

INPS

Istituto Nazionale Previdenza Sociale



Direzione Centrale Entrate Gestione Dipendenti Pubblici

Direzione Centrale Entrate

Direzione Centrale Sistemi Informativi e Tecnologici

Roma, 16/01/2014

*Ai Dirigenti centrali e periferici
Ai Responsabili delle Agenzie
Ai Coordinatori generali, centrali e
periferici dei Rami professionali
Al Coordinatore generale Medico legale e
Dirigenti Medici*

Circolare n. 6

e, per conoscenza,

*Al Presidente
Al Presidente e ai Componenti del Consiglio di
Indirizzo e Vigilanza
Al Presidente e ai Componenti del Collegio dei
Sindaci
Al Magistrato della Corte dei Conti delegato
all'esercizio del controllo
Ai Presidenti dei Comitati amministratori
di fondi, gestioni e casse
Al Presidente della Commissione centrale
per l'accertamento e la riscossione
dei contributi agricoli unificati
Ai Presidenti dei Comitati regionali
Ai Presidenti dei Comitati provinciali*

OGGETTO: Retribuzioni imponibili ai fini contributivi - Gestione Dipendenti Pubblici: categorie reddituali – imponibili nelle aspettative senza assegni – imponibili ai fini della Gestione Unitaria delle prestazioni creditizie e sociali – maggiorazioni e tetti retributivi – conguaglio contributivo annuo.

SOMMARIO:

1. Premessa

1[^] Parte: categorie reddituali ai fini dell'assoggettabilità o non assoggettabilità a contribuzione

2. La retribuzione imponibile di cui al decreto legislativo n. 314/1997
3. Tipologie di redditi di lavoro dipendente assoggettabili a contribuzione
4. I redditi parzialmente assoggettabili a contribuzione
5. Le esclusioni dai redditi di lavoro dipendente
6. I redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente
7. Le esclusioni dall'imponibile contributivo ai sensi dell'art. 6 del decreto legislativo n. 314/97;
8. Le indennità
9. Imponibilità contributiva delle somme corrisposte al lavoratore dipendente a seguito sentenze
 - 9.1. Obbligazioni contributive discendenti da sentenze
 - 9.2. Regolarizzazioni contributive da sentenze
10. Imponibilità contributiva delle somme corrisposte a seguito di transazioni nell'ambito dei rapporti di lavoro subordinato
 - 10.1. Obbligazioni contributive discendenti da transazioni
 - 10.2. Regolarizzazioni contributive da transazioni

2^ Parte: retribuzioni imponibili nelle aspettative utili senza assegni – Analisi di singole fattispecie

11. Obbligazioni contributive nelle ipotesi di aspettative utili senza assegni
12. Aspettativa per incarico di Direttore Generale, Sanitario, Amministrativo
 - 12.1. Modalità di compilazione della denuncia
13. Aspettativa per cooperazione nei Paesi in via di sviluppo
14. Esonero
15. Fuori ruolo
16. Congedo straordinario per dottorato di ricerca
17. Congedo straordinario per assistenza ai familiari di soggetti portatori di handicap
18. Aspettativa professori universitari

3^ Parte: indicazioni ulteriori per l'individuazione degli imponibili ai fini del corretto adempimento dell'obbligazione contributiva nella Gestione Dipendenti Pubblici

19. Imponibili contributivi ai fini della contribuzione dovuta alla Gestione Unitaria delle prestazioni creditizie e sociali
20. Maggiorazione del 18% della base pensionabile dei dipendenti iscritti alla Cassa Stato
21. Maggiorazione del 15% della base pensionabile dei dipendenti iscritti alla Cassa Stato destinatari dei sei scatti stipendiali e dei richiamati alle armi
22. Conguaglio contributivo annuo
 - 22.1 Tetti retributivi ai fini dell'aliquota aggiuntiva 1 %
 - 22.2 Massimale art. 2, comma 18, della legge 8 agosto 1995, n. 335.
 - 22.3 Massimale contributivo previsto dall'art. 3, comma 7, del decreto legislativo 24 aprile 1997, n. 181, da valere per i direttori generali, amministrativi e sanitari delle aziende sanitarie locali e delle aziende ospedaliere di cui all'art. 3 bis, comma 11, del decreto legislativo 19 giugno 1999, n. 229.
 - 22.4 Operazioni di conguaglio annuo: Elaborazione dei quadri V1, casuale 7, codici motivo utilizzo 1 e 2.
 - 22.5 Termini per l'invio
 - 22.6 Sanzioni: criteri temporali per il calcolo e modalità di configurazione

1. Premessa

Con circolare n.105 del 7 agosto 2012 sono state fornite da questo Istituto le nuove istruzioni per la compilazione delle denunce mensili analitiche da parte dei sostituti d'imposta, il cui obbligo di trasmissione è previsto dall'articolo 44, comma 9, del decreto legge 30 settembre 2003, n.269, convertito nella legge 24 novembre 2003, n.326.

Come già noto, le denunce mensili analitiche - denominate inizialmente DMA2 - a partire dal 1° novembre 2012 con riferimento alle retribuzioni erogate dal mese di ottobre 2012, costituiscono parte integrante del flusso UniEmens, individuate come ListaPosPA, e rappresentano le nuove modalità di comunicazione dei dati per la valorizzazione della posizione assicurativa, per il calcolo del dovuto contributivo e per la costituzione e l'alimentazione delle posizioni di previdenza complementare delle Amministrazioni, degli Enti e delle Aziende, iscritti alla Gestione Dipendenti Pubblici.

In tale ambito, per quanto attiene la dichiarazione delle retribuzioni imponibili ai fini pensionistici - corrispondenti ai valori dei compensi liquidati, nel periodo di riferimento, al lavoratore subordinato - è stata effettuata una generale rivisitazione dei relativi campi, in ossequio al principio della semplificazione, oltre che nell'intento di evitare continui interventi correttivi conseguenti alle evoluzioni normative e contrattuali delle voci retributive.

In funzione di quanto sopra, viene emanata la presente circolare finalizzata a fornire più ampie ed aggiornate indicazioni alle Amministrazioni e agli Enti iscritti alla Gestione Dipendenti Pubblici in merito alla imponibilità pensionistica e, quindi, all'assoggettabilità contributiva delle diverse tipologie di emolumenti retributivi, alla quantificazione delle retribuzioni nelle previste casistiche di aspettative senza assegni "utili" nonché all'individuazione dei correlati obblighi contributivi.

Le disposizioni contenute nella presente circolare, che integrano e chiariscono i contenuti della circolare n. 105 del 7 agosto 2012, sostituiscono, a decorrere dalle denunce dal 1° novembre 2012 (per le retribuzioni a decorrere da ottobre 2012), le disposizioni in contrasto emanate in precedenza dalla Gestione Dipendenti Pubblici.

1^ Parte: categorie reddituali ai fini dell'assoggettabilità o non assoggettabilità a contribuzione

2. La retribuzione imponibile di cui al decreto legislativo n. 314/1997.

In attuazione della delega al Governo, contemplata dall'art. 3 della legge 23 dicembre 1996, n.662, il decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 314 ha introdotto le disposizioni in tema di armonizzazione, razionalizzazione e semplificazione della normativa fiscale e previdenziale concernente i redditi da lavoro dipendente.

In particolare, l'art. 6 del citato decreto, sostitutivo della previgente disciplina in materia di determinazione della retribuzione da assoggettare a contribuzione ai fini pensionistici dettata dall'art. 12 della legge 30 aprile 1969, n. 153 e successive modificazioni e integrazioni, poi estesa dalla legge 8 agosto 1995, n.335 ai dipendenti delle pubbliche amministrazioni, ha statuito in linea generale il principio della unificazione delle basi imponibili (quella fiscale e quella previdenziale), pur senza addivenire ad un'immedesimazione assoluta del profilo previdenziale con quello fiscale, tanto è che in deroga a tale principio sono previste alcune eccezioni dovute alla diversa natura del prelievo.

Sono conseguentemente utili a pensione, a decorrere dal 1° gennaio 1998, gli emolumenti di cui agli articoli 49 e 51 (*cf. ex articoli 46 e 48*) del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con il citato decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni e integrazioni.

In particolare il comma 1 dell'articolo 49 stabilisce che *"Sono redditi da lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi ad oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi*

qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri .. omissis".

Il citato art. 51, inoltre, stabilisce, al comma 1, l'onnicomprendività del concetto di reddito di lavoro dipendente e, quindi, la totale imponibilità di tutto ciò che il lavoratore riceve e, nei commi successivi, alcune specifiche deroghe al principio della totale imponibilità elencando le componenti che non concorrono a formare il reddito o vi concorrono solo in parte.

In tale contesto non è più necessario, ai fini dell'assoggettamento a contribuzione di un emolumento, individuare la sussistenza o meno del nesso sinallagmatico tra retribuzione e prestazione di lavoro, come imposto dalla precedente disciplina (cfr. com'è noto, l'art. 2, comma 9, della citata legge 8 agosto 1995, n. 335, che valutava gli emolumenti corrisposti dal datore di lavoro al lavoratore a titolo di "*retribuzione in denaro o in natura, in dipendenza del rapporto di lavoro, al lordo di qualsiasi ritenuta*"), in quanto risulta contributivamente imponibile tutto ciò che il dipendente consegue in relazione al rapporto di lavoro indipendentemente dalla effettiva prestazione di lavoro, e che costituisce reddito da lavoro dipendente.

3. Tipologie di redditi di lavoro dipendente assoggettabili a contribuzione

Si forniscono di seguito, a titolo esemplificativo ma non esaustivo, alcune tipologie di redditi di lavoro dipendente, con l'approfondimento di alcune particolari casistiche. La qualificazione di redditi di lavoro dipendente delle voci retributive sottoelencate determina l'assoggettabilità per l'intero importo alla contribuzione ai fini pensionistici ed ai fini della Gestione unitaria delle attività creditizie e sociali nonché, con i limiti delle specifiche disposizioni, ai fini delle Gestioni INADEL, ENPAS, ENPDEP ed ENAM.

- Stipendio, salario.
- Per il personale con qualifica di dirigente l'art.24 del decreto legislativo n.165/2001 ha introdotto il principio dell'onnicomprendività del trattamento economico come determinato dai contratti collettivi, prevedendo spettanze economiche accessorie correlate alle funzioni attribuite e alle connesse responsabilità. La graduazione delle funzioni e responsabilità ai fini del trattamento accessorio è definita con decreto ministeriale per le amministrazioni dello Stato e con provvedimenti dei rispettivi organi di governo per le altre amministrazioni o enti. Il trattamento economico determinato è destinato a remunerare tutte le funzioni ed i compiti attribuiti ai dirigenti e, quindi, qualsiasi incarico ad essi conferito in ragione del loro ufficio o comunque conferito dall'amministrazione presso cui prestano servizio o su designazione della stessa.
- Assegno "*ad personam*" (riassorbibile e non), attribuito al fine di rispettare il divieto di "*reformatio in peius*" del trattamento economico acquisito;
- I trattamenti accessori quali: straordinario, mensilità aggiuntive, gratifiche e comunque tutti quei compensi che adempiono a tali funzioni;
- Gli onorari spettanti agli Avvocati dello Stato nonché agli Avvocati delle Avvocature di Enti pubblici.
- I premi *una tantum* e periodici, i compensi incentivanti, i compensi in natura, le erogazioni liberali in denaro e in natura.
- Gli emolumenti erogati ai Ministri, vice Ministri e Sottosegretari di Stato, equiparati ai dirigenti dello Stato ai sensi degli artt. 7 e 28 del d.P.R. n. 1092/1973.
- I compensi corrisposti dalle Università ai docenti con incarico annuale di insegnamento, i quali sono legati da rapporto di lavoro dipendente con altre Università o altri organismi pubblici e privati oppure sono liberi professionisti o pensionati.
- I compensi derivanti da prestazioni didattiche rese presso Scuole Superiori da docenti che rivestono la qualifica di Magistrati amministrativi e funzionari dello Stato, autorizzati dall'ufficio di appartenenza ad accettare l'incarico (risoluzione dell'allora Ministero delle Finanze n.8/1400 del 5 dicembre 1981).
- I compensi che un'Amministrazione pubblica corrisponde ai propri dipendenti per la partecipazione a commissioni o comitati costituiti con provvedimenti degli organi di governo o dell'Amministrazione medesima ovvero per affidamento di incarichi o funzioni

comportanti particolari responsabilità.

- Costituiscono redditi di lavoro dipendente le paghe nette corrisposte al personale militare volontario in ferma breve. In particolare, a far data dall'entrata in vigore del decreto legislativo n. 165/1997, la contribuzione ai fini pensionistici (CTPS) è interamente a carico del Ministero della Difesa, anche con riferimento alla quota a carico del lavoratore (8,80), per le "paghe nette" corrisposte per l'effettivo servizio prestato con esclusione della parte di servizio relativa agli obblighi di leva previsti fino al 31 dicembre 2004. Eventuali componenti retributive aggiuntive alle "paghe nette" corrisposte a detto personale volontario sono assoggettate a contribuzione in applicazione delle disposizioni vigenti per la generalità dei lavoratori^[1].
- Per il Comparto Sanità i compensi sotto forma di indennità o gettone di presenza, previsti dagli articoli 60 e 62 del CCNL 8 giugno 2000, il primo riguardante la dirigenza medica e veterinaria del S.S.N. ed il secondo relativo al personale dirigente del ruolo professionale, tecnico ed amministrativo, erogati per prestazioni (*cf. es. partecipazione a corsi di formazione in qualità di docente, partecipazione a commissioni di concorso, a comitati scientifici, relazioni a convegni ecc.*) svolte per fini non strettamente istituzionali, nelle ipotesi che il compenso venga corrisposto dall'Amministrazione di appartenenza o da qualsiasi altra Amministrazione dello Stato (*cf. in proposito, circolare INPS n.57 del 20 aprile 2012*).
- Per il Comparto Sanità, l'indennità del Fondo di perequazione previsto dall'articolo 57, comma 2, lettera i) del CCNL 8 giugno 2000, in quanto costituisce, per le categorie di professionisti interessati, un compenso stabilito in sede di contrattazione integrativa, senza alcuna relazione con l'attività libero professionale intramuraria.
- Per il Comparto Sanità sono assoggettabili, per il loro intero ammontare, le somme destinate al finanziamento delle fasce retributive, delle posizioni organizzative, della produttività collettiva per il miglioramento dei servizi, della qualità delle prestazioni individuali, dell'indennità professionale specifica spettante al personale del ruolo sanitario – artt.9 e 10 CCNL 10 aprile 2008.
- Per il Comparto Enti Locali sono assoggettabili per l'intero ammontare le indennità previste per i segretari comunali di cui al DPCM 4 agosto 1995 (es. diritti di segreteria, indennità di supplenza e reggenza, indennità di direzione).

Analoga disciplina ricevono ai fini imponibili contributivi i compensi corrisposti al segretario comunale che presti servizio simultaneamente (c.d. a scavalco) nella sede di cui è titolare e nella sede di reggenza per assenza del titolare.

- I compensi corrisposti dalle Regioni al personale del Genio Civile per incentivi relativi a prestazioni professionali svolte per incarichi di progettazione, ai sensi dell'articolo 18 della legge n.109 del 1994.

Si segnala, altresì, che lo sciopero, comportando una riduzione della retribuzione erogata commisurata alla mancata prestazione lavorativa, riduce l'imponibile previdenziale ai fini pensionistici e ai fini del fondo credito.

4. I redditi parzialmente assoggettabili a contribuzione

L'articolo 51 del TUIR, dopo aver stabilito al comma 1 il principio di onnicomprensività di reddito di lavoro dipendente di tutte le somme e valori in genere, anche sotto forma di erogazioni liberali, percepiti in relazione al rapporto di lavoro, ai commi 3 e 4 ha fissato i criteri per la determinazione in denaro dei compensi c.d. "in natura", riconducendoli al "valore normale" disciplinato dall'articolo 9 dello stesso Testo Unico e stabilendo i valori convenzionali forfettari, nei limiti dei quali è prevista l'inclusione o esclusione dall'imponibile contributivo per tutta una serie di componenti.

Si segnalano di seguito:

- Le indennità percepite per trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito se superiori ad € 46,48 giornalieri ed € 77,47 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto;
- In caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori dal territorio comunale, non concorrono a formare il reddito i rimborsi delle spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, nonché i rimborsi di altre spese anche non documentabili eventualmente sostenute dal dipendente sempre in occasione di dette trasferte o missioni, se superano l'importo giornaliero di € 15,49 elevati a € 25,82 per le trasferte all'estero;
- Le indennità e le maggiorazioni, anche se corrisposte con carattere di continuità, spettanti a lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi, nonché le indennità di volo e di navigazione previste dalla legge o dal contratto collettivo concorrono tutte a formare il reddito nella misura del 50% del loro ammontare;
- Concorrono a formare il reddito le indennità di trasferimento, quelle di prima sistemazione e quelle equipollenti per il 50% del loro ammontare per un importo complessivo annuo non superiore ad € 1.549,37 per i trasferimenti all'interno e ad € 4.648,11 per quelli fuori dal territorio nazionale o a destinazione in quest'ultimo;
- Concorrono a formare il reddito gli assegni di sede e le altre indennità percepite per servizi prestati all'estero per il 50% del loro ammontare. Nell'ipotesi di servizi prestati all'estero dai dipendenti delle amministrazioni statali, per i quali la legge prevede la corresponsione di un'indennità base e di maggiorazioni, concorre a formare reddito la sola indennità base sempre nella misura del 50%;
- Premio pro-capite, di importo superiore ad € 258,23, relativo a polizza sanitaria stipulata a favore dei propri dipendenti da Ente o Amministrazione sulla base di un CCIE (in materia vale quanto previsto dall'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 51 del TUIR, pertanto, se sono di valore superiore ad € 258,23, detti importi sono assoggettati alla contribuzione pensionistica nonché al fondo credito per l'intero importo. In caso contrario le stesse sono assoggettate al solo contributo di solidarietà del 10% a carico del datore di lavoro, ai sensi della legge n.166/91 e del d.lgs. n.124/93 e devoluto alle gestioni pensionistiche di legge cui sono iscritti i lavoratori).

5. Le esclusioni dai redditi di lavoro dipendente.

Il comma 2 dell'art. 51 reca invece l'elencazione tassativa delle somme e dei valori che, benché percepiti in relazione al rapporto di lavoro dipendente, non costituiscono reddito di lavoro dipendente sia ai fini fiscali che ai fini contributivi. Si riportano, pertanto, di seguito le voci di maggiore rilevanza per i pubblici dipendenti:

1. I contributi previdenziali ed assistenziali versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge. Sotto tale voce rientrano i contributi versati dal datore di lavoro alle forme pensionistiche complementari di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n.124, nonché, per gli importi non eccedenti il tetto previsto per legge, i contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore a enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale, in conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento aziendale.
2. Le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi o, fino all'importo complessivo giornaliero di € 5,29, le prestazioni e le indennità sostitutive (cd. buoni pasto).
3. Le prestazioni di servizi di trasporto collettivo offerto alla generalità o a categorie di dipendenti, anche se affidate a terzi.
4. I compensi riversati di cui alle lettere b) ed f) dell' articolo 50 del TUIR (cfr. i compensi, a carico di terzi, percepiti dai lavoratori per incarichi svolti in relazione a tale qualità che

devono essere riversati, per clausola contrattuale, al datore di lavoro o, per legge, allo Stato; le indennità, i gettoni di presenza e altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province e dai Comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni che per legge devono essere riversati allo Stato).

5. Le somme erogate dal datore di lavoro e le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti, volontariamente sostenute dal datore di lavoro per finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto e l'utilizzo delle relative opere e servizi da parte dei dipendenti e dei loro familiari.
6. Le somme erogate dal datore di lavoro alla generalità o a categorie di dipendenti per frequenza di asili nido e colonie climatiche da parte dei familiari a carico dei dipendenti.
7. Il valore delle azioni offerte alla generalità dei dipendenti per un importo non superiore complessivamente nel periodo di imposta ad € 2.065,83 (cfr. tale limite si applica esclusivamente alle azioni emesse dall'impresa, con la quale il dipendente/contribuente intrattiene il rapporto di lavoro, nonché a quelle emesse da società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa).
8. Le somme trattenute al dipendente per gli oneri di cui all'articolo 10 dello stesso TUIR e alle condizioni ivi previste, nonché le erogazioni effettuate dal datore di lavoro in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali a fronte delle spese sanitarie di cui al medesimo articolo 10, comma 1, lettera b).

6. I redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente

Sono esclusi dall'assoggettabilità ai soli fini contributivi – ma non ai fini fiscali - i redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente (art.50 - ex art.47 - del TUIR), che in linea generale sono quelli in cui manca una correlazione con la prestazione lavorativa ovvero con il rapporto di servizio.

Prima di entrare nel dettaglio di talune ipotesi è opportuno ricordare che il legislatore ha raccolto in un'elencazione che ha carattere tassativo e che, quindi, non ammette interpretazioni estensive o analogiche, una serie di fattispecie in cui i redditi, in assenza di una specifica previsione di legge, sarebbero stati di incerta qualificazione, in quanto non facilmente inquadrabili né tra i redditi di lavoro dipendente né tra quelli di lavoro autonomo. Ciascuno di essi, infatti, è privo di almeno uno degli elementi che caratterizzano le due categorie di reddito.

Nell'ambito della predetta elencazione si esaminano, per la particolare rilevanza con riferimento ai dipendenti iscritti alla Gestione Dipendenti Pubblici, alcune tipologie di redditi assimilati nonché le circostanze al verificarsi delle quali gli stessi vengono ricondotti ai redditi da lavoro dipendente, determinandone l'inclusione nella base imponibile contributiva.

Nei casi da ultimo segnalati, in cui i redditi assimilati vengano attratti nell'alveo dei redditi di lavoro dipendente, l'Amministrazione di appartenenza del pubblico dipendente destinatario di tali tipologie di compensi deve includere i redditi comunicati dall'Amministrazione erogante nella propria denuncia entro il mese successivo a quello della liquidazione. In alternativa, l'Amministrazione erogante nelle ipotesi richiamate dalla circolare n. 105 del 7 agosto 2012 può denunciare direttamente tali redditi valorizzando l'elemento <TipologiaServizio> di <DipendenteAltraAmministrazione> di cui all'elemento <AltraAmministrazione> con il codice 2 "altro".

(Lettera b) Le indennità ed i compensi percepiti a carico dei terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato. Questi ultimi (cioè quelli riversati), come già anticipato al punto 4) del precedente paragrafo, non concorrono a formare il reddito del lavoratore.

La norma regolatrice dell'incarico collega una presunzione di possesso della competenza

specifica alla circostanza dell'appartenenza del soggetto ad una certa categoria di lavoratori dipendenti o ad una certa posizione d'impiego. In tali casi segnatamente sussiste una relazione tra l'espletamento dell'incarico e la qualifica posseduta.

Questa categoria reddituale riguarda prevalentemente i pubblici dipendenti con qualifica diversa da quella dirigenziale.

Al fine della corretta individuazione del significato da attribuire al termine "terzo" per un pubblico dipendente, la già menzionata circolare del Ministero delle Finanze n.326/E/97 ha precisato che deve trattarsi di un soggetto diverso dallo Stato. Da ciò ne discende che nell'ipotesi in cui detti compensi vengano corrisposti al pubblico dipendente da una Amministrazione Pubblica diversa da quella di appartenenza, permane la natura di redditi di lavoro dipendente degli stessi.

Rientrano nell'ambito applicativo della citata lettera b) i seguenti redditi:

- Compensi per la partecipazione a comitati tecnici, organi collegiali, commissioni di esami, organi consultivi di datori di lavoro privati e pubblici, ivi compresi quelli percepiti da dipendenti dello Stato e degli altri enti pubblici per prestazioni comunque rese in connessione con la carica o in rappresentanza degli enti di appartenenza (*cf. punto 5.3 circolare ministeriale n.326/E/97; in queste ipotesi l'assimilazione al lavoro dipendente di un attività che può anche essere oggettivamente autonoma deriva dal fatto che essa viene fornita dal dipendente in relazione ad un ordine di servizio ricadente nel rapporto di lavoro subordinato intrattenuto in via principale*);
- Compensi corrisposti da un consorzio a dirigenti dello Stato quali componenti della propria commissione tecnico-amministrativa per le procedure di esproprio delle aree occorrenti per opere pubbliche;
- Compensi percepiti da magistrati o dipendenti di pubbliche amministrazioni in genere, chiamati a svolgere funzioni arbitrali;
- Indennità mensili corrisposte da Amministrazioni diverse dal proprio datore di lavoro a funzionari nominati Consiglieri di parità, ai sensi dell'art. 17, comma 2, del decreto legislativo 11 aprile 2006, n. 198, come sostituito dal numero 29 della lettera n) del comma 1 dell'art. 1 del decreto legislativo 25 gennaio 2010, n. 5, in relazione alle funzioni della propria qualifica (interpello Agenzia delle Entrate n. 954-244/2010) (In assenza del requisito dell'incarico svolto in relazione alle funzioni della propria qualifica le indennità sono riconducibili alla lettera f) del medesimo articolo).

Si coglie l'occasione per evidenziare che con nota n.21192 del 22 maggio 2003 il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, confermando l'orientamento già espresso dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e dal Dipartimento della Funzione Pubblica, ha manifestato l'avviso che le medaglie o i gettoni di presenza spettanti ai componenti di organismi collegiali di enti di diritto pubblico, avendo carattere sostanzialmente risarcitorio, non rientrano nel regime dell'onnicomprendività introdotto dall'art.24 del decreto legislativo n. 165/2001.

(Lettera c) Borse di studio o assegni, premi o sussidi per fini di studio o di addestramento professionale.

Il legislatore, ai fini della qualificazione del compenso quale reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, ha posto come condizione la circostanza che i soggetti beneficiari non siano legati da un rapporto di lavoro subordinato con i soggetti eroganti, nel qual caso il compenso verrebbe ricondotto alla tipologia di redditi di lavoro dipendente.

(Lettera c-bis) Le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica (...).

Tale disposizione è stata introdotta dall'art. 34 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Misure

in materia fiscale). Rientrano, ad esempio, in tale categoria redditualei compensi corrisposti a funzionari della Pubblica Amministrazione che rappresentano la propria Amministrazione ovvero un'Amministrazione diversa dalla propria in seno al Collegio dei revisori della Croce Rossa Italiana (interpello Agenzia delle Entrate n. 954-132073/2010).

(Lettera e) Compensi per l'attività libero - professionale intramuraria del personale dipendente dal SSN (Servizio Sanitario Nazionale).

Rientrano in tale tipologia i compensi percepiti dal personale dipendente del Servizio Sanitario Nazionale per l'attività libero - professionale intramuraria svolta all'interno della struttura pubblica o presso strutture accreditate.

A titolo esemplificativo sono interessate alla normativa in argomento le seguenti figure professionali: il personale appartenente ai profili di medico-chirurgo, odontoiatra e veterinario e altre professionalità della dirigenza del ruolo sanitario dipendente del S.S.N. (farmacisti, biologi, chimici, fisici e psicologi); il personale docente universitario e i ricercatori che esplicano attività assistenziale presso cliniche e istituti universitari di ricovero e cura anche se gestiti direttamente dall'Università.

Ai fini dell'inquadramento nell'ambito dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente è necessario che venga rispettata la disciplina amministrativa dell'attività libero - professionale intramuraria contenuta nell'articolo 1, commi da 5 a 19, della legge 23 dicembre 1996, n.662 ed a quelli contenuti nei decreti del Ministro della Sanità 11 giugno 1997 e 31 luglio 1997.

L'attività di consulenza (svolta in convenzione) al di fuori dell'orario di lavoro, ai sensi degli art.67 e 69 del CCNL della Sanità, per effetto del citato D.M. Sanità 31 luglio 1997, è sempre riconducibile alla stessa tipologia di reddito assimilato.

Le attività non rientranti tra quelle svolte secondo le indicazioni e i limiti sopra precisati costituiscono redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 49, comma 1.

Per dette categorie reddituali si rinvia alle indicazioni più dettagliate contemplate nella circolare n. 57 del 20 aprile 2012 di questo Istituto, condivisa con l'ENPAM.

(Lettere f, g) Le indennità, i gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle Regioni, dalle Provincie e dai Comuni per l'esercizio di funzioni pubbliche, le indennità percepite dai membri del Parlamento nazionale e del Parlamento europeo, nonché i compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie, ai giudici di pace e agli esperti del Tribunale di sorveglianza.

Vi rientrano specificatamente i seguenti redditi:

- Compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie, ai giudici di pace e agli esperti del tribunale di sorveglianza;
- Gettoni corrisposti ai componenti dei seggi elettorali;
- Compensi corrisposti ai giudici popolari e giudici conciliatori;
- Compensi corrisposti ai testimoni;
- Assegni vitalizi percepiti al termine del mandato per cariche elettive;
- Assegno del Presidente della Repubblica;
- Indennità percepite dai membri del Parlamento nazionale e dai rappresentanti italiani eletti al Parlamento Europeo;
- Indennità spettanti agli amministratori locali e cioè ai sindaci, agli assessori comunali e provinciali, ai consiglieri comunali e provinciali;
- Indennità spettanti ai consiglieri regionali ed ai giudici della Corte Costituzionale;
- Indennità percepite dagli amministratori delle comunità montane, compresi i gettoni di presenza dei consiglieri dei consigli comprensoriali di tali comunità.

Si precisa che per pubblica funzione è da intendersi anche la partecipazione alle commissioni di concorso, per cui il compenso da corrispondere al dipendente di altro ente pubblico è del tutto equivalente a quello analizzato per i gettoni di presenza ai consiglieri.

(Lettera l) Compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative.

L'articolo 1, primo comma, del decreto legislativo 1 dicembre 1997, n. 468 ha definito i lavori socialmente utili le attività che hanno per oggetto la realizzazione di opere e la fornitura di servizi di utilità collettiva, promosse da soggetti giuridici pubblici mediante l'utilizzo di particolari categorie di lavoratori (cassaintegrati, in mobilità, disoccupati da oltre 24 mesi, ecc.).

Detti compensi che vengono ricondotti alle attività socialmente utili, le quali non determinano l'instaurazione di un rapporto di lavoro, sono stati inseriti dal legislatore medesimo tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e, quindi, non assoggettabili a contribuzione.

7. Le esclusioni dall'imponibile contributivo ai sensi dell'art. 6 del decreto legislativo n.314/97

Sono esclusi, infine, dalla base imponibile ai soli fini contributivi le somme tassativamente riportate dall'articolo 6 del decreto legislativo n.314/97, che stabilisce una deroga al principio della coincidenza tra l'imponibile fiscale e quello previdenziale. Per quanto fiscalmente imponibili sono esenti da contribuzione i seguenti compensi:

1. le somme corrisposte a titolo di trattamento di fine rapporto;
2. 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 sostitutiva del preavviso;
3. i proventi e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento danni;
4. le somme poste a carico di gestioni assistenziali e previdenziali obbligatorie per legge;
5. i compensi erogati per conto terzi, non aventi attinenza con la prestazione lavorativa;
6. le somme e le provvidenze erogate da casse, fondi e gestioni pensionistiche complementari;
7. i proventi derivanti da polizze assicurative;
8. le erogazioni, di incerta corresponsione e ammontare, previste dai contratti collettivi di secondo livello e correlate agli incrementi di produttività, qualità e altri elementi di competitività assunti come indicatori dell'andamento economico dell'impresa e dei suoi risultati, nei limiti e alle condizioni stabilite dall'articolo 2 del D.L. n. 67/97, convertito con modificazioni dalla legge n.135/97;
9. i contributi e le somme a carico del datore di lavoro, versate o accantonate a finanziamento delle forme pensionistiche complementari di cui al d.lgs. n.124/93 e successive modificazioni e integrazioni e a casse, fondi, gestioni previste da contratti, accordi o regolamenti aziendali, al fine di erogare prestazioni integrative previdenziali o assistenziali a favore del lavoratore e dei suoi familiari nel corso del rapporto o dopo la sua cessazione. I contributi e le somme predetti sono assoggettati a un contributo di solidarietà del 10% - di cui all'articolo 9bis della legge n.166/91 e al d.lgs. n.124/93 - a carico del datore di lavoro e devoluto alle gestioni pensionistiche di legge cui sono iscritti i lavoratori;
10. i trattamenti di famiglia di cui all'articolo 3, comma 3, lettera d) dello stesso testo unico, vale a dire gli assegni familiari, le quote di aggiunta di famiglia e le maggiorazioni di pensioni sostitutive degli assegni familiari. Resta invece soggetto a contributo ogni emolumento per carichi di famiglia erogato dal datore di lavoro in assenza delle condizioni di legge o eccedente i limiti ivi previsti.

8. Le indennità

Considerate le esclusioni dall'imponibile contributivo elencate al punto 3 del precedente paragrafo 7, particolare approfondimento meritano gli emolumenti aventi natura risarcitoria, in

considerazione della circostanza che tale esclusione deve essere letta, in via di principio e ferma restando le peculiarità delle singole fattispecie indennitarie, in combinato disposto con l'art. 6, comma 2, del TUIR. Secondo il disposto da ultimo citato, le somme percepite in sostituzione di redditi e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Letteralmente l'articolo così dispone: *"I proventi conseguiti in sostituzione dei redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti"*.

Il citato articolo 6 del TUIR detta, quindi, un principio di carattere generale, laddove distingue tra risarcimento per lucro cessante, riferito agli indennizzi risarcitori che sono veri e propri emolumenti sostitutivi di un reddito che il danneggiato non ha potuto conseguire per effetto dell'evento lesivo, e risarcimento del danno emergente, finalizzato a reintegrare il patrimonio del percettore, escluso quest'ultimo dall'imponibile contributivo

Sulla base del principio sopra illustrato, costituiscono redditi di lavoro dipendente alcuni emolumenti percepiti in sostituzione dello stesso, quali, tra le altre, le indennità di mancato preavviso e le indennità per congedi di maternità, paternità e parentali.

- Indennità di maternità, paternità e parentali

Tali indennità ai sensi dell'art. 2, comma 2, del decreto legislativo n.151/2001 per le Pubbliche Amministrazioni tenute ad erogarle direttamente corrispondono ai trattamenti economici previsti da disposizioni normative e contrattuali secondo la legislazione vigente.

Tale equiparazione normativamente stabilita, costituiscono redditi di lavoro dipendente e, quindi, assoggettabili a contribuzione le indennità, corrispondenti ai trattamenti economici, che devono essere erogate, ai sensi dell'art. 57 del medesimo decreto legislativo, nei casi di congedi di maternità, di paternità e parentali, alle lavoratrici ed ai lavoratori assunti dalle Amministrazioni pubbliche con contratto a tempo determinato.

Costituiscono, altresì, redditi di lavoro dipendente e, quindi, assoggettabili a contribuzione i trattamenti economici dovuti dall'Amministrazione pubblica presso cui si è svolto l'ultimo rapporto di lavoro nei casi di risoluzione del rapporto di lavoro - previsti dall'articolo 54, comma 3, lettere b) e c) del citato d.lgs. n. 151/2001 - che si verificano durante i periodi di congedo di maternità di cui agli articoli 16 e 17, nonché nei casi ammissione al godimento dell'indennità giornaliera di maternità contemplati dall'articolo 24, comma 2, del richiamato testo unico n. 151/2001.

- Indennità risarcitorie

E' escluso invece dalla stessa nozione di reddito il risarcimento del danno per la parte destinata a reintegrare il patrimonio del percettore a seguito di perdite o spese sostenute, vale a dire il c.d. danno emergente. Pertanto non possono considerarsi reddito imponibile in capo al lavoratore quelle somme che questi percepisce a titolo di risarcimento, ad esempio, di danni esistenziali, alla salute, sofferti a causa di infortuni sul lavoro o demansionamento ecc., per la stessa ragione per cui non possono farsi rientrare nella nozione di reddito di lavoro dipendente quelle somme erogate dal datore di lavoro e dirette ad integrare perdite patrimoniali del lavoratore derivanti dallo svolgimento dell'attività lavorativa (ad esempio, quelle corrisposte al dirigente al fine di mantenerlo indenne dalla responsabilità nei confronti di terzi per atti a fatti compiuti nello svolgimento delle mansioni affidategli).

Sono, altresì, esclusi dal reddito di lavoro dipendente gli indennizzi risarcitori percepiti dal lavoratore per danni fisici, quali ad esempio le somme corrisposte a titolo di equo indennizzo (in merito il Ministero delle Finanze ha riconosciuto la natura risarcitoria, come danno emergente, e, quindi, la conseguente esclusione dalla formazione del reddito imponibile delle

somme corrisposte a titolo di equo indennizzo, ai dipendenti pubblici e privati per menomazioni dell'integrità fisica riconosciute come tali a seguito dell'attività di servizio ai sensi dell'art.48 del d.P.R.686/57).

- L'assegno alimentare

Come chiarito dal Ministero delle Finanze al punto 1.5 della circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997, ai sensi dell'art. 6, co. 2, TUIR l'assegno alimentare, corrisposto ai dipendenti sospesi in via cautelare dal servizio e per i quali pende giudizio innanzi all'autorità giudiziaria, costituisce reddito da lavoro dipendente e, come tale, è assoggettato alla relativa tassazione. Da ciò consegue la sua imponibilità ai fini contributivi ai sensi dell'art. 6 del Decreto Legislativo n. 314/97.

- Indennità di cui all'art. 6 del d.P.R. n. 171/2011

Il d.P.R. n. 171/2011, emanato a norma dell'art. 55-octies del decreto legislativo n. 165/2001, ha introdotto la risoluzione unilaterale del rapporto di lavoro delle amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, degli enti pubblici non economici, degli enti di ricerca e delle Università, delle Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, in caso di permanente inidoneità psicofisica del lavoratore, prevedendo all'art. 6 la sospensione cautelare dal servizio prima della visita di accertamento del dipendente presuntivamente inidoneo fisicamente o psichicamente al lavoro (sulla base di presupposti espressamente disciplinati), valutabile ai fini dell'anzianità di servizio, nonché la corresponsione per tale periodo di un'indennità pari al trattamento retributivo spettante in caso di assenza per malattia in base alla legge e ai contratti collettivi. Nel caso in cui l'accertamento medico si concluda con un giudizio di piena idoneità l'Amministrazione provvede alla corresponsione delle somme decurtate. Tale la normativa vigente, essendo il periodo utile esclusivamente ai fini dell'anzianità di servizio, l'indennità erogata durante il periodo di adozione della misura cautelare non costituisce base imponibile ai fini contributivi, sia ai fini pensionistici che ai fini delle prestazioni di fine servizio. E' evidente, inoltre, che qualora si realizzi il diritto alla "*restitutio in integrum*" nell'ipotesi in cui l'accertamento medico si concluda con un giudizio di piena idoneità, i compensi erogati costituiscono base imponibile ai fini contributivi, con il conseguente obbligo a carico del datore di lavoro di provvedere alla regolarizzazione a tutte le Casse alle quali il lavoratore risulti iscritto.

9.Imponibilità contributiva delle somme corrisposte al lavoratore dipendente a seguito sentenze

9.1 Obbligazioni contributive discendenti da sentenze

E' utile approfondire in questa sede l'imponibilità contributiva delle somme riconosciute al lavoratore dipendente in forza di sentenza.

In caso di pronuncia giudiziaria passata in giudicato, il danno risarcibile, nella misura da ricondursi al lucro cessante, avendo natura retributiva, si identifica nell'imponibile assoggettabile a contribuzione, in conformità a quanto disposto dall'articolo 49 del DPR 917 del 1986. In merito alle competenze retributive utili da considerare in sede di regolarizzazione contributiva occorre far riferimento alla retribuzione cosiddetta "virtuale", ovvero all'insieme delle voci stipendiali a carattere fisso e continuativo, con esclusione di quelle strettamente legate all'effettiva presenza.

Premesso inoltre che "*Le sanzioni civili, quali le somme aggiuntive o gli interessi compensativi, previste per l'omesso o tardivo versamento dei contributi previdenziali, costituiscono una conseguenza automatica dell'inadempimento, in funzione di rafforzamento dell'obbligazione contributiva e di predeterminazione legale della misura del danno subito dall'istituto*

previdenziale, prescindendo da qualsiasi indagine circa l'imputabilità e la colpa dell'inadempimento" (Cass. civ., sez. lav., 26-06-2008, n. 17507), è opportuno precisare che i contributi, come sopra determinati, sono assoggettabili alle disposizioni sanzionatorie sancite dall'articolo 116, comma 8 e seguenti della legge 23 dicembre 2000, n.388.

Quindi in concreto, ed in via del tutto generale, ferme restando le peculiarità di ciascuna fattispecie da esaminare di volta in volta, le attribuzioni patrimoniali o quote di esse, aventi natura retributiva, dovute al lavoratore a seguito di accertamento in sede giudiziale – ad esempio in caso di ricostruzione di carriera - costituiscono redditi di lavoro dipendente da assoggettare a contribuzione.

Qualora la sentenza di accertamento o costitutiva abbia efficacia retroattiva, statuendo la debenza ora per allora di somme dovute al lavoratore aventi natura retributiva, anche l'obbligazione al versamento della contribuzione sorge contestualmente alla ricorrenza dell'obbligazione retributiva, con la maggiorazione delle somme aggiuntive in base ai criteri previsti dalle vigenti disposizioni per le diverse tipologie di inadempimento contributivo, nell'ambito delle quali si colloca la fattispecie concreta.

Si precisa che l'indennità sostitutiva della reintegrazione è esente da contribuzione previdenziale in quanto non ha natura retributiva, essendosi il rapporto di lavoro risolto con la percezione della stessa.

Per consolidata giurisprudenza di legittimità, sono invece dovuti i contributi previdenziali sulle somme corrisposte al lavoratore fino al momento dell'effettivo pagamento dell'indennità (cfr. Cass. 16 novembre 2009, n.24200).

9.2. Regolarizzazioni contributive da sentenze

Sulla base di quanto argomentato nel paragrafo precedente e ferme restando, si ripete, le specificità delle singole controversie, l'eventuale decorso dei termini prescrizionali e le concrete statuizioni contemplate nelle pronunce giudiziali, per l'aggiornamento della posizione assicurativa e la regolarizzazione contributiva connessa a spettanze economiche dovute all'iscritto a seguito di sentenze aventi efficacia retroattiva, l'Amministrazione di appartenenza è tenuta a compilare, nell'ambito del flusso UniEmens, Lista PosPA, per i periodi pregressi i quadri V1, casuale 7, per ciascun periodo di riferimento, valorizzando l'elemento <CodMotivoUtilizzo> con il codice 3 "regolarizzazione da sentenza" e l'elemento <DescrMotivoUtilizzo> con i riferimenti specifici della sentenza. Il periodo di riferimento del V1 non può essere superiore al mese. Nei quadri V1 gli elementi devono essere valorizzati con gli importi corrispondenti alle obbligazioni contributive derivanti dalla sentenza secondo quanto precisato nel precedente paragrafo 9.1. L'elemento ente versante, deve essere valorizzato indicando il codice fiscale del dichiarante nonché l'anno e il mese relativo alla data di deposito o di notifica della sentenza^[2].

a) Termini per l'invio

Dette denunce devono pervenire entro il terzo mese successivo alla data di deposito della sentenza, qualora il datore di lavoro si sia costituito in giudizio, ovvero alla data di notifica della sentenza, qualora il datore di lavoro sia rimasto contumace.

b) Sanzioni: criteri temporali per il calcolo

I contributi dovuti devono essere maggiorati delle sanzioni previste dall'art. 116, commi da 8 e segg. della legge n.388/2000, con riferimento alle quali si forniscono le seguenti indicazioni concernenti i criteri di individuazione delle diverse fattispecie di inadempimento e le scadenze temporali:

- se il soggetto obbligato – datore di lavoro – risulti costituito in giudizio, le sanzioni devono essere calcolate a decorrere dalla data di ricorrenza dell'obbligazione contributiva, che deve essere riferita alle scadenze dei singoli ratei retributivi (*dies a quo*), fino alla data di deposito della sentenza (*dies ad quem*), qualora lo stesso provveda al

versamento della contribuzione, o, in alternativa, presenti istanza di rateazione, entro il giorno 16 del mese successivo al termine sopra indicato per l'invio della denuncia;

- nell'ipotesi in cui il datore di lavoro sia rimasto contumace, le sanzioni devono essere calcolate dalla data di ricorrenza dell'obbligazione contributiva, riferita alle scadenze dei singoli ratei retributivi (*dies a quo*), fino alla data della notifica della sentenza (*dies ad quem*), qualora lo stesso provveda al versamento della contribuzione, o in alternativa presenti istanza di rateazione, entro il giorno 16 del mese successivo al predetto termine fissato per l'invio della denuncia^[3].

c) Modalità di configurazione delle fattispecie sanzionatorie

Precisate le cadenze temporali, le sanzioni applicabili sono quelle connesse alla fattispecie dell'evasione contributiva di cui all'art. 116, comma 8, lett. b), ferma restando l'eventuale rimodulazione delle stesse nell'ipotesi in cui le fattispecie concrete siano riconducibili ad inadempimenti contributivi di minore gravità, (ad es. comma 10 che prevede le oggettive incertezze...), previa istanza da parte del datore di lavoro da inoltrare all'area Gestione Dipendenti Pubblici, della sede territorialmente competente, cui è demandata l'istruttoria dell'esito della pronuncia giudiziale e la verifica della sussistenza dei presupposti per l'applicabilità dei diversi criteri sanzionatori.

d) Sanzioni nei casi in cui l'invio della denuncia per i periodi pregressi effettuato nei termini non è seguito dal versamento

Si aggiunge che, nell'ipotesi in cui l'Amministrazione abbia inviato la denuncia, (V1 causale 7) entro il terzo mese successivo alla data di deposito/notifica, ma non abbia provveduto al versamento o in alternativa non abbia presentato domanda di rateazione entro il giorno 16 del mese successivo alla data di scadenza fissata, le sanzioni riprendono a maturare dalla data di deposito/notifica fino alla data dell'effettivo saldo, riconducendole, per tale periodo, alla fattispecie di cui alla lett. a) del comma 8 del medesimo art. 116.

Tale tipologia di inadempimento contributivo si configura anche nell'ipotesi in cui nel periodo precedente sia stata applicata una sanzione di minore gravità.

e) Sanzioni nei casi in cui né l'invio della denuncia per i periodi pregressi né il versamento vengono effettuati nei termini

Nell'ipotesi, infine, in cui l'Amministrazione non abbia provveduto né all'invio della denuncia, né al versamento (o, in alternativa, all'istanza di rateazione), le ulteriori sanzioni dovute a decorrere dalla data di deposito/notifica della sentenza devono essere ricondotte alla fattispecie di cui al primo periodo della lett. b) del citato comma 8.

f) Modalità operative per il calcolo delle sanzioni e il versamento

Per la quantificazione e successivo versamento delle sanzioni, è possibile rivolgersi alle strutture territoriali di riferimento dell'area Gestione Dipendenti Pubblici.

I crediti derivanti dalle sanzioni per ritardato pagamento sono inseriti tra i recuperi crediti afferenti all'ente interessato. Il contributo per "Sanzioni per omesso o ritardato pagamento" deve essere riferito alla gestione dove è prevalente il contributo dovuto derivante dalla sentenza, assumendo come scadenza per il pagamento delle sanzioni il giorno 16 del mese successivo al termine fissato per l'invio della denuncia e, come periodo di riferimento, il mese della denuncia che contiene quei contributi.

Qualora, nonostante la denuncia sia stata tempestiva, il versamento non venga effettuato entro l'indicato termine, si calcoleranno le sanzioni per ritardato pagamento sui contributi comunicati con UniEmens; aggiungendo alle sanzioni già calcolate per evasione fino alla data di notifica/deposito, quelle maturate, per ritardato pagamento, da tale data fino alla data di scadenza inizialmente fissata (16 del mese successivo al termine fissato per l'invio della denuncia), di fatto neutralizzando il periodo c.d. di "comporto".

Ove, invece, non pervengano nei termini come sopra precisati né la dichiarazione né il

versamento, si configurerà l'ipotesi di evasione contributiva, con conseguente necessità di calcolare le sanzioni per evasione dalle scadenze dei singoli ratei retributivi (*dies a quo*) fino alla data di denuncia.

Il pagamento di quanto dovuto deve essere effettuato con il modello F24 – utilizzando, per la quota capitale, le causali relative alla contribuzione obbligatoria e, per le sanzioni, la causale 25 sulla gestione prevalente - sul quale dovranno essere compilate in modo differenziato righe distinte a seconda che il versamento attenga a contribuzione corrente o da regolarizzare in base a sentenza.

10. Imponibilità contributiva delle somme corrisposte a seguito di transazioni nell'ambito dei rapporti di lavoro subordinato.

10.1. Obbligazioni contributive discendenti da transazioni

Premesso che *“L'obbligazione contributiva è completamente insensibile agli effetti della transazione; la totale estraneità ed inefficacia della transazione eventualmente intervenuta tra datore di lavoro e lavoratore nei riguardi del rapporto contributivo discende dal principio che, alla base del calcolo dei contributi previdenziali, deve essere posta la retribuzione dovuta per legge o per contratto individuale o collettivo e non quella di fatto corrisposta; pertanto la sussistenza dei crediti di lavoro azionati dal dipendente deve essere accertata indipendentemente dall'accordo concluso tra le parti, al solo fine dell'assoggettamento dei relativi importi (in quanto compresi nella retribuzione dovuta) all'obbligo contributivo.* (Cass. civ., sez. lav., 13-08-2007, n. 17670) appare utile in questa sede osservare in quale modo le transazioni incidono sulle obbligazioni contributive.

Come per le somme erogate a seguito di sentenze di condanna da parte del giudice del lavoro, eccezion fatta per le somme corrisposte a titolo di risarcimento del danno emergente, le somme erogate a seguito di transazione di controversie di lavoro costituiscono reddito di lavoro dipendente, ogni qual volta risulti da un'accurata ricognizione della singola fattispecie che dette somme conservano funzione di corrispettivo, sia pure indiretto, di obbligazioni che trovano titolo nel rapporto di lavoro (v. Cass. n. 6663/2002; Cass. n. 11301/2002; Cass. n. 3213/2001). Quanto sopra non solo nell'ipotesi di transazione cd. semplice (che si realizza quando il negozio transattivo si limita a modificare il rapporto controverso, lasciandolo tuttavia come causa dei diritti e degli obblighi derivanti dalla transazione), ma anche nell'ipotesi di transazione novativa, che si attua quando le parti, volontariamente e facendosi reciproche concessioni o rinunce, sostituiscono al rapporto sottostante originario un diverso rapporto giuridico per cui la causa dei rispettivi diritti e obblighi non ha più nulla a che fare con il rapporto controverso, ma trova origine nel nuovo rapporto creato con la transazione medesima.

D'altro canto, l'attuale formulazione del TUIR contempla una più ampia definizione di redditi di lavoro dipendente considerando in tale ambito anche le somme derivanti dalle transazioni, in quanto comunque relazionabili al rapporto di lavoro subordinato ove le parti della transazione siano il datore di lavoro e il lavoratore. Esplicita in questo senso è stata la posizione dell'Amministrazione finanziaria la quale, con la citata circolare 23 dicembre 1997 n. 326/E/97, ha precisato che rientrano nel reddito di lavoro dipendente *“le somme e i valori, comunque percepiti, a seguito di transazioni, anche novative, intervenute in costanza di rapporto di lavoro o alla cessazione dello stesso”*.

Definita, come sopra, l'assoggettabilità contributiva delle somme derivanti da accordo transattivo, occorre ora fissare i criteri di quantificazione della relativa obbligazione. Nel merito occorre ricordare che, stante l'indisponibilità e, quindi, l'intransigibilità dell'obbligazione contributiva, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 2115, terzo comma, del cod. civ., secondo cui *“è nullo qualsiasi patto diretto ad eludere gli obblighi relativi alla previdenza ed alla assistenza”*, l'ammontare dell'imponibile contributivo può non essere coincidente con le somme riconosciute in sede di transazione. Ciò in quanto l'imponibilità contributiva deve essere riferita alle retribuzioni virtuali, calcolate, cioè per intero, di cui avrebbe avuto diritto il lavoratore se non fosse intervenuto l'accordo transattivo, corrispondenti alla categoria e qualifica professionale posseduta dall'interessato durante il periodo contributivo oggetto

dell'atto transattivo ed adeguate in relazione alla dinamica contrattuale della stessa categoria e qualifica.

Una reciproca concessione tra datore di lavoro e lavoratore, consistente nella rinuncia anche parziale al versamento di quanto dovuto/accertato a titolo di contribuzione, rientrerebbe infatti nella previsione di nullità di cui al citato articolo 2115 del cod. civ..

10.2. Regolarizzazioni contributive da transazioni

Per l'aggiornamento della posizione assicurativa e la regolarizzazione contributiva riferita a periodi ed a retribuzioni - o incrementi di retribuzioni - discendenti da transazioni, l'Amministrazione di appartenenza deve compilare, nell'ambito del flusso UniEmens, Lista PosPA, per i periodi pregressi i quadri V1, casuale 7, per ciascun periodo di riferimento, valorizzando, l'elemento <CodMotivoUtilizzo> con il codice 4 "regolarizzazione da transazione" e l'elemento <DescrMotivoUtilizzo> con i riferimenti specifici della transazione.

Il periodo di riferimento del V1 non può essere superiore al mese solare.

Nei quadri V1 gli elementi devono essere valorizzati con i valori corrispondenti alle obbligazioni contributive conseguenti alla transazione, secondo quanto precisato nel precedente paragrafo 10.1. L'elemento ente versante, deve essere valorizzato indicando il codice fiscale del dichiarante nonché l'anno e il mese relativo alla data di sottoscrizione della transazione.

a) Termini per l'invio

Dette denunce devono pervenire entro il terzo mese successivo alla data di sottoscrizione della transazione.

b) Sanzioni: criteri temporali per il calcolo

Analogamente a quanto è stato indicato per le sentenze, i contributi devono essere maggiorati delle somme aggiuntive dovute in funzione delle vigenti disposizioni sanzionatorie, da calcolare con riferimento alle singole cadenze temporali dei ratei retributivi (*dies a quo*) fino alla data della sottoscrizione della transazione (*dies ad quem*), fermo restando che il versamento venga effettuato, o in alternativa venga inoltrata istanza di rateazione, entro il giorno 16 del mese successivo al termine fissato per l'invio della denuncia.

c) Modalità di configurazione delle fattispecie sanzionatorie

Per le suddette cadenze temporali le sanzioni applicabili sono quelle connesse alla fattispecie dell'evasione contributiva di cui all'art. 116, comma 8, lett. b), ferma restando l'eventuale rimodulazione delle stesse nell'ipotesi in cui le fattispecie concrete siano riconducibili ad inadempimenti contributivi di minore gravità, previa istanza da parte del datore di lavoro da inoltrare all'area Gestione Dipendenti Pubblici, della sede territorialmente competente, cui è demandata l'istruttoria dell'esito della transazione e la verifica della sussistenza dei presupposti per l'applicabilità dei diversi criteri sanzionatori.

d) Sanzioni nei casi in cui l'invio della denuncia per i periodi pregressi effettuato nei termini non è seguito dal versamento

Similmente al par. 9.2 nell'ipotesi in cui l'Amministrazione abbia inviato la denuncia per i periodi pregressi entro il terzo mese successivo alla sottoscrizione della transazione, ma non abbia provveduto al versamento, o in alternativa non abbia presentato domanda di rateazione, entro il giorno 16 del mese successivo riprendono a maturare le sanzioni dalla data di sottoscrizione della transazione fino alla data dell'effettivo saldo, riconducendole, per tale periodo, alla fattispecie di cui alla lett. a) del comma 8 del medesimo art. 116, anche nell'ipotesi in cui nel periodo precedente sia stata applicata una sanzione di minore gravità.

e) Sanzioni nei casi in cui né l'invio della denuncia per i periodi pregressi né il versamento

vengono effettuati nei termini

Parimenti nell'ipotesi in cui l'Amministrazione non abbia provveduto né all'invio della denuncia, né al versamento (oltre che in alternativa all'istanza di rateazione), le ulteriori sanzioni dovute a decorrere dalla data di deposito/notifica della sentenza devono essere ricondotte alla fattispecie di cui al primo periodo della lett. b) del citato comma 8.

f) Modalità operative per il calcolo delle sanzioni e il versamento

Per la quantificazione e successivo versamento delle sanzioni è possibile rivolgersi alle strutture territoriali di riferimento della Gestione Dipendenti pubblici.

I crediti derivanti dalle sanzioni per ritardato pagamento sono inseriti tra i recuperi crediti afferenti all'ente interessato. Il contributo per "Sanzioni per omesso o ritardato pagamento" deve essere riferito alla gestione dove è prevalente il contributo dovuto derivante dalla transazione, assumendo come scadenza per il pagamento delle sanzioni il giorno 16 del mese successivo al termine fissato per l'invio della denuncia, e, come periodo di riferimento, il mese della denuncia che contiene quei contributi.

Qualora, nonostante la denuncia sia stata tempestiva, il versamento non venga effettuato entro il previsto termine, si calcoleranno le sanzioni per ritardato pagamento sui contributi comunicati con UniEmens; aggiungendo alle sanzioni già calcolate per evasione fino alla data della transazione, quelle maturate, per ritardato pagamento, da tale data fino alla data di scadenza inizialmente fissata (16 del mese successivo al termine fissato per l'invio della denuncia), di fatto neutralizzando il periodo c.d. di "comporto".

Ove, invece, non pervengano nei termini come sopra precisati, né la dichiarazione né il versamento, si configurerà l'ipotesi di evasione contributiva, con conseguente necessità per l'operatore di calcolare le sanzioni per evasione dalle scadenze dei singoli ratei retributivi (*dies a quo*) fino alla data di denuncia.

Il pagamento deve essere effettuato con il modello F24 – utilizzando, per la quota capitale, le causali relative alla contribuzione obbligatoria e, per le sanzioni, la causale 25 sulla gestione prevalente - sul quale dovranno essere compilate in modo differenziato righe distinte a seconda che il versamento attenga a contribuzione corrente o da regolarizzare in base a transazione.

2^ Parte: retribuzioni imponibili nelle aspettative utili senza assegni – Analisi di singole fattispecie

11. Obbligazioni contributive nelle ipotesi di aspettative utili senza assegni

Definite come sopra le categorie reddituali ai fini dell'assoggettabilità a contribuzione, si passa ora ad esaminare alcune principali casistiche di aspettative senza assegni "utili", che comportano la sospensione della prestazione lavorativa e dell'obbligo di corresponsione della retribuzione, nelle quali, tuttavia, permane l'obbligazione contributiva e, quindi, l'obbligo a carico del datore di lavoro della denuncia mensile e del versamento della contribuzione, in virtù della tutela previdenziale espressamente contemplata da disposizioni di legge.

In tali casi, in cui le aspettative vengono definite "utili", in presenza della sospensione dell'erogazione della retribuzione, la retribuzione accreditabile nella posizione assicurativa e, quindi, da indicare nella denuncia mensile deve essere commisurata ad un imponibile virtuale, quantificabile sulla base di criteri diversi a seconda delle tipologie di aspettative.

12. Aspettativa per incarico di Direttore Generale, Sanitario, Amministrativo

Per quanto attiene tali figure professionali, l'articolo 3 *bis*, comma 11, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n.502, come modificato dall'art. 3 del decreto legislativo n. 229/1999, dispone che la nomina a direttore generale, amministrativo e sanitario determina per i

lavoratori dipendenti il collocamento in aspettativa senza assegni e il diritto al mantenimento del posto. L'aspettativa è concessa entro sessanta giorni dalla richiesta. Il periodo di aspettativa è utile ai fini del trattamento di quiescenza e di previdenza.

Per i lavoratori iscritti alla Gestione Dipendenti Pubblici, le Amministrazioni di appartenenza provvedono ad effettuare il versamento dei contributi a favore delle Casse alle quali il Direttore risulta iscritto all'atto della nomina, comprensivi delle quote a carico del dipendente.

In tale tipologia di aspettativa utile l'imponibile contributivo ai fini pensionistici, ai fini del trattamento di fine servizio, oltre che del fondo credito, corrisponde al trattamento economico corrisposto per l'incarico conferito nei limiti dei massimali di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 24 aprile 1997, n. 181, che vengono annualmente rivalutati sulla base dell'indice ISTAT.

L'Amministrazione di appartenenza ha il diritto di richiedere il rimborso di tutto l'onere complessivamente sostenuto all'Unità sanitaria locale o all'Azienda ospedaliera interessata, la quale procede al recupero della quota a carico dell'interessato.

Nell'ipotesi in esame si realizza una obbligazione solidale tra l'Ente di appartenenza, che ha collocato il dipendente in aspettativa, tenuto al versamento della contribuzione, e la struttura sanitaria presso cui il dipendente svolge l'incarico.

In tali ipotesi, considerato che i soggetti tenuti ad inviare la denuncia mensile contributiva, come già rappresentato in via generale nella circolare n. 105 del 7 agosto 2012, sono i sostituti di imposta, la struttura sanitaria è tenuta a inviare la denuncia, nella quale deve essere valorizzata la sezione altro ente versante dell'elemento E0, come avviene, secondo le regole generali, in tutte le ipotesi in cui il versamento dei contributi venga effettuato da un soggetto diverso dal dichiarante.

12.1. Modalità di compilazione della denuncia

Nel mese in cui il dipendente è collocato in aspettativa, l'Amministrazione di appartenenza deve valorizzare l'elemento <CodiceCessazione> dell'elemento E0 con il codice 38 "Aspettativa per incarico di Direttore Generale, Amministrativo o Sanitario di Aziende Sanitarie Locali o Aziende Ospedaliere".

La struttura sanitaria deve valorizzare gli elementi relativi all'azienda, ente di appartenenza e sede di servizio con i propri riferimenti utilizzando il codice TipoServizio 55 "Incarico di Direttore Generale, Amministrativo o Sanitario delle Aziende Sanitarie Locali ed Ospedaliere".

Si coglie l'occasione per evidenziare che nel caso in cui l'Amministrazione di appartenenza abbia trasmesso le denunce del personale in esame, tutte le denunce trasmesse a decorrere dalle retribuzioni di ottobre 2012 dovranno essere annullate valorizzando uno o più elementi V1, causale 6.

La Struttura sanitaria è tenuta ad inviare la denuncia, compilando uno o più elementi V1, causale 2, utilizzando il codice tipo servizio 55 "Incarico di Direttore Generale, Amministrativo o Sanitario delle Aziende Sanitarie Locali ed Ospedaliere" e valorizzando l'elemento <EnteVersante> nel caso in cui l'Amministrazione di appartenenza abbia effettuato direttamente i versamenti.

Per i periodi antecedenti alle retribuzioni di ottobre 2012, la Struttura sanitaria è tenuta ad accertare se la denuncia sia stata trasmessa dall'Amministrazione di appartenenza e a provvedere al suo invio nel caso in cui quest'ultima non vi abbia provveduto, valorizzando l'elemento <EnteVersante> con i dati dell'ente di appartenenza, nel caso in cui quest'ultimo abbia provveduto direttamente al versamento dei contributi.

La struttura sanitaria è tenuta a valorizzare la gestione pensionistica di riferimento del dipendente in relazione al rapporto di lavoro con l'amministrazione di appartenenza che ha collocato il proprio dipendente in aspettativa.

Per la valorizzazione degli elementi relativi al trattamento di fine servizio si rinvia alle indicazioni già fornite con la circolare n.8 del 10 gennaio 2013.

13. Aspettativa per cooperazione nei Paesi in via di sviluppo

In conformità alla previsione normativa di cui all'articolo 32 della legge n.49 del 26 febbraio 1987, integrato dall'articolo 3 della legge n.288 del 29 agosto 1991, i pubblici dipendenti che vengano impegnati dalle Organizzazioni non governative con contratti di cooperazione, di durata inferiore a due anni, per l'espletamento di compiti di rilevante responsabilità tecnica gestionale e organizzativa nei Paesi in via di sviluppo, hanno diritto ad essere collocati in aspettativa per tutta la durata del contratto di cooperazione. Per tale durata i pubblici dipendenti conservano il proprio *status* giuridico ed in particolare il regime pensionistico e previdenziale spettante.

Come disposto nella legge sopra citata, la contribuzione è posta a carico del Ministero degli Affari Esteri - Direzione Generale per la Cooperazione e lo Sviluppo.

La citata Direzione Generale è obbligata al versamento a favore delle Casse alle quali i cooperanti risultino iscritti al momento del collocamento in aspettativa della contribuzione ai fini pensionistici - *CPDEL, CPS, CPI, CPUG, CTPS* - ai fini dei trattamenti di fine servizio, oltre che ai fini della Gestione Unitaria delle Attività creditizie e sociali e, ove iscritti, ai fini dell'ENPDEP e dell'ENAM.

La contribuzione dovuta deve essere calcolata sulla base dell'imponibile contributivo costituito dai compensi effettivamente percepiti in virtù del contratto di cooperazione con l'applicazione delle aliquote previste dalle Casse/Gestioni di appartenenza.

Per gli ulteriori approfondimenti si rinvia alla circolare n. 4 del 18 marzo 2008 della Gestione Dipendenti Pubblici.

La predetta Direzione Generale per la Cooperazione e lo Sviluppo del Ministero degli Affari Esteri, quale sostituto di imposta, è tenuta alla trasmissione delle denunce contributive e al pagamento dei contributi.

Nel mese in cui il dipendente è collocato in aspettativa l'Amministrazione di appartenenza deve valorizzare l'elemento <CodiceCessazione> dell'elemento E0 con il codice 41 "Aspettativa per cooperazione paesi in via di sviluppo".

La valorizzazione degli elementi della denuncia deve essere riferita a tutte le gestioni di riferimento del dipendente, utilizzando il codice Tipo Servizio 57 "Cooperazione con paesi in via di sviluppo - art. 32 della legge 49 del 26 febbraio 1987; art.3 della legge 288 del 29 agosto 1991".

14. Esonero

L'istituto dell'esonero dal servizio è stato introdotto dall'articolo 72 del decreto legge n.112 del 25 giugno 2008, convertito nella legge n.133 del 6 agosto 2008. Il primo comma ha previsto un esodo volontario dal servizio per i dipendenti pubblici nel corso del quinquennio antecedente la data di maturazione dell'anzianità contributiva di 40 anni. Durante il periodo di esonero il dipendente ha diritto ad un trattamento economico pari al cinquanta per cento (elevato al settanta per cento nei casi in cui il dipendente documenti di svolgere, a titolo gratuito, attività presso ONLUS, Associazioni di promozione sociale, etc.) di quello complessivamente goduto per competenze fisse ed accessorie al momento del collocamento nella nuova posizione.

All'atto del collocamento a riposo il dipendente ha diritto al trattamento di quiescenza e previdenza che sarebbe spettato se fosse rimasto in servizio.

Per tutta la durata dell'esonero le Amministrazioni di appartenenza sono obbligate al versamento della relativa contribuzione, sia per la quota a proprio carico sia per quella a carico del dipendente, ai fini pensionistici, del trattamento di fine servizio, oltre che della Gestione unitaria delle prestazioni creditizie e sociali, dell'ENPDEP e dell'ENAM, ove iscritto, da calcolare sulla retribuzione c.d. virtuale, corrispondente all'intera retribuzione che il dipendente avrebbe percepito, per le voci in godimento, se avesse continuato a svolgere la propria attività lavorativa.

Le componenti della retribuzione virtuale da considerare, in particolare, quale base imponibile contributiva ai fini pensionistici ed ai fini del fondo credito sono:

- il trattamento fondamentale di natura variabile, corrispondente alla retribuzione corrispondente alla categoria e qualifica professionale posseduta dall'interessato all'atto del collocamento in esonero, da rivalutare per effetto dei miglioramenti contrattuali e dei miglioramenti retributivi che intervengono nei periodi successivi al collocamento medesimo;
- il trattamento accessorio di natura fissa, pari agli importi calcolati per la determinazione del trattamento economico temporaneo da attribuire per tutto il periodo di esonero e cioè agli importi di cui il dipendente risulta titolare al momento in cui lo stesso viene collocato nella nuova posizione, ivi comprese le componenti legate alla produttività ed ai risultati, con esclusione di quelle legate direttamente alla prestazione lavorativa.

Per quanto attiene l'imponibile utile ai fini delle prestazioni di fine servizio la retribuzione virtuale è costituita da tutte le voci utili ai fini delle medesime prestazioni.

In tale ipotesi le Amministrazioni di appartenenza sono tenute ad inviare la denuncia per tutto il periodo di durata dell'esonero, indicando il codice tipo servizio 47 "Esonero art.72 D.L. 112/2008", valorizzando gli elementi con il valore virtuale della retribuzione secondo le indicazioni sopra riportate.

Per ulteriori approfondimenti si rinvia alla circolare n. 27 del 29 dicembre 2009 della Gestione Dipendenti Pubblici.

15. Fuori ruolo

L'istituto del collocamento fuori ruolo è disciplinato dall'articolo 56 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica n.3 del 10 gennaio 1957 concernente lo Statuto degli impiegati civili dello Stato.

Una particolare fattispecie di fuori ruolo è prevista dalla legge 27 luglio 1962, n. 1114, che, nel disciplinare la posizione giuridica ed economica dei dipendenti pubblici, autorizzati ad assumere un impiego presso Enti o Organismi internazionali o ad esercitare funzioni presso Stati esteri, ha precisato all'art.1, comma 2, che all'impiegato collocato fuori ruolo si applicano le norme contenute nel predetto testo unico.

Detta disposizione, originariamente dettata per i lavoratori dipendenti iscritti alla Cassa Stato, è stata modificata dall'art.8, comma 1, della legge 15 luglio 2002, n.145 che ha sostituito il citato articolo 1, individuando in tutto il personale dipendente delle pubbliche Amministrazioni in rassegna nell'art. 1, comma 2, del decreto legislativo n.165/2001 l'ambito soggettivo dei destinatari della predette norma.

Per espressa previsione normativa, il periodo di tempo trascorso in tale posizione è interamente tutelato agli effetti del trattamento di quiescenza e previdenza, per cui l'Amministrazione di appartenenza del lavoratore interessato – obbligato al versamento della ritenuta a proprio carico all'Amministrazione di appartenenza - con la quale il rapporto di lavoro non deve intendersi interrotto, è tenuta al versamento della relativa contribuzione da calcolare sull'imponibile virtuale, corrispondente alla retribuzione che sarebbe spettata al dipendente se fosse rimasto in servizio, secondo le vigenti aliquote di finanziamento ai fini pensionistici, previdenziali, ai fini della gestione credito ed eventualmente delle gestioni ENPDEP ed ENAM, qualora il dipendente risulti iscritto all'atto del collocamento in fuori ruolo.

In tali ipotesi le Amministrazioni di appartenenza sono tenute ad inviare la denuncia per tutto il periodo di durata dell'aspettativa, indicando il codice tipo servizio 15 "Aspettativa personale fuori ruolo impiego presso enti ed organismi internazionali di cui all'art. 1 della legge n. 1114 del 27/07/1962e" valorizzando gli elementi con l'importo valore virtuale della retribuzione secondo le indicazioni sopra riportate.

16. Congedo straordinario per dottorato di ricerca

L'articolo 2 della legge del 13 agosto 1984, n. 476, come successivamente integrato e modificato, ha previsto la valutabilità ai fini del trattamento di quiescenza e previdenza del congedo straordinario senza assegni (con percezione del corrispettivo previsto per la borsa di

studio, ove ricorrano le condizioni richieste) per la partecipazione al corso di dottorato di ricerca.

Durante tutto il periodo di frequenza, che non costituisce interruzione dal servizio^[4], permane l'obbligo a carico dell'Amministrazione di appartenenza al versamento della contribuzione, che deve essere rapportata alla retribuzione annua contributiva goduta dall'interessato al momento della concessione del congedo straordinario.

Nell'ipotesi di ammissione al corso di dottorato di ricerca senza borsa di studio o nel caso di rinuncia da parte del lavoratore alla borsa di studio, ai sensi dell'articolo 52, comma 57, della legge 28 dicembre 2001, n.448, che ha integrato l'articolo 2 della legge 476/1984, il medesimo lavoratore ha il diritto a conservare il trattamento economico in godimento nell'Amministrazione presso la quale è instaurato il rapporto di lavoro. In tale ipotesi il versamento contributivo deve essere commisurato al trattamento economico effettivamente corrisposto.

In tale tipologia di aspettativa le Amministrazioni di appartenenza sono tenute ad inviare le denunce mensili contributive per tutta la durata del congedo per dottorato di ricerca, utilizzando il codice tipo servizio 56 "Aspettativa per Dottorato di Ricerca - art. 2 della legge 476 del 13 agosto 1984" valorizzando gli elementi con la retribuzione virtuale ovvero con il trattamento economico effettivamente corrisposto nel caso in cui il dipendente conservi il trattamento economico in godimento nell'Amministrazione presso la quale è instaurato il rapporto di lavoro.

Tale contribuzione deve essere versata in riferimento alla gestione pensionistica, previdenziale, alla gestione credito ed eventualmente all'ENPDEP e all'ENAM, qualora il dipendente risulti iscritto a tali Casse.

17. Congedo straordinario per assistenza ai familiari di soggetti portatori di handicap

Il decreto legislativo 26 marzo 2001, n. 151, ha disciplinato all'articolo 42, comma 5 – la cui originaria formulazione è stata sostituita con gli attuali commi da 5 a 5-*quinquies* dall'art. 4, comma 1 lettera b), del decreto legislativo 18 luglio 2011, n. 119 – una particolare tutela in favore dei familiari di soggetti portatori di handicap in condizione di gravità, riconoscendo al coniuge convivente o in subordine, ai genitori anche adottivi, ovvero ai figli conviventi o ai fratelli e alle sorelle conviventi, il diritto ad un congedo straordinario per un periodo massimo di due anni nella vita lavorativa dei richiedenti, fruibile anche in forma frazionata^[5].

Durante tale periodo – che è riconosciuto ai fini dell'anzianità di servizio valevole per il raggiungimento del diritto a pensione e per la sua misura, ma non ai fini della progressione di carriera - i richiedenti hanno titolo ad una indennità economica corrispondente all'ultima retribuzione percepita con riferimento alle voci fisse e continuative del trattamento, che deve essere corrisposta dall'Amministrazione datrice di lavoro, cui peraltro va inoltrata la domanda per ottenere il beneficio.

L'indennità al lordo della relativa contribuzione per esplicita previsione normativa spetta fino all'importo complessivo annuo pari a € 43.579,06 (importo riferito all'anno 2010, rivalutato annualmente a decorrere dall'anno 2011 sulla base della variazione dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati. Per l'anno 2013 ammonta a € 46.836,00.

Il suddetto limite, come evidenziato dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali a seguito di concordati avvisi del Ministero dell'economia e delle finanze e del Dipartimento della funzione pubblica, è applicabile anche agli iscritti alla Gestione Dipendenti Pubblici.

Ed invero, non sussistendo nel settore pubblico una disposizione più favorevole relativa allo specifico istituto del "congedo straordinario" di due anni, disciplinato dalla norma in esame, quest'ultima deve essere applicata tenendo conto del limite di spesa previsto.

Pertanto, in merito ai criteri applicativi di tale ultima disposizione, il predetto importo di € 46.836,00 rappresenta il tetto massimo complessivo annuo dell'indennità erogabile al lordo della contribuzione riferita sia alla quota a carico dell'Ente datore di lavoro che a quella a carico del lavoratore dovuta alla gestione previdenziale di riferimento.

Ai fini contributivi per i dipendenti pubblici non è previsto l'accredito figurativo a carico della Gestione Dipendenti Pubblici neanche sulla parte eccedente laddove la retribuzione effettiva

risulti maggiore del tetto retributivo previsto.

Le Amministrazioni di appartenenza sono, quindi, tenute al versamento a favore dei soggetti beneficiari della contribuzione obbligatoria ai fini pensionistici, del fondo credito ed eventualmente dell'ENPDEP e dell'ENAM, da quantificare sulla base dell'imponibile contributivo corrispondente al trattamento economico corrisposto nel limite del citato tetto massimale.

Non rientra nel suddetto imponibile l'importo (rateo) della tredicesima mensilità, in quanto il già citato comma 5-*quinquies* dell'articolo 42, come modificato, ne prevede esplicitamente

l'esclusione^[6]. Detto trattamento non è parimenti assoggettabile alla contribuzione TFS/TFR, in quanto la medesima previsione normativa espressamente prevede che il congedo di cui trattasi non rileva ai fini del trattamento di fine rapporto e, quindi, per gli aventi diritto, ai fini del trattamento di fine servizio.

In tale ipotesi le Amministrazioni di appartenenza sono tenute ad inviare le denunce mensili contributive per i periodi del congedo straordinario, indicando il codice tipo servizio 49 "Congedo straordinario per assistenza ai soggetti con handicap grave ex art.42 comma 5 decreto legislativo 151/2001 sostituito dalla lettera b del comma 1 dell'art. 4 del decreto legislativo del 18 luglio 2011, n. 119"valorizzando gli elementi relativi alla gestione pensionistica, credito, e ove iscritto all'ENPDEP e all'ENAM con l'importo della indennità corrisposta secondo le indicazioni sopra riportate.

18. Aspettativa professori universitari

Il decreto del Presidente della Repubblica 11 luglio 1980, n.382, recante il riordinamento della docenza universitaria, relativa fascia di formazione nonché sperimentazione organizzativa e didattica, ha previsto all'art.12 (*Direzione di istituti e laboratori extrauniversitari di ricerca*) che i professori di ruolo possono essere collocati a domanda in aspettativa per la direzione di istituti e laboratori extrauniversitari di ricerca nazionali e internazionali.

Il periodo di aspettativa facoltativa è utile ai fini della progressione in carriera, del trattamento di quiescenza e previdenza.

Il medesimo decreto al successivo art.13 (*Aspettativa obbligatoria per situazioni di incompatibilità*), comma 1, ha contemplato un'elencazione tassativa di incarichi conferiti ai professori ordinari per i quali è prevista l'aspettativa d'ufficio per la intera durata dell'incarico medesimo. Si indicano di seguito in rassegna gli incarichi in esame:

- elezione al Parlamento nazionale od europeo;
- nomina alla carica di Presidente del Consiglio dei Ministri, di Ministro o di Sottosegretario di Stato;
- nomina a componente delle istituzioni dell'Unione europea;
- nomina a componente di organi ed istituzioni specializzate delle Nazioni Unite che comporti un impegno incompatibile con l'assolvimento delle funzioni di professore universitario;
- nomina a presidente o vice presidente del Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro;
- nomina a presidente o componente della giunta regionale e a presidente del consiglio regionale;
- nomina a presidente della giunta provinciale;
- nomina a sindaco del comune capoluogo di provincia;
- nomina alle cariche di presidente, di amministratore delegato di enti pubblici a carattere nazionale, interregionale o regionale, di enti pubblici economici, di società a partecipazione pubblica, anche a fini di lucro. Restano in ogni caso escluse le cariche comunque direttive di enti a carattere prevalentemente culturale o scientifico e la presidenza, sempre che non remunerata, di case editrici di pubblicazioni a carattere scientifico;
- nomina a direttore, condirettore e vice direttore di giornale quotidiano o a posizione corrispondente del settore dell'informazione radio-televisiva;
- nomina a presidente o segretario nazionale di partiti rappresentati in Parlamento;
- nomine ad incarichi dirigenziali di cui all'articolo 16 del decreto del Presidente della

Repubblica 30 giugno 1972, n. 748, o comunque previsti da altre leggi presso le amministrazioni dello Stato, le pubbliche Amministrazioni o enti pubblici economici.

Nel periodo dell'aspettativa i professori universitari che versano in una delle situazioni elencate al citato comma 1, fatto salvo il disposto dell'art.47, secondo comma della legge 24 aprile 1980, n. 146, hanno diritto alla corresponsione del trattamento economico previsto dalle norme vigenti per gli impiegati civili dello Stato.

In mancanza di tali disposizioni l'aspettativa, anche quando sia senza assegni, è utile ai fini della progressione nella carriera, del trattamento di quiescenza e previdenza secondo le norme vigenti nonché della maturazione dello straordinariato.

Tali i regimi delle aspettative (artt. 12 e 13), nelle ipotesi in cui siano senza assegni, l'Università, in qualità di datrice di lavoro, anche in assenza del cd. rapporto di provvista, è tenuta a garantire la continuità della posizione assicurativa del professore per l'intera durata dell'incarico, provvedendo al versamento della contribuzione a favore della Cassa Stato, ai fini del TFS/TFR e del Fondo Credito.

Per quanto concerne il calcolo della contribuzione la base imponibile di riferimento deve essere commisurata alla retribuzione virtuale e cioè a quella che avrebbe percepito l'interessato se fosse rimasto in servizio. Conseguentemente detta retribuzione deve essere corrispondente alla posizione giuridico-economica posseduta dall'interessato al momento del collocamento in aspettativa e di volta in volta adeguata in relazione alla dinamica contrattuale.

Da ultimo si precisa che la legge n.240/2010 all'art.7, concernente le norme in materia di mobilità dei professori e ricercatori, nell'ampliare la tipologia di incarichi conferiti ai docenti, ha confermato al comma 2 quanto già previsto dall'articolo 13, commi quarto, quinto e sesto, del d.P.R.382/1980, laddove viene, tra l'altro, precisato che il periodo dell'aspettativa, anche quando quest'ultimo sia senza assegni, è utile ai fini della progressione nella carriera, del trattamento di quiescenza e previdenza secondo le norme vigenti, nonché della maturazione dello straordinariato.

In tale ipotesi le Università di appartenenza sono tenute ad inviare la denuncia per i periodi di aspettativa, indicando il codice tipo servizio 50 "Aspettativa senza assegni docenti universitari ai sensi degli art. 12 e 13 del DPR 382/1980", valorizzando gli elementi relativi alla gestione pensionistica, previdenziale, credito con il valore virtuale della retribuzione secondo le indicazioni sopra riportate.

3^Parte: indicazioni ulteriori per l'individuazione degli imponibili ai fini del corretto adempimento dell'obbligazione contributiva nella Gestione Dipendenti Pubblici

19. Imponibili contributivi ai fini della contribuzione dovuta alla Gestione Unitaria delle prestazioni creditizie e sociali

L'articolo 37 del decreto del Presidente della Repubblica n. 1032 del 29 dicembre 1973, come modificato dall'articolo 1, comma 242, della legge finanziaria 662 del 23 dicembre 1996, ha introdotto l'obbligo del versamento del contributo pari allo 0,35% della retribuzione contributiva e pensionabile, determinata ai sensi dell'articolo 2, commi 9 e 10, della legge n. 335 del 8 agosto 1995, da destinare a favore della Gestione Unitaria Autonoma delle Prestazioni Creditizie e Sociali, di cui al comma 245 della medesima legge.

Tale contribuzione è di natura obbligatoria per tutti i lavoratori – con rapporto di lavoro sia a tempo indeterminato che a tempo determinato, a prescindere, quindi, dalla durata del contratto - iscritti alla Gestione Dipendenti Pubblici a decorrere dal 1° dicembre 1996. Sono riguardati dall'obbligo in questione anche gli iscritti assunti con contratti di formazione lavoro o contratti di inserimento.

L'obbligo di iscrizione a tale Gestione, per esplicita previsione normativa (cfr. decreto ministeriale attuativo n. 463 del 28 luglio 1998), permane, per il predetto personale in attività, "fino alla data di cessazione dal servizio per qualsiasi causa".

Con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze n.45 del 7 marzo 2007 è stata, inoltre, introdotta l'iscrizione facoltativa alla Gestione in esame per i pensionati già dipendenti pubblici che fruiscono di trattamento a carico delle Casse pensionistiche della Gestione Dipendenti Pubblici (ivi compresa la pensione diretta di inabilità con esclusione delle pensioni indirette o di reversibilità) nonché per i dipendenti e pensionati di Enti e Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n.165 del 30 marzo 2001 iscritti ai fini pensionistici presso enti e/o gestioni previdenziali diverse dalle gestioni ex INPDAP. In tale ambito l'adesione può essere esercitata prima della cessazione dal servizio dagli assicurati con iscrizione alla Gestione Dipendenti Pubblici oppure ad altre Gestioni previdenziali che chiedono la pensione in regime di totalizzazione dei periodi assicurativi ai sensi del decreto legislativo n. 42 del 2 febbraio 2006 e successive modificazioni. L'adesione deve, invece, ritenersi esclusa nei confronti di titolari di pensioni indirette e di reversibilità.⁷ Tale adesione secondo i termini e le modalità stabilite dal predetto decreto, come modificato e integrato dall'art. 3 bis del decreto legge n. 159 del 1° ottobre 2007, convertito dalla legge 22 novembre 2007 n.222, è stata esercitata entro il 31 maggio 2008 da parte dei pensionati e dei lavoratori, come sopra individuati, rispettivamente in quiescenza e in servizio alla stessa data del 31 maggio. L'adesione per l'iscrizione facoltativa è inoltre esercitabile da parte dei soggetti appartenenti alle medesime categorie sopra in rassegna qualora siano:

1. neo-assunti;
2. trasferiti, nell'ipotesi in cui il trasferimento avvenga presso Amministrazioni o Enti di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 165/2001, per i quali non è prevista l'iscrizione ai fini pensionistici alla Gestione Dipendenti Pubblici
3. prossimi al pensionamento.

La suddetta manifestazione di volontà deve essere esercitata per le prime 2 tipologie elencate rispettivamente all'atto dell'assunzione e all'atto del trasferimento e comunque entro 30 giorni dalle relative decorrenze. Per i soggetti prossimi al pensionamento di cui alla terza tipologia in rassegna l'adesione deve essere esercitata fino all'ultimo giorno di servizio; in tale fattispecie – si osserva – sussiste un termine finale ma non un termine iniziale.

Qualora si perfezioni l'iscrizione facoltativa, nei confronti dell'iscritto trova applicazione il citato regolamento di cui al decreto ministeriale n. 463 del 28 luglio 1998, secondo cui –art. 6- l'iscrizione permane fino alla data di cessazione dal servizio per qualunque causa e per i pensionati, sulla base di una lettura evolutiva del menzionato art. 6, fino alla data del decesso dell'iscritto.

Per tali iscrizioni non è prevista la facoltà di recesso, come si evince dal citato art. 3bis che, nel sostituire integralmente l'originaria formulazione dell'art.2, comma 2, del decreto ministeriale n. 45/2007, nulla ha disposto per quanto concerne il recesso.

Tale il regime iscrivito nella duplice forma obbligatoria e facoltativa, la contribuzione deve essere calcolata sulla base dell'imponibile contributivo corrispondente a quello pensionistico e deve essere versata da parte del datore di lavoro con le stesse modalità previste per la contribuzione pensionistica, fermo restando il diritto di rivalsa sulla retribuzione mensilmente erogata ai dipendenti.

Tale contribuzione è dovuta anche durante i periodi di aspettativa senza assegni utili ai fini del trattamento di quiescenza, sia nelle ipotesi in cui l'Amministrazione di appartenenza o, in sua sostituzione, altro Ente, individuato per legge, è tenuta al versamento dei contributi – come descritto nei paragrafi precedenti, 2^a parte – sia nelle ipotesi in cui sia prevista una contribuzione figurativa a carico dell'Ente previdenziale^[7].

Quanto da ultimo precisato trova applicazione anche in assenza totale del rapporto di provvista tra il datore di lavoro e il lavoratore iscritto, che può in tali casi effettuare autonomamente il versamento con il canale F24 ordinario, evidenziando la causale con il codice P909.

Tenuto conto che la corrispondenza tra l'imponibile contributivo ai fini pensionistici e ai fini della Gestione credito permane anche nelle ipotesi in cui è prevista la contribuzione figurativa a carico della Gestione dipendenti pubblici, ne consegue che nei tipi servizi, che prevedono la valorizzazione dell'elemento <RetribVirtualeFinipens>, l'imponibile da indicare nella gestione credito deve essere commisurato alla somma dell'imponibile pensionistico e della retribuzione

virtuale ai fini pensionistici.

Per quanto concerne i profili di operatività dell'imponibile virtuale da considerare quale base di calcolo per la quantificazione del contributo da versare nonché dei relativi controlli si rinvia ad ulteriori indicazioni, che saranno fornite in apposito messaggio.

La contribuzione dovuta alla Gestione Unitaria in argomento non è, infine, rimborsabile ancorché non siano state erogate prestazioni, ai sensi di quanto previsto dall'art. 2 del citato regolamento. Conseguentemente detta contribuzione è dovuta anche nei casi di regolarizzazioni contributive relative ai periodi pregressi.

20. Maggiorazione del 18% della base pensionabile dei dipendenti iscritti alla Cassa Stato.

Si premette che, a decorrere dall'entrata in vigore della legge n. 177 del 29 aprile 1976, di modifica dell'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica n. 1092 del 29 dicembre 1973, la base pensionabile degli iscritti alla CTPS, costituita dalle voci retributive previste dall'articolo 15 della medesima - stipendio tabellare, esclusa l'indennità integrativa speciale in esso conglobata; progressione economica nell'ambito della categoria; retribuzione individuale di anzianità e eventuali assegni *ad personam* non riassorbibili, per dodici mensilità - è aumentata della misura del 18%.

La tredicesima mensilità, e la IIS pur facenti parte del trattamento economico fondamentale, non rientrano nelle voci retributive utili ai fini della maggiorazione in questione.

In base all'articolo 15 della legge n. 724 del 23 dicembre 1994 la predetta quota di maggiorazione del 18%, rientrando nell'imponibile contributivo, viene assoggettata a contribuzione ai fini pensionistici, oltre che ai fini del fondo credito.

Inoltre a decorrere dal 1° gennaio 1996 la retribuzione accessoria assoggettabile a contribuzione è soltanto quella eccedente la misura del 18%.

Ed invero, considerato che la legge n. 335/1995 ha ampliato la base contributiva e pensionabile alle voci retributive di natura accessoria, tale estensione nella fattispecie in esame opera non per l'intero importo delle voci che la costituiscono, ma per la parte eventualmente eccedente l'incremento della base pensionabile scaturente dalla quota corrispondente alla maggiorazione del 18% di cui al citato articolo 15 della legge n.177 del 29 aprile 1976.

Si aggiunge, altresì, che, sebbene l'art. 21, comma 3, del C.C.N.L., relativo al comparto Ministeri per il quadriennio normativo 2002-2005, abbia disposto il conglobamento dell'indennità integrativa speciale nello stipendio tabellare a decorrere dal 1° gennaio 2003, la medesima indennità non concorre alla maggiorazione del 18% di cui al citato articolo 15 della legge 177/1976.

Eventuali operazioni di conguaglio mensile della maggiorazione del 18% devono essere indicati nell'elemento E0, valorizzando l'elemento <ConguaglioImponibile> con l'importo discendente dalle operazioni di conguaglio e indicando i contributi relativi alle gestioni pensionistica e credito. Si evidenzia che il valore indicato nell'elemento <ConguaglioImponibile> è distinto da quello indicato nell'imponibile della gestione pensionistica e della gestione credito e non è incluso in tali elementi.

Le operazioni di conguaglio 18% devono essere concluse in concomitanza delle operazioni di conguaglio annuale fiscale e previdenziale.

21. Maggiorazione del 15% della base pensionabile dei dipendenti iscritti alla Cassa Statodestinatari dei sei scatti stipendiali e dei richiamati alle armi

Il personale militare, delle Forze di Polizia ad ordinamento civile, del Corpo Nazionale dei Vigili del Fuoco, nonché il personale non contrattualizzato del pubblico impiego, iscritto alla Cassa Stato, è riguardato dalla maggiorazione della base pensionabile pari a sei aumenti periodici di stipendio, ai sensi dell'art. 4 del decreto legislativo n.165/1997.

Destinatari di dette maggiorazioni devono intendersi, oltre al suddetto personale militare, anche i dipendenti pubblici richiamati alle armi per qualsiasi esigenza delle Forze armate, che siano Ufficiali delle forze di completamento, in conformità al combinato disposto dell'art. 990 e dell'art. 1799 del decreto legislativo n. 66/2010; Tale ultimo articolo prevede, al 1° comma,

prima parte *"Agli ufficiali e ai sottufficiali delle Forze armate richiamati è attribuito il trattamento economico dei pari grado in servizio permanente"*. Dette competenze concorrono alla base imponibile ai fini pensionistici, in aggiunta allo stipendio e alle altre indennità a carattere fisso e continuativo a carico dell'Amministrazione di appartenenza.

Quanto sopra premesso, per coloro il cui trattamento pensionistico veniva computato con il sistema retributivo, l'importo della ritenuta pensionistica veniva incrementato secondo le percentuali riportate nella tabella A allegata al predetto decreto legislativo. Per i destinatari, invece, del regime misto o contributivo la relativa contribuzione deve essere calcolata con l'applicazione dell'aliquota ordinaria sullo stipendio maggiorato figurativamente del 15%.

A decorrere dal 1° gennaio 2012, tenuto conto che l'art.24, comma 2, del decreto legge 6 dicembre 2011, n.201, convertito in legge 22 dicembre 2011, n.214, ha previsto che: *"con riferimento alle anzianità contributive maturate a decorrere da tale data, la quota di pensione corrispondente a tali anzianità è calcolata secondo il sistema contributivo."* per tutto il personale destinatario della citata maggiorazione e, quindi, anche il personale precedentemente in regime retributivo, la contribuzione deve essere calcolata con l'applicazione dell'aliquota ordinaria sull'imponibile contributivo maggiorato figurativamente del 15%.

In particolare l'imponibile soggetto a tale maggiorazione del 15% corrisponde allo stipendio cosiddetto "parametrato", nel quale confluiscono i valori stipendiali correlati ai livelli retributivi, l'indennità integrativa speciale nonché le classi e gli scatti per il personale con qualifica dirigenziale. Su detta maggiorazione si applica l'aliquota complessiva attualmente in vigore, pari al 33% (ripartita nella misura di 8,80% a carico del dipendente e 24,20% a carico del datore di lavoro), oltre quella pari a 0,35% relativa al Fondo Credito.

Tale personale destinatario della maggiorazione del 15%, ancorché iscritto alla CTPS, non è riguardato dall'ulteriore maggiorazione del 18 % di cui al precedente paragrafo n.20.

Si evidenzia inoltre che, nel caso di richiamo alle armi le Amministrazioni di appartenenza tenute a corrispondere direttamente agli ufficiali di completamento, per effetto del comma 2, dell'art. 1799, del d. lgs. 15 marzo 2010 n.66 lo stipendio e le altre indennità a carattere fisso e continuativo, fatta eccezione per l'indennità integrativa, sono tenute ad inviare la denuncia indicando per l'elemento <TipoServizio> il codice 58 "Assenza dal servizio per Richiamo alle armi", valorizzando gli elementi relativi alla gestione pensionistica e previdenziale di riferimento del dipendente, nonché del credito e, ove iscritto, gli elementi delle gestioni ENPDEP ed ENAM in riferimento alle somme corrisposte.

L'Amministrazione militare per le retribuzioni corrisposte agli ufficiali di completamento ex art.1, del suindicato art. 1799 del d. lgs. 66/2010 deve inviare la denuncia indicando come <TipoServizio> il codice 59 "Servizio per Richiamo alle armi".

Sulle retribuzioni erogate dall'Amministrazione militare si applica l'aliquota complessiva attualmente in vigore, per la CTPS, pari al 33% (ripartita nella misura di 8,80% a carico del dipendente e 24.20% a carico del datore di lavoro), quella pari a 0,35% relativa al Fondo Credito e ove ne sussistano i presupposti quella relativa al fondo ex ENPAS, pari al 9,60 %.

22. Conguaglio contributivo annuo

I sostituti di imposta, datori di lavoro, sono chiamati ad effettuare le operazioni di conguaglio fiscale e contributivo per i redditi da lavoro dipendente per quantificare correttamente l'imponibile contributivo (art. 6 del D.Lgs n.314/1997) e definire la corretta applicazione dei massimali contributivi e delle aliquote correlate all'imponibile.

Le operazioni di conguaglio sono finalizzate a pervenire ad un'esatta quantificazione dell'imponibile contributivo tenendo conto delle disposizioni in materia, sia ai fini delle operazioni di conguaglio del 18% per la gestione CTPS, sia ai fini dell'aliquota aggiuntiva a carico del dipendente dell'1%.

Il datore di lavoro, in qualità di sostituto di imposta, è tenuto ad effettuare le operazioni di conguaglio previdenziale tenendo conto di tutti i redditi riconducibili al rapporto di lavoro in essere ovvero dei diversi rapporti di lavoro subordinato avuti dal dipendente nel corso dell'anno.

Di seguito, si forniscono le indicazioni per effettuare le operazioni di conguaglio annuale per i

redditi imponibili ai fini pensionistici, corrispondenti ai valori delle retribuzioni liquidate, nel periodo di riferimento, al lavoratore subordinato.

Ai fini del conguaglio contributivo dell'anno 2013 per la Gestione Dipendenti Pubblici occorre tenere conto di tutti i redditi riferiti ai periodi compresi tra il 1/1/2013 e il 31/12/2013. Devono essere considerati i redditi denunciati nei quadri E0, riferiti al 2013 nonché i redditi denunciati nei quadri V1, causale 1, causale 2, casuale 5, nonché nei quadri V1, causale 7, quest'ultimi secondo quanto meglio precisato nel successivo paragrafo 22.4. Si evidenzia che i quadri V1, da considerare ai fini delle operazioni di conguaglio sono esclusivamente quelli che hanno un periodo di riferimento (data inizio e data fine del V1) compreso nell'anno 2013. Nel caso in cui i quadri V1, casuale 5, abbiano annullato quadri E0 e V1 riferiti al 2013, i quadri annullati non devono essere considerati ai fini delle operazioni di conguaglio. Non devono essere, altresì, considerati ai fini delle operazioni di conguaglio i quadri riferiti al 2013, annullati da V1, casuale 6.

22.1 Tetti retributivi ai fini dell'aliquota aggiuntiva 1%

Ai sensi dell'articolo 3 ter, comma 1, della legge n. 438 del 14 novembre 1992 di conversione del decreto legge 19 settembre 1992, n.384 e dell'articolo 1, comma 241, della legge n. 662 del 23 dicembre 1996 per i dipendenti pubblici e privati è stata prevista, a decorrere dal 1° gennaio 1993, l'aliquota aggiuntiva dell'1% a carico dell'iscritto, nel caso in cui l'aliquota a suo carico sia inferiore al 10%, sulle quote di retribuzione eccedenti il limite della prima fascia di retribuzione pensionabile. Ogni anno, i tetti retributivi oltre i quali viene applicata la maggiorazione vengono aggiornati in base all'indice ISTAT dei prezzi al consumo per le famiglie degli operai ed impiegati.

Si rammenta che per l'anno 2013 la fascia retributiva annua oltre la quale deve essere corrisposta l'aliquota dell'1% è pari ad € 45.530, corrispondente ad € 3.794 mensili.

Per quanto attiene le concrete modalità di applicazione e versamento, si rappresenta che il contributo deve avere cadenza mensile, salvo conguaglio, a credito o a debito del lavoratore, da effettuarsi in occasione delle operazioni di conguaglio annuale fiscale e previdenziale tenendo conto anche dei redditi da lavoro dipendente o riconducibile ad esso comunicati da altri soggetti.

Le operazioni di conguaglio si rendono, altresì, necessarie sia, nell'ipotesi di più rapporti di lavoro nel corso dell'anno, sia, nell'ipotesi di emolumenti erogati da Amministrazione diversa da quella di appartenenza ma riconducibili al rapporto di lavoro del datore di lavoro, sostituto di imposta principale, stante, in entrambi i casi, il previsto obbligo di comunicazione, ai fini del superamento della prima fascia di retribuzione pensionabile.

22.2 Massimale art. 2, comma 18, della legge 8 agosto 1995, n. 335.

Come noto, l'art. 2, comma 18 della legge n. 335/1995, ha stabilito un massimale annuo per la base contributiva e pensionabile degli iscritti successivamente al 31.12.1995 a forme pensionistiche obbligatorie privi di anzianità contributiva ovvero per coloro che optano per il calcolo della pensione con il sistema contributivo, ai sensi dell'art. 1, comma 23 della legge n. 335/95, così come interpretato dall'art.2 del decreto legge 28 settembre 2001, n. 355, convertito con legge 27/11/2001, n. 417.

Tale massimale – pari a € 99.034,00 per l'anno 2013 - deve essere rivalutato ogni anno in base all'indice dei prezzi al consumo calcolato dall'ISTAT.

Lo stesso trova applicazione per la contribuzione ai fini pensionistici, ivi compresa l'aliquota aggiuntiva dell'1% di cui all'art. 3-ter della legge n. 438/1992 nonché per la contribuzione al fondo credito.

Si rammenta che il massimale non è frazionabile a mese e ad esso occorre fare riferimento anche se l'anno solare risulti retribuito solo in parte. Nell'ipotesi di rapporti di lavoro successivi o contemporanei, le retribuzioni percepite in costanza dei diversi rapporti, si cumulano ai fini dell'applicazione del massimale.

Il dipendente è, quindi, tenuto ad esibire ai datori di lavoro successivi al primo la certificazione CUD rilasciata dal precedente datore di lavoro ovvero presentare una dichiarazione sostitutiva.

Ciascun datore di lavoro, sulla base degli elementi che il lavoratore è tenuto a fornire, provvederà a sottoporre a contribuzione la retribuzione corrisposta mensilmente, fino al raggiungimento del massimale. Nel corso del mese in cui si verifica il superamento del tetto, la quota di retribuzione imponibile ai fini pensionistici sarà calcolata ove coesistano nel mese rapporti di lavoro subordinato in modo proporzionale.

Per i lavoratori dipendenti soggetti alle disposizioni di cui all'articolo 2, comma 18, della Legge n. 335/1995, nel mese in cui si verifica il superamento del massimale, l'elemento <Imponibile> della gestione pensionistica e della gestione credito del quadro E0 deve essere valorizzato nel limite del massimale stesso, mentre la parte eccedente deve essere indicata nell'elemento <ImponibileEccMass> della gestione pensionistica e della gestione credito.

Nell'elemento <contributo> deve essere indicata la sola quota di contributi da versare in riferimento al valore indicato nell'imponibile della gestione pensionistica e della gestione credito.

Nei mesi successivi al superamento del massimale, l'imponibile sarà pari a zero, mentre continuerà ad essere valorizzato l'elemento <ImponibileEccMass>.

Nel caso in cui, nel corso dell'anno, vi sia stata un'inesatta determinazione dell'imponibile, che abbia causato un versamento dei contributi pensionistici e dei contributi del fondo credito anche sulla parte eccedente il massimale o, viceversa, un mancato versamento dei contributi dovranno essere elaborati in corrispondenza dei mesi nei quali è stato rilevato il superamento o l'errata indicazione del massimale, dei quadri V1, casuale 5, per annullare e sostituire i quadri errati. Si evidenzia che nel caso in cui il superamento del massimale derivi anche da redditi erogati da altri soggetti riferiti ad un rapporto di lavoro distinto ovvero riconducibile ad un unico rapporto di lavoro, ciascun sostituto potrà modificare esclusivamente le proprie denunce tenendo conto della formazione nel tempo del montante.

Le operazioni di variazione riferite al massimale non possono essere effettuate utilizzando il quadro V1, casuale 7, in occasione delle operazioni di conguaglio contributivo in quanto tale quadro non consente di annullare e sostituire le denunce individuali errate inviate in precedenza.

22.3 Massimale contributivo previsto dall'art. 3, comma 7, del decreto legislativo 24 aprile 1997, n. 181, da valere per i direttori generali, amministrativi e sanitari delle aziende sanitarie locali e delle aziende ospedaliere di cui all'art. 3 bis, comma 11, del decreto legislativo 19 giugno 1999, n. 229.

Secondo il disposto contenuto nell'art. 3 bis, comma 11, del decreto legislativo 19 giugno 1999, n. 229 in caso di nomina a direttore generale, amministrativo e sanitario, l'imponibile contributivo è sottoposto ai limiti dei massimali di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 24 aprile 1997, n. 181, che vengono annualmente rivalutati sulla base dell'indice ISTAT. Per l'anno 2013 il massimale è pari al € 180.523,00. Tale massimale trova applicazione per la contribuzione ai fini pensionistici, ivi compresa l'aliquota aggiuntiva dell'1% di cui all'art. 3-ter della legge n. 438/1992, nonché per il fondo credito e per la contribuzione previdenziale. Per i lavoratori dipendenti soggetti alle disposizioni richiamate, nel mese in cui si verifica il superamento del massimale, l'elemento <Imponibile> della gestione pensionistica e della gestione credito della quadro E0 deve essere valorizzato nel limite del massimale stesso, mentre la parte eccedente deve essere indicata nell'elemento <ImponibileEccMass> della gestione pensionistica e della gestione credito. Analogamente nel mese in cui si verifica il superamento del massimale previdenziale, l'elemento <Imponibile> della gestione previdenziale del quadro E0 deve essere valorizzato nel limite del massimale stesso, mentre la parte eccedente deve essere indicata nell'elemento <ImponibileEccMass> della gestione previdenziale

22.4 Operazioni di conguaglio annuo: Elaborazione dei quadri V1, casuale 7, codici motivo utilizzo 1 e 2.

I datori di lavoro, sostituti di imposta principali, devono effettuare le operazioni di conguaglio ai fini fiscali e previdenziali.

Si evidenzia che il sostituto di imposta è tenuto a considerare ai fini delle operazioni di

conguaglio 1% anche i redditi del dipendente riferiti a precedenti rapporti di lavoro avuti nel corso dell'anno. In tale ipotesi, le operazioni di conguaglio devono essere effettuate dall'ultimo datore di lavoro.

Nel caso in cui alla data del 31/12/2013 siano in corso più rapporti di lavoro subordinato, le operazioni di conguaglio contributivo devono essere effettuate dal datore di lavoro il cui rapporto di lavoro ha una data di inizio più remota.

Le operazioni di conguaglio del 18% per i lavoratori iscritti alla CTPS devono essere effettuate in riferimento a ciascun rapporto di lavoro. Ne consegue che nel caso di redditi liquidati da diverse amministrazioni afferenti allo stesso rapporto di lavoro, le operazioni di conguaglio devono tenere conto di tutti i redditi liquidati.

Nel caso di redditi erogati da altri soggetti, riconducibili al rapporto di lavoro del sostituto di imposta principale, (redditi liquidati a personale in posizione di comando o distacco dall'Amministrazione presso cui il dipendente presta servizio, ovvero altri redditi comunque attratti nell'alveo dei redditi di lavoro dipendente) deve essere elaborato un quadro V1, causale 7, valorizzando l'elemento <CodMotivoUtilizzo> con il valore 2, inserendo nella denuncia i valori comunicati dall'altro soggetto.

Analogamente dovrà essere elaborato un quadro, V1, causale 7, codice motivo utilizzo 2 nel caso in cui il sostituto di imposta abbia effettuato le operazioni di conguaglio ai fini dell'1% per redditi riferiti ad altri rapporti di lavoro che comportano l'iscrizione ai fondi pensionistici delle gestione dipendenti pubblici.

Si evidenzia che in tali campi non devono essere riportati i valori complessivamente liquidati nell'anno al lavoratore ma i valori discendenti dalle operazioni di conguaglio comprensivi dei redditi comunicati da altri soggetti, che concorrono alla formazione delle retribuzioni imponibili ai fini pensionistici e ai fini del fondo credito.

Nella sezione <EnteVersante> deve essere riportato il codice fiscale dell'altro soggetto indicando nell'elemento <AnnoMeseErogazione> il mese e l'anno in cui è avvenuta l'erogazione da parte dell'altro soggetto. Nel caso di erogazioni effettuate in mesi diversi è necessario elaborare record distinti. La differenza tra i dovuti contributivi valorizzati nelle gestioni e quelli discendenti dai valori indicati nell'elemento <EnteVersante> con codice fiscale diverso dal quello del dichiarante rimangono a carico dell'Amministrazione che invia la denuncia per le operazioni di conguaglio contributivo.

Se la comunicazione inviata dai soggetti obbligati all'invio non specifica il/i mese/i in cui sono state liquidate le retribuzioni, il sostituto di imposta che effettua le operazioni di conguaglio deve indicare quale mese di riferimento il primo mese utile dell'anno.

Non è necessario elaborare il suddetto quadro V1, causale 7, codice motivo utilizzo 2 se l'Amministrazione di Appartenenza del pubblico dipendente destinatario di tali compensi ha incluso i redditi erogati dall'altra Amministrazione nelle proprie denunce mensili.

Il periodo di riferimento (data inizio e data fine) del V1, causale 7, corrisponde all'anno di riferimento delle operazioni di conguaglio (1/1/2013 – 31/12/2013) ovvero il periodo di riferimento del rapporto di lavoro se inferiore all'anno.

Se le operazioni di conguaglio afferiscono a situazioni differenti da quelle indicate in precedenza, deve essere elaborato un quadro V1, causale 7, codice motivo utilizzo 1, valorizzando negli elementi relativi agli imponibili e ai contributi l'eventuale differenza in termini positivi o negativi discendenti dalle operazioni di conguaglio. In tali campi non devono essere riportati i valori complessivi dei redditi liquidati nell'anno.

Le operazioni di conguaglio previdenziale effettuate nel corso dell'anno entro il mese di cessazione del rapporto di lavoro ovvero entro il mese di dicembre dell'anno di riferimento dei contributi non comportano la necessità di elaborare il quadro V1, causale 7, codice motivo utilizzo 1.

Si evidenzia che dovrà essere elaborato un quadro, V1, causale 7, codice motivo utilizzo 1 nel caso in cui il sostituto di imposta abbia effettuato le operazioni di conguaglio ai fini dell'aliquota aggiuntiva dell'1% per redditi derivanti da altri rapporti di lavoro che non comportano l'iscrizione ai fondi pensionistici delle gestione dipendenti pubblici.

22.5 Termini per l'invio

Per le aziende e le amministrazioni iscritte alla Gestione Dipendenti Pubblici le operazioni di conguaglio devono essere effettuate entro il mese di febbraio successivo a quello dell'anno di riferimento dei redditi oggetto del conguaglio.

Ne consegue che per i redditi liquidati nel 2013, le operazioni di conguaglio devono essere effettuate entro il mese di febbraio 2014.

Le denunce relative alle operazioni di conguaglio annuo, V1, causale 7, codice motivo utilizzo 1 e 2, devono pervenire entro il mese successivo a quello in cui sono effettuate le operazioni di conguaglio e comunque non oltre il mese di marzo dell'anno successivo a quello a cui si riferiscono le operazioni di conguaglio.

Il termine del versamento della contribuzione conseguente alle operazioni di conguaglio, senza aggravio di oneri accessori, scade il giorno 16 del mese successivo a quello in cui sono effettuate le operazioni di conguaglio, fermo restando, in ogni caso, il termine del giorno 16 del mese di marzo dell'anno successivo a quello a cui si riferiscono le operazioni di conguaglio.

22.6 Sanzioni: criteri temporali per il calcolo e modalità di configurazione delle fattispecie sanzionatorie

Nel caso in cui le operazioni di conguaglio siano effettuate oltre il termine sopraindicato, i contributi dovuti, scaturiti da dette operazioni, saranno maggiorati delle somme aggiuntive, sulla base dei criteri di cui all'art. 116, comma 8, lettere a) e b) della legge n. 388/2000, nel modo che segue:

a) Omissione

Ove l'Amministrazione abbia inviato la denuncia (V1 causale 7) nei termini previsti ma non abbia effettuato il versamento - o, in alternativa, abbia presentato domanda di rateazione nei termini indicati nel precedente paragrafo - sui contributi dovuti maturano le sanzioni per omesso/ritardato pagamento, ai sensi dell'art. 116, comma 8, lettera a).

b) Evasione

Ove l'amministrazione non abbia effettuato né la denuncia né il pagamento nei termini previsti, ricorre l'ipotesi di evasione, di cui all'art. 116, comma 8, lettera b), ferma restando l'eventuale rimodulazione delle stesse nell'ipotesi in cui le fattispecie concrete siano riconducibili ad inadempimenti contributivi di minore gravità, previa istanza da parte del datore di lavoro da inoltrare all'area Gestione Dipendenti Pubblici della sede competente per territorio, a decorrere dal giorno successivo a quello di scadenza del versamento relativo al termine di invio della denuncia fino alla data di effettivo versamento.

I dati discendenti dalle operazioni di conguaglio devono essere considerati anche ai fini della certificazione CUD e della dichiarazione 770.

Il Direttore Generale

Nori

[1] In tal senso è stato fornito il parere dal Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato con nota n. 84525 dell' 8 settembre 2006.

[2] Ad esempio, nel caso di una sentenza depositata in data 20 aprile 2013, l'elemento ente versante deve essere valorizzato con il codice fiscale del dichiarante e l'anno e il mese di erogazione con il mese di aprile 2013.

[3] Ad esempio, nel caso di una sentenza notificata in data 20 aprile 2013, la denuncia per i periodi pregressi deve essere inviata entro il mese di luglio (denuncia relativa alle retribuzioni liquidate nel mese di giugno) e il versamento – comprensivo delle sanzioni - deve essere effettuato entro il 16 agosto 2013.

[4] Il periodo è utile ai fini della progressione di carriera, del trattamento di quiescenza e previdenza.

[5] Sull'argomento vedi anche le circolari n. 22/2012 della Gestione Dipendenti Pubblici e n.

1/2012 del Dipartimento della Funzione Pubblica

[\[6\]](#) In tal senso dispongono le già citate circolari n. 22/2011 Gestione Dipendenti Pubblici e n. 1/2012 Dipartimento Funzione Pubblica nonché le circolari 85/2002, 14/2007 e 11/2011 INPS.

7 Aspettativa di cui al decreto legislativo n. 564/1996: maternità, cariche elettive e sindacali.