

LE GARANZIE DEI DIRITTI DEI LAVORATORI

Incontro di studio dell'8-10 giugno 2022

IV Sessione - La Transazione nel Diritto del Lavoro

“Il regime fiscale delle transazioni in materia di lavoro”

avv. Marcella Alberghina

Argomenti trattati

1. Quadro generale di riferimento. Tassazione ordinaria, tassazione separata, tassazione quale reddito diverso, non imponibilità. Breve commento al TUIR (articoli 6, 17, 49, 51 e 67 lett. l), criteri discretivi e onere della prova.

2. Problemi e casi particolari (indirizzi giurisprudenziali e documenti di prassi).

- a) possibile natura elusiva delle transazioni in materia di lavoro, profili fiscali e controlli dell'Agenzia delle Entrate;
- b) accordi transattivi e erogazione delle somme al lordo o al netto delle ritenute;
- c) tassazione delle indennità risarcitorie, danno emergente e lucro cessante;
- d) transazione novativa e redditi diversi ex art. 67 lett. l) TUIR;
- e) controversie tra sostituto e sostituito nell'esecuzione degli accordi transattivi;
- f) transazioni con lavoratori residenti all'estero aventi ad oggetto emolumenti erogati al momento della cessazione dell'impiego.

1. Quadro generale di riferimento.

Tassazione ordinaria, tassazione separata, tassazione quale reddito diverso, non imponibilità. Breve commento al TUIR (articoli 6, 17, 21, 49, 51 e 67 lett. l), criteri discretivi e onere della prova.

Premesso che ai fini dell'individuazione del regime impositivo non assumono rilevanza le modalità di stipula dell'accordo transattivo, regola generale è che tutte le somme erogate nell'ambito di transazione aventi un qualsiasi collegamento con il rapporto di lavoro dipendente sono soggetti a **tassazione ordinaria** con le aliquote, improntate al principio della progressività dell'imposta, stabilite dall'art. 11 del TUIR. Dal combinato disposto degli articoli 6, 49 e 51 del TUIR emerge il nesso della mera occasionalità di tutte le somme derivanti dal rapporto di lavoro e a qualunque titolo percepite in relazione al rapporto di lavoro.

La **tassazione separata** è la tipica forma di tassazione del trattamento di fine rapporto (art. 17, comma 1, lettera a) ma vi rientrano anche emolumenti per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti (lett. b) e le indennità di cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, di mobilità etc. (v. lettere successive art. 17). Per tali ultime categorie la tassazione è quella dell'art. 21 TUIR (aliquota corrispondente

alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore a quello di percezione o in cui il diritto è sorto).

La **tassazione quale reddito diverso** opera invece qualora non si ravvisi alcun collegamento con i redditi di lavoro dipendente, a fronte dell'assunzione transattiva di obblighi di fare, non fare, permettere (v. art. 67, comma 1, lett. l) TUIR) ma si tratta di un'ipotesi residuale e di difficile realizzazione.

Sono **esclusi dal reddito imponibile** gli importi erogati al fine di risarcire al lavoratore il cosiddetto danno emergente e non va quindi all'atto dell'erogazione effettuata la ritenuta d'acconto da parte del sostituto. Sono escluse per espressa disposizione di legge le somme che, pur essendo da alcuni considerate sostitutive di redditi di lavoro dipendente, sono connesse al risarcimento di danni da invalidità permanente o da morte (v. art. 6, comma II). Un'altra ipotesi specifica di somme non rilevanti a fini fiscali e dunque imponibili è quella dell'art. 6 del D. Lgs. n. 23/2015.

Sia in caso di transazioni semplici che novative (soprattutto da Cass. 13057/2016) tutto ciò che è riconosciuto in relazione al rapporto di lavoro va a tassazione ordinaria, a meno che le somme non siano riferibili ad anni precedenti o siano relative alla cessazione o risoluzione del rapporto di lavoro (art. 17 lettere b) e c) del TUIR), applicandosi in questo caso la tassazione separata. La distinzione non è priva di effetti visto il peso della tassazione assai differente (con aliquote ordinarie, con tassazione separata secondo l'aliquota TFR o con tassazione separata secondo la disciplina degli emolumenti arretrati).

La nuova formulazione del TUIR ha consentito di superare la distinzione tra transazioni semplici e novative; in passato si è sostenuto che le transazioni novative fossero escluse dalla tassazione e dall'assoggettamento contributivo poiché la legge faceva riferimento ai compensi percepiti in dipendenza del rapporto di lavoro, con esclusione delle somme erogate per prevenire o risolvere le controversie. Il D. Lgs. 314/1997 ha modificato l'ultima parte del comma 1 dell'art. 51 da "in dipendenza al rapporto di lavoro" a "in relazione al rapporto di lavoro", cosicché l'attuale formulazione dell'articolo consente di far rientrare nell'ambito dell'imponibilità anche le somme previste da transazioni novative, prima generalmente escluse.

Si discute spesso, inoltre, intorno al discrimine tra somme e indennità connesse alla mancata percezione di redditi (lucro cessante) e somme volte a riparare un pregiudizio di natura diversa (danno emergente), ciò a causa delle verifiche e dei controlli che riguardano la presenza di elementi probatori idonei a dimostrare il risarcimento di un danno emergente. L'onere della prova, sull'effettiva esistenza del danno emergente, grava sia sul lavoratore che sul datore di lavoro e non è ovviamente sufficiente il fatto che sia presente, nell'accordo transattivo, la qualificazione della somma a titolo di danno emergente.

2. Problemi e casi particolari

a) possibile natura elusiva delle transazioni in materia di lavoro, profili fiscali e controlli dell'Agenzia delle Entrate.

In sede di transazione l'individuazione del titolo dell'erogazione è rimessa alla libera disponibilità delle parti, ma rispetto ad essa l'amministrazione finanziaria può comunque esercitare le sue ordinarie funzioni di controllo per evidenziare, eventualmente, un assetto simulatorio o in frode alla legge, procedendo al recupero delle imposte non versate o versate in misura inferiore al dovuto.

Possibili fini elusivi posso riguardare anche l'assoggettamento a contribuzione, essendo escluse dall'obbligo contributivo oltre alle incentivazioni all'esodo, le forme di erogazione prive di uno specifico titolo retributivo, corrisposte in sede di risoluzione di rapporto di lavoro, la cui funzione desumibile dalla volontà contrattuale o dall'atteggiarsi delle parti sia riconducibile a quella di agevolare lo scioglimento del rapporto.

In generale si ritiene che la transazione con la quale il datore di lavoro e il lavoratore abbiano concordato l'erogazione di determinate somme non è opponibile all'amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento del corretto adempimento delle obbligazioni tributarie delle parti; quindi, in caso di contestazioni dell'Agenzia delle Entrate non è sufficiente il mero contenuto dell'accordo transattivo ancorché contenuto in un verbale di conciliazione sottoscritto innanzi al giudice del lavoro o in una delle sedi indicate dagli articoli 410 e 411 c.p.c.; tuttavia, se si escludono le transazioni contemplate nella lettera a) dell'articolo 17, la qualificazione della transazione novativa all'interno dell'articolo 51 o dell'articolo 67 del TUIR non comporta alcun danno per l'erario poiché i redditi sono comunque sottoposti a tassazione ordinaria.

b) accordi transattivi e erogazione delle somme al lordo o al netto delle ritenute.

Alcune pattuizioni transattive possono prevedere che il pagamento di un determinato importo sia al netto delle ritenute fiscali di legge. Alcuni hanno sostenuto che la clausola di un accordo transattivo che preveda il pagamento a favore del lavoratore di una certa somma al netto dell'imposta da versare all'erario sarebbe affetta da nullità per contrasto con una norma imperativa di legge (art. 23, comma primo, D.P.R. 600/73) che impone al sostituto di imposta l'obbligo di rivalsa nei confronti del sostituto, con la conseguenza che il datore di lavoro sarebbe comunque tenuto ad operare la ritenuta sulla somma erogata al lavoratore, ancorché la corresponsione di tale somma sia stata pattuita al netto.

La prevalente giurisprudenza di legittimità ha precisato l'accertamento e la liquidazione dei crediti pecuniari del lavoratore per differenze retributive devono essere effettuati al lordo delle ritenute sia contributive che fiscali; pertanto, salvo pattuizione contraria, la transazione deve necessariamente intendersi al lordo delle ritenute e la pattuizione al netto deve essere esplicita.

c) tassazione delle indennità risarcitorie, danno emergente e lucro cessante;

Le somme percepite a titolo di risarcimento del "danno emergente" (somme percepite per riequilibrare il valore di un patrimonio perduto o reintegrare una perdita subita dal soggetto danneggiato), non essendovi un nesso causale univoco tra la perdita del reddito e l'inadempimento, non costituiscono reddito imponibile in capo al percipiente (cfr. Ris. Agenzia delle Entrate 27.5.2002 n. 155 e n. 106 del 2009). I danni di tale tipologia possono essere di diversa natura e investono spesso la sfera personale del lavoratore (mobbing, danno biologico o esistenziale).

In merito alle somme erogate a fronte di transazioni di lavoro, la distinzione tra "danno emergente" e "lucro cessante" (somme percepite a fronte della perdita di redditi) non è

sempre agevole e dovrà essere adeguatamente dimostrata la natura del danno subito (es. indennità percepita dai dirigenti a fronte del licenziamento illegittimo non ha carattere risarcitorio, bensì retributivo, sostituendo di fatto la retribuzione perduta e come tale deve essere assoggettata a tassazione (v. Cass. 1349/2010, Cass. 18369/2005 e Cass. 11687/2002).

In alcuni casi potrebbe esistere il risarcimento di un danno emergente anche senza una rilevante presenza di prove documentali (es. risarcimento del danno alla professionalità e all'immagine patito da un lavoratore e derivante da un demansionamento, v. Cass., sentenza n. 28887/2008).

d) transazione novativa, redditi di lavoro e redditi diversi ex art. 67 lett. 1 TUIR;

Come evidenziato dalla giurisprudenza, con la modifica dell'art. 51 e con l'introduzione dell'articolo 17, comma 1, lettera a) del TUIR, il legislatore ha inteso ricomprendere nel reddito di lavoro dipendente anche le somme, diverse dal risarcimento del danno emergente, percepite a seguito di qualsiasi transazione, intervenute in costanza di rapporto di lavoro o alla cessazione dello stesso, prescindendo dalla natura o meno novativa della stessa, purché relative al rapporto di lavoro subordinato (cfr. Cass., sez. Lav., 8 aprile 2004, n. 6910). Ciò anche al fine di evitare possibili utilizzi elusivi di transazioni asseritamente novative (l'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 326/E/1997 considera imponibili anche le somme erogate a titolo di transazione novativa, in quanto ritenute "in relazione al rapporto di lavoro", affermando che rientrano nel reddito di lavoro dipendente "le somme e i valori, comunque percepiti, a seguito di transazioni, anche novative).

Restano escluse dall'ambito dell'art. 17 richiamato le ipotesi in cui le transazioni novative non abbiano alcun collegamento diretto con i redditi di lavoro dipendente (es. somme concesse a un lavoratore per la rinuncia alla lite, dopo anni dalla effettiva risoluzione del rapporto che stava all'origine della controversia).

e) controversie tra sostituto e sostituito nell'esecuzione degli accordi transattivi;

In materia di rapporti tra contribuente (sostituito) e datore di lavoro (sostituto d'imposta), la Cassazione, mutando un precedente orientamento, è infine giunta ad affermare che "*le controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, relative al legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate direttamente dal sostituto, volontariamente o coattivamente, non sono attratte alla giurisdizione del giudice tributario, ma rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario, trattandosi di diritto esercitato dal sostituto verso il sostituito nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, cui resta estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione, proprio del rapporto tributario*" (SS.UU. 15031/2009; conf. 15032/2009 e 8312/2010).

f) transazioni con lavoratori residenti all'estero aventi ad oggetto emolumenti erogati al momento della cessazione dell'impiego.

Risposta a Interpello n. 132/2018 (*Il Modello OCSE di Convenzione per eliminare le doppie imposizioni non contiene una disposizione specifica per gli emolumenti erogati ai dipendenti al momento della cessazione dell'impiego, proprio in ragione del trattamento, giuridicamente e fiscalmente differenziato, che pagamenti di questo tipo hanno nelle singole legislazioni nazionali. L'assenza di una disposizione convenzionale consente a ciascuno Stato membro di poter ricondurre le prestazioni nell'ambito di applicazione dell'articolo 15 - redditi di lavoro subordinato - ovvero dell'articolo 18 - pensioni private - del*

Modello di Convenzione fiscale. In merito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato, con la risoluzione del 1° agosto 2008 n. 341, riguardante, in particolare, l'applicazione della Convenzione stipulata con la Germania, che per quanto concerne l'Italia, la disciplina prevista per il TFR porta a ritenere che lo stesso abbia sostanzialmente natura di retribuzione, seppur differita riconducendo, quindi, tale reddito nell'ambito applicativo delle norme convenzionali relative all'imposizione dei redditi di lavoro dipendente (generalmente contenute nell'articolo 15 delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni in vigore in Italia). Analogamente, l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione del 10 giugno 2008 n. 234, ha riconosciuto la qualifica di redditi di lavoro dipendente anche alle somme erogate a seguito di un patto di non concorrenza di cui all'articolo 2125 del codice civile, sul presupposto che tale patto resti pur sempre ancorato al rapporto principale che è di lavoro subordinato. 5 In merito, poi, all'inquadramento nell'ambito della normativa convenzionale dell'incentivo all'esodo e delle altre somme attribuite a fronte della transazione di eventuali controversie di cui all'articolo 17, comma 1, lettera a), del TUIR, si ritiene risultino parimenti applicabili le indicazioni fornite con la menzionata risoluzione n. 234/E del 10 giugno 2008. Pertanto, con riferimento al caso prospettato nell'istanza di interpello, si ritiene che gli emolumenti percepiti dal dipendente residente in Argentina in occasione della cessazione del rapporto di lavoro siano tutti riconducibili alla sfera di operatività dell'articolo 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni - firmata il 15 novembre 1971 e ratificata con legge 27 aprile 1982, n. 282 - in vigore tra l'Italia e la Repubblica Argentina. In particolare, in base al citato articolo 15 "... i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato...").