

TI_GERICHTE 80.2010.55 vom 30. März 2010

TI Tribunale d'appello, 2010-03-30, IT

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ti_gerichte_80.2010.55

FR: TI_GERICHTE 80.2010.55 du 30 mars 2010

IT: TI_GERICHTE 80.2010.55 del 30 marzo 2010

Regeste

Reddito imponibile: indennità per disdetta abusiva del rapporto di lavoro, esente quale "versamento a titolo di riparazione morale"?, onere della prova

Erwägungen

E. 1.1

Secondo gli articoli 15 cpv. 1 LT e 16 cpv. 1 LIFD, sottostà all'imposta sul reddito la totalità dei proventi, periodici e unici. Analoga formulazione è prevista dall'art. 7 cpv. 1 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei cantoni e dei comuni (LAID). Come ha ripetutamente sottolineato il Tribunale federale, il legislatore ha in tal modo fatto proprio il principio dell'imposizione del reddito netto globale ("Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung"). L'art. 16 cpv. 1 LIFD (e, di riflesso, l'art. 15 cpv. 1 LT) contiene dunque una clausola generale, che è completata, agli articoli da 17 a 23 LIFD (da 16 a 22 LT), da una lista esemplificativa di diverse componenti reddituali e da un elenco tassativo di redditi esenti dall'imposta (DTF 125 II 113 = ASA 67 p. 644 = RDAF 1999 II 385 consid. 4a). Ne consegue che ogni reddito che non sia esplicitamente dichiarato esente è assoggettato all'imposta.

E. 1.2

Fra gli altri redditi imponibili, la legge menziona espressamente "qualsiasi provento sostitutivo di provento da attività lucrativa" (articoli 22 lett. a LT e 23 lett. a LIFD). Rientrano invece fra i redditi esenti dall'imposta "i versamenti a titolo di riparazione morale" (articoli 23 lett. g LT e 24 lett. g LIFD).

E. 2.1

Nella fattispecie, si tratta di qualificare l'indennizzo che l'_____ ha erogato aRI 2 nel corso del 2008, in base ad un accordo concluso fra le parti, per metter fine ad un contenzioso scaturito dalla disdetta del rapporto di lavoro. La convenzione stessa qualifica la prestazione quale "liquidazione... a titolo di riparazione morale" e menziona quale base legale l'art. 336 a CO. Secondo i ricorrenti, essa beneficerebbe pertanto dell'esenzione prevista dagli articoli 23 lett. g LT e 24 lett. g LIFD. Di diverso avviso l'autorità di tassazione, secondo la quale, da un lato, l'indennizzo ex art. 336a CO coprirebbe solo parzialmente il torto morale e, dall'altra, la prestazione percepita dalla ricorrente non sarebbe neppure riconducibile a tale disposizione del codice delle obbligazioni.

E. 2.2

L'art. 336a cpv. 1 CO stabilisce che la parte che disdice abusivamente il rapporto di lavoro debba all'altra un'indennità. L'indennità è stabilita dal giudice, tenuto conto di tutte le circostanze, ma non può superare l'equivalente di sei mesi di salario del lavoratore. Sono

salvi i diritti al risarcimento del danno per altri titoli giuridici (art. 336a cpv. 2 CO). L'indennità in questione ha carattere misto: il suo scopo è sia punitivo sia risarcitorio, cioè deve non solo sanzionare l'autore dell'abuso ma anche riparare il torto provocato alla vittima. Non si tratta di un vero e proprio risarcimento del danno, poiché è dovuta a prescindere dal danno subito dal lavoratore, ma piuttosto di un'indennità sui generis, assimilabile ad una pena convenzionale. Di conseguenza, si determina tenendo conto non solo della colpa del datore di lavoro, ma anche di altri elementi, quali la durata del rapporto di lavoro, l'età della vittima, la sua situazione sociale e le conseguenze economiche del licenziamento (DTF 123 III 391). Il Tribunale federale delle assicurazioni ha stabilito che l'indennità per disdetta abusiva del rapporto di lavoro non costituisce "salario determinante", come tale soggetto ai contributi prelevati sul reddito proveniente da un'attività lucrativa dipendente, secondo gli articoli 5 e 14 della Legge federale sull'assicurazione per la vecchiaia e per i superstiti del 20 dicembre 1946 (LAVS; RS 831.10). Fra le prestazioni erogate dal datore di lavoro allo scioglimento del rapporto di lavoro, costituiscono salario determinante solo quelle che presentano un carattere almeno indirettamente di salario o assimilabile ad un salario. L'indennità per disdetta abusiva non rappresenta tuttavia un risarcimento del danno (per una perdita di salario), ma una penalità con funzione preventiva, che mira a compensare in modo adeguato anche il torto morale patito da chi subisce una lesione della personalità a causa dello scioglimento abusivo del rapporto di lavoro. Non si tratta pertanto di un salario, come dimostra anche la circostanza che l'art. 336a CO è applicabile ad entrambe le parti, cioè l'indennità può essere anche riconosciuta al datore di lavoro, in caso di disdetta abusiva del dipendente (DTF 123 V 5, in particolare consid. 5).

E. 2.3

Il Tribunale federale non ha ancora avuto occasione di pronunciarsi in merito al trattamento fiscale dell'indennità ex art. 336a CO. Diversamente dai contributi AVS, le imposte sul reddito hanno per oggetto ogni incremento patrimoniale, con la sola esclusione di quelli espressamente esentati dall'imposizione. Se si assimilano le penalità previste dal diritto del lavoro a riparazioni per lesioni della personalità (art. 49 CO), si deve concludere che sono esenti anche dall'imposta sul reddito (Koller, *Arbeitsrechtliche Rechtsverletzungsbussen und Abgabepflicht im Sozialversicherungsrecht*, in *AJP* 1997 pp. 892-894; nello stesso senso, Locher, *Kommentar zum DBG*, vol. I, Therwil/Basilea 2001, n. 51 ad art. 24 LIFD, p. 622; Zigerlig/Jud, in: Zweifel/Athanas [a cura di], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, vol. I/2a, 2a ediz., Basilea 2008, n. 29b ad art. 24 LIFD, pp. 368-369; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, *Handkommentar zum DBG*, 2a ediz., Zurigo 2009, n. 96 ad art. 24 LIFD, p. 439; Laffely Maillard, in: Yersin/Noël [a cura di], *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Basilea 2008, n. 40 ad art. 24 LIFD, p.430; lascia invece aperta la questione, dubitando che la II Corte di diritto pubblico del Tribunale federale si allineerebbe alla decisione del Tribunale federale delle assicurazioni, Clopath, *Traitement des indemnités de licenciement en droit fiscal suisse et genevois*, in *RDAF* 2000 II p. 523 ss., in particolare pp. 530-531 e soprattutto p. 532).

E. 2.4

In una recente sentenza (del 2 aprile 2009, in *RF* 2010 p. 462 ss.), il Tribunale amministrativo del Canton Neuchâtel si è confrontato con un caso simile a quello qui in discussione. Un impiegato aveva ricevuto un indennizzo di 150'000 franchi dal datore di lavoro, in seguito al licenziamento "a titolo di riparazione del pregiudizio subito" ed alla

successiva contestazione del licenziamento, sulla base di una convenzione conclusa fra le parti per metter fine alla controversia. Esaminata la natura giuridica della prestazione e ricordata la posizione della dottrina prevalente in merito all'imponibilità dell'indennità ex art. 336a CO, la Corte neocastellana ha lasciato aperta la questione relativa al trattamento fiscale di quest'ultimo indennizzo. Ha infatti ricordato che in linea di principio tutti i versamenti del datore di lavoro al dipendente, nel quadro della liquidazione dei loro rapporti contrattuali, sono imponibili a meno che non sia provato che si tratta di redditi esenti (RF 2010 p. 462 consid. 5c). Secondo i giudici amministrativi cantonali, il trattamento fiscale dell'importo versato non dipende dalla denominazione scelta dalle parti. In assenza di elementi che consentano di accertare con precisione gli atti che possono essere rimproverati al datore di lavoro, l'autorità fiscale può pertanto ritenere che solo una parte dell'indennità, corrispondente a circa un mese di stipendio (in casu fr. 20'000.–), sia effettivamente un'indennità per licenziamento abusivo o per torto morale. Altrimenti, si consentirebbe alle parti di decidere da sole di sottrarre all'imposizione versamenti che non sono giustificati né dall'indennizzo di un torto morale in senso stretto né da un licenziamento abusivo ex art. 336a CO (RF 2010 p. 462 consid. 6b). Il fatto in sé di mettere fine ad un contratto di lavoro non costituisce necessariamente un torto morale o un'indennità per licenziamento abusivo; a tal fine si richiede un abuso. Dal punto di vista della procedura fiscale, compete al dipendente l'onere della prova di un tale abuso, trattandosi di un elemento che diminuisce il debito d'imposta. Nel caso concreto esaminato dal Tribunale neocastellano, la prestazione erogata dal datore di lavoro poteva trovare fondamento in fatti imponibili, quali bonus, indennizzi per la rinuncia alla concorrenza, indennità per la cessazione dell'attività ecc. (consid. 6c).

E. 3.1

Ritornando al caso in esame, l'unico documento agli atti, dal quale si possa desumere qualche indicazione utile per la qualifica della prestazione di fr. 40'000.– percepita dalla ricorrente, è l'accordo concluso fra quest'ultima ed il suo ex datore di lavoro. Come si è già ricordato, è la convenzione stessa ad affermare che la prestazione pecuniaria pattuita si fonda sull'art. 336a CO e ad aggiungere che essa viene versata "a titolo di riparazione morale". Che tale formulazione sia stata scelta in funzione di esigenze fiscali, e forse anche contributive, lo hanno suggerito gli stessi contribuenti, laddove, nel reclamo contro la decisione di tassazione che aveva assoggettato all'imposta l'importo in discussione, hanno affermato quanto segue: "detta decisione è avvenuta in questo preciso modo per contenere l'importo, altrimenti più elevato, se fosse stato assoggettato ad imposta per il beneficiario".

E. 3.2

La circostanza che il versamento dell'importo percepito dalla ricorrente sia stato convenuto dalle parti e non sia stato deciso dall'autorità giudiziaria rende evidentemente assai più difficile la qualifica della prestazione, dal punto di vista giuridico e soprattutto fiscale. Il tenore dell'accordo manifesta anche qualche aspetto di incoerenza: il riferimento all'art. 336a CO, da un lato, e quello alla "riparazione morale", dall'altro, potrebbero anche essere considerati almeno parzialmente contraddittori, se come rilevato si tiene conto del fatto che il risarcimento per il torto morale è solo una delle componenti dell'indennizzo per licenziamento abusivo. Come nel caso deciso dal Tribunale amministrativo del Canton Neuchâtel (v. supra , consid. 2.4), anche qui si deve ritenere che spetti alla ricorrente la prova del carattere di indennità ex art. 336a CO o di indennità "a titolo di riparazione morale" della prestazione litigiosa. Secondo un consolidato principio, infatti, nella

procedura fiscale l'onere della prova è ripartito nel senso che l'autorità fiscale è tenuta a dimostrare l'esistenza di elementi che fondano o aumentano l'onere fiscale, mentre è a carico del contribuente la prova di quei fatti che concorrono ad escludere o a ridurre il debito verso l'erario (DTF 133 II 153 e 121 II 257; ASA 64 p. 493; StE 1990 B 13.1 n. 8). Dai documenti agli atti non emerge alcun elemento che consenta di ritenere che la disdetta del rapporto di lavoro sia stata abusiva secondo l'art. 336 CO e meno ancora che la ricorrente abbia subito una lesione della personalità tanto grave da giustificare un indennizzo di ben 40'000 franchi.

E. 3.3

Alla luce delle circostanze descritte, i pochi elementi a disposizione non consentono di pronunciarsi sulla pretesa dei ricorrenti, di esentare almeno parzialmente dall'imposta sul reddito l'importo di fr. 40'000.– versato a RI 2 dall'_____. Ritenuto che l'autorità fiscale si è pronunciata senza invitare i contribuenti a documentare la loro pretesa, comprovando che l'indennità percepita si fondava su un licenziamento abusivo o che addirittura compensava una lesione della personalità della moglie, si giustificano l'annullamento della decisione impugnata ed il rinvio degli atti all'Ufficio di tassazione per una nuova decisione. I ricorrenti dovranno fornire la prova del carattere abusivo del licenziamento e della lesione della personalità subita dalla moglie. A tal fine, potranno sottoporre all'autorità fiscale gli atti relativi alla procedura svoltasi dinanzi alla _____ ed alla _____, previste dal _____. Altri documenti utili ai fini della decisione saranno tutti gli scambi di corrispondenza intercorsi fra datore di lavoro e dipendente prima dell'avvio della procedura di contestazione.

E. 3.4

Visto l'esito del ricorso, può essere lasciata aperta anche in questa sede la questione di principio consistente nello stabilire se l'indennità ex art. 336a CO sia imponibile o benefici dell'esenzione riservata ai "versamenti a titolo di riparazione morale" (articoli 23 lett. g LT e 24 lett. g LIFD).

E. 4

La decisione impugnata è annullata. Non si prelevano pertanto né tassa di giustizia né spese processuali. Per questi motivi, visti per le spese gli art. 144 LIFD e 231 LT dichiara e pronuncia 1. La decisione su reclamo del 30 marzo 2010 è annullata e gli atti sono rinviati all'Ufficio di tassazione di _____ per una nuova decisione, dopo gli accertamenti indicati. 2. Non si prelevano né tassa di giustizia né spese processuali. 3. Contro il presente giudizio è dato ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale in Losanna, entro 30 giorni (art. 146 LIFD; art. 73 LAID; art. 82 ss. LTF). 4. Intimazione a: -; -; -; -. Copia per conoscenza: - municipio di. per la Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello Il presidente: Il segretario:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.