

Giurisprudenza

Tassazione separata per gli arretrati da sentenza

16 Novembre 2005

Al compenso di risultato percepito dopo due anni va applicato il trattamento fiscale più favorevole

Image not found or type unknown **Thumbnail** La sentenza n. 19606 del 7 ottobre scorso emanata dalla suprema Corte di cassazione, relativa alla tassazione separata degli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente percepiti per effetto di sentenze, offre l'occasione per una rivisitazione, di ordine generale, sull'ambito applicativo dell'articolo 17, comma 1, lettera b), del Dpr n. 917 del 22 dicembre 1986.

Emolumenti arretrati

Nella nozione di emolumenti arretrati devono essere ricomprese tutte quelle somme che derivano da prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti in ritardo per effetto di situazioni che possono essere raggruppate secondo due tipologie:

1. quelle di carattere giuridico, che consistono nel sopraggiungere di norme legislative, di sentenze, di provvedimenti amministrativi o di contratti collettivi che, quindi, esulano da un accordo tra le parti in ordine a 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 di imposta, quale una accertata situazione di grave dissesto finanziario o il tardivo pagamento del trattamento di cassa integrazione guadagni.

In riferimento al primo punto, su cui si intende concentrare l'attenzione, va segnalato, a titolo esemplificativo, il caso che ha costituito oggetto della risoluzione n. 43 del 16/3/2004 riguardante il

trattamento fiscale da applicare alle somme, previste dall'ipotesi di accordo per il rinnovo del contratto collettivo nazionale di lavoro degli Autoferrotranviari per il biennio 2002-2003, da erogarsi *una tantum* nel 2004.

Nella risoluzione si precisa che alla somma a titolo di *una tantum*, essendo corrisposta in luogo di puntuali aumenti contrattuali che avrebbero dovuto interessare periodi pregressi (il periodo di vacanza contrattuale 1° gennaio 2002 - 30 novembre 2003), andava applicato lo stesso trattamento previsto per gli emolumenti arretrati.

Nella medesima risoluzione viene chiarito che dalla tassazione separata non devono essere escluse le somme previste nel contratto collettivo che si riferiscono all'anno di stipula dello stesso sempre che la percezione avvenga nell'anno successivo; se gli emolumenti relativi all'anno in cui interviene l'accordo, invece, sono corrisposti nello stesso, non si fa luogo alla tassazione separata.

Il regime della tassazione separata degli emolumenti arretrati

Con la circolare ministeriale n. 23/E del 5 febbraio 1997, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che la ratio della tassazione separata nell'ipotesi di emolumenti arretrati è da ravvisarsi nella volontà di "*attenuare gli effetti negativi che deriverebbero dalla rigida applicazione del criterio di cassa*".

In virtù di tale criterio, i redditi vanno assoggettati a imposizione nello stesso anno in cui sono pagati, pertanto la percezione dei redditi in un momento successivo alla maturazione avrebbe penalizzato il contribuente che, dato il sistema della progressività delle aliquote, avrebbe scontato ingiustamente un'aliquota elevata.

E' da evidenziare che l'applicazione della tassazione separata deve escludersi qualora la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo deve considerarsi fisiologica rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi.

Tale principio trova conferma nella risoluzione n. 379 del 3/12/2002 dell'Agenzia delle Entrate riferita ai compensi erogati da un ente pubblico, per il raggiungimento di obiettivi predeterminati, a lavoratori dipendenti e percepiti da questi ultimi nell'anno successivo a quello di riferimento. Si precisa che la valutazione dei risultati può essere effettuata solo dopo la fine dell'anno, pertanto gli emolumenti connessi al risultato in re ipsa saranno erogati nel periodo d'imposta successivo, con la logica conseguenza che non possono essere trattati come arretrati.

Tassazione separata: determinazione dell'imposta

Ai sensi dell'articolo 21 del Tuir, per determinare l'imposta da versare sugli emolumenti arretrati, deve essere applicata l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto percepito

dal contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui sorge il diritto alla percezione.

Si sommano i redditi complessivi dei due anni precedenti a quello in cui è sorto il diritto alla percezione e si divide il risultato per due: si ottiene la media annuale del reddito del biennio. Su tale reddito medio si calcola l'Irpef in base alle aliquote vigenti e quindi l'incidenza media di tale imposta sul reddito medio. Tale percentuale è l'aliquota da applicare al reddito a tassazione separata. Se in uno dei due anni manca un reddito, analogo calcolo si effettua sul 50 per cento del reddito dell'unico anno. Se nel biennio non è stato conseguito alcun reddito, si applica l'aliquota minima Irpef.

Occorre rilevare che agli emolumenti arretrati erogati a partire dal 1° gennaio 2005 si applicano le aliquote introdotte con la legge finanziaria per il 2005, cessa così l'applicazione delle aliquote e degli scaglioni vigenti fino al 2002, mentre il reddito del biennio da prendere in considerazione deve essere considerato al netto della "no tax area⁽¹⁾".

La sentenza n. 19606 del 7/10/2005

Con la sentenza n. 19606 del 7/10/2005, la Corte ha cassato la sentenza della Commissione regionale della Lombardia che aveva accolto l'appello dell'Amministrazione finanziaria avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Como, adita da un ex-dipendente del ministero delle Finanze.

Il ricorso era stato da quest'ultimo proposto contro il silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza con la quale egli, assumendo che la somma percepita costituiva "retribuzione arretrata" e come tale da assoggettare a tassazione separata, chiedeva alla direzione delle Entrate della Lombardia il rimborso dell'imposta versata in misura superiore, in quanto derivante dalla tassazione ordinaria, a quella dovuta.

Le somme in causa avevano avuto origine da una sentenza del Tar della Lombardia che aveva riconosciuto che venissero corrisposte al ricorrente le retribuzioni e il compenso incentivante per il periodo di sospensione dal servizio.

Ai fini della trattazione risulta rilevante menzionare quanto affermato dalla suprema Corte in particolare in due dei motivi che giustificano l'applicazione della tassazione separata:

1. il fatto che la corresponsione degli emolumenti arretrati in questione ("il compenso unico incentivante") sia dipesa dall'annullamento, da parte del Tribunale amministrativo regionale della Lombardia, del provvedimento inflitto al ricorrente, quindi da una "sentenza"

2. il compenso di risultato ottenuto da un dipendente in un determinato anno, è vero che deve considerarsi proprio dell'anno successivo nel quale va corrisposto e come tale tassato in modo ordinario, ma se la corresponsione si verifica nell'annualità ancora successiva allora il trattamento fiscale deve essere quello più favorevole della tassazione separata.

NOTE

1. Per la tassazione degli emolumenti arretrati percepiti negli anni 2003 e 2004 il reddito medio complessivo di riferimento era considerato al lordo della "no tax area".

di

Annarita Gurrado

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/tassazione-separata-arretrati-sentenza>