



Circolare Informativa

n°57/2013

TRATTAMENTO FISCALE E CONTRIBUTIVO DELLE SOMME EROGATE A SEGUITO DI TRANSAZIONE



INDICE

Premessa	pag.3
1) La transazione: aspetti giuridici	pag. 3
2) Forme della transazione	pag.3
3) Caratteristiche della transazione e tutela del lavoratore	pag.4
4) Regime fiscale e contributivo degli importi erogati a titolo di transazione	pag5



Premessa

I costi notevoli del contenzioso del lavoro uniti all'ampio margine di incertezza che caratterizza il risultato giurisprudenziale comportano, sia per il datore di lavoro che per il lavoratore la valutazione di scelte extragiudiziali al fine di soddisfare entrambe le parti del rapporto.

Premesso ciò, datore di lavoro e lavoratore preferiscono chiudere la fase iniziale del giudizio facendosi reciproche concessioni ed accordandosi su un determinato importo erogato dal datore in modo da mettere fine alla lite.

La somma percepita dal lavoratore genera ricchezza e comporta delle conseguenze di natura fiscale e contributiva.

Alla luce delle considerazioni esposte, riteniamo interessante formulare un approfondimento che analizzi non solo la natura giuridica dell'istituto della transazione, bensì anche i relativi effetti fiscali e contributivi che caratterizzano l'accordo transattivo.

1) La transazione: aspetti giuridici

L'art.1965 del c.c. dispone *“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. Con le reciproche concessioni si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti”*.

Dalla definizione codicistica si evince come gli elementi costitutivi del negozio transattivo sono i seguenti:

- la situazione di incertezza;
- la comune volontà delle parti di mettere fine ad una lite;
- la reciprocità delle concessioni.

2) Forme della transazione

Esistono due tipologie di transazioni:

- Transazioni semplici o conservative;
- Transazioni novative.

Transazioni semplici

Secondo la giurisprudenza, affinché si possa parlare di negozio transattivo è necessaria la sussistenza di una situazione di incertezza, relativamente alla quale le parti invece di ricorrere al giudice, preferiscono farsi concessioni reciproche, nel senso che ognuno sacrificherà una sua pretesa a favore dell'altro.

Presupposto della transazione è l'esistenza di una *“lite”*, quale conseguenza dell'*indeterminatezza* che caratterizza l'appartenenza di un diritto.

Il termine *“lite”* ricomprende tutte le situazioni concernenti contestazioni, controversie e conflitti

aventi ad oggetto pretese contrastanti circa la titolarità di un diritto.

Transazioni novative

Il secondo comma dell'art.1965 del c.c. regola la transazione novativa, nella specie “*Con le reciproche concessioni si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti*”.

Si evince come nella *c.d. transazione novativa*, la causa è autonoma rispetto al rapporto di lavoro, infatti le parti pongono in essere un negozio transattivo con il quale facendosi reciproche concessioni, regolamentano nuovi interessi e soddisfano esigenze diverse e slegate dal contratto principale.

Nella sfera del diritto del lavoro, l'elemento di distinzione tra la transazione semplice e la transazione novativa è dato dal *legame* del nuovo contratto al rapporto di lavoro.

Tale legame si presenta molto forte nella transazione semplice e debole o addirittura inesistente nella transazione novativa.

A riguardo sottolineiamo che, le caratteristiche della transazione novativa sono le seguenti:

- la palese volontà delle parti di estinguere il rapporto preesistente e di crearne uno nuovo (*animus novandi*), definendone forma e contenuto;
- la sostituzione del precedente rapporto con nuove obbligazioni nascenti dall'atto transattivo ed incompatibili con le obbligazioni precedenti.

3) Caratteristiche della transazione e tutela del lavoratore

Riguardo alla forma, la transazione richiede la *forma scritta “ad probationem”*, nel senso che ai fini della costituzione dell'atto la forma scritta non è obbligatoria, bensì serve unicamente per provare l'avvenuta transazione.

L'oggetto della transazione deve essere possibile, lecito, determinato o determinabile.
(art.1346 del c.c. *Requisiti dell'oggetto*)

Nel diritto del lavoro ed in considerazione della posizione “debole” del lavoratore va evidenziato che le rinunzie e transazioni aventi ad oggetto diritti inderogabili, sono affette da invalidità.

In maniera esemplificativa, sono considerati diritti inderogabili: il diritto alle ferie, il diritto al riposo giornaliero e settimanale, il diritto al versamento della contribuzione previdenziale, il diritto alla giusta retribuzione.

L'invalidità del contratto di transazione può esser fatta valere entro sei mesi dalla data di cessazione del rapporto di lavoro, laddove la transazione sia intervenuta durante lo svolgimento del rapporto di lavoro.

Nell'ipotesi in cui la transazione sia intervenuta dopo la cessazione del rapporto, i sei mesi decorrono dalla data della transazione stessa.

Infine decorsi inutilmente sei mesi, gli atti dispositivi diventano inoppugnabili e l'invalidità viene sanata in maniera definitiva.

Il diritto di impugnazione spetta unicamente al lavoratore e non ai suoi aventi causa che abbiano realizzato rinunce o transazioni di diritti pervenuti per successione o per trasmissione



dello stesso diritto, altresì l'impugnazione può essere effettuata con qualsivoglia atto scritto, anche stragiudiziale ad esempio con raccomandata o telegramma indirizzato al datore di lavoro, purché rilevi la volontà del lavoratore.

Ai fini dell'efficacia tale atto deve avere la forma scritta e deve essere sottoscritto dal lavoratore.

L'atto di impugnazione deve essere portato a conoscenza del datore di lavoro entro il termine di sei mesi.

L'art.2113 del c.c. novellato dalla Legge n.183/2010 "*Collegato lavoro*" dispone che, il lavoratore non può impugnare rinunce e transazioni avvenute in una conciliazione.

Tali atti si sottraggono al regime di impugnativa giudiziale o, stragiudiziale in quanto si concretizzano in ambienti *c.d. "protetti"* e tali da garantire l'assenza della soggezione del lavoratore nei riguardi del datore.

Secondo il disposto civilistico, le sedi protette sono le seguenti:

- sede giudiziale: ove il giudice tenta la conciliazione e propone un accordo transattivo;
- sede amministrativa: le parti si incontrano innanzi alla DPL;
- sede sindacale l'incontro avviene in presenza delle parti sindacali e seguendo l'iter procedurale previsto dai contratti collettivi;
- sede arbitrale: si interviene presso collegio di conciliazione ed arbitrato;
- sede certificativa: presso le commissioni di certificazione.

4) Regime fiscale e contributivo degli importi erogati a titolo di transazione

Dopo aver individuato le caratteristiche giuridiche della transazione, poniamo l'accento sull'aspetto fiscale secondo le disposizioni di cui agli artt. 6, 17 e 51 del TUIR.

Anche da un punto di vista fiscale, è necessario distinguere le transazioni semplici, novative e risolutive.

Transazioni semplici e novative in costanza di rapporto

Generalmente, in occasione di transazioni gli importi concordati rivestono natura di risarcimento danni.

L'art.6 del TUIR dispone "*I proventi conseguiti in sostituzione dei redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento 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*".

La disposizione mette in luce la distinzione fra somme percepite a seguito della perdita di reddito (*lucro cessante*) da quelle atte a reintegrare il patrimonio deturpato a seguito delle perdite subite e delle spese sostenute (*danno emergente*).

Pertanto, le somme percepite a titolo di risarcimento del danno emergente non rientrano nel reddito soggetto a tassazione, diversamente **le somme percepite a titolo di lucro cessante identificano**



redditi tassati a pieno titolo.

In tal senso si è espressa anche la Giurisprudenza, difatti con la sentenza n.10972/2009 la Suprema Corte 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.

La problematica concernente l'imponibilità delle somme percepite, rende necessario l'accertamento delle stesse in ordine alla natura del pregiudizio che tali importi devono indennizzare, ovvero se trattasi di lucro cessante (e quindi importi soggetti a tassazione) o, di danno emergente.

Non rientrano nella nozione di reddito e quindi sono esclusi dalla tassazione gli importi erogati a titolo di danno emergente si pensi ad esempio: ad un risarcimento danni alla salute causato da una dequalificazione professionale, somme erogate a titolo risarcimento per la perdita di energie psicofisiche ecc..

Per quanto precede, l'onere della prova di un danno emergente grava sia sul lavoratore che sul datore di lavoro.

Altro riferimento normativo da analizzare è l'art.51 "Determinazione del reddito di lavoro dipendente" del TUIR novellato dal D.Lgs. n.314/1997 che dispone "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**".

Successivamente, con la circolare ministeriale n.326/E/97 è stato stabilito che, *fanno parte del reddito da lavoro dipendente le somme e i valori, comunque percepiti, a seguito di transazioni, anche novative, intervenute in costanza di rapporto di lavoro o dalla cessazione dello stesso.*

Dopo aver identificato le somme soggette a tassazione, è necessario identificare le modalità di tassazione da applicare.

Generalmente, le somme erogate in costanza di rapporto a titolo di transazione sono tassate con modalità ordinaria e quindi applicando le aliquote a scaglioni di reddito.

L'utilizzo relativo alla modalità di tassazione è argomento delicato, in quanto laddove il sostituto d'imposta applicasse la tassazione separata in luogo di quella ordinaria incorrerebbe in sanzioni legate alla minor ritenuta ed al conseguente minor versamento.

A tale scopo rammentiamo che **l'art.17 comma 1 lett.b) del TUIR prevede la tassazione separata con riferimento "agli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, per effetto di leggi o, contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o, per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti"**.

La disposizione normativa ha quale scopo quello di contenere gli effetti negativi derivanti dall'utilizzo allargato del criterio di cassa, ovvero nell'ipotesi di emolumenti arretrati l'imposta si applica separatamente poiché nell'eventualità di somme percepite con ritardo rispetto alla maturazione, la progressività delle aliquote comporterebbe un pregiudizio per lo stesso contribuente andando ad incidere sulla sua "capacità contributiva".

Nello specifico, la tassazione separata trova applicazione nelle seguenti fattispecie:

- situazioni giuridiche, ovvero disposizioni legislative, sentenze, provvedimenti amministrativi relativamente ai quali non vi è alcun accordo tra le parti circa il rinvio del



pagamento delle somme spettanti;

- situazioni di fatto, che ostacolano il pagamento delle somme nei limiti di tempo ordinariamente adottati dai stessi sostituti.

In sintesi, **la tassazione separata trova applicazione laddove siano presenti due condizioni:**

- **La natura di arretrati di lavoro dipendente;**
- **La percezione di tali somme a seguito di leggi, sentenze, atti amministrativi o, per cause non dipendenti dalla volontà delle parti.**

Per quanto precede, è possibile sostenere che gli importi erogati a seguito di transazione non sono soggetti a tassazione separata e ciò in quanto la transazione nasce quale accordo fra le parti e non trova origine in una legge, una sentenza o, un atto amministrativo.

Quanto osservato mantiene la sua validità anche riguardo alle transazioni avvenute nei *c.d.* ambienti protetti (*presso DTL, Commissioni di certificazione, in sede arbitrale*).

Difatti, l'atto di conciliazione non è inquadrabile come atto amministrativo, lo stesso dicasi per quanto riguarda il decreto del giudice.

Infine, sempre con riguardo alle modalità di tassazione resta da analizzare la locuzione "*cause non dipendenti dalla volontà delle parti*".

Diverse sono le interpretazioni di natura ministeriale che si sono succedute, nella specie **non rientrano nell'alveo della tassazione separata:**

- le competenze liquidate dagli Uffici periferici, nell'anno successivo alla loro maturazione attesa la complessa gestione procedurale che va a giustificare un ritardo "*fisiologico*" nelle tempistiche;
- i premi corrisposti nell'anno successivo alla maturazione ed a seguito di valutazione che può avvenire unicamente alla fine dell'anno.

Diversamente, sono soggette a tassazione separata le somme corrisposte a titolo di compensi ai membri delle commissioni tributarie, in quanto non dipendono dalla volontà delle parti, né da un ritardo imputabile alla volontà delle parti.

Riguardo alle "*oggettive situazioni di fatto*", rientrano nella fattispecie sia la sospensione totale del pagamento delle retribuzioni in quanto non scaturisce da una volontà aziendale bensì, da un dissesto finanziario che, il pagamento tardivo della cassa integrazione in quanto trattasi di un ritardo di natura procedurale tipico di svariati Enti pubblici.

Pertanto in via cautelativa deve ritenersi che la transazione, essendo un atto fra le parti anche laddove certificato non è in ogni caso soggetto a tassazione separata.

Alcune perplessità permangono riguardo all'applicazione della tassazione separata laddove l'accordo conciliativo transattivo sia proposto da soggetti esterni alle parti.

Sulla base delle novità apportate dal Collegato lavoro si precisa che:

- qualora non si raggiunga alcun accordo fra le parti, la commissione di conciliazione propone la definizione bonaria della controversia. Se la proposta non viene accettata senza specifica motivazione, il giudice ne tiene conto in sede giudiziale;
- il giudice del lavoro, fallito il tentativo di conciliazione effettua una proposta transattiva e nel caso la stessa sia rifiutata senza giustificata motivazione, il giudice ne terrà conto ai fini del giudizio.



Si evince, come in tali circostanze la volontà delle parti sia circoscritta solo alla fase di sottoscrizione dell'accordo e non anche a quella di costituzione, in quanto la proposta viene fatta da un terzo soggetto, e pertanto si potrebbe applicare la tassazione separata.

A riguardo sarebbero necessari dei chiarimenti ministeriali.

Il regime di tassazione ordinaria trova applicazione con riferimento agli atti transattivi di tipo novativo ed a titolo di rinuncia del vincolo di solidarietà previsto a seguito della cessione del ramo di azienda.

L'INPS con propria circolare n.263/1997 ha sottolineato che *“le somme date per transazioni intervenute in relazione al rapporto di lavoro e nascenti da pretese vertenti su elementi imponibili, rientrano anch'esse nell'imponibile contributivo”*.

Transazione risolutiva

L'art.17 *“Tassazione separata”* comma 1 del TUIR dispone *“L'imposta si applica separatamente sui redditi derivanti da somme e valori percepiti al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dall'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro”*.

E' pacifico che, relativamente a transazioni risolutive trova applicazione la tassazione separata, mentre da un punto di vista contributivo sono escluse dalla base imponibile contributiva sia le somme che hanno origine dalla cessazione del rapporto che, quelle corrisposte in occasione della cessazione.

L'INPS con la circolare n.263/1997 ha fornito dei chiarimenti circa la formulazione di cui all'art.6 *“Determinazione del reddito da lavoro dipendente ai fini contributivi”* del DLgs. n.314/1997, il quale esclude dalla base imponibile contributiva oltre alle somme corrisposte a seguito della cessazione del rapporto di lavoro al fine di incentivare l'esodo, anche quelle erogate a seguito della predetta circolazione eccezion fatta per l'indennità sostitutiva del preavviso.

Pertanto, a far data dal 1° gennaio 1998 sono escluse dall'assoggettamento a contribuzione non solo situazioni di incentivazioni all'esodo bensì, *tutte quelle forme di erogazione prive di uno specifico titolo retributivo e corrisposte in sede di risoluzione del rapporto di lavoro e la cui funzione desumibile dalla volontà contrattuale o dall'atteggiarsi delle parti sia riconducibile a quella di agevolare lo scioglimento del rapporto*.

Alla luce di tali principi, le somme erogate a titolo di transazione novativa/risolutiva non sono soggette a contribuzione in quanto mancano di un titolo retributivo, diversamente le somme conseguite in sostituzione di redditi sono sempre imponibili.

In ultimo va analizzata l'ipotesi di una transazione risolutiva del rapporto di lavoro sottoscritta successivamente ad una sentenza che dichiarava l'illegittimità del licenziamento la reintegra del lavoratore, oltre al pagamento dei contributi relativi all'intervallo di tempo intercorrente dal giorno della cessazione a quello della reintegra.

A riguardo, la Suprema Corte con sentenza n.5639/2001 ha chiarito che *“Nell'ipotesi di licenziamento illegittimo, il rapporto di lavoro prosegue, anche in assenza di prestazioni lavorative e fino al momento della reintegra oppure, della transazione*.

Ne consegue che, il datore deve pagare i contributi previdenziali sulla somma corrisposta al lavoratore, definita in sede transattiva e sino all'ammontare corrispondente alla retribuzione dovuta in



base al contratto di lavoro”.

Relativamente alle transazioni risolutive, l'art.17 comma 1 lett. c) del TUIR dispone che, *le somme e i valori percepiti al netto delle spese legali sostenute, a titolo risarcitorio ovvero, nel contesto di procedure esecutive ovvero, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relative alla risoluzione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa*, sono imponibili e devono essere tassate separatamente.

Obbligo di fare, non fare e permettere

L'ultimo caso da analizzare riguarda particolari situazioni in cui la “lite” non è collegata al rapporto di lavoro subordinato e l'istituto della transazione si conclude con l'erogazione di una somma unicamente a titolo di “chiusura della lite”, senza il riconoscimento di alcuna delle pretese richieste.

Si pensi al caso in cui il datore di lavoro decide di non assumere più il soggetto inizialmente selezionato e proprio in virtù della promessa di assunzione inizia una vertenza contro il datore che si conclude con l'erogazione di un importo.

Sotto l'aspetto tributario la somma può essere classificata tra i redditi diversi ovvero tra i redditi derivanti dall'assunzione di “obblighi di fare, non fare o permettere”.

Diversamente sotto l'aspetto contributivo, le somme non sono soggette ad alcuna contribuzione poiché non collegabili al rapporto di lavoro e di conseguenza ad alcuna forma previdenziale.

Come di consueto, il nostro è unicamente un documento di aggiornamento sulle problematiche e sugli sviluppi del mondo del lavoro con l'intento dell'analisi e del necessario approfondimento.

Cordiali saluti

Cafasso & Figli
Circolari e News del Lavoro