

Fondo Pensione Fondenergia
Via del Giorgione, 63 – 00147 Roma

sito internet: www.fondenergia.it
Tel. 06.5964931 – Fax 06.54225362
e.mail: info@fondenergia.it

Roma lì, 21/12/2016

Alle Aziende Associate
con personale interessato dal
versamento del contributo ex Fondo Gas
a Fondenergia
c.a. Direzione Personale
c.a. Rappresentanze Sindacali

CIRCOLARE N° 1/2016

A seguito della soppressione del Fondo Gas, *cfr. D.L. 78/2015, coordinato con la legge n. 125/2015 (GU 14/08/2015)*, lo scrivente Fondo Pensione, in qualità di sostituto di imposta, ha richiesto all'Agenzia delle Entrate i chiarimenti relativi al corretto trattamento fiscale riguardante il contributo ex Fondo Gas (destinato a Fondenergia), sia nella fase di versamento al Fondo (accumulazione), che nella successiva fase erogazione a favore degli iscritti. Con la presente comunicazione intendiamo condividere con le Aziende Associate le informazioni acquisite.

TRATTAMENTO FISCALE DEL CONTRIBUTO EX FONDO GAS IN FASE DI VERSAMENTO A FONDENERGIA

- il contributo ex Fondo Gas non rileva fiscalmente nel momento in cui affluisce al Fondo Pensione, pertanto non rientra nel limite annuo di deducibilità (€ 5.164,57);
- le rivalutazioni del 10%, previste al compimento del 5°, del 10° e del 15° anno, dall'inizio della rateizzazione (*ossia 1° dicembre 2020, 1° dicembre 2025 e 1° dicembre 2030*), dovranno essere versate a Fondenergia al netto della tassazione prevista per la rivalutazione del TFR, di cui all'articolo 2120 del codice civile;
- la rivalutazione del 30%, riconosciuta nel caso di uscita per pensionamento durante i primi cinque anni dall'inizio della rateizzazione (*ossia entro 1/12/2020*), deve essere versata al Fondo Pensione al netto della tassazione prevista per la rivalutazione del TFR, di cui all'articolo 2120 del codice civile.

TRATTAMENTO FISCALE DEL CONTRIBUTO EX FONDO GAS IN FASE DI EROGAZIONE DA PARTE DI FONDENERGIA

La tassazione del contributo ex Fondo Gas sarà effettuata da Fondenergia al momento dell'erogazione. L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la tassazione dovrà tenere conto delle diverse discipline fiscali succedutesi nella fase di maturazione dei montanti, suddividendo il contributo ex Fondo Gas nel seguente modo:

- M1: per la quota di contributo ex Fondo Gas riconducibile al periodo intercorrente tra la data di iscrizione al Fondo Gas ed il 31/12/2000 (si vedano circolari dell'A.F. nn. 14 del 1987 e 235 del 1998);
- M2: per la quota di contributo ex Fondo Gas riconducibile al periodo intercorrente tra il 1/1/2001 ed il 31/12/2006 (si vedano circolari AE n. 29/E e n. 78/E del 2001);
- M3: per la quota di contributo ex Fondo Gas riconducibile al periodo intercorrente tra il 1/1/2007 ed il 31/11/2015 (si veda circolare AE n. 70/E del 2007).

Infine l'Agenzia delle Entrate ha confermato che la data di iscrizione al Fondo Gas sarà considerata utile al fine delle riduzioni di aliquota previste per le prestazioni di cui all'art. 11, co. 6 del d.lgs. 252/05.

MODIFICHE AL TRACCIATO DI CONTRIBUZIONE NELL'ESPOSIZIONE DEL CONTRIBUTO EX FONDO GAS

Conseguentemente, per dar seguito alle indicazioni dell'Agenzia delle Entrate, a decorrere dall'elaborazione della distinta di contribuzione relativa alle competenze del mese di **marzo 2017** (**scadenza invio 12 aprile 2017**) l'azienda dovrà modificare, parzialmente, i dati contenuti nella distinta trasmessa mensilmente, al fine di **specificare la competenza, del contributo ex Fondo Gas versato nel mese**, per ciascun aderente interessato, come di seguito indicato:

- **le Aziende che adottano la procedura SNAM/CSAMPERS:** seguire le indicazioni concordate;
- **le Aziende che adottano la procedura WEBUPLOADING:** dovranno valorizzare la colonna **flag_ex_fondo_gas**, nel seguente modo:
 - **S1** per la parte riconducibile alla quota di contributo ex Fondo Gas, versato nel mese, ma maturato dalla data di adesione al Fondo Gas, fino al 31/12/2000;
 - **S2** per la parte riconducibile alla quota di contributo ex Fondo Gas, versato nel mese, ma maturato dal 1/01/2001 al 31/12/2006;
 - **S3 oppure S** per la parte riconducibile alla quota di contributo ex Fondo Gas, versato nel mese, ma maturato dal 01/01/2007 al 30/11/2015. Per i lavoratori la cui data di iscrizione al Fondo Gas risulta dal 01/01/07 in poi, non occorre nessuna variazione nella distinta inviata mensilmente.

In questo modo il CONTRIBUTO ex Fondo GAS sarà compilato rispettando i seguenti criteri:

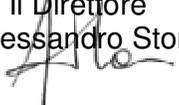
- Tipo_operazione = CT
- Ctrb_fonte_azienza = importo
- **flag_ex_fondo_gas = S1 oppure S2 oppure S3 oppure S** (nel contributo ordinario viene indicato N)

Per la quota di rendimento del contributo ex Fondo Gas non occorre dettagliare a quale periodo faccia riferimento, pertanto non cambiamo le indicazioni precedentemente fornite. Il RENDIMENTO ex Fondo GAS sarà compilato rispettando i seguenti criteri:

- Tipo_operazione = RN
- Ctrb_fonte_azienza = importo
- **flag_ex_fondo_gas = S**

Rimaniamo a disposizione per eventuali chiarimenti.

Cordiali Saluti

Fondenergia
Il Direttore
Alessandro Stori


Allegato: risposta Interpello Agenzia delle Entrate

FONDENERGIA F.P.
COMPLEMENTARE DEL
SETTORE ENERGIA
C/O FONDO PENSIONE
FONDENERGIA
VIA DEL GIORGIONE N.63
00147 ROMA (RM)

OGGETTO: Interpello n. 954-650/2016
Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212

**FONDENERGIA F.P. COMPLEMENTARE DEL SETTORE
ENERGIA**
Codice Fiscale 97136490584
Istanza presentata il 28/06/2016
Documentazione integrativa presentata il 26/09/2016

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

L'art. 7, co. 9-septies, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2015, n. 125, ha soppresso, con effetto dal 1° dicembre 2015, il Fondo integrativo dell'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia e superstiti a favore del personale dipendente dalle aziende private del gas (Fondo Gas) di cui alla legge 6 dicembre 1971, n. 1084, e successive modificazioni. Dalla predetta data, cessa ogni contribuzione al Fondo Gas e non viene liquidata nessuna nuova prestazione.

Dal 1° dicembre 2015, presso l'INPS, è istituita, ai sensi del successivo comma 9-otties del predetto art. 7, la Gestione ad esaurimento del Fondo Gas che subentra nei rapporti attivi e passivi già in capo al soppresso Fondo Gas.

Il comma 9-undecies del succitato art. 7 dispone che, a favore degli iscritti in servizio o in prosecuzione volontaria della contribuzione che, alla data del 30 novembre 2015, non hanno maturato il diritto al trattamento pensionistico integrativo da parte del soppresso Fondo Gas, è posto a carico dei datori di lavoro un importo pari all'1 per cento per ogni anno di iscrizione al Fondo Gas (eventualmente rapportato alla frazione d'anno) moltiplicato per l'imponibile previdenziale relativo al medesimo Fondo Gas per l'anno 2014, che può essere lasciato presso il datore di lavoro o destinato a previdenza complementare.

In quest'ultimo caso, ai fini della determinazione dell'anzianità necessaria per la richiesta delle prestazioni pensionistiche di cui al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, è considerata utile la data di iscrizione al Fondo Gas.

Con il successivo comma 9-duodecies, il legislatore ha dettato le modalità di destinazione dei summenzionati importi a carico dei datori di lavoro. In particolare, la lett. a) del predetto comma 9-duodecies ha previsto l'adesione (con dichiarazione di volontà espressa ovvero mediante il sistema del silenzio assenso, decorsi sei mesi dalla data di entrata in vigore della legge di conversione) al fondo di previdenza complementare di riferimento del settore o ad altro fondo contrattualmente previsto.

In tale ipotesi, a decorrere dal mese successivo alla data di soppressione del Fondo Gas, i datori di lavoro versano al fondo di riferimento del settore o ad altro fondo l'importo di cui al comma 9-undecies, in 240 quote mensili di uguale misura, che vengono accreditate nelle posizioni individuali degli iscritti.

In caso di cessazione del rapporto di lavoro, l'importo residuo sarà conferito al fondo di previdenza complementare in un'unica soluzione.

L'istante evidenzia che, ai sensi della lett. a) del comma 9-duodecies citato, sugli importi destinati a previdenza complementare si applica il contributo di solidarietà di

cui all'articolo 16, comma 1, del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, in applicazione del quale "*sulle contribuzioni o somme a carico del datore di lavoro, diverse da quella costituita dalla quota di accantonamento al TFR, destinate a realizzare le finalità di previdenza pensionistica complementare di cui all'articolo 1, è applicato il contributo di solidarietà previsto nella misura del 10 per cento dall'articolo 9-bis del decreto-legge 29 marzo 1991, n. 103, convertito con modificazioni, dalla legge 1 giugno 1991, n. 166*".

In alternativa al versamento al fondo pensione, la lett. b) dello stesso comma 9-duodecies attribuisce la possibilità di esprimere espressamente la non adesione (entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della legge di conversione n. 125/2015 del d.l. n. 78/2015) ad un fondo di previdenza complementare. In tale ipotesi, i datori di lavoro accantonano l'importo calcolato con le stesse modalità previste per la destinazione a previdenza complementare e lo erogano al momento della risoluzione del rapporto di lavoro.

Nel caso in cui il lavoratore aderisca al fondo di previdenza complementare in data successiva alla chiusura del Fondo Gas, le somme da lui maturate fino a quel momento sono liquidate - secondo le modalità previste dalla succitata lett. a) - all'atto della risoluzione del rapporto di lavoro; dal mese successivo a detta adesione, il datore di lavoro versa la quota rimanente nella posizione individuale del fondo di previdenza complementare, secondo quanto indicato alla lettera a) dello stesso comma 9-duodecies.

Il comma 9-terdecies dell'art. 7 prevede, infine, che al compimento del quinto, del decimo e del quindicesimo anno dall'inizio della rateizzazione, gli importi residui non ancora conferiti al fondo o accantonati presso le aziende sono maggiorati nella misura del 10 per cento, a titolo forfetario di interessi e rivalutazioni.

Nel solo caso della cessazione del rapporto di lavoro per pensionamento durante i primi cinque anni dall'inizio della rateizzazione, l'importo residuo è rivalutato nella misura del 30 per cento. Alle predette rivalutazioni si applica il trattamento fiscale

previsto per le rivalutazioni del trattamento di fine rapporto di cui all'articolo 2120 del codice civile.

Ciò rappresentato, l'istante evidenzia di essere il principale fondo di previdenza complementare destinatario degli importi di cui al comma 9-undecies citato e, come tale, assume la qualifica di sostituto d'imposta in relazione alle prestazioni di previdenza complementare che è in procinto di erogare.

Conseguentemente, per il Fondenergia, risulta indispensabile conoscere la corretta qualificazione giuridico-tributaria degli importi versati dai datori di lavoro, ai sensi del combinato disposto dei commi 9-undecies e 9-duodecies, lett. a), dell'art. 7 del d.l. n. 78/2015, convertito con modificazioni dalla legge n. 125/2015.

Al riguardo, è evidenziato che, in via generale, l'articolo 8, quarto comma, d.lgs. n. 252/2005, dispone che i contributi versati alle forme di previdenza complementare sono deducibili, ai sensi dell'articolo 10 del TUIR, dal reddito complessivo per un importo non superiore ad euro 5.164,57.

Ai sensi del quarto comma dell'art. 19 del TUIR, invece, il trasferimento al fondo pensione del TFR, sia maturando che maturato, oltreché delle indennità equipollenti, non costituisce anticipazione e, quindi, non assume rilevanza fiscale al momento del trasferimento.

In virtù del comma 7-bis dell'art. 23 del d.lgs. n. 252/2005, in caso di conferimento alla forma pensionistica complementare di quote del TFR maturate entro il 31 dicembre 2006, tali somme concorrono a incrementare convenzionalmente la posizione individuale in corrispondenza dei periodi di formazione del TFR conferito. In applicazione dei commi 5 e 7 del succitato art. 23 del d.lgs. n. 252/2005, relativamente ai montanti delle prestazioni accumulate fino al 31 dicembre 2006, continuano ad applicarsi le disposizioni tributarie previgenti.

Il Fondo istante, pertanto, chiede se le 240 quote mensili versate a titolo di importo dell'1 per cento, per ogni anno di iscrizione al Fondo Gas (eventualmente rapportato alla frazione d'anno) moltiplicato per l'imponibile previdenziale relativo al medesimo

Fondo Gas per l'anno 2014, siano da considerarsi, per l'aderente, quale contribuzione di previdenza complementare deducibile dal reddito complessivo per un importo non superiore ad euro 5.164,57, ovvero come indennità equipollenti al TFR, non imponibili a prescindere dal relativo ammontare.

Nell'ipotesi in cui si propenda per qualificare i suddetti importi come indennità equipollenti al TFR, sorge l'ulteriore questione controversa in ordine alla imputabilità di tali importi ai montanti delle prestazioni accumulate successivamente al 31 dicembre 2006, ovvero se gli stessi importi debbano incrementare convenzionalmente la posizione individuale in corrispondenza dei periodi di iscrizione al Fondo Gas, il tutto ai fini della corretta determinazione e applicazione delle ritenute fiscali sulle relative prestazioni di previdenza complementare.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che le 240 quote mensili versategli a titolo di importo dell'1 per cento, per ogni anno di iscrizione al Fondo Gas (eventualmente rapportato alla frazione d'anno) moltiplicato per l'imponibile previdenziale relativo al medesimo Fondo Gas per l'anno 2014, siano fiscalmente da qualificarsi come contribuzione di previdenza complementare deducibile dal reddito complessivo dell'aderente, ai sensi del combinato disposto degli artt. 8 del d.lgs. n. 252/2005 e 10 del TUIR.

A supporto di tale conclusione è evidenziata la circostanza che la succitata lett. a) del comma 9-duodecies dell'art. 7 del decreto-legge n. 78/2015, convertito con modificazioni con legge n. 125/2015, dispone espressamente che sulle 240 quote mensili versate a titolo di importo dell'1 per cento (per ogni anno di iscrizione al Fondo Gas, eventualmente rapportato alla frazione d'anno, moltiplicato per l'imponibile previdenziale relativo al medesimo Fondo Gas per l'anno 2014), si applica il contributo di solidarietà di cui all'articolo 16, comma 1, del d.lgs. n. 252/2005. Tale contributo di solidarietà previsto nella misura del 10% è applicato "*sulle contribuzioni*

o somme a carico del datore di lavoro, diverse da quella costituita dalla quota di accantonamento al TFR, destinare a realizzare le finalità di previdenza pensionistica complementare" (cfr. art. 16, comma 1, d.lgs. n. 252/2005).

A parere dell'istante, la lettera della norma evidenzia la scelta del legislatore di equiparare gli importi oggetto della presente istanza di interpello alle contribuzioni o somme a carico del datore di lavoro e non certamente a quote di TFR.

Argomentando a contrario, si verificherebbe l'irragionevole ed incoerente situazione in cui gli importi riconosciuti a seguito della soppressione del Fondo Gas, sarebbero equiparabili al TFR ai fini della deducibilità in sede di versamento, ma sarebbero assimilabili alla contribuzione datoriale ai fini della assoggettabilità al contributo di solidarietà del 10%.

Si evidenzia, inoltre, che gli aderenti in questione hanno comunque la possibilità di destinare a previdenza complementare le quote di accantonamento al TFR; apparirebbe, pertanto, del tutto singolare l'applicazione a un fondo pensione del regime tributario del trasferimento del TFR, per importi a carico del datore di lavoro aventi natura e finalità totalmente differente rispetto al trattamento di fine rapporto.

Dalla premessa ineludibile che le surriferite 240 quote mensili versate a una forma previdenziale complementare siano deducibili dal reddito complessivo dell'aderente al fondo pensione, entro i limiti di cui al combinato disposto dell'art. 8 del d.lgs. n. 252/2005 e all'art 10 del TUIR, necessariamente consegue la conclusione che le stesse somme concorrano a formare la posizione individuale di previdenza complementare sulla base degli effettivi periodi di versamento, con applicazione del relativo regime fiscale in sede di erogazione delle prestazioni.

Agli importi dell'1 per cento per ogni anno di iscrizione al Fondo Gas (eventualmente rapportato alla frazione d'anno) moltiplicato per l'imponibile previdenziale relativo al medesimo Fondo Gas per l'anno 2014, trasferiti all'istante Fondo Pensione, difatti, non può applicarsi la disposizione normativa di cui al comma 7-bis dell'art. 23 del d.lgs. n. 252/2005 in base alla quale le quote di TFR maturate entro il 31 dicembre 2006,

conferite alla forma pensionistica complementare, concorrono a incrementare convenzionalmente la posizione individuale in corrispondenza dei periodi di formazione del TFR conferito.

Tale norma, invero, è esplicitamente ed esclusivamente riferita alle quote di TFR maturate entro il 31 dicembre 2006 e non anche ad importi di natura e finalità totalmente differente rispetto al trattamento di fine rapporto.

Nell'astratta ipotesi che l'Amministrazione adita dovesse ritenere che gli importi riconosciuti a seguito della soppressione del Fondo Gas e versati a un fondo pensione possano essere qualificati come indennità equipollenti al TFR, dovrebbe comunque essere esclusa l'applicabilità del criterio di imputazione convenzionale di cui al comma 7-bis dell'art. 23 del d.lgs. n. 252/2005.

La *ratio legis* della disposizione introdotta dal comma 515 dell'art. 2 della legge n. 244/2007, infatti, è di evitare effetti irrazionali, quali una penalizzazione fiscale per i lavoratori che hanno destinato a previdenza complementare le quote maturande di TFR in periodi antecedenti l'entrata in vigore del d.lgs. n. 252/2005, rispetto a coloro che trasferiscono al fondo pensione, dal 10 gennaio 2007 in poi, le quote di TFR maturate entro il 31 dicembre 2006. Nessuna giustificazione troverebbe, pertanto, l'applicazione della disposizione di cui al comma 7-bis dell'art. 23 del d.lgs. n. 252/2005, agli importi posti a carico dei datori di lavoro in relazione alla soppressione del Fondo Gas.

Il comma 7-bis dell'art. 23 del d.lgs. n. 252/2005, inoltre, è chiaramente una disposizione eccezionale e derogatoria dell'ordinario criterio di cassa in base al quale le somme conferite ai fondi pensione sono imputate ai periodi di formazione delle posizioni individuali dei propri iscritti: in quanto disposizione eccezionale e derogatoria, tale norma non è suscettibile di applicazione analogica ad importi evidentemente non qualificabili come "quote di TFR maturate entro il 31 dicembre 2006".

Ad ogni modo, il comma 7-bis dell'art. 23 del d.lgs. n. 252/2005 mai potrebbe trovare applicazione al caso di specie: il lavoratore in questione che, alla data del 30 novembre

2015, non aveva maturato il diritto al trattamento pensionistico integrativo da parte del soppresso Fondo Gas, ha maturato l'importo oggetto del presente interpello (pari all'1 per cento per ogni anno di iscrizione al Fondo Gas, eventualmente rapportato alla frazione d'anno, moltiplicato per l'imponibile previdenziale relativo al medesimo Fondo Gas per l'anno 2014), solamente in epoca successiva al 30 novembre e non certamente in anni antecedenti al 31 dicembre 2006. In altri termini, gli anni di iscrizione al Fondo Gas rappresentano un mero parametro di quantificazione dell'importo posto a carico dei datori di lavoro che, indubbiamente, non determina la maturazione di importi in relazione ad anni antecedenti la soppressione dello stesso Fondo Gas.

Sulla base delle considerazioni sopra esposte e in assenza di ulteriori indicazioni in materia, il Fondo Pensione istante ritiene di qualificare l'importo dell'1 per cento per ogni anno di iscrizione al Fondo Gas (eventualmente rapportato alla frazione d'anno) moltiplicato per l'imponibile previdenziale relativo al medesimo Fondo Gas per l'anno 2014, destinato a previdenza complementare, come contributo di previdenza complementare deducibile dal reddito complessivo dell'aderente, ai sensi del combinato disposto dell'art. 8 del d.lgs n. 252/2005 e dell'art. 10 del TUIR che, per l'effetto, concorrono a formare la posizione individuale degli aderenti sulla base degli effettivi periodi di versamento, con l'applicazione del relativo regime fiscale in sede di erogazione delle prestazioni.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si fa presente che il Fondo di previdenza per il personale dipendente dalle aziende private del Gas (Fondo GAS) è stato istituito dalla legge n. 1084 del 1971 quale Fondo obbligatorio avente lo "*... scopo di integrare, in favore degli iscritti e dei loro superstiti aventi diritto, il trattamento dell'assicurazione generale obbligatoria [AGO] per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti*"(art. 4). Al riguardo, il

successivo art. 15 della citata legge prevedeva che " *Il trattamento di pensione corrisposto dal Fondo agli iscritti ed ai loro superstiti è integrativo, fino a concorrenza dell'importo della pensione prevista dalla presente legge, della pensione dovuta agli stessi dall'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti, per i periodi riconosciuti utili agli effetti del trattamento medesimo. La pensione liquidata dall'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti e l'integrazione dovuta a carico del Fondo costituiscono, per gli aventi diritto, una unica pensione complessiva, erogata dal Fondo stesso*". Per il finanziamento delle pensioni integrative, nonché per le relative spese di amministrazione era "dovuto al fondo un contributo pari al 5,60 per cento a totale carico delle aziende, da calcolarsi sulla retribuzione globale mensile ... e sulla tredicesima mensilità percepita dagli iscritti" (art. 9).

Tale contributo previdenziale obbligatorio non concorrevà alla determinazione del reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 48 (ora 51), comma 2, lett. a), del TUIR. Con l'art. 7, comma 9-septies, del decreto legge n. 78 del 2015, convertito con modificazioni dalla legge n. 125 del 2015, il Fondo Gas è stato "soppresso con effetto dal 1° dicembre 2015. Da tale data cessa ogni contribuzione al Fondo Gas e non viene liquidata nessuna nuova prestazione".

In ragione di tale soppressione, l'art. 7, comma 9-undecies, prevede che " *A favore degli iscritti in servizio o in prosecuzione volontaria della contribuzione che, alla data del 30 novembre 2015, non maturano il diritto al trattamento pensionistico integrativo da parte del soppresso Fondo Gas, è posto a carico dei datori di lavoro un importo pari all'1 per cento per ogni anno di iscrizione al Fondo integrativo di cui al comma 9-septies, eventualmente rapportato alla frazione d'anno, moltiplicato per l'imponibile previdenziale relativo al medesimo Fondo integrativo di cui al comma 9-septies per l'anno 2014, che può essere lasciato presso il datore di lavoro o destinato a previdenza complementare*".

Sia le somme accantonate presso il datore di lavoro che quelle destinate al fondo di

previdenza complementare "*Al compimento del quinto, decimo e quindicesimo anno dall'inizio della rateizzazione, ... sono maggiorati nella misura del 10 per cento, a titolo forfetario di interessi e rivalutazioni. Nel solo caso di cessazione del rapporto di lavoro per pensionamento durante i primi cinque anni dall'inizio della rateizzazione, l'importo residuo è rivalutato nella misura del 30 per cento. Alle predette rivalutazioni si applica il trattamento fiscale previsto per le rivalutazioni del trattamento di fine rapporto di cui all'articolo 2120 del codice civile*" (art. 7, comma 9-terdecies).

Infine, la lettera a) del comma 9-duodecies prevede che gli importi versati al Fondo di previdenza complementare sono assoggettati al contributo di solidarietà di cui all'art.16 del D. lgs. n. 252/2005, dovuto "*... sulle contribuzioni o somme a carico del datore di lavoro, diverse da quella costituita dalla quota di accantonamento al TFR*".

La disciplina richiamata, nell'individuare l'ammontare delle somme dovute dal datore di lavoro e gli obblighi a carico di questi, non fornisce elementi univoci in merito alla natura di tali somme. Queste, infatti, da un lato non possono essere del tutto assimilate a quote di TFR in quanto, se devolute al fondo di previdenza complementare, sono assoggettate al contributo di solidarietà [comma 9-duodecies, lett. a), dell'art. 7 della legge n. 125 del 2015] che, come detto, non è applicabile alle quote di TFR; dall'altro, poiché scontano il medesimo "*trattamento fiscale previsto per le rivalutazioni del trattamento di fine rapporto di cui all'art. 2120 del codice civile*" [comma 9-terdecies dell'art. 7 della legge n. 125 del 2015] non possono essere del tutto assimilate a contributi previdenziali.

Ciò considerato, si ritiene che la natura giuridica di tali somme debba essere individuata sulla base della funzione che le stesse assolvono, ravvisabile, sostanzialmente, nella finalità di compensare i dipendenti per la mancata percezione della prestazione integrativa che avrebbero percepito dal Fondo soppresso. In favore di tale qualificazione rileva la circostanza che la somma dovuta dai datori di lavoro è calcolata in ragione degli anni di iscrizione al soppresso Fondo e all'imponibile previdenziale relativo al medesimo Fondo integrativo per l'anno 2014, e non viene

influenzata dalla retribuzione che gli ex aderenti al Fondo Gas percepiranno in seguito dai propri datori di lavoro.

Tale funzione di "ristoro" è ravvisabile sia che tali somme siano destinate al fondo di previdenza complementare, sia che siano accantonate presso il datore di lavoro. In ragione di tale identità, si è dell'avviso che alle somme dovute dal datore di lavoro debba essere riservato il medesimo trattamento fiscale nella fase di costituzione della singola posizione del lavoratore, sia che essa venga istituita presso il datore di lavoro, sia che venga istituita presso il fondo di previdenza complementare.

Più precisamente, si ritiene che le somme destinate al fondo di previdenza complementare, così come le somme accantonate presso il datore, non rilevino fiscalmente nel momento in cui affluiscono al fondo di previdenza complementare, così come non rilevano nel momento in cui sono accantonate presso il datore di lavoro. Si ricorda, inoltre, che ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. e-ter), del TUIR, sono deducibili dal reddito complessivo, fino all'importo di 5.164,57 euro, i contributi versati alle forme pensionistiche complementari di cui al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252. Ne consegue che al momento della liquidazione della prestazione complementare, i contributi versati al fondo di previdenza, dedotti ai sensi della citata lett. e-ter), sconteranno l'imposizione fiscale.

Nella fattispecie rappresentata, pertanto, le somme poste a carico dei datori di lavoro e destinate al fondo di previdenza complementare, non avendo subito alcuna tassazione al momento del loro versamento nella posizione previdenziale dell'ex aderente al fondo GAS, non potranno essere scomputati dalla base imponibile della prestazione complementare che sarà erogata.

Il regime di neutralità fiscale applicabile al versamento di tali somme al Fondo di previdenza complementare risponde alla medesima ratio sottesa alla previsione secondo cui non viene assoggettato a tassazione il trasferimento della posizione individuale da una forma previdenziale complementare ad un'altra, ai sensi dell'art. 14, comma 7, del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252.

Sulla base di tali considerazioni, le prestazioni alimentate dalle somme in esame erogate dal Fondo di previdenza complementare si qualificheranno quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50, comma 1, lett. h-bis), del TUIR, con la conseguente applicazione dell'art. 52, comma 1, lett. d), del TUIR, secondo cui "*per le prestazioni pensionistiche di cui alla lett. h-bis), del comma 1 dell'art. 50, comunque erogate, si applicano le disposizioni dell'art. 11 e quelle di cui all'art. 23, comma 6, del d. lgs. 5 dicembre 2005, n. 252*". In particolare, poiché il già menzionato disposto del comma 9-undecies dispone che "*ai fini della determinazione dell'anzianità necessaria per la richiesta delle prestazioni pensionistiche di cui al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, è considerata utile la data di iscrizione al Fondo Gas*", anche ai fini della specifica disciplina applicabile a tali prestazioni, dovrà farsi riferimento a tale data.

Più precisamente, la tassazione sarà effettuata al momento dell'erogazione della prestazione finale, tenendo conto delle diverse discipline succedutesi nella fase di maturazione dei relativi montanti; in dettaglio, per il montante maturato al 31 dicembre 2000, si osserveranno le disposizioni previste dal d.lgs. n. 124 del 1993, come modificato dalla legge n. 335 del 1995 (vedansi circolari dell'A.F. nn. 14 del 1987 e 235 del 1998); per il montante maturato dal 1° gennaio 2001 al 31 dicembre 2006, quelle previste dal d.lgs. n. 47 del 2000 (vedansi circolari nn. 29/E e 78/E del 2001); per il montante maturato dal 1° gennaio 2007 al 30 novembre 2015, quelle di cui al d.lgs. n. 252 del 2007 (vedasi circ. n. 70/E del 2007).

In relazione a tale ultimo montante, si fa presente che l'articolo 11, comma 6, del d.lgs. n. 252/2007 dispone, tra l'altro, che "*Sulla parte imponibile delle prestazioni pensionistiche comunque erogate è operata una ritenuta a titolo d'imposta con l'aliquota del 15 per cento ridotta di una quota pari a 0,30 punti percentuali per ogni anno eccedente il quindicesimo anno di partecipazione a forme pensionistiche complementari con un limite massimo di riduzione di 6 punti percentuali*".

Al riguardo, si ritiene che ai fini della riduzione dell'aliquota del 15 per cento debba

considerarsi l'iscrizione del dipendente al soppresso Fondo Gas, in coerenza con quanto disposto dall'ultimo periodo del comma 9-undecies dell'art. 7 del decreto legge 19 giugno 2015, n. 78, convertito, laddove è previsto che *"ai fini della determinazione dell'anzianità necessaria per la richiesta delle prestazioni pensionistiche di cui al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, è considerata utile la data di iscrizione al Fondo Gas"*.

Le somme accantonate presso il datore di lavoro che saranno erogate al dipendente in un'unica soluzione alla cessazione del rapporto di lavoro sono, invece, riconducibili alle *"altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione"* del rapporto di lavoro quali *"somme risultanti dalla capitalizzazione di pensioni"*; come tali imponibili con l'aliquota determinata per il TFR (artt. 17, comma 1, lett. a), e 19, comma 2, del TUIR).

IL DIRETTORE CENTRALE AGGIUNTO

Giovanni Spalletta

(firmato digitalmente)