costituiscono reddito imponibile secondo i principi generali (19).

**1.1. Casi particolari: l'indennità risarcitoria del danno biologico derivante da dequalificazione professionale nonché da atteggiamento persecutorio posto in essere dal datore di lavoro (mobbing).** - Alle con-

(17) In tal senso cfr. Cass. 28 luglio 2000, n. 9950; Cass. 2 febbraio 2001, n. 1467; nello stesso senso in un *obiter dictum* Cass. 17 febbraio 2004, n. 3082.

(18) *Ex multis* cfr. Cass. 17 agosto 2004, n. 16014; Cass. 24 luglio 2003, n. 11501; Cass. 16 giugno 2003, n. 10185; Cass. 5 agosto 2002, n. 11687; Cass. 14 novembre 2002, n. 15991; Cass. 2 febbraio 2001, n. 1467.

(19) Per una rassegna completa delle sentenze della Corte di cassazione in materia di transazioni di lavoro cfr. STRIZZA, *I redditi di lavoro dipendente nella giurisprudenza della Corte di Cassazione (2000-2005)*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 1425.

(15) Così GROVATO, op. cit., 109 e 121 ss.

(16) Cfr. LUPI, op. cit., 79.

troverse di lavoro aventi a oggetto il risarcimento del danno a seguito di *mobbing* si è venuta formando una copiosa giurisprudenza in relazione alla tassabilità o meno del risarcimento danni derivante da dequalificazione professionale, la quale rappresenta una delle tante forme di vessazione in cui il *mobbing* stesso si estrinseca e nella quale non si esaurisce (20).

In riferimento alla tassabilità o meno di tale risarcimento è importante premettere che secondo i principi generali, in precedenza richiamati, le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio sono soggette a imposizione, soltanto se risultino destinate a reintegrare un danno concretosi nella mancata percezione di redditi, mentre non costituiscono reddito imponibile ogni risarcimento inteso a riparare un pregiudizio di natura diversa (21).

Come ricordato dalla stessa Corte di cassazione, sezione tributaria, “il demansionamento del lavoratore da parte del datore di lavoro costituisce inadempimento contrattuale e determina, oltre all’obbligo di corrispondere le retribuzioni dovute, l’obbligo del risarcimento del danno da dequalificazione professionale. Tale danno (detto anche danno professionale) può assumere aspetti diversi in quanto può consistere sia nel dan-

(20) Chiaramente perché si configuri la figura del *mobbing* è necessario quel *quid pluris* costituito dalla volontà del datore di lavoro di allontanare la vittima dal proprio ambiente lavorativo nonché dalla presenza di uno specifico intento persecutorio che, pertanto, distinguono il *mobbing* da tutte le altre forme di molestia che per quanto deprecabili da un punto di vista sociale non assumono la rilevanza giuridica che diversamente ha il *mobbing*. È per tale via che si è riconosciuta valenza autonoma al solo demansionamento, come espressione di un *mobbing* attuato con l’intento del datore di lavoro di provocare nella vittima una pesante quanto mai deleteria frustrazione. Tale assimilazione ha avuto l’avallo non solo dottrinario ma anche giurisprudenziale. In tal senso cfr. Cass. 27 aprile 2004 n. 7980; in dottrina si veda EGE, *La valutazione peritale del danno da mobbing*, Milano, 53. Il termine *mobbing* per la prima volta fu utilizzato dall’etologo LORENZ, *Das sogenannte Böse*, Wien, 1963. I primi studi nella psicologia del lavoro si devono allo scandinavo LEYMANN, *The concepts and development of mobbing at work*, *European Journal of work and organizational psychology*, 1996, 239 ss. In Italia è stato molto importante il contributo di EGE, *Mobbing aziendale o collettivo, o molestia*, in *Il lavoro nella giurisprudenza*, 2002, 76 ss.; Id., *La valutazione peritale del danno da mobbing*, Milano, 2002; Id., *Il mobbing in Italia*, Bologna, 1997; Id., *Mobbing: cos’è il terrore psicologico sul posto di lavoro*, Bologna, 1996.

(21) Cfr. Cass. 3 settembre 2002, n. 12798. Peraltro, l’indennità corrisposta dal datore di lavoro, a titolo di risarcimento del danno, per la reintegrazione delle energie psico-fisiche (in base a valutazione giudiziale di merito insindacabile da parte della Corte di cassazione) spese dal lavoratore oltre l’orario massimo di lavoro da lui esigibile, non è assoggettabile a tributo. Cfr. Cass. 21 giugno 2002, n. 9111.

no patrimoniale derivante dall’impoverimento della capacità professionale acquisita dal lavoratore e dalla mancata acquisizione di una maggiore capacità, sia nel pregiudizio subito per perdita di chance ossia di ulteriori possibilità di guadagno, sia in una lesione del diritto del lavoratore all’“integrità fisica o, più in generale, alla salute ovvero all’immagine o alla vita di relazione” (22).

Per tale via la Corte si è espressa nel senso della plurioffensività (23) del danno derivante da demansionamento il quale comprende sia danni patrimoniali sia danni non patrimoniali. E, come segnalato in precedenza, non vi può essere alcuna argomentazione giuridica che sottoponga a tassazione una erogazione destinata a reintegrare una perdita patrimoniale.

Sul tema, in verità, la giurisprudenza ha adottato un atteggiamento prudenziale teso ad evitare manovre elusive che tendano ad escludere da tassazione eventuali somme ricevute come risarcimento per redditi non percepiti. Per questo la Suprema Corte ha evidenziato che, mentre nel risarcimento corrisposto per danno biologico, ci si trova di fronte a una “menomazione arrecata all’integrità fisico-psichica della persona in sé e per sé considerata, incidente sul valore umano in ogni sua concreta dimensione, che non si esaurisce nella sola attitudine a produrre ricchezza, ma che si collega alla somma delle funzioni naturali afferente al soggetto dell’ambiente in cui la vita si esplica, ed aventi rilevanza non solo economica, ma anche spirituale, sociale, culturale ed estetica” (24), nel risarcimento corrisposto per danno da dequalificazione professionale ci si trova di fronte a “... un danno composito, le cui componenti non è detto che sussistono tutte in una stessa fattispecie e delle quali, per ciascuna, deve essere data una specifica prova circa il nesso di causalità: un danno nel quale possono essere compresi, in proporzioni, variabili caso per caso, una componente a titolo di “danno emergente” e una compo-

(22) In tal senso Cass., 14 febbraio 2004, n. 3082.

(23) Tale interpretazione è in linea con quanto espresso da una costante giurisprudenza della Corte di cassazione, sezione lavoro, secondo cui il danno derivante da demansionamento è considerato un danno plurioffensivo che si risolve non solo nella violazione dell’art. 2103 c.c., ma anche e soprattutto nella lesione del diritto fondamentale del cittadino lavoratore alla libera esplicazione della sua personalità nel luogo di lavoro. Nel senso della plurioffensività del danno da demansionamento, ex multis, cfr. Cass. 2 gennaio 2002, n. 10; Cass. 14 novembre 2001, n. 14199; Cass. 6 novembre 2000, n. 14443; Cass. 18 ottobre 1999, n. 11727; Cass. 16 dicembre 1992, n. 13299.

(24) Cfr. Cass. 25 febbraio 1997, n. 1704.

nente a titolo di "luoro cessante" (25). Pertanto esiste la necessità, da parte del giudice del merito, di accertare in concreto la sussistenza di tali danni, individuando la specie e determinarne l'ammontare eventualmente procedendo anche a una liquidazione in via equitativa (26).

Sulla base di tali considerazioni, nell'ultima sentenza appena richiamata, al lavoratore dipendente è stata rifiutata l'istanza di rimborso di ritenute d'acconto ai fini Irpef applicate su un'indennità erogata a titolo di dequalificazione professionale, in quanto l'atto transattivo non avrebbe specificato in che misura le varie componenti del danno da demansionamento (danno all'immagine, alla professione, alla vita di relazione) avrebbero concorso alla formazione della somma liquidata. Inoltre, sostiene la Suprema Corte, il giudice di merito avrebbe compiuto una ricostruzione della volontà delle parti sulla base della quale avrebbe escluso la natura risarcitoria del danno emergente e, pertanto, trovandosi di fronte a un accertamento di fatto, quest'ultimo è incensurabile in sede di legittimità se la motivazione è immune da vizi logici e giuridici.

Di diverso tenore è il più recente orientamento della Suprema Corte, sezione tributaria (27), la quale si è pronunciata in tema di risarcimento del danno all'immagine professionale, in conseguenza del demansionamento, nell'ambito di una condotta mobbizzante. La Corte di cassazione ha ritenuto che il danno derivante dall'ingiusta diminuzione del valore professionale del lavoratore, conseguita allo scioglimento del rapporto di lavoro senza giusta causa, attribuisce il diritto ad un risarcimento del danno che rappresenta chiaramente un danno emergente e che, pertanto, ai sensi dell'art. 6, comma 2, Tuir non può essere soggetto a tassazione. Ed ancora, la Suprema Corte ha statuito "la sussistenza della prova della natura di danno emergente da attribuire alla somma stessa non coinvolge il principio relativo al suo onere, ma costituisce il frutto dell'interpretazione data dal giudice di merito ad un atto negoziale sulla base degli elementi acquisiti al processo. L'apparato argomentativo del giudice di appello, anche se scarso, dà, invero, conto sia dell'adeguatezza del convincimento espresso, sia delle ragioni per le quali sotto il profilo logico la somma corrisposta al dipendente era destinata a risarcire un danno ulteriore rispetto alla cessazione del reddito lavorativo e resta, pertanto, confinato nell'ambito dell'insindacabilità in sede di legittimità il

conseguente giudizio in ordine alla non imponibilità della stessa in relazione al titolo dell'erogazione" (28).

1.2. (Segue) *L'indennità supplementare per ingiustificato licenziamento corrisposta al dirigente d'azienda.* - Per quanto riguarda la tassabilità della indennità supplementare del dirigente per ingiustificato licenziamento si registra, in giurisprudenza, un atteggiamento oscillante: teso alcune volte a riconoscere l'intassabilità stante la natura risarcitoria di un danno non patrimoniale derivante dalla lesione alla immagine professionale del lavoratore, altre volte a riconoscerne la tassabilità posto che tale indennità sarebbe tesa a ristorare danni conseguenti a mancati guadagni a seguito della risoluzione prematura del rapporto (29).

Più in particolare, prima dell'introduzione del Tuir, la giurisprudenza prevalente riteneva che l'indennità supplementare fosse una erogazione avente esclusivamente natura risarcitoria del danno subito dal dirigente e per questo non tassata (30).

Sul punto è intervenuta anche la Corte di cassazione (31) la quale ha confermato che, nella vigenza del DPR n. 597/1973, tale indennità era corrisposta non tanto per la prestazione di lavoro quanto per la sua natura risarcitoria e supplementare rispetto alle altre spettanze contrattuali di fine rapporto, di talché lo scopo della sua erogazione non era quello di "...risarcire il dirigente ingiustificatamente licenziato della perdita di

(28) Cfr. Cass. 3 dicembre 2002, n. 12798.

(29) In dottrina cfr. CROVATO, *Il trattamento tributario dell'indennità supplementare per il licenziamento ingiustificato del dirigente*, in Riv. dir. fin., II, 1990, 96; PURI, *A proposito del trattamento fiscale dell'indennità supplementare per licenziamento ingiustificato*, in questa Rivista, II, 1992, 251; LOLLIO, *La tassazione dell'indennità per licenziamento ingiustificato, una questione ancora aperta*, in Rass. trib., 2003, 222; BARTOCCHI, *L'indennità supplementare per ingiustificato licenziamento del dirigente d'azienda*, in I redditi di lavoro dipendente (a cura di Ficiati), Torino, 2003, 429 ss.

(30) Cfr. Comm. centr. 15 marzo 1985, n. 7140. Per una rassegna di giurisprudenza sul tema, cfr. SCANCARELLO, *Trattamento fiscale delle indennità nel reddito di lavoro dipendente (rassegna di giurisprudenza)*, in Dir. prat. trib., II, 1998, 997. Anche nella vigenza del Tuir, la Corte di cassazione ha affermato che l'indennità per ingiustificato licenziamento del dirigente non rientra nella nozione di reddito di lavoro dipendente poiché tale erogazione ha il proprio "...titolo, non nel rapporto di lavoro ma, nella relativa, non legittima, cessazione". Cfr. Cass. 2 febbraio 2001, n. 1467.

(31) Sulla inassabilità della indennità erogata per ingiustificato licenziamento, cfr. *ex multis* Cass. 26 ottobre 1991, n. 11417, in Corr. trib., 1992, 1517, con nota di PURI, op. cit., 248; Cass. 23 novembre 1992 n. 12511, in Corr. trib., 1992, 3571 con nota di RICCIO, 1993, 692; Cass. 12 aprile 2000 n. 4730. *Contra* Cass. 3 aprile 1986 n. 2296.

(25) Cfr. Cass. 14 febbraio 2004, n. 3082.

(26) Cfr. Cass. 14 febbraio 2004, n. 3082.

(27) Cfr. Cass. 11 giugno 2004, n. 11186.

redditi, bensì, prevalentemente di reintegrare il patrimonio professionale" (32) lesso dalla condotta illegittima del datore di lavoro.

Di contro, l'amministrazione finanziaria (33) nella vigenza del DPR n. 597/1973 era del parere che tale indennità avesse natura reddituale e rientrasse tra le spettanze di fine rapporto e, come tale, soggetta a tassazione separata ai sensi dell'art. 12, comma 1, lett. e) del medesimo DPR.

Con l'introduzione del Tuir e più in generale con la modifica della nozione di reddito di lavoro dipendente e l'introduzione dell'art. 17, la giurisprudenza di merito ha assunto, come ricordato in premessa, un atteggiamento oscillante.

In linea generale, come ha ben evidenziato recentemente la Corte di cassazione (34), l'indennità supplementare spettante ai dirigenti di azienda per ingiustificato licenziamento ha carattere forfetario ed omnicomprensivo e può riferirsi tanto a voci di risarcimento soggette a tassazione, quanto a voci che ne sono esenti, inglobando le une e le altre.

In realtà, la Suprema Corte (35), in relazione alle indennità supplementari corrisposte per ingiustificato licenziamento, ha constatato più volte una difformità di soluzioni adottate dai giudici di merito concorrentemente appunto la tassabilità o meno di tali indennità. La Suprema Corte evidenzia l'imbarazzo in cui si è trovata poiché non si è ben compreso in base a quale criterio il giudice di merito abbia attribuito alle indennità per ingiustificato licenziamento dei dirigenti, a volte, natura reddituale e, altre volte, quella risarcitoria. La Corte continua sostenendo che, per escludere l'assoggettabilità ad Irpef di una erogazione economica al prestatore di lavoro da parte di un datore di lavoro "i cui rapporti di credito e di debito trovano normalmente la loro causa diretta nel rapporto di lavoro subordinato o nella risoluzione di questo", si deve indagare il titolo in base al quale l'indennità è erogata, ovvero "è necessario accertare che l'erogazione stessa non trovi la sua causa nel rapporto di lavoro e se tanto non viene 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 ...". In base a tale interpretazione si dovrebbe indagare il titolo giuridico in base al quale tale reddito è corrisposto, ancorché, indirettamente, questo risieda sempre nel rapporto di

lavoro in relazione al quale tali compensi sono erogati, e pertanto soggetti potenzialmente a tassazione (36).

Una decisione della Suprema Corte di cassazione, che, in precedenza, è stata ampiamente dibattuta, è la sentenza del 30 gennaio 2003, n. 1431 nella quale era stata affermata "la imponibilità della indennità corrisposta per l'ingiustificato licenziamento (...) tenuto conto della finalità della stessa di reintegrare il lavoratore di redditi perduti o comunque non conseguiti per effetto dell'ingiustificato licenziamento (...) le indennità conseguite a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi costituiscono esse stesse redditi della stessa categoria di quelli perduti". La dottrina (37) ha criticato questa decisione, in quanto parte dal presupposto, errato, che l'indennità per illegittimo licenziamento costituisce *in re ipsa* reintegrazione dei redditi perduti o non conseguiti, e perciò sempre tassabili ai sensi dell'art. 6, comma 2, Tuir.

Tuttavia tale giurisprudenza è ormai isolata posto, che vi è un consolidato orientamento della Corte di cassazione (38) secondo cui le indennità supplementari corrisposte dal datore di lavoro a seguito di licenziamento senza giusta causa sono soggette a ritenuta Irpef, ai sensi dell'art. 6, comma 2, Tuir, soltanto se non sono destinate alla riparazione di un danno emergente, ma volte a sostituire la mancata percezione di redditi, dei quali subiscono lo stesso trattamento impositivo. Pertanto, al fine di negare l'assoggettabilità ad Irpef di tale erogazione economica

(36) Sulla questione vedi anche la Cass. 17 agosto 2004, n. 16014 (conforme Cass. 2 febbraio 2005, n. 2119) che ha cassato con rinvio la sentenza della Commissione regionale del Friuli Venezia Giulia sostenendo che non si è in alcun modo accertata la volontà delle parti in relazione all'indennità che hanno previsto né si sono evidenziati, in particolare, gli elementi di fatto dai quali desumere la volontà di risarcire, con l'indennità suppletiva, l'illegittima perdita di prestigio o chance professionali per il dipendente, come ritenuto dal giudice tributario di appello, o addirittura, come sostenuto dal contribuente un danno biologico. Pertanto la Corte cassa con rinvio a sezione diversa della Commissione tributaria regionale affinché accerti, in base alla reale volontà delle parti, la causale per la quale tali parti hanno previsto l'erogazione della specifica "indennità suppletiva".

(37) Cfr. SORIGNANI, ROCCHI, *Imponibili in capo al dipendente le indennità da licenziamento illegittimo*, in Corr. trib., 2003, 1491.

(38) Cfr. *ex plurimis* Cass. 16 settembre 2005, n. 18369; Cass. 3 febbraio 2005, n. 2167; Cass. 2 febbraio 2005, n. 2119; Cass. 17 agosto 2004, n. 16014; Cass. 23 giugno 2003, n. 10185; Cass. 24 luglio 2003, n. 11501; Cass. 5 agosto 2002, n. 11687 la quale espressamente ha ribadito che "le somme percepite dal contribuente a titolo di risarcimento vanno considerate reddito assoggettabile ad Irpef soltanto se, e nei limiti in cui, risultino destinate a reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi".

(32) Così Cass. 21 ottobre 1998, n. 10419.

(33) Vedi Nota min. 31 dicembre 1977 n. 8/1383.

(34) Cfr. Cass. 16 settembre 2005, n. 18369.

(35) Cfr. Cass. 3 febbraio 2005, n. 2184.

effettuata a favore del prestatore di lavoro da parte del datore di lavoro, è necessario accertare che l'erogazione stessa non trovi causa nel rapporto di lavoro; e, se ciò non è escluso, che l'erogazione stessa, in base all'interpretazione della concreta volontà delle parti, non trovi la fonte della sua obbligatorietà né in redditi sostituiti, né nel risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi futuri. Per tale via non può in alcun modo essere avallata l'interpretazione ministeriale (39) secondo cui le indennità percepite a seguito di un ingiustificato licenziamento debbano essere tassate stante la loro natura reddituale senza indagare se le somme erogate tendono a risarcire la mancata percezione di un reddito (i.e. secondo le categorie civilistiche lucre cessante) altrimenti imponibile, ovvero alla reintegrazione patrimoniale di un danno emergente che non integra in alcun modo il presupposto impositivo ex art. 1 Tuir, ovvero il possesso di un reddito.

**1.3. (Segue) La tassabilità delle indennità derivanti da infortuni sul lavoro.** - Con riferimento alle indennità percepite in relazione a danni provocati da infortuni sul lavoro, occorre verificare se le stesse siano destinate a ristorare il lavoratore dalla mancata percezione di redditi futuri o da un pregiudizio di altra natura.

Con riferimento all'erogazione di rimborsi per spese sanitarie l'Agenzia delle Entrate (40) ha ritenuto gli stessi non assoggettabili a tassazione in quanto non ricompresi in alcuna categoria reddituale. Per effetto dell'art. 6 Tuir non sono soggette a tassazione le indennità derivanti da coperture assicurative in caso di invalidità permanente. Per quanto riguarda invece, le altre indennità conseguenti ad indennizzi derivanti da coperture assicurative in caso di inabilità temporanea per infortunio o malattia, in caso di perdita di impiego, in caso di ricovero ospedaliero dovuto ad infortuni o malattia, è necessario di volta in volta verificare se le medesime siano o meno conseguite in sostituzione di redditi inquadabili in una delle sei categorie di reddito previste dal comma 1 dell'art. 6 Tuir. Pertanto sarà necessario distinguere tra le indennità volte a risarcire una perdita patrimoniale da quelle sostitutive di un reddito non conseguito. Nessun dubbio si pone per le tradizionali indennità di disoccupazione o malattia, ovvero per una indennità erogata in forma assicurativa ad un professionista che abbia stipulato una polizza (deducendo dal

reddito il relativo premio) per tutelarsi dal rischio che una malattia gli impedisca di produrre reddito; non appare invece possibile tassare le indennità percepite allo stesso titolo di cui sopra, percepite in forma assicurativa, da un dipendente che abbia stipulato una polizza assicurativa con proprio denaro che abbia già scontato una ritenuta alla fonte. In tal caso infatti non sembra applicabile l'art. 6 Tuir che prevede che siano assoggettate a tassazione le erogazioni, ancorché erogate in forma assicurativa, conseguite in sostituzione di un reddito che rientra in una delle sei categorie reddituali previste dal Tuir. L'art. 6 prevede, infatti, un collegamento diretto tra la perdita del reddito e la sua sostituzione, che difetta totalmente nel caso in cui il dipendente decida di utilizzare una parte del suo reddito di lavoro dipendente, già soggetto a tassazione, per stipulare una polizza al fine di tutelarsi dal rischio che possa perdere il lavoro (41).

Più in generale sul tema, in passato, l'amministrazione finanziaria (42) aveva affermato che rientrano tra i redditi di lavoro dipendente tutta una serie di compensi ivi ampiamente elencati ad esclusione di "quelli aventi natura prettamente risarcitoria". Il Ministero delle finanze, dopo aver chiarito che in tale categoria rientrano soltanto "quegli assegni che hanno natura di vera e propria reintegrazione patrimoniale di un danno subito" e non semplicemente funzione sostitutiva o integrativa della retribuzione (43), non sembra essere riuscito ad attribuire a siffatte affermazioni una portata precettiva rigorosamente delimitata, tale da costituire un fermo e illuminante punto di riferimento ai fini dell'esatto inquadramento del problema. In pratica l'intassabilità è stata riconosciuta in marginali casi, ad esempio in relazione agli equi indennizzi corrisposti per menomazione fisica riconosciuta per causa di servizio (44) alle prestazioni (indennità e rendite vitalizie) erogate dall'Inail a seguito di infortuni sul lavoro o di malattie professionali (45) e ai rimborsi di spese per medicinali e spese di malattia effettuati da enti mutualistici o da aziende di credito (46).

Di contro già con la Circolare del 31 maggio del 1979 il Ministero

(41) In tal senso LEO, 2006, 103.

(42) Circ. I/RT del 15 dicembre 1973, in Imp. dir. er., 1973, II, 494.

(43) Ris. 1° gennaio 74 n. 10/892, in Imp. dir. er., 1974, III, 366.

(44) Cfr. Min. fin., Ris. 10 ottobre 75 n. 9/1972, in Imp. dir. er., 1975, III, 532.

(45) Cfr. Min. fin., Circ. 31 maggio 1979 n. 29, in Rass. trib., 1979, 355.

(46) Cfr. Min. fin., Ris. 23 novembre 1974 n. 10/1195, in Imp. dir. er., 1975, II,

(39) Cfr. Min. fin., Circ. 23 dicembre 1997, n. 326.

(40) Cfr. Min. fin., Circ. 23 dicembre 1997, n. 326, par. 2.2.1.

delle finanze aveva riconosciuto la natura reddituale della indennità giornaliera per inabilità temporanea assoluta erogata dall'Inail al lavoratore, ravvisandosi una funzione sostitutiva o integrativa della retribuzione. Tale indirizzo è stato poi confermato dalla soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette, con riferimento alle indennità di temporanea inabilità al lavoro corrisposte ai lavoratori del settore marittimo (47).

**2. Profili fiscali delle transazioni di lavoro: cenni.** - Sulla base di quanto sin qui esposto è interessante notare come vi siano state in giurisprudenza diverse prese di posizioni riguardo la tassabilità o meno delle somme erogate al lavoratore dipendente in sede transattiva.

Come è noto, nel diritto del lavoro gli accordi transattivi costituiscono lo strumento negoziato più frequente a cui le parti ricorrono per comporre situazioni conflittuali. In particolare, la nuova formulazione dell'art. 410 c.p.c. ha reso obbligatorio, per le controversie di lavoro, il tentativo di conciliazione incrementando, così, il numero di transazioni effettuate tra lavoratori subordinati e datori di lavoro.

In passato l'esecuzione degli assetti transattivi ha dato origine ad un acceso dibattito (48) tra gli studiosi di diritto tributario non essendo chiaro che tipo di rilevanza fiscale si sarebbe dovuta riconoscere a tali somme.

Invero, fino all'entrata in vigore del Tuir, le transazioni di lavoro cd. novative erano considerate una nuova situazione giuridica in considerazione dell'autonomia della transazione rispetto al rapporto di lavoro, che non avendo la loro fonte giuridica nel rapporto sinallagmatico di lavoro, erano considerate esenti da imposizione poiché assumevano sia la finalità sanzionatoria per il datore di lavoro, responsabile dell'illegittimo comportamento, sia meramente risarcitoria per il lavoratore. Di converso, la giurisprudenza aveva riconosciuto l'imponibilità della somma erogata a fronte dell'accordo transattivo, qualora questi ultimo avesse per oggetto solo il *quantum* senza incidere nell'*an*, ovvero sul fatto costitutivo originario del rapporto di lavoro; in tal caso, infatti, dovendosi ritenere ancora esistente il collegamento fra il contratto ed il rapporto di lavoro, tale somma sarebbe riconducibile nell'ambito della categoria del reddito di lavoro dipendente.

Tale esclusione operata dalla giurisprudenza (49) operava in virtù

(47) Cfr. Min. fin., Ris. 19 marzo 1993 n.8/625.

(48) *Ex multis* in dottrina cfr. MAINARDI, op. cit., 957.

(49) Cfr. Cass. 1° agosto 2002, n. 11455.

del fatto che la transazione non aveva alcun collegamento sinallagmatico con la prestazione lavorativa; vi era una concezione di reddito di lavoro dipendente nella quale era necessario tale collegamento sinallagmatico. Come ricordato, prima dell'introduzione del Tuir era, infatti, considerato reddito di lavoro dipendente quello "derivante dal lavoro prestato ... sotto la direzione di altri". Per tale via mancando nell'erogazione di una somma di denaro in sede transattiva un collegamento con l'opera prestata dal lavoratore, tale somma era considerata esclusa da imposizione quale reddito di lavoro dipendente (50).

Era chiaro tuttavia che ampi erano gli spazi per manovre elusive che, di fatto, per lungo tempo avevano favorito in materia di lavoro l'utilizzo dell'istituto della transazione (51).

Tuttavia, in modo esplicito, al fine di evitare comportamenti elusivi, il D.Lgs. n. 314/1997 ha riformulato la definizione di reddito di lavoro dipendente abbandonando definitivamente tale legame sinallagmatico tra somme o valori percepiti e lavoro prestato. Si è già detto come ai sensi dei nuovi artt. 46 e 48 (sostituiti dagli attuali 49 e 51 Tuir) sono redditi di lavoro dipendente tutte le somme o valori a qualunque titolo percepiti, in relazione al rapporto di lavoro dipendente. Inoltre, come è stato rilevato in giurisprudenza (52), con l'introduzione del disposto dell'art. 17, lett a), Tuir, il legislatore avrebbe inteso ricomprendere nel reddito di lavoro dipendente anche le somme percepite a seguito di qualsiasi transazione, prescindendo, cioè, dalla natura o meno novativa della stessa, purché relative al rapporto di lavoro subordinato. Tale argomentazione, pertanto, per escludere da tassazione le cd. transazioni novative, nella vigenza dell'attuale sistema impositivo, non potrà più essere invocata.

GIUSEPPE CORASANITI

(50) Al più, partendo da tali considerazioni, si era rilevato che, nel caso di transazione novativa, le somme non ricollegabili ai redditi di lavoro dipendente di cui all'art. 51 Tuir rientrerebbero nella categoria dei redditi diversi, (oggi) ai sensi dell'art. 67, lett 1) Tuir, laddove si prevede che appartengono a tale categorie di redditi derivanti, tra l'altro, dalla "assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere".

(51) In tal senso TANDOI, *L'imposizione delle transazioni novative in materia di lavoro*, in Boll. Trib., 1999, 1584.

(52) Cfr. Cass. 8 aprile 2004 n. 6910.