

RISOLUZIONE N. 151 /E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 13/12/2017

OGGETTO: *Interpello art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - Reddito di lavoro dipendente - Retribuzioni di risultato - Tassazione separata - art. 51, comma 1, e art. 17, co. 1, lett. b), del DPR n. 917 del 1986 -*

ESPOSIZIONE DEL QUESITO

Diverse Amministrazioni hanno chiesto chiarimenti in merito alla corretta modalità di tassazione degli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente, con specifico riferimento alle ipotesi in cui la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione sia da ritenersi "fisiologica" rispetto ai tempi tecnici occorrenti per la loro erogazione.

In particolare, è stato chiesto se le retribuzioni di risultato, relative agli anni 2013, 2014 e 2015, erogate nel corso del 2017, siano da assoggettare a tassazione separata, considerato che il ritardo nell'erogazione ha superato l'arco temporale "fisiologico" di un anno.

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL
CONTRIBUENTE**

Gli istanti ritengono che le retribuzioni di risultato che erogano nel 2017 possano assoggettarsi a tassazione separata se relative al 2013 e al 2014 e a tassazione ordinaria se relative al 2015.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 17, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 917 del 1986 (TUIR) prevede che l'imposta sugli "*emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente*" si applichi separatamente dagli altri redditi posseduti nello stesso periodo di imposta.

Per "*emolumenti arretrati*", come già specificato con la circolare n. 1 del 15 dicembre 1973, devono intendersi tutte quelle somme che, per effetto di leggi, contratti, sentenze, promozioni, cambiamenti di qualifica o di altro titolo simile, sono corrisposte per anni precedenti a quello in cui vengono percepiti.

Il citato art. 17, comma 1, lett. b) indica tassativamente le condizioni in presenza delle quali i redditi di lavoro dipendente, tardivamente corrisposti, possono fruire del particolare regime della tassazione separata. Ciò al fine di evitare che, nei casi di redditi percepiti con ritardo rispetto alla loro maturazione, per cause indipendenti dalla volontà delle parti, il sistema della progressività delle aliquote determini un pregiudizio per il contribuente, ledendo il principio della capacità contributiva.

Ai sensi della norma richiamata, sono 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...*".

Con circolare n. 23 del 5 febbraio 1997, l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che le situazioni che possono in concreto assumere rilevanza ai fini dell'applicazione della particolare modalità di tassazione 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 come spettanti, entro i limiti di tempo ordinariamente adottati dalla generalità dei sostituti d'imposta.

Per l'applicabilità del regime della tassazione separata agli emolumenti arretrati di lavoro dipendente sono quindi richieste specifiche condizioni, oltre al pagamento delle somme in un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione del diritto alla percezione.

Qualora ricorra una delle cause giuridiche, di cui al punto 1, non deve essere effettuata alcuna indagine per valutare se il ritardo nella corresponsione degli emolumenti arretrati possa o meno essere considerato *fisiologico*. In tali ipotesi, affinché possa applicarsi la tassazione separata, è sufficiente che gli emolumenti siano riferibili ad anni precedenti.

Con riferimento alle oggettive situazioni di fatto, di cui al punto 2, invece, deve essere effettuata un'indagine delle circostanze che hanno determinato il ritardo nell'erogazione degli emolumenti, per valutare se tale ritardo sia o meno *fisiologico*; qualora tale ritardo risulti *fisiologico*, infatti, non si giustifica l'applicazione della tassazione separata. In proposito è stato chiarito dall'Agenzia delle Entrate che, ad esempio, in presenza di procedure complesse per la liquidazione dei compensi, il ritardo può essere ritenuto *fisiologico* nella misura in cui i tempi di erogazione risultino conformi a quelli connessi ad analoghe procedure utilizzate ordinariamente da altri sostituti d'imposta (cfr. ris. n. 377/E del 2008).

Inoltre, con la risoluzione n. 90/E del 22 giugno 2000, è stato chiarito che le oggettive situazioni di fatto legittimano l'applicazione della tassazione separata qualora abbiano determinato un ritardo, rispetto ai tempi giuridici e tecnici ordinariamente occorrenti per l'erogazione degli emolumenti, non riconducibile alla volontà delle parti.

Le Amministrazioni istanti chiedono se il ritardo, dovuto ad oggettive situazioni di fatto, possa ritenersi fisiologico solo nell'ipotesi in cui l'erogazione delle retribuzioni di risultato avvenga nell'anno successivo a quello di

maturazione. Inoltre, chiedono chiarimenti in relazione alle ipotesi in cui nel medesimo periodo d'imposta siano corrisposte retribuzioni di risultato riferite a più anni precedenti.

Al riguardo, la scrivente 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.

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.

Per contro, qualora nel medesimo periodo d'imposta siano erogati eccezionalmente emolumenti arretrati relativi a più anni, in quanto, ad esempio, 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 in linea con la *ratio*, sopra evidenziata, posta alla base della 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 di progressività delle aliquote determini un pregiudizio per il contribuente per vicende, a lui non imputabili, che alterano la periodicità dei pagamenti.

Pertanto, qualora nel 2017 siano erogate retribuzioni di risultato relative agli anni 2013, 2014 e 2015, si ritiene che la tassazione separata sia applicabile alle retribuzioni relative agli anni 2013 e 2014, mentre quella relativa al 2015 occorre valutare se ricorrono le condizioni per l'applicazione di detta tassazione, fermo restando che la circostanza che l'erogazione avvenga oltre l'anno

immediatamente successivo a quello di maturazione di per sé non è sufficiente a ritenere non fisiologico il ritardo.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)