

**SPECIALE DELLA SETTIMANA**

---

## ***Premi di risultati tassati in modalità ordinaria anche se corrisposti l'anno successivo alla maturazione***

di **Cristian Valsiglio**

Ai premi di risultato erogati in base a un accordo collettivo nell'anno successivo alla maturazione si applica la tassazione ordinaria e non la tassazione separata. Il chiarimento è fornito dall'Agenzia delle entrate con [risposta n. 173/E/2022](#), sanando così un orientamento interpretativo specifico che lasciava spazio a un'applicazione "estensiva" della tassazione separata. Tale interpretazione è stata ulteriormente ribadita, da ultimo, con [risposta a interpello n. 283/E/2022](#).

### **Tassazione separata degli arretrati: principi di diritto tributario e prassi consolidata**

Come previsto dall'articolo 51, Tuir, le somme e i valori percepiti dai lavoratori dipendenti sono imputati nel periodo d'imposta in cui entrano nella disponibilità di questi ultimi, secondo il c.d. principio di cassa allargato. Così, le somme e i valori relativi all'anno precedente, se corrisposti entro il 12 gennaio dell'anno successivo, rappresentano reddito dell'anno precedente.

Data la progressività delle aliquote a scaglioni di reddito Irpef, di cui all'articolo 11, Tuir, per attenuare gli effetti negativi derivanti da una rigida applicazione del predetto principio, l'articolo 17, comma 1, lettera b), 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*".

La predetta tassazione separata consente il prelievo fiscale, non secondo la modalità ordinaria (ossia con le aliquote a scaglioni), ma tramite un'aliquota media del biennio precedente e senza ulteriore prelievo a titolo di addizionali regionali e comunali all'Irpef.

Come più volte precisato dall'Amministrazione finanziaria (circolare n. 23/E/1997, circolare n. 55/E/2001, risoluzione n. 43/E/2004), le situazioni che possono in concreto assumere rilevanza ai fini della tassazione separata sono di 2 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 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 d'imposta.

A ogni modo, 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 degli emolumenti stessi.

Secondo tale impostazione interpretativa sono state analizzate diverse fattispecie. Ad esempio, è stato definito che agli emolumenti correlati al raggiungimento di obiettivi predeterminati e corrisposti in un anno successivo rispetto a quello cui gli obiettivi sono raggiunti per loro natura dovessero essere tassati secondo la modalità ordinaria e non separata, in quanto la valutazione dei risultati poteva essere effettuata solo dopo la fine dell'anno di riferimento (risoluzione n. 379/E/2002). Ma anche che, in presenza di procedure complesse per la liquidazione dei compensi, il ritardo può essere ritenuto fisiologico, e quindi è esclusa la tassazione separata, nella misura in cui i tempi di erogazione risultino conformi a quelli connessi ad analoghe procedure utilizzate ordinariamente da altri sostituti d'imposta (risoluzione n. 377/E/2008). Nel 2017, il Fisco ha anche precisato che il ritardo può essere considerato fisiologico anche se l'erogazione della retribuzione non avviene nell'annualità successiva a quella di maturazione, ma in quelle ancora successive, in considerazione delle procedure di liquidazione ordinariamente adottate che prevedono una tempistica costante (risoluzione n. 151/E/2017).

### **Il presunto cambio di rotta interpretativo**

Di recente, tuttavia, l'Agenzia delle entrate ha formalizzato interpretazioni sorprendenti che hanno destato qualche perplessità, viste le particolari aperture rivolte all'applicazione della tassazione separata.

In particolare, con la risposta n. 223/E/2021 è stato precisato che, qualora ricorra una delle cause giuridiche individuate dal citato articolo 17, comma 1, lettera b), Tuir (ad esempio, l'accordo collettivo), 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. Pertanto, secondo l'innovativo criterio interpretativo, nel caso in cui ricorra una delle cause giuridiche di cui all'articolo 17, comma 1, lettera b), Tuir, vale a dire il sopraggiungere, rispetto al periodo di maturazione, di norme legislative, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi, in base ai quali sono corrisposti "*emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti*", non dev'essere effettuata alcuna indagine in ordine al

"ritardo" nella corresponsione, mentre la predetta indagine deve essere sempre effettuata quando il "ritardo" è determinato da circostanze di fatto.

Secondo il predetto documento di prassi, è stato precisato che, qualora l'erogazione dei compensi incentivanti la produttività avvenga in periodi d'imposta successivi al periodo di riferimento per effetto della "contrattazione articolata di ente", si applica la tassazione separata (si vedano anche le risposte a interpello n. 243/E/2021 e n. 269/E/2021).

## Il ritorno al passato

Con la risposta n. 173/E/2022, l'Agenzia delle entrate ritorna sui suoi passi e chiarisce il suo punto di vista.

Il quesito verte sulla modalità di tassazione di somme corrisposte a titolo incentivante (MbO) nell'anno successivo a quello di assegnazione degli obiettivi. Le somme sono corrisposte a seguito di un accordo collettivo e richiedono la verifica di obiettivi economico-reddituali dell'azienda riferibili all'anno precedente la corresponsione del premio.

Il verbale di accordo sottoscritto con le OO.SS. precisa che:

1. *"per quanto concerne gli obiettivi MbO che verranno assegnati a decorrere dall'anno corrente (erogazione dal 2022), le parti concordano di individuare le percentuali della retribuzione annua lorda (da calcolarsi con riferimento al mese di assegnazione - retribuzione mensile lorda proiettata per 12 mensilità più tredicesima e indennità operativa) da applicarsi in funzione del raggiungimento del 100% degli obiettivi assegnati per il riconoscimento del premio annuo MbO", secondo determinati criteri esposti nel suddetto verbale;*
2. *"il premio MbO viene erogato entro l'anno successivo a quello di assegnazione degli obiettivi, di norma tra aprile e giugno".*

A tal riguardo, l'Agenzia delle entrate confermando gli orientamenti consolidati precedenti al 2021, conclude che il premio MbO non possa qualificarsi come "emolumento arretrato", in quanto non è ravvisabile alcun "ritardo" nell'erogazione delle somme dovuto al sopraggiungere di una "causa giuridica". Non è importante verificare la sola esistenza della causa giuridica che determina il pagamento nell'anno successivo, ma è necessario verificare comunque la natura del ritardo.

Stesso principio è da ultimo rilevabile nella risposta n. 283/E/2022, ove nelle conclusioni l'Agenzia delle entrate precisa che "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)".*

## **Conclusione**

Con le risposte in commento sembra, pertanto, chiarito che non basta un accordo collettivo che preveda la corresponsione di un emolumento nell'anno successivo alla maturazione per l'applicazione della tassazione separata; è necessario, anche in questo caso, verificare la ragione del ritardo, che eventualmente può essere dovuto al "sopraggiungere" di una nuova "causa giuridica". Alla luce di quest'ultima interpretazione sembra chiarito che il classico MbO, previsto da un accordo collettivo che prende a riferimento indici di bilancio dell'anno precedente, deve necessariamente essere tassato secondo la modalità ordinaria e non separata.

*Si segnala che l'articolo è tratto da ["La circolare di lavoro e previdenza"](#).*



*Centro Studi Lavoro e Previdenza – Euroconference ti consiglia:*

Master di specializzazione

## **WELFARE AZIENDALE E POLITICHE RETRIBUTIVE**



Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)