



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA

DIPARTIMENTO DI SCIENZE GIURIDICHE



DIPARTIMENTO DI ECONOMIA
DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE

FORUM permanente
di approfondimento delle tematiche giuslavoristiche con i *Professionisti* del Lavoro

AUTONOMIA INDIVIDUALE, PATTI MODIFICATIVI DEL CONTRATTO DI LAVORO, CONCILIAZIONI

Indice

SEZIONE II

TITOLI DI IMPUTAZIONE SOMME CORRISPOSTE IN SEDE CONCILIATIVA

GIURISPRUDENZA

Corte di Cassazione, Sez. Trib., 18/08/2004, n. 16125.....	2
Corte di Cassazione 27/06/2007, Sez. Lav., n. 14821.....	6
Corte di Cassazione, sez. Trib., 02/04/2007, n. 8191.....	10

GIURISPRUDENZA

Corte di Cassazione, Sez. Trib., 18/08/2004, n. 16125

La somma corrisposta dal datore di lavoro a titolo di incentivo alle dimissioni trova giustificazione nell'ambito del rapporto lavorativo e della sua risoluzione consensuale e non presenta i requisiti dell'erogazione liberale eccezionale e non ricorrente a favore della generalità dei dipendenti, che l'art. 48, comma 2, lettera f), del d.P.R. n. 917 del 1986 esclude dal reddito di lavoro dipendente imponibile

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Ugo	Riggio	Presidente
Dott. Stefano	Monaci	Consigliere
Dott. Vittorio Glauco	Ebner	Consigliere
Dott. Antonio	Merone	Consigliere
Dott. Stefano	Bielli	Cons. Rel.

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Ministero delle finanze, in persona del Ministro pro tempore, domiciliato in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato, che lo rappresenta e difende per legge;

- ricorrente -

contro

Pietro ANDOLFI, elettivamente domiciliato in Roma, Largo Messico, n. 1, presso lo studio dell'avvocato Valentino Benedetti, e rappresentato e difeso dall'avvocato Enrico de Gennaro del foro di Napoli, in virtù di procura in calce al controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania n. 76/06/01 del 20 febbraio 2001, depositata il 28 marzo 2001 e non notificata.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 25 marzo 2004 dal relatore cons. Stefano Bielli;

Udito l'avvocato dello Stato Del Gaito;

Udito il P.M., in persona del sostituto Procuratore generale dott. Carlo Destro, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Fatto

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. - Pietro ANDOLFI impugnava davanti alla Commissione tributaria provinciale di Napoli il silenzio - rifiuto formatosi sulla sua richiesta (avanzata alla Direzione regionale delle entrate per la Campania) di rimborso, oltre interessi, della ritenuta IRPEF (pari a €. 19.627.021) effettuata sulla somma di €. 109.039.009, corrispostagli nel 1993 dal datore di lavoro s.p.a. ILVA, nella prospettiva dell'imminente chiusura dello stabilimento siderurgico di Bagnoli, che il ricorrente asseriva essere stata erogata quale spontanea ed eccezionale liberalità, non imposta da un obbligo contrattuale.
2. - Con sentenza n. 343/02/99, l'adita Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso, compensando le spese di lite e riconoscendo che la somma corrisposta dalla s.p.a. non concorrevano a formare il reddito imponibile, ai sensi dell'art. 48, secondo comma, lettera f, del d.P.R. n. 917 del 1986.
3. - Avverso tale sentenza interponeva appello l'Ufficio tributario, deducendo che l'indennità, corrisposta in occasione della risoluzione del rapporto di lavoro, non integrava l'ipotesi di cui alla norma invocata dal

contribuente, non costituendo una liberalità (dato l'interesse economico all'esodo del lavoratore) offerta alla generalità (essendo rivolta a singoli lavoratori, in corrispettivo del prepensionamento).

Resisteva l'appellato.

4. - Con sentenza n. 76/06/01 del 20 febbraio 2001, depositata il 28 marzo 2001 e non notificata, la Commissione tributaria regionale della Campania rigettava l'appello, compensando le spese di lite, affermando che il primo giudice, con ineccepibile motivazione, aveva rilevato l'esistenza dei presupposti di eccezionalità e di non ricorrenza richiesti dal legislatore per l'esclusione dall'imponibile: per il giudice regionale, la corresponsione della somma era avvenuta per incentivare l'esodo di dipendenti, a causa dell'insindacabile chiusura di sedi secondarie (nella specie, per l'evento eccezionale rappresentato dalla chiusura dello stabilimento di Bagnoli), con erogazione di carattere non ricorrente (in mancanza di un obbligo, non previsto dal contratto collettivo di lavoro, a carico della s.p.a).

5. - Avverso la sentenza di appello, il Ministero delle finanze propone ricorso per cassazione (notificato l'11 maggio 2002 e depositato il 27 successivo), affidato ad un unico motivo.

6. - Il contribuente resiste con controricorso (notificato il 19 giugno 2002 e depositato l'8 luglio 2002).

Diritto

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. - Con l'unico mezzo di impugnazione proposto, la parte ricorrente, sotto il profilo della violazione e falsa applicazione degli artt. 16, comma 1, lettera a), e 48 del d.P.R. n. 917 del 1986 e sotto il profilo del difetto di motivazione su punti decisivi della controversia, si duole che il giudice di appello: a) non abbia riconosciuto, in base alle predette norme, come interpretate anche nella sentenza della Corte di cassazione n. 2817 del 2002, che l'indennità in esame è compresa tra i redditi percepiti, anche se una volta tanto, in dipendenza di lavoro dipendente, assoggettati a tassazione separata (non trattandosi dell'erogazione liberale eccezionale e non ricorrente prevista dall'art. 48, secondo comma, lettera f, del d.P.R. n. 917 del 1986, difettando il requisito della liberalità, perché la somma costituiva una controprestazione effettuata per ottenere il consenso del dipendente alla risoluzione anticipata, integrando il trattamento di fine rapporto); b) abbia ommesso di motivare sulla configurabilità, nella specie, dell'ulteriore requisito della generalità dell'erogazione, requisito, da ritenersi insussistente, perché l'indennità era pacificamente destinata solo ai dipendenti in possesso di determinate anzianità di servizio.

La parte controricorrente chiede dichiararsi inammissibile od infondato il motivo di ricorso, opponendo: a) che l'Ufficio tributario (non costituitosi in primo grado), dopo aver affermato, in appello, che sono liberali, ai sensi dell'art. 48, comma 2, lettera f, del d.P.R. n. 917 del 1986, le erogazioni non previste da contratti, accordi o regolamenti aziendali, non aveva, poi indicato la fonte, nella specie, di tale obbligo; b) che la chiusura dello stabilimento siderurgico di Bagnoli non era prevedibile, trattandosi di decisione imposta allo Stato italiano dalla Comunità Economica Europea, in conseguenza della grave crisi del settore siderurgico europeo; c) che era inconferente il richiamo del ricorrente all'art. 16 del d.P.R. n. 917 del 1986, relativo solo alle modalità di calcolo dell'imposta; d) che l'indennità in esame, quale erogazione liberale eccezionale e non ricorrente a favore della generalità o di categorie di dipendenti, non concorrevano alla formazione del reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 48, comma 2, lettera f, del d.P.R. n. 917 del 1986, non potendo essere riferite al caso di specie né la sentenza della Corte di cassazione n. 2817 del 2002 (relativa all'ipotesi di incentivo di prepensionamento e non già a quella di incentivo all'esodo), né le sentenze della stessa Corte n. 670 del 2000 e n. 864 del 2001 (relative alla diversa ipotesi, non collegata ad un evento eccezionale, di incentivo alle dimissioni); e) che era inammissibile la deduzione, prospettata per la prima volta in sede di giudizio di legittimità (e comunque infondata in punto di fatto, posto che la cessazione del rapporto non era ascrivibile alla volontà delle parti, ma alla decisione della CEE di far chiudere lo stabilimento), di una intesa intervenuta tra il lavoratore e l'azienda per l'anticipata risoluzione del rapporto di lavoro verso il corrispettivo dell'indennità; f) che il datore di lavoro non aveva l'obbligo di erogare l'incentivo all'esodo; g) che era pacifico in causa che l'incentivo all'esodo era stato offerto alla generalità dei lavoratori, mentre solo nel ricorso per cassazione si rinviene l'affermazione di una indennità destinata esclusivamente ai dipendenti in possesso di determinate anzianità di servizio; h) che, comunque, l'incentivo all'esodo va considerato o come sussidio occasionale concesso in considerazione delle rilevanti esigenze personali e familiari del dipendente conseguenti alla cessazione ante tempus del rapporto di lavoro (con soggezione alla medesima disciplina

dell'art. 48, comma 2, lettera f, del d.P.R. n. 917 del 1986) o come risarcimento dei "danni morali" da disoccupazione.

2. - Il motivo di ricorso è fondato.

2.1. - L'art. 46, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986 definisce redditi di lavoro dipendente soggetti ad imposta quelli che derivano da rapporti di lavoro dipendente.

L'art. 48, comma 1, del d.P.R. (nella versione anteriore alla sostituzione disposta dall'art. 3, comma 1, del d. lgs. n. 314 del 1997, inapplicabile, *ratione temporis*, alla fattispecie di causa) ribadisce che il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutti i compensi in denaro o in natura percepiti in dipendenza del rapporto di lavoro, "comprese (...) le erogazioni liberali".

Occorre al riguardo sottolineare che siffatta assoggettabilità ad IRPEF sussiste sia anteriormente che successivamente alla modifica - efficace dal 24 febbraio 1995 - apportata all'art. 16, comma 1, lettera a, del citato d.P.R. dall'art. 32 del d.l. n. 41 del 1995, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 85 del 1995: l'innovazione ora menzionata non tocca la disciplina dell'art. 16, comma 1, lettera a, là dove questa prevede in generale il regime della tassazione separata, per quanto qui interessa, alle indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei rapporti di lavoro dipendente.

2.2. - Nella specie, non è controverso l'accertamento compiuto dal giudice di appello, secondo il quale l'erogazione della somma aveva lo scopo - come si legge nella sentenza impugnata - di incentivare l'esodo di dipendenti in relazione alla chiusura dello stabilimento siderurgico di Bagnoli della datrice di lavoro: si trattava, cioè, di un incentivo economico (in aggiunta al trattamento di fine rapporto) per indurre il dipendente ad una risoluzione consensuale anticipata del rapporto lavorativo. Il rilievo della natura incentivante dell'indennità, dunque, non è stato prospettato per la prima volta con il ricorso per cassazione, ma risulta già indicato (come è precisato nella parte narrativa della sentenza del giudice regionale) nella istanza di rimborso presentata dal contribuente alla competente Direzione regionale delle entrate.

2.3. - E' poi noto che, per consolidata giurisprudenza di questa Corte, la somma corrisposta dal datore di lavoro a titolo di incentivo alle dimissioni, in aggiunta alle spettanze di fine rapporto, trova giustificazione nell'ambito del rapporto lavorativo e della sua risoluzione consensuale e non presenta i requisiti dell'erogazione liberale eccezionale e non ricorrente a favore della generalità dei dipendenti, che l'art. 48, comma 2, lettera f), del d.P.R. n. 917 del 1986 esclude dal reddito di lavoro dipendente imponibile (v., tra le molte, Cass., nn. 51, 669, 670, 5774 e 5775 del 2000; n. 864 del 2001; n. 2817 del 2002).

Al riguardo - una volta che si sia riscontrata identica, nelle varie ipotesi, la funzione di agevolare, mediante una erogazione da parte del datore di lavoro (integrante una vera e propria controprestazione rispetto all'ottenimento del consenso del dipendente: v. la citata Cass. n. 864 del 2001), la cessazione consensuale anticipata del rapporto di lavoro dipendente - non ha senso distinguere, ai fini dell'imponibilità in esame, tra indennità definite "di prepensionamento" o "di incentivo alle dimissioni" o "di incentivo all'esodo": lo stesso art. 48, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986 (nella formulazione dell'epoca) accomuna "tutti i compensi in denaro o in natura percepiti".

E' opportuno sottolineare che le cosiddette dimissioni incentivate (comunque denominate), in quanto fondate pur sempre sulla volontà del lavoratore di risolvere il rapporto, non sono equiparabili al licenziamento (v., ad esempio, Cass., n. 3068 del 2003).

In particolare, l'impossibilità di ricondurre l'indennità per cui è causa alla citata ipotesi, descritta nell'art. 48, comma 2, lettera f), del d.P.R. n. 917 del 1986 (nel testo vigente anteriormente al 1° gennaio 1998, prima, cioè, della sostituzione apportata dall'art. 3 del d. lgs. n. 314 del 1997), di erogazione liberale eccezionale e non ricorrente a favore della generalità dei dipendenti, emerge dalla duplice e convergente considerazione che, da un lato, la somma risulta corrisposta (come sopra accennato) non già per mera liberalità, ma nell'interesse del datore di lavoro di ottenere il consenso del dipendente alla cessazione anticipata dal rapporto (evitando, così), controversie ed il rischio di risarcimenti o di impieghi del lavoratore in altre strutture produttive dell'imprenditore stesso) e che, dall'altro, la chiusura di uno stabilimento industriale non è evento in sé eccezionale, ma rientra nella normale vicenda della dislocazione e sviluppo dell'attività produttiva o commerciale, osservati sia i vincoli normativi (anche se sopravvenuti) nazionali o comunitari, sia le regole economiche del mercato del settore, la cui applicazione comporta conseguenze da imputarsi all'imprenditore secondo il (fisiologico) principio della responsabilità per rischio d'impresa (e quindi anche

per l'eventuale riscontrata incongruità qualitativa o quantitativa delle forze lavorative che l'imprenditore medesimo abbia preventivamente scelto di impegnare contrattualmente).

Quanto precede rende irrilevante l'osservazione del controricorrente che il datore di lavoro non aveva l'obbligo giuridico (legale o convenzionale) di corrispondere l'indennità.

2.4. - Né può qualificarsi l'indennità per cui è causa come un sussidio occasionale (escluso dall'imponibile in base allo stesso art. 48, comma 2, lettera f), del d.P.R. n. 917 del 1986, nel testo applicabile *ratione temporis*) o come un risarcimento di danni morali (parimenti escluso dall'imponibile): l'esame di siffatte prospettazioni è impedito in questa sede sia dalla novità delle questioni (mai dedotte o trattate in precedenza), sia dalla funzione di "incentivo all'esodo" consensuale anticipato, attribuita all'indennità, come si è visto, sin nella istanza di rimborso del contribuente ed incompatibile con le ora (tardivamente) prospettate qualificazioni, sia dalla mancata deduzione di un illecito idoneo ad obbligare il datore di lavoro al risarcimento di danni "moralì" derivanti dalla disoccupazione dell'odierno controricorrente.

2.5. - Sarebbe, infine, inconferente - data l'autonomia del settore impositivo previdenziale da quello tributario - richiamare l'art. 4, comma 2 - bis, del d.l. n. 173 del 1988, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 291 del 1988 (che, nell'interpretare l'art. 12, secondo comma, n. 3, della l. n. 153 del 1969, nel testo vigente anteriormente al 1° gennaio 1998, esclude dalla retribuzione imponibile, ai fini contributivi, anche le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori) o (ove si potesse non considerarne l'inapplicabilità *ratione temporis*) l'art. 12, terzo comma, lettera b), della l. n. 153 del 1969, quale sostituito (con effetto dal 1° gennaio 1998) dall'art. 6 del d. lgs. n. 314 del 1997 (che, parimenti, esclude dai redditi da lavoro dipendente, ai fini contributivi, le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori). Non solo la portata di tale norme, dettate in materia previdenziale, è espressamente limitata "ai fini contributivi", ma la stessa necessità della loro formulazione sembra implicare che, in difetto, le somme in discorso, in base alla normativa tributaria generale, dovrebbero considerarsi di natura reddituale e, quindi, imponibili.

2.6. - Alla evidente natura incentivante alle dimissioni e, dunque, sostanzialmente reddituale (in funzione del ristoro di un lucro cessante) della somma in discorso consegue la sua assoggettabilità ad IRPEF (non è in contestazione la correttezza quantitativa dell'imposizione).

2.7. -.Restano assorbite le altre censure sollevate nel ricorso.

2.8. - La sentenza impugnata, nella quale non sono stati osservati i principi sopra menzionati, va perciò cassata.

3. - Il fondamento di questa pronuncia (incentrata su una valutazione in punto di diritto) comporta la possibilità di decidere la causa nel merito, ai sensi dell'art. 384, primo comma, cod. proc. civ., non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto: l'impugnazione del silenzio - rifiuto sulla domanda di rimborso va, perciò, rigettata, tenuto conto dell'infondatezza della pretesa restitutoria avanzata dal contribuente.

4. - Sussistono giusti motivi per compensare integralmente tra le parti le spese dell'intero giudizio.

PQM

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo del contribuente e compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso il 25 marzo 2004, nella camera di consiglio della sezione tributaria.

DEPOSITATA IN CANCELLERIA IL 18 AGO. 2004.

Cassazione civile, Sez. Lav., 27/06/2007, n. 14821

Le somme corrisposte dal datore di lavoro, in aggiunta alle spettanze di fine rapporto, come incentivo alle dimissioni anticipate del dipendente (cosiddetti incentivi all'esodo) non hanno natura liberale né eccezionale, ma costituiscono reddito di lavoro dipendente, essendo predeterminate al fine di sollecitare e remunerare, mediante una vera e propria controprestazione, il consenso del lavoratore alla risoluzione anticipata del rapporto. La causa di siffatte prestazioni, pertanto, presupponendo una pattuizione, esclude che dette somme possano essere esentate dall'imposta, per cui le stesse saranno assoggettate alla tassazione separata di cui all'art. 16, comma 1, lettera a), del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, non rientrando nell'esenzione di cui all'art. 48, comma 2, del medesimo d.P.R. n. 917 del 1986.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE LAVORO

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. DE LUCA Michele	- Presidente -
Dott. VIDIRI Guido	- rel. Consigliere -
Dott. DI NUBILA Vincenzo	- Consigliere -
Dott. DI CERBO Vincenzo	- Consigliere -
Dott. BALLETTI Bruno	- Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

M.B., elettivamente domiciliato in ROMA VIA CICERONE 28, presso lo studio dell'avvocato RAMPELLI Elisabetta, che lo rappresenta e difende, giusta delega in atti;

- ricorrente -

contro

ALCATEL ITALIA S.P.A. - DIVISIONE ALCATEL SIETTE;

- intimato -

e sul 2^a ricorso n. 19446/04 proposto da:

ALCATEL ITALIA S.P.A., - già ALCATEL ITALIA S.P.A. - DIVISIONE ALCATEL SIETTE, - in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEGLI SCIPIONI 288, presso lo studio dell'avvocato PICCININNO SILVANO, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato PAPALEONI MARCO, giusta delega in atti;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

e contro

M.B.;

- intimato -

avverso la sentenza n. 871/04 della Corte d'Appello di LECCE, depositata il 27/04/04 r.g.n. 2861/03;

udita la relazione della causa svolta nella Pubblica udienza del 09/05/07 dal Consigliere Dott. Guido VIDIRI;

udito l'Avvocato RAMPELLI;

udito l'Avvocato PAOLO MARINI per delega PAPALEONI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SEPE Ennio Attilio, che ha concluso per il rigetto del ricorso, assorbito il ricorso incidentale condizionato.

Fatto

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso depositato il 7 novembre 2001 la s.p.a. Alcatel Italia proponeva opposizione avverso il decreto ingiuntivo del Presidente del Tribunale di Lecce n. 977 del 3 settembre 2001, con il quale le era stato intimato di pagare in favore di M.B. la somma di L. 8.779.182 a saldo dell'importo dovuto per esodo

incentivato, giusta accordo sindacale del 16 febbraio 1993 integrativo di quello sulla mobilità. Osservava l'opponente che il predetto accordo aveva previsto la corresponsione di L. 10.000.000 netti in favore di ciascuno dei lavoratori esodati, oltre una indennità variabile rapportata al periodo che sarebbe occorso a ciascun dipendente della società per la maturazione dei requisiti assicurativi necessari per il raggiungimento dell'età e della anzianità necessaria ai fini pensionistici. Su tale ultima somma erano state operate le ritenute fiscali poichè la L. 23 marzo 1995, n. 85, aveva assoggettato a tassazione separata anche gli importi corrisposti a titolo risarcitorio o transattivo mentre nell'accordo era previsto, come per la somma fissata di L. 10.000.000, che tale indennità variabile fosse erogata al netto. Eccepiva altresì la ricorrente il difetto di giurisdizione del Giudice ordinario a conoscere della causa poichè il credito azionato - corrispondente all'ammontare delle trattenute fiscali avrebbe riguardato importi di spettanze del fisco; nel merito chiedeva l'accoglimento della opposizione e la revoca del decreto ingiuntivo in oggetto.

Costitutosi il contraddittorio il Tribunale di Lecce rigettava l'opposizione ed, a seguito di gravame della società, la Corte d'Appello con sentenza del 27 aprile 2004 accoglieva l'appello e, per l'effetto, revocava il decreto ingiuntivo opposto.

Avverso tale sentenza M.B. proponeva ricorso per Cassazione affidato a quattro motivi.

Resisteva con controricorso la s.p.a. Alcatel Italia, che spiegava anche ricorso incidentale condizionato, illustrato con memoria.

Con [sentenza del 3 gennaio 2007 n. 3 le Sezioni Unite di questa Corte di cassazione](#), dopo avere riunito ex [art. 335 c.p.c.](#), i ricorsi, dichiaravano inammissibile la questione sollevata sulla giurisdizione e rimettevano gli atti a questa Sezione Lavoro per l'ulteriore corso del giudizio.

Diritto

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo del ricorso il M. deduce violazione e falsa applicazione [dell'art. 1965 c.c. e segg.](#), nonchè violazione degli [artt. 1337](#) e [1362 c.c.](#). In particolare sostiene il ricorrente che la Corte territoriale aveva errato perchè non aveva tenuto nel dovuto conto che le somme di cui al decreto ingiuntivo erano state pattuite a seguito del contratto transattivo ex art. 1965 c.c., sicchè sia la parte fissa dell'emolumento che la parte variabile dello stesso, avevano identica natura e dovevano essere assoggettate alla stessa disciplina sì da doversi le corrispondenti somme riconoscere al netto. Assume inoltre il M. che il Giudice d'appello, nell'interpretare il contratto transattivo, non ha rispettato i canoni ermeneutici codicistici, anche perchè il fatto che nell'accordo fosse prevista una somma da erogare al netto per agevolare l'esodo doveva portare ragionevolmente ad affermare che la ulteriore somma variabile da erogare - anche perchè correlata al periodo residuo di lavoro cui il dipendente rinunciava - doveva reputarsi logicamente riconosciuta anche essa al netto delle ritenute fiscali.

Con il secondo motivo il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione del [D.L. 20 maggio 1988 n. 173, art. 4](#), comma (Ndr:

testo originale non comprensibile) bis e ter del convertito nella [L. 26 luglio 1988, n. 291](#). In particolare non si era tenuto nel dovuto conto che la disposizione recata nel comma 2, n. 3, del testo sostitutivo di cui alla [L. 30 aprile 1969, n. 153, art. 12](#), andava interpretata nel senso che dalla retribuzione imponibile sono escluse anche le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori.

Con il terzo motivo il ricorrente si duole che il Giudice d'appello non solo ha ingiustificatamente rigettato la richiesta di prova da esso ricorrente avanzata ma non ha esercitato, quale Giudice del lavoro, i suoi poteri ufficiosi al fine di accertare la vera volontà delle parti nel qualificare la natura dell' erogazione.

Con il quarto motivo il ricorrente deduce una omessa o insufficiente motivazione sul vero oggetto della controversia, che non riguardava l'esistenza del diritto del datore di lavoro di effettuare o meno le ritenute fiscali, in qualità di sostituto d'imposta, sulle somme corrisposte al lavoratore o l'assoggettabilità o meno delle stesse all'imposizione fiscale, ma l'accertamento delle modalità di pagamento delle somme di cui all'accordo del 20 dicembre 1993, che erroneamente era stato interpretato alla luce del successivo accordo del 1995, che aveva una propria specifica ratio.

Con il ricorso incidentale la società a sua volta deduce violazione e falsa applicazione [dell'art. 2948 c.c.](#), nonchè omessa e contraddittoria decisione su un punto decisivo della controversia assumendo al riguardo che l'erogazione corrisposta al lavoratore in occasione della cessazione anticipata del rapporto, in aggiunta al

t.f.r., costituisce una vera e propria controprestazione effettuata per ottenere il consenso del lavoratore dipendente alla risoluzione del rapporto sicchè le erogazioni relative dovevano ritenersi assoggettate alla ritualmente eccepita prescrizione quinquennale, versandosi in tema di indennità spettanti per la cessazione del rapporto di lavoro.

L'esame dei ricorsi, che può essere condotto nell'ambito di un unico iter argomentativo, induce a rigettare il ricorso principale ed a dichiarare assorbito quello incidentale.

Va premesso - una volta accertata in via definitiva, a seguito della già ricordata sentenza delle Sezioni Unite, la giurisdizione del giudice ordinario - che la Corte Territoriale nel dichiarare infondata la pretesa del M. ha osservato che il primo Giudice aveva ricordato che la pretesa creditoria del lavoratore esodato trovava fondamento immediato e diretto nel verbale di conciliazione sottoscritto dalle parti in data 20 dicembre 1993, che richiamandosi all'accordo sindacale del 16 febbraio 1993, aveva previsto - a dire del ricorrente - che le somme erogate al dipendente dovevano essere al netto delle ritenute fiscali, e ciò indipendentemente dal fatto che le stesse potessero essere assoggettate ad imposizione tributaria. Dette indennità dovevano, poi, essere repute non come liberalità ma come emolumenti aventi carattere retributivo, costituenti reddito da lavoro imponibile, come tale assoggettato a tassazione separata. Da qui la conseguenza che, dovendosi repute come si evinceva dalla contrattazione collettiva (anche da quella successiva all'accordo sulla base del quale si era proceduto all'atto transattivo) al netto la sola somma fissa del premio incentivante, la parte variabile non poteva giammai essere intesa al netto delle ritenute fiscali.

Orbene, la lettura dell'atto contenente gli emolumenti incentivanti l'esodo, ha portato la Corte Territoriale, dapprima, a distinguere la somma di L. 10 milioni netti, uguale per ciascun dipendente della società, da quella variabile in ragione dei requisiti richiesti per il raggiungimento dell'età e della anzianità necessaria ai fini pensionistici, ed a rimarcarne, poi, la diversità della natura dei due emolumenti e delle rispettive ricadute ai fini fiscali. Tale interpretazione - contro la quale non sono state mosse censure specifiche - per risultare adeguatamente motivata e rispettosa dei canoni ermeneutici di cui [all'art. 1362 c.c. e segg.](#), si sottrae ad ogni censura in questa sede di legittimità.

Le conclusioni del Giudice d'appello risultano, poi, in linea con il consolidato indirizzo giurisprudenziale formatosi in relazione alla tassabilità delle somme corrisposte al lavoratore al fine di incentivare la risoluzione anticipata del rapporto.

Questa Corte di Cassazione, infatti, ha statuito più volte che le somme corrisposte dal datore di lavoro, in aggiunta alle spettanze di fine rapporto, come incentivo alle dimissioni anticipate del dipendente (cosiddetti incentivi all'esodo) non hanno natura liberale nè eccezionale, ma costituiscono reddito imponibile da lavoro dipendente, essendo predeterminate al fine di sollecitare e remunerare, mediante una vera e propria controprestazione, il consenso del lavoratore alla risoluzione anticipata del rapporto. La causa di siffatte prestazioni, quindi, in quanto presuppone una pattuizione, esclude che le corrispondenti somme possano essere esentate dall'imposta, catalogandole fra "i sussidi occasionali" che, a differenza degli incentivi programmati, sono concessi estemporaneamente e graziosamente, in relazione con esigenze personali e familiari del lavoratore. Nè gli obiettivi di politica aziendale perseguiti attraverso l'incentivazione dell'esodo incidono sull'imponibilità degli emolumenti corrisposti a tale titolo, giacchè l'esenzione deve ritenersi applicabile solo quando la prestazione stessa - non la causa determinante di essa (crisi aziendale) o i mezzi economici con cui è fronteggiata (risorse per costi straordinari) o la finalità come recepita dalla parte del lavoratore (risarcimento del danno morale da prossima disoccupazione) - è eccezionale e non ricorrente. Tali somme, pertanto, non rientrando nell'esenzione prevista dal T.U. approvato con il [D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 48, comma 2, lettera f\)](#), nè in altre cause di esenzione, sono soggette a tassazione separata, ai sensi del precedente art. 16, comma 1, lett. a), essendo in diretta ed immediata correlazione con la cessazione del rapporto di lavoro dipendente (cfr. in tali sensi: [Cass. 12 agosto 2004 n. 15660](#), cui adde - sempre per l'imponibilità delle somme corrisposte, in aggiunta alle spettanze di fine rapporto, dal datore di lavoro al lavoratore in occasione della cessazione anticipata del rapporto, - [Cass. 26 febbraio 2002 n. 2817](#), che reputa dette somme vera e propria controprestazione effettuata per ottenere il consenso del dipendente alla risoluzione anticipata; ed infine, in epoca ancora più recente, [Cass. 5 dicembre 2005 n. 26395](#)).

Nè può sottacersi a conforto di quanto sinora detto - ed a dimostrazione che la somma incentivante di cui si discute risulti configurabile come una forma di controprestazione alla concessione del consenso al recesso -

che l'incentivo per la parte variabile andava parametrato al periodo richiesto per la maturazione dei requisiti assicurativi necessari per il trattamento pensionistico.

Per concludere la sentenza impugnata, per essere adeguatamente motivata, priva di incongruenze logiche e per essere improntata ai principi giuridici regolanti la materia in esame, si sottrae ad ogni censura in questa sede di legittimità.

Il rigetto del ricorso principale, in considerazione delle ragioni poste a suo fondamento, determina l'assorbimento del ricorso incidentale.

Ricorrono giusti motivi - tenuto conto della natura delle questioni trattate e della controversia nonché del suo andamento - per compensare interamente tra le parti le spese del presente giudizio di Cassazione.

P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi, rigetta quello principale e dichiara assorbito l'incidentale. Compensa tra le parti le spese del presente giudizio di Cassazione.

Così deciso in Roma, il 9 maggio 2007.

Depositato in Cancelleria il 27 giugno 2007

Cassazione civile, Sez. Trib., 02/04/2007, n. 8191

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PAOLINI Giovanni	- Presidente -
Dott. CICALA Mario	- Consigliere -
Dott. CAPPABIANCA Aurelio	- Consigliere -
Dott. MARIGLIANO Eugenia	- Consigliere -
Dott. D'ALESSANDRO Paolo	- rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

Fatto

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi, contro la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania che, rigettando l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Napoli 2 contro la sentenza di primo grado, ha confermato l'annullamento del silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza, avanzata dai contribuenti, di rimborso dell'IRPEF trattenuta dall'Isveimer sulle quote del Fondo di previdenza per il personale corrisposte - a seguito della liquidazione del Fondo - agli iscritti C.D., G.G., I.E., Ca.Ge. e D.G..

La sentenza impugnata ha ritenuto che la fattispecie non rientri in alcuna delle ipotesi reddituali previste dal TUIR, trattandosi "della distribuzione di un patrimonio creato dai versamenti in parte dei lavoratori ed in parte dell'Ente" a fini previdenziali, conseguente allo scioglimento del Fondo per legge. Ne discenderebbe pertanto "la impossibilità di individuare una norma del TUIR che (...) assoggetti a tassazione" le erogazioni di cui si tratta.

I contribuenti resistono con controricorso, successivamente illustrato da una ampia memoria.

• **Diritto**

MOTIVI DELLA DECISIONE

1.- Con il primo motivo l'Agenzia lamenta la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 1 e 6 e dei principi generali in materia di interpretazione della legge in relazione all'art. 53 Cost..

Ad avviso della ricorrente le somme corrisposte dal Fondo, a seguito della liquidazione, ai soggetti in quiescenza e a quelli ancora in servizio "avrebbero la medesima qualificazione giuridica tributaria delle erogazioni previdenziali delle quali costituiscono la capitalizzazione".

2.- Con il secondo motivo la parte ricorrente si duole della violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 6, comma 1, artt. 46 e 47 in relazione al D.L. n. 497 del 1996, art. 4 convertito nella L. n. 588 del 1996.

Ad avviso dell'Agenzia, "l'esame della vicenda relativa alla messa in liquidazione del Fondo conduce alla conclusione che quanto corrisposto ai dipendenti dell'istituto bancario, in quiescenza o meno, per effetto della liquidazione, costituisce un incremento patrimoniale da apprezzare come espressione di capacità contributiva dei medesimi e che tale incremento è collegato al rapporto di lavoro del beneficiario con lo Istituto medesimo".

Ricorda la parte ricorrente che la liquidazione dei fondi di previdenza aziendale delle società del gruppo Banco di Napoli in liquidazione fu disposta dal D.L. n. 497 del 1996, art. 4, convertito nella L. n. 588 del 1996, che espressamente prevedeva "l'estinzione delle obbligazioni della società nei confronti degli iscritti ai fondi" per effetto dell'esecuzione dei piani di liquidazione.

Essendo le obbligazioni da estinguere di natura previdenziale, eguale natura deve riconoscersi - secondo l'Agenzia - alle somme erogate una tantum ai fini liquidatori, che risultano pertanto tassabili ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 48 bis, comma 1, lett. d).

Quanto al criterio di tassazione di dette somme, premesso che ai contribuenti spetta la detrazione dei contributi corrisposti al fondo, nella misura del 4% dell'imponibile annuo (come del resto riconosciuto dalla circolare n. 161 del 1 dicembre 1999), il capitale lordo, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 6, comma 2, va tassato nella misura dell'87,50% del suo ammontare.

3.- I due motivi, da esaminarsi congiuntamente, sono fondati nei termini di seguito precisati.

Va premesso che questa Sezione della Suprema Corte si è già occupata della questione, riconoscendo ai pagamenti effettuati dai liquidatori del Fondo per il personale dell'ISVEIMER natura di reddito di lavoro dipendente, in quanto percepito in relazione al rapporto di lavoro, da sottoporre a tassazione separata in applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 16, comma 1, lett. a), e art. 48 (sentenze n. 13274/2005 e 13275/2005).

Simili statuizioni meritano di essere condivise per le seguenti ulteriori considerazioni.

Una volta manifestatosi il dissesto del Banco di Napoli, si avvertì forte il timore delle gravi conseguenze negative che la dichiarazione d'insolvenza ed il successivo smantellamento di uno dei più grandi gruppi creditizi d'Italia avrebbe potuto comportare per l'economia e l'immagine dell'intero sistema bancario nazionale.

Si decise, pertanto, di non seguire le normali procedure concorsuali, ma di tentare il risanamento del Banco ed arrivare in seguito alla sua privatizzazione.

Per raggiungere tale risultato, venne stanziato un cospicuo finanziamento pubblico ed iniziata un'opera di radicale ristrutturazione anche attraverso un deciso ridimensionamento finalizzato ad abbattere i costi e rendere più agile e produttivo l'apparato.

Nel quadro di tale programma, fu emanato il D.L. 24 settembre 1996, n. 497, convertito nella L. 19 novembre 1996, n. 588, che all'art. 4 dispose che i fondi di previdenza aziendali delle società del gruppo Banco di Napoli avrebbero dovuto essere liquidati secondo piani approvati dalla Banca d'Italia, la cui esecuzione avrebbe determinato "l'estinzione delle obbligazioni delle società nei confronti degli iscritti" e non avrebbe potuto comportare una spesa superiore alle riserve matematiche maggiorate di un importo non superiore al 25%.

I liquidatori del fondo per il personale ISVEIMER procedettero alla redazione del piano ed ottenuta la prescritta approvazione, provvidero a regolare i singoli iscritti, fra i quali anche gli odierni controricorrenti.

Ciò posto, va ulteriormente ricordato che la natura delle prestazioni dovute dal datore di lavoro per effetto della costituzione di un fondo aziendale quale quello per i dipendenti dell'ISVEIMER, ha costituito l'oggetto di un dibattito dottrinale e giurisprudenziale, nell'ambito del quale si è registrata l'emanazione di pronunce contrastanti anche da parte di questa Suprema Corte di Cassazione.

Mentre Cass. 5610/1991 e 5611/1991 hanno infatti optato per la natura retributiva di tali prestazioni, Cass. 4273/1992 ha loro riconosciuto carattere previdenziale.

Su di una linea intermedia si è invece posta Cass. 5505/1995, e l'orientamento da essa seguito è stato nel prosieguo fatto proprio dalle Sezioni Unite civili, che con sentenza 974/1997 hanno concluso per il carattere retributivo in senso ampio dei trattamenti integrativi erogati dal datore di lavoro, il cui obbligo doveva essere perciò riguardato come un debito di lavoro pur se esigibile soltanto dopo la cessazione del rapporto perchè avente una funzione tipicamente previdenziale che, però, non bastava a qualificare le prestazioni come trattamenti pensionistici veri e propri, perchè a tal fine sarebbe stata necessaria la loro corresponsione da parte di un diverso centro autonomo d'imputazione, legato ai beneficiari da un rapporto distinto ed ulteriore rispetto a quello instaurato con il datore di lavoro.

In applicazione di tale principio, successivamente ribadito da Cass. 13558/2001 e 5202/2002, può quindi affermarsi che, ove corrisposto alla cessazione del rapporto di lavoro, il trattamento dovuto agli iscritti dal

fondo di previdenza del personale ISVEIMER avrebbe avuto carattere di retribuzione differita e, dunque, di reddito di lavoro dipendente (natura, questa, che avrebbe peraltro rivestito anche nel caso in cui le prestazioni del fondo avessero avuto carattere previdenziale, dato che il reddito di lavoro dipendente ha sempre ricompreso, pure nel vigore del vecchio TUIR, sia gli stipendi ed i salari che le pensioni e gli altri assegni ad esse equiparati).

Come si è visto, però, le cose non sono andate nella maniera originariamente prevista perchè invece di percepire posticipatamente dei ratei periodici, gli iscritti, e tra essi gli odierni controricorrenti, hanno ricevuto un pagamento anticipato *una tantum*.

Secondo il giudice di merito, si sarebbe in tal modo realizzata una fattispecie atipica, non inquadrabile in alcuna delle ipotesi reddituali previste dal TUIR. I controricorrenti, dal canto loro, nell'ampia memoria Gemme New S.r.l.

illustrativa, contestano con diffuse argomentazioni che l'erogazione sia collegata con l'originaria attività lavorativa dei dipendenti, prospettando la tesi che le somme di cui si tratta, essendo dirette ad assicurare agli iscritti un ristoro della futura perdita, debbano qualificarsi come una sorta di risarcimento di un danno emergente, in quanto tale non imponibile o, tutt'al più, tassabile nella misura del 12,50% prevista per le somme corrisposte in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita o di capitalizzazione.

Gli argomenti dei controricorrenti non possono tuttavia essere condivisi.

Va in primo luogo sgombrato il campo dalla tesi subordinata, perchè nel sistema del TUIR, l'aliquota del 12,50% concerne ipotesi non assimilabili, neppure in via analogica, alla presente, nella quale manca non soltanto il contratto di assicurazione sulla vita o di capitalizzazione ma, prima ancora, la possibilità stessa di classificare l'importo di cui si discute fra i redditi di capitale, che com'è noto, postulano tutt'altri rapporti e presupposti.

Quanto poi all'assunto della totale intassabilità derivante dalla natura risarcitoria dell'attribuzione patrimoniale, va rilevato che la premessa da cui parte non trova adeguato riscontro nella lettera della legge, in quanto il D.L. n. 497 del 1996, art. 4, che rappresenta l'imprescindibile punto di partenza e di riferimento, non parla d'indennizzi o riparazioni, ma di "estinzione delle obbligazioni", che costituendo la conseguenza di precise fattispecie tipiche, fa piuttosto pensare ad una (sia pure anomala) modalità di pagamento degli originari crediti e, cioè, a delle prestazioni destinate a valere come atti solutori degli iniziali debiti e non come contropartite del loro inadempimento.

Non varrebbe in contrario replicare che l'art. 4 avrebbe adoperato una terminologia imprecisa perchè il suo scopo era stato proprio quello di venire incontro agli iscritti per compensarli in qualche modo del sacrificio loro imposto.

L'obiezione non sarebbe infatti convincente non soltanto perchè l'art. 12 preleggi, impone d'interpretare la legge secondo il significato proprio delle parole usate (che, in quanto inserite all'interno di un provvedimento normativo, debbono essere necessariamente accreditate di un adeguato tasso di tecnicismo giuridico), ma soprattutto perchè la norma succitata non ha mirato affatto a tutelare l'interesse degli iscritti, bensì a liquidarli subito a costi ridotti nell'ambito di quel programma di rapido snellimento strutturale che, come riconosciuto da Corte cost. n. 25 del 2001, aveva rappresentato la condizione senza la quale non sarebbe stato concesso l'aiuto pubblico necessario al risanamento del Banco.

Aggiungasi, per completezza, che la tesi della totale intassabilità non avrebbe potuto essere accolta nemmeno nel caso in cui si fosse riconosciuto al pagamento ricevuto dagli iscritti la reclamata natura di risarcimento del danno subito per la perdita del trattamento integrativo.

A questo proposito conviene prendere le mosse dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 6, comma 2, secondo il quale "i proventi conseguiti in sostituzione di redditi ... e le indennità corrisposte ... a titolo di risarcimento di danni consistiti nella perdita di redditi -..

costituiscono reddito della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti".

Chiamata a pronunciarsi al riguardo, questa Suprema Corte ha stabilito che, in forza della equiparazione istituita dall'anzidetta disposizione, per accertare l'imponibilità o meno dei risarcimenti percepiti dai lavoratori, occorre tener conto della natura dei diritti della cui violazione si tratta, nel senso che se questi traggono direttamente origine dal rapporto contrattuale, vanno ricondotte a quest'ultimo anche le indennità corrisposte per ripagarne la lesione.

In applicazione di tale regola, non sono stati classificati come reddito di lavoro dipendente soltanto i risarcimenti di danni diversi quali, per esempio, quello biologico, mentre sono state considerate tali le indennità corrisposte dal datore di lavoro per la perdita di retribuzioni od altri emolumenti dovuti al lavoratore in base al rapporto contrattuale (v., tra le altre, Cass. 3582/2003, 16014/2004 e 18369/2005).

E poichè nel caso concreto si tratterebbe, a tutto concedere, proprio del risarcimento di un danno del tipo da ultimo indicato può, dunque, anche in tale prospettiva affermarsi che si è pur sempre trattato di un pagamento che, essendo consistito in una somma avente natura di retribuzione differita e funzione previdenziale perchè destinata, secondo le intenzioni, ad essere corrisposta dopo la cessazione del rapporto di lavoro, andava sottoposta al medesimo regime fiscale previsto per il TFR e le altre indennità ad esso equiparabili, con le quali presentava dei punti di contatto talmente significativi e qualificanti, da giustificare l'applicazione analogica della relativa disciplina impositiva.

La particolarità dell'erogazione non ha, in altre parole, influito sulla sostanza del pagamento, che è rimasta la stessa, ma soltanto sulla misura e sulla base di calcolo dell'imposta, che non avrebbero potuto restare insensibili alla diversa realtà fattuale.

4.- La sentenza impugnata, ispirata ad un errato principio di diritto, va pertanto cassata.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito con il rigetto del ricorso introduttivo dei contribuenti.

La complessità della questione giustifica l'integrale compensazione delle spese di lite.

PQM

P.Q.M.

la Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo dei contribuenti; spese compensate.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione tributaria, il 9 marzo 2007.

Depositato in Cancelleria il 2 aprile 2007