

Il controverso trattamento reddituale dell'indennità supplementare dirigenziale*

Enrico Marello

1. La decisione della Commissione tributaria regionale qui annotata affronta un tema di frequente ricorrenza giurisprudenziale: il regime dell'indennità supplementare dirigenziale ai fini delle imposte sui redditi.

Nel caso di specie, al contribuente -dirigente industriale- veniva attribuita l'indennità supplementare, presumibilmente sulla scorta di quanto previsto dal Contratto collettivo nazionale per i dirigenti delle piccole e medie aziende industriali che, all'art. 19, c. 15, ricollega il riconoscimento dell'ingiustificatezza del licenziamento alla corresponsione di «una indennità supplementare delle spettanze contrattuali di fine lavoro, graduabile in relazione alle valutazioni del Collegio circa gli elementi che caratterizzano il caso in esame fra: - un minimo, pari al corrispettivo del preavviso individuale maturato, maggiorato dell'importo equivalente a due mesi del preavviso stesso; - un massimo, pari al corrispettivo di 22 mesi di preavviso»; inoltre il Contratto (art. 19 c. 6) prevede che questa indennità sia «automaticamente aumentata, in relazione all'età del dirigente licenziato, ove questa risulti compresa fra i 46 ed i 56 anni», non in maniera lineare (toccando il massimo all'età più elevata), ma in progressione piramidale, per cui l'indennità ha misura crescente tra 46 e 51 anni, quando raggiunge il picco, e decrescente da 52 a 56¹.

Il contribuente non includeva la somma percepita a titolo di indennità tra i redditi imponibili e subiva quindi la ripresa amministrativa: tramite iscrizione a ruolo, l'Amministrazione manifestava la propria pretesa, ritenendo che la somma fosse imponibile in regime di tassazione separata.

Il giudizio dinanzi alla Commissione tributaria provinciale vedeva vittorioso il contribuente: la decisione del giudice di prime cure affermava che l'indennità supplementare era stata erogata «per riparare a un danno di natu-

ra emergente da lui subito e non per compensarlo di un mancato reddito futuro». In applicazione del principio di sostituzione di cui all'art. 6 T.u.i.r., l'indennità era quindi da ritenersi non imponibile.

Anche la decisione di secondo grado, in epigrafe, risolve la questione nel senso della non imponibilità dell'indennità supplementare. I giudici della commissione tributaria regionale, richiamando un precedente della Cassazione², sostengono infatti che l'indennità supplementare non tende a ristorare la perdita di danni futuri, quanto piuttosto il danno emergente relativo al «prestigio e immagine professionale di dirigente di azienda fallita, con comprensivo calo probabilistico nella ricerca di una nuova posizione lavorativa nella stessa dimensione di qualificazione professionale, dirigenziale, temporale e territoriale all'altezza del posto perduto».

2. La questione dell'imponibilità dell'indennità supplementare dirigenziale presenta una soluzione *standard* cui si appoggia -senza palesarla- la sentenza che si annota.

Solitamente, viene sviluppata una argomentazione bifasica in cui si succedono (a) il principio di onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente e di imponibilità delle somme corrisposte in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro e (b) il principio di sostituzione vigente nella determinazione dell'imponibilità delle indennità risarcitorie.

Lungo questa direttrice, per determinare l'imponibilità dell'indennità si deve dare risposta a due domande: la somma è stata corrisposta in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro? la somma sostituisce la perdita di redditi (di lavoro)?

La prima delle due domande non offre particolari problemi nel caso di specie, essendo indubitabile che l'indennità è corrisposta pro-

*Post-print. Nota a Comm. Reg. Trieste, sez. I, 21 novembre 2006, n. 84; pubblicata in *Giurisprudenza italiana*, 2007, 1819 ss.

prio in occasione del licenziamento e che la attuale formulazione dell'art. 17 T.u.i.r. indica chiaramente pure il regime fiscale di tali corresponsioni (la tassazione separata).

Piuttosto è la seconda questione ad affaticare gli interpreti: in quali casi tale indennità si può intendere sostitutiva di redditi da lavoro?

La Cassazione, da lungo tempo, dà un contenuto univoco al principio di sostituzione in materia di impossibilità dei risarcimenti, facendo uso dell'opposizione danno emergente – lucro cessante³. Non stupisce, allora, che, anche dinanzi all'indennità supplementare, ricorra nella giurisprudenza della Corte l'invito a che il giudice di merito offra la qualificazione dell'indennità e ne descriva la funzione, al fine di poter decidere intorno al trattamento reddituale della stessa⁴.

Ove il giudice di merito ritenga che l'indennità è attribuita per risarcire un danno emergente, sarà necessario, ad avviso della Cassazione, dichiararne la non imponibilità, mentre per converso sarà da considerarsi imponibile ove si creda che essa è tesa a sostituire la mancata percezione di redditi di lavoro dipendente.

Si comprende come lo snodo centrale sia dato dall'individuazione della *funzione* sottesa alla corresponsione dell'indennità e come le diverse ricostruzioni intorno a tale funzione orientino concretamente la soluzione dei casi concreti.

In questa prospettiva sorgono notevoli incertezze, poiché, nel disinteresse della dottrina lavoristica, le interpretazioni offerte dalla dottrina tributaria intorno alla funzione dell'indennità sono state divergenti, senza che sia dato individuare un orientamento maggioritario.

Da una parte vi è chi, dalla struttura della attribuzione (correlata a minimi e massimi), propende per la natura sanzionatoria dell'indennità, «conseguente all'esercizio arbitrario del potere di recesso da parte del datore di lavoro» e per la intassabilità⁵. Dall'altra, è stato sostenuto che nella disposizione attributiva dell'indennità è possibile ravvisare una clausola penale, tesa a risarcire un lucro cessante e quindi una erogazione imponibile⁶. Infine, taluni hanno fatto notare come la corresponsione in parola abbia una funzione plurima: sanzionatoria per il datore e risarcitoria per il dipendente; in tale prospettiva è stata auspicata la necessità di distinguere i diversi titoli dell'attribuzione e, nell'impossibilità di operare una simile distinzione, si è affermata la generale imponibilità dell'indennità⁷.

La difficoltà nel ritrovare un orientamento prevalente in dottrina è riflessa negli oscillanti orientamenti giurisprudenziali.

In questo frangente, non risulta di particolare ausilio quell'orientamento solidificato nella giurisprudenza della Corte di cassazione alla luce del quale l'indennità in questione risulta imponibile solo nella parte in cui sia rivolta a compensare la perdita di redditi.

Infatti, tale posizione comporta che i giudici di merito compiano una attenta interpretazione contrattuale, tesa a comprendere la funzione dell'indennità⁸: dall'uniformità dell'interpretazione offerta dai giudici di merito dipende la univocità della regola da applicare. Proprio in questo senso, la Cassazione ha avuto modo di notare come: «al di là delle (più o meno) conformi affermazioni di principio, però, l'esame della giurisprudenza di questa Corte... consente di riscontrare una effettiva difformità di risultati concreti perché, nella sostanza, sono state avallate le contrastanti soluzioni date dai giudici di merito allo stesso problema»⁹. L'incertezza appare ampliata da una interpretazione contrattuale di frequente superficiale: «da un'analisi più approfondita delle stesse sentenze [di merito, ndr], poi, emerge che le motivazioni fattuali date dal giudice del merito... non concernono affatto l'interpretazione della specifica norma contrattuale... e non contengono nessuna valutazione della natura desumibile dalla fonte contrattuale collettiva onde riscontrare la specifica natura risarcitoria del danno... che le parti collettive hanno inteso attribuire ad essa»¹⁰.

3. Proprio dal monito della Cassazione deve prendere piede la ricostruzione teorica della questione. Infatti, l'ineludibile dato di partenza resta la formulazione della norma nella contrattazione collettiva e l'interpretazione che di essa si può dare nella prospettiva funzionale.

In primo luogo, si deve notare come l'indennità non spetti per qualsiasi forma di licenziamento del dirigente, ma solo per il licenziamento che il Collegio arbitrale ritenga ingiustificato.

In secondo luogo, merita chiarire i profili strutturali che sono *assenti* nell'indennità in questione e che quindi la caratterizzano in negativo. In questa direzione, si deve notare come l'indennità non sia commisurata alla copertura dei redditi non percepiti sino ad un eventuale reintegro del dipendente, in quanto, come noto, il reintegro per il dirigente non è previsto (per differenza, si pensi all'istituto della «indenni-

tà *medio tempore*» prevista dall'art. 18 dello Statuto dei lavoratori); né l'indennità supplementare prende in considerazione quanto il dirigente avrebbe potuto percepire sino al termine naturale del rapporto¹¹; né l'attribuzione è condizionata alla inoccupazione del dirigente (che ben potrebbe percepire l'indennità e immediatamente essere nuovamente impiegato in altra azienda); né infine l'indennità è parametrata all'anzianità lavorativa.

In terzo luogo, si deve rimarcare come l'indennità prevista dalla contrattazione collettiva sia composta di due parti. Una prima, determinata in base agli «elementi che caratterizzano il caso» e liquidata discrezionalmente dal Collegio tra i minimi e i massimi previsti dal contratto collettivo; e una seconda, da determinarsi automaticamente in relazione all'età, con il meccanismo piramidale già illustrato sopra¹². Le due componenti sono da ritenersi autonome e indipendenti: differiscono tanto nei presupposti (da una parte gli elementi caratterizzanti il caso, dall'altra l'età), quanto nella modalità di determinazione. L'unico *trait d'union* tra le due è dato dal dipendere comunemente dalla ingiustificatezza del licenziamento; mentre però la prima è elemento necessario, la seconda è meramente eventuale (se il dirigente licenziato in maniera ingiustificata ha una età non ricompresa tra i 46 ed i 56 anni, sussisterà solo la prima componente dell'indennità).

La prima delle due componenti ha il proprio fulcro nel parametro che deve adottare il collegio per la determinazione: la centralità degli *elementi caratterizzanti il caso* indica chiaramente che l'indennità viene aumentata ove l'ingiustificatezza del licenziamento sia più evidente. Infatti, se è pur vero, che già la compromissione del rapporto fiduciario legittima il datore al licenziamento del dirigente¹³, si ha licenziamento ingiustificato del dirigente quando le motivazioni che spingono al licenziamento siano puramente pretestuose¹⁴. Tanto più pretestuose sono le ragioni del licenziamento, tanto più elevata sarà la misura dell'indennità irrogata.

La seconda componente non ha una funzione immediatamente comprensibile. L'interpretazione sarebbe maggiormente lineare ove l'indennità fosse decrescente al crescere dell'età: si attribuirebbe al dirigente licenziato una indennità tendenzialmente correlata al periodo di ipotetica residua durata del rapporto (e quindi con una funzione sostitutiva di parte dei redditi perduti con il licenziamento); o anche ove l'indennità crescesse con il crescere dell'età: sa-

rebbe valorizzata maggiormente la componente di danneggiamento alla dignità e all'onorabilità del dirigente che, verso il fine della carriera, vedrebbe lesa la propria immagine a causa dell'ingiustificato licenziamento (presumendo quindi che la dignità e l'onorabilità crescano al progredire dell'opera lavorativa – e quindi con l'età)¹⁵.

La struttura piramidale, adottata dal CCNL dell'industria, sembra essere invece orientata a ristorare i danni del dirigente sulla base di un parametro composito: la difficoltà nel ritrovare un nuovo impiego, in relazione alla lontananza dal periodo della quiescenza. Pare infatti che il crescere e il decrescere dell'indennità possano trovare razionalizzazione così: il dirigente licenziato ingiustamente nella fascia bassa dell'intervallo di età previsto dalla contrattazione, subisce un danno dovuto dalla difficoltà di ritrovare un impiego che viene compensato dalla giovane età (che si presume essere un *atout* nella ricerca di un nuovo impiego); al converso, il dirigente licenziato tra i 52 e i 56 subisce analogamente un danno per la difficoltà indotta dal disonore del licenziamento: tale danno è però mitigato dal fatto di ritrovarsi a ridosso del periodo in cui è consentito raggiungere la quiescenza¹⁶; vengono «premiati» quindi dall'indennità coloro che risultano non più così giovani da poter confidare in un facile reimpiego, né così vicini al periodo di quiescenza.

4. Quali ricadute fiscali hanno le osservazioni svolte intorno ai caratteri strutturali dell'indennità?

Ad avviso di chi scrive, la diversità funzionale delle due componenti impone di individuare differenti regimi fiscali, a seconda della parte dell'indennità cui si fa riferimento.

Quanto alla porzione dell'indennità determinata in relazione alla ingiustificatezza del licenziamento, pare che tale somma *non* possa considerarsi imponibile.

Infatti, non si tratta tanto di evidenziare la prevalente funzione sanzionatoria dell'istituto (elemento che rischia di essere distorsivo)¹⁷, quanto di interrogarsi -come richiesto dall'art. 6 T.u.i.r.- sulla eventuale funzione sostitutiva dell'indennità.

E' vero che, in assenza del licenziamento ingiustificato, il dirigente avrebbe continuato a percepire la propria corresponsione, e quindi l'indennità supplementare sembrerebbe sostituire tali redditi (con la conseguenza di risultare imponibile), ma è altrettanto vero che

la considerazione del rapporto di lavoro dirigenziale e le modalità di irrogazione della norma contraddicono tale tesi. E' proprio l'interpretazione attenta della disposizione, richiesta più volte dalla Cassazione (*supra*, § 2), che conduce a questo risultato.

Infatti: intanto merita rimarcare ancora che, a differenza del lavoratore dipendente generico, il dirigente non ha alcuna aspettativa di durata del rapporto e difatti l'indennità non è misurata sulla durata residua di tale rapporto; poi che l'indennità non è rapportata ai redditi non percepiti *medio tempore* sino alla pronuncia del collegio arbitrale (e quindi non ci si può attendere che sostituisca tali corresponsioni); e infine che l'indennità spetta anche nel caso in cui il dirigente abbia modo di re-impiegarsi immediatamente in una posizione analoga e quindi non abbia subito alcun danno da lucro cessante¹⁸.

L'elemento che, per contro, discende chiaramente dalla norma è che l'indennità è direttamente ricollegata alla pretestuosità del licenziamento (e viene graduata proprio su questa base). La pretestuosità viene valutata dal collegio arbitrale non, come si è visto, in relazione alla perdita di opportunità reddituali (che possono anche essere assenti), ma piuttosto sulla base della lesione subita dal lavoratore nella propria immagine professionale, ossia nella «autostima e... eterostima nell'ambiente di lavoro ed in quello socio familiare»¹⁹.

Non essendo possibile individuare ragionevolmente alcun reddito perduto che l'indennità compensa, ne discende che tale somma *non sostituisce alcun reddito*, ma ristora il dirigente del danno subito all'onore e alla reputazione²⁰ e quindi, in osservanza al dettato dell'art. 6 T.u.i.r., non è imponibile.

Soluzione diversa sembra doversi accogliere per quella parte dell'indennità determinata automaticamente in base all'età del dirigente. Come notato *supra* al § 3, la componente ricollegata all'età, sembra voler in qualche modo ristorare i danni subiti da un mancato impiego o dalle difficoltà nel ritrovare un impiego. In questo caso, allora, si può ipotizzare che l'indennità intenda ristorare non solo la lesione al prestigio del dirigente e i danni «patrimoniali» derivanti dal licenziamento pretestuoso, ma anche le mancate entrate derivanti dal licenziamento. Se così è, sembra che questa specifica parte dell'indennità si possa ritenere *imponibile*, in osservanza del disposto degli artt. 6, 17 e 49 T.u.i.r.

5. Ci sia consentito notare, incidentalmente, come la tesi qui proposta della scomposizione analitica delle parti dell'indennità e della ricerca delle diverse funzioni cui queste possono attendere, metta in luce le ambiguità sottese ad una recente ed isolata pronuncia della Cassazione che, generalizzando l'opinione dottrinale che vede nell'indennità una corresponsione ibrida, giunge a conclusioni non condivisibili. Con la sentenza n. 18369 del 2005²¹, la Corte ha infatti ravvisato nell'indennità un «carattere forfetario ed onnicomprensivo» che può far riferimento «sia a voci di risarcimento soggette a tassazione che a voci che ne sono esenti»: ne discende che, in un procedimento conseguente ad un diniego di rimborso, rimarrebbe onere del contribuente provare «che l'indennità si riferisce (in tutto o in parte) a voci di risarcimento puro, esenti da tassazione».

Difficilmente si può negare che l'indennità supplementare abbia una natura ed una funzione piuttosto oscura, tanto che ad oggi sussiste una obiettiva condizione di incertezza intorno al trattamento fiscale della stessa²². Ed è altrettanto vero che l'indennità intende risarcire tipologie di danno tra loro differenti, come si è sostenuto sopra.

Tutto ciò, peraltro, non legittima a intravedere nell'indennità una corresponsione di carattere forfetario e quindi indistinta, poiché è invece possibile distinguere i titoli e le funzioni delle diverse dazioni che la costituiscono: *la composizione mista della dazione non conduce alla indistinzione*.

Se si accede alle argomentazioni che sono state qui proposte, secondo cui dall'analisi della struttura della norma del CCNL discende direttamente una diversa rilevanza fiscale delle componenti dell'indennità, non sembra che le parti abbiano grandi margini di manovra nella prova dei fatti sottostanti l'obbligazione tributaria. Poiché l'indennità è attribuita dal collegio arbitrale secondo quanto rigidamente disposto dall'art. 19 del contratto collettivo (e non secondo un intento da dimostrarsi volta per volta), non si vede che cosa l'Amministrazione ed il contribuente potrebbero provare per dimostrare la diversa funzione dell'attribuzione.

Si ritiene quindi non condivisibile la giurisprudenza della Corte indicata sopra, che sembra istituire un onere probatorio in capo al contribuente, fondandolo sul principio di onnicomprensività dei redditi di lavoro dipendente e sulla presunta natura indistinta dell'indennità²³. Sembra invece più fondate ritenere che,

nel caso di processo seguente a procedimento di rimborso, il contribuente, una volta provato il titolo dell'attribuzione, non debba far altro che richiamare in diritto la struttura normativa della stessa che -di per se stessa- risulta decisiva, senza che gli spetti alcun ulteriore incumbente probatorio (che, si ripete, nel caso dell'indennità supplementare non è neppure esperibile).

6. A conclusione di queste riflessioni intorno alla imponibilità della indennità supplementare dirigenziale, merita infine notare come l'intero strumentario elaborato dalla Cassazione e avallato dalla dottrina tradizionale stia dimostrando sempre più i propri limiti. L'opposizione danno emergente - lucro cessante, non presente nella lettera della legge, ma introdotta (forse surrettiziamente) dalla Cassazione, si sta rivelando sostanzialmente inadeguata a risolvere le questioni in tema di imponibilità dei risarcimenti²⁴.

Una volta che si sia individuato il tipo del pregiudizio che il risarcimento è diretto a ristorare, appare sovrabbondante introdurre il filtro concettuale danno emergente - lucro cessante, poiché tale figura, oltre a introdurre notevoli ambiguità ermeneutiche, rischia di mistificare l'unico principio desumibile chiaramente dalla legislazione: il principio di sostituzione. Infatti, talune tipologie di danno, riportate usualmente al danno emergente, appaiono destinate a coprire la perdita di redditi futuri e quindi sembrerebbero doversi considerare imponibili, alla luce del principio di sostituzione. Si pensi, a titolo di esempio, al danno da perdita di *chance*: questo è ritenuto «danno emergente da perdita di una possibilità attuale»²⁵, quindi danno emergente; come tale, alla luce dell'insegnamento della sezione tributaria della Cassazione, dovrebbe essere considerato non imponibile. Appare però chiaro come la perdita di *chance*, intesa come «concreta ed effettiva occasione di conseguire un bene»²⁶ (nella specie, un reddito) presenti più di un elemento che lascia supporre che quando la perdita di *chance* sia ricollegata a redditi originariamente imponibili (come quelli da lavoro dipendente), il risarcimento costituisca esso stesso reddito imponibile della medesima specie. Tali riflessioni si potrebbero poi estendere anche ai danni all'immagine e al danno biologico²⁷.

L'ambiguità messa in luce risulta anche dalla decisione in commento: sebbene i giudici della Commissione triestina adoperino correttamente come *ratio decidendi* il riferimento di-

retto alla «perdita di redditi futuri», nel richiamare la giurisprudenza della Corte di cassazione, associano la «perdita di opportunità lavorative» alla non imponibilità delle somme dirette a ripianare tale danno. Il che appare una affermazione di non così immediata evidenza, in quanto si tratterebbe di perdita di *chance*, la cui esclusione da imposizione non è così fondata, come accennato sopra²⁸.

In definitiva, non resta che auspicare che la giurisprudenza si muova verso un recupero della valenza immediata del principio di sostituzione che, pure con i limiti che esso manifesta²⁹, risulta sistematicamente coerente e che, per contro, venga deposto l'ambiguo criterio distintivo fondato su danno emergente e lucro cessante.

Note

¹ Purtroppo, si deve rilevare come, sotto il profilo della norma lavoristica applicabile, la sentenza sia elittica: nel testo della decisione si fa aperto riferimento all'art. 19 del CCNL, mentre nella ricostruzione del fatto, si dichiara che il rapporto di lavoro era cessato per il fallimento del datore di lavoro. Ora, per le fattispecie di crisi, soccorre lo specifico accordo del 27 aprile 1995, dettato per le ipotesi di «ristrutturazione, riorganizzazione, riconversione, crisi aziendale, gestione commissariale, situazioni aziendali accertate ex art. 1 legge n. 863 del 1984, amministrazione straordinaria, messa in liquidazione». Tale accordo prevede che il datore di lavoro che si veda costretto a cessare il rapporto di lavoro con il dirigente, in dipendenza delle cause indicate, debba corrispondere allo stesso una indennità supplementare «pari al corrispettivo del preavviso individuale maturato», aumentata automaticamente in ragione dell'età del dirigente; l'accettazione di tale indennità comporta altresì la rinuncia del dirigente al ricorso dinanzi al Collegio arbitrale ex art. 19 C.c.n.l. Peraltro, tale accordo -per esplicita previsione del medesimo- non trova applicazione nelle ipotesi di fallimento. In questa condizione di incertezza, nel redigere il commento alla decisione, si è preferito comunque attribuire preminenza all'interpretazione della norma del CCNL, in quanto questa, per la maggiore complessità, costituisce una norma di genere, cui eventualmente riportare la norma specifica prevista dall'accordo.

² Cass., 17 agosto 2004, n. 16014, in *Riv. giur. trib.*, 2005, 127 segg.

³ La riconduzione al dualismo danno emergente - lucro cessante emerge chiaramente in Cass. 11 giugno 2004, n. 11186, in *Jurisdata - Cassazione civile*, ove «...è senz'altro esatto, sul piano del diritto, che le somme corrisposte come risarcimento per danno emergente sicuramente non sono tassabili».

Sul punto si veda, se si vuole, E. MARELLO, *Il risarcimento del danno da illecito aquiliano: analisi comparata dei profili fiscali*, in *Riv. dir. fin.*, 2004, I, 571 ss.

⁴ Un precedente assai richiamato è Cass., 2 febbraio 2001, n. 1467, in *Giur. imp.* 2001, 519 segg., dove si sostiene che, alla luce del dettato dell'art. 6 c. 2 T.u.i.r., l'indennità può essere considerata imponibile solo ove risulti destinata «a coprire un danno consistito nella

perdita di redditi e non un pregiudizio diverso». Già in F. CROVATO, *Il trattamento tributario dell'indennità supplementare per il licenziamento ingiustificato del dirigente*, in *Riv. dir. fin.*, 1990, II, 96, si ritrova il monito a porre al centro dell'interpretazione la funzione e la natura dell'istituto.

⁵ Così F. CROVATO, *Il trattamento tributario dell'indennità supplementare per il licenziamento ingiustificato del dirigente*, cit., 89 ss.; ribadiscono la funzione sanzionatoria: C. LOLLIO, *La tassazione dell'indennità per licenziamento ingiustificato, una questione ancora aperta*, in *Rass. trib.*, 2003, 222 ss.; A. CATALDI, *Riflessioni sull'imponibilità delle somme ottenute dal lavoratore dipendente in base a transazioni su controversie di fine rapporto lavoro*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, 1018 ss.

⁶ Vds. B. BELLÈ, *Indennità supplementare per licenziamento illegittimo di dirigente d'azienda ed imposizione sul reddito*, in *Giust. civ.*, 1992, I, 2585 ss.

⁷ Cfr. P. PURI, *A proposito del trattamento fiscale dell'indennità supplementare per licenziamento ingiustificato*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 251 ss.

⁸ Tale operazione ermeneutica è ritenuta questione di fatto e quindi non sindacabile nel giudizio di legittimità: cfr. Cass., 10 aprile 2006, n. 8366, in *dt.finanze.it*, ove «in tema di ermeneutica contrattuale, l'accertamento della volontà delle parti in relazione al contenuto del negozio si traduce in un'indagine di fatto, affidata al giudice di merito».

⁹ Vds. Cass., 17 agosto 2004, n. 16014, in *Riv. giur. trib.*, 2005, 127 segg. e, con le stesse parole, Cass., 3 febbraio 2005, n. 2184, in banca dati *Jurisdata - Cassazione civile*.

¹⁰ Ancora Cass. 16014-2004 e 2184-2005, cit.

¹¹ Anche perché, come si ribadirà *infra*, non esiste un termine naturale del rapporto di lavoro dirigenziale, in quanto il datore di lavoro ha amplissimi poteri di licenziamento.

¹² Merita qui richiamare, a fini esplicativi, i valori previsti dall'art. 19 del Contratto collettivo nazionale di lavoro per i dirigenti delle aziende industriali (23 maggio 2000): 7 mensilità in corrispondenza del 51° anno compiuto; 6 mensilità in corrispondenza del 50° e 52° anno compiuto; 5 mensilità in corrispondenza del 49° e 53° anno compiuto; 4 mensilità in corrispondenza del 48° e 54° anno compiuto; 3 mensilità in corrispondenza del 47° e 55° anno compiuto; 2 mensilità in corrispondenza del 46° e 56° anno compiuto.

¹³ Sul punto cfr. L. FOGLIA, *Licenziamento del dirigente e qualificazione della nozione convenzionale di «giustificatazza»*, in *Riv. it. dir. lav.*, 2001, II, 298 segg.; F. LIMENA, *Riflessioni in tema di licenziamento del dirigente d'azienda e sulla nozione di «giustificatazza»*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2002, II, 590 segg.; S. MONEGHINI, *Licenziamento del dirigente: interpretatio prevalente in tema di recesso nell'area di libera recedibilità*, in *Dir. relaz. ind.*, 2005, 789 segg.; in giurisprudenza, di recente: Cass., 20 dicembre 2006, n. 27197 e Cass. 14 giugno 2006, n. 13719, entrambe in *Jurisdata - Cassazione civile*.

¹⁴ V. da ultimo Cassazione civile, 26 luglio 2006, n. 17013, in *Jurisdata - Cassazione civile*.

¹⁵ Per vero, anche queste interpretazioni sono opinabili: in particolare, se l'indennità fosse linearmente decrescente all'età, si potrebbe obiettare -a quanto proposto nel testo- che il dirigente non vanta alcuna aspettativa di durata del rapporto, in quanto, escluso il caso

del licenziamento ingiustificato, il datore può recedere liberamente dal rapporto.

¹⁶ La norma del CCNL riproduce, sostanzialmente invariate, le disposizioni contenute nei primi CCNL per i dirigenti di aziende industriali, sottoscritti ormai più di trenta anni or sono.

¹⁷ Come già ben notato da B. BELLÈ, *Indennità supplementare per licenziamento illegittimo di dirigente d'azienda ed imposizione sul reddito*, cit., 2588, e P. PURI, *A proposito del trattamento fiscale dell'indennità supplementare per licenziamento ingiustificato*, cit., 253, la funzione sanzionatoria (e quindi di prevenzione) non è incompatibile con una susseguente dazione con natura anche risarcitoria.

¹⁸ La peculiarità della debenza dell'indennità anche in presenza di immediato nuovo impiego è stata diverse volte messa in luce dalla dottrina: F. CROVATO, *Il trattamento tributario dell'indennità supplementare per il licenziamento ingiustificato del dirigente*, cit., 99; P. PURI, *A proposito del trattamento fiscale dell'indennità supplementare per licenziamento ingiustificato*, cit., 253.

¹⁹ Come ha avuto modo di chiarire Cass., 26 maggio 2004, n. 10157 in *Jurisdata - Cassazione civile*, in tema di demansionamento, il danno all'immagine del lavoratore è distinto ed indipendente dal danno da perdita di chance.

²⁰ Ci sembra che la fattispecie del licenziamento ingiustificato del dirigente sia assimilabile a quella, decisa recentemente dalla Cassazione, dell'illegittimo protesto cambiario: in entrambi i casi abbiamo un fatto ingiusto che risulta idoneo a determinare il discredito professionale del danneggiato. In tale sede, la Cassazione ha avuto modo di precisare che può sussistere un danno patrimoniale «anche sotto il profilo dell'onore e della reputazione del protestato come persona, a prescindere dai suoi eventuali interessi commerciali» (Cass. 28 giugno 2006, n. 14977, in *Jurisdata - Cassazione civile*).

²¹ Cass., 16 settembre 2005, n. 18369, in *dt.finanze.it*.

²² Ad avviso di chi scrive, considerate la pronunce della Cassazione citate sopra (nt. 9), in cui apertamente si sostiene che le regole applicate concretamente divergono di molto, e il contrastato dibattito dottrinale, si può ritenere che sussistano le condizioni per l'applicazione dell'esimente di cui all'art. 6 d. lgs. 472-1997.

²³ Cfr. anche Cass. 10 aprile 2006, n. 8366, cit.; Cass. 17 novembre 2006, n. 24548 in *fisconline*.

²⁴ Il disagio dinanzi all'inadeguatezza dell'endiadi danno emergente - lucro cessante, emerge sempre più di frequente in dottrina: cfr. P. PURI, *A proposito del trattamento fiscale dell'indennità supplementare per licenziamento ingiustificato*, cit., 256, che suggerisce «il superamento di quelle tesi che si adagiano sulla distinzione civilistica fra danno emergente e lucro cessante»; cui *adde* F. CROVATO, *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001, p. 134 ss.

²⁵ Cfr. Cass., 7 luglio 2006, n. 15522 in *Jurisdata - Cassazione civile*.

²⁶ Cass. 15522-2006, cit.

²⁷ Su cui v. S. DONATELLI, *Minime sulla tassazione del danno biologico*, in *Rass. trib.*, 2005, pag. 593 ss.

²⁸ Peraltro, ad avviso di chi scrive, nella fattispecie in commento non è dato ravvisare il ristoro di una perdita di chance, se non in rapporto alla seconda componente dell'indennità (supra, §§ 3-4).

²⁹ Su cui ci si permette di richiamare ancora E. MARELLO, *Il risarcimento del danno da illecito aquiliano: analisi comparata dei profili fiscali*, cit.