

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE (INCLUSI GLI EMOLUMENTI LEGATI A OBIETTIVI) E REGIME DI TASSAZIONE SEPARATA: CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Sono soggetti a tassazione separata ^(*), tra gli altri, gli “emolumenti **arretrati** per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti ...” (art. 17, comma 1, lett. b), del D.P.R. 22/12/1986 n. 917 - Testo unico delle imposte sui redditi).

Sul regime di tassazione separata e le modalità attraverso cui il personale dipendente ed ex dipendente può recuperare la maggiore imposta versata sugli emolumenti assoggettati a tassazione ordinaria, in luogo di quella separata, l'Agenzia delle Entrate fa il punto con l'acclusa risposta a interpello 29/3/2021 n. 223.

^(*) ...”l'imposta è determinata applicando all'ammontare percepito, l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui è sorto il diritto alla loro percezione...” (art. 21, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986). “Se in uno dei due anni anteriori non vi è stato reddito imponibile si applica l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto dell'altro anno; se non vi è stato reddito imponibile in alcuno dei due anni si applica l'aliquota stabilita all'art. 12 per il primo scaglione di reddito” (art. 21, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986).

Risposta n. 223

OGGETTO: REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE - EMOLUMENTI LEGATI AD
OBIETTIVI - TASSAZIONE SEPARATA - ARTICOLI 51 E 17 TUIR -

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'Ente pubblico economico istante (di seguito, *Istante*) corrisponde al proprio personale somme che vengono erogate in virtù di contratti collettivi, leggi e regolamenti che rientrano tra le cause giuridiche previste dall'articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

Conseguentemente, nel caso in cui l'*Istante* corrisponde tali emolumenti in periodi d'imposta successivi a quello di riferimento, a titolo di arretrati contrattuali/differenze stipendiali "*non correlati a verifiche*", li assoggetta a tassazione separata.

Mentre, assoggetta a tassazione corrente alcune tipologie di somme, sempre previste dalla contrattazione integrativa, correlate alla verifica del raggiungimento di determinati obiettivi organizzativi e personali nel corso dell'anno d'imposta, i cui tempi e modalità sono stabiliti da norme (decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150 e

ss.mm.).

L'*Istante* evidenzia che, con risposta 10 giugno 2020, n. 177, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che qualora vengano erogati redditi di lavoro dipendente riferiti a periodi d'imposta precedenti per effetto di cause giuridiche previste dall'articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Tuir, i predetti emolumenti sono assoggettati a tassazione separata.

L'*Istante* fa presente, inoltre, che in precedenti documenti di prassi (Risoluzioni 3 dicembre 2002, n. 379/E e 13 dicembre 2017, n. 151/E), in merito alla modalità di tassazione dei compensi correlati al raggiungimento di obiettivi predeterminati, corrisposti nell'anno successivo a quello di competenza, è stata esclusa la tassazione separata, estendendo il concetto di ritardo fisiologico alle annualità non immediatamente successive quelle l'erogazione, qualora ciò avvenga con una tempistica costante.

Con l'istanza di interpello in esame, si chiedono chiarimenti in relazione alle modalità di tassazione da applicarsi alle seguenti remunerazioni:

- compensi previsti da specifiche disposizioni di legge; come ad esempio quelli previsti dal comma 2 dell'articolo 18 della legge 9 marzo 1989, n. 88 che dispone "*Con la contrattazione articolata di ente sono stabiliti i criteri per la corresponsione, al personale e ai dirigenti che partecipano alla elaborazione e realizzazione dei progetti di cui al comma 1, di compensi incentivanti la produttività*";
- progressioni di carriera per esami o per titoli con finanziamento a carico dei fondi per i trattamenti accessori o del bilancio dell'Istituto;
- compensi professionali ai professionisti legali.

Inoltre, qualora si condividesse la soluzione interpretativa prospettata dall'*Istante*, si chiede di conoscere le modalità operative per consentire al personale dipendente ed ex dipendente di recuperare la maggiore imposta versata nell'ultimo decennio in relazione a compensi sui quali è stata applicata la tassazione ordinaria.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che tutte le somme, riferite a periodi d'imposta precedenti, corrisposte a seguito della sottoscrizione di contratti integrativi, nonché di atti amministrativi, ancorché relative al sistema premiante, vadano assoggettate al regime della tassazione separata.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In base al principio di cassa, sancito dall'articolo 51 del Tuir, disciplinante la determinazione del reddito di lavoro dipendente, le somme e i valori percepiti dai lavoratori dipendenti sono imputati al periodo d'imposta in cui entrano nella disponibilità di questi ultimi.

Data la progressività delle aliquote IRPEF, per attenuare gli effetti negativi che sarebbero derivanti da una rigida applicazione del criterio di cassa, l'articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Tuir prevede che sono soggetti al regime di tassazione separata gli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti (cd. cause giuridiche), o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti (cd. situazioni di fatto).

Affinché possa trovare applicazione la predetta modalità di tassazione è necessario, *in primis*, che gli emolumenti siano corrisposti in un periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata prestata l'attività lavorativa e che, inoltre, detto ritardo:

- derivi da leggi, contratti collettivi, sentenze o atti amministrativi sopravvenuti; oppure,
- sia riconducibile ad altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti, ovvero il ritardo non sia fisiologico rispetto ai tempi giuridici e tecnici ordinariamente

occorrenti per l'erogazione degli emolumenti.

Conseguentemente, la tassazione separata non può trovare applicazione qualora i compensi siano corrisposti nello stesso periodo d'imposta cui si riferiscono oppure qualora la corresponsione in un periodo d'imposta successivo possa considerarsi fisiologica, in altre parole la stessa natura degli emolumenti fa sì che la loro erogazione debba avvenire in un periodo d'imposta successivo rispetto a quello di maturazione.

Al riguardo, a titolo esemplificativo, si pensi agli emolumenti correlati al raggiungimento di obiettivi predeterminati e corrisposti in un anno successivo rispetto a quello cui gli obiettivi sono raggiunti; in tale ipotesi, è la stessa natura degli emolumenti in questione a comportare che l'erogazione non possa avvenire nell'anno di riferimento. Infatti, poiché la valutazione dei risultati può essere effettuata solo dopo la fine dell'anno, è evidente che gli emolumenti connessi al risultato verranno erogati in un periodo d'imposta successivo e, pertanto, non possono essere considerati come arretrati nel senso sopra indicato (cfr. risoluzione 3 dicembre 2002, n. 379/E).

In proposito, con risoluzione 9 ottobre 2008, n. 377/E, è stato ulteriormente chiarito che in presenza di procedure complesse per la liquidazione dei compensi, il ritardo può essere ritenuto *fisiologico*, e quindi esclusa la tassazione separata, nella misura in cui i tempi di erogazione risultino conformi a quelli connessi ad analoghe procedure utilizzate ordinariamente da altri sostituti d'imposta.

Al riguardo, da ultimo, con risoluzione 13 dicembre 2017, n. 151/E è stato precisato 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.

Si ritiene, ad esempio, che non si giustifichi l'applicazione della tassazione separata qualora le retribuzioni di risultato siano corrisposte in periodi d'imposta non immediatamente successivi a quello di maturazione ma con una tempistica costante,

come nel caso di un'amministrazione che, dovendo rispettare le procedure di autorizzazione di spesa o di misurazione dei risultati, eroghi in via ordinaria gli emolumenti premiali il secondo anno successivo rispetto a quello di maturazione.

Qualora ricorra una delle cause giuridiche di cui all'articolo 17, comma 1, lettera b), del Tuir, non deve essere effettuata alcuna indagine in ordine al ritardo nella corresponsione per valutare se il ritardo può o meno essere considerato fisiologico rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi; mentre la predetta indagine va invece sempre effettuata quando il ritardo è determinato da circostanze di fatto (cfr. risoluzioni 16 marzo 2004, n. 43/E e 13 dicembre 2017, n. 151/E).

Al riguardo, si evidenzia che il legislatore ha ricompreso tra le cause giuridiche che legittimano la tassazione separata il contratto collettivo, nel quale è sicuramente estranea l'ipotesi di un accordo tra le parti in ordine ad un rinvio del tutto strumentale nel pagamento delle somme spettanti.

Sulla base di quanto illustrato, pertanto, indipendentemente dalla complessità dell'iter di liquidazione, è sufficiente che in presenza e in attuazione di contratto collettivo, anche decentrato, l'erogazione degli emolumenti avvenga in un periodo d'imposta successivo rispetto a quello cui gli emolumenti stessi si riferiscono per realizzare le condizioni per l'applicazione della tassazione separata.

Conseguentemente, in relazione alle tipologie di emolumenti illustrati dall'*Istante* si è dell'avviso che qualora l'erogazione dei "*compensi incentivanti la produttività*" avvenga in periodi d'imposta successivi al periodo di riferimento per effetto della "*contrattazione articolata di ente*" si applica la tassazione separata.

In relazione, invece, alle altre due tipologie di emolumenti, qualora il ritardo non sia dovuto ad una delle cause di cui all'articolo 17, comma 1, lettera b), del Tuir si applica la tassazione ordinaria.

In relazione alla modalità attraverso cui il personale dipendente ed ex dipendente può recuperare la maggiore imposta versata sugli emolumenti assoggettati a tassazione

ordinaria, in luogo di quella separata, si osserva quanto segue.

Ai sensi dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 *«Il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede il concessionario presso la quale è stato eseguito il versamento istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento. L'istanza di cui al primo comma può essere presentata anche dal percipiente delle somme assoggettate a ritenuta entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data in cui la ritenuta è stata operata».*

In relazione a tale disposizione, si rileva che per consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità (si vedano, *ex multis*, Corte di Cassazione, Corte di Cassazione, sentenza n. 13676 del 16 giugno 2014 e ordinanza n. 11602 del 6 giugno 2016), il *dies a quo* da cui far decorrere il termine di quarantotto mesi è da individuare nel giorno dei singoli versamenti in acconto qualora questi, già al momento dell'effettuazione, risultino non dovuti ovvero non dovuti in quella misura.

Pertanto, l'Ente istante, ovvero i soggetti interessati potranno presentare, entro i termini descritti, all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente istanza di rimborso delle maggiori ritenute trattenute o subite sugli emolumenti assoggettati a tassazione ordinaria, invece che a tassazione separata.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)