



ASSOLOMBARDA
Confindustria Milano Monza e Brianza

Transazioni nell'ambito del rapporto di lavoro

Aspetti fiscali

Speaker

Massimo Cortese

12 ottobre 2016



D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (“TUIR”):

- art. 6 - *“Classificazione dei redditi”*;
- art. 17 - *“Tassazione separata”*;
- art. 19 - *“Indennità di fine rapporto”*
- art. 49 - *“Redditi di lavoro dipendente”*
- art. 51 - *“Determinazione del reddito di lavoro dipendente”*

Transazioni stipulate alla cessazione del rapporto



L'art. 17, co. 1, lettera a) dispone che **l'imposta si applica separatamente** alle “... **altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei predetti 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 **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 relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro”**”

Art. 19, comma 2: **Le altre indennità e somme indicate alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 17**, 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 (TFR).**

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

Art. 19, comma 1: 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.

Se in uno o più dei 5 anni di riferimento non vi sia stato reddito imponibile, l'aliquota media si calcola con riferimento agli anni in cui vi è stato reddito imponibile. Nell'ipotesi in cui non vi sia stato reddito imponibile per nessuno di tali anni, si applica l'aliquota stabilita dall'articolo 11 per il primo scaglione di reddito (23%).

Non rilevano le modalità di stipula dell'accordo (in sede giudiziale, in ambito sindacale o tramite scrittura privata)

Riguarda:

- ❑ l'erogazione di una somma concordata tra dipendente e datore di lavoro finalizzata alla cessazione anticipata del rapporto di lavoro;
- ❑ le somme corrisposte a titolo di incentivo all'esodo rientrano nell'ambito applicativo dell'art. 17, comma 1, lett. a) pertanto sono tassate con la medesima aliquota prevista per il TFR.

Incentivo all'esodo

Il DL 223/2006 ha abrogato, a decorrere dal 4 luglio 2006, la norma prevista dal comma 4-bis dell'art. 19 Tuir. La norma era volta ad agevolare l'incentivo all'esodo dei dipendenti prevedendo l'applicazione di una aliquota dimezzata, rispetto a quella prevista per la tassazione del TFR, alle somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto dei lavoratori con età superiore a 50 anni se donne e 55 se uomini.

La disposizione ha continuato ad applicarsi con riferimento:

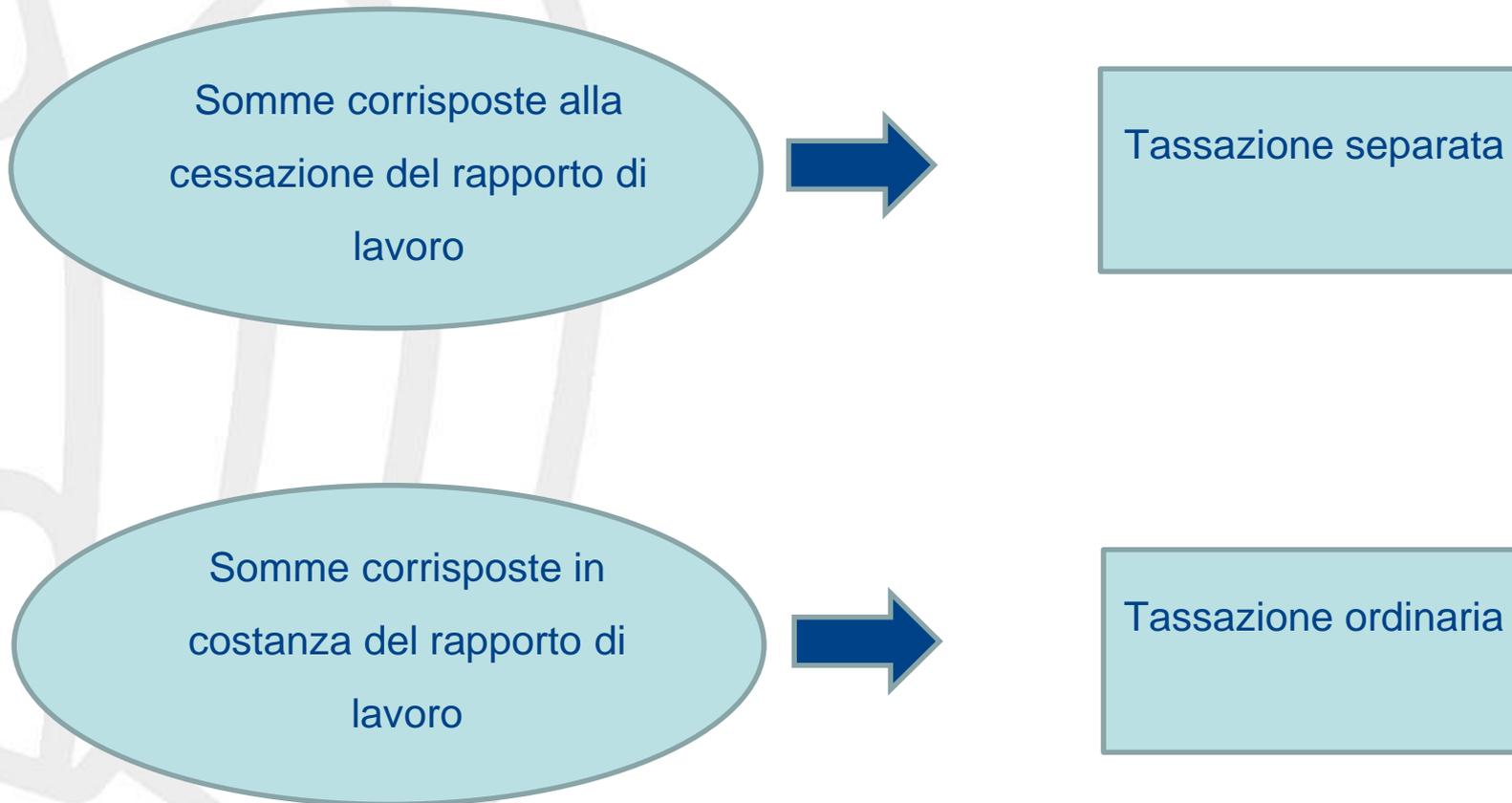
- alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati prima del 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del DL 223/2006;
- alle somme corrisposte in relazione a rapporti di lavoro cessati dal 4 luglio 2006, purché in attuazione di accordi o atti, aventi **data certa** anteriori al 4 luglio 2006.

L'art. 17, comma 1, lett. a) del Tuir, rimanda all'art. 2125 Cod. Civ.; pertanto potranno accedere al regime della tassazione separata unicamente quegli accordi che rispettano le condizioni indicate in tale disposizione.

E' importante conoscere le modalità di corresponsione del compenso, che può essere:

- periodico (inserito direttamente in busta paga);
- alla cessazione del rapporto di lavoro
 - ✓ una tantum;
 - ✓ liquidato periodicamente dalla data di cessazione del rapporto di lavoro

Patto di non concorrenza



Art. 17, comma 1, lett. b) regola il trattamento fiscale delle **transazioni intervenute nel corso del rapporto di lavoro subordinato** e **l'imposta si applica separatamente** sugli *“... 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, compresi i compensi e le indennità di cui a comma 1 dell'art. 50 e al comma 2 dell'art. 49”*.

Art 21 T.U.I.R. e art. 23, comma 2, lett. c) DPR n. 600/73: la ritenuta si determina applicando all'ammontare percepito, al netto dei contributi previdenziali, l'aliquota corrispondente alla metà dell'ammontare globale dei redditi di lavoro dipendente corrisposti dal datore di lavoro nel **biennio anteriore** all'anno in cui sono percepiti. Nel caso in cui in uno dei due anni non ci sia reddito si applica l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto dell'altro anno.

Qualora non vi sia alcun reddito nei due anni si applica l'aliquota minima vigente al momento del pagamento (23%)

Momento di stipula dell'accordo – regole fiscali

- ❑ $(\text{Reddito anno n. 1} + \text{reddito anno n. 2}) : 2$ media annuale del reddito del biennio
- ❑ Sul reddito medio si calcola l'Irpef in base alle aliquote vigenti e quindi l'incidenza media in percentuale di tale imposta sul reddito medio
- ❑ Tale percentuale corrisponde all'aliquota da applicare al reddito a tassazione separata
- ❑ Se in uno dei due anni precedenti non si è percepito alcun reddito, lo stesso calcolo si effettua sul 50% del reddito dell'unico anno
- ❑ Se in entrambi gli anni non si sono percepiti redditi si applica l'aliquota Irpef più bassa

Calcolo dell'incidenza media

$$\begin{aligned} 32.500,00 : 8.670,00 &= 100 : x \\ &= \frac{8.670,00 \times 100}{32.500,00} = 26,54 \end{aligned}$$

Calcolo dell'imposta

$$5.700,00 \times 26,67\% = \mathbf{1.520,19}$$

Transazioni stipulate nel corso del rapporto



CM 326/97: le somme e i valori percepiti a seguito di transazioni, diverse da quelle relative alla cessazione del rapporto di lavoro, quando non è rinvenibile alcuna delle condizioni richieste dall'articolo 17, comma 1, lettera b) (arretrati), sono soggetti a tassazione ordinaria

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;**
- rinuncia alla richiesta di reintegrazione nel posto di lavoro;
- Tfr;
- differenze retributive;
-

L'art. 6 del TUIR rappresenta la disposizione di riferimento in materia di risarcimento danni, stabilendo che i **proventi conseguiti in sostituzione dei redditi fondiari, di capitale, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, d'impresa, diversi**, *“... 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.*

Gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati”.

Somme aventi natura risarcitoria: **sono esenti da imposizione solo i risarcimenti generati da morte o invalidità permanente** (art. 6, comma 2, del Tuir)

Per un corretto trattamento fiscale delle somme risarcitorie è necessario distinguere tra **danno emergente** e **lucro cessante**

Il comma 2 dell'art. 6 del Tuir

- ❑ include nella base imponibile tutte le somme ed i proventi percepiti in sostituzione di un mancato guadagno e pertanto riconducibili nella categoria civilistica del lucro cessante;
- ❑ esclude le somme percepite a titolo di reintegrazione di spese sostenute e quindi riconducibili nella categoria del danno emergente.

Quindi, non costituiscono reddito imponibile le somme corrisposte a titolo di risarcimento di **un danno emergente**, come ad esempio:

- ❑ il risarcimento dei danni alla salute, all'immagine o danni esistenziali sofferti a causa di infortuni sul lavoro o demansionamento (Cass. n. 30433/08); (Devono esistere **validi elementi probatori** idonei a dimostrare l'esistenza di un danno emergente)
- ❑ 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).

Quanto detto è confermato dall'Amministrazione finanziaria nella Risoluzione 155 del 2002, secondo la quale, in tema di risarcimento danni o di indennizzi, vanno assoggettate a tassazione le somme corrisposte per integrare o sostituire la mancata percezione di redditi di lavoro, ovvero il mancato guadagno (lucro cessante).

Viceversa, laddove il risarcimento erogato indennizzi il percettore delle spese sostenute (danno emergente) e abbia, quindi, la mera funzione di reintegrazione patrimoniale, tale somma non sarà soggetta a tassazione.

Tali considerazioni sono valide a prescindere che la fonte dell'erogazione sia giudiziaria o transattiva.

Obbligo di fare, non fare e permettere

L'art. 67, comma 1, lett. I del Tuir, afferma che costituiscono redditi diversi (categoria residuale) le somme percepite a seguito dell'assunzione di obblighi:

- di fare (impegno a compiere una prestazione);
- di non fare (impegno a non compiere un atto la cui effettuazione rientra nell'ordinaria potestà del soggetto);
- di permettere (impegno a consentire che un terzo compia un determinato atto).

Tale fattispecie può ricorrere quando viene erogata una somma a fronte di un accordo transattivo concluso con riferimento ad una **promessa di assunzione** da parte di un'azienda non portata a compimento e il soggetto che non ottiene il posto di lavoro si impegna a non agire in giudizio per far valere la propria pretesa.

Obbligo di fare, non fare e permettere

La qualificazione come reddito diverso è stata sostenuta dall'Agenzia delle entrate nella Risoluzione 150/1996, relativa al trattamento tributario applicabile alle somme che le aziende private, tenute all'assunzione obbligatoria del personale ai sensi della L. 482/1968 (c.d. categorie protette) corrispondevano ai soggetti avviati al lavoro, al fine di ottenere da essi la rinuncia all'assunzione.

La circostanza che il rapporto di lavoro con i soggetti interessati non si costituisse ex lege, ma sulla base del successivo contratto, ha consentito all'Amministrazione finanziaria di non ritenere ancora esistente un rapporto di lavoro così da non ritenere applicabile le disposizioni di cui all'art. 49 e seguenti del Tuir.

La causa attributiva della somma era, invece, ravvisata nella rinuncia alla instaurazione del rapporto di lavoro con l'impresa e pertanto poteva essere ricondotta nella fattispecie di cui all'art. 67, comma 1, lett. l) Tuir.

Obbligo di fare, non fare e permettere

Le conclusioni esposte dall'Agenzia delle entrate nella Ris. 150/1996 non sono, normalmente, applicabili ai casi di transazione tra una società e i propri dipendenti.

In tale ipotesi, infatti, la rinuncia a future pretese da parte dell'ex dipendente rappresenta una naturale conseguenza del rapporto di lavoro preesistente, in relazione al quale le parti hanno voluto regolare alcuni aspetti per evitare potenziali controversie.

Pertanto, le somme in oggetto devono essere ricondotte nell'ambito del reddito di lavoro dipendente e conseguentemente assoggettate a tassazione con la stessa aliquota del TFR come "ogni altra ipotesi di erogazione di somme o di valori effettuata in occasione della cessazione del rapporto di lavoro".

Detti redditi concorrono alla formazione del reddito complessivo (tassato in via ordinaria) e sono soggetti alla ritenuta a titolo di acconto del 20% ai sensi dell'art. 25 del DPR n. 600/73

Art. 23, c. 2, D.P.R. n. 600/73 “La ritenuta da operare è determinata:...

- (d) sulla parte imponibile del trattamento di fine rapporto e delle indennità equipollenti e delle altre indennità e somme di cui all' articolo 17, comma 1, lettera a), del Tuir con i criteri di cui all'articolo 19 dello stesso testo unico;
- (c) sugli emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti di cui all'art. 17, comma 1, lett. b) del Tuir con i criteri di cui all'art. 21 dello stesso testo unico, intendendo per reddito complessivo netto l'ammontare globale dei redditi di lavoro dipendente corrisposti dal sostituto al sostituto nel biennio precedente, effettuando le detrazioni previste nell' art. 12 del Tuir.

Adempimenti del sostituto d'imposta

- ❑ Nel caso di transazioni sottoscritte in costanza di rapporto il sostituto deve operare le "normali" ritenute alla fonte;
- ❑ Nell'ipotesi di tassazione separata le imposte sono pagate:
 - in acconto tramite l'applicazione di una ritenuta da parte del sostituto;
 - a saldo tramite l'operazione di riliquidazione da parte dell'Amministrazione.

Quanto sopra può avere un impatto sulle **modalità di definizione del corrispettivo dell'accordo** (transazione o incentivo all'esodo).

Le parti, difatti, possono concordare un **importo netto ovvero un lordo**.

Adempimenti del sostituto d'imposta

Accade spesso nella prassi aziendale che al momento della stipula degli accordi transattivi collegati alla risoluzione del rapporto di lavoro vengano concordati degli **“importi netti”**;

In tali ipotesi è difficile stabilire a priori su chi ricada il maggior onere fiscale derivante dalla riliquidazione dell'imposta operata a posteriori dagli uffici finanziari.

Questo perché l'espressione **"importo netto"** utilizzata come formula nell'accordo può essere oggetto di diversa interpretazione:

- ❑ **l'ex dipendente** potrebbe ritenere che la garanzia si estenda anche alle maggiori imposte richieste al momento della riliquidazione;
- ❑ **il datore di lavoro** potrebbe invece intendere il suo obbligo contrattuale esaurito al momento dell'erogazione del netto risultante dalla busta paga in cui tali somme sono esposte.

Questa diversa interpretazione della clausola contrattuale, dopo anni dalla risoluzione del rapporto, può comportare il rischio di un nuovo contenzioso.

Questo rischio potrebbe essere sensibilmente ridotto qualora l'azienda preveda al momento delle transazioni **importi lordi** o specificando che le somme sono riconosciute semplicemente ***“al netto delle ritenute di legge operate dal sostituto d'imposta”***.

Questi accorgimenti mettono il sostituto al riparo dall'eventuale rischio di dover sopportare l'ulteriore onere fiscale derivante dalla riliquidazione delle imposte dovute sull'incentivo all'esodo effettuata dall'Amministrazione finanziaria.

Sentenza n. 1482 del 28 gennaio 2011 del Tribunale di Roma

Massima della sentenza:

*“La domanda con la quale un ex dipendente – che abbia raggiunto un accordo all’esodo a fronte del pagamento di una somma netta – chiede all’ex datore di lavoro il rimborso della maggiore imposta derivante dal ricalcolo eseguito dall’Agenzia delle Entrate nel triennio successivo ai sensi dell’art. 19 Tuir seconda parte è infondata e non meritevole di accoglimento perché il datore di lavoro ha adottato l’unico sistema di trattenuta fiscale che poteva utilizzare all’atto dell’erogazione dell’incentivo all’esodo, mentre l’Agenzia delle Entrate ha rideterminato l’imposta dovuta sull’incentivo all’esodo, e sul trattamento di fine rapporto, operando il ricalcolo sulla base dei dati esposti dal contribuente nel modello unico o nel modello 730; **ogni accordo volto all’accollo definitivo dell’onere tributario in capo al datore di lavoro, all’esito del ricalcolo da parte dell’Agenzia delle Entrate, con la previsione di una indennità di rimborso, sarebbe stato nullo”***

Imponibilità fiscale di somme corrisposte ai lavoratori in virtù di sentenze e di accordi transattivi

Provvedimento	Rapporto lavoro		Somme riconosciute	tassazione
SENTENZE	A	risoluzione	a titolo retributivo (anni precedenti ¹)	Separata (art. 17, lett. b TUIR)
			a titolo risarcitorio (lucro cessante ²)	
	B	costanza di rapporto	a titolo retributivo (anni precedenti ¹)	
			a titolo risarcitorio (lucro cessante ²)	

1. nel caso di retribuzioni relative allo stesso anno in cui viene effettuata la transazione, si applicherà, invece, la tassazione ordinaria;
2. Se il risarcimento è legato al danno emergente (es. somme riconosciute a titolo di reintegrazione di spese sostenute, danno biologico, ecc.), i relativi importi non sono soggetti a tassazione. Occorre, però, che sussista una prova tangibile della presenza dell'effettivo danno subito (es. certificati medici, fatture emesse da professionisti, ecc ...);

Imponibilità fiscale di somme corrisposte ai lavoratori in virtù di sentenze e di accordi transattivi

Provvedimento	Rapporto lavoro		Somme riconosciute	tassazione
TRANSAZIONI	A	risoluzione	a titolo retributivo (anni precedenti ¹)	Separata (art. 17, lett. a TUIR) (per incentivo esodo tassazione = TFR)
			a titolo di incentivo esodo	
			a titolo transattivo semplice (lucro cessante ²)	
			a titolo transattivo novativo (lucro cessante ²)	- se la transazione ha il solo scopo di prevenire una lite, senza legami col precedente rapporto di lavoro (es: promessa di assunzione): ritenuta d'acconto 20% ; - se la transazione è per rinuncia a diritti connessi al rapporto di lavoro: tassazione ordinaria ³ - se la somma è erogata in dipendenza della cessazione di questo: tassazione separata ⁴
	B	costanza di rapporto	a titolo retributivo (anni precedenti ¹)	Ordinaria (in questo caso le somme riconosciute sono sempre legate al rapporto di lavoro e, pertanto, non si applica mai la ritenuta d'acconto)
			a titolo transattivo semplice (lucro cessante ²)	
a titolo transattivo novativo (lucro cessante ³)				

3. Il Ministero delle Finanze ha stabilito nella Circ. n. 326/E/1997 che le somme erogate a seguito di transazioni, anche se novative, sono comunque riconducibili al rapporto di lavoro e sono tassabili come lo stesso;

4. Ai sensi dell'art. 17, comma 1, lettera a) del TUIR che prevede espressamente l'applicazione di tale modalità impositiva in relazione alle somme e valori percepiti a seguito di transazioni relative alla risoluzione del rapporto di lavoro.

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

Offerta facoltativa ad iniziativa datoriale:

- ❑ entro 60 giorni dal licenziamento;
- ❑ in una delle sedi di cui all'art. 2113, comma 4, c.c. e all'art. 76 D. Lgs. 276/2003 (c.d. sedi protette);
- ❑ una mensilità della retribuzione di riferimento per il calcolo del Tfr per ogni anno di servizio, in ogni caso in misura non inferiore a 2 e non superiore a 18 mensilità;
- ❑ l'importo offerto **non costituisce reddito imponibile sotto il profilo fiscale**, né è assoggettato a contribuzione previdenziale;
- ❑ consegna al lavoratore di un assegno circolare.

- ❑ Eventuali **ulteriori somme** corrisposte nella medesima sede conciliativa, anche in base a titoli diversi, sono ammesse, ma sottoposte **al regime fiscale ordinario**;
- ❑ L'accettazione dell'assegno determina l'estinzione del rapporto di lavoro alla data del licenziamento e la rinuncia all'impugnazione del licenziamento, anche laddove già proposta.



ASSOLOMBARDA

Confindustria Milano Monza e Brianza

www.assolombarda.it
www.farvolaremilano.it
www.assolombardanews.it
Seguici su     