

TEMA

Incentivo all'esodo dei lavoratori di età tra cinquanta e cinquantacinque anni.

Diritto al rimborso della metà dell'IRPEF e profili di incompatibilità comunitaria della disciplina transitoria.

ATTI COMMENTATI

Ordinanza della Corte di Giustizia Europea - Sez. 7 - del 16 gennaio 2008, in G.U. dell'Unione Europea del 12 aprile 2008.

Sentenza della C.T.P. di Massa Carrara - Sez. 3 - n° 51 del 20/06/2008

TESTO DELLA SENTENZA COMMENTATA

Avverso il silenzio rifiuto dell'A.D.E. di Carrara, relativo al rimborso IRPEF sull'incentivo all'esodo percepito nel 2002 e nel 2003, il signor ... che al momento della cessazione del rapporto di lavoro aveva 52 anni, rappresentato e difeso dal ... , presentava tempestivo ricorso con il quale chiedeva il rimborso della metà delle ritenute subite, quantificate in euro 6.791,47 oltre interessi legali dalla data delle effettuazione delle ritenute sino a quella di effettiva corresponsione del rimborso, oltre alle spese di giudizio.

Il ricorrente eccepisce che la Corte di Giustizia Europea, nella causa C-207/2004, ha stabilito che la disposizione tributaria prevista dal comma 4 bis dell'art. 17 del DPR 917/86, che consente il beneficio della tassazione con aliquota ridotta alla metà delle somme erogate in occasione dell'interruzione del rapporto di lavoro ai lavoratori che hanno superato i 50 anni, se donne, e i 55 anni, se uomini, osta con la direttiva del Consiglio 9 febbraio 1976, 76/207/CE, che non consente differenze di trattamento fondate sul sesso al momento della costituzione e dello scioglimento del rapporto di lavoro.

Considerando che la norma interna incompatibile con quella comunitaria deve essere, comunque, disapplicata dal giudice nazionale, chiede che gli venga riconosciuto il rimborso della metà delle ritenute subite al momento della cessazione del rapporto di lavoro. Evidenzia, inoltre, nelle memorie di replica depositate il 31/3/2008 che la normativa recente che ha abrogato l'agevolazione fiscale di che trattasi non si può applicare ai periodi precedenti il 4 luglio 2006 che devono essere regolati dalla disciplina precedente. L'ufficio, di contro, non ritiene applicabile, anche alla luce della sentenza della Corte di Giustizia Europea, l'agevolazione della tassazione richiesta dal contribuente.

Diritto

La Commissione, esaminati gli atti di causa, ritiene il ricorso fondato ed in quanto tale meritevole di accoglimento.

Preliminarmente occorre evidenziare che per le somme erogate prima del 4 luglio 2006, come nel caso di specie, bisogna rifarsi al quadro normativo preesistente alla modifica apportata dalla legge 248/2006, senza considerare detta normativa. Quel quadro era composto dall'art. 19, comma 4 bis del TUIR e da una sentenza comunitaria che aveva dichiarato che quella norma ostava con una direttiva comunitaria.

A parere di questo Collegio è del tutto evidente come la norma transitoria prevista dall'art. 36 D. L. 223/2006 convertito dalla legge 248/2006 non possa essere interpretata se non in senso non contrastante con la pronuncia della CGE, vale a dire in un senso che non contrasti con la normativa europea. Di conseguenza l'agevolazione fiscale dovrà continuare ad essere applicata in tutti i casi in cui i rapporti di lavoro subordinato siano cessati prima dell'entrata in vigore del citato D. L. laddove ricorra il requisito soggettivo di età di 50 anni, estensibile anche agli uomini al fine di evitare l'illegittima discriminazione. E' opportuno rilevare come, anche volendo ammettere che la norma transitoria avesse inteso prorogare il regime abrogato nella sua interezza, facendo salvi i presupposti soggettivi relativi all'età differenziati per sesso, tale norma avrebbe dovuto comunque essere disapplicata.

Bisogna infine sottolineare che di recente la Corte di Giustizia Europea - Sezione 7, con Ordinanza del 16 gennaio 2008 ha ribadito che qualora sia stata accertata una discriminazione incompatibile con il diritto comunitario, finché non siano adottate misure volte a ripristinare la parità di trattamento, il giudice nazionale è tenuto a disapplicare qualsiasi disposizione discriminatoria, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione da parte del legislatore, e deve applicare ai componenti della categoria sfavorita lo stesso regime che viene riservato alle persone dell'altra categoria.

La particolarità della controversia e il fatto che si dovuto intervenire il giudice comunitario per rimuovere una legge applicata alla lettera dall'Agenzia delle Entrate di Carrara, giustificano la compensazione delle spese di giudizio.

PQM

*La Commissione dispone il rimborso di euro 6.791,47 oltre interessi legali dalla data della effettuazione della ritenuta sino a quelle di effettiva corresponsione del rimborso. Spese compensate.
Massa, 20/06/2008*

Commento alla sentenza della CTP di Massa Carrara - Sez. 3 - n° 51 del 20/06/2008

La sentenza in rassegna è la prima, per quanto mi consta, che si sia pronunciata sul rimborso della metà delle ritenute operate sull'incentivo all'esodo richiamando, tra le motivazioni, l'Ordinanza della Corte di Giustizia CE - sezione n° 7 - del 16 gennaio 2008, pubblicata sulla Gazz. Uff. dell'U.E. del 12 aprile 2008.

Il tema della tassazione dell'incentivo all'esodo non è nuovissimo: ciò malgrado non ha trovato spesso spazi sulla stampa specializzata¹, ancorché sia assurto recentemente alle cronache per una sentenza della C. T. R. di Torino² alla quale è stato dato il giusto risalto per la conferma della decisione di primo grado della disapplicazione della normativa interna, perché contrastante con la normativa comunitaria.

Il contrasto comunitario della norma interna

Sul tema del diritto al rimborso della metà delle ritenute operate sull'incentivo all'esodo in favore dei contribuenti di sesso maschile di età compresa tra i 50 ed i 55 anni si è sviluppato, a partire dalla sentenza della C.T.P. di Novara - Sez. n° 6 del 12 dicembre 2005, un contenzioso di dimensioni abbastanza rilevanti. I soggetti interessati sono, potenzialmente, alcune decine di migliaia di lavoratori di sesso maschile, di età compresa tra i cinquanta ed i cinquantacinque anni, specialmente (ma non solo) del settore bancario, nel quale non esistevano ammortizzatori sociali. In questo settore, che a partire dalla fine degli anni '90 ha posto in atto un poderoso processo di ristrutturazione mediante accordi di settore che hanno previsto la riduzione del personale dipendente più prossimo all'età pensionabile, il corrispettivo della risoluzione del rapporto di lavoro è stato l'incentivazione all'esodo, pagato sia con una tantum al momento della cessazione del rapporto di lavoro, sia in rate mensili, solitamente calcolate fino alla maturazione del diritto alla pensione, per un massimo di quarantotto mesi.

Il diritto al rimborso della metà delle ritenute IRPEF, a parere di chi scrive, spetta a seguito della sentenza della Corte di Giustizia CE C-207/2004 del 21 luglio 2005 (*Vergani*) e non è venuto meno per effetto della successiva abrogazione del comma 4-bis dell'art. 19 (ex 17 nella numerazione fino al 2004) del TUIR e per l'introduzione della disciplina transitoria per opera del D.L. 223/2006³.

L'ordinanza di rimessione della Commissione Tributaria di Novara del 26 aprile 2004 fu provocata dal ricorso presentato da un lavoratore, che aveva percepito una somma a titolo di incentivo all'esodo avendo compiuto i cinquanta, ma non ancora i cinquantacinque anni di età, subendo una ritenuta con l'aliquota del TFR piena, senza riduzioni.

La C.T.P. di Novara sottopose alla Corte di Giustizia CE la seguente questione in via pregiudiziale:

"Se violi, contrasti o comunque crei condizioni di disparità di trattamento tra uomo e donna vietate dall'art. 141 (ex 119) Trattato dell'Unione Europea e dalla Direttiva CEE n. 76/2071, l'art. 17, comma 4-bis, del D.P.R. 917/86, laddove concede, a parità di condizioni, il vantaggio della tassazione dell'incentivo all'esodo e delle somme erogate in occasione della cessazione del rapporto di lavoro con l'aliquota ridotta alla metà (50%) ai lavoratori che hanno superato i 50 anni, se donne, e i 55 anni, se uomini".

¹ Corriere Tributario n° 44/2006 - pag. 3528 e seguenti.

² C.T.R. Torino Sent. 6/24/08 del 29 gennaio 2008.

³ **Tuir art. 19 4-bis.** 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'articolo 16, comma 1, lettera a), l'imposta si applica con l'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'articolo 16.

D.L. 223 del 4/7/2006, conv. Con L. 4 agosto 2006 n° 248 - art. 36, comma 23:

23. Nell'articolo 19 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il comma 4-bis è abrogato. La disciplina di cui al predetto comma 4-bis 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.

Le conclusioni della Corte di Giustizia Europea furono le seguenti: *“Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara: La direttiva del Consiglio 9 febbraio 1976, 76/207/CEE, relativa all’attuazione del principio della parità di trattamento fra gli uomini e le donne per quanto riguarda l’accesso al lavoro, alla formazione e alla promozione professionali e le condizioni di lavoro, deve essere interpretata nel senso che essa osta ad una norma quale quella controversa nella causa principale che consente, a titolo di incentivo all’esodo, il beneficio della tassazione con aliquota ridotta alla metà delle somme erogate in occasione dell’interruzione del rapporto di lavoro ai lavoratori che hanno superato i 50 anni, se donne, e i 55 anni, se uomini.”*⁴

I giudici novaresi⁵ hanno recepito tali conclusioni in quanto la sentenza era, a loro avviso, provvista di tutti i requisiti prefigurati dalla Corte Costituzionale.⁶ Nella motivazione i giudici tributari di Novara hanno difatti affermato che la sentenza della Corte di Giustizia Europea è di immediata applicabilità poiché: *“a) non pone condizioni; b) non è sottoposta a termini; c) è sufficientemente chiara nel prescrivere che l’applicazione del principio di parità del trattamento riguarda le condizioni di lavoro, comprese quelle inerenti al licenziamento (condizione al licenziamento è l’agevolazione fiscale volta a favorire l’esodo dei lavoratori.”*

Va opportunamente ricordato che in tema di antinomie tra diritto interno e diritto comunitario, la Corte di Cassazione, commentando l’opera ultradecennale della C.G.E. nella direzione dell’ampliamento dell’influenza del diritto comunitario su quelli interni dei paesi membri, ha statuito che *“il diritto comunitario, idoneo a spiegare “efficacia diretta”, deve essere giuridicamente trattato, nell’ordinamento giuridico dei singoli Stati membri, come “diritto nazionale prevalente” su quello “interno” - d’ogni ordine e grado, anteriore o successivo - con esso collidente; con la conseguenza che, in tal caso, la norma interna incompatibile con quella comunitaria deve essere, comunque, disapplicata dal giudice nazionale. In particolare, questa Corte, in numerosissime pronunce, ha ritenuto, espressamente od implicitamente, operante la combinazione dei due principi - del primato e degli effetti diretti - sia relativamente alle direttive connotate dalle predette caratteristiche di contenuto, quali individuate dalla Corte di Giustizia, limitatamente ai rapporti tra pubblici poteri e privati, sia in relazione alle statuizioni delle sentenze interpretative di norme comunitarie, pronunciate dalla Corte di Lussemburgo in via pregiudiziale, ai sensi dell’art. 177 del Trattato (ora, art. 232), e in sede contenziosa, ai sensi dell’art. 169 (ora, art. 226) ...”*⁷

Le contraddizioni della Ris. 112/E del 2006

L’amministrazione finanziaria, con la Risoluzione 13 ottobre 2006 n° 112/E, ha preso posizione con la risposta ad un interpello nel quale si chiedeva se, a seguito della ricordata sentenza C-207/2004, si potesse derogare, in favore dei contribuenti di sesso maschile di età compiuta di cinquanta anni ma non ancora cinquantacinquenni, dalla disciplina prevista dall’art. 19, comma 4 bis del TUIR, applicando la riduzione a metà dell’aliquota del TFR alle medesime condizioni previste per le lavoratrici.

L’A.D.E. ha risposto che *“La sentenza della Corte di Giustizia ha solamente affermato l’illegittimità della previsione di limiti differenti per uomini e donne per l’accesso al beneficio. Non ha invece affermato (né avrebbe potuto farlo) che il legislatore italiano avrebbe dovuto estendere anche agli uomini il limite di età, più vantaggioso, previsto per le donne.”*

Con la medesima Risoluzione l’A.D.E. ha inoltre espresso l’avviso che eventuali istanze di rimborso parziale non possano essere accolte in quanto, in linea teorica, l’adeguamento alla statuizione della Corte potrebbe consistere nell’applicazione alle donne del limite di età più sfavorevole. Inoltre, poiché in sede di abrogazione del comma 4 bis dell’articolo 19, disposta dall’art. 36, comma 23 del D.L. 4/7/2006 n° 223, sono stati fatti salvi i rapporti sorti precedentemente all’abrogazione stessa, ha sostenuto che i sostituti d’imposta dovranno continuare ad attenersi alla vecchia disciplina.⁸

La posizione assunta dall’ADE, anche prima dell’Ordinanza del 16 gennaio 2008, non poteva essere condivisa per diverse ragioni di diritto.

⁴ Corte di Giustizia CE C-207/2004 del 21 luglio 2005

⁵ Sentenza C. T. P. di Novara - Sez. 6° - n° 75 del 12.12.2005

⁶ Corte Cost. sent. 18 aprile 1991 n° 168.

⁷ Corte di Cassazione - Sezione Tributaria - Sentenza n. 17564 del 10 dicembre 2002 Presidente M. Cantillo - Relatore S. Di Palma.

Principi innumerevoli volte ribaditi dalla Suprema Corte. Per tutte - Cass. Sez. III del 5 marzo 2004 - Cc. 14/11/2003 - Sent. n. 10662.

⁸ Ancorché discriminatoria ed in contrasto col diritto comunitario (n.d.a.)

Quanto alla teorica parificazione della tassazione attraverso il recupero di maggiori imposte dalle donne va ricordato che, ai sensi dell'articolo 3 dello Statuto del Contribuente⁹ non è ammissibile l'applicazione, con efficacia retroattiva, di una disposizione tributaria¹⁰ sopravvenuta.

Che la sentenza C-207/2004 non fosse idonea a produrre effetti immediati e diretti per i contribuenti è apparsa subito, a molti collegi giudicanti, una posizione non condivisibile, come confermano molte sentenze emesse prima della pubblicazione sulla G. U. dell'U.E. dell'Ordinanza del 16/1/2008 della CGE.

Ciò in quanto alla predetta sentenza si potevano riconnettere effetti diretti nella sfera dei singoli, a causa della sufficiente chiarezza ed univocità delle alternative applicabili, non riconosciute invece dall'amministrazione finanziaria, che ha sostenuto che dalla sentenza *Vergani* discendesse unicamente un obbligo dello Stato all'eliminazione della discriminazione. Obbligo che sarebbe peraltro stato assolto con l'emanazione dell'art. 36, comma 23, del D. L. 223/2007 (Visco - Bersani).

Sotto altro profilo si può perfettamente condividere la tesi che la sentenza *Vergani* ha solamente statuito l'esistenza di un'ingiustificata disparità di trattamento tra uomini e donne e che non ha stabilito l'estensione del beneficio della riduzione a metà dell'aliquota agli uomini. Ma l'adesione a questo assunto muove da un altro, ben diverso, punto di vista, che conduce a conclusioni diametralmente opposte.

E' incontestabile che spetti unicamente al legislatore nazionale operare le scelte per parificare il regime fiscale del medesimo reddito elevando il requisito dell'età alle donne, abbassando l'età prevista agli uomini o abolendo del tutto (com'è, infatti, avvenuto) il beneficio. Non era compito della Corte di Giustizia CE dichiarare o statuire l'estensione del beneficio agli uomini. Quest'ultima è una conseguenza che deriva dall'applicazione dei principi di efficacia diretta e di supremazia del diritto comunitario, ricavabile dalla statuizione della sentenza stessa e da tutta la giurisprudenza anteriore della C.G.E. che contenga l'enunciazione di principi generali attinenti al caso.

Gli Uffici periferici dell'A.D.E., in sede contenziosa, sembra invece che abbiano ignorato questo profilo ed hanno usato l'argomento della mancata previsione nella sentenza dell'estensione del beneficio agli uomini quale fosse una fondata ragione del rifiuto del rimborso.

Adesivamente alla tesi della C.T.P. di Novara si sono espressi anche i giudici tributari di Latina¹¹ sostenendo che " il chiaro dettato della Sezione Tributaria della Cassazione, non lasciando dubbi sulla prevalenza del diritto comunitario su quello interno, riverbera tale principio di fondo su tutte le questioni nelle quali il giudice nazionale deve decidere se esistono le condizioni - come è indiscutibile nel caso "de quo" - per riconoscere un effetto "self executing" ad una Direttiva e nella fattispecie a quella riguardante la parità di trattamento in materia di lavoro." Così anche la C.T.P. di Udine,¹² richiamandosi alla sentenza della Corte Cost. n. 170/1984, ha statuito che "è ribadito l'obbligo, in capo al Giudice nazionale, di non applicare la norma interna in contrasto con quella comunitaria".

La Ris. 112/E risulta criticabile anche sotto altro profilo.

In essa si afferma che il divieto di trattamenti differenziati fondati sul sesso previsto dalla normativa comunitaria è un'eccezione non applicabile ad un'agevolazione fiscale, considerato che la stessa non costituisce una prestazione previdenziale. Tale affermazione segue all'estrapolazione di una parte del paragrafo 33 della sentenza, che è opportuno trascrivere affinché si comprenda la tecnica adottata dall'A.D.E. per sostenere la non spettanza del rimborso: "Nella sentenza (della Corte di Giustizia C-207/2004¹³) è fatto presente, inoltre, che, "tenuto conto dell'importanza fondamentale del principio della parità di trattamento, l'eventuale eccezione al divieto di discriminazioni fondate sul sesso, prevista dall'art. 7, n. 1, lett. a), della direttiva 79/7, deve essere interpretata restrittivamente. Tale disposizione può applicarsi soltanto alla fissazione dell'età del pensionamento per la corresponsione delle pensioni di vecchiaia e di anzianità e alle conseguenze che ne derivano per altre prestazioni previdenziali."

L'ADE, dunque, ha stravolto il senso della parola "eccezione" per darle il significato di "obiezione di natura processuale". Ed in effetti, se alla parola "eccezione" potesse essere attribuito il falso significato di "obiezione processuale", la conclusione cui perviene l'ADE sembrerebbe coerente. Ma se questo fosse veramente il senso da attribuire all'espressione contenuta nel 33° capoverso della sentenza C-207/2004, perché i giudici comunitari avrebbero dovuto assumere le conclusioni adottate, cioè la dichiarazione che la norma italiana confligge con una direttiva comunitaria?

⁹ L. 27/7/2000 n° 212

¹⁰ Se non previsto da una norma di pari rango, ma operando pur sempre una lesione del principio di affidamento del contribuente.

¹¹ C.T.P. Latina, sent. 171/3/07

¹² C.T.P. Udine sentenza 99/3/07 dell'8.5.2007

¹³ .N.d.a.

Per darne dimostrazione è opportuno riportare integralmente il testo dei capoversi 33 e 34 della sentenza C-207/2004 della Corte di Giustizia CE del 21 luglio 2005, per effettuarne una corretta esegesi e dimostrare che il senso da attribuire alla statuizione dei giudici comunitari è esattamente opposto a quanto sostenuto l'ADE:

- 33 Da una giurisprudenza costante risulta che, tenuto conto dell'importanza fondamentale del principio della parità di trattamento, l'eccezione al divieto di discriminazioni fondate sul sesso prevista dall'art. 7, n. 1, lett. a), della direttiva 79/7 dev'essere interpretata restrittivamente (v., in particolare, sentenze 26 febbraio 1986, causa 152/84, Marshall, Racc. pag. 723, punto 36, e 30 marzo 1993, causa C-328/91, Thomas e a., Racc. pag. I-1247, punto 8). Tale disposizione può applicarsi soltanto alla fissazione dell'età del pensionamento per la corresponsione delle pensioni di vecchiaia e di anzianità ed alle conseguenze che ne derivano per altre prestazioni previdenziali (sentenza 26 febbraio 1986, causa 151/84, Roberts, Racc. pag. 703, punto 35; in tal senso anche sentenza 4 marzo 2004, causa C-303/02, Haackert, Racc. pag. I-2195, punto 30). Tale eccezione al divieto di discriminazioni fondate sul sesso non è dunque applicabile a un'agevolazione fiscale quale quella di cui trattasi nella causa principale, la quale non costituisce una prestazione previdenziale.
- 34 Posto che, da un lato, la differenza di trattamento prevista dalla disposizione controversa nella causa principale è direttamente fondata sul sesso e che, dall'altro, la direttiva 76/207 non prevede deroghe, applicabili alla fattispecie, al principio della parità di trattamento, occorre dichiarare che tale differenza di trattamento costituisce una discriminazione fondata sul sesso.

I giudici comunitari hanno evidentemente usato il termine "eccezione" nel senso di "deroga alla regola" (cioè di una regola che ammette rarissime eccezioni). La Corte ha, in altri termini, affermato che l'eccezione alla regola del divieto di discriminazioni fondate sul sesso può essere costituita solo dalla fissazione di età pensionabili diverse tra uomini e donne, ma non anche ad una norma di natura tributaria, come quella rimessa al suo esame in via pregiudiziale! La conseguenza dell'impossibilità di accettare questa ulteriore eccezione (nel senso di deroga fuori dalla regola) è che la norma prevista dal comma 4-bis è stata dichiarata in contrasto con la direttiva comunitaria.

I chiarimenti offerti con l'Ordinanza della CGE - Sez. 7 - del 16 gennaio 2008

Tuttavia gli effetti della sentenza *Vergani* non erano chiari a tutti i giudici tributari, ad alcuni dei quali al Ris. 112/E del 2006 aveva evidentemente sollevato dubbi.

In ossequio al principio di leale cooperazione, la C.T.P. di Latina, ha rivolto alla C.G.E.:

- A) una domanda di pronuncia pregiudiziale sull'interpretazione della direttiva del Consiglio 9 febbraio 1976, 76/207/CEE, relativa all'attuazione del principio della parità di trattamento fra gli uomini e le donne, operata dalla Corte nella sentenza *Vergani*;
- B) una domanda di pronuncia pregiudiziale sull'interpretazione della direttiva del Consiglio 19 dicembre 1978, 79/7/CEE, relativa alla graduale attuazione del principio di parità di trattamento tra gli uomini e le donne in materia di sicurezza sociale.

La Corte ha inteso statuire con ordinanza motivata ai sensi dell'art. 104, n. 3, primo comma, del suo regolamento di procedura, come previsto qualora la soluzione di una questione pregiudiziale possa essere chiaramente desunta dalla giurisprudenza. La forma del provvedimento della C.G.E. assume dunque il particolare rilievo di affermare che i principi di diritto richiamati dalla propria Ordinanza erano già presenti nell'ordinamento comunitario e che, per converso, le posizioni assunte dall'ADE con la Risoluzione 112/E del 2006 erano chiaramente confutabili e potevano essere legittimamente disattese, com'è infatti avvenuto in numerosissime sentenze anteriori alla pubblicazione. E se ciò è vero, ne consegue che le statuizioni in ordine alle spese di giudizio alle quali l'amministrazione finanziaria è stata condannata prima della pubblicazione (del 12/04/2008) dell'Ordinanza sulla G. U. U. E. erano legittime, in quanto le tesi sostenute dagli Uffici, basate esclusivamente sul contenuto della Risoluzione 112/E, erano palesemente errate e persino fuorvianti. A maggior ragione la condanna alle spese si giustifica per tutti gli atti di diniego al rimborso emessi e per tutti gli atti di appello notificati successivamente al 12 aprile 2008.

Le questioni pregiudiziali poste dalla CTP di Latina erano le seguenti

- 1) Se la [citata] sentenza [Vergani] debba essere interpretata nel senso che il legislatore italiano avrebbe dovuto estendere anche agli uomini il limite di età vantaggioso previsto per le donne;

- 2) Se nel caso in esame si [debba] statuire che agli uomini a partire dai 50 anni devono applicarsi sulle somme di incentivazione all'esodo l'aliquota pari alla metà di quella prevista per la tassazione del T.F.R;
- 3) Se, considerato che gli importi versati dal contribuente per Irpef non costituiscono elemento della retribuzione non essendo pagati dal datore di lavoro in ragione del rapporto di lavoro, e considerato che l'importo versato, per favorire l'incentivazione, dal datore di lavoro al lavoratore non ha natura retributiva, sia conforme al diritto comunitario statuire che la differenza di età di 50 anni per le donne e 55 per gli uomini sia contraria al diritto comunitario ritenuto che la direttiva 79/7 consente agli Stati membri di mantenere limiti di età diversi per il pensionamento.
- 4) Se l'interpretazione del diritto comunitario (direttiva [...], 76/207 [...]) osta o non osta all'applicazione della norma nazionale da cui ha tratto spunto il caso portato all'esame della Corte, significando a questo giudice nazionale l'incompatibilità della norma interna (art. 17 ora 19 comma 4-bis D.P.R 917/86) ovvero la compatibilità».

Il giudice del rinvio, con le questioni prima, seconda e quarta, che la Corte ha esaminato congiuntamente, ha chiesto sostanzialmente quali siano gli obblighi che la citata sentenza *Vergani* impone al legislatore italiano e, in particolare, se esso giudice sia tenuto, nell'ambito delle cause principali, a disapplicare l'art. 17, n. 4 bis, del DPR n. 917/86 e ad applicare agli uomini di età compresa fra i 50 e i 55 anni alla data del versamento delle somme corrisposte a titolo di incentivo all'esodo lo stesso regime fiscale riservato alle donne per la tassazione di tali somme.

A queste domande la C.G.E. ha risposto in modo che più netto e risoluto non si potrebbe, col paragrafo 20 dell'Ordinanza, che testualmente recita:

20 A questo proposito, occorre subito ricordare che la Corte ha dichiarato, da un lato, che l'art. 5, n. 1, della direttiva 76/207 non attribuisce affatto agli Stati membri la facoltà di condizionare o restringere l'applicazione del principio della parità di trattamento nel proprio campo d'applicazione e, dall'altro, che detta disposizione è adeguatamente precisa e incondizionata per essere fatta valere dai singoli dinanzi ai giudici nazionali e consentire a questi ultimi la disapplicazione di qualsiasi disposizione nazionale non conforme al suddetto art. 5, n. 1 (sentenza 26 febbraio 1986, causa 152/84, Marshall, Racc. pag. 723, punto 55).

Quanto agli obblighi ricadenti sugli stati, la Corte ha ricordato di avere già precedentemente dichiarato che, a seguito di una sentenza emessa su domanda di pronuncia pregiudiziale da cui risulti l'incompatibilità di una normativa nazionale con il diritto comunitario, è compito delle autorità dello Stato membro interessato adottare i provvedimenti generali o particolari idonei a garantire il rispetto del diritto comunitario sul loro territorio e che tali autorità mantengono un potere discrezionale quanto alle misure da adottare affinché il diritto nazionale sia adeguato al diritto comunitario e affinché sia data piena attuazione ai diritti che sono attribuiti ai singoli da quest'ultimo.¹⁴

La prima, la seconda e la quarta questione pregiudiziale sono state risolte nel senso che, a seguito della citata sentenza *Vergani*, da cui risulta l'incompatibilità di una normativa nazionale con il diritto comunitario, "è compito delle autorità dello Stato membro interessato adottare i provvedimenti generali o particolari idonei a garantire il rispetto del diritto comunitario sul loro territorio, mentre le dette autorità mantengono un potere discrezionale quanto alle misure da adottare affinché il diritto nazionale sia adeguato al diritto comunitario e affinché sia data piena attuazione ai diritti che sono attribuiti ai singoli da quest'ultimo. Qualora sia stata accertata una discriminazione incompatibile con il diritto comunitario, finché non siano adottate misure volte a ripristinare la parità di trattamento, il giudice nazionale è tenuto a disapplicare qualsiasi disposizione discriminatoria, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione da parte del legislatore, e deve applicare ai componenti della categoria sfavorita lo stesso regime che viene riservato alle persone dell'altra categoria."¹⁵

¹⁴ (v. sentenza *Jonkman e a.*, cit., punto 38).

¹⁵ Paragrafo 24 dell'Ordinanza e prima statuizione del dispositivo.

Con la terza questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiedeva, in sostanza, se le somme versate a titolo di incentivo all'esodo abbiano il carattere di prestazioni previdenziali e se, di conseguenza, la disparità di trattamento tra gli uomini e le donne controversa nella causa principale possa rientrare nella deroga prevista dall'art. 7, n. 1, lett. a), della direttiva 79/7.

A questo domanda la Corte, con tono che sembra a tratti irritato, ha ricordato che l'art. 7, n. 1, lett. a) della direttiva 79/7 può applicarsi solo alla fissazione del limite di età per la concessione della pensione di vecchiaia e di fine lavoro. Ha ricordato inoltre che la Corte, al punto 33 della citata sentenza Vergani, ha dichiarato che tale eccezione al divieto di discriminazioni fondate sul sesso non è applicabile a un'agevolazione fiscale quale quella prevista dall'art. 17, n. 4 bis, del DPR n. 917/86, che non costituisce una prestazione previdenziale.

La terza questione è stata pertanto risolta ribadendo che la deroga prevista dall'art. 7, n. 1, lett. a), della direttiva 79/7 non è applicabile ad una misura fiscale quale quella di cui all'art. 17, n. 4 bis del DPR n. 917/86.¹⁶

Con questa statuizione la C.G.E. ha definitivamente svelato l'ambiguità della Risoluzione 112/E del 2006 sul punto evidenziato nel paragrafo precedente.

La Ris. 112/E era ambigua anche laddove sosteneva che la parificazione del trattamento fiscale poteva avvenire, in teoria, innalzando l'età per l'accesso al beneficio alle donne, oppure abolendo del tutto il beneficio. Questa affermazione può essere condivisa, purché si abbiano chiari i riferimenti temporali e le precise competenze dello Stato e dei giudici interni. Lo Stato può, come in effetti ha fatto, eliminare l'agevolazione per il futuro. Non può invece farlo per tutti i casi in cui il presupposto impositivo si è già verificato ed il rapporto d'imposta esaurito. Nel caso di inerzia dello Stato nel senso di ripristinare l'uguaglianza di prelievo tributario anche alle situazioni pregresse, la soluzione parificatrice non può che passare per l'applicazione del regime più favorevole al gruppo sfavorito per disposizione del giudice adito, sul quale incombe il dovere di disapplicare la norma interna discriminatrice e quello corrispondente di applicare la norma più favorevole, come esattamente ha concluso la C.T.P. di Massa con la sentenza in commento.

Il principio enunciato dalla C.G.E. non è delimitato all'ambito del reddito di incentivo all'esodo, può essere esteso in tutti i casi in cui si sia in presenza di una discriminazione dell'imposizione fiscale fondata sul sesso, come ad esempio per le prestazioni erogate dal Fondo di Solidarietà per il Sostegno Straordinario al Reddito, istituito presso l'INPS con D. M. 158/2000, al quale si applicano le medesime regole di tassazione previste per l'incentivo all'esodo. E' un principio di portata generale e, pertanto, l'individuazione della tipologia di reddito è un falso problema, atteso che è sufficiente rilevare la discriminazione per chiedere la disapplicazione della norma sfavorevole e l'applicazione del regime più favorevole previsto per l'altro gruppo (nel caso: le donne di cinquanta anni compiuti).

Sull'efficacia temporale delle sentenze interpretative della C.G.E.

L'interpretazione di una norma di diritto comunitario data dalla Corte, nell'esercizio della competenza ad essa attribuita dall'art. 234 CE, chiarisce e precisa il significato e la portata della norma, quale deve, o avrebbe dovuto, essere intesa ed applicata dal momento della sua entrata in vigore. Ne risulta che la norma così interpretata può e deve essere applicata dal giudice anche a rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza interpretativa, nel caso in cui siano soddisfatte le condizioni che consentono di portare alla cognizione dei giudici competenti una controversia relativa all'applicazione di detta norma¹⁷.

E' vero che la stessa Corte può decidere, in via eccezionale, in applicazione del principio di certezza del diritto e in considerazione dei gravi turbamenti che una sua pronuncia può arrecare per i rapporti giuridici instaurati in buona fede, di limitare la possibilità per gli interessati di invocare disposizioni comunitarie, come da essa interpretate. Spetta tuttavia alla Corte, non al legislatore o all'amministrazione nazionale, di stabilire le limitazioni temporali da apportare alla sua interpretazione.¹⁸ Nel caso in esame, considerata l'importanza fondamentale del principio della parità di trattamento dei sessi, come ricordato dalla stessa

¹⁶ Paragrafo 27 dell'Ordinanza e seconda statuizione del dispositivo.

¹⁷ C.T.P. Milano 309/38/07 del 14/11/2007

¹⁸ Corte di Giustizia, Denkavit, 4 maggio 1999 in causa C-262/96; Surul, 24/9/1998 - Causa C-35/97, Commissione/Francia.

Corte di Giustizia al punto 33 della sentenza *Vergani*, il giudice comunitario non ha ritenuto di limitare ai soli rapporti futuri gli effetti della propria pronuncia. "*La sentenza estende, dunque, la propria efficacia anche alle situazioni pregresse, indipendentemente da quanto previsto dall'art. 36, comma 23 del D. L. 4 luglio 2006, n° 223 o dalla Risoluzione 112/E del 13 ottobre 2006 dell'ADE, che sono inapplicabili, ponendosi in contrasto col diritto comunitario.*"¹⁹

La persistente discriminatorietà della disciplina transitoria

Va ricordato che la direttiva 9.2.1976 n° 76/207/CEE, che ha dato luogo alla censura comunitaria del comma 4/bis dell'art 17 del TUIR, è stata abrogata con la Direttiva 2006/54/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5 luglio 2006.

L'abrogazione non ha, ovviamente, la finalità di negare il principio della parità tra uomini e donne con riferimento all'articolo 141 del Trattato che istituisce la Comunità Europea, ma, come si desume dal primo "considerando", per "raggruppare in un unico testo le principali disposizioni in materia, nonché certi sviluppi risultanti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee".

La medesima direttiva (2° considerando) riafferma che "la parità tra uomini e donne è un principio fondamentale del diritto comunitario"; definisce la fattispecie di discriminazione diretta (art. 2, lettera a) quale "situazione nella quale una persona è trattata meno favorevolmente in base al sesso di quanto un'altra persona sia, sia stata o sarebbe trattata in una situazione analoga"; definisce retribuzione (art. 2 lettera e) il "salario o stipendio normale di base o minimo e tutti gli altri vantaggi pagati direttamente o indirettamente, in contanti o in natura, dal datore di lavoro al lavoratore a motivo dell'impiego di quest'ultimo"; stabilisce che (art. 4) "per quanto riguarda uno stesso lavoro o un lavoro al quale è attribuito un valore uguale, occorre eliminare la discriminazione diretta e indiretta basata sul sesso e concernente un qualunque aspetto o condizione delle retribuzioni"; dispone i mezzi di tutela statuendo (art. 17) che "gli stati membri provvedono affinché tutte le persone che si ritengono lese, in seguito alla mancata applicazione nei loro confronti del principio di parità di trattamento, possano accedere, eventualmente dopo essersi rivolte ad altre autorità competenti o dopo aver esperito le eventuali procedure di conciliazione, a procedure giurisdizionali finalizzate all'esecuzione degli obblighi derivanti dalla presente direttiva anche dopo la cessazione del rapporto di lavoro nell'ambito del quale si sarebbe prodotta la discriminazione".

I principi contenuti nella abrogata direttiva 76/207/CEE, che hanno dato luogo alla ricordata sentenza C-207/2004, sono stati pertanto rafforzati e precisati dalla nuova direttiva comunitaria che la sostituisce.

In virtù del principio di leale cooperazione di cui all'art. 10 del Trattato CE e del suo corollario giurisprudenziale, quando il contrasto sia evidente, il giudice nazionale ha un obbligo di disapplicazione ed un corrispondente obbligo di applicazione conforme²⁰ al fine di garantire un'applicazione "*comunitariamente corretta*" del diritto applicabile al caso concreto. Lo stesso obbligo di cooperazione impone, ex art. 234 CE, al giudice interno in caso di dubbio, il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia.

La disciplina transitoria è frutto di preoccupazioni politiche (stabilizzazione degli accordi sindacali aziendali ed individuali già presi)²¹.

La disciplina transitoria applicabile alle somme erogate dopo il 4 luglio 2006 in base ad accordi di risoluzione del rapporto di lavoro anteriori a quella data, confligge con la lettura che la C.G.E. ha dato del comma 4-bis dell'art. 19 del TUIR. Letteralmente viene disposto che il ricordato comma 4-bis, già dichiarato discriminatorio, sopravvive in tutti quei casi in cui l'incentivo all'esodo viene erogato in base ad un accordo stipulato prima del 4 luglio 2006.

La Corte di Giustizia si è già espressa per la discriminatorietà del predetto comma 4-bis vigente la Direttiva 76/207/CEE, ormai abrogata. Poiché la Direttiva 2006/54/CE precisa meglio i contorni dei diritti egualitari dei lavoratori, non dovrebbero sussistere dubbi sul potere di immediata disapplicazione della disciplina transitoria alle somme erogate a titolo di incentivo all'esodo ai lavoratori di sesso maschile non ancora

¹⁹ C.T.P. Milano 309/38/07 del 14/11/2007 (cit.)

²⁰ *ex multis*, Corte di Giustizia, 13/11/1990, C-16-89 *Marleasing*

²¹ La prima versione del D. L. 223/2006 non prevedeva la disciplina transitoria, introdotta con la legge di conversione a seguito di pressioni delle parti sociali (*n.d.a.*).

cinquantacinquenni alla data del 4 luglio 2006 che percepiscano l'incentivo, eventualmente in forma in forma rateizzata²², dopo tale data.

Sembra pertanto evidente che dopo la conversione del D.L. 223/2006 permanga, per le somme erogate precedentemente o in base ad accordi di esodo anteriori al 4 luglio 2006, lo stato di incompatibilità comunitaria dichiarato dai giudici di Lussemburgo, che giustifica la richiesta al giudice nazionale di ripristino dell'uguaglianza di trattamento mediante una sentenza che disponga il rimborso della metà delle ritenute subite.

Ne consegue che lo Stato italiano, esercitando la propria discrezionalità, ha legittimamente operato parificando la tassazione dell'incentivo all'esodo abolendo del tutto il beneficio dell'età per i redditi erogati dal 4 luglio 2006 in avanti, ma ha emanato una disciplina transitoria per i redditi anteriori, o erogati successivamente ma in base ad accordi anteriori, che lo pone in condizione di inadempienza nei confronti delle istituzioni comunitarie.

Conforme a tale tesi la C. T. P. di Milano²³ che ha affermato che *"Va, peraltro, considerato che - nell'abrogare (con l'art. 36, comma 23, d.l. 223/06, convertito con l. 248/2006) l'art. 19, comma 4 bis, d.p.r. 917/1896 - il legislatore interno ha fatto esplicitamente salva l'applicabilità della norma gli incentivi all'esodo corrisposti in attuazione di accordi in data anteriore a quella della data di entrata in vigore della norma abrogatrice, sicché, in relazione a detti incentivi, la rilevata situazione d'incompatibilità con la normativa comunitaria persiste e non può essere rimossa che attraverso l'equiparazione, in funzione dei principi richiamati, del trattamento dei lavoratori uomini a quello previsto per le donne"*.

Di analogo tenore la citata C. T. P. di Latina laddove asserisce che *"Del resto, argomentando "a contrario", non si intravedono posizioni caratterizzate da apprezzabile razionalità giuridica nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate, la quale, nel momento in cui ritiene di conservare gli effetti prodotti da una disciplina abrogata non dà risposta alle anzidette questioni di allineamento applicativo della norma interna con la legislazione e la giurisprudenza comunitarie"*.

Nel solco di questo filone giurisprudenziale anche i giudici di Piacenza²⁴ hanno convenuto che *"la nota discriminazione tra i sessi, quindi, eliminata del tutto (in senso peggiorativo: sul punto non è dato comunque rilievo alcuno) per il futuro, risulta invece mantenuta per il passato, ovvero per il periodo precedente - per quanto ora occupa - la data di entrata in vigore dell'art. 36 co. 23 del d.l. n. 223/06."*

Ne consegue che il diritto al rimborso della metà delle ritenute subite dagli uomini di età compresa tra i cinquanta ed i cinquantacinque anni, spetta in tutti quei casi in cui l'accordo sia stato stipulato prima del 4 luglio 2006 e le somme siano state percepite successivamente a quella data, anche se corrisposte a rate, con un massimo di quarantotto mesi, fino alla data della maturazione del diritto alla pensione.

Ciò a maggior ragione ove si noti che l'Ordinanza della CGE in commento, al paragrafo 12 mostra di ben conoscere il tenore letterale della disciplina transitoria e conclude nel dispositivo affermando che ove il legislatore non provveda a rimuovere la discriminazione, il giudice ha il dovere di disapplicare la norma dichiarata incompatibile.

V'è da augurarsi che l'amministrazione finanziaria abbandoni il contenzioso, conformandosi al dovere costituzionale di comportarsi secondo il principio di imparzialità che deve informare l'attività amministrativa, evitando di frapporti consapevolmente all'affermazione del suddetto obbligo.

Destano preoccupazione, in tal senso, le dichiarazioni rilasciate dal dottor Vincenzo Busa, Direttore Centrale Normativa e Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate, in occasione della diramazione della Circolare 45/E in tema di IRAP, con le quali ha escluso un'attivazione dell'Agenzia per comunicare ai contribuenti che hanno vinto la causa in Cassazione, senza essersi costituiti nell'ultimo grado di giudizio, l'esito della vicenda.

Sarebbe una beffa constatare che centinaia di queste cause potrebbero venire decise in queste condizioni dalla Corte di Cassazione, per cui molti contribuenti (ai quali, in quanto non costituiti, la Corte non comunica l'esito) non hanno elementi per sapere se hanno vinto e se l'amministrazione è in debito verso di loro.

²² Ex art. 59, comma 3, legge 27 dicembre 1997, n. 449

²³ C.T.P. di Milano, Sez. 23°, sent. n° 312 del 15/10/2007

²⁴ C.T.P. di Piacenza, sentenza 53/1/07 del 30/8/2007.