

CONFERMATA L'IMPONIBILITÀ delle SOMME CORRISPOSTE a TITOLO di INCENTIVO alle DIMISSIONI ANTICIPATE

*La Corte di Cassazione si è espressa nuovamente
sulla natura giuridica degli «incentivi» all'esodo dei lavoratori,
negandone la natura liberale ed eccezionale.*

Corte di Cassazione, sez. V trib., 16 settembre 2004, n. 18690 – Presidente: Cristarella Orzestano; Relatore: D'Alonzo (stralcio).

MOTIVI della DECISIONE

1. Con la sentenza gravata la Commissione tributaria regionale della Campania – sull'assunto che l'art. 17, comma 4-bis, del D.P.R. n. 917/1986 stabilisce che «la aliquota da applicare per le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro ai fini di incentivare l'esodo dei lavoratori in relazione all'età» e che per l'art. 48 dello stesso provvedimento legislativo, «il reddito da lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo percepiti (...) in relazione al rapporto di lavoro escludendo solamente le erogazioni liberali concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti non superiori nel periodo di imposta a € 500.000» – ha respinto il gravame della contribuente ritenendo che la somma corrisposta dalla datrice di lavoro, ai sensi dell'art. 16, D.P.R. n. 917/1986, vada sottoposta a tassazione Irpef separata in quanto corrisposta «in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro».

Secondo il giudice a quo, invero, «la somma di € 131.062.786, considerata la entità elevata, non può ritenersi una donazione, mancando lo spirito di liberalità, il cosiddetto *animus donandi*» anche perché «essa fu corrisposta ai singoli dipendenti (...) quale corrispettivo dell'anticipata risoluzione del rapporto di lavoro» per cui «aveva una causale ben precisa, che esclude la liberalità». La Commissione tributaria regionale osserva, infine, che «l'art. 17, comma 1, D.P.R. n. 917/86 si riferisce alle modalità di tassazione del trattamento di fine rapporto e delle altre indennità equipollenti commisurate alla durata del rapporto di lavoro ma non stabilisce alcuna esenzione o esclusione dalla tassazione».

2. Con il primo motivo di ricorso la X denuncia, in riferimento alle previsioni contenute nei nn. 3 e 5 dell'art. 360, c.p.c., «violazione e falsa applicazione» degli artt. 23, 53 e 111 della Cost., 2967,

c.c., 132, n. 4, c.p.c., 118; disp. att. del c.p.c., 41-bis e 42, D.P.R. n. 600/73; nonché «omessa motivazione su punti decisivi della controversia» adducendo che «la Commissione tributaria regionale avrebbe dovuto rilevare, di ufficio, che l'Amministrazione finanziaria non aveva titolo per trattenere la somma richiesta a rimborso» in quanto «il datore di lavoro non è legittimato a fare accertamenti in sostituzione dell'Amministrazione finanziaria» e questa, «pur essendo a conoscenza che la situazione economica della Y era di tale gravità da imporre una operazione di ristrutturazione aziendale» legittimamente «il licenziamento di lavoratori in esubero», non ha «ritenuto dover emettere un rifiuto espresso e motivato in risposta all'istanza di rimborso e neppure mai ha ritenuto dover emettere alcun avviso di accertamento» od «altro atto idoneo ad assumere la veste di titolo per un eventuale credito a favore dell'Erario». Secondo la contribuente, quindi, «l'Amministrazione finanziaria aveva l'obbligo di effettuare le verifiche necessarie per definire se l'incentivo all'esodo ricevuto (...) fosse o meno una erogazione liberale, eccezionale e non ricorrente, e, come tale, non soggetta ad imposta».

La doglianza va disattesa perché priva di pregio.

Il datore di lavoro, invero, ai sensi dell'art. 23, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è obbligato ad operare la «ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dal percipiente» negli specifici casi, previsti dal Tuir, indicati in detto articolo. In tale peculiare veste il datore di lavoro, oltre che sostituire il contribuente nell'adempimento dell'obbligo tributario di versamento dell'imposta (obbligo che resta in tal modo agevolato), svolge comunque anche (Cass., trib., 1° aprile 2003, n. 4972; id., trib., 27 gennaio 2003, n. 1161; id., trib., 9 dicembre 2002, n. 17515; id., I, 16 maggio 2000, n. 6292; id., trib., 8 maggio 2000, n. 5782; id., trib., 24 marzo 2000, n. 3551; id., I, 21 marzo 2000, n. 3330; id., trib., 8 marzo 2000, n. 2611) un'attività di «accertamento» dell'obbligo del percettore del reddito perché il sorgere del suo obbligo di operare la ritenuta suppone

Accertamento, da parte dello stesso sostituto, della sussistenza dei presupposti di legge per operarla.

Discende da tanto che nessun dovere di verificare ex officio la effettiva rispondenza alle previsioni normative delle ritenute alla fonte operate dai datori di lavoro ex art. 23 grava sull'Amministrazione finanziaria dello Stato, atteso che l'eventuale dissenso del lavoratore sostituito sull'assoggettabilità ad imposta di un qualche emolumento corrisposto dal datore di lavoro non elide l'obbligo del sostituto di imposta di operare la ritenuta e di denunciarla (oltre che di versarla) come tale all'Erario per il quale, quindi, il dissenso del sostituito è del tutto indifferente.

Di quel dissenso, peraltro, l'Erario può venire a conoscenza unicamente con la proposizione, da parte del sostituito stesso, di una tempestiva istanza di rimborso: su questa, però, non sussiste nessun obbligo di risposta, potendo sempre l'Amministrazione legittimamente scegliere la via del silenzio – positivamente prevista dall'art. 19, primo comma, lett. q), D.Lg.vo 31 dicembre 1992, n. 546 laddove include tra gli atti oggetto di ricorso «il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi (...) non dovuti» –, impugnabile dal contribuente innanzi al competente giudice tributario.

L'obbligo che la contribuente assume gravare sull'Ufficio, inoltre, non si rinviene neppure nelle norme (artt. 41-bis e 42, D.P.R. n. 600/73) delle quali la stessa denuncia la pretesa violazione, atteso che il potere dell'Ufficio di procedere ad «accertamento parziale» suppone la «esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato» e mai l'accertamento, come vorrebbe la ricorrente, di un reddito inferiore a quello dichiarato, sia pure indirettamente, con la ritenuta fiscale operata dal datore di lavoro.

La affermata violazione di tutte le altre norme, anche di rango costituzionale, indicate dalla ricorrente, infine, non risulta in alcun modo illustrata e non si evince dal complessivo esame del ricorso né aliunde.

3. Con il secondo (ed ultimo) complesso motivo di ricorso la X denuncia, ancora in riferimento alle previsioni contenute nei nn. 3 e 5 dell'art. 360, c.p.c., «violazione e falsa applicazione» degli artt. 16 e 48 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 nonché «omessa, insufficiente motivazione su punti decisivi della controversia» adducendo che:

- il richiamo all'art. 16 operato dal giudice a quo «non è conferente» perché il giudizio non verte sul tipo (ordinario o separato) di tassazione applicabile;
- le conclusioni raggiunte da quello stesso giudice «contrastano all'evidenza, altresì, quanto al me-

rito, con le disposizioni recate dall'art. 48 del D.P.R. 917/86» in quanto, non essendosi verificata «per volontà dei lavoratori (...) la situazione di dissesto della Y» e non essendo stato «richiesto dalla Y alcun consenso ai lavoratori per effettuare la riduzione dell'organico («indispensabile per il risanamento dell'azienda», pena il collocamento in liquidazione coatta amministrativa della società da parte dell'Y), «è da escludere (...) che l'incentivo all'esodo» (che «il datore di lavoro non aveva certamente l'obbligo di erogare») «possa essere considerato, nella realtà dei fatti venutisi a creare per i lavoratori della Y, come controprestazione effettuata al fine di ottenere il consenso dei lavoratori per l'anticipata risoluzione del rapporto di lavoro, perché consenso non vi è stato» in quanto «la cessazione dei rapporti di lavoro non avvenne (...) per volontà delle parti ma (...) per un fatto oggettivo rappresentato dal fatto che la Y rischiava di essere posta in liquidazione coatta amministrativa».

La ricorrente, quindi, sostiene che «l'incentivo all'esodo» («non previsto dal contratto di lavoro» né in «nessun accordo o regolamento aziendale»), diversamente dall'incentivo alle dimissioni (considerato da questa Corte nelle sentenze «n. 670/2000» e 22 gennaio 2001 n. 864), «è una erogazione liberale, eccezionale e non ricorrente a favore della generalità dei dipendenti» perché «nella fattispecie di cui si discute, la somma non è stata corrisposta per ottenere la volontà del lavoratore a risolvere anticipatamente il rapporto di lavoro e questo perché il rapporto di lavoro si sarebbe comunque risolto di diritto». La contribuente, quindi, richiamati altresì «principi contabili» circa l'«esposizione in bilancio degli incentivi all'esodo», conclude affermando che l'incentivo da lei percepito – «offerto a tutti i lavoratori» ed «erogato a tutti i lavoratori che aderirono all'operazione di esodo incentivante» – integra «un sussidio occasionale concesso in occasione di rilevanti esigenze personali e familiari del dipendente il cui rapporto cessa in modo straordinario, ante tempus» e/o «rappresenta il risarcimento di danni morali e patrimoniali».

4. Anche tale motivo deve essere respinto perché infondato.

A. In primo luogo, va affermata la conferenza del richiamo operato dal giudice a quo alla norma dettata dall'art. 16 del D.P.R. n. 917 del 1986 – per la quale l'imposta sui redditi si applica separatamente, tra gli altri, per il «trattamento di fine rapporto di cui all'art. 2120 del Codice civile», per le «indennità equipollenti, comunque denominate» nonché per «altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei pre-

detti rapporti, compresa l'indennità di preavviso» – atteso che l'inclusione nell'elenco contenuto in tale norma dei titoli di percezione di somme da parte del lavoratore dipendente da assoggettare a tassazione separata costituisce espressa previsione legislativa di assoggettabilità delle somme erogate per quei titoli ad imposta sui redditi per cui l'accertamento dell'inclusione in tale norma del titolo per il quale la somma è stata percepita dal contribuente ovvero l'assimilabilità di quel titolo ad uno di quelli indicati nella norma rende indubbiamente tassabile la somma relativa.

B. In ordine al merito vero e proprio della controversia – in difetto di convincenti argomentazioni contrarie – si deve ribadire il principio, ripetutamente affermato da questa Corte (Cass., trib., 6 agosto 2002, n. 11816; id., trib., 12 giugno 2001, n. 7932; id., trib., 17 febbraio 2001, n. 2341; id., trib., 9 agosto 2000, n. 10473), in base al quale, tenuto conto della finalità antielusiva perseguita dal Legislatore, una erogazione del datore di lavoro al dipendente in tanto può ritenersi eccezionale – come l'art. 48, lett. f), del Tuir richiede – in quanto sia legata ad eventi od a situazioni così particolari da far ritenere esclusa la possibilità che sia pattuita tra le parti come elemento della retribuzione.

Nel caso tutti gli elementi fattuali indicati dalla ricorrente (mancanza di consenso alla anticipata cessazione del rapporto di lavoro; necessità di riduzione dell'organico per il risanamento dell'azienda; «sussidio occasionale»; risarcimento di «danni morali») a prova della natura liberale dell'eroga-

zione de qua (significativamente denominata incentivo all'esodo), a prescindere dalla dimostrazione della concreta sussistenza di tutti o di ciascuno di detti elementi nell'effettiva considerazione delle parti, si rivelano del tutto inidonei ad integrare la nozione legislativa di erogazione liberale del datore di lavoro in favore del proprio dipendente – sottratta, come tale (sempre che non sia ricorrente e che sia corrisposta alla generalità dei dipendenti), ad imposizione tributaria – perché l'erogazione de qua trova sempre e solo uno stretto ed indissolubile collegamento, genetico e funzionale, unicamente con la anticipata cessazione del rapporto di lavoro, per la sua idoneità a paralizzare possibili impugnazioni di tale cessazione ove unilateralmente determinata dal datore di lavoro.

I sopraindicati elementi esposti dalla contribuyente, invero, non depongono affatto per la natura liberale dell'erogazione perché gli stessi costituiscono tutti fattori estranei al titolo giuridico dell'erogazione e incidono, al massimo (si ripete se ed in quanto sussistenti), come motivi e non mai come causa giuridica dell'erogazione: tali elementi, infatti, nella loro assoluta genericità, da un lato non palesano in alcun modo interesse e volontà «liberali» della datrice di lavoro e, dall'altro, non escludono la sinallagmaticità dell'erogazione con la risoluzione del rapporto di lavoro.

C. In forza delle considerazioni che precedono la sentenza impugnata deve essere confermata perché conforme ai principi di diritto innanzi richiamati. (...)

IL COMMENTO

di Luigi Ferrajoli

L'attuale art. 19, comma 4-bis, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [CFF 5119] – rimasto invariato rispetto al medesimo comma del precedente art. 17 – stabilisce che le somme da corrispondere a titolo di incentivo all'esodo ai lavoratori che abbiano superato l'età di 50 anni se donne e di 55 se uomini sono soggette ad un regime fiscale agevolato, caratterizzato dalla determinazione dell'imposta mediante un'aliquota pari alla metà di quella regolarmente applicata per la tassazione del trattamento di fine rapporto di cui all'art.

2120 del Codice civile e delle altre indennità equipollenti, come previsto dall'art. 17 del Tuir [CFF 5117] (ex art. 16).

**L'emolumento
è esente soltanto
se ha carattere
eccezionale
e non ricorrente**

NATURA GIURIDICA degli INCENTIVI alle DIMISSIONI

La recente sentenza della Corte di Cassazione n. 18690/2004, invitata a pronunciarsi sulla legittimità o meno dell'applicazione del-

l'istituto della tassazione separata sulle somme di denaro costituenti incentivi all'esodo, ha riaperto

l'annoso dibattito sulla natura di tali emolumenti, confermando definitivamente quanto già più volte evidenziato.

La Suprema Corte ha infatti ribadito che le somme corrisposte dal datore di lavoro a titolo di **incentivo alle dimissioni anticipate** del dipendente **non** hanno **natura liberale**, né eccezionale, e costituiscono senza dubbio un **reddito** imponibile da **lavoro dipendente**, rientrando conseguentemente nella previsione di cui all'art. 51 del Tuir [CFF ● 5151].

Gli incentivi all'esodo corrisposti ai lavoratori dipendenti che abbiano raggiunto l'età anagrafica innanzi indicata hanno quindi **natura completamente diversa dai sussidi occasionali**, essendo preordinati, come è evidente, all'ottenimento da parte dei singoli lavoratori di un esplicito consenso alla risoluzione anticipata del rapporto.

Ne consegue che tali somme, che non costituiscono una categoria di reddito a sé stante, ma sono comunque assimilabili alle tipologie reddituali previste dall'art. 17, comma 1, lett. a), del Tuir, che disciplina appunto i **redditi** derivanti dal **trattamento di fine rapporto** di cui all'art. 2120, c.c., dalle **indennità equipollenti** comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro, nonché dalle indennità o dalle altre somme percepite **una tantum** in dipendenza della cessazione dell'attività lavorativa, che sono analogamente assoggettate a tassazione separata.

Le somme in questione infatti vengono corrisposte al lavoratore, al fine di sollecitare e remunerare, mediante una vera e propria controprestazione, il consenso del lavoratore alla risoluzione anticipata del rapporto di lavoro.

Con riferimento a tali emolumenti **non** è quindi assolutamente ravvisabile la possibilità di un'**esenzione** dall'**imposta**, che al contrario deve ritenersi applicabile solo quando la **prestazione** stessa abbia **carattere eccezionale** e non sia ricorrente.

OBBLIGHI del DATORE di LAVORO

Nel primo motivo di impugnazione la ricorrente, facendo riferimento alla ritenuta d'acconto Irpef versata dal proprio datore di lavoro, in qualità di sostituto d'imposta, sulla somma corrisposta a titolo di incentivo all'esodo ha contestato, secondo quanto previsto dai punti 3) e 5) dell'art. 360, Codice di procedura civile, la violazione e la falsa applicazione delle norme costituzionali di cui agli artt. 23, 53 e 111, sottolineando che nessuna **prestazione patrimoniale** può essere **imposta** se non in base alla **legge**, ed inoltre che risulterebbe rilevabile la mancanza di una motivazione con riguardo ad un punto decisivo della controversia.

In particolare, la **ricorrente** non solo ha eviden-

ziato che l'**Amministrazione finanziaria non era legittimata a trattenere** la somma versata dal sostituto di imposta (la società Y) a titolo di ritenuta di acconto Irpef, ma ha anche rilevato che quest'ultima avrebbe dovuto accertarsi della natura dell'incentivo all'esodo e verificare se tale indennità fosse o meno assoggettabile a tassazione separata o dovesse ritenersi esente da imposta perché configurabile come **erogazione liberale**.

La Corte di Cassazione ha respinto nettamente tale doglianza, sottolineando in primo luogo che, essendo onere del **datore di lavoro** sostituire il contribuente nell'adempimento dell'obbligazione tributaria, spetta a costui e non certo all'Amministrazione finanziaria **verificare** l'effettiva **sussistenza** dei **presupposti** di legge che impongono l'obbligo di versamento della **ritenuta d'acconto Irpef**, come previsto dall'art. 23, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 [CFF ● 6323].

Il **dissenso del lavoratore dipendente**, invece, si palesa del tutto **irrilevante**, potendo quest'ultimo manifestare la propria contrarietà solo tramite la presentazione di un'istanza di rimborso, cui potrà far seguito anche un comportamento concludente dell'Amministrazione rappresentato dal c.d. silenzio rifiuto.

La Suprema Corte ha inoltre ribadito a tale proposito che gli **Uffici delle imposte**, in base a quanto previsto dagli artt. 41-bis e 42, D.P.R. 600/1973 [CFF ● 6341a, 6342], sono legittimati a dare avvio allo svolgimento di **accertamenti** parziali nei confronti dei contribuenti solo quando, a seguito di segnalazioni della Guardia di finanza o di altre pubbliche Amministrazioni o dall'esame dei dati in possesso dell'Anagrafe tributaria, emerge l'eventualità dell'**omessa dichiarazione** di taluni **redditi** o del maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato.

Gli **avvisi di accertamento**, infatti, come esplicitamente stabilito dall'art. 42 del citato decreto presidenziale devono, a pena di **nullità**, essere adeguatamente **motivati**, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che li hanno determinati.

ECCEZIONALITÀ della PRESTAZIONE

Per quanto riguarda poi il secondo motivo di impugnazione la ricorrente insiste nuovamente sui punti 3) e 5) di cui all'art. 360, c.p.c., evidenziando da una lato la violazione e la falsa applicazione degli artt. 16 e 48 del Tuir (ora 17 e 51 [CFF ● 5117, 5151]), che individuano, rispettivamente, l'uno i redditi soggetti a **tassazione separata** e l'altro il criterio per la determinazione del reddito di **lavoro dipendente**, e dall'altro la carenza di motivazione nel rigetto del ricorso, che sarebbe stato incentrato sul-

la tipologia di tassazione applicabile (ordinaria o separata), piuttosto che concentrarsi sulla concreta individuazione della natura di simili incentivi all'esodo.

La ricorrente infatti, parte dal presupposto che le somme di denaro corrisposte per favorire l'esodo dei lavoratori che anagraficamente hanno superato i 50 anni se donne e i 55 anni se uomini, non possono essere assimilati agli «incentivi alle dimissioni», in quanto – almeno nel caso di specie – prescinderebbero dal conseguimento da parte dei lavoratori del **consenso a risolvere anticipatamente il rapporto di lavoro**, destinato a cessare ugualmente a cagione della difficile situazione economica della società datrice di lavoro.

La **ricorrente** quindi ribadisce che l'erogazione della somma di denaro dovrebbe considerarsi quale «**sussidio occasionale**» che assolve la funzione di **risarcimento dei danni morali e patrimoniali** subiti dal lavoratore, il cui rapporto di lavoro si interrompe prematuramente.

La Cassazione ha rilevato al riguardo che prima di tutto risulta perfettamente calzante il richiamo fatto all'art. 16 (ora 17) del Tuir, ai fini dell'inquadramento degli incentivi all'esodo, in quanto questi ultimi risultano essere assimilabili a quelle indennità o altre somme che vengono percepite dai lavoratori dipendenti una volta tanto in dipendenza della cessazione dei rapporti di lavoro.

Con riferimento invece al menzionato art. 48 (ora 51) del Tuir, la Cassazione ha sottolineato che una **somma di denaro** percepita dal **lavoratore dipendente** potrà ritenersi «**eccezionale**» e quindi non

inquadabile nelle categorie reddituali di cui agli artt. 16 e 18 (ora, rispettivamente, 17 e 21) del Tuir solo quando risulti legata ad **eventi** o a **situazioni particolari** da cui sia chiaramente desumibile che l'erogazione non assolve alla funzione di retribuzione del lavoratore per l'anticipata cessazione del rapporto di lavoro.

I giudici di legittimità, quindi, hanno rilevato che i motivi evidenziati dalla ricorrente ai fini della configurabilità dell'incentivo all'esodo come di un'erogazione liberale e sinteticamente riassumibili nella **mancanza di consenso all'anticipata cessazione del rapporto di lavoro**, nella necessità di riduzione dell'organico per il risanamento dell'azienda, nonché nella configurazione di un risarcimento di danni morali nei confronti del lavoratore, sono tutti inidonei a giustificare un'esenzione fiscale.

Tutti questi elementi, infatti – ha sottolineato la Suprema Corte – non lasciano presupporre intenti liberali da parte del datore di lavoro e nemmeno sono in grado di escludere la **sinallagmaticità** esistente tra l'erogazione di denaro e la richiesta di risoluzione anticipata del rapporto di lavoro.

La **pronuncia** in commento, pertanto, come già evidenziato nella sentenza di rigetto della Commissione tributaria regionale, ha **escluso** che l'**incentivo all'esodo** possa rivestire i caratteri di un'**erogazione di liberalità**, come sostenuto dalla ricorrente, e ha considerato necessariamente dovuta l'applicazione della **tassazione separata** e di conseguenza il versamento, da parte del sostituto d'imposta, della ritenuta d'acconto.

*Nella somma
versata dal
datore di lavoro
non si ravvisa
un intento liberale*