

IMPOSTE SUL REDDITO

Reddito di lavoro dipendente: la tassazione dei premi di risultato incassati successivamente

di **Stefano Rossetti**

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche

Scopri di più

Il reddito di lavoro dipendente viene assoggettato a **tassazione nel periodo d'imposta** in cui le somme (e i valori in genere) correlati alla prestazione lavorativa ed erogati dal datore di lavoro, entrano nella **disponibilità del lavoro dipendente**. Si applica dunque il c.d. **principio di cassa**.

A voler essere proprio precisi, occorre, però, sottolineare che, in relazione a tale tipologia reddituale, non si applica il c.d. principio di cassa **"puro"**, ma il principio di cassa **"allargato"**, ai sensi dell'**articolo 51, comma 1**, ultimo periodo, Tuir. Ciò significa che le somme e i valori in genere percepiti tra il 1° e il 12 gennaio vengono assoggettati ad imposizione, dal lavoratore dipendente, nel **periodo d'imposta precedente**.

Sul punto, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che la data del 12 gennaio **non rappresenta un termine prescrizionale**, *"pertanto, in relazione a tale data non può trovare applicazione la disposizione dettata dall'articolo 2963 del codice civile che proroga di diritto il termine scadente in giorno festivo al giorno seguente non festivo"* ([circolare n. 2/E/2003](#)).

Come noto, il reddito di lavoro dipendente prodotto nel periodo d'imposta, ai sensi dell'[articolo 8, Tuir](#), va a formare il **reddito complessivo** del contribuente che viene assoggettato a **tassazione progressiva**.

Vi è da dire che la progressività del prelievo fiscale, se da un lato attua il brocardo costituzionalmente previsto dall'[articolo 53, comma 2](#), della nostra Costituzione (*"Il sistema tributario è informato a criteri di progressività"*), dall'altro mal si concilia con i **redditi assoggettati a tassazione** in base al principio di cassa.

Infatti, tutte le volte che si crea **una divaricazione tra la maturazione e l'incasso del reddito** (come nei casi di redditi a fattispecie progressiva o percepiti in ritardo), la progressività del sistema crea una stortura che comporta un incremento del **prelievo sproporzionato** rispetto alla capacità contributiva dimostrata.

Questa stortura viene mitigata dalla **tassazione separata**, la quale ha la funzione di stemperare gli effetti della progressività, assoggettando a tassazione il reddito in base all'aliquota media del **contribuente degli ultimi periodi d'imposta** (dipende dalla tipologia di reddito).

Tutto ciò premesso, può accadere che, nell'ambito di un rapporto di lavoro subordinato, il datore di lavoro possa erogare dei **premi ai propri dipendenti** con un **notevole ritardo** rispetto al periodo d'imposta in cui essi sono maturati e, come argomentato in precedenza, questo ritardo potrebbe generare degli effetti distorsivi.

Il legislatore, tuttavia, ha posto **rimedio a quanto sopra**, prevedendo alla lettera b), [comma 1, articolo 17, Tuir](#), che sono soggetti a tassazione separata *“gli emolumentiarretrati 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 relazione a tale fattispecie, l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di chiarire che ([circolare n. 23/1997](#), [circolare n. 55/E/2001](#) e [risoluzione n. 43/E/2004](#)):

- 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** ([risoluzione 377/E/2008](#) e [risoluzione n. 151/E/1997](#)). 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** ([risoluzione n. 151/E/2017](#));
- qualora ricorra una delle **cause giuridiche** individuate dal citato [articolo 17, comma 1, lettera b\), Tuir](#), 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.**