

Tassazione degli arretrati: il parere dell'Agencia delle Entrate

Michela Magnani *Dottore commercialista in Bologna*

Il ritardo fisiologico nella corresponsione degli emolumenti non costituisce arretrato di retribuzione

Con risoluzione 9 ottobre 2008, n. 377 (di seguito riportata), di risposta ad un interpello posto da un sostituto d'imposta di diritto pubblico, l'Agencia delle Entrate conferma i principi più volte esplicitati in tema di arretrati. In particolare, viene ribadito quanto già sostenuto con la circolare n. 23 del 5 febbraio 1997 e cioè che le somme erogate nell'anno successivo a quello di maturazione a seguito dell'esistenza di procedure complesse per la liquidazione di compensi stessi non costituiscono arretrati di retribuzione.

La «genesì» della nozione di arretrato di retribuzione ai fini fiscali

L'articolo 17 del Dpr n. 917/1986, relativo ai redditi soggetti a tassazione separata, ricomprende alla lettera *b*) «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 ...».

La norma è stata inserita nel Tuir con tale forma dal 1996, al fine di evitare qualsiasi tipo di contestazione in merito al concetto di arretrati di retribuzione⁽¹⁾ riferiti ad anni precedenti percepiti per prestazioni di lavoro, che possono godere della tassazione separata.

Con circolare n. 23/E/1997, di commento a tale modifica normativa e più volte richiamata nell'interpello *de quo*, venne precisata la *ratio* normativa che sottende alla nozione di arretrato. In particolare, venne ricordato che, nella considerazione che per i redditi di lavoro dipendente vige il criterio di cassa (allargato al 12 di gennaio dell'anno successivo a quello cui le somme si riferiscono) in forza del quale tali redditi devono essere assoggettati ad imposizione nello stesso anno in cui sono pagati, per attenuare gli effetti negativi che deriva-

no da una rigida applicazione di questo criterio, già in vigore del Dpr n. 597/1973, venne stabilito che, nell'ipotesi di emolumenti arretrati, l'imposta dovesse applicarsi separatamente dagli altri redditi posseduti nello stesso periodo d'imposta. Più precisamente, tale imposta doveva essere determinata applicando ad essi redditi l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto posseduto dal contribuente nel biennio precedente a quello della messa in pagamento.

Al fine di evitare, tuttavia, che la regola sopra enunciata fosse utilizzata con finalità elusiva, l'Amministrazione finanziaria fin dalle prime istruzioni fornite con la circolare n. 1/R.T. del 15 dicembre 1973 dopo aver precisato che non poteva invocarsi l'applicazione del regime di tassazione separata ogni qual volta la corresponsione in un periodo d'imposta successivo fosse connaturata alla tipologia dell'emolumento da corrispondere, ebbe ad affermare che per emolumenti arretrati dovevano intendersi tutte quelle somme che, per effetto di leggi, contratti, sentenze, promozioni, cambiamenti di qualifica o altro titolo similare, erano corrisposte per prestazioni relative ad anni precedenti a quello in cui venivano messi in pagamento. Sulla base di tale criterio venne, conseguentemente, affermato che il particolare sistema della tassazione separata non poteva essere applicato a quegli emolumenti la cui ritardata percezione non trovava giustificazione in uno degli anzidetti titoli.

La prevalente giurisprudenza delle Commissioni tributarie, confermata dalla Suprema Corte di Cassazione, aveva invece costantemente posto in evidenza come la disposizione di cui si tratta fosse norma di carattere generale, applicabile a qualunque somma erogata in un periodo d'imposta successivo a quello in cui il pagamento avrebbe dovuto avere luogo.

Al fine di superare il cennato contrasto interpretativo, con l'art. 3, comma 82, della legge n. 549/1995 che ha sostituito l'art. 16 (ora 17), comma 1, lett. *b*), del Tuir, è stata quindi fornita una nozione

(1) Lo stesso articolo, nella precedente formulazione, non forniva la nozione di «emolumenti arretrati», ma si limitava a fare un generico riferimento agli «emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti per prestazioni di lavoro dipendente».

di «emolumenti arretrati» che era del tutto assente nella disposizione sostituita.

La versione attuale della norma stabilisce invece che sono soggetti a tassazione separata gli emolumenti arretrati 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. In tal modo il legislatore ha tenuto nella giusta considerazione sia l'orientamento manifestato dalla prevalente giurisprudenza circa la nozione di emolumenti arretrati, che l'evoluzione della prassi amministrativa intervenuta in tale materia.

In merito a tale disciplina, la circolare n. 23/E più volte citata nell'interpello in commento fa quindi presente che le situazioni che possono in concreto assumere rilevanza ai fini di cui trattasi sono di due tipi:

a) quelle di carattere giuridico, che consistono nel sopraggiungere di norme legislative, di sentenze o di provvedimenti amministrativi, ai quali è sicuramente estranea l'ipotesi di un accordo tra le parti in ordine ad un rinvio del tutto strumentale nel pagamento delle somme spettanti;

b) quelle consistenti in oggettive situazioni di fatto, che impediscono il pagamento delle somme riconosciute spettanti entro i limiti di tempo ordinariamente adottati dalla generalità dei sostituti d'imposta.

A titolo meramente esemplificativo, la circolare fa rientrare nell'ipotesi *sub b)* sia la sospensione totale del pagamento delle retribuzioni non derivante da circostanze imputabili alla preordinata volontà del datore di lavoro e dei dipendenti, ma da una accertata situazione di grave dissesto finanziario, sia il tardivo pagamento del trattamento di cassa integrazione, trattandosi di ipotesi imputabile all'adozione di complesse procedure, tipiche di molti enti pubblici.

Evidentemente, la circolare esclude l'applicazione del regime di tassazione separata ogni qual volta la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo deve considerarsi fisiologica ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi.

Il caso posto all'attenzione dell'Agenzia

La fattispecie posta all'attenzione dell'Agenzia riguarda proprio un'ipotesi di fisiologicità di erogazione di somme nell'anno successivo a quello di

maturazione a seguito di un complesso *iter* burocratico collegato al riconoscimento dell'importo da erogare. In particolare, le somme di cui si discute riguardano competenze accessorie ai compensi ordinari maturati a favore di dipendenti del Ministero dell'interno. La complessità di gestione di capitoli di spesa del settore pubblico comporta che spesso, poiché l'accreditamento delle somme è preceduto da un telegramma ministeriale che autorizza il pagamento dei compensi maturati, a seguito di meri disguidi (ad esempio il ritardo del telegramma ministeriale di autorizzazione al pagamento) non sempre le prefetture riescono a liquidare le prestazioni di lavoro straordinario nell'anno di riferimento, ma l'erogazione avviene anche successivamente al 12 gennaio dell'anno seguente.

Tale fattispecie, pur non dipendendo dalla volontà delle parti, analogamente alla fattispecie di cui alla lettera *b)* commentata nel precedente paragrafo (e quindi il ritardo nell'erogazione dei compensi non sia dovuto ad una volontà negoziale concordata tra il datore di lavoro e il dipendente) non può, tuttavia, secondo l'Agenzia, usufruire della tassazione agevolata in quanto la complessità dell'*iter* burocratico di pagamento non può essere ricompreso tra quelle «oggettive situazioni di fatto» che giustificano l'applicazione della tassazione separata. In presenza, infatti, di procedure complesse per la liquidazione di compensi, il ritardo può essere ritenuto fisiologico nella misura in cui i tempi di erogazione risultino conformi a quelli ordinariamente connessi ad analoghe procedure utilizzate dagli altri sostituti d'imposta rientranti nella prassi comune.

Interessante è, infine, la conferma⁽²⁾ che i premi di risultato non possono usufruire della tassazione separata anche se sono erogati nell'anno successivo a quello cui si riferiscono i risultati. Infatti, il regime di tassazione separata deve escludersi ogni qualvolta la corresponsione degli emolumenti in un periodo di imposta successivo deve considerarsi fisiologica rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi nella considerazione che è la stessa natura degli emolumenti che comporta l'erogazione nell'anno successivo a quello di riferimento⁽³⁾.

Tassazione in capo al lavoratore

In merito alle modalità di tassazione degli arretrati di retribuzione, l'art. 21, comma 1, del Tuir

(2) Cfr. risoluzione 3 dicembre 2002, n. 379.

(3) Si pensi agli emolumenti correlati al raggiungimento di obiettivi predeterminati e corrisposti nell'anno successivo a quello in cui gli obiettivi sono raggiunti.

dispone che «l'imposta è determinata applicando all'ammontare percepito, l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui è sorto il diritto alla loro percezione ovvero, per i redditi e le somme indicati, rispettivamente, nelle lettere *b)*, *c-bis)* e *n-bis)* del comma 1 dell'articolo 17, all'anno in cui sono percepiti». Inoltre, ai sensi dell'articolo 23, comma 2, lettera *c)*, del Dpr n. 600/1973, il datore di lavoro deve effettuare la ritenuta, con i criteri indicati dall'art. 21 del Tuir citato, sui redditi dallo stesso corrisposti «al sostituito nel biennio precedente, effettuando le detra-

zioni previste negli articoli 12 e 13» dello stesso Tuir.

La metà della somma dei predetti redditi (ovvero dell'unico reddito corrisposto) costituisce, quindi, il valore su cui calcolare l'imposta in base alle aliquote e agli scaglioni in vigore nell'anno di percezione.

Dal rapporto tra l'imposta così determinata e il predetto reddito medio emerge l'aliquota media da applicare agli arretrati all'atto dell'erogazione. Infine, se non vi è stato reddito imponibile in alcuno dei due anni si applica l'aliquota stabilita per il primo scaglione di reddito.

Il testo della risoluzione

La Direzione Centrale per le Risorse Finanziarie e Strumentali del Ministero dell'interno provvede, trimestralmente o semestralmente, ad accreditare le risorse finanziarie relative al pagamento delle competenze accessorie liquidate dagli Uffici periferici, presso le contabilità speciali intestate ai Prefetti in qualità di funzionari delegati del Ministero dell'interno.

A causa della complessità delle procedure di gestione dei capitoli di spesa, può verificarsi che l'assegnazione delle suddette risorse subisca un ritardo e, pertanto, per consentire il pagamento dei compensi maturati dal personale, l'emissione degli ordini di accreditamento è preceduta da una comunicazione con la quale si autorizzano le Prefetture ad effettuare le relative liquidazioni nei limiti degli importi delle aperture di credito in corso di perfezionamento.

Tutto ciò premesso, è stato rilevato che talune Prefetture, a causa di meri disguidi (ad esempio ritardo del telegramma ministeriale di autorizzazione al pagamento), non sempre hanno potuto liquidare le prestazioni di lavoro straordinario nell'anno di riferimento, ma successivamente al 12 gennaio dell'anno seguente.

Al riguardo, talune Oo. Ss. hanno formalmente contestato il criterio fiscale applicato, sostenendo che gli emolumenti corrisposti successivamente al 12 gennaio dell'anno successivo a quello di maturazione, dovrebbero essere sottoposti al regime di tassazione separata, come previsto dall'art. 17 del Tuir e non a quello ordinario come, in alcuni casi, invece, è accaduto.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

L'Amministrazione finanziaria, con circolare del 5 febbraio 1997, n. 23/E, ha chiarito che il regime della tassazione separata non può trovare applicazione nei casi in cui la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione debba considerarsi «fisiologica» rispetto ai tempi tecni-

Agenzia delle Entrate Risoluzione 9 ottobre 2008, n. 377

Oggetto: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212/2000 - Corresponsione competenze accessorie anno 2006 - Articolo 17 del Tuir

ci occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi.

Stante tale precisazione, sembra applicabile alla fattispecie in esame il regime di tassazione ordinaria, atteso che il ritardo nella corresponsione delle

somme, peraltro limitato ad un brevissimo periodo, potrebbe considerarsi «fisiologico» in relazione ai tempi normalmente occorrenti al sostituto d'imposta per l'erogazione degli stessi. Ciò premesso, si prega voler esprimere il proprio parere sulla descritta questione soprattutto in ragione di quanto affermato, sempre nella succitata circolare, laddove si esclude la tassazione ordinaria nell'ipotesi in cui situazioni di fatto, non imputabili ad una preordinata volontà del datore di lavoro, impediscano il pagamento delle somme dovute entro i limiti di tempo ordinariamente adottati.

Parere della direzione

L'articolo 51 del Tuir statuisce che «il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono».

Dal dettato normativo, si evince che per le somme e i valori percepiti dai lavoratori dipendenti vige il principio di cassa, in forza del quale gli stessi devono essere assoggettati ad imposizione nello stesso anno in cui sono corrisposti.

L'unica deroga all'applicazione del principio di cassa è costituita dalla previsione della così detta «cassa allargata» che permette l'imputazione al periodo d'imposta precedente del reddito percepito entro il giorno 12 gennaio dell'anno successivo.

Al fine di mitigare gli effetti negativi che sarebbero derivati da una rigida applicazione di questo criterio, il

legislatore, all'art. 17 del Tuir, ha stabilito che nell'ipotesi di emolumenti arretrati, l'imposta si deve applicare separatamente dagli altri redditi posseduti nello stesso periodo di imposta.

Ciò al fine di evitare che, nei casi di redditi percepiti con ritardo rispetto alla loro maturazione, avvenuta in periodi d'imposta precedenti quello in corso, il sistema della progressività delle aliquote possa determinare un pregiudizio per il contribuente, con una lesione del principio di capacità contributiva

L'art. 17, comma 1, lett. b), del Tuir indica, infatti, in modo tassativo, le condizioni in presenza delle quali i redditi di lavoro dipendente, tardivamente corrisposti, possono fruire del particolare regime della tassazione separata.

Ai sensi della citata norma, sono, infatti, soggetti a 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 o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti...». Al riguardo, la circolare n. 23 del 5 febbraio 1997 ha precisato, che, in merito all'applicazione della disciplina di cui all'art. 17, lett. b), del Tuir, le situazioni che possono in concreto assumere rilevanza sono di due tipi:

1. quelle di carattere giuridico, che consistono nel sopraggiungere di norme legislative, di sentenze o di provvedimenti amministrativi, ai quali è sicuramente estranea l'ipotesi di un accordo tra le parti in ordine ad un rinvio del tutto strumentale nel pagamento delle somme spettanti;

2. quelle consistenti in oggettive situazioni di fatto, che impediscono il pagamento delle somme riconosciute spettanti entro i limiti di tempo ordinariamente adottati dalla generalità dei sostituti d'imposta.

Inoltre, il regime di tassazione separata deve escludersi ogni qualvolta la corresponsione degli emolumenti in un periodo di imposta successivo deve considerarsi fisiologica rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi.

Si pensi agli emolumenti correlati al raggiungimento di obiettivi predeterminati e corrisposti nell'anno successivo a quello cui gli obiettivi sono raggiunti; in questo caso, infatti, la stessa natura degli emolumenti comporta l'erogazione nell'anno successivo a quello di riferimento.

In relazione alla fattispecie prospettata dall'istante, si osserva che il ritardo nella corresponsione degli emolumenti, risulta dovuta al complesso *iter* burocratico, sul cui andamento la volontà delle parti rimane del tutto estranea.

Ne consegue che, nonostante il ritardo nell'erogazione dei compensi non sia dovuto ad una volontà negoziale concordata tra il datore di lavoro e il dipendente, circostanza quest'ultima la cui ricorrenza escluderebbe l'applicazione del regime fiscale più favorevole, la complessità dell'*iter* burocratico di pagamento non può essere, però, ricompresa tra quelle «oggettive situazioni di fatto», che giustificano l'applicazione della tassazione separata.

In presenza, infatti, di procedure complesse per la liquidazione di compensi, il ritardo può essere ritenuto fisiologico nella misura in cui i tempi di erogazione risultino conformi a quelli ordinariamente connessi ad analoghe procedure utilizzate dagli altri sostituti d'imposta rientranti nella prassi comune.

Nel caso in esame, si ritiene che il ritardo, nella corresponsione degli emolumenti, assume quel carattere fisiologico che, come espressamente sancito nella circolare 5 febbraio 1997, n. 23, costituisce circostanza che esclude l'applicazione del regime della tassazione separata.