Sentenza del 24/08/2022 n. 25193 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. D.C., cittadina francese residente in (---), prestava lavoro per anni quale dipendente da società del gruppo Altran, multinazionale francese di consulenza ingegneristica. In particolare lavorava quale dipendente di Altran France dal 1.1.2001 al 31.1.2008, e di Altran Italia Spa dal 1.2.2006 al 31.1.2008. Avendo contratto un morbo raro, dopo alterne vicende, la contribuente addiveniva ad un accordo transattivo relativo alla cessazione del rapporto di lavoro, sottoscritto dalla parte datoriale e dalla lavoratrice innanzi alla Direzione Provinciale del Lavoro di Milano in data 25.6.2008. Il patto prevedeva, per quanto ancora di interesse in questa sede, la corresponsione alla lavoratrice della somma di Euro 99.000,00 a titolo di incentivo all'esodo, ai sensi della L. n. 153 del 1969, art. 12, comma 4, lett. b). La somma era effettivamente corrisposta in data 25.7.2008, applicandosi dal sostituto d'imposta la ritenuta a titolo di tassazione separata di Euro 27.601,20.

1.1. Ritenendo di aver subito una sottoposizione a tributo superiore a quanto dovuto, la D. presentava istanza di rimborso all'Ente impositore, che la accoglieva parzialmente, disponendo il rimborso di Euro 19.803,92, ritenendo dovesse trovare applicazione l'art. 15 della Convenzione Italia-Francia sul contrasto al fenomeno della doppia imposizione, e non gli artt. 18 o 22 della medesima Convenzione (cfr. ric., p. 2 ss.). In definitiva l'Agenzia delle Entrate riconosceva il diritto al rimborso delle somme percepite con riferimento al periodo di lavoro prestato in Francia (61 mesi), mentre lo negava in relazione al periodo di lavoro prestato in Italia alle dipendenze di società di diritto italiano (24 mesi), e pertanto per l'importo di Euro 8.465,76 (controric., p. 2).

2. La contribuente impugnava il diniego di rimborso, per la parte in cui era rimasta soccombente, innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Pescara, insistendo ad affermare che risultavano applicabili gli artt. 18 o 22 della Convenzione, e non l'art. 15, conseguendone la sottoposizione ad imposizione da parte dello Stato francese, e non di quello italiano. L'Agenzia delle Entrate confermava che l'incentivo all'esodo ha natura retributiva o comunque equiparabile, e quindi difendeva la legittimità del proprio operato. La CTP respingeva il ricorso proposto dalla D..

3. La contribuente impugnava la decisione sfavorevole conseguita dai primi giudici, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, che confermava la decisione di primo grado.

4. Ha proposto ricorso per cassazione, avverso la decisione assunta dalla CTR dell'Abruzzo, D.C., affidandosi a due strumenti di impugnazione, resiste mediante controricorso l'Agenzia delle Entrate, la contribuente ha depositato memoria, la procura Generale ha depositato requisitoria.

Motivi della decisione

1. Con il suo primo motivo di ricorso, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la contribuente lamenta la falsa applicazione dell'art. 15, comma 1, della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e la Francia, e ratificata con L. n. 20 del 1992, perchè gli "emolumenti percepiti dalla Dott.ssa D. a titolo di incentivi all'esodo... non hanno natura retributiva bensì indennitaria" (ric., p. 6).

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto anch'esso ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la contribuente contesta la violazione dell'art. 18, comma 1, della ricordata Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e la Francia, per avere la CTR "ritenuto non operante nel caso di specie l'art. 18, comma 1, del Trattato italo-francese" (ric., p. 14).

3. Mediante i suoi due motivi di ricorso la contribuente, in relazione al profilo della violazione di legge, censura la decisione assunta dalla CTR per aver ritenuto applicabile, alle somme percepite quale incentivo all'esodo, le disposizioni di cui all'art. 15 dell'Accordo Italia-Francia per contrastare le doppie imposizioni (primo motivo), anzichè la norma effettivamente applicabile, che ritiene essere l'art. 18 del patto (secondo motivo). I motivi di ricorso presentano evidenti ragioni di connessione e possono quindi essere trattati congiuntamente, anche per ragioni di chiarezza espositiva.

Sembra opportuno premettere che l'Accordo Italia-Francia per contrastare il fenomeno delle doppie imposizioni, che viene in rilievo nel caso di specie, risulta redatto sulla base del modello OCSE, e decine di Accordi analoghi sono stati stipulati dallo Stato italiano con altri Paesi.

3.1. La odierna ricorrente non contesta che le somme percepite quale incentivo all'esodo, a seguito di accordo transattivo con il datore di lavoro volto a regolare la cessazione anticipata del rapporto di lavoro, abbiano natura di reddito da lavoro dipendente, tuttavia afferma che le stesse sono state assoggettate a tributo come se le stesse avessero natura retributiva, mentre hanno invece natura indennitaria (ric., p. 6).

L'argomento proposto dalla contribuente appare meritevole di attenzione, e sembra pertanto opportuno seguirne l'esposizione così come è stato testualmente proposto in ricorso, riportando una pluralità di passaggi dell'argomentare della contribuente. La ricorrente afferma che la CTR ha impropriamente equiparato "in tutto e per tutto gli incentivi de quibus al Trattamento di fine rapporto, concludendo che la norma applicabile al caso di specie sarebbe l'art. 15 al posto dell'invocato art. 18". Diversamente, secondo la prospettazione della ricorrente, "laddove vi è corrispettività si ha retribuzione (art. 15) altrimenti si hanno altre tipologie reddituali da lavoro dipendente, quali le pensioni ovvero le indennità di prepensionamento o incentivi all'esodo (art. 18)" (ric., p. 9). Prosegue la contribuente ed afferma che "del tutto irragionevolmente la CTR di L'Aquila... ha grossolanamente confuso la natura reddituale degli incentivi all'esodo percepiti dalla ricorrente... con la loro natura retributiva, così falsamente applicando l'art. 15 della Convenzione" (ric., p. 13), sebbene "la stessa Corte di Cassazione ha da tempo chiarito la differenza ontologica e funzionale tra gli emolumenti de quibus ed il t.f.r., affermandone la netta distinzione: "Costituisce ius receptum nella giurisprudenza di legittimità il principio secondo il

quale l'indennità di incentivo all'esodo non veste natura di retribuzione e neppure è assimilabile all'indennità di preavviso o di anzianità, costituendo un premio di fine servizio teso a favorire l'anticipata cessazione del rapporto di lavoro"... (ex multis, Cass. civ. Sez. V Ord. 05-02-2008, n. 2716...)" (ric., p. 15). Avendo erroneamente ritenuto applicabile alla fattispecie l'art. 15 dell'Accordo Italia-Francia sul contrasto della doppia imposizione, "la CTR ha palesemente violato il disposto normativo del menzionato art. 18, comma 1, del Trattato, a tenore del quale "le pensioni e le altre retribuzioni analoghe, pagate ad un residente di uno Stato in relazione ad un cessato impiego, sono imponibili solo in questo Stato" (ric., p. 16), occorrendo in proposito ricordare che D.C. risiede pacificamente a (---).

3.2. Appare quindi opportuno ricordare, per la parte di interesse, il disposto delle norme in questione, come dettate dall'Accordo Italia-Francia sul contrasto al fenomeno della doppia imposizione, Convenzione 7.1.1992, n. 20.

"Art. 15, Lavoro subordinato.

1. Salve le disposizioni degli artt. 16, 18, 19, 20 e 21, i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato.

2. Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato sono imponibili soltanto nel primo Stato se: a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato, e b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato, e c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato..." (evidenza aggiunta).

"Art. 18. Pensioni.

1. Fatte salve le disposizioni del paragrafo 2 dell'art. 19, le pensioni e le altre remunerazioni analoghe, pagate ad un residente di uno Stato in relazione ad un cessato impiego, sono imponibili soltanto in questo Stato.

2. Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le pensioni ed altre somme pagate in applicazione della legislazione sulla sicurezza sociale di uno Stato, sono imponibili in detto Stato" (evidenza aggiunta).

3.3. Pertanto la questione consiste nel definire se l'incentivo all'esodo rientri nella categoria dei salari, stipendi ed altre remunerazioni analoghe che il lavoratore riceve in corrispettivo di un'attività dipendente (art. 15), oppure delle pensioni ed altre remunerazioni analoghe (art. 18).

Occorre allora osservare che non appare condivisibile la tesi della ricorrente secondo cui le somme ricevute quali incentivo all'esodo debbano ritenersi avere natura assolutamente diversa rispetto alla retribuzione del lavoro dipendente, perchè le somme attribuite al prestatore per

l'attività di lavoro svolto hanno natura di prestazione corrispettiva, mentre in relazione all'incentivo all'esodo questa natura deve essere senz'altro esclusa. Diversamente, all'incentivo all'esodo sembra possa correttamente attribuirsi proprio la natura di corrispettivo attribuito al prestatore di lavoro in cambio della prestazione del suo consenso alla cessazione anticipata del rapporto di lavoro. Ci troviamo pertanto in presenza di una somma erogata a titolo di corrispettivo, in dipendenza di un rapporto di lavoro.

3.4. Questo inquadramento, invero, seppur meno esplicitamente, è già stato ripetutamente proposto da questa Corte di legittimità affermando in tempi recenti, ad esempio, che "le somme corrisposte dal datore di lavoro, in aggiunta alle spettanze di fine rapporto, come incentivo alle dimissioni anticipate del dipendente (cd. incentivi all'esodo) non hanno natura liberale nè eccezionale, ma costituiscono redditi da lavoro dipendente assoggettati a tassazione separata del D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 16, comma 1, lett. a), essendo volte a sollecitare e remunerare, mediante una vera e propria controprestazione, il consenso del lavoratore alla risoluzione anticipata del rapporto, in quanto, presupponendo una pattuizione, dette somme non possono essere esentate dall'imposta ai sensi dell'art. 48, comma 2, del detto decreto, quali "sussidi occasionali" che, a differenza degli incentivi programmati, sono concessi estemporaneamente e graziosamente, in coincidenza con rilevanti esigenze personali e familiari del lavoratore", Cass. sez. VI-V, 26.2.2019, n. 5545 (cfr., Cass. sez. V, 24.7.2013, n. 17986).

3.4.1. Se pertanto l'incentivo all'esodo si risolve in una prestazione pecuniaria fornita dal datore di lavoro in cambio del consenso prestato dal lavoratore alla cessazione anticipata del rapporto di lavoro, ed è pertanto una remunerazione erogata in dipendenza del rapporto di lavoro, essa rientra nella categoria nella categoria dei salari, stipendi ed altre remunerazioni analoghe che il lavoratore riceve in corrispettivo di un'attività dipendente, di cui all'art. 15 della Convenzione Italia-Francia sul contrasto del fenomeno della doppia imposizione fiscale, e non può ritenersi rientrare nella categoria delle pensioni ed altre remunerazioni analoghe di cui all'art. 18 della Convenzione.

3.5. Può pertanto dettarsi il principio di diritto secondo cui: "in materia di incentivo all'esodo, ai fini della individuazione della corretta imposizione, anche quando risultino applicabili alla fattispecie le disposizioni delle convenzioni bilaterali tra gli Stati redatte in base al modello OCSE, l'incentivo all'esodo ha natura di corrispettivo versato al prestatore di lavoro in cambio del suo consenso alla cessazione anticipata del rapporto di lavoro, risolvendosi in una remunerazione erogata in dipendenza del rapporto di lavoro, rientrante pertanto nella categoria dei salari, stipendi ed altre remunerazioni analoghe che il lavoratore dipendente riceve in corrispettivo, di cui all'art. 15 del modello di Convenzione, e le somme corrisposte quale incentivo all'esodo devono essere assoggettate a tassazione separata, al ricorrere dei presupposti convenzionali".

3.6. Il ricorso introdotto da D.C. risulta pertanto infondato e deve essere pertanto respinto.

In considerazione delle ragioni della decisione, e della parziale novità delle questioni esaminate, appare equo disporre la compensazione delle spese di lite tra le parti.

P.Q.M.

La Corte;

Rigetta il ricorso proposto da D.C., e dispone la compensazione delle spese di lite tra le parti. Sussistono i presupposti processuali per il raddoppio del contributo unificato.

Così deciso in Roma, il 10 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 24 agosto 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza