



La sentenza n. 11262/2010 della Corte di Cassazione sull'indennità sostitutiva per ferie non godute *di Michele Regina*

Il principio riaffermato dalla Cassazione consolida un orientamento stabilito dalla legge e dalla prassi.

In effetti, l'INPS ha sempre considerato l'indennità sostitutiva delle ferie come imponibile alla luce della Legge 153/1969.

Infatti, l'art. 12¹ di detta legge, secondo l'Istituto esprime tassativamente ciò che è imponibile da ciò che non lo è. Così recita la Circolare dello Stesso n°186 del 1999 "I compensi per ferie non godute rientrano nella retribuzione imponibile ai fini previdenziali in virtù del criterio di onnicomprensività dell'art. 12 della legge 30 aprile 1969, n. 153" (circolare INPS n. 98 del 9 maggio 1988, punto 3.2).

Anche in campo fiscale, sin dall'entrata in vigore del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, il dettato dell'art. è stato disancorato dalla rigidità del collegamento compenso-prestazione con l'introduzione di una nozione di retribuzione più ampia, in cui costituisce reddito qualunque compenso erogato "in dipendenza del rapporto di lavoro" a prescindere dalla circostanza, prima rilevante del "collegamento o meno con il lavoro prestato". Pertanto il prelievo fiscale non deve ritenersi circoscritto alla cosiddetta "pagabase", estendendosi a quella cosiddetta "funzionale" sì da imporre che ogni indennità corrisposta a causa del rapporto di lavoro sia ricondotta nel "reddito imponibile" (Commissione tributaria regionale Lombardia - Sezione X - Decisione 5 maggio 1997, n. 75).

Il decreto legislativo n. 314/1997, nel dettare, dal 1° gennaio 1998, una nuova disciplina del reddito di lavoro dipendente al fine di consentire l'unificazione della base imponibile fiscale con quella previdenziale, rafforza il predetto criterio causale, disponendo che il reddito di lavoro dipendente ai fini previdenziali è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo "maturati nel periodo di riferimento" (comprendendo quindi, non solo quanto percepito ma anche quanto dovuto), anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro.

Fanno eccezione al criterio della competenza, per espressa previsione dell'art. 6, comma 9 del D.Lgs. n. 314/1997, che conferma il disposto dell'art. 25 della legge 3 giugno 1975, n. 160, le gratificazioni annuali e periodiche, i conguagli di retribuzione dovuti a seguito di norme di legge o di contratto aventi effetto retroattivo e i premi di produzione che debbono essere assoggettati a contribuzione nel mese di corresponsione.

Anche la Corte di cassazione, in ordine all'assoggettabilità a IRPEF dell'indennità per ferie non godute, ha ormai assunto un orientamento costante nel senso dell'imponibilità in quanto elemento della retribuzione "in virtù del combinato disposto degli articoli 46 e 48 del T.U.I.R. (si vedano, da ultimo, le sentenze del 1999 n. 4134, n. 4834 e n. 4835).

In tal senso l'ultima sentenza in ordine cronologico del 2010 stabilisce che *non* ha *carattere risarcitorio* l'indennità sostitutiva di ferie non godute che viene erogata ai dipendenti, bensì ha natura retributiva. In ragione di tale assunto, che ha natura legale e non interpretativa, tale voce è da assoggettare a contribuzione previdenziale.

Il principio ancora riconfermato ha inerito l'opposizione di una società alla cartella esattoriale dell'INPS, con la quale l'Istituto reclamava il pagamento della contribuzione oltre alle sanzioni di legge sulle somme pagate a tal titolo ai dipendenti. La società in giudizio aveva sollevato il rilievo che l'indennità sostitutiva di ferie era di *natura risarcitoria* e che dovesse essere respinta la pretesa dell'Istituto.

La Corte ha affermato per converso che l'indennità in discorso è assoggettabile a contribuzione previdenziale a norma del richiamato art. 12 della legge citata, sia perché è in rapporto di corrispettività con le prestazioni lavorative effettuate dai lavoratori durante il rapporto di lavoro stesso, in quanto le ferie maturano in ragione del rapporto come diritto al riposo ed hanno un carattere retributivo a cui si appresta la garanzia dell'art. 2126 c.c.² anche in caso di violazione del datore delle norme a tutela del lavoratore, e sia perché anche nell'ipotesi risarcitoria ciò non escluderebbe la riconducibilità delle stesse alla nozione di retribuzione imponibile apprestata dall'art. 12 della legge 153/1969.

In tal caso l'indennità costituisce un'attribuzione patrimoniale per il lavoratore in relazione ad un rapporto di lavoro, non esclusa dall'elenco tassativo dell'art.12 citato.

La disciplina successiva non fa rinvenire diverso orientamento, stabilendo la non monetizzazione delle ferie (DLgs 66 del 2003), salvo il caso della risoluzione del rapporto.

La Corte ha peraltro già avuto modo di esaminare il problema in altri giudizi ed ha affermato che l'eventuale carattere risarcitorio non pregiudica l'imponibile previdenziale.

Pertanto è stata confermata la condanna della società.

¹ Art. 12 Legge 153

(Determinazione del reddito da lavoro dipendente ai fini contributivi)

1.Costituiscono redditi di lavoro dipendente ai fini contributivi quelli di cui all'articolo 46, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, maturati nel periodo di riferimento.

2.Per il calcolo dei contributi di previdenza e assistenza sociale si applicano le disposizioni contenute nell'articolo 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, salvo quanto specificato nei seguenti commi.

3.Le somme e i valori di cui al comma 1 dell'articolo 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si intendono al lordo di qualsiasi contributo e trattenuta, ivi comprese quelle di cui al

comma 2, lettera h), dello stesso articolo 48.

4. Sono esclusi dalla base imponibile:

a) le somme corrisposte a titolo di trattamento di fine rapporto;

b) le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori, nonché quelle la cui erogazione trae origine dalla predetta cessazione, fatta salva l'imponibilità dell'indennità sostitutiva del preavviso;

c) i proventi e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento danni;

d) le somme poste a carico di gestione assistenziali e previdenziali obbligatorie per legge; le somme e le provvidenze erogate da casse, fondi e gestioni di cui al successivo punto f) e quelle erogate dalle Casse edili di cui al comma 4; i proventi derivanti da polizze assicurative; i compensi erogati per conto di terzi non aventi attinenza con la prestazione lavorativa;

e) nei limiti ed alle condizioni stabilite dall'articolo 2 del decreto-legge 25 marzo 1997, n. 67, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 maggio 1997, n. 135, le erogazioni previste dai contratti collettivi aziendali, ovvero di secondo livello, delle quali sono incerti la corresponsione o l'ammontare e la cui struttura sia correlata dal contratto collettivo medesimo alla misurazione di incrementi di produttività, qualità ed altri elementi di competitività assunti come indicatori dell'andamento economico dell'impresa e dei suoi risultati;

f) i contributi e le somme a carico del datore di lavoro, versate o accantonate, sotto qualsiasi forma, a finanziamento delle forme pensionistiche complementari di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, e successive modificazioni e integrazioni, e a casse, fondi, gestioni previste da contratti collettivi o da accordi o da regolamenti aziendali, al fine di erogare prestazioni integrative previdenziali o assistenziali a favore del lavoratore e suoi familiari nel corso del rapporto o dopo la sua cessazione. I contributi e le somme predetti, diverse dalle quote di accantonamento al t.f.r., sono assoggettati al contributo di solidarietà del 10 per cento di cui all'articolo 9-bis del decreto-legge 29 marzo 1991, n. 103, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 giugno 1991, n. 166, e al citato decreto legislativo n. 124 del 1993, e successive modificazioni e integrazioni, a carico del datore di lavoro e devoluto alle gestioni pensionistiche di legge cui sono iscritti i lavoratori. Resta fermo l'assoggettamento a contribuzione ordinaria nel regime obbligatorio di appartenenza delle quote ed elementi retributivi a carico del lavoratore destinati al finanziamento delle forme pensionistiche complementari e alle casse, fondi e gestioni predetti. Resta fermo, altresì, il contributo di solidarietà a carico del lavoratore nella misura del 2 per cento di cui all'articolo 1, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 14 dicembre 1995, n. 579;

g) i trattamenti di famiglia di cui all'articolo 3, comma 3, lettera d), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

5. L'elencazione degli elementi esclusi dalla base imponibile è tassativa.

6. Le somme versate alle casse edili per ferie, gratifica natalizia e riposi annui sono soggette a contribuzione di previdenza e assistenza per il loro intero ammontare. Le somme a carico del datore di lavoro e del lavoratore versate alle predette casse ad altro titolo sono soggette a contribuzione di previdenza e assistenza nella misura pari al 15 per cento del loro ammontare.

7. Per la determinazione della base imponibile ai fini del calcolo delle contribuzioni dovute per i soci di cooperative di lavoro si applicano le norme del presente articolo.

8. Sono confermate le disposizioni in materia di retribuzione imponibile di cui all'articolo 1 del decreto-legge 9 ottobre 1989, n. 338, convertito, con modificazioni, dalla legge 7

dicembre 1989, n. 389, e successive modificazioni e integrazioni, nonchè ogni altra disposizione in materia di retribuzione minima o massima imponibile, quelle in materia di retribuzioni convenzionali previste per determinate categorie di lavoratori e quelle in materia di retribuzioni imponibili non rientranti tra i redditi di cui all'articolo 46 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

9. Le gratificazioni annuali e periodiche, i conguagli di retribuzione spettanti a seguito di norma di legge o di contratto aventi effetto retroattivo e i premi di produzione sono in ogni caso assoggettati a contribuzione nel mese di corresponsione.

10. La retribuzione imponibile, è presa a riferimento per il calcolo delle prestazioni a carico delle gestioni di previdenza e di assistenza sociale interessate.

N.B.: Articolo così sostituito dall'art. 6, comma 1, D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314.

² Art. 2126

(Prestazione di fatto con violazione di legge)

La nullità o l'annullamento del contratto di lavoro non produce effetto per il periodo in cui il rapporto ha avuto esecuzione, salvo che la nullità derivi dall'illiceità dell'oggetto o della causa.

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.