



Somme erogate al dipendente a seguito di transazioni o sentenze, in costanza di rapporto, alla risoluzione del rapporto di lavoro o successivamente alla risoluzione. Trattamento impositivo.

INDICE

1. Premessa
2. Introduzione. 1. La tassazione separata.
3. Introduzione. 2. Le transazioni sui diritti dei lavoratori: inquadramento giuridico e profili previdenziali e fiscali
4. Risarcimento danno – Danno Emergente
5. Risarcimento danno – Lucro Cessante
6. Incentivo all'esodo
7. Indennità sostitutiva del preavviso
8. Patto di non concorrenza alla cessazione del rapporto
9. Contributo spese legali
10. Tabelle

1) Premessa

Al fine di una maggiore trasparenza sulla assoggettabilità – o meno – contributiva e fiscale delle somme erogate a seguito di accordo conciliativo o a seguito di sentenza, e nei tre casi di atto intervenuto in costanza di rapporto, al momento della risoluzione del rapporto, o successivamente, si ritiene opportuno distinguere ed esaminare specificamente, dopo una introduzione sulla tassazione separata e le transazioni, le seguenti voci:

1. Risarcimento danno – Danno Emergente
2. Risarcimento danno – Lucro Cessante
3. Incentivo all'esodo
4. Indennità sostitutiva del preavviso
5. Patto di non concorrenza alla cessazione del rapporto
6. Contributo spese legali

2) Introduzione. 1. La tassazione separata.

È opportuno soffermarsi su quella parte del Tuir che prevede la tassazione separata. La disciplina della tassazione separata è contenuta negli artt. 17-22 del d.P.R. n. 917/1986, Tuir.

L'art. 17 elenca gli emolumenti a cui si applica in generale la tassazione separata. Ai nostri fini interessano le previsioni contenute nel primo comma alle lettere da a) a c-bis). In queste disposizioni sono elencati i seguenti redditi come redditi assoggettati a tassazione separata:

- 1) trattamento di fine rapporto di cui all'articolo 2120 del codice civile e indennità equipollenti, comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente, compresi quelli contemplati alle lettere a), d) e g) del comma 1 dell'articolo 47, anche nelle ipotesi di cui all'articolo 2122 del codice civile (lett. a) prima parte);
- 2) altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei già menzionati rapporti, comprese l'indennità di preavviso, le somme risultanti dalla capitalizzazione di pensioni e quelle attribuite a fronte dell'obbligo di non concorrenza ai sensi dell'articolo 2125 del codice civile (lett. a) seconda parte);
- 3) nonché 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 (lett. a) ultima parte);
- 4) emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti ... (lett. b);
- 5) indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, di cui al comma 2 dell'articolo 49, se il diritto all'indennità risulta da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto nonché, in ogni caso, 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 relativi alla risoluzione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (lett.c)

- 6) l'indennità di mobilità di cui all'articolo 7, comma 5, della legge 23 luglio 1991, n. 223, e trattamento di integrazione salariale di cui all'articolo 1-bis del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito, con modificazioni dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, corrisposti anticipatamente (c-bis).

Appare opportuno ricordare che, nella realtà effettuale, tra gli eventi che possono far ritenere l'insorgenza di un diritto ad emolumenti arretrati possono esserci appunto sentenze, o nuove norme interpretative, mentre tra gli eventi che ne rendano impossibile la quantificazione possono esserci eventi quali la perdita di dati per disastro informatico o fisico (alluvioni, incendi, terremoti, frane).

L'art.19 è quello dedicato alla tassazione del TFR. In particolare, merita verificare il dettato dei commi 1, 1-bis, 1-ter 2 e 2-bis.

Queste disposizioni prevedono che il trattamento di fine rapporto costituisce reddito per un importo che si determina riducendo il suo ammontare delle rivalutazioni già assoggettate ad imposta sostitutiva. L'imposta è applicata con l'aliquota determinata con riferimento all'anno in cui è maturato il diritto alla percezione, corrispondente all'importo che risulta dividendo il suo ammontare, aumentato delle somme destinate alle forme pensionistiche di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124 e al netto delle rivalutazioni già assoggettate ad imposta sostitutiva, per il numero degli anni e frazione di anno preso a base di commisurazione, e moltiplicando il risultato per dodici. Gli uffici finanziari provvedono a riliquidare l'imposta in base all'aliquota media di tassazione dei cinque anni precedenti a quello in cui è maturato il diritto alla percezione, iscrivendo a ruolo le maggiori imposte dovute ovvero rimborsando quelle spettanti (comma 1).

Se in uno o più degli anni indicati al comma 1 non vi è stato reddito imponibile, l'aliquota media si calcola con riferimento agli anni in cui vi è stato reddito imponibile; se non vi è stato reddito imponibile in alcuno di tali anni, si applica l'aliquota stabilita dall'articolo 11 per il primo scaglione di reddito (comma 1-bis).

Le altre indennità e somme indicate alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 16, anche se commisurate alla durata del rapporto di lavoro e anche se corrisposte da soggetti diversi dal datore di lavoro, sono imponibili per il loro ammontare complessivo, al netto dei contributi obbligatori dovuti per legge, con l'aliquota determinata agli effetti del comma 1. Tali indennità e somme, se corrisposte a titolo definitivo e in relazione ad un presupposto non connesso alla cessazione del rapporto di lavoro che ha generato il trattamento di fine rapporto, sono imponibili per il loro ammontare netto con l'aliquota determinata con i criteri di cui al comma 1 (comma 2).

Infine, il comma 2-bis prevede che le indennità equipollenti, comunque denominate, commisurate alla durata dei rapporti di lavoro dipendente di cui alla lettera a), del comma 1, dell'articolo 16, sono imponibili per un importo che si determina riducendo il loro ammontare netto di una somma pari a L.600.000 per ciascun anno preso a base di commisurazione, con esclusione dei periodi di anzianità convenzionale; per i periodi inferiori all'anno la riduzione è rapportata a mese. Se il rapporto si svolge per un numero di ore inferiore a quello ordinario previsto dai contratti collettivi nazionali di lavoro, la somma è proporzionalmente ridotta. L'imposta è applicata con l'aliquota determinata con riferimento all'anno in cui è maturato il diritto alla percezione, corrispondente all'importo che risulta dividendo il suo ammontare netto, aumentato delle somme destinate alle forme pensionistiche di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, per il numero degli anni e frazione di anno preso a base di commisurazione, e moltiplicando il risultato per dodici. L'ammontare netto delle indennità, alla cui formazione concorrono contributi previdenziali posti a carico dei lavoratori dipendenti e assimilati, è

computato previa detrazione di una somma pari alla percentuale di tali indennità corrispondente al rapporto, alla data del collocamento a riposo o alla data in cui è maturato il diritto alla percezione, fra l'aliquota del contributo previdenziale posto a carico dei lavoratori dipendenti e assimilati e l'aliquota complessiva del contributo stesso versato all'ente, cassa o fondo di previdenza.

Particolarmente interessante da ultimo l'art.21, che disciplina le modalità di determinazione dell'aliquota della tassazione separata, diversa da quella del TFR, per gli "altri redditi tassati separatamente". In particolare, per i redditi di nostro interesse, è previsto quanto segue:

- 1) l'imposta è determinata applicando, all'ammontare percepito, l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui è sorto il diritto alla loro percezione ovvero, per i redditi e le somme indicati, rispettivamente, comma 1 dell'articolo 17 alle lettere b) (emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente); c-bis (indennità di mobilità) e n-bis) (somme conseguite a titolo di rimborso di imposte o di oneri dedotti dal reddito complessivo o per i quali si è fruito della detrazione in periodi di imposta precedenti), all'anno in cui sono percepiti (comma 1, prima parte);
- 2) se per le somme conseguite a titolo di rimborso di cui articolo 17 comma 1 lettera n-bis) (somme conseguite a titolo di rimborso di imposte o di oneri dedotti dal reddito complessivo o per i quali si è fruito della detrazione in periodi di imposta precedenti) è stata riconosciuta la detrazione, l'imposta è determinata applicando un'aliquota non superiore al 27 per cento (comma 1, ultima parte);
- 3) se in uno dei due anni anteriori non vi è stato reddito imponibile si applica l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto dell'altro anno; se non vi è stato reddito imponibile in alcuno dei due anni si applica l'aliquota stabilita all'articolo 11 per il primo scaglione di reddito (art.21, comma 3)
- 4) Per gli emolumenti arretrati (lettera b) del comma 1 dell'articolo 16) l'imposta determinata ai sensi dei precedenti commi è ridotta di un importo pari a quello delle detrazioni previste nell'articolo 12 e nei commi 1 e 2 dell'articolo 13 se e nella misura in cui non siano state fruite per ciascuno degli anni cui gli arretrati si riferiscono. Gli aventi diritto agli arretrati devono dichiarare al soggetto che li corrisponde l'ammontare delle detrazioni fruite per ciascuno degli anni cui si riferiscono (art.21, comma 4).

3) Le transazioni sui diritti dei lavoratori: inquadramento giuridico e profili previdenziali e fiscali

Definizione: L'art. 1965 cod. civ. definisce la transazione "*il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro*". La transazione, quindi, presuppone la sussistenza di una *res litigiosa* e concessioni vicendevoli tra le parti e si sostanzia in un accordo compositivo di natura stragiudiziale fondato su una specifica erogazione economica. Per quanto attiene ai rapporti di lavoro, la disciplina specifica è contenuta nell'art. 2113, rubricato "Rinunzie e Transazioni", che dispone una forma di tutela rafforzata per il lavoratore nella misura in cui l'ordinamento prevede in generale in capo al soggetto una facoltà di "ripensamento" da esercitare entro un dato termine. In alternativa, l'ultimo comma dell'art. 2113 del cod. civ. prevede la possibilità di rinuncia/transazione "intangibile", a condizione che quest'ultima sia perfezionata nelle c.d. "sedi protette" secondo le modalità individuate dagli articoli 185, 410, 411, 412-ter e 412-quater del Codice di procedura civile.

Prima di esaminare l'imponibilità fiscale e contributiva delle somme poste a transazione, è necessario inoltre distinguere le due tipologie di transazioni di lavoro: la transazione ordinaria (o semplice, o comune) e la transazione novativa.

La prima tipologia di transazione, ordinaria, è quella prevista appunto dal citato art. 1965 cod. civ. e prevede che le parti mediante negozio transattivo, volontariamente e facendosi reciproche concessioni o rinunce, si limitano a modificare il rapporto giuridico controverso di origine, lasciandolo tuttavia come causa dei diritti e degli obblighi derivanti dalla transazione.

La transazione novativa invece trova la propria disciplina nel combinato disposto dell'art. 1965 cod. civ. e dell'art. 1976 cod. civ. e si attua quando le parti, volontariamente e facendosi reciproche concessioni o rinunce, sostituiscono interamente al rapporto sottostante originario, che viene meno, un diverso rapporto giuridico per cui la causa dei rispettivi diritti e obblighi non ha più nulla a che fare con il pregresso rapporto controverso, ma trova origine nel nuovo rapporto creato con la transazione medesima.

In particolare, per determinare il carattere novativo o conservativo della transazione, occorre accertare se le parti, nel comporre l'originale rapporto litigioso, abbiano inteso o meno addivenire alla conclusione di un nuovo rapporto giuridico diretto a costituire, in luogo di quello precedente, nuove e autonome situazioni e tale accertamento va operato sulla base di elementi interpretativi desunti dalla volontà delle parti e dal tenore letterario delle clausole contrattuali, valutando semplicemente la compatibilità della transazione con le obbligazioni scaturenti dal precedente rapporto. In altri termini, se "le parti hanno concluso transattivamente la controversia astraendo completamente dall'oggetto della stessa nel comune intendimento di estinguere la lite" (Raimondi-Stradi, Guida al Lavoro, n.31/2006, 75).

Un'ulteriore distinzione nell'ambito delle transazioni è tra transazione generale e transazione speciale, laddove la prima si verifica quando le parti in lite chiudano definitivamente ogni contestazione in ordine a tutti i loro pregressi rapporti con un accordo che investe qualsivoglia contrapposta pretesa rispetto al rapporto già in atto tra loro. Diversamente, la transazione "speciale" si caratterizza per il fatto che le parti raggiungono un accordo finalizzato a porre fine ad una lite solo un determinato o su

più specifici determinati aspetti del rapporto giuridico, quale il rapporto di lavoro, con effetti limitati solo in quell'ambito specifico.

La tabella seguente sintetizza le principali categorie di transazione che possono intervenire nei rapporti giuridici e le possibili combinazioni:

Tipologie di transazioni			
		AMBITO DI INTERVENTO	
		Generale	Speciale
EFFETTO GIURIDICO	Ordinaria	Ordinaria generale	Ordinaria speciale
	Novativa	Novativa generale	Novativa speciale

Nel campo del rapporto di lavoro, come noto, si può ritenere che siano usuali le transazioni generali e novative.

È necessaria una premessa in merito ai casi della tassazione e contribuzione applicabile in caso di transazione novativa.

Occorre a questo punto fare delle precisazioni sulle transazioni, novative o meno, al momento della risoluzione o comunque non in costanza di rapporto.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 326/E/1997, evidenzia che "fanno parte del reddito da lavoro dipendente le somme e i valori, comunque percepiti, a seguito di transazione, anche novative, intervenute in costanza di rapporto di lavoro o dalla cessazione dello stesso". Va, peraltro, precisato che, ai fini dell'assoggettamento a tassazione quali redditi di lavoro dipendente, non è necessario che gli interessi e la rivalutazione conseguano ad una sentenza di condanna del giudice, essendo sufficiente il fatto oggettivo della loro corresponsione e, quindi, anche se gli stessi derivano da un adempimento spontaneo del datore di lavoro o, appunto, da una transazione.

Ciò in quanto il riferimento normativo fondamentale in materia di determinazione del reddito di lavoro dipendente, l'articolo 51 Tuir, comma 1, dispone che "Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro".

Su tale formula è intervenuto all'epoca il D.Lgs. 314/1997, che ha modificato l'ultima parte del comma 1 da "in dipendenza al rapporto di lavoro" a "in relazione al rapporto di lavoro". Pertanto, dal 1° gennaio 1998, 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, intervenute in costanza di rapporto di lavoro o alla cessazione dello stesso".

Dunque, sulle transazioni novative, il Fisco ha preso una posizione molto chiara: la novatività per il fisco è indifferente, stabilendo, nella nota circ. n. 326/97, che le somme erogate a seguito di transazioni, anche se novative, sono riconducibili al rapporto di lavoro e, pertanto, tassabili come lo stesso.

È opportuno a questo punto introdurre l'aspetto della distinzione tra costanza o meno del rapporto.

In linea generale, le somme erogate a titolo di transazione in costanza di rapporto di lavoro, in virtù della riconducibilità delle somme all'articolo 51, comma 1, Tuir, sono tassate con modalità ordinaria, applicando le aliquote a scaglioni di reddito ex articolo 11 Tuir. L'applicazione della tassazione ordinaria si ricava per esclusione dall'articolo 17, comma 1, lettera b) Tuir, che prevede l'applicazione della tassazione separata per: "emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti ...".

La circolare ministeriale n. 326/E/1997 ha precisato che tale tipologia di tassazione è comunque applicabile in costanza di rapporto di lavoro a fattispecie quali quelle:

- di carattere giuridico, che consistono nel sopraggiungere di norme legislative, sentenze o provvedimenti amministrativi, ai quali è sicuramente estranea l'ipotesi di un accordo tra le parti in ordine a un rinvio del tutto strumentale nel pagamento delle somme spettanti;
- consistenti in oggettive situazioni di fatto, che impediscono il pagamento delle somme riconosciute spettanti entro i limiti di tempo ordinariamente adottati dalla generalità dei sostituti d'imposta, mentre non rilevano, ai fini della tassazione separata, le corresponsioni degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione, quando ciò sia fisiologico rispetto ai tempi tecnici o giuridici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi.

Dunque, le somme erogate, anche a seguito di accordo transattivo, ma in costanza di rapporto, hanno un trattamento pacificamente riconosciuto: il caso è qualificato come attribuzione di un provento in sostituzione del reddito di lavoro dipendente che – fatta salva la tassazione separata (con aliquota "del biennio" o del "singolo anno", viste sopra, nella disamina dell'art.21 Tuir) degli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni passati e per effetto di leggi, contratti collettivi, sentenze, atti amministrativi sopravvenuti o altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti (venendo cioè meno ogni rischio di accordo elusivo tra datore e lavoratore) – va a trattamento corrente.

Ugualmente, risulta pacificamente definito il trattamento delle somme erogate a seguito di transazione in occasione della risoluzione del rapporto. Unendo le indicazioni amministrative suddette con la lettera della norma sulla tassazione separata (art.17): sono soggette a tassazione separata "le somme e i valori comunque percepiti (...) a seguito di (...) transazioni relative alla risoluzione del rapporto di lavoro", se ne deduce il trattamento fiscale delle somme erogate, a seguito di novazione del rapporto o meno, in prossimità della risoluzione del rapporto, non pone problemi: a dette somme verrà applicata la tassazione separata, così come previsto dall'art.17, comma 1, Tuir.

Partendo da tali punti fermi, visto sopra il caso più semplice della transazione in costanza di rapporto, possiamo soffermarci sulle somme erogate non in costanza di rapporto. Per esclusione, i casi di transazione non in costanza di rapporto possono essere due:

- a) transazione in epoca – anche più anni – successiva alla cessazione del rapporto;
- b) transazione in occasione della risoluzione.

Dunque:

- a) Le somme erogate non in costanza di rapporto che uniscono i due requisiti seguenti:
 - 1) al solo fine di dirimere la lite e non ricollegabili ai redditi di lavoro dipendente;

2) non riferibili nemmeno temporalmente alla cessazione del rapporto;

rientrerebbero, nella categoria dei redditi diversi, ai sensi dell'Art. 67, lett I) Tuir, laddove si prevede che appartengono a tali categorie di redditi quelli derivanti, tra l'altro, dalla <<assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere>>, dove vengono meno gli obblighi del sostituto d'imposta che vadano oltre la ritenuta a titolo d'acconto del 20%.

b) quanto alle somme erogate in occasione della risoluzione del rapporto, abbiamo visto che hanno un trattamento pacificamente definito dall'AdE, a prescindere dalla novità, nel senso della tassazione separata.

Tuttavia, occorre rilevare che queste somme in alcuni casi non lo hanno avuto per l'Inps, ritornando in auge la distinzione tra atto novativo o meno per l'Istituto, e in alcuni casi, come vedremo più sotto, negando anche alla transazione novativa l'effetto di esentare dalla contribuzione.

Innanzitutto, la regola generale dal punto di vista dell'imposizione contributiva è che le somme erogate in seguito a transazione stipulata nel corso, ovvero alla cessazione del rapporto di lavoro non sono, di per sé, escluse dalla base imponibile contributiva. L'Inps, con la circolare n. 263/1997, ha stabilito 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 circolare n. 6/2014, del 16 gennaio 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". Detta indicazione è stata ripresa da alcune sentenze della Corte di Cassazione (v. Cass. N.6663/2002; Cass. N.11301/2002; Cass. N.3213/2001).

Questo vale non solo nell'ipotesi di transazione cd. semplice ma anche nell'ipotesi di transazione novativa.

Fermo quanto sopra, occorre precisare che dal punto di vista dell'assolvimento degli obblighi previdenziali, non tutte le somme erogate in via transattiva sono necessariamente imponibili, ma solamente quelle che, direttamente o indirettamente, sono collegate da un'obbligazione causale al rapporto di lavoro, sia esso in corso ovvero cessato (Inps, messaggio n. 7585/2006). In considerazione di ciò, possono essere escluse dalla retribuzione imponibile solo le somme corrisposte in base ad un titolo autonomo e diverso rispetto al rapporto di lavoro.

Ricordiamo che distinguiamo il caso della transazione al momento della risoluzione o della transazione dopo la cessazione come i due casi in cui ci troviamo fuori del caso di costanza di rapporto: richiamando l'attuale e prevalente orientamento della prassi dell'Inps e della giurisprudenza, si ritengono imponibili contributivamente le somme corrisposte a seguito di transazione, ogni qualvolta risulti da un'accurata ricognizione della singola fattispecie che dette somme conservano funzione di corrispettivo, sia pure indiretto, di obbligazioni che trovano titolo nei rapporti di lavoro. In altri termini, le somme erogate in via transattiva, potrebbero essere escluse dalla retribuzione imponibile ai fini previdenziali solo se corrisposte in base ad un titolo autonomo e diverso rispetto al rapporto di lavoro.

Queste distinzioni si rendono necessarie appunto in quanto, come accennato, normalmente l'Inps, e successiva giurisprudenza che ne accoglie tale impostazione relativamente a transazioni, anche novative – o meglio "pretesamente" novative - in occasione della risoluzione del rapporto di lavoro,

tende a ritenere che nella transazione ci sia ancora un riconoscimento di rivendicazioni legate al rapporto, richiedendo l'assoggettamento a contribuzione; in altri rari casi, viceversa, l'Inps, laddove la somma era stata assoggettata a tassazione corrente e a contribuzione a valere sul trattamento pensionistico, ha ritenuto che la somma fosse legata alla risoluzione e interamente novativa e quindi ha rilevato un diritto al rimborso di contributi per sostituto e lavoratore e un minor montante pensionistico per quest'ultimo. Lo stesso per l'Inps e successiva giurisprudenza concorde, può valere, caso per caso, anche, anzi a maggior ragione, per la fattispecie di transazioni successive alla cessazione del rapporto.

Per questo motivo nell'ambito della prassi e delle interpretazioni di fonte Confindustriale si pratica e si consiglia di distinguere due previsioni transattive differenti tra il caso in cui venga attribuita una somma a stralcio relativa a una serie di pretese che vengono riconosciute ma delle quali risulti impossibile o non si ritenga di calcolare l'effettiva consistenza, e il caso in cui vengano date somme a stralcio a titolo novativo quando alcun diritto è riconosciuto e la somma remunera solo l'obbligo di non introdurre o proseguire liti, nonché in generale quando viene erogato un insieme di somme tutte a titolo novativo ma le si consideri parte a tassazione corrente e contribuzione parte a tassazione separata e senza contribuzione.

Da ultimo occorre chiedersi se sia assoggettabile a tassazione separata una transazione semplice che riconosca degli arretrati retributivi, ma assoggettando a transazione, al fine di evitare liti, la sola controversia sul quantum. Sul punto è interessante verificare quanto indicato dall'Agenzia delle Entrate, da ultimo con la risposta n. 344 del 23 giugno 2022. L'Agenzia ribadisce che le somme corrisposte ai dipendenti da un ente a seguito di un accordo transattivo, a fini deflattivi di un contenzioso già in atto, concorrono alla formazione del reddito imponibile dei percettori per l'intero ammontare e devono essere assoggettate a tassazione ordinaria, salvo che ricorrano le condizioni o della lettera b) o della lett. a) dell'art.17, comma 1, Tuir.

L'Agenzia premette che, ai sensi dell'articolo 1965 cc, "la transazione è il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro ..." e, ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del Tuir, "i proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti". L'Agenzia ricorda che la prassi ha, poi, chiarito che tutte le indennità e le somme o i valori percepiti in sostituzione di redditi di lavoro dipendente, comprese quelle che derivano da transazioni di qualunque tipo, sono assoggettabili a tassazione come redditi di lavoro dipendente (cfr. circolare n. 326/1997).

Ciò posto, osserva l'Agenzia, l'articolo 49, comma 1 e l'articolo 51 sanciscono il principio di onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente, ossia la totale imponibilità di tutto ciò che il lavoratore riceve "in relazione al rapporto di lavoro". Nella prassi, specifica poi che concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente le somme e i valori, comunque percepiti, a seguito di transazioni, anche novative, intervenute in costanza di rapporto di lavoro o alla cessazione dello stesso (cfr. circolare citata) e, per l'articolo 17, comma 1, lettere a) e b) del Tuir, la tassazione separata si applica solo per il trattamento di fine rapporto e altre indennità, specificatamente previste dalla norma, nonché per gli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti.

Anche in materia è intervenuta la prassi citata che ha precisato che 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 relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro sono sempre assoggettati a tassazione separata, ex articolo 17, comma 1, lettera a), ultima parte.

Qualora, invece, le somme sostitutive di reddito di lavoro dipendente si riferiscano a redditi che avrebbero dovuto essere percepiti in un determinato periodo d'imposta e, in loro sostituzione, vengono percepite in un periodo d'imposta successivo si applica la tassazione separata solo nel caso in cui ricorra una delle condizioni previste dal richiamato articolo 17, comma 1, lettera b), del Tuir: emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti.

Quindi, le somme e i valori percepiti a seguito di transazioni, diverse da quelle relative alla cessazione del rapporto di lavoro (lett. a), e allorquando non è rinvenibile alcuna delle condizioni richieste dall'articolo 17, comma 1, lettere b), sono soggetti a tassazione ordinaria. In conclusione, l'Agenzia ritiene che le somme che – nel caso di cui alla risposta - saranno corrisposte dal datore a seguito dell'accordo transattivo, dovranno concorrere alla formazione del reddito imponibile dei dipendenti per l'intero ammontare ed essere assoggettate a tassazione ordinaria, in quanto le stesse i) né vengono erogate in relazione alla cessazione del rapporto di lavoro, ii) né ricorre una delle condizioni di cui all'articolo 17, comma 1, lettera b), del Tuir.

Queste riflessioni sono utili a fornire delle indicazioni anche nel caso di tassazione applicabile a seguito di transazione avvenuta con ex dipendente, dopo la cessazione del rapporto di lavoro (pensiamo ad esempio al caso di un ex dipendente che ritenga accertato un pregresso diritto ad arretrati dopo una norma interpretativa e stipuli una transazione con l'ex datore in merito al quantum).

4) **Risarcimento danno. Danno emergente.**

Definizione: Le somme erogate a fronte di un danno emergente riguardano quelle atte a reintegrare il patrimonio danneggiato a seguito delle perdite subite e delle spese sostenute. 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.

Quanto ai profili fiscali, già la Relazione di accompagnamento al Tuir precisava che le somme percepite a titolo di risarcimento del danno emergente non rientrano nel reddito soggetto a tassazione.

La stessa Cassazione ha stabilito che, alla luce di quanto disposto dall'art. 6, comma 2, del TUIR, le somme aventi natura risarcitoria rappresentano reddito imponibile unicamente nei limiti in cui reintegrino il danno subito a seguito della mancanza di reddito.

A titolo esemplificativo sono: un risarcimento danni alla salute causato da una dequalificazione professionale, ovvero somme erogate a titolo di risarcimento per la perdita di energie psicofisiche).

Anche recentemente, con l'ordinanza n.16512 del 23.05.2022, la Cassazione ha ribadito che sono escluse da tassazione le somme riconosciute a titolo di danno emergente, quali il danno morale e il danno all'immagine o il danno da perdita di chance, consistente nella privazione della possibilità di sviluppi e progressioni nell'attività lavorativa.

L'onere della prova di un danno emergente grava sia sul lavoratore che sul datore di lavoro.

Il diritto al risarcimento e la definizione del danno devono essere determinati da una sentenza o legge o atti equipollenti. Per chiare ragioni antielusive, prassi dell'AdE e Giurisprudenza chiariscono che le parti non possono mettersi d'accordo in una transazione per definire un certo emolumento come risarcitorio al fine di evitare l'imposizione. Il sostituto dovrà astenersi dalla tassazione qualora l'obbligo di erogare una somma a titolo di danno derivi da legge o sentenza o atti equiparabili, mentre dovrà applicare le ritenute qualora l'obbligo, a prescindere dalla qualificazione della causa, derivi da atto transattivo. Al contribuente spetta il diritto di chiedere il rimborso delle ritenute subite e in caso, successivamente, di agire giudizialmente in sede tributaria per vedersi riconosciuta la natura delle somme come risarcitorie di danno e dunque non imponibili.

5) **Risarcimento danno. Lucro cessante.**

Definizione: il lucro cessante è il mancato guadagno che consegue all'illegittimo comportamento altrui. Si fa riferimento ad una situazione futura, e non ad una presente come nel danno emergente. In questo caso si guarda alla ricchezza che il creditore non ha conseguito in seguito al mancato utilizzo della prestazione dovuta dal debitore oppure, al di fuori di un rapporto contrattuale, alla perdita di chance (possibilità) di guadagno che il fatto illecito provoca al danneggiato.

Quanto ai profili fiscali, la relazione di accompagnamento del Tuir precisa che non sono esclusi dalla tassazione gli indennizzi risarcitori del lucro cessante.

Quanto ai profili contributivi, vengono considerati dall'Inps quali indennizzi risarcitori che sono veri e propri emolumenti sostitutivi di un reddito che il danneggiato non ha potuto conseguire per effetto dell'evento lesivo.

6) Incentivo all'esodo

Definizione: sono considerati importi rientranti nell'incentivi all'esodo, le somme erogate dal datore di lavoro al lavoratore al fine di favorire la risoluzione del rapporto di lavoro.

Per essere considerate tali, non è sufficiente che siano corrisposte in coincidenza con il termine del rapporto di lavoro, bensì occorre che risulti dalla volontà delle parti che l'erogazione è finalizzata allo scioglimento del contratto di lavoro.

Dal punto di vista tributario, sulle somme aggiuntive corrisposte in occasione della cessazione del rapporto al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori si applica sempre la tassazione separata con l'aliquota prevista per la tassazione separata del trattamento di fine rapporto, ai sensi dell'Articolo 19, comma 2, Tuir.

Per quanto riguarda gli aspetti contributivi, l'art. 4, comma 2 bis, del D.L. 30 maggio 1988, n. 173 – norma di interpretazione autentica dell'art. 12 L. 30 aprile 1969, n. 153 che è stata convertita con modificazioni in L. 26 luglio 1988, n. 291 – prevede che dalla retribuzione imponibile sono escluse le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro, al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori.

L'interpretazione autentica fornita dal legislatore è stata recepita dall'Inps, che con Delibera n. 621 del 15 giugno 1990 del Comitato esecutivo, sulla base dell'art. 4, comma 2 bis, D.L. n. 173/1988, ha ritenuto che debbano “ritenersi esenti dai contributi previdenziali ed assistenziali le somme erogate al fine di rimuovere impedimenti legali o contrattuali al recesso individuale dal rapporto di lavoro da parte del datore di lavoro”.

In definitiva, come ha chiarito la Circolare Inps n. 170 del 19 luglio 1990, risultano esenti da contribuzione previdenziale ed assistenziale tutte quelle somme erogate in occasione della cessazione del rapporto di lavoro in eccedenza alle normali competenze comunque spettanti ed aventi lo scopo di indurre il lavoratore ad anticipare la risoluzione del rapporto di lavoro, rispetto alla sua naturale scadenza, potendo ricondursi in tale fattispecie quelle somme erogate in caso di cessazione anticipata del rapporto di lavoro a tempo indeterminato, laddove la disciplina contrattuale o legale ponga al datore di lavoro limitazioni al potere di recesso individuale dal rapporto di lavoro

Da ciò, viene fatta salva l'imponibilità dell'indennità sostitutiva del preavviso, ex art. 12, lett. b), L. 30/4/69, n. 153 come modificato dall'art. 6 del DLgs. 2 settembre 1997, n. 314 (il noto provvedimento di unificazione delle basi imponibili Irpef dipendenti e assimilati e contributiva)

Parimenti, la giurisprudenza ha evidenziato la non imponibilità contributiva di somme erogate alla cessazione del rapporto di lavoro di singoli lavoratori, corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro, al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori, sia se conseguite con un apposito accordo per l'erogazione dell'incentivazione anteriore alla risoluzione del rapporto, sia, più in generale, di tutte le somme che risultino erogate in occasione della cessazione del rapporto di lavoro ai fini di incentivare l'esodo (Cass. N. 23230/04, Cass. N. 4811/99 e Trib. Parma 20/09/2011).

Cosa diversa è se l'incentivo viene corrisposto nell'ambito di accordi effettuati per la risoluzione di un collaboratore (co.co.co o co.co.pro.); in questo caso, si ritiene che l'incentivo debba essere soggetto a contribuzione in quanto manca, per questi rapporti, una norma che esclude l'obbligo contributivo.

7) Indennità sostitutiva del preavviso.

Come noto, nel caso di recesso unilaterale dal rapporto di lavoro, sia per dimissioni volontarie sia per licenziamento, la parte che recede è tenuta a dare un preavviso alla controparte al fine di mitigare gli effetti dannosi derivanti dalla cessazione del rapporto di lavoro, secondo tempistiche definite dal CCNL di riferimento in funzione del livello di inquadramento e dell'anzianità di servizio.

Nel caso di mancato rispetto del periodo di preavviso dovuto, la parte recedente è tenuta a corrispondere all'altra parte una indennità sostitutiva del preavviso per un valore in tutto o in parte corrispondente alla retribuzione spettante per il periodo per il quale avrebbe dovuto svolgere o ricevere la prestazione lavorativa.

Abbiamo già visto che è menzionata nella seconda parte della lettera a) del comma 1 dell'art.17, Tuir, prima fattispecie specifica delle "altre indennità e somme".

L'indennità sostitutiva del preavviso dovrà essere assoggettata a tassazione separata ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera a) suddetto.

Parimenti, l'indennità sostitutiva del preavviso deve essere assoggettata a contribuzione unitamente alla retribuzione dell'ultimo periodo di paga.

8) Patto di non concorrenza

Il patto di non concorrenza è una clausola contrattuale, ovvero uno specifico e distinto accordo tra le parti raggiunto fra datore di lavoro e lavoratore. Esso limita la facoltà del prestatore di lavoro di svolgere attività professionali in concorrenza con l'azienda, a seguito di una cessazione del rapporto di lavoro.

La fattispecie è menzionata come terzo caso specifico delle "altre indennità e somme", nella seconda parte della lettera a) del comma 1 dell'art.17, Tuir,

Il patto di non concorrenza, stipulato per un periodo successivo alla cessazione del rapporto di lavoro, è

- tassato con ritenuta d'acconto del 20% (Agenzia delle Entrate; Risoluzione n. 234/2008)
- esente da contributi.

9) Contributo spese legali

È l'esborso dovuto per la prestazione dell'avvocato. È usato sia per definire il compenso dovuto dal cliente al suo legale, che per il rimborso dovuto dal soccombente in una causa o una delle partite di dare di un accordo transattivo tra datore e lavoratore. Nell'esborso vengono previste le spese in senso stretto, i diritti e l'onorario del legale.

La cifra corrisposta dal datore di lavoro, quale contributo alle spese legali, affrontate dal lavoratore durante una vertenza di lavoro, non deve essere inserita nella base di computo dell'imponibile previdenziale, assistenziale e fiscale.

10. Tabelle

Tabella 1

	Fattispecie e somma		Vicende del rapporto	Contribuzione	Tassazione	Modalità
1	Transazione semplice		in corso	Si	Si	*1
			Collegata a risoluzione	Si	Si	Separata
			dopo cessazione	Si ²	Si	Separata o corrente ³
2	Transazione novativa		in corso	Si	Si	Corrente* ⁴
			Collegata a risoluzione	Si ⁵	Si	separata
			dopo cessazione	Si	Si	Corrente del non dipendente: ritenuta a titolo di acconto
3	Incentivo all'esodo		a risoluzione	No	Si	Separata
4	Indennità sostitutiva preavviso		a risoluzione	Si	Si	Separata
5	Patto non concorrenza		a risoluzione	No	Si	Separata
6	Risarcimento danno	Danno emergente	indifferente	No	No	-
7		Lucro cessante	in corso	Si	Si	Corrente
			a risoluzione	Si	Si	Separata
		dopo cessazione	Si	Si	Corrente del non dipendente: ritenuta a titolo di acconto	
8	Contributo spese legali		indifferente	No	No	-

¹ Essendo una transazione semplice, dipenderà dalla natura delle somme riconosciute (se relative all'anno in corso o ad anni precedenti)

² Per l'Inps, nella transazione, anche ritenuta novativa dalle parti, ci sia ancora un riconoscimento di rivendicazioni legate al rapporto, richiedendo l'assoggettamento a contribuzione

³ Essendo una transazione semplice, si rifà a vicende del rapporto pregresso e potrebbe essere separata qualora ricorrano le condizioni della lett. b) dell'art.17 comma 1

⁴ Essendo una transazione novativa, in costanza si rapporto la tassazione sarà sempre corrente

⁵ Vedi nota 2

Tabella 2

Le aliquote fiscali

Modalità	Sostituito	Aliquota	
Tassazione corrente	Dipendente	Aliquota corrente dipendente	
	Ex dipendente	Ritenuta a titolo di acconto → 20%	
Tassazione separata	Aliquota del TFR		
	Dipendente	Aliquota degli arretrati	<ul style="list-style-type: none"> • Biennio di riferimento • 1 anno di riferimento
	Dipendente uscente/ex dipendente		<ul style="list-style-type: none"> • 0 anni di riferimento → aliquota primo scaglione