

L'incentivo all'esodo

di **Roberto Pasquini**

Pubblicato il 7 dicembre 2010

L'incentivo all'esodo è qualificabile come una erogazione monetaria effettuata dal datore in favore di un lavoratore dipendente, a determinate condizioni stabilite contrattualmente, al fine di agevolare la cessazione del rapporto di lavoro

L'incentivo all'esodo è qualificabile come una erogazione monetaria effettuata dal datore in favore di un lavoratore dipendente, a determinate condizioni stabilite contrattualmente, al fine di agevolare la cessazione del rapporto di lavoro.

Esso viene ordinariamente concesso, in una procedura che vede il preventivo accordo con le organizzazioni sindacali, a fronte della accettazione del licenziamento da parte del lavoratore, con l'impegno di rinunciare ad ogni ulteriore pretesa nei confronti del datore.

In ambito fiscale l'incentivo, con riferimento all'imponibilità nei confronti del percipiente, è regolato dall'art. 17 co. 1 lett. A) DPR n. 917/1986, ed in tal senso si rinvia alla Ris. Dell'Agenzia delle Entrate N. 138/2007, che ripercorre l'iter normativo cui è stata sottoposta tale indennità.

Non si registrano invece pronunce giurisprudenziali o di prassi in merito alla sua deducibilità nell'ambito del reddito d'impresa.

Certamente non appare dubbia l'inerenza all'attività esercitata, ma può invece variare il periodo di imputazione temporale del componente negativo, a seconda del momento che viene preso in considerazione per la rilevanza dello stesso.

La questione appare di interesse in un periodo storico caratterizzato, come quello attuale, da una situazione di crisi dell'occupazione, ed in cui questo istituto trova ampia applicazione.

Natura sinallagmatica dell'incentivo all'esodo

L'incentivo costituisce, nell'ambito di un rapporto contrattuale sinallagmatico, la controprestazione di carattere monetario che il datore di lavoro corrisponde al dipendente oggetto di licenziamento, nel caso in cui questi aderisca alla risoluzione anticipata del rapporto di lavoro.

Per la giurisprudenza della Corte di Cassazione (a Corte si è più volte pronunciata in merito all'imponibilità dell'incentivo in capo ai percettori escludendone la natura di liberalità, e identificandolo come un emolumento che discende, seppur indirettamente, dal rapporto di lavoro dipendente) esso presenta le seguenti caratteristiche (cfr. Sentenza del 11/10/2004 n. 20104):

- possiede una specifica connessione con il rapporto di lavoro, al pari di qualunque altro emolumento corrisposto al lavoratore dipendente per motivi comunque correlati a un suo comportamento, sia esso attivo (qualità - quantità della prestazione, assiduità di servizio, ecc.) che passivo (accettazione di un disagio, rinuncia a un beneficio, ecc.).

- ha natura sinallagmatica, poiché *"l'emolumento del datore di lavoro e il comportamento del dipendente sono reciprocamente condizionati: in tanto viene corrisposto il primo, in quanto viene posto in essere il secondo, o viceversa"*

- trova giustificazione nell'attività negoziale delle parti, in quanto offerto dal datore di lavoro per indurre il lavoratore alle dimissioni volontarie e rappresenta il corrispettivo del beneficio che il datore di lavoro ottiene evitando possibili vertenze giudiziarie conseguenti a una conclusione "non consensuale" del rapporto di lavoro.

Da ultimo la sentenza del 13/07/2007 n. 15738 ha nuovamente precisato che l'indennità costituisce *"una vera e propria controprestazione del datore di lavoro per agevolare la risoluzione consensuale anticipata del rapporto, così escludendosi in radice che l'erogazione sia effettuata per mera liberalità, o che ad essa possa attribuirsi natura risarcitoria o di sussidio occasionale (ex plurimis, tra le più recenti, Cass. nn. 15660, 16125, 18489 e 22560 del 2004; 4614, 5265, 13081, 26186 del 2005; 11718 del 2006)"*.

Verrà precisato in seguito come questo accordo “contrattuale” non è però in grado di generare obbligazioni ulteriori, per il lavoratore, oltre a quella di prestare il consenso rinunciando ad una serie di diritti che potrebbe potenzialmente far valere.

La legislazione giuslavoristica

Con riferimento alla normativa extra-tributaria che regola l’istituto, si richiama in questa sede la L. 223 del 23/7/1991, recante “*Norme in materia di cassa integrazione, mobilità, trattamenti di disoccupazione, attuazione di direttive della Comunità Europea, avviamento al lavoro ed altre disposizioni in materia del mercato del lavoro*”. Alla luce di tale Legge (in particolare l’art. 4 disciplinante la “Procedura per -la dichiarazione di mobilità”) emerge che l’incentivo viene determinato mediante una complessa successione di atti, ovvero:

-la decisione della dismissione del ramo d’azienda propedeutica ai licenziamenti, con conseguente delibera in sede di Consiglio di amministrazione;

-l’invio della Racc. a.r. alle competenti OO.SS. ai sensi dell’art. 4 co. 2 della L. 223/91, oltre che alle associazioni di categoria (anche per il tramite dell’associazione dei datori di lavoro alla quale l’impresa aderisce) e dell’Ufficio provinciale del lavoro;

-la redazione di apposito verbale in cui si attesta l’esperimento della consultazione tra la parte datoriale e le oo.ss. e dove, se la riduzione di personale non appare possibile, viene esperito il tentativo di un accordo (si evidenzia che in questa sede può venire fissata la spettanza e l’ammontare dell’eventuale incentivo all’esodo).

-nel caso di esito negativo, l’esperimento della procedura avanti l’Ufficio provinciale del lavoro;

-una volta raggiunto l’accordo od esaurite le procedure previste, l’impresa ha facoltà di collocare in mobilità i lavoratori, comunicandolo ai singoli lavoratori e trasmettendo l’elenco alle autorità competenti.

Nel caso venga raggiunto l'accordo con le oo.ss., è necessario comunicare al singolo lavoratore la possibile spettanza dell'incentivo, a condizione che questi manifesti il consenso alla messa in mobilità e rinunci all'impugnazione del provvedimento avanti il giudice del lavoro sottoscrivendo un apposito documento.

Di solito l'accordo con il singolo lavoratore prevede anche l'attestazione che non vi sono altre spettanze, di natura contrattuale od extracontrattuale, che potranno essere reciprocamente vantate.

A seguito della positiva realizzazione dei passaggi elencati, l'incentivo all'esodo viene quindi materialmente corrisposto ai singoli beneficiari che hanno sottoscritto l'accordo.

Momento di imputabilità dell'incentivo all'esodo secondo i principi contabili

Come noto, l'art. 2423 bis del Codice civile (Principi di redazione del bilancio) dispone che la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e si deve tener conto degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento, e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se di esse si viene a conoscenza dopo la chiusura di questo.

Il principio contabile OIC n. 11 rimarca che il principio di prudenza sopra enunciato si estrinseca nel non contabilizzare profitti non realizzati, mentre le perdite non realizzate devono essere riflesse in bilancio. Di conseguenza nella fattispecie in esame il futuro pagamento dell'incentivo all'esodo potrebbe trovare la sua estrinsecazione nella costituzione di un fondo rischi futuri quando, a seguito della delibera del CDA, appare plausibile la messa in mobilità del personale.

Per offrire un criterio di determinabilità dell'ammontare del fondo sarà perlomeno necessario stabilire l'ammontare minimo dell'incentivo con le oo.ss., in sede di stipula dell'accordo.

Si osserva che tale ammontare appare incerto sia nell'an che nel quantum prima del formalizzarsi degli accordi con i singoli lavoratori, che potrebbero rifiutare la corresponsione

dell'incentivo e percorrere la via del contenzioso, od ottenere un incentivo di maggiore ammontare a tacitazione delle loro pretese.

Appare comunque possibile, ai fini civilistici, la costituzione di un fondo, una volta stabilito con le oo.ss. un ammontare minimo di incentivo che verrà proposto ai lavoratori.

Tuttavia ai fini fiscali, anche prescindendo dai requisiti di certezza ed obiettiva determinabilità, non si ritengono rilevanti le considerazioni fino ad ora svolte, con la conseguente variazione in aumento dell'accantonamento civilistico, per una serie di ragioni che saranno esposte nel paragrafo seguente.

Si evidenzia comunque, per mero scrupolo, che l'art. 105 TUIR riconosce la deducibilità degli accantonamenti relativi al personale dipendente con esclusivo riferimento al fondo TFR ed a quelli di natura previdenziale (che devono peraltro essere costituito distintamente con riferimento ad ogni singolo dipendente).

Deducibilità dell'incentivo all'esodo ex art. 109 TUIR

L'art 109 TUIR regola - tra gli altri - il fondamentale principio della competenza fiscale, principio distinto dagli ulteriori requisiti della certezza e della obiettiva determinabilità dei componenti positivi e negativi.

La migliore dottrina identifica tradizionalmente come momento distintivo della competenza il verificarsi degli "eventi gestionali" in un preciso esercizio. A tale proposito non rileva il momento in cui se ne viene a conoscenza (anche se successivo) od in cui è plausibile il suo verificarsi (anche se precedente), visto che la competenza è comunque identificabile con l'esercizio di realizzazione giuridica dell'evento.

Altro è il caso in cui si venga a conoscenza dell'evento realizzatosi nell'esercizio x solo nell'esercizio x+1, ma comunque prima della chiusura del bilancio del precedente esercizio, ed in cui appare corretto effettuare l'imputazione temporale in tale bilancio.

Giungendo all'analisi della fattispecie concreta, il periodo temporale in cui appare sussistente la competenza dell'incentivo all'esodo non può che essere quello del perfezionarsi dell'accordo contrattuale con il singolo lavoratore.

Il fatto che in esercizi precedenti sia plausibile o prevedibile un costo futuro almeno pari (se non superiore) alla somma concordata in precedenza con le organizzazioni sindacali non autorizza quindi a considerare deducibile il componente negativo prima dell'evento giuridico che lo genera, ovvero la sottoscrizione dell'atto con il dipendente.

In tal senso non rilevano le speciali previsioni dell'art. 109 TUIR relative alle prestazioni di servizi, redditualmente rilevanti nel momento della loro ultimazione.

Nel caso dell'incentivo all'esodo, non sembra che l'accordo sia in grado di generare in capo al lavoratore un obbligo di non fare; la rinuncia a far valere in via giudiziale eventuali diritti è equivalente al riconoscimento della loro "non esistenza", non alla generazione di un ulteriore obbligo contrattuale di "non fare". In caso contrario il lavoratore sarebbe libero di impugnare il licenziamento e di accampare ulteriori pretese, salvo risarcire per inadempimento il datore, ipotesi evidentemente impensabile dal punto di vista giuridico. A ciò si aggiungerebbe l'ulteriore inaccettabile conseguenza della più gravosa imponibilità, in capo al lavoratore, a titolo di redditi diversi ex art. 67 TUIR e non come indennità connessa al lavoro dipendente che fruisce della tassazione separata.

In conclusione, con riferimento all'incentivo all'esodo, ai fini della deducibilità fiscale del componente negativo, appare necessaria la formalizzazione dell'accordo con il singolo lavoratore, che ne "cristallizza" la pretesa.

Si ritiene infatti che gli altri momenti della complessa procedura prevista per l'erogazione dell'incentivo possano avere rilevanza giuridica solo dal punto di vista civilistico, con le valutazioni di bilancio ispirate al principio di prudenza che verranno ritenute opportune.

7 dicembre 2010

Antonio Karabatsos

Copyright © 2020 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

