

UNIVERSITA' DEGLI STUDI
DI MODENA E REGGIO EMILIA

Dottorato di Ricerca in Relazioni di Lavoro
(nell'ambito della Scuola di dottorato in Relazioni di Lavoro)

Ciclo XXV

I TRATTAMENTI ECONOMICI CORRELATI ALLE
TRANSAZIONI IN MATERIA DI LAVORO:
ASPETTI FISCALI E CONTRIBUTIVI

Candidato Stefano MALAGOLI (firma) _____

Relatore (Tutor): Chiar.mo Prof. Francesco BASENGHI

Direttore della Scuola di Dottorato: Chiar.mo Prof. Luigi Enrico GOLZIO

Ai miei genitori.

INDICE

CAPITOLO I

- 1.1. Introduzione pag. 5
- 1.2. Il concetto di transazione pag. 6
- 1.3. La transazione novativa pag. 10
- 1.4. La transazione novativa nei rapporti di lavoro pag. 15

CAPITOLO II

- 2.1. Premessa pag. 26
- 2.2. Il reddito di lavoro dipendente pag. 26
- 2.3. Legami tra transazione novativa e imponibile fiscale pag. 31
- 2.4. La questione dei ritorsi reddituali e patrimoniali pag. 36
- 2.5. Una proposta alternativa pag. 43

CAPITOLO III

- 3.1. I riflessi contributivi delle transazioni novative pag. 46

APPENDICE pag. 55

BIBLIOGRAFIA pag. 83

CAPITOLO I

1.1 Introduzione

Il termine “transazione” deriva dal tema latino *transigere*, venire a patti, composto dai lemmi *trans* (oltre) e *àgere* (condurre) e pertanto spingere al di là, condurre fino al suo termine. Traendo spunto dal significato etimologico della parola, risulta allora più semplice contestualizzare il primo comma dell’articolo 1965 del nostro Codice Civile quando norma la transazione quale “contratto con il quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro”, riprendendo nei contenuti quanto espresso in precedenza nel vecchio codice del 1865 che, all’articolo 1764, definiva la transazione “contratto con cui le parti, dando, promettendo o ritenendo ciascuna qualche cosa, pongono fine ad una lite già cominciata o prevengono una lite che può sorgere”.

Va da sé che l’intenzione del legislatore è da sempre stata quella di concedere uno strumento autonomo per dirimere una controversia giuridica basata sul reciproco sacrificio delle parti e che ne consenta il superamento della lite senza l’intervento del giudice.

Purtroppo, però, la formulazione permissiva del Codice Civile ha comportato la nascita di ancora non sopiti confronti dottrinari e giurisprudenziali sul tema, rendendo questo argomento, e ancor più la specifica variante novativa, *materia subtilis atque difficilis*¹.

¹ GENNARI, La risoluzione della transazione novativa, Milano, 2005.

Per poterne apprezzare compiutamente le potenzialità, risulta pertanto indispensabile procedere con ordine contestualizzando e dando piena dignità allo strumento, per poter procedere, poi, con la transazione novativa in senso stretto e sfociando, infine, nel particolare caso applicato ai contratti di lavoro.

1.2 Il contratto di transazione

Nel codice civile vigente la transazione è collocata tra gli altri contratti speciali al capo XXV del libro IV.

Stante la sua natura particolare, come appena detto, sulla tipologia contrattuale di questo strumento si è a lungo discusso in passato sia per l'ampiezza dell'oggetto, sia sugli effetti ed ancora perché una parte della dottrina ebbe perfino a negare la natura contrattuale della transazione definendola, al contrario, quale combinazione di due negozi².

Piuttosto, risulta particolarmente interessante soffermarsi sulla questione dell'oggetto nel contratto di transazione perché in questa forma di accordo manca una vera e propria prestazione caratteristica³, basandosi l'intero apparato su una situazione di litigio e su indispensabili concessioni reciproche senza che ne sia definito a priori il contenuto.

Ecco, dunque, che la natura contrattuale della transazione si dispiega tramite la prestazione e il suo fine: la risoluzione di una

² CARNELUTTI, La transazione è un contratto?, in RDPC, 1953.

³ FRANZONI, La Transazione, Padova, 2001.

lite potenziale o già in atto, assumendo le forme e i contenuti più vari.

Recita in tal senso Nicolò: “la funzione della transazione (composizione della lite) è tale, che può essere realizzata di regola attraverso un qualsiasi contenuto (reciproche concessioni), e niente osta che tale contenuto sia formato dagli elementi che sono normalmente tipici di altri schemi negoziali (vendita, donazione ecc..). Ma deve indubbiamente ritenersi che allorquando questi elementi entrino a far parte del contenuto concreto del negozio transattivo, perdono la loro individualità come elementi tipici di un dato schema nominato ed acquistano una nuova autonomia sotto il riflesso della causa della transazione cui sono adattati. Non si può dire perciò che nella transazione può essere contenuta ad es. una vendita o una donazione. Il trasferimento oneroso o gratuito di una cosa in tanto costituisce lo schema vendita o donazione in quanto realizza la funzione propria di questo, non già funzione (tipica) ulteriore e diversa, quale sarebbe quella della composizione della lite”⁴.

Ne consegue, quindi, che la transazione sfrutta le altre tipologie contrattuali dalle quali carpisce la forma e il contenuto normativo che in questo contesto rappresentano il mezzo tramite il quale la transazione esplica il proprio scopo. Riassumendo ancora più semplicemente: la transazione riesce a

⁴ NICOLÒ, Il riconoscimento e la transazione nel problema della rinnovazione del negozio e della novazione dell'obbligazione, Messina, 1934.

compersi prendendo a prestito le altre forme contrattuali scegliendo, di volta in volta, quelle più idonee a recepire le reciproche concessioni delle parti, grazie alle quali la *res litigiosa* viene superata.

La transazione assume allora una “funzione assolvibile da qualsiasi prestazione”⁵ grazie alle quali le parti possono dipanare le proprie divergenze.

Decisiva diventa allora la situazione di litigio, tramite la quale è possibile ricadere nella fattispecie contrattuale transattiva ed in tal senso interviene la Cassazione con la seguente articolata definizione: “La lite insorta o che può insorgere, quale presupposto della transazione a norma dell’art. 1965 c.c., sussiste quando una parte avanzi o possa avanzare una pretesa circa la titolarità di un diritto, al quale siano correlati obbligazioni o doveri dell’altra parte, e quest’ultima contesti o possa contestare l’esistenza od attualità di detto diritto, ovvero assuma o possa assumere l’esistenza a sua volta di un proprio diritto, cui siano ricollegabili obblighi o doveri della prima”⁶.

Da notarsi quanto sia chiaro, come attestato espressamente dalla stessa Corte, che affinché possa parlarsi di transazione debba esserci una contestazione dei diritti spettanti tra le controparti; senza tale disaccordo non ricorrono i presupposti minimi per porre le basi di una valida transazione.

⁵ DEL PRATO, *La transazione*, Milano, 1992.

⁶ CASS., 9 novembre 1983, n.6636.

In merito alle reciproche concessioni si può tranquillamente affermare che non è previsto un *quid medium* rapportato alle concessioni da ciascuno concordate. Questo aspetto riveste importanti conseguenze sulla annullabilità o nullità della transazione per la cui validità non è richiesto che vi sia proporzione sui *quantum* di ciascun pretendente, bensì è sufficiente che entrambi abbiano ridimensionato le proprie pretese; concetto che in giurisprudenza viene riassunto dal brocardo *aliquid datum, aliquid retentum*: “in tema di transazione, le reciproche concessioni, cui si riferisce il 1° co. art. 1965 c.c., devono essere intese in correlazione con le reciproche pretese e contestazioni e non già in relazione ai diritti effettivamente a ciascuna delle parti spettanti”⁷.

L’obbligatorietà di concessioni comporta quindi la necessaria onerosità di questo contratto, poiché ciascuna delle parti, accettando di risolvere il conflitto su una posizione intermedia, accetta l’eventualità di un sacrificio patrimoniale e ne sottolinea la sua essenza sinallagmatica dato che la corrispettività delle prestazioni è prevista per legge.

Legato, anche ma non solo, a quest’ultima considerazione è il concetto di *res dubia*.

L’incertezza è variabile chiave nella transazione che nel vasto dibattito dottrinale e giurisprudenziale è stata identificata ora con la possibilità della lite che può sorgere, ora con la fondatezza delle pretese od ancora con l’esito della lite. E’

⁷ CASS., 4 settembre 1990, n.9114.

opinione condivisa che la legge non richieda questo requisito, ed è altrettanto evidente che la facoltà lasciata alle parti sull'utilizzo di questo strumento consenta l'eliminazione del rischio di aleatorietà sul giudizio di rito.

A chiusura di questo paragrafo introduttivo sulla transazione preme riportare un intervento della Suprema Corte che ripercorre, in poche battute, i tratti salienti di questa disciplina: “affinché un negozio possa essere considerato transattivo è necessario, da un lato, che esso abbia ad oggetto una *res dubia*, e cioè cada sopra un rapporto giuridico avente, almeno nell'opinione delle parti, carattere di incertezza, e, dall'altro lato, che, nell'intento di far cessare la situazione di dubbio venutasi a creare tra loro, i contraenti si facciano delle concessioni reciproche, nel senso che l'uno sacrifichi qualcuna delle sue pretese in favore dell'altro, indipendentemente da qualsiasi rapporto di equivalenza tra *datum et retentum*⁸”.

1.3 La transazione novativa

Nell'alveo del contratto di transazione riveste, ai nostri fini, particolare rilevanza la questione della transazione novativa.

Dibattiti su posizioni discordanti in merito all'utilizzo di questo strumento, discutono sul fatto di come il contratto originario, oggetto di lite, venga sostituito con un nuovo rapporto; le implicazioni di carattere fiscale e contributivo sulla efficacia di

⁸ CASS., 10 luglio 1985, n.4106.

questa soluzione, come vedremo in seguito, ne richiedono un'analisi più approfondita.

La transazione comporta che all'accordo esistente vengano apportati "cambiamenti" in misura tale che la nuova soluzione, condivisa dalle parti, abbia sanato la situazione di lite in essere o potenziale; la portata di queste modifiche determina se il rapporto esistente continui a far valere i propri effetti, oppure se venga sostituito da uno completamente nuovo. Questa differenza separa il confine tra transazione non novativa e transazione novativa e, riprendendo le parole di uno dei massimi esponenti sull'argomento, il punto decisivo ricade, per l'appunto, sulla "misura della sostituzione"⁹.

L'argomento si incontra nell'articolo 1976 c.c. quando, disciplinando la risoluzione della transazione per inadempimento, viene introdotto il concetto di rapporto estinto per novazione ma non viene spiegato quando, in concreto, si addivenga a questa fattispecie e, soprattutto, quali eventuali legami ci siano con la novazione prevista nell'articolo 1230 c.c..

Posto che la disamina del dibattito sulle assonanze ed anomalie tra transazione novativa e novazione non formano oggetto di questo approfondimento, si preferisce continuare ponendo enfasi sulle condizioni che generano inequivocabilmente un rapporto transattivo novativo.

La seguente sentenza basa tale discriminazione nella volontà espressa nell'accordo: "l'obbligazione scaturente dal negozio transattivo

⁹ SANTORO - PASSARELLI, La transazione, Napoli, 1986.

è, nella transazione cosiddetta novativa (che ricorre allorché le parti esprimono la volontà di estinguere il precedente rapporto da cui sorgono le contrapposte pretese), autonoma ed indipendente rispetto al rapporto precedente; quest'ultimo rimane, invece, operativo, anche se modificato nel suo contenuto per effetto delle reciproche concessioni, nella transazione propria e non novativa (che ricorre allorché le parti, senza eliminare la precedente forma negoziale, provvedono soltanto a disporre modifiche della stessa)¹⁰ o, certamente meglio, "la transazione, pur modificando la fonte del rapporto giuridico preesistente, non ne determina necessariamente l'estinzione, in quanto, fuori dall'ipotesi di un'espressa manifestazione di volontà della parti in tal senso, l'eventuale efficacia novativa della transazione discende da una situazione di oggettiva incompatibilità nella quale i due rapporti, quello preesistente e quello nuovo, vengono a trovarsi; pertanto, per determinare il carattere novativo o conservativo della transazione, occorre accertare se le parti, nel comporre l'originario rapporto litigioso, abbiano inteso o meno addivenire alla conclusione di un nuovo rapporto diretto a costituire, in sostituzione di quello precedente, nuove ed autonome situazioni e tale accertamento va effettuato in base ad elementi interpretativi desunti dalla volontà delle parti e dal tenore delle clausole contrattuali, valutando specificamente la compatibilità

¹⁰ App. Roma, 13 gennaio 1987.

della transazione con le obbligazioni scaturenti dal precedente rapporto”¹¹.

Ecco dunque che la transazione novativa assume carattere eccezionale rispetto alla transazione conservativa e affinché si addivenga a tale fattispecie il contratto fonte di lite deve cessare di manifestare i propri effetti, sostituito da uno nuovo oggetto di accordo: *animus novandi*.

Ancora, si può asserire che la transazione conservativa riguardi solo una parte del contratto, mentre quella novativa lo coinvolge nella sua interezza e così nel primo caso ci si limita a regolamentare il rapporto in conflitto mentre nel secondo vi è “il mutamento del titolo originario dal quale deriva l’obbligazione”¹².

Una parte minoritaria della dottrina ritiene che ogni transazione sia sostanzialmente novativa ad eccezione di quei casi in cui le parti, mantenendo l’oggetto della lite immutato, si limitino ad apportare modifiche accidentali sufficienti a sanare la lite¹³.

In ogni caso è opinione comune che l’estinzione del rapporto originario, e causa di lite, non avvenga in modo automatico con la transazione, ma che questa conseguenza debba essere esplicitamente manifestata dai contraenti; in caso contrario lo

¹¹ CASS., 5 marzo 1986, n.1400.

¹² FRANZONI, op.cit.

¹³ D’ONOFRIO, Della Transazione, Bologna, 1974.

stesso continuerà a manifestare i propri effetti per quanto non modificato dalle reciproche concessioni¹⁴.

Nel caso in cui, invece, l'accordo sopraggiunto sia incompatibile con l'obbligazione originaria, scientemente voluto oppure no, *l'animus novandi* ne deriva di conseguenza ed è indubbia la sua portata novativa¹⁵.

In questo senso si allinea anche la Suprema Corte nel modo seguente: “la transazione pur non modificando la fonte del rapporto giuridico preesistente, non ne determina necessariamente l'estinzione in quanto, fuori dell'ipotesi di espressa manifestazione di volontà delle parti in tal senso, l'eventuale efficacia novativa della transazione dipende da una situazione di obiettiva incompatibilità nella quale i due rapporti – quello preesistente e quello nuovo – vengono a trovarsi; pertanto per determinare il carattere novativo o conservativo della transazione, occorre accertare se le parti, nel comporre l'originario rapporto litigioso abbiano inteso o meno addivenire alla conclusione di un nuovo rapporto diretto a costituire, in sostituzione di quello precedente, nuove ed autonome situazioni giuridiche”¹⁶ ed ancora “la transazione può avere efficacia novativa quando ne risulti una situazione di oggettiva incompatibilità tra il rapporto preesistente e quello avente causa nell'accordo transattivo. In tal caso *l'animus novandi* può

¹⁴ VALSECCHI, Il giuoco e la scommessa. La transazione, Milano, 1986.

¹⁵ NICOLÒ, op. cit..

¹⁶ CASS., 9 dicembre 1996, n.10937.

desumersi per implicito da fatti concludenti, il cui accertamento costituisce un apprezzamento di fatto riservato al giudice del merito ed incensurabile in sede di legittimità se sorretto da adeguata e corretta motivazione¹⁷.

Va da sé, come peraltro espressamente indicato in chiusura dell'ultima sentenza, che qualora sorga una contestazione sul carattere novativo o conservativo della transazione, tale verifica compete al giudice di merito.

1.4 La transazione novativa nei rapporti di lavoro.

Nell'alveo dei rapporti di lavoro, la transazione prende le basi da conflitti inerenti l'accordo tra datore di lavoro e lavoratore ed affinché la stessa possa assumere carattere novativo, la lite deve vertere su un diritto contestato e non semplicemente su aspetti di carattere economico.

I risvolti fiscali e previdenziali, come vedremo in seguito, derivanti dal fatto che la transazione in materia di lavoro sia novativa oppure no, impongono una disamina specifica sull'argomento.

In primis preme introdurre la particolare limitazione alla disponibilità dei diritti, propria esclusivamente della contrattualistica giuslavoristica.

L'articolo 1966 del codice civile così recita: "Per transigere le parti devono avere la capacità di disporre dei diritti che formano oggetto della lite. La transazione è nulla se tali diritti, per loro

¹⁷ CASS., 15 novembre 1997, n.11330.

natura o per espressa disposizione di legge, sono sottratti alla disponibilità delle parti”.

Tralasciando le differenti opinioni in dottrina sulla portata *latu sensu* della norma, conviene soffermarsi sulle implicazioni dell'articolo 2113 codice civile che, con l'approvazione della legge n. 533 del 1973, ha introdotto una particolare disciplina al rito del lavoro e pertanto, qualora oggetto della transazione siano diritti indisponibili dei lavoratori, è obbligatorio rispettare il regime speciale ivi previsto.

L'articolo 2113 cod. civ., constatando la disparità negoziale tra datore di lavoro e lavoratore, si preoccupa di tutelare la parte più debole propugnando che “le rinunzie e le transazioni che hanno per oggetto diritti del prestatore di lavoro derivanti da disposizioni inderogabili dalla legge e dai contratti o accordi collettivi concernenti i rapporti di cui all'art. 409 del codice di procedura civile, non sono validi”. Si tratta quindi di “... rapporti di lavoro subordinato privato, anche se non inerenti all'esercizio di una impresa; rapporti di mezzadria, di colonia parziaria, di compartecipazione agraria, di affitto a coltivatore diretto, nonché rapporti derivanti da altri contratti agrari, salva la competenza delle sezioni specializzate agrarie; rapporti di agenzia, di rappresentanza commerciale ed altri rapporti di collaborazione che si concretino in una prestazione di opera continuativa e coordinata, prevalentemente personale, anche se non a carattere subordinato; rapporti di lavoro dei dipendenti di enti pubblici che svolgono esclusivamente o

prevalentemente attività economica; rapporti di lavoro dei dipendenti di enti pubblici ed altri rapporti di lavoro pubblico, sempreché non siano devoluti dalla legge ad altro giudice”.

Sostanzialmente tutti i rapporti di lavoro subordinato e parasubordinato.

Il codice di civile continua statuendo un termine di sei mesi per l'impugnazione della transazione facendo salvi gli accordi raggiunti ai sensi degli articoli 185, 410 e 411 del codice di procedura civile.

E' evidente che la tutela che il legislatore concede al lavoratore ne è conseguenza della sua *incapacità naturale*¹⁸ a contrarre dato che il negozio è valido soltanto allorché lo stesso venga perfezionato avanti rappresentanti sindacali, commissioni di conciliazioni o organi giudiziari.

Sulla compiuta identificazione dei diritti indisponibili non v'è, tutt'ora e come prevedibile, opinione condivisa. Sul punto piace riportare una esaustiva sentenza della Suprema Corte: “L'art. 2113 c.c. non ha l'effetto di rendere annullabili tutte le rinunce e le transazioni del lavoratore indipendentemente dalla natura dei diritti che ne costituiscono oggetto, ma si riferisce specificamente ai diritti di natura retributiva e risarcitoria derivanti al lavoratore dalla lesione di fondamentali diritti alla persona (come il diritto alla salute, al riposo settimanale, alle ferie, alla previdenza e assistenza, ecc.), gli atti dimissori dei quali

¹⁸ TIMELLINI CATERINA, La Transazione novativa nei rapporti di lavoro, Torino, 2012, pag. 67.

rimangono soggetti al più radicale regime invalidante della nullità ex art. 1418 c.c.); soltanto per tali diritti patrimoniali – i quali, secondo la disciplina comune, sarebbero pienamente dismissibili – opera la speciale disciplina dettata dall’arti. 2113 cit. che, da un lato, rende invalidi i negozi di rinuncia e transazione solo se tempestivamente impugnati nel termine semestrale e, dall’altro, considera estranee al regime di invalidità e di impugnativa da essa introdotto le conciliazioni riconducibili alla previsione del suo ultimo comma”¹⁹.

Ecco dunque che traendo le basi dalla già sufficientemente esaustiva Carta Costituzionale negli articoli 35 e seguenti ed inserendo ulteriori aspetti relativi alla professionalità del lavoratore e agli aspetti previdenziali e assistenziali, si può commentare che, tolti questi aspetti indiscutibili sulla tutela della persona, la maggior parte degli elementi che caratterizzano il rapporto di lavoro rivestono il carattere della disponibilità²⁰, anche perché in caso contrario agli stessi non sarebbe stato concesso dal legislatore un termine di decadenza per l’impugnazione e non sarebbe stata prevista una procedura tipica a salvaguardia della validità del contratto: la conciliazione²¹.

¹⁹ CASS., 3 aprile 1999, n.3233.

²⁰ FRANZONI, *La transazione*, Padova, 2001; TULLINI, *Indisponibilità dei diritti dei lavoratori: dalla tecnica al principio e ritorno*, Modena, 2008.

²¹ FRANZONI, *op. cit.*, pag. 106.

Da un punto di vista meramente applicativo rimane, però, ancora da approfondire la questione di quando si possa parlare di transazione novativa nei rapporti di lavoro.

In proposito, riconducendosi a quanto in precedenza illustrato sulla transazione novativa in senso lato, l'elemento discriminante rimane il seguente: l'estinzione del rapporto originario sostituito da uno nuovo decorrente dall'atto di accordo.

A conferma, qualora la transazione non abbia estinto il rapporto di lavoro, ma si sia limitata a modificarne alcuni aspetti, una eventuale controversia verterà sul rapporto originario: "la controversia relativa ad una transazione intervenuta per comporre una lite in materia di lavoro, ove l'atto transattivo non abbia efficacia novativa del rapporto sottostante, non può che essere assoggettata allo stesso rito proprio delle controversie aventi ad oggetto appunto tale rapporto, in quanto di questo non è supposto il verificarsi di una vicenda estintiva per effetto di novazione, ma di questo stesso ancora si tratta"²².

Se il concetto è di facile espressione, più difficile ne risulta l'applicazione pratica dell'istituto.

Traendo spunto da un caso di trasformazione di un rapporto di lavoro subordinato in uno di lavoro autonomo, è possibile evidenziare che, oltre che dall'intento manifesto delle parti, la transazione novativa deve esplicitarsi dal lato pratico effettivo non essendo sufficiente la dichiarazione solo formale

²² CASS., 29 maggio 1991, n.6087.

nell'accordo sulla modifica del titolo dell'obbligazione, il cosiddetto *nomen iuris*. Sul caso così è intervenuta la Cassazione: "un rapporto di lavoro subordinato può essere sostituito da uno di lavoro autonomo a seguito di uno specifico negozio novativo, ma a tal fine è necessario che all'univoca volontà delle parti di mutare il regime giuridico (ed il *nomen iuris*) del rapporto si accompagni un effettivo mutamento dello svolgimento delle prestazioni lavorative come conseguenza del venire meno del vincolo di assoggettamento del lavoratore al datore di lavoro, ancorché rimanga eventualmente identico il contenuto della prestazione stessa"²³.

La necessità di una esplicazione concreta e sostanziale, oltre che formale, riveste pertanto una valenza decisiva sul perfezionamento degli intenti dei contraenti: "nella ricostruzione della volontà negoziale si deve avere riguardo all'effettivo contenuto del rapporto contrattuale esaminando il contegno concreto tenuto dalle parti anche al fine di valutarne la concludenza"²⁴.

Approfondendo, ai fini della nostra indagine, la questione della nascita di un nuovo rapporto di lavoro si deve rimarcare che la permanenza nell'ambito della modifica del negozio esistente durerà fino a quando lo stesso manterrà la propria identità; se la variazione si spinge troppo oltre si addiène alla novità. Si torna, pertanto, al concetto di entità del cambiamento

²³ CASS., 20 maggio 2002, n.7310.

²⁴ CASS., 17 dicembre 1999, n. 14248.

introdotto da Santoro-Passarelli²⁵, la cui misura non è sicuramente di facile quantificazione.

Si consideri, ad esempio, la situazione in cui si addivenga alla cessazione di un rapporto di lavoro cui segua la nascita, sempre tra le medesime parti, di un successivo nuovo contratto. In questo frangente *l'animus novandi* è certamente manifesto. Piuttosto l'analisi deve valutare se nella fattispecie è realmente emerso quel mutamento concreto che consenta di non equiparare i due rapporti di lavoro.

A tal proposito: “la novazione del rapporto di lavoro presuppone, oltre alla mancanza di ogni intento depauperatorio delle ragioni del lavoratore, l'esistenza di cause oggettive o particolari esigenze aziendali che giustificano il licenziamento (o le dimissioni) del prestatore di lavoro e la successiva riassunzione del medesimo nell'ambito di un nuovo rapporto, nonché un'effettiva volontà novativa, onde l'accertamento in ordine alla sussistenza o meno di tale elemento deve essere dal giudice compiuto, alla stregua del canone ermeneutico di cui all'art. 1362 c.c. sulla base delle dichiarazioni negoziali delle parti, nel quadro di tutte le circostanze concrete precedenti, concomitanti o successive alla formazione del negozio”²⁶ ed ancora: “la configurabilità della sussistenza, fra le stesse parti, di due distinti rapporti di lavoro, succedutisi l'uno all'altro, senza intervallo di tempo, suppone un accordo novativo volto ad

²⁵ SANTORO-PASSARELLI, op. cit..

²⁶ CASS., 9 aprile 1992, n.4325.

operare, realmente e non fittiziamente, l'estinzione del primo rapporto e la costituzione del secondo; che il mutamento delle mansioni e della qualifica non comporta, di per sé, novazione (oggettiva) del rapporto di lavoro, giacché l'art. 2103 c.c. (sia nella vecchia che nella nuova formulazione), prevedendo la possibilità di assegnazione del lavoratore a mansioni diverse, considera il mutamento delle mansioni originarie come semplici modificazioni dell'oggetto dello stesso rapporto, ancorché ad esso consegua, con l'attribuzione di un'altra qualifica, l'applicazione di una diversa normativa collettiva; che lo stabilire: se un accordo sia o meno intervenuto nel caso concreto è compito riservato del giudice di merito, la cui valutazione, se sorretta da motivazione congrua ed immune da vizi logici e giuridici, è insindacabile in sede di legittimità"²⁷.

In difetto di tali requisiti il rapporto di lavoro sarà unico.

Sul caso si ritiene che l'interruzione del rapporto di lavoro con i dipendenti di uno studio associato e la conseguente riassunzione in altra associazione professionale composta da soltanto una parte della compagine societaria originaria, configuri la nascita di un nuovo rapporto di lavoro anche se la sede e le mansioni del personale si mantengono inalterate. In questo caso il discrimine è originato dalla sostituzione del datore di lavoro che dopo aver interrotto i rapporti di lavoro esistenti e liquidato tutte le posizioni, dopo la costituzione di un nuovo soggetto giuridico formato da persone differenti, ha sottoscritto

²⁷ CASS., 7 gennaio 1988, n.11.

nuovi contratti ove la volontà di entrambe le parti di addivenire ad una novazione è stata manifestata dapprima con la rassegnazione delle dimissioni del personale per estinguere l'obbligazione originaria e successivamente dalla assunzione in blocco dei medesimi, da parte dei restanti associati, ufficializzando la nascita di nuovi rapporti.

Sopraggiunge, in questo caso, un nuovo elemento introdotto anche dalla giurisprudenza, ossia la *causa novandi* da intendersi quale interesse congiunto tra le parti alla sostituzione di una obbligazione originaria con una nuova: "Non v'è dubbio che la novazione oggettiva del rapporto obbligatorio deve essere connotata non solo dall'*aliquid novi*, ma anche dagli elementi dell'*animus novandi* (inteso come manifestazione in equivoca dell'intento novativo), e della *causa novandi* (intesa come interesse comune delle parti all'effetto novativo)"²⁸.

Concludendo, nella transazione novativa in materia di lavoro le parti, mosse da una situazione di lite conclamata o potenziale, addivengono ad un accordo sulla base di reciproche concessioni e con l'intento di dare vita ad un nuovo rapporto che sostituisca integralmente il precedente e che con lo stesso sia oggettivamente incompatibile. Sarà solo il giudice di merito che potrà valutare la legittimità dell'obbligazione, apprezzando l'intento manifestato dalle parti nell'ambito dell'ampia autonomia individuale che il nostro apparato normativo

²⁸ CASS., 8 novembre 1996, n.9766.

concede, e nel rispetto delle limitazioni previste dall'art. 2113 del codice civile.

CAPITOLO II

2.1 Premessa

Una volta appurate le fattispecie e le condizioni necessarie per addivenire ad una transazione novativa in materia di lavoro, i risvolti fiscali ne assumono un aspetto decisivo sul lato economico. Ogni transazione sfocia, inevitabilmente, in erogazioni monetarie le quali, a loro volta, tendono ad essere soggette ad imposizioni fiscali e contributive che possono alterare sensibilmente i delicati equilibri necessari per il raggiungimento di un accordo transattivo, soprattutto in presenza di aliquote impositive e previdenziali elevate.

L'argomento in esame, se di complessa analisi da un punto di vista giuridico, non lo è da meno, come vedremo, sotto quello fiscale, essendo questo uno degli argomenti più discussi e tormentati dell'intero apparato tributario.

Il percorso che seguiremo partirà dalla definizione di reddito di lavoro dipendente identificando gli elementi ivi assorbiti, procederà con l'analisi delle somme erogate in transazione, ultimando con la disamina degli aspetti fiscali correlati.

2.2 Il reddito di lavoro dipendente

I redditi di lavoro dipendente sono definiti nel Capo IV, all'articolo 49 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (D.P.R. 22 dicembre 1986, numero 917) che così recita: "sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando

è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro” e, nello specifico, come determinato dal successivo articolo 51 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 di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro”.

La scelta del legislatore fiscale è pertanto ricaduta su una nozione onnicomprensiva, volendo attrarre nel reddito ogni elemento suscettibile di valutazione economica.

La formulazione testé presentata comporta importanti implicazioni ai fini della nostra analisi poiché il reddito costituisce la base imponibile ai fini del calcolo dell’imposta (come previsto dall’articolo 3 del TUIR) e, posto il sistema di tassazione a scaglioni con aliquote progressive previsto nel nostro ordinamento, all’aumentare del reddito l’imposta aumenta in modo più che proporzionale.

La nuova formulazione dell’articolo 51, novellato dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 (cosiddetto decreto IRES), è difforme da quella ante riforma che, al corrispondente articolo 46 del DPR 29 settembre 1973, numero 597, sanciva: “il reddito di lavoro dipendente è quello derivante dal lavoro prestato con qualsiasi qualifica alle dipendenze e sotto la direzione di altri compreso quello a domicilio quando sia considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro”, ma soprattutto nel successivo comma 1 dell’articolo 48: “il reddito da lavoro dipendente è costituito da tutti i compensi ed emolumenti

comunque denominati, percepiti nel periodo di imposta in dipendenza del lavoro prestato, anche sotto forma di partecipazione agli utili e a titolo di sussidio o liberalità”.

Seppur simili, in apparenza, in realtà producono conseguenze completamente difformi sul fronte del *quantum* attratto a reddito.

La formulazione del 1973, prevedendo la “*dipendenza del lavoro prestato*” si prestava ad essere interpretata nel senso di considerare reddito solo quei compensi strettamente correlati alle mansioni svolte e percepiti nel corso di una relazione di lavoro, comportando l’irrilevanza fiscale di quanto eventualmente percepito una volta rescisso il rapporto. Pertanto, ne consegue ad opinione prevalente di dottrina e giurisprudenza, ogni somma erogata a seguito di transazione novativa (che per sua natura estingue il contratto originario al nascere dell’accordo transattivo) era esente da imposta *tout court*.

La nuova formulazione dell’articolo 51, introducendo il concetto di somme percepite “*in relazione al rapporto di lavoro*”, ha aperto il fianco ad interpretazioni estensive su quanto soggetto a tassazione ampliando, di conseguenza, la categoria reddituale in esame. Il “nuovo” reddito di lavoro dipendente sarà quindi costituito ancora da quanto direttamente dovuto per l’impiego di energie fisiche e psichiche nello svolgimento della prestazione di lavoro ma, in più, anche da “ogni spettanza fondata sul rapporto di lavoro inteso come rapporto giuridico complesso,

nel quale trovano titolo, oltre alla retribuzione, vari diritti e vantaggi collaterali, idonei a soddisfare interessi (anche non patrimoniali) del lavoratore²⁹”.

Il punto, ora, è quello di definire i confini entro i quali i proventi percepiti potranno dirsi correlati al rapporto di lavoro *de quo* e, di conseguenza, attratti a reddito ex articolo 51.

Tralasciando i commenti meramente letterali e di stretta causalità materiale, si preferisce concentrarsi sulle interpretazioni più ampie che valutano tutte le spettanze economiche che traggono origine dal rapporto di lavoro medesimo, trovando nel cuore della relazione di lavoro la nozione civilistica di “motivi” del contratto, piuttosto che il concetto di “causa”³⁰.

Il reddito imponibile di lavoro dipendente è, pertanto, costituito dagli emolumenti derivanti dagli obblighi giuridici previsti contrattualmente ma può anche “prescinderne purché si ricolleghino al più ampio rapporto sottostante allo scambio tra lavoro e salario o stipendio”³¹.

Ecco, quindi, che devono essere ricomprese nel reddito imponibile le regalie elargite, ma non ne fanno parte eventuali corrisposizioni, ancorché erogate dal datore di lavoro, che non traggono origine da incarichi previsti dal contratto lavorativo in

²⁹ G. SUPPEI, Il rapporto di lavoro. Costituzione e svolgimento, Padova, 1982, pag. 60.

³⁰ FAIOLI, Regime previdenziale delle transazioni novative, in Dir. Lav., 2003, II, pag. 62.

³¹ CATALDI, Riflessioni sull'imponibilità delle somme ottenute da lavoratore dipendente..., Riv. Dir.Trib, 2006, pag. 999.

essere: si pensi ad esempio ad un compenso riconosciuto per un'invenzione.

Stante la definizione di ampio respiro dell'articolo 51 del TUIR è doveroso, però, valutare eventuali situazioni soggettive di difforme contenuto anche nel rispetto dei principi costitutivi sulla capacità contributiva e sulla parità di trattamento posto che "la capacità contributiva è anche parametro per giudicare se due situazioni siano o meno analoghe da un punto di vista del diritto tributario e ... l'imposta deve essere coerente con la sua natura e, quindi, ad esempio non può essere usata come sanzione e ... deve essere rispettata una coerenza all'interno del prelievo"³².

In ogni caso, occupandoci in questo contesto dei trattamenti economici derivanti da transazioni novative nei rapporti di lavoro, una volta delineati gli ampi confini della definizione di reddito di lavoro dipendente, una ulteriore indicazione comportamentale ci viene imposta dall'articolo 6, comma 2, del Testo Unico quando così recita: "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".

³² MOSCHETTI, La capacità contributiva, Padova, 1993, pagg. 7, 47 e 89.

Ecco, dunque, che eventuali risarcimenti riconosciuti a fronte di perdite reddituali saranno attratti nel reddito imponibile di lavoro e, di conseguenza, soggetti ad imposizione combinando i disposti dell'articolo 6 e dell'articolo 51 del TUIR, assodato che tali somme siano derivanti dal rapporto di lavoro e come tali soggette a conseguente trattamento fiscale.

Al contrario, tacendo la norma, non confluiranno nei redditi da lavoro gli importi erogati, in relazione al rapporto di lavoro, costituenti un risarcimento di natura patrimoniale. In tal senso si è espressa palesemente anche la stessa Amministrazione Finanziaria con la Risoluzione n 178/E del 9 settembre 2003 in merito ad un interpello sull'interpretazione dell'articolo 48 del TUIR (attuale articolo 51): "si può affermare che non concorrono alla formazione della base imponibile le somme che non costituiscono un arricchimento per il lavoratore (è il caso, ad esempio, degli indennizzi ricevuti a mero titolo di reintegrazione patrimoniale".

2.3 Legami tra transazione novativa e imponibile fiscale

Prima di addentrarsi nell'approfondimento dei concetti di danno reddituale e danno patrimoniale, preme soffermarsi ancora sul concetto di somme derivanti da rapporto di lavoro.

La transazione novativa, si è visto nel primo capitolo, ha quale caratteristica principe la recisione completa dei legami tra il rapporto originario, fonte di lite presunta o in corso, e quello sorto a seguito del nuovo accordo comportando che, con la

nascita della nuova obbligazione generata dalla transazione, il contratto originario è stato definitivamente estinto.

In ottica fiscale, al contrario, si deve supporre che il legame non si sia sciolto e che pertanto le somme erogate a seguito di transazione si debbano considerare ancora derivanti dal rapporto di lavoro originario?

A tal proposito il dubbio sorge con il D.L. 23 febbraio 1995 n.41 che ha inserito nell'articolo 17 del TUIR, nel novero dei redditi soggetti a tassazione separata, al comma 1 lettera a), anche "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 di rapporti di lavoro". L'intento sottostante a tale integrazione voluta dalla cosiddetta *Riforma Dini* è stato quello di equiparare ad una tassazione agevolata cui è soggetto il trattamento di fine rapporto, anche eventuali altri emolumenti, a maggior titolo se maturati in più anni, direttamente dipendenti dall'interruzione del rapporto di lavoro medesimo; la tassazione agevolata prevista dal più favorevole regime disciplinato dall'articolo 17 del TUIR, consiste infatti nell'applicazione di un'aliquota IRPEF fissa, corrispondente alla media del reddito degli ultimi cinque anni ed escludendo, pertanto, tale importo dall'imponibilità progressiva per scaglioni.

Fino al 2006 era in vigore, oltretutto, una norma di favore che comportava un ulteriore abbattimento di imposta.

L'articolo 36, comma 23, del D.L. n. 223 del 2006 ha abrogato, infatti, il comma 4-bis dell'articolo 19 del TUIR a decorrere dal 4 luglio 2006 che consentiva, in caso di risoluzione anticipata del rapporto di lavoro per i dipendenti con età superiore ai 50 anni se donne e 55 anni se di sesso maschile, una ulteriore tassazione agevolata sulle somme corrisposte consistente nell'applicazione di un'aliquota IRPEF pari alla metà di quella applicata per tassare il trattamento di fine rapporto.

Tale agevolazione "è stata censurata dalla Corte di Giustizia, con sentenza n. C-207/04 del 21 luglio 2005, in quanto incompatibile con le disposizioni comunitarie in materia di parità fra i sessi (direttiva 76/207/CEE) nella parte in cui non prevedeva il medesimo limite di età per uomini e donne che volessero beneficiare della tassazione agevolata prevista per l'incentivo all'esodo"³³.

Ad oggi, pertanto, l'unica agevolazione prevista dal nostro ordinamento tributario è quella prevista del citato articolo 17 del TUIR.

In proposito vale la pena di soffermarsi sul seguente caso concreto con l'intervento dell'Amministrazione Finanziaria tramite la Risoluzione n. 135/E del 28 maggio 2009.

Si valuti il caso di una procedura di ristrutturazione aziendale in forza della quale, con l'accordo delle rappresentanze sindacali, una società ceda un ramo d'azienda ad altro soggetto giuridico liquidando un importo concordato ai dipendenti a titolo di

³³ COMM. TRIB. REG. PERUGIA, Sez III, 7 maggio 2012, n. 47.

rinuncia al vincolo di solidarietà nonché a titolo di transazione novativa. In virtù di tale accordo, che ha sancito l'interruzione del rapporto di lavoro con la società cedente e, contemporaneamente, ne ha decretato la nascita di uno nuovo con la cessionaria, i dipendenti si sono dichiarati soddisfatti delle pretese avanzate liberando la società cedente da ogni obbligo nei loro confronti.

In tale circostanza è sorto il dubbio sulla modalità impositiva gravante sulle somme percepite posto che, a parere della parte istante l'interpello, il rapporto di lavoro originario è da ritenersi cessato grazie all'accordo novativo sottoscritto e, pertanto, ricorrono i presupposti per l'applicazione della tassazione separata ex articolo 17 del TUIR.

Con questa Risoluzione l'Amministrazione manifesta la propria modalità operativa e interpretativa che, come preannunciato, non si accontenta delle formulazioni giuridiche ma entra nel merito delle questioni analizzando anche ulteriori elementi.

Nel caso in esame l'Agenzia si è domandata se si sia configurata una vera e propria cessazione del rapporto di lavoro originario, una volta appurato che il trasferimento dei dipendenti, effettuato ai sensi dell'articolo 2112 del codice civile, è avvenuto a saldi aperti transitando, e non liquidando, le spettanze relative al trattamento di fine rapporto. Sulla base di questo comportamento "ne consegue che, se in sede transattiva non è stata prevista l'erogazione delle competenze normalmente corrisposte all'atto della ordinaria cessazione del rapporto di

lavoro, quali il trattamento di fine rapporto, si deve ritenere che non sia intervenuta alcuna cessazione del rapporto stesso. Pertanto le somme che il lavoratore percepisce in occasione della cessione del ramo d'azienda per la rinuncia a futuri contenziosi o alle maggiori garanzie derivanti dal vincolo di solidarietà non possono fruire del regime di tassazione separata, non verificandosi il presupposto richiesto a tal fine dall'articolo 17, comma 1, lettera a), del TUIR³⁴.

Questo caso conferma l'interpretazione maggiormente condivisa in dottrina e in giurisprudenza sul fatto che il carattere novativo di una transazione non sia sufficiente a recidere, per il fisco, ogni legame tra quanto vantato dal lavoratore in virtù del contratto di lavoro preesistente e quanto oggetto di transazione; la pronuncia dell'articolo 51 del TUIR con la tanto discussa formula sulle somme elargite in relazione al rapporto di lavoro, deve essere fatta ricadere in questo ambito e, ad avviso di chi scrive, rappresenta l'ultimo atto che sancisce l'estinzione dell'obbligazione transatta e, come tale, soggetta a tassazione nell'alveo del redditi di lavoro dipendente con le misure e le modalità proprie di questo istituto.

Di avviso contrario parte minoritaria della dottrina sostenendo che: "non possono essere considerate somme corrisposte in relazione al rapporto di lavoro gli importi erogati al dipendente a titolo transattivo novativo (nella fattispecie in commento ad un incentivo all'esodo) proprio in quanto tale titolo è autonomo

³⁴ Ris. Ag. Entr., 28 maggio 2009, n. 135/E.

creando una frattura con il preesistente rapporto da cui trae origine la controversia”³⁵, basandosi sull’assunto che l’emolumento ottenuto a titolo transattivo non consiste in compensi lavorativi, bensì in un impegno a non proseguire la lite o a non iniziarla rinunciando (reciproca concessione) a parte delle proprie pretese³⁶.

2.4 La questione dei ristori reddituali e patrimoniali

Merita, ora, porre particolare attenzione alla questione sul *genus* delle erogazioni oggetto di transazione che si suddividono tra risarcimenti di carattere reddituale e patrimoniale e per i quali vige il disposto dell’articolo 6 del TUIR che ne prevede l’imposizione fiscale solo per quelli ricadenti nella prima fattispecie.

Sull’argomento l’Amministrazione Finanziaria ha formulato una chiara esposizione nella Risoluzione n. 155/E del 27 maggio 2002 in risposta ad un interpello: “In tema di risarcimento danni o di indennizzi percepiti da un soggetto, è principio generale quello per cui laddove l’indennizzo vada a compensare in via integrativa o sostitutiva, la mancata percezione di redditi di lavoro, ovvero il mancato guadagno, le somme corrisposte, in quanto sostitutive di reddito, vanno assoggettate a tassazione e così ricomprese nel reddito complessivo del soggetto

³⁵ MANDARINO, Note in tema di somme erogate per incentivi all’esodo ed assoggettamento ad imposizione fiscale e contributiva, *Il Fisco*, n.3, 27 gennaio 2003, pag.423.

³⁶ CARINCI, *Il Fisco*, n.17, 24 aprile 2000.

percipiente. Viceversa, laddove il risarcimento erogato voglia indennizzare il soggetto delle perdite effettivamente subite (il cosiddetto danno emergente), ed abbia quindi la precipua funzione di reintegrazione patrimoniale, tale somma non sarà assoggettata a tassazione. Infatti, in quest'ultimo caso assume rilevanza assoluta il carattere risarcitorio del danno alla persona del soggetto leso e manca una qualsiasi funzione sostitutiva o integrativa di eventuali trattamenti retributivi: pertanto gli indennizzi non concorreranno alla formazione del reddito delle persone fisiche per mancanza del presupposto impositivo”.

I danni emergenti o patrimoniali sono quelli che ineriscono la sfera personale, psicologica, fisica, sociale e morale degli individui tra i quali, a mero titolo esemplificativo, si possono ricordare l'integrità fisica, l'immagine professionale, il rispetto sociale, eventuali ricadute sulla vita relazionale e sugli aspetti lavorativi.

I danni reddituali sono correlati a mancati guadagni.

Il diritto moderno si è arricchito, nel corso degli anni, di tanti aspetti propri della persona riconoscendo dignità patrimoniale ai danni esistenziali e biologici, propri della qualità della vita e difesi dalla Costituzione nell'articolo 2, equiparando il danno esistenziale al danno emergente attinente alla sfera patrimoniale dell'individuo e garantendo a tali danni un risarcimento anche se gli stessi non necessariamente incidono sulla sua capacità di produrre un reddito.

Tale orientamento è stato palesato dalla sentenza 14 luglio 1986 n.184 della Corte Costituzionale rinvenendovi i fondamenti nel combinato disposto dell'articolo 2043 del codice civile e dell'articolo 32 della Costituzione, superando il limite di riserva di legge imposto dall'articolo 2059 del codice civile che prevede il risarcimento dei danni non patrimoniali solo se derivanti da fatti che costituiscono reato.

A sostegno si rinvia, fra le tante, ad una sentenza della Cassazione, la numero 3082 del 17 febbraio 2004, nella quale la Suprema Corte ha riconosciuto il diritto risarcitorio al danno biologico derivante da dequalificazione professionale comportante stress da demansionamento, disturbi psicogeni e perdita di *chances* lavorative.

L'assoluta soggettività delle patologie e delle misure dei patimenti fa conseguire un evidente alto margine di discrezionalità nella traduzione economica di tali rifusioni in un "contesto nel quale difettano criteri obiettivi validi a quantificare con esattezza il danno subito"³⁷.

Parimenti, in sede di analisi di ciò che può essere soggetto a tassazione, deve essere analizzata in concreto ogni fattispecie risarcita, indipendentemente dalle clausole di stile inserite negli atti transattivi, accompagnata da idoneo supporto documentale dovendo, quantomeno, il danneggiato provare se ed in quale misura tale danno si è manifestato.

³⁷ PALMA, alcune note sulla tassazione delle somme corrisposte a titolo transattivo ad (ex) dipendenti che lamentano un danno all'immagine, *Il Fisco*, n. 42, 14 novembre 2005, pag. 6563.

Per l'Amministrazione Finanziaria, giustappunto, a nulla valgono le dichiarazioni riportate in atto, basando la propria disamina, come visto, non sul *nomen iuris* ma sull'effettiva natura dei risarcimenti corrisposti avvertendo il timore di comportamenti discrezionali di scelta a discapito dell'erario. Sull'argomento intervenne a suo tempo, infatti, anche il Servizio Centrale degli Ispettori Tributarî, il SECIT, che nel 1991 relazionò al Ministero delle Finanze sulla numerosità di transazioni, sia conciliative che avanti autorità giudiziaria, ove, apponendo la dicitura generica di un risarcimento di danno patrimoniale, sfuggivano conseguentemente la tassazione, come avveniva in vigore del D.P.R. 597/1973, quando si prevedeva che "l'indennità dovuta al lavoratore dipendente per licenziamento ingiustificato è equiparata al risarcimento del danno"³⁸.

Sul punto si era anche già espressa la Corte di Cassazione osservando che "il fatto che la raggiunta conciliazione abbia natura – concordemente riconosciuta dalle parti – di transazione novativa, non è peraltro opponibile al fisco: certo le parti hanno voluto sostituire ai diritti ed agli obblighi derivanti dal cessato contratto di lavoro, i soli diritti ed obblighi emergenti dal verbale di conciliazione; ma questa volontà delle parti non può obbligare l'amministrazione finanziaria, cui resta intatto il potere-dovere di accertare la reale natura del debito pecuniario consacrato nel

³⁸ IL FISCO, n. 38, 1992, pag. 9183.

verbale medesimo, ai fini della corretta applicazione delle imposte”³⁹.

Va da sé, d’altro canto, che medesimo atteggiamento dovrebbe essere tenuto dall’Amministrazione nello svolgimento delle proprie indagini valutative non ritenendosi tassabile a priori ogni corresponsione solo perché avvenuta *in itinere* di rapporto di lavoro, ma dovendosi valutare, sempre e comunque, la natura dell’emolumento qualora presenti carattere risarcitorio.

In concreto si valuti il caso di un procedimento tributario nel quale l’ex dipendente lamenti il rimborso di quanto trattenuto a titolo di IRPEF su una erogazione di denaro a fronte di una interruzione di rapporto di lavoro, non sussistendo, a suo avviso, il presupposto per considerare tale corrispettivo un reddito di lavoro ma esclusivamente il risarcimento per la rinuncia alla causa. L’Agenzia delle Entrate, ha resistito all’istanza e ha sostenuto la legittimità del proprio operato in forza degli articoli 6 e 17 del TUIR. Nel merito si è espressa, dapprima la Commissione Provinciale di Roma con sentenza a favore del contribuente ed in seguito, su istanza dell’Ufficio anche la Commissione Regionale che, rigettando definitivamente l’appello, statuisce che: “dall’attenta lettura degli atti, ed in particolare della transazione, si evince, in modo inequivocabile, che la somma è stata corrisposta a titolo di corrispettivo della rinuncia al giudizio, il che rende prevalente l’aspetto risarcitorio rispetto alla natura retributiva. Infatti nel caso in questione, non

³⁹ CASS., 8 giugno 1985, n.3479.

trattasi di somme dovute dal datore di lavoro quale corrispettivo della prestazione svolta, ma di somme dovute a titolo risarcitorio di danno emergente in seguito ad una causa di lavoro promossa dal dipendente, che aveva ritenuto ingiusto e illegittimo il licenziamento da parte del datore di lavoro”⁴⁰.

Sulla stessa linea si è espressa, con recentissima sentenza, ancora la Commissione Regionale di Roma rigettando questa volta le pretese del contribuente che avanzava pretese di non imponibilità sulle somme corrisposte a seguito di transazione novativa ottenute a titolo di ristoro dei danni conseguenti a lesioni fisiche e psichiche derivanti dalla traumatica interruzione del rapporto di lavoro, oltre a danni fisici e patologie pregresse sorte nell’espletamento delle mansioni affidatigli.

La Commissione, seguendo anche le indicazioni della Suprema Corte che esige la tassabilità delle somme percepite a titolo risarcitorio solo qualora reintegrino un danno originatosi dalla mancata percezione di redditi, ha provveduto ad effettuare una mirata analisi del caso sentenziando che: “nel caso *de quo* dalla lettura del verbale di transazione non emerge che la componente reddituale è stata corrisposta per rivendicazioni di carattere fisico e psicologico, ma nel verbale risulta che il contribuente rinuncia a qualsiasi diritto nei confronti del datore di lavoro, quali differenze di TFR, indennità sostitutiva di preavviso, indennità supplementare, differenze di retribuzione e compensi fissi e variabili, premi e bonus, indennità di trasferta e

⁴⁰ COMM. TRIB. REG. ROMA, Sez. XXII, 26 marzo 2012, n. 81.

distacco, fringe benefits, risarcimento danni contrattuali ed extracontrattuali e quindi si tratta di indennità che va a sostituire componenti che non possono che essere di natura reddituale e pertanto soggetta a tassazione in base al richiamato art. 6⁴¹. La sentenza infine richiama una precedente espressione della Corte di Cassazione quando ha affermato che “l’indennità va assoggettata ad imposta, poiché trova la fonte della sua obbligatorietà nella risoluzione non giustificata del rapporto di lavoro col dirigente e costituisce misura di matrice convenzionale volta, da una parte, a sanzionare la condotta datoriale priva di giustificatezza e, dall’altra, a risarcire il dirigente per la perdita del posto di lavoro, che non dipenda da profili di sua colpa o responsabilità”⁴².

In definitiva, al fine di appurare se una somma erogata in sede transattiva sia da assoggettare a tassazione, la prima valutazione da effettuarsi è sulla natura del corrispettivo, reddituale o risarcitorio, e quindi, nel caso l’anamnesi ricada sulla seconda possibilità, occorre valutare se il ristoro abbia carattere patrimoniale oppure no. Se il risarcimento è relativo al mancato conseguimento di un reddito allora anche questo importo, al pari del corrispettivo reddituale, dovrà essere tassato. In caso contrario spetta l’esenzione completa da imposta.

In chiusura si riporta una esaustiva sentenza della Suprema Corte che, chiamata a disciplinare un caso di imposizione fiscale

⁴¹ COMM. TRIB. REG. ROMA, Sez. XXXVIII, 24 luglio 2013, n. 320.

⁴² CASS., 16 febbraio 2012, n. 2196.

su somma transatta (in parte a titolo di risarcimento di danno patrimoniale e in parte di danno reddituale, suddivisione non meglio documentata, né quantificata) conferma il principio secondo cui sono tassabili le somme percepite per un titolo che derivi dal rapporto di lavoro, mentre ne rimangono esenti gli importi a ristoro di un danno alla professionalità o alla lesione dell'immagine. In proposito, però, "per potersi negare l'assoggettabilità ad IRPEF di una erogazione economica effettuata a favore del lavoratore è necessario accertare che la stessa non trovi la sua causa nel rapporto di lavoro. Se ciò non viene accertato è necessario che tale erogazione, in base all'interpretazione della concreta volontà manifestata dalle parti, non trovi la fonte della sua obbligatorietà né in redditi sostituiti, né nel risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi futuri, cioè successivi alla cessazione o all'interruzione del rapporto di lavoro. E il relativo onere probatorio grava sul contribuente"⁴³.

2.5 Una proposta alternativa

Per concludere, si vuole riportare una interpretazione di parte minoritaria della dottrina che ha voluto scindersi completamente dagli articoli 6 e 17 del TUIR per tentare di ricadere nell'alveo dell'articolo 67 che qualifica i redditi diversi. Secondo tale orientamento di pensiero, le somme percepite in sede di transazione novativa sono da intendersi come il

⁴³ CASS., 30 dicembre 2011, n. 30752.

“prezzo”⁴⁴ della rinuncia ad intraprendere una lite, o a proseguirla, e come tali ricadenti nei redditi diversi di cui all’articolo 67, comma 1, lettera l) del TUIR quali assunzione di obblighi di fare, non fare e permettere. Prescindendo dalle considerazioni sulla convenienza fiscale nell’essere soggetti ad una tipologia piuttosto che ad un’altra, preme sottolineare lo stacco concettuale che porta ad abbandonare l’onnicomprendività del reddito di lavoro dipendente di cui all’articolo 51. Manifestando una certa perplessità su tale interpretazione, non le si può negare un certo pregio intuitivo.

⁴⁴ MASTROIACOVO, Le transazioni di lavoro in I redditi di Lavoro dipendente, a cura di V. Ficari, Torino, 2003, pag. 370.

CAPITOLO III

3.1 I riflessi contributivi delle transazioni novative

Sul fronte contributivo la questione si dipana in maniera più semplice.

L'aspetto cardine dal quale bisogna partire per affrontare questo argomento risiede nella diversa *ratio* che sottende all'obbligo fiscale rispetto a quello contributivo.

Il prelievo impositivo si fonda sul dovere di ciascuno a concorrere alla spesa pubblica di cui all'articolo 53 della Costituzione, mentre l'aspetto contributivo è in funzione di una fonte di entrata al termine della vita lavorativa.

Il legame che unisce questi due binari si rinviene nella proporzionalità che la pensione riveste nei confronti degli emolumenti percepiti a titolo di lavoro prestato.

L'articolo 12 della Legge 30 aprile 1969 n. 153, così come modificato dall'articolo 6 del D.Lgs n. 314 del 1997, che definisce la base imponibile ai fini contributivi, si rivolge alla normativa fiscale ma non *in toto*; infatti "costituiscono redditi di lavoro dipendente ai fini contributivi quelli di cui all'articolo 46 (ora 49), comma 1, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, maturati nel periodo di riferimento. Per il calcolo dei contributi di previdenza e assistenza sociale si applicano le disposizioni contenute nell'articolo 48 (ora 51) del TUIR...".

Qui l'attenzione deve porsi sul concetto di reddito maturato, dato che la norma fiscale ne prevede sempre ed esclusivamente la corresponsione.

Nonostante il tentativo di armonizzazione tra le due fattispecie, concretizzatosi con la Legge 23 dicembre 1996 n. 662 che prevedeva, tra i suoi criteri, il raggiungimento di una completa equiparazione, ove possibile, tra i due istituti, non deve meravigliare se sotto taluni aspetti possa non esserci ancora assoluta coincidenza proprio a causa delle finalità differenti che ne sono all'origine.

Entrando nel merito dell'anamnesi, si ritiene che se quanto corrisposto a fronte di un accordo transattivo possa, a ragione, trovare rilevanza fiscale perché in relazione al rapporto di lavoro, più difficilmente, negli stessi termini, ci sia spazio per prevederne un prelievo contributivo.

Già lo stesso articolo 12 della Legge 153/1969, al comma 4, statuisce dal 1998 chiaramente che "sono esclusi dalla base imponibile: a) le somme corrisposte a titolo di trattamento di fine rapporto; b) le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori, nonché quelle la cui erogazione trae origine dalla predetta cessazione, fatta salva l'imponibilità dell'indennità sostitutiva del preavviso; c) i proventi e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento danni".

Si rafforza, in tal senso, la convinzione che il prelievo contributivo trovi la sua ragion d'essere se la somma corrisposta porta il medesimo titolo degli obblighi assunti contrattualmente, ovvero quale controprestazione per il lavoro svolto.

Lo stesso Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale, con la Circolare n.39 del 24 aprile 1987 precisava che “in primo luogo ... occorra individuare se i titoli sui quali si fonda l’erogazione effettuata al lavoratore siano riconducibili al concetto di retribuzione imponibile ... se l’attribuzione patrimoniale risulta erogata come controprestazione della rinuncia alla domanda al solo scopo di porre fine alla lite, la causa del negozio è integralmente diversa da quella del rapporto di lavoro e quindi non sussiste il presupposto dell’obbligo contributivo non avendo l’erogazione natura retributiva”⁴⁵.

Si ritorna allora, nuovamente, al concetto già espresso sulla natura, o meno, reddituale per valutare l’assoggettamento fiscale delle somme transatte ribadendo che l’erogazione debba essere soggetta a prelievo contributivo solamente nel caso in cui l’importo riscosso dal lavoratore in sede di transazione novativa sia riconducibile ad un credito sorto in dipendenza del rapporto di lavoro ed escludendo, di conseguenza, le somme percepite al solo scopo di comporre la controversia, accogliendo *in toto* la valenza novativa dell’accordo.

Così anche l’INPS con Circolare del 24 dicembre 1997, n.263, precisando 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”.

⁴⁵ GUALTIEROTTI, Le transazioni novative: aspetti fiscali e previdenziali nell’evoluzione legislativa, con le novità apportate dal D.Lgs. n. 314/1997, in Riv. Cons. Az. N. 6/1998, pag. 559.

Ad integrazione pure una posizione della Cassazione che “al fine dell’assoggettamento a contribuzione assicurativa secondo la previsione dell’articolo 12, le erogazioni effettuate dal datore di lavoro sono da considerarsi in dipendenza del rapporto di lavoro quando in esso trovino causa immediata e diretta, assumendo funzione corrispettiva della prestazione lavorativa, sia pur senza un rigoroso vincolo di sinallagmaticità, mentre il concetto di dipendenza viene meno allorché sia dimostrata l’esistenza di un’autonoma diversa causa negoziale. Pertanto, con riguardo alle obbligazioni che vengano poste a carico del datore di lavoro in sede di definizione transattiva di una controversia insorta sulla legittimità del licenziamento, il suddetto requisito è ravvisabile per le somme che siano dovute per la prosecuzione del rapporto, ove sia prevista la reintegrazione nel posto di lavoro, oppure, ove non sia prevista tale reintegrazione, che trovino causa nel rapporto cessato, mentre va escluso, nella seconda delle indicate ipotesi, per le somme che risultino dovute esclusivamente in forza del negozio transattivo ed in relazione alla sua funzione di eliminare la controversia, e che trovino quindi, nell’ormai esaurito rapporto di lavoro, mera occasione e non titolo”⁴⁶.

Successivamente, però, la Corte di Cassazione si esprime in maniera difforme: “Caratteristica della transazione novativa è quella di essere, al pari della transazione propria (non novativa) un negozio di secondo grado, ma non un negozio ausiliario,

⁴⁶ CASS., 2 febbraio 1985, n. 709.

bensì un negozio principale. Pertanto – a differenza di quel che accade nella transazione propria, nella quale il contratto di transazione è complementare rispetto al fatto causativo del rapporto originario ed è quindi fonte concorrente di diritti e di obblighi – nella transazione novativa il contratto di transazione rappresenta l'unica fonte dei diritti e degli obblighi delle parti. Ne consegue, in materia di lavoro subordinato, che qualora intervenga tra datore di lavoro e lavoratore una transazione novativa la somma di denaro dovuta dal datore di lavoro ex articolo 12 della Legge n. 153 del 1969 in esecuzione del suddetto contratto, ancorché mantenga natura retributiva, non può essere considerata, ai fini contributivi, come corrisposta in dipendenza del rapporto di lavoro, essendo tale rapporto sparito nel momento della conclusione della transazione novativa⁴⁷.

Anche in ambiente previdenziale, inoltre, vale quanto affermato in precedenza sulla sindacabilità, da parte degli organi preposti, del comportamento adottato dalle parti. Il Ministero del Lavoro aveva per primo precisato che l'accordo transattivo tra le parti non preclude all'ente previdenziale di attivarsi per escutere contributi sugli emolumenti se spettanti⁴⁸, confermato poi dalla Suprema Corte per la quale "la transazione è uno strumento neutro, per cui questa né esclude, né ammette assoggettamento a contribuzione, sebbene nel caso in cui il giudice non riesca a

⁴⁷ CASS., 18 maggio 1999, n.4811.

⁴⁸ Circolare Min. Lav., 24 aprile 1987, n.39, in Dir. e Prat. Lav., 1987, pag. 1841.

collegare l'erogazione ad un elemento escluso, si debba presumere, fino a prova contraria, l'imponibilità contributiva"⁴⁹, e più di recente a conferma "l'INPS è abilitato ad azionare il credito contributivo provando, con ogni mezzo, quali somme assoggettabili a contribuzione il lavoratore abbia diritto di ricevere. Tale prova può desumersi, in via presuntiva, anche dallo stesso contratto di transazione o dal contesto dei fatti in cui è inserito"⁵⁰.

Anche l'INPS, con messaggio n. 7585/2006, ritiene necessario effettuare una "verifica sulla reale natura delle somme erogate al fine di rilevare la riferibilità o meno dell'erogazione di una somma avente natura retributiva, con ogni conseguenza in ordine all'imponibilità contributiva della stessa", e, da ultimo, il Ministero del Lavoro ha ribadito, recependo il principio già espresso dall'Avvocatura di Stato⁵¹, che "le parti non possono autonomamente attribuire alle somme oggetto di transazione una qualifica difforme da quella che deriva dai reali rapporti obbligatori, escludendo il potere ispettivo per il recupero contributivo".

Stante la già richiamata convenienza delle parti a non imbattersi in fattispecie soggette a tassazione e a contribuzione, non sono mancati e non mancheranno casi limite in cui solo il giudice di merito potrà decidere sull'interpretazione delle norme.

⁴⁹ CASS., 10 febbraio 1998, n.1372.

⁵⁰ CASS., 28 luglio 2009, n.17495.

⁵¹ Avvocatura di Stato, nota a prot., 18 maggio 2009, n.155380.

Nonostante l'articolo 12 della Legge 153/1969 escluda da contribuzione le somme corrisposte per favorire l'esodo dei lavoratori cessando anzitempo il rapporto di lavoro, con sentenza del 2002 la Cassazione non riconosce l'agevolazione se tale accordo è relativo ad un solo dipendente, "difettandone il presupposto, costituito dall'essere interessati all'esodo una pluralità di lavoratori il cui posto di lavoro non è esposto al rischio di precarietà e che proprio per questa ragione devono essere incentivati a dimettersi attraverso la corresponsione di una gratifica"⁵².

Od, ancora, "allorché la fonte di credito di un lavoratore sia una transazione (che di per sé – quale strumento giuridico utilizzato dalle parti per regolare aspetti del rapporto di lavoro – è neutra e pertanto né esclude, né implica l'assoggettabilità a contribuzione previdenziale delle somme corrisposte in forza della transazione stessa), occorre guardare alla *causa debendi* secondo l'intenzione delle parti quale espressa nel negozio transattivo e ricostruibile a mezzo degli ordinari canoni di interpretazione contrattuale. Occorre peraltro tener conto che l'articolo 1362 codice civile prescrive sì di non limitarsi al senso letterale delle parole usate dalle parti, ma non già di pretermettere il dato testuale sicché non può affatto svalutarsi l'imputazione che le parti stesse abbiano dato al credito del lavoratore, ma, muovendo proprio da tale qualificazione formale, è non di meno possibile – ove la parte interessata ne

⁵² CASS., 9 maggio 2002, n.6663.

fornisca la prova – che l'imputazione effettiva e reale risulti essere diversa da quella testuale. All'esito di questa interpretazione della transazione l'imputazione delle somme versate si precisa per l'assoggettabilità o meno a contribuzione previdenziale"⁵³.

Prescindendo dall'aspetto ispettivo e tornando, per concludere, a quello valutativo, il cuore del problema risiede, anche in questo caso, sulla portata della transazione.

Costante giurisprudenza, nel corso degli anni, si è dibattuta, come visto, sul carattere novativo o semplice della transazione, riconoscendo, a tratti, esenzione contributiva alle somme corrisposte in forza di accordo radicalmente novativo.

Altre volte, con indirizzo apprezzato anche dall'Ispettorato, il carattere impositivo si è voluto ricercare *tout court* negli orientamenti propri dell'armonizzazione che vogliono parificare gli imponibili retributivi con quelli contributivi. Interpretazione, quest'ultima, da criticare in virtù del fatto che il Decreto Legislativo 314/97 non ha richiamato l'articolo 6, comma 2 del TUIR, a fondamento del titolo impositivo per le somme derivanti da transazione.

Rimane, infine, la teoria più apprezzabile, quella che vuole assoggettati a prelievo contributivo anche quegli importi derivanti da transazione che mantengono una stretta correlazione con elementi derivanti dal rapporto di lavoro transatto, ancorché estinto perché novato. Usufruiranno, al

⁵³ CASS., 15 novembre 2002, n.16127.

contrario, di agevolazione ed esenzione contributiva solo quelle somme erogate dal datore di lavoro che derivano da un titolo transattivo volto ad evitare il rischio di accensione, o di prosecuzione, della lite e che non siano collegate alla funzione remunerativa della prestazione lavorativa riguardanti, per l'appunto, esclusivamente un ristoro patrimoniale.⁵⁴

⁵⁴ Si veda Circolare INPS del 16 gennaio 2014, n.6, riportata in estratto nell'appendice.

APPENDICE

- Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 106/E del 22 aprile 2009
- Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 135/E del 28 maggio 2009
- Circolare INPS n. 6 del 16 gennaio 2014 (*estratto*)

Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 135/E

Roma, 28 maggio 2009

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

**OGGETTO: *Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 –
cessione ramo d'azienda – somme liquidate al dipendente per effetto di transazione – articolo 19, comma 1, lettera a), del DPR n. 917 del 1986***

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La ALFA S.p.A, nell'ambito di un programma di riorganizzazione dei propri servizi e con l'accordo dei sindacati, ha ceduto la linea farmaceutica "X" alla BETA S.r.l.

In conseguenza della cessione del citato ramo d'azienda, il ... 2007 la ALFA S.p.A ha siglato un accordo con la BETA Srl e con le rappresentanze sindacali, riguardante i lavoratori a tempo indeterminato trasferiti dalla ALFA S.p.A. alla BETA S.r.l..

Sulla base di detto accordo sindacale la ALFA S.p.A. si impegna ad erogare a ciascun lavoratore a tempo indeterminato impiegato nella linea farmaceutica "X", che continuerà il proprio rapporto di lavoro con la BETA S.r.l. , una somma pari a 19 mensilità lorde, a titolo di rinuncia al vincolo di solidarietà di cui all'articolo 2112, comma 2, del codice civile nonché a titolo di transazione novativa.

Nel caso di specie, la contribuente istante ha percepito la somma di euro ... erogata, per la parte corrispondente ad euro ...

al netto delle ritenute, a titolo di transazione novativa, saldo, stralcio e transazione di qualunque pretesa comunque connessa al precedente rapporto di lavoro, e per la restante parte titolo di rinuncia al vincolo di solidarietà, previa sottoscrizione in sede sindacale del verbale di conciliazione dell'... 2008.

Sull'importo complessivamente percepito sono state operate le ritenute IRPEF calcolate con applicazione della tassazione ordinaria.

Tutto ciò premesso, la contribuente istante chiede se le suddette somme siano da assoggettare alla disciplina di cui all'articolo 17, comma 1, lettera a), del TUIR.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere della Sig.ra TIZIA, sia la somma liquidata a titolo di transazione novativa che quella erogata a titolo di rinuncia al vincolo di solidarietà di cui all'articolo 2112, comma 2, del codice civile sono imponibili ad IRPEF con l'applicazione della tassazione separata ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera a), del TUIR.

Ciò in quanto la somma complessivamente percepita ha:

- natura transattiva, poiché consiste in una preventiva rinuncia alla lite in materia giuslavoristica;
- natura di buonuscita, in quanto è erogata dal datore di lavoro con il quale cessa ogni rapporto contrattuale a seguito della cessione del ramo aziendale in favore di BETA S.r.l..

In sostanza, la contribuente istante ritiene che le somme percepite in conseguenza del trasferimento presso la BETA S.r.l. debbano essere assoggettate a tassazione separata in quanto è

risolto il rapporto di lavoro con la società cedente il ramo aziendale.

A supporto dell'interpretazione fornita, la sig.ra TIZIA allega la risposta ad una istanza di interpello, riguardante un caso analogo a quello rappresentato, con la quale la Direzione Regionale ha ritenuto di inquadrare nella previsione normativa di cui all'articolo 17, comma 1, lettera a) del TUIR le somme attribuite ai lavoratori trasferiti con il ramo d'azienda.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 17, comma 1, lettera a), del TUIR stabilisce 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'art. 2125 del codice civile”* nonché alle somme e ai 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”*.

Il presupposto essenziale, affinché si applichi la disposizione in esame, è che le somme percepite siano riferibili alla cessazione del rapporto di lavoro.

Ai fini dell'inquadramento della natura delle somme corrisposte alla contribuente istante, e quindi, al fine di individuare la corretta tassazione delle stesse, è necessario stabilire se il trasferimento del dipendente avvenuto a seguito di una operazione straordinaria possa configurarsi come una vera e

propria cessazione del rapporto di lavoro, alla quale ricollegare l'importo liquidato.

Si richiama in proposito l'articolo 2112, del codice civile che stabilisce che *“In caso di trasferimento d'azienda, il rapporto di lavoro continua con il cessionario ed il lavoratore conserva tutti i diritti che ne derivano. Il cedente ed il cessionario sono obbligati, in solido, per tutti i crediti che il lavoratore aveva al tempo del trasferimento. Con le procedure di cui agli artt. 410 e 411 del codice di procedura civile il lavoratore può consentire la liberazione del cedente dalle obbligazioni derivanti dal rapporto di lavoro”*.

La norma civilistica esprime con chiarezza che l'alienazione dell'azienda comporta la prosecuzione dell'originario rapporto di lavoro con l'acquirente, senza soluzione di continuità.

Al riguardo la Cassazione Civile, Sez. Lav. (sentenza n. 2762 del 21 aprile 1983) ha precisato che nell'ipotesi di trasferimento d'azienda ai sensi dell'art. 2112 cod. civ., *“il principio di autonomia dell'impresa rispetto alla persona dell'imprenditore comporta che il rapporto di lavoro continua “ope legis” con il nuovo imprenditore, al quale sarà opponibile la anzianità di servizio già maturata, salvo che il cedente abbia dato al lavoratore disdetta tempestiva intimandogli il recesso con congruo anticipo in modo che il termine di preavviso risulti già esaurito al momento del trasferimento”*.

In ambito fiscale la continuità del rapporto di lavoro nel contesto di un trasferimento del ramo d'azienda è stata affermata dall'Amministrazione Finanziaria già in passato con la risoluzione prot. 1712 del 1980, nella quale, in particolare, si afferma che la continuazione del rapporto di lavoro è desumibile anche dai dati contabili, qualora *“nella contabilità della società conferitaria siano confluiti gli accantonamenti operati dalla società conferente a titolo d'indennità di anzianità maturata in*

capo ai dipendenti trasferiti". Ciò, infatti, *"presuppone che agli stessi non sia stata erogata alcuna liquidazione – fatta eccezione per l'ipotesi di mere anticipazioni – la quale comporterebbe la cessazione del rapporto di lavoro preesistente"*.

Più di recente, con risoluzione n. 248 del 2002, in materia di modalità di versamento delle addizionali IRPEF, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la riconducibilità di una fattispecie *"nell'ambito dell'articolo 2112 del codice civile, con la continuazione del rapporto di lavoro subordinato con il soggetto subentrante nonché con la conservazione, per il dipendente, di tutti i diritti e benefici che da esso derivano, determina agli effetti fiscali l'applicabilità delle addizionali all'IRPEF in maniera rateizzata"* escludendo, quindi, che si verifichi la interruzione del rapporto di lavoro, posto che, in tal caso, l'importo relativo all'addizionale medesima avrebbe dovuto essere trattenuto in un'unica soluzione nel periodo in cui sono svolte le operazioni di conguaglio.

Il principio secondo cui in caso di trasferimento di azienda il rapporto di lavoro dei dipendenti dell'azienda ceduta, in corso al momento del trasferimento, continua presso il cessionario deve ritenersi riferibile anche al caso in esame, in cui la lavoratrice rinuncia preventivamente a rivalersi nei confronti del precedente datore di lavoro per eventuali crediti ad esso riconducibili.

La rinuncia al vincolo di solidarietà nei confronti dell'imprenditore alienante, infatti, è espressamente prevista e disciplinata dall'articolo 2112 quale facoltà del lavoratore di non avvalersi di tale maggiore tutela ma non esclude la successione del nuovo imprenditore nel contratto di lavoro e il riconoscimento dell'anzianità pregressa.

Ne consegue che, se in sede transattiva non è stata prevista l'erogazione delle competenze normalmente corrisposte

all'atto della ordinaria cessazione del rapporto di lavoro, quali il trattamento di fine rapporto, si deve ritenere che non sia intervenuta alcuna cessazione del rapporto stesso. Pertanto le somme che il lavoratore percepisce in occasione della cessione del ramo d'azienda per la rinuncia a futuri contenziosi o alle maggiori garanzie derivanti dal vincolo di solidarietà non possono fruire del regime di tassazione separata, non verificandosi il presupposto richiesto a tal fine dall'articolo 17, comma 1, lettera a), del TUIR.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.

Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 106/E

Roma, 22 aprile 2009

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Richiesta parere su istanza di rimborso ex articolo 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602 - Danno all'immagine – Articolo 6, comma 2, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Con nota n. ... del ... 2009, la Direzione Regionale ... ha chiesto chiarimenti in ordine al trattamento fiscale applicabile alle somme corrisposte, a seguito di accordi transattivi, dalle società ALFA e BETA al signor XZ, a titolo di risarcimento per l'anticipata risoluzione dei rapporti di collaborazione intrattenuti.

Il quesito posto dalla Direzione Regionale trae origine da una istanza presentata ai sensi dell'articolo 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, con la quale il signor XZ ha chiesto il rimborso di parte delle ritenute subite sulle somme percepite a seguito dei predetti accordi transattivi.

L'importo di cui si chiede il rimborso è pari ad euro

Nell'istanza di rimborso, il contribuente fa, infatti, presente che una quota degli importi percepiti a seguito degli accordi transattivi costituisce un risarcimento di danni non aventi natura economica e come tali irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi, ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

ESPOSIZIONE DELLA QUESTIONE

L'anticipata risoluzione dei rapporti di collaborazione intrattenuti con le società ALFA e BETA trova la propria origine in un disaccordo sorto tra il signor XZ ed il consiglio di amministrazione delle società in merito ad alcune operazioni societarie.

Tale disaccordo aveva condotto il consiglio di amministrazione della società ALFA a deliberare la revoca per giusta causa delle deleghe affidate al signor XZ. Ad analoghe determinazioni, intendeva giungere anche la società BETA, holding della società ALFA.

Il signor XZ, tuttavia, contestava la giusta causa di revoca invocata dalle società a sostegno delle determinazioni assunte ed avanzava una specifica richiesta di risarcimento del danno.

A seguito di tale contestazione, venivano quindi conclusi due accordi transattivi con le società ALFA e BETA sulla base dei quali il signor XZ riceveva

a) euro ... dalla società ALFA

b) euro ...dalla società BETA.

Entrambe le società hanno ritenuto che gli importi corrisposti dovessero essere ricondotti nella previsione normativa dettata dall'articolo 17, comma 1, lettera c), del TUIR (redditi corrisposti in occasione della risoluzione di rapporti di collaborazione) ed hanno, quindi, provveduto ad assoggettare le somme erogate alla ritenuta d'acconto del 20%, come disposto dall'articolo 25, comma

1, del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

Più precisamente, le società eroganti hanno operato ritenute d'acconto pari ad euro ... (ALFA) e ... (BETA).

I redditi corrisposti e le ritenute operate risultano indicati nei modelli CUD rilasciati dalle società all'istante.

In relazione alle somme complessivamente ricevute, il contribuente ritiene che non debbano essere assoggettati ad IRPEF, in considerazione della loro natura risarcitoria i seguenti importi:

-euro ... per gli importi corrisposti da ALFA

-euro ... per gli importi corrisposti da BETA.

Le ritenute afferenti a tali importi, oggetto dell'istanza di rimborso in esame, ammontano complessivamente ad euro....

TESI INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE NELL'ISTANZA DI RIMBORSO

Nell'istanza di rimborso si fa presente che la richiesta di risarcimento danni avanzata nei confronti delle società ALFA e BETA trova il proprio fondamento, oltre che nella perdita dei redditi e dei benefit di cui il contribuente istante avrebbe goduto fino alla naturale scadenza della carica, anche nel risarcimento dei danni patrimoniali connessi alla perdita di *"immagine"* e di *"opportunità professionali"* derivanti dalla cessazione della carica.

Tale circostanza è stata espressamente precisata negli accordi transattivi conclusi con le predette società che, infatti, chiariscono che il risarcimento corrisposto tiene conto, oltre che dei compensi stabiliti fino alla data di naturale scadenza del rapporto di lavoro intrattenuto, anche del danno ulteriore per la perdita di immagine e di opportunità professionali legate alla anticipata cessazione dell'attività.

Al fine di individuare nell'ambito delle somme complessivamente percepite quelle non riferibili alla perdita di redditi ma ad un mero reintegro patrimoniale, non aventi quindi

natura reddituale, il signor XZ si è avvalso di una consulenza tecnico-contabile redatta da una società di revisione.

In esito alle suddetta perizia, risulta che del complessivo importo percepito e risultante dagli accordi intervenuti con le predette società, pari ad euro ... la somma di euro ... deve essere esclusa dall'IRPEF ai sensi dell'articolo 6, comma

2, del TUIR in quanto corrisposta a titolo di risarcimento patrimoniale diverso ed ulteriore rispetto a quello derivante dalla mancata percezione di emolumenti.

Tali importi, precisa quindi il signor XZ, devono essere ricollegati al danno all'immagine subito per effetto dell'anticipata risoluzione dei rapporti di lavoro, danno che non può essere in alcun modo collegato alla perdita di un reddito.

Il contribuente fa, infatti, presente, che dette somme risarciscono un *“danno di natura patrimoniale in quanto il danno non è specificamente riferibile alla perdita di redditi nell'accezione del c.d. lucro cessante (non ci sono, infatti redditi ancora da percepire in quanto mancano proprio i rapporti dai quali potrebbero generarsi, in futuro, redditi imponibili) ma è legato ad una evidente lesione di un interesse di rango costituzionale che tutela la manifestazione della personalità dell'individuo sul luogo di lavoro e dal quale è scaturita senza dubbio una sofferenza, un inevitabile mutamento delle proprie abitudini di vita e di relazione, un deprezzamento della propria immagine esterna sia come individuo che come professionista”*.

PARERE DELLA DIREZIONE REGIONALE

La direzione regionale, nel richiedere il parere di questa direzione, cita le sentenze della Corte di cassazione rilevanti ai fini della questione in esame e le pronunce di contrario avviso

dell'Agenzia delle Entrate, tra cui la risoluzione 356/E del 7 dicembre 2006.

A tal fine, la direzione richiedente evidenzia la peculiarità del caso in esame, in cui si tratta della cessazione di un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa che tuttavia per il suo contenuto altamente professionale risulta più assimilabile ad un rapporto di lavoro autonomo piuttosto che subordinato.

PARERE DELLA DIREZIONE CENTRALE

Con riferimento alla disciplina applicabile alle indennità corrisposte a titolo di risarcimento del danno all'immagine, la scrivente si è pronunciata, in particolare, con la risoluzione n. 356/E del 7 dicembre 2007.

La questione esaminata nella citata risoluzione concerneva l'ipotesi di indennità corrisposte, a seguito di sentenza dell'autorità giudiziaria, a titolo di risarcimento per il danno all'immagine subito da un professionista.

Nella citata risoluzione è stato ricordato che ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del TUIR, i proventi conseguiti in sostituzione dei redditi 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 morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti.

In applicazione di tale disposizione, devono, quindi, essere ricondotte a tassazione le indennità corrisposte a titolo risarcitorio, sempreché le stesse abbiano una funzione sostitutiva o integrativa del reddito del percipiente; sono in sostanza imponibili le somme corrisposte al fine di sostituire mancati guadagni (*lucro cessante*) sia presenti che futuri del

soggetto che le percepisce. Diversamente, non assumono rilevanza reddituale le indennità risarcitorie erogate al fine di reintegrare il patrimonio del soggetto, ovvero al fine di risarcire la perdita economica subita dal patrimonio (*danno emergente*). In considerazione di tali principi e con riferimento specifico alla fattispecie trattata in detta risoluzione, sono state ricondotte nell'ambito dei risarcimenti derivanti da *lucro cessante* ed assoggettate a tassazione quali redditi di lavoro autonomo le indennità corrisposte ad un professionista al dichiarato titolo di risarcimento del cd. "*danno all'immagine*", forfetariamente determinate dall'autorità giudiziaria per risarcire, in realtà, una perdita che si sarebbe riflessa direttamente sulla clientela e sull'attività professionale e, quindi, sulla capacità reddituale.

La rilevanza della questione porta a formulare ulteriori considerazioni in merito alla nozione di "*danno all'immagine*", al fine di delimitarne il contesto e di fornire alcune precisazioni sul trattamento fiscale applicabile alle indennità corrisposte per il risarcimento di tale lesione, tenuto conto degli orientamenti giurisprudenziali consolidatisi nel corso del tempo.

Occorre considerare, infatti, che la definizione del danno all'immagine è priva di referenti normativi diretti ed espliciti cui rinviare ai fini della corretta qualificazione dei risarcimenti eventualmente attribuiti a tale titolo.

In materia la Corte di Cassazione, con sentenza n. 7043 del 13 aprile 2004, ha affermato che il danno all'immagine lede un diritto "*la cui integrità trova fondamento nei diritti della persona umana tutelati dall'articolo 2 Cost ... inerente alla lesione della reputazione personale - intesa come la valutazione che di un certo soggetto viene fatta nel contesto in cui egli vive. ...La reputazione personale è individuabile nella valutazione che, in base alla sua storia personale, la comunità (locale,*

nazionale o internazionale) dà di un determinato soggetto (essa si identifica, secondo Cass. Pen. 24 marzo 1995 n. 3247, con il senso della dignità personale in conformità dell'opinione del gruppo sociale secondo il particolare contesto storico)."

Ciò premesso sotto il profilo definitorio, la giurisprudenza (Cassazione, sez. V 3 settembre 2003, n. 12789) ha ritenuto che in tema di imposte sui redditi *"i proventi conseguiti in sostituzione di redditi e le indennità conseguite a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti; le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio sono soggette a imposizione soltanto se, e nei limiti in cui, risultino destinate a reintegrare un danno concretatosi nella mancata percezione di redditi, mentre non costituisce reddito imponibile...ogni risarcimento inteso a riparare un pregiudizio di natura diversa"* nella specie *"è stata attribuita natura risarcitoria alla somma corrisposta al dipendente per il pregiudizio, costituente danno emergente, all'immagine professionale in conseguenza dell'anticipata risoluzione del rapporto di lavoro, escludendosene, pertanto, l'assoggettabilità ad IRPEF"*.

Tale principio è stato più volte affermato e da ultimo ribadito nella recente sentenza della Cassazione civ. sez. trib., 30 dicembre 2008, n. 30433, laddove, in merito all'importo corrisposto al dirigente di azienda a seguito di un atto transattivo per la risoluzione consensuale del rapporto di lavoro, viene precisato che *"tenuto conto che si tratta di un direttore generale di una società di rilevante importanza, un licenziamento in tronco... è indubbio che arrechi alla persona del dirigente apicale, pur non essendo questi titolare di un diritto alla stabilità del posto come un comune dipendente subordinato, un danno che va al di là della semplice perdita di reddito, ma*

coinvolge anche la reputazione e l'immagine professionale e, come tale, la somma percepita costituisce un ristoro per un danno emergente".

Negli stessi termini si era già espressa la sentenza 23 settembre 2008, n. 28887, con la quale la Corte di Cassazione, ha accolto il ricorso di un contribuente fondato sulla tesi secondo cui la somma liquidata *"non è soggetta a imposizione fiscale ai fini IRPEF in quanto non rappresenta alcuna reintegrazione di reddito patrimoniale non percepito ma piuttosto il risarcimento del danno alla professionalità e all'immagine derivato dal demansionamento"*.

Dall'inquadramento prospettato dalla Cassazione, consegue sul piano fiscale che le somme erogate, che trovino titolo nella necessità di ristorare danni all'immagine propriamente detti, nell'accezione intesa dalla Suprema Corte, devono considerarsi non imponibili.

Ad analoghe conclusioni deve giungersi anche con riferimento alle ulteriori somme, eventualmente liquidate contestualmente alla liquidazione del danno all'immagine, a titolo di perdita delle cosiddette *"chance professionali"* ossia connesse *"alla privazione della possibilità di sviluppi o progressioni nell'attività lavorativa"*; *"Posto che la chance è un'entità patrimoniale, giuridicamente ed economicamente suscettibile di autonoma valutazione, la sua perdita configura un danno attuale e risarcibile (consistente non in un lucro cessante, bensì nel danno emergente da perdita di possibilità attuale), a condizione che il soggetto che agisce per il risarcimento ne provi, anche secondo un calcolo di probabilità o per presunzioni, la sussistenza"*. (Cass. civ. Sez. III, 21 luglio 2003, n. 11322; Cass. civ. Sez. III, 7 luglio 2006, n. 15522; Cass. civ. Sez. III Sent. 25-05-2007, n. 12243).

Nel ribadire come la perdita di *chance*, quale elemento di danno emergente che non assume rilevanza ai fini fiscali, debba poter essere concretamente provato dal contribuente, la Corte di cassazione (Cass. civ. Sez. Unite, 24-03-2006, n. 6572) ha puntualmente chiarito che il risarcimento *“non può essere riconosciuto, in concreto, se non in presenza di adeguata allegazione, ad esempio deducendo l'esercizio di una attività (di qualunque tipo) soggetta ad una continua evoluzione, e comunque caratterizzata da vantaggi connessi all'esperienza professionale destinati a venire meno in conseguenza del loro mancato esercizio per un apprezzabile periodo di tempo. Nella stessa logica anche della perdita di chance, ovvero delle ulteriori potenzialità occupazionali o di ulteriori possibilità di guadagno, va data prova in concreto, indicando, nella specifica fattispecie, quali aspettative, che sarebbero state conseguibili in caso di regolare svolgimento del rapporto, siano state frustrate dal demansionamento o dalla forzata inattività. In mancanza di detti elementi, da allegare necessariamente ad opera dell'interessato, sarebbe difficile individuare un danno alla professionalità, perché - fermo l'inadempimento - l'interesse del lavoratore può ben esaurirsi, senza effetti pregiudizievoli, nella corresponsione del trattamento retributivo quale controprestazione dell'impegno assunto di svolgere l'attività che gli viene richiesta dal datore”*.

Da ciò deriva che le somme liquidate a titolo di perdita di chance professionali possono essere correttamente qualificate alla stregua di risarcimenti di danno emergente solo ove l'interessato abbia fornito – in conformità alle indicazioni della Suprema Corte - prova concreta dell'esistenza e dell'ammontare di tale danno.

L'anzidetto principio si riflette anche sul piano fiscale, poiché in assenza di tale prova torna applicabile il principio più volte

affermato dalla Corte di Cassazione, secondo cui *“alla somma versata dal datore di lavoro in base ad una definizione transattiva della controversia, che tenga ferma la cessazione del rapporto, deve essere presuntivamente attribuita, al di là delle qualificazioni formalmente adottate dalle parti, la natura di ristoro della perdita di retribuzioni che la prosecuzione del rapporto avrebbe implicato, e quindi il risarcimento di un danno qualificabile come lucro cessante...di guisa che alla distinta causale del relativo esborso deve corrispondere un’adeguata prova il cui onere spetta al contribuente”* (Cass. 12 gennaio 2009, n. 360; Cass. 14167/2003; Cass. 4099/2000).

Tali principi devono essere applicati anche con riferimento alla richiesta di rimborso inoltrata dal signor XZ al competente Ufficio dell’Agenzia delle entrate, relativa alle ritenute subite sulle somme complessivamente percepite a titolo di danno all’immagine e perdita di opportunità professionali.

Premesso che la verifica in concreto della natura delle somme erogate, anche alla luce dell’onere probatorio assolto dalle parti, implica un giudizio di fatto di competenza del predetto Ufficio, si fa presente che, nell’ambito delle somme complessivamente attribuite al soggetto istante a titolo di danno ulteriore per la perdita di immagine e di opportunità professionali, occorre individuare la parte dell’indennità specificamente riferibile alla presunta perdita.

In assenza di specifici elementi di prova risultanti dagli atti transattivi conclusi, tale individuazione deve essere effettuata sulla base di ogni utile elemento fornito dal contribuente interessato dal quale possa desumersi quale parte dell’indennità percepita sia diretta a risarcire il danno emergente subito per effetto della cessazione della carica, consistente nella perdita di immagine e di opportunità professionali.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.

Circolare INPS n. 6 – Estratto –

Roma, 16 gennaio 2014

Direzione Centrale Entrate Gestione Dipendenti Pubblici

Direzione Centrale Entrate

Direzione Centrale Sistemi Informativi e Tecnologici

Ai Dirigenti centrali e periferici

Ai Responsabili delle Agenzie

Ai Coordinatori generali, centrali e periferici dei Rami
professionali

Al Coordinatore generale Medico legale e

Dirigenti Medici

e, per conoscenza,

Al Presidente

Al Presidente e ai Componenti del Consiglio di

Indirizzo e Vigilanza

Al Presidente e ai Componenti del Collegio dei

Sindaci

Al Magistrato della Corte dei Conti delegato all'esercizio del
controllo

Ai Presidenti dei Comitati amministratori di fondi, gestioni e
casse

Al Presidente della Commissione centrale per l'accertamento e
la riscossione dei contributi agricoli unificati

Ai Presidenti dei Comitati regionali

Ai Presidenti dei Comitati provinciali

**OGGETTO: Retribuzioni imponibili ai fini contributivi -
Gestione Dipendenti Pubblici: categorie reddituali -
imponibili nelle aspettative senza assegni - imponibili ai fini
della Gestione Unitaria delle prestazioni creditizie e sociali -
maggiorazioni e tetti retributivi - conguaglio contributivo
annuo.**

SOMMARIO:

1. Premessa

1[^] Parte: categorie reddituali ai fini dell'assoggettabilità o
non assoggettabilità a contribuzione

2. La retribuzione imponibile di cui al decreto legislativo n.
314/1997

3. Tipologie di redditi di lavoro dipendente assoggettabili a
contribuzione

4. I redditi parzialmente assoggettabili a contribuzione

- 5. Le esclusioni dai redditi di lavoro dipendente
 - 6. I redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente
 - 7. Le esclusioni dall'imponibile contributivo ai sensi dell'art. 6 del decreto legislativo n. 314/97;
 - 8. Le indennità
 - 9. Imponibilità contributiva delle somme corrisposte al lavoratore dipendente a seguito sentenze
 - 9.1. Obbligazioni contributive discendenti da sentenze
 - 9.2. Regolarizzazioni contributive da sentenze
 - 10. Imponibilità contributiva delle somme corrisposte a seguito di transazioni nell'ambito dei rapporti di lavoro subordinato
 - 10.1. Obbligazioni contributive discendenti da transazioni
 - 10.2. Regolarizzazioni contributive da transazioni
- [...]

1. Premessa

Con circolare n.105 del 7 agosto 2012 sono state fornite da questo Istituto le nuove istruzioni per la compilazione delle denunce mensili analitiche da parte dei sostituti d'imposta, il cui obbligo di trasmissione è previsto dall'articolo 44, comma 9, del decreto legge 30 settembre 2003, n.269, convertito nella legge 24 novembre 2003, n.326. Come già noto, le denunce mensili analitiche - denominate inizialmente DMA2 - a partire dal 1° novembre 2012 con riferimento alle retribuzioni erogate dal mese di ottobre 2012, costituiscono parte integrante del flusso UniEmens, individuate come ListaPosPA,

e rappresentano le nuove modalità di comunicazione dei dati per la valorizzazione della posizione assicurativa, per il calcolo del dovuto contributivo e per la costituzione e l'alimentazione delle posizioni di previdenza complementare delle Amministrazioni, degli Enti e delle Aziende, iscritti alla Gestione Dipendenti Pubblici. In tale ambito, per quanto attiene la dichiarazione delle retribuzioni imponibili ai fini pensionistici - corrispondenti ai valori dei compensi liquidati, nel periodo di riferimento, al lavoratore subordinato - è stata effettuata una generale rivisitazione dei relativi campi, in ossequio al principio della semplificazione, oltre che nell'intento di evitare continui interventi correttivi conseguenti alle evoluzioni normative e contrattuali delle voci retributive. In funzione di quanto sopra, viene emanata la presente circolare finalizzata a fornire più ampie ed aggiornate indicazioni alle Amministrazioni e agli Enti iscritti alla Gestione Dipendenti Pubblici in merito alla imponibilità pensionistica e, quindi, all'assoggettabilità contributiva delle diverse tipologie di emolumenti retributivi, alla quantificazione delle retribuzioni nelle previste casistiche di aspettative senza assegni "utili" nonché all'individuazione dei correlati obblighi contributivi. Le disposizioni contenute nella presente circolare, che integrano e chiariscono i contenuti della circolare n. 105 del 7 agosto 2012, sostituiscono, a decorrere dalle denunce dal 1° novembre 2012 (per le retribuzioni a decorrere da ottobre 2012), le disposizioni in contrasto emanate in precedenza dalla Gestione Dipendenti Pubblici.

1^ Parte: categorie reddituali ai fini dell'assoggettabilità o non assoggettabilità a contribuzione.

2. La retribuzione imponibile di cui al decreto legislativo n. 314/1997.

In attuazione della delega al Governo, contemplata dall'art. 3 della legge 23 dicembre 1996, n.662, il decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 314 ha introdotto le disposizioni in tema di armonizzazione, razionalizzazione e semplificazione della normativa fiscale e previdenziale concernente i redditi da lavoro dipendente. In particolare, l'art. 6 del citato decreto, sostitutivo della previgente disciplina in materia di determinazione della retribuzione da assoggettare a contribuzione ai fini pensionistici dettata dall'art. 12 della legge 30 aprile 1969, n. 153 e successive modificazioni e integrazioni, poi estesa dalla legge 8 agosto 1995, n.335 ai dipendenti delle pubbliche amministrazioni, ha statuito in linea generale il principio della unificazione delle basi imponibili (quella fiscale e quella previdenziale), pur senza addivenire ad un'immedesimazione assoluta del profilo previdenziale con quello fiscale, tanto è che in deroga a tale principio sono previste alcune eccezioni dovute alla diversa natura del prelievo. Sono conseguentemente utili a pensione, a decorrere dal 1° gennaio 1998, gli emolumenti di cui agli articoli 49 e 51 (cfr. ex articoli 46 e 48) del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con il citato decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni e integrazioni. In particolare il comma 1 dell'articolo 49 stabilisce che *“Sono redditi da lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi ad oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri .. omissis”*. Il citato art. 51, inoltre, stabilisce, al comma 1, l'onnicomprendività del concetto di reddito di lavoro dipendente e, quindi, la totale imponibilità di tutto ciò che il lavoratore riceve e, nei commi

successivi, alcune specifiche deroghe al principio della totale imponibilità elencando le componenti che non concorrono a formare il reddito o vi concorrono solo in parte. In tale contesto non è più necessario, ai fini dell'assoggettamento a contribuzione di un emolumento, individuare la sussistenza o meno del nesso sinallagmatico tra retribuzione e prestazione di lavoro, come imposto dalla precedente disciplina (cfr. com'è noto, l'art. 2, comma 9, della citata legge 8 agosto 1995, n. 335, che valutava gli emolumenti corrisposti dal datore di lavoro al lavoratore a titolo di "retribuzione in denaro o in natura, in dipendenza del rapporto di lavoro, al lordo di qualsiasi ritenuta"), in quanto risulta contributivamente imponibile tutto ciò che il dipendente consegue in relazione al rapporto di lavoro indipendentemente dalla effettiva prestazione di lavoro, e che costituisce reddito da lavoro dipendente.

[...]

9. Imponibilità contributiva delle somme corrisposte al lavoratore dipendente a seguito sentenze

9.1 Obbligazioni contributive discendenti da sentenze

E' utile approfondire in questa sede l'imponibilità contributiva delle somme riconosciute al lavoratore dipendente in forza di sentenza. In caso di pronuncia giudiziaria passata in giudicato, il danno risarcibile, nella misura da ricondursi al lucro cessante, avendo natura retributiva, si identifica nell'imponibile assoggettabile a contribuzione, in conformità a quanto disposto dall'articolo 49 del DPR 917 del 1986. In merito

alle competenze retributive utili da considerare in sede di regolarizzazione contributiva occorre far riferimento alla retribuzione cosiddetta “virtuale”, ovvero all’insieme delle voci stipendiali a carattere fisso e continuativo, con esclusione di quelle strettamente legate all’effettiva presenza. Premesso inoltre che *“Le sanzioni civili, quali le somme aggiuntive o gli interessi compensativi, previste per l’omesso o tardivo versamento dei contributi previdenziali, costituiscono una conseguenza automatica dell’inadempimento, in funzione di rafforzamento dell’obbligazione contributiva e di predeterminazione legale della misura del danno subito dall’istituto previdenziale, prescindendo da qualsiasi indagine circa l’imputabilità e la colpa dell’inadempimento”* (Cass. civ., sez. lav., 26-06-2008, n. 17507), è opportuno precisare che i contributi, come sopra determinati, sono assoggettabili alle disposizioni sanzionatorie sancite dall’articolo 116, comma 8 e seguenti della legge 23 dicembre 2000, n.388. Quindi in concreto, ed in via del tutto generale, ferme restando le peculiarità di ciascuna fattispecie da esaminare di volta in volta, le attribuzioni patrimoniali o quote di esse, aventi natura retributiva, dovute al lavoratore a seguito di accertamento in sede giudiziale – ad esempio in caso di ricostruzione di carriera - costituiscono redditi di lavoro dipendente da assoggettare a contribuzione. Qualora la sentenza di accertamento o costitutiva abbia efficacia retroattiva, statuendo la debenza ora per allora di somme dovute al lavoratore aventi natura retributiva, anche l’obbligazione al versamento della contribuzione sorge contestualmente alla ricorrenza dell’obbligazione retributiva, con la maggiorazione delle somme aggiuntive in base ai criteri previsti dalle vigenti disposizioni per le diverse tipologie di inadempimento contributivo, nell’ambito delle quali si colloca la fattispecie

concreta. Si precisa che l'indennità sostitutiva della reintegrazione è esente da contribuzione previdenziale in quanto non ha natura retributiva, essendosi il rapporto di lavoro risolto con la percezione della stessa. Per consolidata giurisprudenza di legittimità, sono invece dovuti i contributi previdenziali sulle somme corrisposte al lavoratore fino al momento dell'effettivo pagamento dell'indennità (cfr. Cass. 16 novembre 2009, n.24200).

[...]

10. Imponibilità contributiva delle somme corrisposte a seguito di transazioni nell'ambito dei rapporti di lavoro subordinato.

10.1. Obbligazioni contributive discendenti da transazioni

Premesso che “L’obbligazione contributiva è completamente insensibile agli effetti della transazione; la totale estraneità ed inefficacia della transazione eventualmente intervenuta tra datore di lavoro e lavoratore nei riguardi del rapporto contributivo discende dal principio che, alla base del calcolo dei contributi previdenziali, deve essere posta la retribuzione dovuta per legge o per contratto individuale o collettivo e non quella di fatto corrisposta; pertanto la sussistenza dei crediti di lavoro azionati dal dipendente deve essere accertata indipendentemente dall’accordo concluso tra le parti, al solo fine dell’assoggettamento dei relativi importi (in quanto compresi nella retribuzione dovuta) all’obbligo contributivo” (Cass. civ., sez. lav., 13-08-2007, n. 17670) appare utile in questa sede osservare in quale modo le transazioni incidono sulle

obbligazioni contributive. Come per le somme erogate a seguito di sentenze di condanna da parte del giudice del lavoro, eccezion fatta per le somme corrisposte a titolo di risarcimento del danno emergente, 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 (v. Cass. n. 6663/2002; Cass. n. 11301/2002; Cass. n. 3213/2001). Quanto sopra non solo nell'ipotesi di transazione cd. semplice (che si realizza quando il negozio transattivo si limita a modificare il rapporto controverso, lasciandolo tuttavia come causa dei diritti e degli obblighi derivanti dalla transazione), ma anche nell'ipotesi di transazione novativa, che si attua quando le parti, volontariamente e facendosi reciproche concessioni o rinunce, sostituiscono al rapporto sottostante originario un diverso rapporto giuridico per cui la causa dei rispettivi diritti e obblighi non ha più nulla a che fare con il rapporto controverso, ma trova origine nel nuovo rapporto creato con la transazione medesima. D'altro canto, l'attuale formulazione del TUIR contempla una più ampia definizione di redditi di lavoro dipendente considerando in tale ambito anche le somme derivanti dalle transazioni, in quanto comunque relazionabili al rapporto di lavoro subordinato ove le parti della transazione siano il datore di lavoro e il lavoratore. Esplicita in questo senso è stata la posizione dell'Amministrazione finanziaria la quale, con la citata circolare 23 dicembre 1997 n. 326/E/97, ha precisato 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”*. Definita, come

sopra, l'assoggettività contributiva delle somme derivanti da accordo transattivo, occorre ora fissare i criteri di quantificazione della relativa obbligazione. Nel merito occorre ricordare che, stante l'indisponibilità e, quindi, l'intransigibilità dell'obbligazione contributiva, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 2115, terzo comma, del cod. civ., secondo cui "*è nullo qualsiasi patto diretto ad eludere gli obblighi relativi alla previdenza ed alla assistenza*", l'ammontare dell'imponibile contributivo può non essere coincidente con le somme riconosciute in sede di transazione. Ciò in quanto l'imponibilità contributiva deve essere riferita alle retribuzioni virtuali, calcolate, cioè per intero, di cui avrebbe avuto diritto il lavoratore se non fosse intervenuto l'accordo transattivo, corrispondenti alla categoria e qualifica professionale posseduta dall'interessato durante il periodo contributivo oggetto dell'atto transattivo ed adeguate in relazione alla dinamica contrattuale della stessa categoria e qualifica. Una reciproca concessione tra datore di lavoro e lavoratore, consistente nella rinuncia anche parziale al versamento di quanto dovuto/accertato a titolo di contribuzione, rientrerebbe infatti nella previsione di nullità di cui al citato articolo 2115 del cod. civ..

[...]

BIBLIOGRAFIA

Arangio F., *La Transazione*, UTET, Torino, 2004;

Bianchi D'Urso F., *Spunti critici in tema di onnicomprensività e continuità della retribuzione*, in Riv. It. Dir. Lav., 1983, I, p. 393 ss.;

Bianchi N., *La determinazione della retribuzione imponibile*, in Guida Lav., 2000, 10, p. 29 ss.;

Boer P., *La retribuzione imponibile*, in Pessi R. (a cura di), *La riforma del sistema previdenziale*, Cedam, Padova, 1996, p. 191 ss.;

Bonati G., *Redditi di lavoro dipendente: i chiarimenti delle Finanze*, in Guida Lav., 2000, 22, p. 44 ss.;

Capolupo S., *Redditi di lavoro dipendente – Unificazione delle basi imponibili*, in Il Fisco, 1997, 38, p. 11199 ss.;

Carbone L., *La retribuzione imponibile ai fini previdenziali e la nuova stagione della flessibilità*, nota a Cas. 2 dicembre 1994, n.10322, in Foro it, 1995, I, c.819 ss.;

Carinci A., *Il regime fiscale e contributivo degli incentivi all'esodo*, in Dir. e Prat. Lav., 1998, p. 893 ss.;

Carinci A., *La somma erogata una tantum in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro*, Il Fisco n.17, 2000;

Cataldi A., *Riflessioni sull'imponibilità delle somme ottenute dal lavoratore dipendente in base a transazioni su controversie di fine rapporto*, in Riv. Dir. Trib., 2006, p. 995 ss.;

Cessari A., *In tema di elementi della retribuzione assoggettabile a contributi previdenziali*, in Riv. Dir. Lav., 1952, II, p. 120 ss.;

Ciampolini G., *Non assoggettabilità a contribuzione delle somme per inadempimento di obbligazioni retributive*, nota a Cass. 6 ottobre 1999, n.11148, in Mass. Giur. Lav., 2000, p. 252 ss.;

Coco C., *Indennità risarcitorie corrisposte al lavoratore dipendente*, in D'Amati N. (a cura di), *La disciplina tributaria del lavoro dipendente*, Cedam, Padova, 2003, p. 289 ss.;

Corinaldesi A. – Magri M., *L'armonizzazione contributiva e fiscale dei redditi da lavoro dipendente*, Il Sole 24 Ore, Pirola, Milano, 1998;

Cosattini L. A., *Erogazioni del datore di lavoro a titolo transattivo*, nota a Cass. 21 aprile 1993, n.4672, in Lav. Giur., 1994, p. 116 ss.;

Del Prato E., *La Transazione*, Milano, 1992;

Di Paolo G., *La disciplina civilistica e fiscale degli accordi transattivi nel lavoro dipendente e autonomo*, in *Impresa C.I.* n. 2 del 28.02.1999, p. 213 ss.;

Dondi G., *Una nozione di retribuzione ai fini contributivi*, in Mass. Giur. Lav., 1998, p. 552, ss.;

Dondi G., *Aspetti previdenziali*, in Carinci F. (a cura di), *La disciplina dei licenziamenti dopo le leggi n. 108/1990 e n. 223/1991*, Jovene, Napoli, 1991, p. 281 ss.;

D'Onofrio P., *Della transazione*, in Scialoja V. – Branca G. (a cura di), *Comm. Cod. Civ., Libro IV – Delle Obbligazioni*, Zanichelli, Bologna – Roma, 1959, p. 186 ss.;

Dui P., *Tassazione e contribuzione nel lavoro dipendente*, Giuffrè, Milano, 2005;

Falsitta G., *L'Irap e il trattamento fiscale del lavoro*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, I, p. 103 ss.;

Ferrà G., *Conciliazione giudiziale e trattamento tributario delle somme erogate*, in *Dir. e Prat. Lav.*, 1988, p. 2316 ss.;

Ficari V., *Tassazione delle somme corrisposte a titolo transattivo e risarcimento del lucro cessante*, nota a Cass. 11 luglio 1997, n. 9893, in *Rass. Trib.*, 1998, p. 1368 ss.;

Ficari V., *Prime osservazioni sulla nozione di retribuzione imponibile alla luce della nuova disciplina del reddito dipendente*, in *Boll. Trib.* 1998, p. 1617 ss.;

Fili V., *Il reddito imponibile ai fini contributivi*, Giappichelli, Torino, 2010;

Franzoni M., *La transazione*, Cedam, Padova, 2001;

Garofalo R., *Risarcimento del danno ex. Art. 18 della legge 300/1970 e trattamenti previdenziali*, nota a Cass. 17 dicembre 2008, n. 29473, in *Riv. Giur. Lav.*, 2009, II, p. 589 ss.;

Gennari G., *La risoluzione della transazione novativa*, Giuffrè, Milano, 2005;

Lanzidei F., *Una nozione di retribuzione ai fini contributivi*, in *Orient. Giur. Lav.*, 1988, p. 1243 ss.;

Lucchese S., *Incentivo all'esodo: le Entrate recepiscono il nuovo regime fiscale*, in *Guida Lav.*, 2009, 3, p.53 ss.;

Mandarino P., *Note in tema di somme erogate per incentivi all'esodo ed assoggettamento ad imposizione fiscale e contributiva*, in *Il Fisco* n. 3, 2003, p. 423 ss.;

Mannacio G., *Sulla nozione di retribuzione a fini contributivi*, in *Dir. Prat. Lav.*, 1988, p. 2386 ss.;

Massi E., *Transazioni: nuova imposizione fiscale*, in *Dir. Prat. Lav.*, 1995, p. 1017 ss.;

Mastroiacovo V., *Le transazioni di lavoro*, in *Ficari V.* (a cura di), *I redditi di lavoro dipendente*, Giappichelli, Torino, 2003, p. 359 ss.;

Moretti M., *Transazione novativa e presupposizione* (nota a Cass.,sez II, 28 agosto 1993, n.9125), in *Contr.*, 1993, p. 677 ss.;

Olgiati M., *Somme erogate a titolo di transazione novativa ed incentivo all'esodo: regime contributivo e fiscale*, nota a Cass. 18 maggio 1999, n.4811, in *Mass. Giur. Lav.*, 1999, p. 1390 ss.;

Pagliari C., *L'armonizzazione degli imponibili contributivo e fiscale*, in *Dir. e Prat. Lav.*, Inserto, 1997, p. 39 ss.;

Palma P., *Alcune note sulla tassazione delle somme corrisposte a titolo transattivo ad (ex) dipendenti che lamentano un danno all'immagine*, in *Il Fisco* n. 42, 2005, p. 6563 ss.;

Panuccio Dattola F., *La transazione novativa*, Milano, 1986;

Reale A., *Retribuzione da assoggettare a contribuzione previdenziale e transazione*, in *Arg. Dir. Lav.*, 1999, p. 757 ss.;

Santacroce B., *Non tutte le voci del reddito sono soggette a prelievo*, in *Guida Norm.*, 1998, p. 23 ss.;

Santoro Passarelli F., *La transazione*, Jovene, Napoli, 1975;

Santoro C., *Effetti della transazione sugli obblighi contributivi e accertamenti ispettivi*, nota a Cass. 20 marzo 2009, n.6901, in *Guida Lav.*, 2009, 17, p. 67 ss.;

Scancarello M., *Trattamento fiscale delle indennità nel reddito di lavoro dipendente*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1998, II, p. 997 ss.;

Sconocchia B., *L'irrilevanza dell'elemento causale del rapporto di lavoro ai fini della base imponibile contributiva*, in *Mass. Giur. Lav.*, 1995, p. 454 ss.;

Sica A., *Riflessi previdenziali della cessazione del rapporto di lavoro*, in *Dir. Prat. Lav.*, 2007, p. 2575;

Signorini E., *La conciliazione giudiziale*, in *Lavoro e Prev. Oggi*, 1996, p. 4 ss.;

Signorini E., *Transazioni e imposizione fiscale*, in *Dir. Prat. Lav.*, 1996, p. 3129 ss.;

Siniscalchi L., *La tutela previdenziale in materia di licenziamenti individuali in violazione di legge*, Giuffrè, Milano, 1973;

Tersigni S., *Trattamento previdenziale di somme erogate al lavoratore a titolo di transazione*, nota a Cass. 13 agosto 2007, n. 17670, in *Informazione Previd.*, 2007, p. 902 ss.;

Timellini C., *La transazione novativa nei rapporti di lavoro*, Giappichelli, Torino, 2012;

Valsiglio C., *Trattamento fiscale e contributivo delle somme erogate a seguito di transazione*, *Il Giur. del Lavoro*, 2011, p. XIII ss.;

Venturoli C., *La transazione: quale contribuzione?*, in *Dir. Prat. Lav.*, 1993, p. 2681 ss.;

Vinciardelli R., *Somme da transazione: trattamento contributivo e fiscale*, in *Dir. Prat. Lav.*, 2008, p. 1775 ss.;

Vizioli M., *Sulla assoggettabilità a contribuzione previdenziale delle somme erogate a titolo di transazione*, in *Dir. Merc. Lav.*, 2007, p. 315 ss.;

Zilio Grandi G., *Transazioni e retribuzione imponibile. Appunti sulle nozioni di retribuzione*. Nota a Cass., sez. lav., 27 aprile 1992, n. 4999, in *Giur. It.*, 1993, I, 1, c. 87 ss.;

Ziviz P., *La tutela risarcitoria della persona. Danno morale e danno esistenziale*, Giuffr , Milano, 1999.