

Tassazione di emolumenti arretrati derivanti dal fondo risorse decentrate

Scritto da Interdata Cuzzola | 12/06/2020

La tassazione separata di cui all'art. 17 comma 1 lett. b) del TUIR (DPR n 917/1986) opera anche nel caso di emolumenti riferiti ad anni precedenti rispetto a quello di corresponsione e derivanti dalla distribuzione del fondo risorse decentrate: è quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello n. 177 del 10 giugno 2020 (nel caso specifico, si trattava di emolumenti riferiti all'anno 2018, corrisposti nel periodo d'imposta 2020, in esecuzione del contratto collettivo nazionale integrativo stipulato nel 2019).

La norma citata dispone prevede l'applicazione della tassazione separata nel caso di erogazione di *"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, compresi i compensi e le indennità di cui al comma 1 dell'art. 50 e al comma 2 dell'art. 49"*.

Si tratta di una modalità di tassazione del reddito di lavoro dipendente finalizzata ad evitare che, nei casi di redditi percepiti con ritardo rispetto alla loro maturazione avvenuta in periodi d'imposta precedenti, il sistema della progressività delle aliquote possa determinare un pregiudizio per il contribuente, con una lesione del principio di capacità contributiva.

La Circolare 5 febbraio 1997, n. 23/E (cfr. anche Circolare 14 giugno 2001, n. 55, par. 5.1, e Risoluzione 3 dicembre 2002, n. 379/E) ha chiarito che il regime di tassazione separata non trova applicazione nei casi in cui la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione deve considerarsi fisiologica rispetto ai tempi tecnici o giuridici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi. La medesima circolare inoltre, riprendendo quanto chiarito nella relazione illustrativa alla norma, ha precisato che le situazioni che possono in concreto assumere rilevanza ai fini di cui trattasi sono di due tipi:

- quelle di carattere giuridico, che consistono nel sopraggiungere di norme legislative, di sentenze, di provvedimenti amministrativi o di contratti collettivi, 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;
- 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.

Da quanto premesso, si rileva che qualora ricorra una delle cause giuridiche, individuate dalla norma, 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. La predetta indagine va, invece, sempre effettuata quando il ritardo è determinato da circostanze di fatto (cfr. risoluzione n. 151/E del 2017).

In particolare, con la risoluzione 16 marzo 2004, n. 43/E, è stato chiarito che nel caso di contratto collettivo, di norme o atti amministrativi dai quali derivano emolumenti riferibili ad anni precedenti rispetto a quello di percezione, le somme erogate non concorrono alla tassazione progressiva ma sono assoggettati alla tassazione separata.

È sufficiente, quindi, in presenza e in attuazione di contratto collettivo, che l'erogazione degli emolumenti avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello cui gli emolumenti stessi si riferiscono per realizzare le condizioni per l'applicazione della tassazione separata.

La medesima risoluzione n. 43/E del 2004 chiarisce, inoltre, che non vi è ragione di escludere dalla tassazione separata anche il periodo d'imposta nel quale l'accordo interviene, in quanto anche in relazione a tale periodo, se le somme non devono essere corrisposte nel corso dell'anno, si verifica la condizione del pagamento in anni successivi (pagamento nell'anno $x+1$ di emolumenti relativi all'anno x) per effetto del contratto collettivo. Resta fermo che, qualora gli emolumenti relativi all'anno in cui interviene l'accordo siano corrisposti nello stesso, non si fa luogo alla tassazione separata.