

Sulle ferie monetizzate si versa anche l'Irpef - Cassazione Civile, Sezione Tributaria, Sentenza n. 20384 del 18/10/2004

di Angelina Iannaccone*

L'indennità corrisposta al lavoratore per il mancato godimento delle ferie ha, agli effetti fiscali, natura retributiva e, pertanto, deve essere classificata tra i redditi imponibili ai fini Irpef, ai sensi degli articoli 46 e 48 (ora, articoli 49 e 51) del Dpr 917/86. Ciò, in quanto tale indennità viene erogata in dipendenza del rapporto di lavoro ed è rapportata al lavoro svolto, pur se in violazione di un diritto indisponibile. Allo stesso modo, ricorrendo la medesima ratio giustificatrice, sono assoggettate ad imposizione le somme erogate al lavoratore per la mancata fruizione dei riposi settimanali. È quanto stabilito dalla sezione tributaria della Corte di Cassazione, con la sentenza 20384/04, depositata in cancelleria il 18 ottobre scorso. Con tale pronuncia, la Suprema Corte viene a confermare, senza alcuna perplessità, l'orientamento giurisprudenziale che riconosce all'indennità sostitutiva delle ferie non godute natura retributiva e non, invece, risarcitoria.

LA VICENDA

Un lavoratore dipendente chiedeva all'Amministrazione finanziaria il rimborso delle ritenute Irpef, operate dal suo datore di lavoro sulle somme corrisposte per la mancata fruizione dei riposi settimanali, nel decennio 1987-1997. Ad avviso del lavoratore, le erogazioni per la mancata fruizione dei riposi settimanali vengono corrisposte a titolo di risarcimento di danno biologico e presentano, quindi, una natura strettamente risarcitoria e non reddituale.

Avverso il diniego di restituzione delle ritenute Irpef, il dipendente proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale, la quale accoglieva le sue doglianze.

I giudici d'appello, invece, ritenendo che tale indennità avesse natura reddituale e, quindi, soggetta ad Irpef, riformavano a favore dell'Amministrazione finanziaria la sentenza di primo grado.

La questione giungeva in Cassazione. I giudici di legittimità aditi, si sono espressi, sinteticamente, a favore della tassabilità delle somme attribuite per il mancato godimento delle ferie e dei riposi settimanali. Secondo la Suprema Corte, tali indennità "hanno natura retributiva e quindi, reddituale, in quanto comunque erogate in dipendenza del rapporto di lavoro, rapportate ad una certa quantità del lavoro svolto - anche se in violazione di un diritto indisponibile - e, quindi, rientranti a pieno titolo nella previsione degli articoli 46 e 48 del Dpr 917/86".

IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELLE INDENNITÀ RISARCITORIE PER FERIE NON GODUTE E PER MANCATA FRUIZIONE DEI RIPOSI SETTIMANALI

Sono tassabili le indennità corrisposte al personale dipendente per la mancata fruizione delle ferie o dei riposi settimanali? Più chiaramente, tali indennità hanno natura risarcitoria, con conseguente non imponibilità, oppure natura retributiva, con conseguente applicazione dell'imposta? Tali quesiti non appaiono peregrini, né frutto di un'ingiustificata, oltre che anomala, "passione teorica" verso le controversie attinenti la natura giuridica degli istituti. Invero, i quesiti attengono ad una delicata problematica, non certo trascurata dalla dottrina, non fosse altro che per il diffuso contenzioso cui ha dato luogo.

La problematica in questione viene, normalmente oltre che correttamente, collocata nell'ambito del concetto fiscale del reddito da lavoro dipendente, e nella individuazione dei suoi confini, al fine di stabilire se in tale nozione possono essere ricomprese le varie forme di indennità lavorative.

L'articolo 49 (previgente articolo 46) del Dpr 917/86 definisce, come redditi da lavoro dipendente, quelli derivanti da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri. L'articolo 51 (previgente articolo 48) stabilisce che "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...".

Da tale ultima norma, risulta chiara la volontà legislativa di considerare omnicomprensiva la base imponibile, su cui viene a costruirsi la determinazione del reddito da lavoro dipendente.

Occorre sottolineare che l'attuale sistema normativo di determinazione del reddito di lavoro dipendente e' il risultato di una lunga evoluzione normativa.

Il testo originario dell'articolo 48, comma 1, del Dpr 597/73, infatti, considerava reddito imponibile tutti i compensi percepiti in "dipendenza del rapporto di lavoro". Dall'utilizzo del termine compenso si ricavava la volonta' del legislatore di considerare reddito imponibile esclusivamente il corrispettivo erogato per il lavoro effettivamente svolto. Conseguentemente, al fine di poter ricondurre una data somma nel concetto di reddito era necessario individuare un nesso sinallagmatico tra la somma percepita dal lavoratore ed il lavoro prestato.

In vigore di tale normativa si affermava pacificamente che l' indennita' per ferie non godute non fosse imponibile, in quanto non collegata ad alcuna prestazione lavorativa. Il ministero delle Finanze, infatti, con la Circolare 1/RT/50550 del 1° dicembre 1973, aveva affermato che "non possono essere considerati redditi quelle somme erogate dal datore di lavoro aventi natura puramente risarcitoria" e nell'elencazione di cio' che concorreva a formare il reddito di lavoro dipendente non veniva indicata l'indennita' per ferie non godute. Si riteneva, infatti, che il reddito fosse "novella ricchezza", mentre il risarcimento del danno veniva considerato una mera reintegrazione di una diminuzione patrimoniale, quale doveva intendersi la perdita del diritto alle ferie (Scancarello, *Trattamento fiscale delle indennita' nel reddito dai lavoro dipendente*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1998, p.997).

La prima sostanziale riforma della categoria reddituale di lavoro dipendente si e' avuta con l'entrata in vigore, il 1° gennaio 1998, del Testo unico delle imposte sui redditi, emanato con il Dpr 917/86.

L'originaria espressione che considerava reddito di lavoro dipendente i compensi derivanti dal "lavoro prestato", fu sostituita con la piu' ampia formula di "compensi derivanti dal rapporto di lavoro". Tale modifica legislativa ha determinato la nascita del cosiddetto principio della omnicomprensivita' del reddito da lavoro dipendente, nel senso che vennero ad essere considerati imponibili tutte le somme erogate, che traggono origine da un rapporto di lavoro dipendente, ancorche' non legate all'effettivita' della prestazione lavorativa.

A seguito di tale modifica legislativa, la problematica relativa all'eventuale tassabilita' delle indennita' corrisposte per ferie non godute, o per mancato riposo settimanale, ha cominciato a ricevere una non attesa notorieta'.

La dottrina si e' schierata nettamente a favore dell'intassabilita' di tali indennita'.

Viene, quasi unanimemente, affermato che la natura risarcitoria dei risarcimenti in questione deriva da un profilo di cura ed immediata plausibilita'. Si evidenzia che tali indennita' vanno a compensare il mancato riposo del dipendente e, dunque, lo stress psico-fisico patito, oltre che il mancato soddisfacimento delle esigenze sociali, connesse al riposo. Per la dottrina, la mancata concessione del riposo ravvisa gli estremi dell'inadempimento contrattuale, venendo, di fatto, a ledere un diritto soggettivo del lavoratore, contenuto in un precetto di ordine pubblico, la cui violazione comporta la configurazione di un illecito (in tal senso: Salvatore, *L'imponibilita' dell'indennita' sostitutiva per ferie non godute*, in *Bollettino tributario* 1995, p. 1.149; Ficari, *Note critiche sulla natura fiscale dell'indennita' per ferie non godute* in *Rivista di diritto tributario*, 1994, p. 790; Marongiu, *La tassabilita' dell'indennita' per ferie non godute*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1993, p. 57; Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 826; Russo, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2002, p. 59; in senso contrario Ingrosso, *La tassazione dell'indennita' sostitutiva per ferie non godute*, in *Bollettino Tributario*, 1994, p. 829; Falsitta, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Padova, 2003, p. 6). Aderendo a tale indirizzo dottrinario, la giurisprudenza di merito aveva escluso dalla tassazione l'indennita' per ferie non godute, ritenendo di non poter configurare in essa alcun elemento reddituale imponibile ai fini fiscali (in tal senso: Commissione tributaria di 1° grado di Milano, decisione 11.600/1989; Commissione tributaria di 1° grado di Teramo, decisione 1.346/1987; Commissione tributaria di 1° grado di Milano, decisione 17.301/1991).

In tale contesto, l'Amministrazione finanziaria inoltrava una formale richiesta di parere al Consiglio di Stato. I giudici di Palazzo Spada (Consiglio di Stato, parere del 14 aprile 1992, n. 340) si esprimevano in favore della tassabilita' dell'indennita' per ferie non godute, sostenendo che "e' altrettanto indubitabile che detto compenso, aggiuntivo rispetto alla retribuzione, trae fondamento - a prescindere dal titolo risarcitorio dell'emolumento- dal rapporto di lavoro, giacche' soltanto lo status di lavoratore implica la

sussistenza del diritto irrinunciabile alle ferie e l'obbligo contrattuale del datore di farle godere al dipendente, e in difetto fa sorgere il diritto di credito all'indennita' sostitutiva".

Il ministero delle Finanze recepi', puntualmente, questo orientamento interpretativo, attraverso l'emanazione di una specifica circolare: la Circolare 31/1992.

A sua volta, la Corte di cassazione aveva dato luogo ad una pluralita' di interpretazioni, di segno non univoco: in senso retributivo (Corte di cassazione, sentenza 7868/94; in senso risarcitorio (Corte di cassazione, sentenze 1675/83; 8327/92).

Per quanto concerne l'evoluzione normativa della materia, occorre considerare, infine, l'ultima modifica, operata all'articolo 48, comma 1 del Tuir, con il D.Lgs 314/97, a seguito della quale viene espressamente previsto che "tutte le somme ed i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro costituiscono reddito di lavoro dipendente".

Due sono le modifiche sostanziali apportate.

In primo luogo, si e' avuta una surrogazione di denominazione, in quanto il nomen "compenso" e' stato sostituito con quello di "tutte le somme ed i valori in genere", venendo, in tal modo e definitivamente, ad eliminare il sinallagma tra corrispettivo e lavoro prestato. In secondo luogo, la natura reddituale delle somme erogate scaturisce dalla semplice "relazione con il rapporto di lavoro", espressione molto piu' ampia rispetto alla quella precedente di "dipendenza".

L'Amministrazione finanziaria, commentando tale modifica dell'articolo 48 del Tuir ha chiaramente affermato che "e' stata conservata ed, anzi, rafforzata, la precedente impostazione, in base alla quale si afferma la omnicomprensivita' del concetto di reddito di lavoro dipendente e, quindi, della totale imponibilita' di tutto cio' che il dipendente riceve... A titolo meramente semplificativo, e' possibile la seguente elencazione di somme e valori che sono soggetti ad imposizione, in quanto riconducibili al rapporto di lavoro: (...) le indennita' comunque denominate, ivi comprese quelle di trasferta..., per ferie non godute" (Cm 326/E/1997).

Successivamente, anche l'Inps ha aderito a questa impostazione, disponendo che fosse assoggettato a contribuzione il compenso per ferie non godute (Circolare 186/1999).

A seguito dell'illustrata ed ultima modifica legislativa, relativa all'articolo 48 del Tuir, la Corte di cassazione, in ordine alla assoggettabilita' ad Irpef dell'indennita' sostitutiva delle ferie e dei riposi settimanali non goduti, ha ormai assunto un orientamento costante nel senso di riconoscerne l'imponibilita'. (ex multis: 18.179/2002; 280/2003; 2.435/2003; 2.551/2003; 7.433/2003; 9.591/2003; 10.928/2003; 14.304/2003; 19.242/2003; 1.187/2004; 1.391/2004; 1.386/2004; 1.626/2004).

A fondamento della tassabilita', la Suprema Corte pone due profili argomentativi distinti, ma omogenei. Viene sostenuta l'imponibilita', facendo leva sul riconoscimento della natura retributiva delle indennita', trattandosi di somme commisurate ad una certa quantita' di attivita' lavorativa, svolta in pendenza del rapporto di lavoro. In secondo luogo, si fa riferimento alla definizione omnicomprensiva di reddito da lavoro dipendente, contenuta nell'attuale articolo 48, comma 1 (ora articolo 51) del Tuir.

Nella sentenza in esame, la Corte di cassazione segue, pedissequamente, l'orientamento consolidato: "orbene, ritiene il Collegio di condividere l'orientamento di questa Corte, secondo cui le somme attribuite per mancato godimento delle ferie hanno natura retributiva e quindi reddituale, in quanto, comunque, erogate in pendenza del rapporto di lavoro, rapportate ad una certa quantita' di lavoro svolto, anche se in violazione di un diritto indisponibile e, quindi, rientranti a pieno titolo nella previsione degli articoli 46 e 48 del Dpr 917/86".

Rientrano in questo concetto, per la sentenza in commento, ricorrendo la stessa ratio, anche le somme erogate a fronte di prestazioni di lavoro effettuate nei giorni di riposo non goduti e mai recuperati.

Giova ricordare, infine, che, di recente, anche la sezione lavoro della Corte di cassazione ha riconosciuto la natura retributiva dell'indennita' sostitutiva per ferie non godute in quanto "e' diretta a compensare il lavoro prestato, ancorche' in violazione di legge, e non a risarcire anche gli ulteriori vizi ed eventuali pregiudizi arrecati al lavoratore (vita di relazione, salute, etc.). (Corte di cassazione, sezione lavoro, 6607/04).

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Illustrate le posizioni della dottrina e della giurisprudenza, e' giunto il momento di approfondire, risalendo ad approcci piu' teorici, il profilo oggettivo di analisi, su cui si controverte: il diritto alle ferie ed al riposo.

Il diritto del lavoratore dipendente al riposo settimanale ed alle ferie annuali retribuite e' sancito dall'articolo 36, comma 3 della Carta Costituzionale, il quale stabilisce, appunto, che il lavoratore ha diritto al riposo settimanale e a ferie annuali retribuite, e non puo' rinziarvi.

L'articolo 2109, comma 2 del Codice civile detta i seguenti principi: 1) la durata delle ferie e' fissata dalla legge, dai contratti collettivi, dagli usi e secondo equita'; 2) il periodo del godimento delle ferie e' stabilita dal datore di lavoro, che deve tener conto delle esigenze dell'impresa e degli interessi del lavoratore; 3) il periodo feriale deve essere possibilmente continuativo; 4) il diritto alla retribuzione. La contrattazione collettiva stabilisce le modalita' temporali del diritto alle ferie, fissando i criteri di calcolo e la loro durata. Sempre in ordine all'individuazione dei limiti temporali del diritto ad usufruire delle ferie annuali retribuite, costituisce fonte di rilievo la Convenzione OIL (Organizzazione internazionale del lavoro) 132/70, ratificata con legge 157/81, la quale prevede l'intervallo temporale di usufruzione del periodo feriale all'interno dell'anno di maturazione, o dei diciotto mesi dalla fine dell'annualita', che abbia dato il diritto al congedo. In ultimo, occorre menzionare che, con D.Lgs 66/03 sono state recepite nell'ordinamento italiano le Direttive 93/104/Ce e 2000/34/Ce, concernenti l'organizzazione dell'orario di lavoro. L'articolo 10 del D.Lgs 66/2003 dispone che, fermo restando quanto previsto dall'articolo 2109 del Codice civile, il prestatore di lavoro ha diritto ad un periodo annuale di ferie retribuite non inferiore a quattro settimane, periodo che non puo' essere sostituito dalla relativa indennita' per ferie non godute, salvo il caso di risoluzione del rapporto di lavoro.

Le nuove disposizioni circoscrivono, dunque, la possibilita' di ricorrere da parte dei datori di lavoro, alla corresponsione dell'indennita' per ferie non godute soltanto con riferimento ai periodi, che residuano una volta avvenuta la fruizione effettiva delle quattro settimane indicate dalla nuova norma (Inps, Messaggio 79/2003).

Dunque, il diritto alle ferie, sancito dall'articolo 36, 3° comma, della Costituzione, appare chiaramente ispirato da ragioni di ordine pubblico, che poggiano, sostanzialmente, sull'esigenza di tutela dell'integrita' fisica e dello stato di salute, latamente inteso e comprensivo anche di quello afferente alla sfera psicologica, del cittadino prestatore di lavoro subordinato (articolo 32 Cost.). Alle ferie va, doverosamente, riconosciuta la funzione di garantire, attraverso il riposo e le piu' varie attivita' ricreative esplicabili nel tempo libero (soddisfacendo, cosi', esigenze di ordine ricreativo, familiare sociale in senso lato), sia un efficiente recupero delle energie psicofisiche, usurate dopo un periodo annuale di effettiva prestazione lavorativa, sia un periodo di "tempo libero", a titolo evasivo e psicologicamente ristoratore.

In tal senso, il diritto alle ferie si atteggia a "diritto fondamentale" del lavoratore, gravante sulla controparte datoriale, alla quale viene conferito, da tutta la normativa, ben scarso potere di incidenza. A cio' e', intimamente, correlata una specifica, oltre che essenziale, caratteristica del diritto: l'irrinunciabilita'.

Con la nota sentenza 102/76, la Corte Costituzionale stabiliva che "al lavoratore dipendente debbono essere assicurate tre forme inderogabili ed infungibili di riposo: giornaliero, settimanale, annuale". In tempi piu' recenti, la Consulta, in merito alla natura e alla finalita' del diritto alle ferie annuali retribuite, ha espressamente affermato che esso rientra in "quel contenuto minimo di tutela che, secondo la Costituzione, deve assistere ogni rapporto di lavoro" (Corte costituzionale 158/01).

Allo stesso modo, numerose sentenze della Corte di cassazione sanciscono l'indisponibilita' e l'irrinunciabilita' del diritto alle ferie annuali, in ragione della sua primaria funzione di tutela della persona del lavoratore, volto alla ricostruzione delle energie consumate con il lavoro, qualificandolo come diritto attinente all'integrita' psico-fisica e, piu' in generale, "agli interessi esistenziali del lavoratore" (Corte di cassazione, sentenze 2569/01; 7.445/00; 13986/00).

La stessa giurisprudenza di legittimita' sottolinea, inoltre, la piu' ampia funzione del diritto alle ferie ad "assicurare al lavoratore un tempo libero necessario all'esercizio dei diritti fondamentali di svolgimento della personalita'", e per il "soddisfacimento di esigenze psicologiche fondamentali del lavoratore", poiche' "mediante le ferie puo' partecipare piu' incisivamente alla vita familiare e sociale e

puo' vedersi tutelato il proprio diritto alla salute" (Corte di cassazione 14020/01).

Proprio l'irrinunciabilita' del diritto alle ferie fa si' che la violazione di tale diritto fara' sorgere in favore del lavoratore medesimo il diritto ad essere risarcito dei danni, derivanti da tale violazione con l'automatica conseguenza della monetizzazione di tale diritto.

Il complessivo iter argomentativo, sin qui condotto, ci porta ad un inequivoco esito: le indennita' sostitutive, di ferie od altre tipologie di riposo, hanno natura risarcitoria, nel chiaro senso che risarciscono il cittadino-lavoratore di una perdita, la mancata effettuazione della dovuta "pausa" lavorativa. Si e' osservato, giustamente, che "l'indennita' sostitutiva non potrebbe mai essere considerata alla stregua di una retribuzione, contraddicendo e vanificando o rendendo cosi' inefficace il precetto costituzionale. In parole povere, durante il periodo di ferie, il lavoratore deve essere pagato (e' un suo diritto) per riposare (e' un altro suo diritto), ma non deve e non puo' essere pagato per lavorare" (Salvatores, L'imponibilita' per l'indennita' sostitutiva per ferie non godute, cit.). Quindi, se e' vero che il diritto intangibile ed irrinunciabile alle ferie puo' trasformarsi, nei previsti casi (!), in un'indennita' monetaria, quest'ultima, tuttavia, non snatura il diritto medesimo. Questo, infatti, pur venendo surrogato in un ammontare monetario, non puo' conoscere un mutamento di funzione. L'argomentazione puo' essere cosi' espressa: - il diritto al riposo esplica una duplice funzione di recupero dell'integrita' fisica e di sostegno della socializzazione del lavoratore in senso ampio; - tale funzione, per ovvie ragioni di immaterialita' ontologica, non puo' essere sottoposta a tassazione (!); - trasformandosi il diritto al riposo in una somma di danaro, la funzione originaria non viene integralmente travolta, ma conserva dei propri "ponti concettuali", nel senso che l'indennita' monetaria risarcisce sempre una perdita; - orbene, affinche' tale risarcimento non venga indebolito, o reso meno reale, e' evidente che non puo' esserci spazio per la tassazione; - conseguentemente, l'indennita' monetaria si palesa coerentemente connessa alla funzione originaria, nel senso che puo' essere utilizzata, dal lavoratore danneggiato (dal mancato riposo), per rafforzare, o compensare, il mancato riposo medesimo. In tale quadro, non vi e' alcun spazio, ovviamente, per la configurazione di una natura retributiva. L'indennita' sostitutiva non retribuisce alcunche'! Non retribuisce, infatti ed ovviamente, alcun dispiego di energia lavorativa (che non vi e' stata!), ma risarcisce il mancato esercizio di un diritto.

Il precipitato ermeneutico di tale iter argomentativo e', conseguentemente, l'intassabilita' dell'indennita' sostitutiva.

Tuttavia, contro tale esito, si pone l'attuale articolo 51, comma 1 del Tuir, il quale, come gia' illustrato prevede che "tutte le somme ed i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro costituiscono reddito di lavoro dipendente". Dunque, indennita' sostitutiva pienamente inquadrata nel concetto di reddito da lavoro, con conseguente tassazione.

Orbene, come uscire da tale contraddittoria situazione?

Si potrebbe sostenere che l'articolo 51 fa riferimento agli ammontari monetari, erogati al dipendente, aventi natura retributiva, con esclusione degli altri. Tuttavia, a tale ricostruzione, si frappone l'inciso anche sotto forma di erogazioni liberali, il quale sembra avere valore onnicomprensivo, pur se ci sarebbe da evidenziare, e da contestare, che la natura risarcitoria, propria dell'indennita' sostitutiva in questione, e' cosa ben diversa dallo spirito di liberalita'. Ad ogni modo, pur accettando la voluntas onnicomprensiva del Legislatore, che traspare, invero da altro inciso (a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta), appare evidente che un non lieve contrasto con taluni principi costituzionali, sembra palesarsi. In primo luogo, il gia' richiamato articolo 36, 3° comma, della Costituzione in materie di ferie, il quale pone l'importante postulato dell'irrinunciabilita'. In secondo luogo, il principio di tutela avanzata della salute, nel senso che l'integrita' psico-fisica, tutelata in via subordinata dall'indennita', non puo' essere certo intesa come sottoposta a tassazione! A tal riguardo, non puo' non evidenziarsi un'importante pronuncia della Corte di Giustizia Europea (VI sezione, 26 giugno 2001; procedimento C-173/99), secondo la quale la durata e la continuita' del rapporto di lavoro non incidono, infatti, sul diritto alle ferie retribuite o, nel caso di cessazione del rapporto di lavoro, sull'attribuzione dell'indennita' finanziaria sostitutiva. Se il rapporto di lavoro non incide sul diritto alle ferie, perche' occorrerebbe tassare il surrogato (ma non una creatura aliena) del medesimo!

*Avvocato

Diritto & Giustizia

(da www.litis.it)