

Il giurista del lavoro n. 8-9/2019

Tassazione delle somme a titolo di transazione intervenuta a seguito di impugnativa del licenziamento illegittimo

di Dario Fiori – consulente del lavoro e dottore commercialista

La tassazione separata dei redditi di lavoro dipendente e assimilati ha la funzione di correggere il principio generale dell'onnicomprendività del reddito da lavoro dipendente, assoggettato a tassazione ordinaria progressiva, con riferimento a quelle somme maturate durante l'intero arco (o parte) della vita lavorativa del percettore e per alcune fattispecie espressamente individuate dal Legislatore tributario. La Cassazione, con la [sentenza n. 11634/2019](#), interviene sulle modalità di applicazione della tassazione separata nel caso di somme ricevute a seguito di un accordo transattivo stipulato a fronte della rinuncia dell'impugnazione di un licenziamento.

Introduzione

Come rilevato dalla Corte Costituzionale¹, le finalità sottese alla previsione dello speciale sistema della tassazione separata²:

“vanno ricercate nella esigenza di attenuare gli effetti negativi derivanti dalla rigida applicazione del “principio di cassa” nei riguardi di redditi formati nel corso di periodi d'imposta precedenti quello di percezione delle somme (...) dunque la ratio dell'istituto in esame è quella di evitare il determinarsi di una iniqua applicazione del meccanismo della progressività dell'Irpef”.

Proprio tale funzione agevolativa, con conseguente interpretazione restrittiva, ha determinato innumerevoli controversie tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria riguardo all'esatta definizione dell'ambito di applicazione della tassazione separata, come dimostra la sentenza in commento. Prima di esaminare la vicenda trattata dalla Suprema Corte è opportuno analizzare i seguenti aspetti:

¹ Sentenze n. 287/1996 e n. 142/2014.

² Di cui all'articolo 17, Tuir, per l'individuazione dei redditi soggetti a tale metodologia impositiva, e gli articoli 19 e 21, Tuir, per la disciplina delle modalità impositive.

- inquadramento tributario delle somme ricevute a seguito di transazione;
- analisi della norma³ in merito all'applicazione della tassazione separata.

Le somme ricevute a seguito di transazione: lucro cessante o danno emergente

Gli importi concordati in sede di transazioni soggiacciono alla previsione dell'[articolo 6](#), comma 2, Tuir, norma di attrazione generale delle somme corrisposte, all'interno delle categorie reddituali previste al comma 1 del medesimo articolo, rubricato "Classificazione dei redditi":

"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 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".

Dall'interpretazione letterale della norma, si possono distinguere le somme percepite a fronte della perdita di redditi (lucro cessante) da quelle destinate a reintegrare il patrimonio del percettore (danno emergente).

Pertanto, le somme percepite a titolo di lucro cessante rappresentano redditi tassati a pieno titolo, mentre quelle percepite a titolo di risarcimento del danno emergente⁴ sono escluse, in via generale, dalla nozione di reddito.

Ai sensi dell'articolo 6, Tuir, restano, invece, assoggettati a tassazione gli indennizzi inquadrabili nella fattispecie di lucro cessante, in quanto sostitutivi del reddito che il danneggiato non ha potuto ricevere a causa dell'evento lesivo. Altro riferimento normativo fondamentale in materia di determinazione del reddito di lavoro dipendente è l'[articolo 51](#), Tuir, il quale dispone, al comma 1:

"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".

Il D.Lgs. 314/1997 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

³ Si veda nota n. 2.

⁴ A titolo a titolo puramente esemplificativo, ma non esaustivo, possono essere ricomprese nella nozione di danno emergente: il risarcimento per un danno alla salute o un danno esistenziale cagionato da un'accertata dequalificazione professionale; le somme percepite dal dipendente in via transattiva per aver subito perdite di energie psicofisiche a seguito di lavoro straordinario prestato oltre l'orario massimo; il risarcimento dei danni all'immagine e alla professionalità causati dalla mancata promozione a una qualifica superiore.

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*”.

Un'analisi accorta è fondamentale per determinare le somme che rientrano nella fattispecie astratta di lucro cessante. Una volta accertata l'imponibilità di tali importi è necessario individuare la corretta modalità di tassazione da applicare. 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 (...)”.

Per completezza d'informazione si ricorda che 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:

- 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.

Ai sensi dell'[articolo 23](#), D.P.R. 600/1973, alle situazioni elencate viene applicata un'aliquota di tassazione media del biennio precedente secondo le modalità previste dall'[articolo 21](#), Tuir. La *ratio* della norma è il rispetto del principio costituzionale di capacità contributiva ([articolo 53](#), Costituzione), evitando gli effetti negativi di una tassazione ordinaria pregiudizievole per il contribuente, in relazione a redditi percepiti in ritardo rispetto al loro periodo di maturazione.

Tassazione separata e transazioni relative alla risoluzione del rapporto di lavoro

Aspetti tributari

L'[articolo 17](#), Tuir, rubricato “Tassazione separata”, al comma 1, lettera a), dispone che l'imposta si applica separatamente sui redditi derivanti da:

“trattamento di fine rapporto di cui all'articolo 2120 del codice civile (...) altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei predetti rapporti, comprese l'indennità di preavviso, somme e 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”.

Nella medesima lettera a) del predetto articolo 17, comma 1, risultano presenti sia la fattispecie di “trattamento di fine rapporto” che di “altre indennità e somme percepite (...) a seguito di (...) transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro”.

L'[articolo 19](#), comma 1, secondo periodo, Tuir, rubricato “Indennità di fine rapporto”, recita:

“(…) 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”.

Pertanto, dal combinato disposto degli articoli 17 e 19, Tuir, appare chiara l'applicabilità, alle altre indennità e somme percepite a seguito di transazioni relative alla risoluzione del rapporto di lavoro, della tassazione separata secondo l'aliquota di tassazione del Tfr, in base all'aliquota media di tassazione dei cinque anni precedenti.

Le modalità di tassazione degli altri redditi da tassare separatamente, di cui all'articolo 17, comma 1, lettere da b) a n-bis), Tuir, sono invece definite dall'[articolo 21](#), comma 1, Tuir, che prevede:

“Per gli altri redditi tassati separatamente⁵, (...) 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, nelle lettere b), c-bis) e n-bis) del comma 1 dell'articolo 17, all'anno in cui sono percepiti”.

Aspetti previdenziali

In materia previdenziale, l'[articolo 12](#), comma 4, L. 153/1969, come modificato dall'[articolo 6](#), D.Lgs. 314/1997, esclude dalla base imponibile contributiva, oltre alle somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori, quelle la cui erogazione trae origine dalla predetta cessazione, fatta salva l'imponibilità dell'indennità sostitutiva del preavviso.

⁵ Si precisa che per i redditi di cui all'articolo 17, comma 1, lettera g), e di quelli imputati ai soci in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, di cui alla lettera l) del medesimo articolo 17, comma 1, l'articolo 21, comma 1, Tuir, prevede che l'imposta è determinata applicando all'ammontare conseguito o imputato, l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui i redditi sono stati rispettivamente conseguiti o imputati.

L'Inps, con la [circolare n. 263/1997](#), ha chiarito che il nuovo articolo 12:

“amplia il campo della esclusione estendendolo alle altre somme la cui erogazione trae origine dalla cessazione del lavoro proprio nell'intento di eliminare gli effetti distorsivi sulla base imponibile e pensionabile”. Pertanto, dal 1° gennaio 1998, sono escluse dall'obbligo di assoggettamento a contribuzione, oltre alle incentivazioni all'esodo, “tutte quelle forme di erogazione prive di uno specifico titolo retributivo, corrisposte in sede di risoluzione di 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”.

Si può affermare che le somme corrisposte in virtù di accordi transattivi risolutivi non devono essere assoggettate a contribuzione, quando manca uno specifico titolo retributivo, mentre le somme conseguite in sostituzione di redditi risultano sempre imponibili.

In ultimo, per le transazioni risolutive va ricordato che, ai sensi dell'[articolo 17](#), comma 1, lettera c), Tuir, 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 continuative, sono imponibili e devono essere tassati separatamente, secondo le regole di cui all'[articolo 24](#), comma 1, D.P.R. 600/1973, il sostituto d'imposta deve provvedere a operare una ritenuta ai fini Irpef del 20%.

Obbligo di fare, non fare e permettere

Altra fattispecie, che per questione di completezza si ritiene opportuno analizzare, è collegabile a situazioni in cui la lite non sorge in costanza di un rapporto di lavoro dipendente in essere, inoltre la transazione si definisce senza il riconoscimento alcuno delle pretese richieste e con corresponsione di un importo a chiusura della lite insorta. Sotto l'aspetto tributario non siamo di fronte a un importo che sfugge dal prelievo fiscale, in quanto in questi casi la predetta somma può essere ricondotta tra i redditi diversi ai sensi dell'[articolo 67](#), comma 1, lettera l), Tuir, ossia tra i redditi derivanti dall'assunzione di “*obblighi di fare, non fare o permettere*”.

ESEMPIO 1

A fronte di un impegno nell'assunzione, il datore di lavoro decide di non assumere il soggetto selezionato. Il soggetto, in virtù della promessa di assunzione, inizia una vertenza con il datore di

lavoro, che si conclude con un importo a titolo di transazione al fine di chiudere e dirimere la lite insorta e ogni ulteriore pretesa.

ESEMPIO 2

Il dipendente di una società appaltatrice richiede il riconoscimento del rapporto di lavoro subordinato con la società appaltante; iniziata la lite, la società appaltante, pur non riconoscendo alcuna delle pretese del lavoratore, decide di chiudere la lite con un importo a titolo di transazione, impegnando il lavoratore a non proseguire nella vertenza.

I soggetti che nei 2 esempi non ottengono il riconoscimento del rapporto di lavoro si impegnano a non agire in giudizio per far valere la propria pretesa e, pertanto, a fronte di ciò, ottengono un importo che rientra nella categoria dei redditi diversi tra gli obblighi di fare, non fare e permettere di cui all'[articolo 67](#), comma 1, lettera l), Tuir. Non siamo pertanto, in presenza di un rapporto di lavoro subordinato formalmente costituito, ma di una pretesa, in fase di lite, non riconosciuta e chiusa con una transazione.

In merito alle somme erogate per l'assunzione di "*obblighi di fare, non fare e permettere*", l'[articolo 36](#), comma 24, D.L. 223/2006, convertito con modifiche dalla L. 248/2006, ha introdotto l'obbligo per i sostituti d'imposta di effettuare la ritenuta a titolo di acconto Irpef nella misura del 20% ([articolo 25](#), D.P.R. 600/1973).

Infine, da un punto di vista contributivo, le predette somme non saranno assoggettate a contributi, in quanto in nessun modo collegabili al rapporto di lavoro subordinato ovvero riconducibili a forme di tutela previdenziale collegate al lavoro parasubordinato o autonomo.

La sentenza di Cassazione n. 11634/2019

La vicenda riguarda la liquidazione operata dall'Agenzia delle entrate sulla somma percepita da un lavoratore in sede di conciliazione giudiziale, a fronte della rinuncia a proseguire la lite relativa all'impugnazione del licenziamento.

Va subito precisato che, nel caso di specie, non è contestata la tassazione separata delle somme percepite dal lavoratore per effetto della transazione relativa alla cessazione del rapporto di lavoro; parimenti, risulta non controverso che le somme sono state percepite dal lavoratore per effetto di un accordo transattivo stipulato per porre fine a una lite intentata dallo stesso a seguito di licenziamento; invece, è controversa la modalità di tassazione, cioè l'aliquota

applicabile al caso di specie ai sensi dell'[articolo 19](#), comma 1, oppure dell'[articolo 21](#), comma 1, Tuir.

Il contribuente contestava la riliquidazione dell'imposta operata dall'Ufficio, in quanto calcolata in base all'aliquota media di tassazione dei 5 anni precedenti a quello in cui è maturato il diritto alla percezione, quindi applicando l'articolo 19, Tuir, invece dell'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto dello stesso contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui è sorto il diritto alla percezione, ai sensi dell'articolo 21, Tuir.

La CTP adita accoglieva il ricorso del contribuente, considerando errata la liquidazione operata dall'Ufficio e ritenendo che andasse calcolata con riferimento al biennio 2000-2001, ai sensi dell'articolo 21, Tuir. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate proponeva appello, lamentando la violazione degli articoli [17](#) e 19, Tuir.

La CTR rigettava l'appello dell'Ufficio, condannandolo anche alle spese di giudizio, ritenendo errata la liquidazione dell'imposta come riportata nella cartella di pagamento in quanto

"l'importo tassato non si riferisce a trattamento di fine rapporto, ma a somme dovute a titolo di transazione derivante da verbale di conciliazione e quindi assoggettate al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 21".

Contro tale sentenza l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, adducendo un unico motivo, proposto ai sensi dell'[articolo 360](#), comma 1, n. 3, c.p.c., ovvero lamentando la violazione e/o falsa applicazione dell'articolo 17, comma 1, lettera a), e articolo 19, comma 1, secondo periodo, Tuir.

La CTR, con la sentenza impugnata, ha ritenuto che la somma percepita dal contribuente a seguito di accordo transattivo con il proprio datore di lavoro dovesse essere soggetta alla tassazione prevista dall'articolo 21, Tuir, quindi determinata in base all'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui è sorto il diritto alla percezione. Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria ricorrente, invece, la somma percepita deve essere assoggettata alla modalità di tassazione prevista dall'articolo 19, Tuir, quindi applicando l'aliquota media degli ultimi 5 anni precedenti a quello di cessazione del rapporto di lavoro, in quanto rientrante nella categoria "*altre indennità e somme*" percepite in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro, come previsto dall'[articolo 17](#), comma 1, lettera a), ultimo periodo, Tuir.

La Suprema Corte nel suo ragionamento afferma:

"Trattandosi di somma percepita dal lavoratore "a seguito di transazioni relative alla risoluzione del rapporto di lavoro", come espressamente recita il TUIR, art. 17, comma 1, lett. a), tale somma è soggetta alla modalità di tassazione prevista dal TUIR, art. 19: anche se può apparire che l'importo

tassato non si riferisca al trattamento di fine rapporto, le somme percepite a seguito di transazioni relative alla risoluzione del rapporto di lavoro sono tassate secondo le modalità previste per il TFR, come nel caso di specie⁶.

L'[articolo 21](#), Tuir, ritenuto dalla CTR applicabile al caso di specie, invece, disciplina le modalità di tassazione dei redditi previsti dall'articolo 17, comma 1, lettere da b) a n-bis) (emolumenti arretrati, indennità per la cessazione dei rapporti co.co.co. e di altri redditi soggetti a tassazione separata), Tuir, prevedendo la riliquidazione dell'imposta dovuta in base all'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto.

Alla luce delle considerazioni che precedono, secondo la Suprema Corte, appare evidente l'erronea riconduzione fatta dalla CTR con la sentenza impugnata alla fattispecie di cui all'articolo 21, Tuir, della somma percepita dal contribuente a seguito della transazione, fattispecie che è diversa da quella che regola specificatamente il caso di specie del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui è sorto il diritto alla percezione.

Pertanto, la Cassazione, decidendo nel merito, accoglie la tesi dell'Amministrazione finanziaria, rigetta il ricorso introduttivo proposto dal contribuente, e lo condanna al pagamento delle spese del giudizio di legittimità.

⁶ Cass. n. 24988/2015 e n. 25471/2018.