

TASSAZIONE SEPARATA DEGLI EMOLUMENTI ARRETRATI DI LAVORO DIPENDENTE

Con la Risoluzione n. 151/E del 13 dicembre 2017 l’Agenzia delle Entrate si è espressa in merito ad un quesito concernente la corretta modalità di tassazione degli emolumenti arretrati di lavoro dipendente, corrisposti in periodi di imposta successivi a quello della maturazione.

L’Agenzia delle Entrate ha ammesso l’applicazione della tassazione separata (ai sensi dell’art. 17 comma. 1, lett. b) del TUIR) alle retribuzioni di risultato corrisposte ai lavoratori dipendenti di Amministrazioni Pubbliche oltre il periodo d’imposta successivo a quello di maturazione, a condizione che il ritardo nell’erogazione non possa essere considerato “**fisiologico**”.

TASSAZIONE SEPARATA – LE SITUAZIONI RILEVANTI

L’art. 17, comma 1, lett. b) del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR) prevede che l’imposta sugli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente si applichi separatamente dagli altri redditi percepiti nello stesso periodo di imposta. La disposizione in esame indica pertanto le condizioni necessarie affinché i redditi percepiti in “ritardo” possano essere soggetti a tassazione separata.

La *ratio* della disposizione è di evitare che, nel caso di redditi percepiti con ritardo rispetto alla loro maturazione, il sistema della progressività (delle aliquote IRPEF) possa determinare un pregiudizio per il contribuente andando così a ledere il principio della capacità contributiva.

Sul tema l’Amministrazione Finanziaria si era già espressa con la Circolare n. 23 del 5 febbraio 1997, precisando che le situazioni rilevanti ai fini dell’applicazione della tassazione separata possono essere di due tipi, ossia:

- di carattere giuridico, che consistono nel sopraggiungere di norme legislative, sentenze o di provvedimenti amministrativi, ai quali è estranea l’ipotesi di un accordo tra le parti che comporti il rinvio del pagamento delle somme spettanti. In tal caso non occorre valutare se il ritardo sia fisiologico o meno, in quanto per l’applicazione della tassazione separata è sufficiente che gli emolumenti siano riferibili ad anni precedenti;
- quelle consistenti in oggettive situazioni di fatto, che impediscono il pagamento delle somme spettanti entro i limiti di tempo ordinariamente adottati dalla generalità dei sostituti d’imposta. In tali ipotesi invece è necessario effettuare una valutazione delle cause che hanno determinato il ritardo nell’erogazione degli emolumenti al fine di valutare se il ritardo possa essere considerato fisiologico o

meno.

L'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 377/E del 2008 ha inoltre chiarito che in presenza di procedure complesse per la liquidazione dei compensi, il ritardo può essere considerato fisiologico se i tempi di erogazione risultano essere conformi a quelli connessi ad analoghe procedure utilizzate da altri sostituti di imposta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nella Risoluzione in esame l'Agenzia delle Entrate precisa che il ritardo può essere considerato fisiologico anche se l'erogazione della retribuzione non avvenga nell'annualità successiva a quella di maturazione, ma in quelle ancora successive, in considerazione delle procedure di liquidazione ordinariamente adottate.

Per contro, secondo l'Agenzia, qualora nello stesso periodo d'imposta siano erogati emolumenti arretrati relativi a più anni (ad esempio nel caso in cui la semplificazione delle procedure ha comportato una accelerazione dei pagamenti), si può assumere che il maggior ritardo nella erogazione delle somme relative agli anni più risalenti sia dovuto a cause non fisiologiche, tali da giustificare l'assoggettamento delle stesse alla tassazione separata.

Ciò risulta essere in linea con la *ratio* della norma relativa alla tassazione separata, tesa ad evitare che nei casi di redditi riferiti a più annualità e percepiti in ritardo per cause indipendenti dalla volontà delle parti, il sistema delle aliquote progressive possa arrecare un pregiudizio al contribuente per vicende ad esso estranee.

Luca Laurini

Giuseppe Cerati

Stefano Colao

Dottori Commercialisti e Revisori Legali