



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 16 febbraio 2007

OGGETTO: Decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, comma 23 - Abrogazione del comma 4-*bis* dell'art. 19 del Tuir - Modifiche alla disciplina fiscale applicabile alle somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di anticipare l'esodo dei lavoratori

INDICE

1. Premessa	2
2. Disciplina previgente.....	3
3. Nuova disciplina.....	4
4. Regime transitorio.....	4

1. Premessa

L'art. 36, comma 23, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni nella legge n. 248 del 4 agosto 2006, ha disposto (con efficacia dal 4 luglio del 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge), l'abrogazione del comma 4-*bis* dell'art. 19 del Tuir, concernente la disciplina fiscale applicabile agli incentivi erogati ai lavoratori dipendenti per la cessazione anticipata del rapporto di lavoro.

In particolare, la disposizione suddetta prevedeva che *“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'art. 17, comma 1, lett. a), l'imposta si applica con 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'art. 17”*.

Al fine di salvaguardare i diritti di coloro che hanno già aderito ad un piano incentivato di esodo, la legge n. 248, di conversione del decreto-legge n. 223 del 2006, ha introdotto un regime transitorio applicabile, a determinate condizioni, ai piani d'incentivo all'esodo concordati prima dell'entrata in vigore della norma abrogativa contenuta nel decreto-legge (4 luglio 2006).

2. Disciplina previgente

L'incentivo all'esodo comporta un'offerta, da parte del datore di lavoro, di somme (aggiuntive rispetto al TFR) al dipendente che accetta di risolvere anticipatamente il rapporto di lavoro.

Le somme erogate a titolo di incentivo all'esodo rientrano nell'ambito delle “*altre indennità e somme*” percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei rapporti di lavoro dipendente di cui all'art 17, comma 1, lett. a), del Tuir, e, pertanto, alle stesse risulta applicabile il regime di tassazione secondo le modalità stabilite dal comma 2 dell'art. 19 del Tuir.

L'art. 19, comma 4-*bis*, del Tuir, tuttavia, prevede un regime agevolato qualora le erogazioni in questione vengano corrisposte a soggetti che abbiano superato l'età di 50 anni, se donne, o di 55 anni, se uomini.

In particolare, in tale ultimo caso, l'imposta deve essere determinata con aliquota pari alla metà di quella applicata per la tassazione del trattamento di fine rapporto.

È opportuno precisare che l'aliquota agevolata trova applicazione soltanto sulle somme aggiuntive e non su tutte le somme ordinariamente corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro.

Inoltre, secondo quanto chiarito da questa Agenzia con la risoluzione 29 gennaio 2003, n. 17, con riferimento ai lavoratori dipendenti delle imprese di credito, il regime agevolato di cui all'art. 19, comma 4-*bis*, del Tuir, si rende applicabile ai soggetti che hanno superato l'età di 50 anni se donne, o di 55 se uomini, anche nel caso di erogazione di un assegno straordinario in forma rateale, a titolo di sostegno del reddito del lavoratore che ha cessato in via anticipata il rapporto, in quanto, in quest'ultimo caso si tratta di somme che, sebbene corrisposte in forma rateale, sono erogate in dipendenza della risoluzione del rapporto di lavoro dipendente.

3. Nuova disciplina

In seguito all'abrogazione del comma 4-*bis* dell'art. 19 del Tuir, le somme corrisposte a titolo di incentivo all'esodo sono ora assoggettate alla medesima aliquota applicata al trattamento di fine rapporto, alla stregua delle "altre indennità e somme" di cui all'art. 17, comma 1, lett. a), del Tuir, percepite *una tantum* in dipendenza della cessazione dei rapporti di lavoro.

Il medesimo regime di tassazione si applica, inoltre, alle forme di sostegno al reddito erogate, anche ratealmente, in dipendenza della cessazione anticipata del rapporto di lavoro, secondo i chiarimenti forniti dalla scrivente nella risoluzione n. 17 del 2003.

In particolare, ai sensi dell'art. 19, comma 2, del Tuir, nel caso in cui le indennità o le somme vengano erogate in relazione alla cessazione del rapporto di lavoro dipendente, generatore del trattamento di fine rapporto (T.F.R.), l'aliquota applicabile è sempre quella calcolata in sede di tassazione del T.F.R., a prescindere dalla circostanza che le stesse siano erogate dallo stesso datore di lavoro oppure da soggetti diversi dal datore di lavoro.

4. Regime transitorio

In sede di conversione, la legge n. 248 del 2006 ha introdotto una modifica all'art. 36, comma 23, del decreto-legge n. 223 del 2006, aggiungendo, in particolare, il seguente periodo: "*la disciplina di cui al predetto comma (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 presente decreto, nonché con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati in attuazione di atti o accordi, aventi data certa, anteriori alla data di entrata in vigore del presente decreto*".

La legge di conversione, pertanto, ha inteso regolare il passaggio dal vecchio al nuovo regime, facendo salve le situazioni in corso al 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge.

In particolare, la nuova disposizione contenuta nell'art. 36, comma 23, del decreto-legge, stabilisce che la disciplina previgente più favorevole, (fermi restando i requisiti di età previsti dall'abrogato comma 4-*bis*, art. 19 del Tuir), può continuare ad essere applicata in due casi:

- 1) con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati entro il 3 luglio 2006 (prima dell'entrata in vigore del decreto-legge);
- 2) con riferimento alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati dal 4 luglio 2006 (quindi, successivamente all'entrata in vigore del decreto-legge), purché in attuazione di atti o accordi, aventi data certa, anteriori al 4 luglio 2006.

Per quanto concerne la natura degli “*atti o accordi*”, aventi data certa, anteriori al 4 luglio 2006, in attuazione dei quali, ai fini dell'applicazione della disciplina previgente, deve intervenire la cessazione del rapporto di lavoro, è necessario individuare le fattispecie rientranti in tale definizione.

In linea generale, gli accordi si identificano in tutti quegli atti in cui sia intervenuto un incontro di volontà tra datore di lavoro e lavoratori dipendenti in merito alle condizioni per la cessazione anticipata del rapporto di lavoro.

Si ritiene, in proposito, che nel concetto di accordi debbano essere ricompresi anche gli impegni a carattere collettivo assunti dal datore di lavoro con le associazioni di categoria di dipendenti.

Restano da individuare le fattispecie riconducibili agli “*atti*” aventi data certa, anteriore all'entrata in vigore del decreto-legge, cui è applicabile la disciplina previgente più favorevole.

Al riguardo, il richiamo agli “*atti*”, previsto dall'art. 36, comma 23, del decreto-legge n. 223 del 2006, va interpretato con riferimento agli atti unilaterali che impegnano il datore di lavoro (ad esempio delibere aziendali) recanti le

condizioni per la cessazione anticipata del rapporto di lavoro e contenenti l'invito al personale interessato a presentare la propria adesione.

In ogni caso, si ritiene che, al fine di circoscrivere in maniera puntuale le ipotesi per le quali è ammissibile l'applicazione del regime transitorio in commento, gli "*atti o accordi*" suddetti devono necessariamente indicare un termine entro il quale deve intervenire l'adesione al piano.

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, in presenza di un piano di esodo previsto in un atto o in un accordo che abbia data certa anteriore al 4 luglio 2006 e che indichi un termine per la comunicazione delle adesioni da parte dei lavoratori interessati, è possibile applicare la tassazione agevolata di cui all'abrogato art. 19, comma 4-*bis*, del Tuir, anche nel caso in cui l'adesione del dipendente, con la quale si perfeziona l'accordo con l'azienda e si rende definitiva la scelta per la cessazione anticipata del rapporto di lavoro, intervenga successivamente al 4 luglio 2006 (ma, necessariamente entro il termine indicato nell'atto o nell'accordo).

La norma in commento richiede, altresì, che gli atti o accordi, in base ai quali il lavoratore cessa il proprio rapporto di lavoro, abbiano "*data certa*" anteriore all'entrata in vigore del decreto-legge (4 luglio 2006).

In altri termini, poiché in quest'ultimo caso il trattamento agevolato previsto dall'abrogato articolo 19, comma 4-*bis*, del Tuir, continua ad esplicare i suoi effetti anche in relazione a rapporti di lavoro cessati successivamente all'entrata in vigore del decreto-legge n. 223 del 2006, si richiede la certezza (da intendere in senso giuridico) che l'accordo o l'atto in base al quale si verifica la cessazione anticipata del rapporto di lavoro, sia stato concluso effettivamente entro il termine indicato (4 luglio 2006).

In proposito, si fa presente che il requisito della certezza della data si collega con la comune disciplina civilistica in materia di prove documentali ed, in particolare, con quanto previsto dagli articoli 2702 - 2704 del codice civile sulle scritture private.

In particolare, l'art. 2704 del codice civile contiene un elenco degli strumenti in base ai quali la data della scrittura privata non autenticata deve considerarsi certa e computabile riguardo ai terzi, da ritenersi, peraltro, non tassativo.

La norma sopra citata, infatti, fa riferimento, tra l'altro, a qualsiasi "fatto" che possa essere idoneo a stabilire l'antiorità della scrittura.

Al riguardo, la giurisprudenza di legittimità ha precisato che è necessario che i fatti abbiano il carattere di obiettività e, soprattutto, che non possano farsi risalire al soggetto stesso che li invoca e siano sottratti alla sua portata (Cassazione, Sez. I, Sent. 27 gennaio 1993, n. 1016).

A titolo esemplificativo, al fine di individuare una data certa può tenersi conto dei seguenti eventi:

- la formazione di un atto pubblico;
- l'apposizione di autentica, il deposito del documento o la vidimazione di un verbale, in conformità alla legge notarile;
- la registrazione o produzione del documento a norma di legge presso un ufficio pubblico;
- il timbro postale che deve ritenersi idoneo a conferire carattere di certezza alla data di una scrittura tutte le volte in cui lo scritto faccia corpo unico con il foglio sul quale il timbro stesso risulti apposto. Ciò in quanto, come riconosciuto dalla giurisprudenza, la timbratura eseguita in un pubblico ufficio deve considerarsi equivalente ad un'attestazione autentica che il documento è stato inviato nel medesimo giorno in cui è stata eseguita (Cassazione, Sez. I, Sent. 19 marzo 2004, n. 5561);
- l'utilizzo di procedure di protocollazione o di analoghi sistemi di datazione che offrano adeguate garanzie di immodificabilità dei dati successivamente alla annotazione;
- l'invio del documento ad un soggetto esterno, ad esempio un organismo di controllo.

Si fa presente, infine, che, ricorrendo le condizioni sopra descritte, il regime transitorio più favorevole è applicabile agli assegni straordinari di sostegno al reddito, di cui al decreto ministeriale n. 158 del 2000, corrisposti, in forma rateale, ai dipendenti degli istituti di credito.

Il medesimo regime si applica, altresì, alle forme di sostegno al reddito, erogate anche ratealmente, che fruiscono dello stesso regime fiscale dei richiamati assegni destinati ai dipendenti del settore del credito, nonché alle indennità, di cui all'art. 7 della legge della Regione Calabria 2 marzo 2005, n. 8, corrisposte, in forma rateale, al personale dipendente della Regione, a titolo di incentivo per la risoluzione anticipata del rapporto di lavoro, sempre che, nel rispetto della normativa regionale suddetta, la cessazione del rapporto sia avvenuta entro il 30 giugno 2005, quindi, anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 223 del 2006.

Restano valide, nella misura in cui sono compatibili con l'attuale disciplina, le istruzioni fornite dalla scrivente con la circolare 23 dicembre 1997, n. 326 e con la risoluzione 29 gennaio 2003, n. 17.