

Roma, 09 ottobre 2008

***OGGETTO: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 -
Corresponsione competenze accessorie anno 2006 - articolo 17
del TUIR.***

QUESITO

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 es. 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 il 12 gennaio dell'anno successivo 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, 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 tecnici 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 e' 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, 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.

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.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.