

Risposta dell'Agenzia delle Entrate

Con riferimento alla tassazione del reddito di lavoro dipendente, l'articolo 51 del Tuir stabilisce che le somme e i valori percepiti dai lavoratori dipendenti sono imputati al periodo d'imposta in cui entrano nella disponibilità di questi ultimi, secondo il cd. principio di cassa.

Data la progressività delle aliquote IRPEF, per attenuare gli effetti negativi derivanti da una rigida applicazione del predetto principio, l'articolo 17, comma 1, lettera b), del Tuir prevede che 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»*.

In altri termini, secondo la prassi in materia (cfr. circolare 5 febbraio 1997, n. 23, circolare 14 giugno 2001, n. 55/E, par. 5.1, risoluzione 16 marzo 2004, 43/E):

- le situazioni che possono in concreto assumere rilevanza ai fini della tassazione separata sono di due tipi:
 1. quelle di *“carattere giuridico”*, che consistono nel sopraggiungere di norme legislative, di contratti collettivi, di sentenze o di atti 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;
- l'applicazione del regime di tassazione separata deve escludersi ogni qualvolta la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo debba considerarsi *“fisiologica”* rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi. In particolare, 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. risoluzione 9 ottobre 2008, n. 377/E e 13 dicembre 2017, n. 151/E). Pertanto, 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 (cfr. ris. n. 151/E del 2017);
- qualora ricorra una delle cause giuridiche individuate dal citato articolo 17, comma 1, lettera b), non deve essere effettuata alcuna indagine in ordine al *“ritardo”* nella corresponsione, per valutare se detto ritardo possa essere considerato *“fisiologico”* rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi;
- l'indagine in ordine al *“ritardo”* va, invece, sempre effettuata quando il *“ritardo”* è determinato da circostanze di fatto.

Nel caso in esame, al fine di verificare se il “*ritardo*” nel pagamento delle somme in oggetto dipenda da cause giuridiche sopravvenute o da oggettive situazioni di fatto tali da non rappresentare un “*ritardo fisiologico*” è stata richiesta documentazione integrativa per acquisire ulteriori elementi.

In riscontro alla richiesta di documentazione integrativa, l’*Istante* ha prodotto, relativamente:

- all’*Incremento di efficienza aziendale*, le ipotesi di accordo del 21 dicembre 2012, del 27 ottobre 2014 e del 6 novembre 2015. In relazione a tale premialità, l’*Istante* ha chiarito che «*successivamente l’istituto è stato applicato negli anni a disciplina invariata*»;
- alla *Gratifica componente di risultato*, le ipotesi di accordo del 19 aprile 2012 e del 21 dicembre 2015. Per tale premialità, l’*Istante* ha chiarito che «*negli anni successivi, la disciplina dell’istituto è rimasta sostanzialmente invariata, salvo il solo accorpamento dei processi valutativi 2019 – 2020 e la modifica dei valori percentuali*».

L’*Istante* ha prodotto, dunque, degli accordi aventi data risalente a periodi antecedenti al 2015 e ha affermato che le premialità in oggetto sono state erogate “*negli anni a disciplina invariata*”.

Pertanto, sulla base della documentazione integrativa prodotta non sembra sussistere una causa giuridica sopravvenuta tale da giustificare la tassazione separata delle somme in oggetto senza verificare se il ritardo possa considerarsi fisiologico.

Qualora il pagamento delle somme in oggetto avvenga in “*ritardo*” per effetto del processo di valutazione previsto dai contratti prodotti si ritiene che le stesse debbano essere assoggettate a tassazione ordinaria (cfr. risoluzioni n. 377/E del 2008 e n. 151/E del 2017).