



Consulenti del Lavoro

▼ Consiglio Provinciale di
Torino

GLI INCONTRI DEL CENTRO STUDI

RINUNCE E TRANSAZIONI Aspetti civilistici, contributivi e fiscali

DATA 05/06/2019

RELATORI Mariangela
ZAPPAVIGNA

PROFILI FISCALI E CONTRIBUTIVI DELLE TRANSAZIONI DI LAVORO

Quadro normativo di riferimento

- ❑ **D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (“TUIR”):**
 - art. 6 - “Classificazione dei redditi”;
 - art. 17 - “Tassazione separata”
 - art. 51 - “Determinazione del reddito di lavoro dipendente”

- ❑ **D.Lgs n. 314/1997 - “Armonizzazione della base imponibile fiscale e previdenziale”**

NOZIONE DI REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

Artt. 49 e 51 TUIR

Redditi che derivano da un rapporto di lavoro (art. 49) “costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro”. (art.51)



TASSAZIONE ORDINARIA

ART. 6 TUIR

Comma 1: individua le varie categorie di reddito (fondiari, di capitale, di lavoro dipendente, d'impresa e diversi);

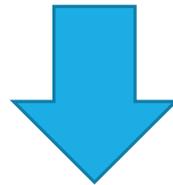


comma 2: solo “i proventi conseguiti in sostituzione di redditi (...) a titolo di **risarcimento dei danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti**”.

COMMENTO ART.6 C.2 TUIR

Una consolidata giurisprudenza di Cassazione (in particolare la sentenza n. 360/2009) si è più volte pronunciata in ragione dell'articolo in questione

Cita



“tutte le indennità aventi causa o che traggano comunque origine dal rapporto di lavoro, comprese le indennità per la risoluzione del rapporto per illegittimo comportamento del datore di lavoro, costituiscono redditi da lavoro dipendente ed è, comunque, onere del contribuente dimostrare che l'indennità si riferisce (in tutto o in parte) a voci di risarcimento puro, esenti da tassazione”

A tal proposito e con riguardo all'indennità risarcitoria omnicomprensiva di cui all'art.32 c.5 L.04 novembre 2010 n. 183 e alle modalità di tassazione l'ODCEC di Milano ha richiesto un parere all'Agenzia dell'Entrate la quale si è espressa ritenendo che l'indennità omnicomprensiva, aggiuntiva rispetto alla conversione del rapporto lavorativo, costituisca provento conseguito in sostituzione di reddito a titolo di risarcimento del danno consistente nella perdita di redditi e come tale inquadrata nell'art.49 e 51 TUIR nella categoria dei redditi lavoro dipendente.

A quale tassazione va sottoposta: ordinaria oppure separata?



L'A.d.E. si è espressa con consulenza giuridica n. 904-4/2017 asserendo che tale risarcimento debba essere assoggettato a tassazione separata ai sensi art.17 c.1, lett.i) e art.21 del TUIR

TASSAZIONE SEPARATA

Art. 17 TUIR

Disciplina le modalità della tassazione delle somme percepite dal lavoratore, con distinzione tra:

- transazione relativa alla **risoluzione del rapporto di lavoro**;
- transazione intervenuta **nel corso del rapporto di lavoro**.

Art. 17, lett. a) TUIR

Sono assoggettate a tassazione separata solo “le somme e i valori comunque percepiti, al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell’autorità giudiziaria o di transazioni relative alla risoluzione del rapporto di lavoro”.

Art. 17, lett. b) TUIR

Sono assoggettati a tassazione separata solo “gli emolumenti arretrati corrisposti per effetto di legge, contratti collettivi, sentenze o atti amministrativi sopravvenuti o di altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti”.



Il regime della tassazione separata è applicabile alle transazioni perfezionate:

- in ambito sindacale;
- in sede giudiziale;
- tramite accordi individuali.

ART.17 COMMA 3

E' necessario sottolineare che il comma 3 rimanda, per il calcolo dell'aliquota applicabile, agli articoli 19 o 21 T.U.I.R. Due modi differenti di calcolo che, senza entrare nel dettaglio dei vari commi, citano

- art. 19: “ in base all'aliquota media di tassazione dei cinque anni precedenti a quello in cui è maturato il diritto alla percezione”
- art.21: in base “ all'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui è sorto il diritto alla loro percezione”.

A tal proposito è di recente pubblicazione una sentenza della Cassazione n.

11634/2019

La circostanza si è materializzata ad un soggetto che, riscossa una somma a titolo transattivo per rinuncia all'impugnazione di un licenziamento, si è visto richiedere una somma a titolo d'imposta da parte dell'A.d.E.

Sicuramente la somma percepita è soggetta a tassazione separata ex art. 17 c.1 lett.a) TUIR

Ma viene a questo punto richiamato il citato comma 3 del medesimo articolo e mentre per il contribuente è corretta l'applicazione dell'art.21 per l'A.d.E. invece si

Per i giudicanti ha ragione l'agenzia in quanto scorrendo l'articolo 19 ci si accorge che, al comma 2, esso prevede la propria applicazione per “ **le altre indennità e somme indicate alla lettera a) del comma 1 dell'art.17**”



Siamo di fronte, come al solito, ad un labirinto di norme che si intrecciano e si rimandano tra loro:

- l'art.17, c.1,lett.a) → inquadra la fattispecie
- l'art.17, c.3 → ne rimanda la tassazione agli art. 19 o 21 TUIR
- l'art.19, c.2, → ne richiama a sé l'applicazione, rimandando al proprio c.1

OGGETTO DELLA TRANSAZIONE

Per individuare il corretto regime fiscale applicabile assume primaria rilevanza l'oggetto dell'accordo transattivo

- rinuncia all'azione giudiziaria (ad esempio, richiesta di riconoscimento di un rapporto diverso da quello dedotto in contratto);
- risarcimento danni quindi verificare se danno emergente o lucro cessante;
- rinuncia alla richiesta di reintegrazione nel posto di lavoro;
- Tfr;
- differenze retributive;
-

OSSERVAZIONI PRELIMINARI

IN RELAZIONE ALLE SOMME EROGATE IN OCCASIONE DI
TRANSAZIONI



CAPIRE SE SIANO IMPONIBILE O NO DAL PUNTO FISCALE



IN CASO POSITIVO



TASSAZIONE ORDINARIA
SEPARATA



TASSAZIONE

art. 19 e 21 TUIR

OSSERVAZIONI PRELIMINARI

ALLO STESSO MODO SEMPRE IN RELAZIONE ALLE SOMME EROGATE IN OCCASIONE DI TRANSAZIONI



CAPIRE SE SIANO DA ASSOGGETTARE O MENO A CONTRIBUZIONE



OCCORRE TENERE PRESENTE CHE A DECORRERE DAL 1[^] GENNAIO 1998 AI SENSI DEL D.LGS. N. 314/1997 (ARMONIZZAZIONE DELLE BASI IMPONIBILI) SI E' FISSATO IL PRINCIPIO SECONDO IL QUALE COSTITUISCE BASE IMPONIBILE AI FINI CONTRIBUTIVI IL REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE COSI' COME DEFINITO AI FINI FISCALI. MEDESIMO PRINCIPIO VIENE APPLICATO ANCHE ALLE SOMME EROGATE IN SEDE DI CONCILIAZIONE.

”

CONCETTO RIBADITO ANCHE DALLA CIRCOLARE DELL'INPS 263/1997

LA QUALE STABILISCE CHE

“le somme date per transazioni intervenute in relazione al rapporto di lavoro e nascenti da pretese vertenti su elementi imponibili rientrano nell'imponibile contributivo”. La stessa Inps, con la recente circolare n. 6/2014, evidenzia come

“le somme erogate a seguito di Transazione di controversie di lavoro costituiscono reddito di lavoro dipendente, ogni qual volta risulti da un'accurata ricognizione della singola fattispecie che dette somme conservano funzione di corrispettivo, sia pure indiretto, di obbligazioni che trovano titolo nel rapporto di lavoro.

L'orientamento è confermato anche dalle sentenze della Cassazione in particolare la n. 6663/2002, 11301/2002 e 3213/2001.

OSSERVAZIONI PRELIMINARI

AL FINE DI DEFINIRE L' IMPONIBILITA' FISCALE E CONTRIBUTIVA DELLE
SOMME EROGATE IL

CRITERIO DISCRIMINANTE E' DISTINGUERE IL TITOLO PER CUI VENGONO
CORRISPOSTE

DISTINZIONE



DANNO EMERGENTE



LUCRO

CESSANTE

INDIVIDUANO DUE CONCETTI DIVERSI ANCHE DAL PUNTO DI VISTA
TEMPORALE IN QUANTO IL PRIMO SIE' GIA PRODOTTO MENTRE IL SECONDO
DEVE ANCORA PRODURSI O SI SAREBBE PRODOTTO IN FUTURO SE NON VI
FOSSE STATO IL COMPORTAMENT OSTATIVO DEL DEBITORE.



OSSERVAZIONI PRELIMINARI

DANNO EMERGENTE

Sono somme atte a reintegrare il patrimonio o la personalità del lavoratore (danno morale, biologico, esistenziale, di professionalità, di immagine, per mobbing etc.)

Il danno emergente è, in pratica, la perdita economica subita, cioè la perdita causata al patrimonio del creditore dalla mancata, inesatta o ritardata prestazione del debitore.

Si parla di REDDITI SOSTITUITI

**ESEMPIO 1
DI DANNO
EMERGENTE**

non sono reddito imponibile in capo al lavoratore le somme a questi erogati da parte del datore di lavoro a titolo di **risarcimento dei danni alla salute e dei danni esistenziali sofferti o all'immagine** a causa di infortuni sul lavoro o demansionamento, (Cass. n. 30433/08) in quanto somme risarcitorie di un danno emergente e non di una perdita di reddito.

❑ le erogazioni del datore di lavoro dirette ad integrare perdite patrimoniali del lavoratore derivanti dallo svolgimento dell'attività lavorativa (es. somme corrisposte al dirigente per mantenerlo indenne dalla responsabilità nei confronti dei terzi per atti o fatti compiuti nell'interesse del datore di lavoro nello svolgimento delle mansioni affidate)



**NON sono imponibili (né fisco
né contributi)**

OSSERVAZIONI PRELIMINARI

LUCRO CESSANTE

Somme che risarciscono il mancato guadagno e/o il danno meramente economico, anche in prospettiva futura (perdita di *chance*).

Il lucro cessante rappresenta in sostanza emolumenti erogati in sostituzione di un reddito che il danneggiato non ha potuto conseguire per effetto dell'evento lesivo, salvo i danni dipendenti da invalidità permanente o morte”.

Si parla di REDDITI SOSTITUTIVI

**ESEMPIO 2
DI LUCRO
CESSANTE**

È reddito imponibile la c.d. indennità supplementare corrisposta al dirigente **in ipotesi di licenziamento ingiustificato.**



**SONO somme imponibili sia fiscali
sia contributive**

Una recente ordinanza della Cassazione ha trattato il tema della **tassazione del risarcimento danni per causa di lavoro** andando a individuare anche l'aliquota



Cass. sent. n. 2407/19 del 29.01.2019.

controversia relativa alle modalità di tassazione ai fini Irpef, relativamente all'anno 2003, delle somme corrisposte al contribuente a titolo di indennità L. n. 300 del 1970, ex art. 18.

LA TRANSAZIONE

Fiscalmente

- ➡ se la transazione è risolutiva per la chiusura di un rapporto di lavoro, l'importo pattuito sarà soggetto a tassazione separata con calcolo dell'aliquota del TFR,
- ➡ se la transazione è semplice e relativa ad arretrati, così come definiti all'art. 17 comma 2 lett b) del TUIR, si applica tassazione separata AA.PP..
- ➡ In caso di transazione semplice per redditi ordinari ed in costanza di rapporto di lavoro la tassazione è quella ordinaria.

LA TRANSAZIONE

La transazione novativa è in genere:

(circ. Inps 263/1997 e 6/2014; AE circ. 326/E/1997)

Imponibile dal punto di vista contributivo

(anche se corrispettivo indiretto che trova titolo/origine nel rapporto di lavoro – escluso solo se titolo realmente autonomo)

Imponibile dal punto di vista fiscale (tassazione ordinaria)*

** Tassazione ad aliquota tfr se si considera «data in occasione della cessazione del rapporto».*

LA TASSAZIONE COME ARRETRATI DAL P.D.V. FISCALE

(Art. 17 co. 1 Lett. *b del TUIR*)

E' POSSIBILE SOLO SE:

- IMPORTI RIFERITI AD ANNI PRECEDENTI
- EROGATI PER EFFETTO DI LEGGI, SENTENZE O CONTRATTI COLLETTIVI E NON PER CAUSE DIPENDENTI DALLA VOLONTÀ DELLE PARTI

QUINDI LE SOMME A TRANSAZIONE, SE IMPONIBILI E SE NON RIFERITE AD ALTRI TITOLI SPECIFICI, SONO SOGGETTE ALLA TASSAZIONE ORDINARIA (SCAGLIONI IRPEF, CONGUAGLIO ETC.)

L'INCENTIVO ALL'ESODO

SOMMA EROGATA DAL DATORE DI LAVORO AL FINE DI FAVORIRE LA RISOLUZIONE DEL RAPPORTO (SPECIFICAMENTE FINALIZZATA ALLO SCIoglimento DEL RAPPORTO E ALLA NON IMPUGNAZIONE DELLE CAUSE DI CESSAZIONE)

(ART. 4 CO 2/BIS DL 173/98 >> INTERPR. AUT. ART. 12 L. 153/69)



E' ESENTE DA CONTRIBUZIONE



E' IMPONIBILE FISCALMENTE AD ALIQUOTA TFR

POSSIBILE CONSIDERARLA TALE SE COSTITUISCE UN REALE INCENTIVO, DIFFICILE DA SOSTENERE IN CASI COME PENSIONAMENTO VOLONTARIO, DIMISSIONI SPONTANEE, GRANDE LASSO DI TEMPO FRA CESSAZIONE E CONCILIAZIONE

LE CONCILIAZIONI SUL LICENZIAMENTO

LA SOMMA CHE COSTITUISCE LA TRANSAZIONE DI UN LICENZIAMENTO (PER MEZZO DELLA QUALE IL LAVORATORE RINUNCIA ALL'IMPUGNAZIONE E SI DETERMINA LA DEFINITIVA ED IRREVOCABILE CESSAZIONE DEL RAPPORTO)

È

- ➔ ESENTE DA CONTRIBUZIONE (CIRC. INPS 263/1997 – PUNTO 2)
- ➔ ASSOGGETTATA FISCALMENTE CON L'ALIQUOTA DEL TFR

**(INPS PRECISA PIÙ VOLTE CHE RESTA COMUNQUE IMPONIBILE
L'INDENNITÀ SOSTITUTIVA DEL PREAVVISO)**

LE CONCILIAZIONI SUL LICENZIAMENTO

LA REINTEGRAZIONE

GLI IMPORTI DOVUTI PER LA REINTEGRAZIONE CHE RISTORANO LA
SCOPERTURA FRA LA DATA DI LICENZIAMENTO E QUELLA DELLA REINTEGRA
SONO



IMPONIBILI AI FINI INPS (INT. 12/2012)



ED IRPEF *

*eventualmente scomponibili fra
arretrati e in corso

LE EVENTUALI MENSILITÀ (15) ALTERNATIVE AL RIENTRO SONO
ESENTI CONTRIBUTIVAMENTE E SOGGETTE ALIQUOTA DEL TFR

LE SPESE LEGALI

Sono teoricamente esenti (Inps/Irpef) .

Sarebbe meglio – a tal fine - che le stesse derivassero da un ben preciso titolo di spesa o sentenza, altrimenti la loro aleatorietà o

indefinitezza potrebbe essere contestata.

Si risolve spesso con la fattura dell'avvocato o del patrocinante di controparte intestata direttamente all'azienda (accollo) .

(Ricordarsi la rinuncia alla solidarietà delle spese prevista da art. 13

Legge professionale forense)

JOBS ACT: OFFERTA DI CONCILIAZIONE (ART. 6, D.LGS 23/2015)

Introduzione di una nuova procedura tesa a favorire il raggiungimento di un accordo di conciliazione in caso di licenziamento di un lavoratore per il quale trova applicazione la disciplina del contratto a tutele crescenti



Obiettivo: limitare il ricorso all'autorità giudiziaria per questioni che spesso, anche alla luce del nuovo impianto normativo, si risolveranno nell'individuazione di un quantum risarcitorio

JOBS ACT: OFFERTA DI CONCILIAZIONE (ART. 6, D.LGS 23/2015)

Offerta facoltativa ad iniziativa datoriale:

l'importo offerto non costituisce reddito imponibile sotto il profilo fiscale, né è assoggettato a contribuzione previdenziale;

.

JOBS ACT: OFFERTA DI CONCILIAZIONE (ART. 6, D.LGS 23/2015)

Eventuali ulteriori somme corrisposte nella medesima sede conciliativa, anche in base a titoli diversi, sono ammesse, ma sottoposte al regime fiscale in base al titolo richiesto;

CONSIDERAZIONI FINALI

- **Data la complessità dell'argomento, meglio sempre usare criteri prudenziali.**
- **Esprimere ed identificare sempre con precisione (senza commistioni) i titoli di ciò che si corrisponde / concilia.**
- **Precisare sempre il lordo (mai il netto) delle somme che si corrispondono – eventualmente usare la formula «lordo corrispondente al netto di esperite le ritenute attuali».**
- **Parlare sempre, possibilmente, in termini di importi definiti piuttosto che di “mensilità”.**
- **Evitare di lasciarsi «ingolosire» da facili esenzioni.**

RIEPILOGO

Somme riconosciute nella transazione	Regime fiscale
A titolo retributivo (anni precedenti)	Art. 17 Tuir (tassazione separata)
A titolo incentivo all'esodo	Art. 17 Tuir (tassazione separata) e art. 19 Tuir per l'imposizione con le regole applicate alle somme erogate a titolo di Tfr dell'Irpef) (applicazione dell'aliquota media a titolo di ritenuta d'acconto
A titolo retributivo ma in costanza del rapporto di lavoro	Art. 51 Tuir (tassazione ordinaria)
A titolo transattivo semplice (lucro cessante)	Art. 17 Tuir (tassazione separata)
A titolo transattivo generale e novativo (lucro cessante): se la transazione ha il solo scopo di prevenire la lite senza legami con il precedente rapporto di lavoro	Art. 67 Tuir (tassazione come redditi diversi) e art 25 del D.P.R. n. 600/1973 (ritenuta del 20% a titolo d'acconto dell'Irpef)
A titolo transattivo generale e novativo (lucro cessante): se la transazione conferma, non essendo certo il diritto, la rinuncia del lavoratore a diritti connessi al rapporto di lavoro	Art. 51 Tuir (tassazione ordinaria)
A titolo transattivo generale e novativo (danno emergente): se la transazione riconosce somme, a titolo esemplificativo, per la perdita delle cosiddette "chance professionali"	Nessuno
Contributo spese legali	Nessuno