

*Roma, 06 agosto 2007*

OGGETTO: *Trattamento tributario delle somme erogate dal datore di lavoro come incentivo all'esodo – articolo 19, comma 4-bis, del testo unico delle imposte sui redditi*

Alcune Direzioni regionali hanno chiesto chiarimenti in merito al trattamento tributario da riservare alle somme erogate in occasione della cessazione del rapporto di lavoro subordinato a titolo di incentivo all'esodo volontario dei lavoratori dipendenti.

In particolare, è stato chiesto se tali somme, che si aggiungono all'ordinario trattamento di fine rapporto, debbano considerarsi integralmente assoggettabili a tassazione.

Al riguardo si osserva quanto segue.

In primo luogo occorre fare riferimento al principio cardine della omnicomprensività dei redditi di lavoro dipendente, contenuto nel comma 1 dell'articolo 51 (fino al 31 dicembre 2003, articolo 48) del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in base al quale: *“Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro”*.

Le deroghe a tale principio, di carattere generale, sono previste dallo stesso articolo 51, il quale, al comma 2, individua determinati casi di totale non imponibilità ovvero di parziale assoggettamento ad imposta delle somme percepite.

In proposito si ritiene che nessuno dei casi individuati nella richiamata disposizione può rilevare nella fattispecie in esame e, in particolare, neanche quella relativa alle erogazioni liberali eccezionali.

La suddetta conclusione è confermata anche dalla Corte di cassazione, la quale, con la sentenza n. 16125 del 18 agosto 2004, ha ribadito 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 ricorre a favore della generalità dei dipendenti ... (v., tra le molte, Cass., nn. 51, 669, 670, 5774 e 5775 del 2000; n. 864 del 2001; n. 2817 del 2002)”*.

Ciò posto, la Suprema Corte ha precisato che *“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>>”*.

In merito alla imponibilità o meno delle somme, con la stessa sentenza, i Giudici di legittimità hanno affermato che *“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”*.

Questo principio è stato ulteriormente confermato dalla Suprema Corte con la sentenza n. 20056 del 15 settembre 2006.

Appare opportuno richiamare anche la recente sentenza della Corte di cassazione n. 8199 del 2 aprile 2007, che, in ordine ad una questione analoga a

quella in trattazione (liquidazione del fondo di previdenza per il personale Isveimer), afferma principi valevoli anche nel caso di specie.

Più esattamente, i Giudici di legittimità, richiamando la sentenza delle sezioni unite n. 974 del 1° febbraio 1997, hanno ribadito *“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”*.

Per quanto concerne le corrette modalità di tassazione occorre fare riferimento all’istituto della tassazione separata di cui agli articoli 17 e 19 del TUIR.

Il comma 1 dell’articolo 17 elenca tutte le casistiche per le quali è applicabile l’istituto della tassazione separata; in particolare, alla lettera *a*), dispone che l’IRPEF si applica separatamente per l’indennità di fine rapporto così come per ogni altra ipotesi di erogazione di somme o di valori effettuata in occasione della cessazione del rapporto di lavoro dipendente.

In definitiva, dalla normativa fin qui analizzata emerge che in via di principio le somme erogate in occasione della cessazione del rapporto di lavoro subordinato devono essere integralmente assoggettate ad imposta, anche se con l’applicazione della tassazione separata.

Con specifico riferimento alle somme percepite a titolo di “incentivo all’esodo”, la riforma dei redditi di lavoro dipendente, effettuata ad opera del decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 314, ha previsto un’ulteriore forma di tassazione agevolata.

In particolare, per quanto qui interessa, si evidenzia che l’articolo 5 del D.Lgs. n. 314 del 1997 ha, tra l’altro, inserito nell’articolo 19 del TUIR (all’epoca articolo 17) il comma *4-bis*, secondo cui *“Per le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto al fine di incentivare l’esodo dei lavoratori che abbiano superato l’età di 50 anni se donne e di 55 anni se uomini,*

di cui all'articolo 17, comma 1, lettera a), l'imposta si applica con l'aliquota pari alla metà di quella applicata per la tassazione del trattamento di fine rapporto e delle altre indennità e somme indicate alla richiamata lettera a) del comma 1 dell'articolo 17".

Pertanto, soltanto nel caso in cui ricorressero tutti i requisiti di cui al comma 4-*bis* dell'articolo 19 del TUIR, era possibile per il contribuente accedere alla forma agevolata di tassazione che, come già detto, prevedeva l'applicazione dell'aliquota stabilita per la tassazione separata ridotta al 50%.

Benché non rilevi ai fini della soluzione della questione in esame, si fa presente per completezza che il comma 23 dell'articolo 36 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha abrogato il citato comma 4-*bis* dell'articolo 19 del TUIR.

Con tale abrogazione è venuta meno l'indicata agevolazione. In merito all'ambito temporale di operatività di tale modifica normativa, al punto 34 della circolare n. 28 del 4 agosto 2006 è stato precisato che *“Al fine di salvaguardare i diritti di coloro che hanno già contrattato un piano incentivato di esodo, la norma prevede un regime transitorio applicabile ai piani d'incentivo all'esodo concordati prima dell'entrata in vigore del decreto. Più precisamente, la disciplina di cui al comma 4-*bis* dell'art. 19 del TUIR continua ad applicarsi con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati prima della data di entrata in vigore del decreto (4 luglio 2006), nonché con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati anche successivamente all'entrata in vigore del decreto medesimo, purché in attuazione di accordi o atti che abbiano data certa anteriore alla data di entrata in vigore del decreto”*.

Gli Uffici terranno conto di quanto esposto nella presente risoluzione nello svolgimento dell'attività di controllo, nell'esame delle istanze di rimborso e nella gestione del contenzioso pendente in materia.

Le Direzioni regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.