

## Circolare del 05/02/1997 n. 23 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III

Imposta sul reddito delle persone fisiche - Redditi soggetti a tassazione separata - Sentenza della Corte Costituzionale n. 287/96. - Art. 3, commi 82, 83, e 84, della legge 28 dicembre 1995, n. 549.

### Sintesi:

**Sintesi:** Si forniscono chiarimenti al fine di assicurare l'uniforme applicazione delle modifiche normative, nonché della sentenza costituzionale, di cui all'oggetto.

### Testo:

#### Premessa

L'art. 3 della legge 28 dicembre 1995, n.549, ha apportato talune modificazioni ed integrazioni alla disciplina dei redditi soggetti a tassazione separata di cui all'art. 16 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

In particolare, con i commi 82 e 83 dell'art. 3 sopracitato e' stata:

1. sostituita la disposizione di cui al citato art. 16, comma 1, lettera b), stabilendosi che per emolumenti arretrati si devono intendere quelli corrisposti "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 volonta' delle parti", compresi i compensi e le indennita' di cui alle lett. a) e g) del comma 1 dell'art. 47 nonché le pensioni e gli assegni di cui al comma 2 dell'art. 46 dello stesso testo unico;
2. inserita, in detto comma 1, dopo la lettera c), la lettera c-bis), avente ad oggetto le indennita' di mobilita' di cui all'art. 7, comma 5, della legge 23 luglio 1991, n. 223, ed il trattamento di integrazione salariale di cui all'art. 1-bis del decreto-legge 10 giugno 1994, n.357, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, corrisposti anticipatamente;
3. integrato il successivo comma 3, secondo periodo, includendo tra le disposizioni ivi richiamate quella di cui alla predetta lettera c-bis) dello stesso articolo;
4. integrato l'art. 18, comma 1, primo periodo, del Tuir, includendo tra le disposizioni ivi richiamate quella di cui alla lettera c-bis) dell'art. 16 del medesimo testo unico;
5. integrato l'art. 1, terzo comma, secondo periodo, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, includendo tra le disposizioni ivi richiamate quella di cui alla lettera c-bis) dell'art. 16 del Tuir.

Piu' di recente la Corte Costituzionale, con sentenza, dell'11 luglio 1996, n. 287, ha dichiarato l'illegittimita' costituzionale parziale dell'art. 16, comma 1, lett. b), del Tuir nella parte in cui non ricomprende tra i redditi ammessi a fruire del particolare regime della tassazione separata l'indennita' di disoccupazione prevista dall'art. 47, comma 1, lett. e), del Tuir .

In relazione a quanto sopra, al fine di assicurare l'uniforme applicazione delle suddette modifiche normative e di impartire univoche istruzioni agli uffici circa gli effetti della predetta sentenza costituzionale, si forniscono i seguenti chiarimenti.

#### Emolumenti arretrati

Con la modifica di cui al punto 1 della premessa sono state indicate in modo tassativo le condizioni in presenza delle quali i redditi di lavoro dipendente tardivamente corrisposti possono fruire del particolare regime della tassazione separata previsto dal richiamato art. 16, comma 1, lettera b), del Tuir, che nella precedente formulazione non forniva la nozione di "emolumenti arretrati", ma si limitava a far generico riferimento agli "emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti per prestazioni di lavoro dipendente".

E' noto che per i redditi della specie vige il criterio di cassa, in forza del quale gli stessi devono essere assoggettati ad imposizione nello stesso anno in cui sono pagati.

Per attenuare gli effetti negativi che sarebbero derivati da una rigida applicazione di questo criterio venne stabilito - gia' con la disposizione di cui all'art. 12, primo comma, lett. d), dell'abrogato D.P.R. 29 settembre 1973, n.597 - che nell'ipotesi di emolumenti arretrati l'imposta dovesse applicarsi separatamente dagli altri redditi posseduti nello stesso periodo d'imposta e, piu' precisamente, applicando ad essi l'aliquota corrispondente alla meta' del reddito complessivo netto posseduto dal contribuente nel biennio precedente a quello della messa in pagamento.

Al fine di evitare, tuttavia, che la regola sopra enunciata fosse utilizzata con finalita' elusiva, l'Amministrazione finanziaria - fin dalle prime istruzioni fornite con la circolare n.1/R.T. del 15 dicembre 1973 - dopo aver precisato che non poteva invocarsi l'applicazione del regime di

tassazione separata ogni qual volta la corresponsione in un periodo d'imposta successivo fosse connaturata alla tipologia dell'emolumento da corrispondere, ebbe ad affermare che per emolumenti arretrati dovevano intendersi tutte quelle somme che, per effetto di leggi, contratti, sentenze, promozioni, cambiamenti di qualifica od altro titolo similare, erano corrisposte per prestazioni relative ad anni precedenti a quello in cui venivano messi in pagamento. Sulla base di tale criterio venne conseguentemente affermato che il particolare sistema della tassazione separata non poteva essere applicato a quegli emolumenti la cui ritardata percezione non trovava giustificazione in uno degli anzidetti titoli.

La prevalente giurisprudenza delle Commissioni tributarie, confermata dalla Suprema Corte di Cassazione, ha invece costantemente posto in evidenza come la disposizione di che trattasi fosse norma di carattere generale, applicabile a qualunque somma erogata in un periodo d'imposta successivo a quello in cui il pagamento avrebbe dovuto avere luogo.

Cio' premesso, al fine di superare il cennato contrasto interpretativo, con l'art. 3, comma 82, della legge in oggetto si e' provveduto a sostituire l'art. 16, comma 1, lettera b), del Tuir, fornendo quella nozione di "emolumenti arretrati" che era del tutto assente nella disposizione sostituita.

La nuova versione della norma in commento stabilisce, come gia' anticipato, che sono soggetti a tassazione separata gli emolumenti arretrati, 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 volonta' delle parti.

In tal modo si e' tenuto conto sia dell'orientamento manifestato dalla prevalente giurisprudenza circa la nozione di emolumenti arretrati, sia della evoluzione della prassi amministrativa intervenuta nella soggetta materia.

In merito a tale disciplina, si fa presente che le situazioni che possono in concreto assumere rilevanza ai fini di cui trattasi sono - come precisato anche nella relazione illustrativa della legge n. 549 del 1995 - di due tipi:

a) quelle di carattere giuridico, che consistono nel sopraggiungere di norme legislative, di sentenze o di provvedimenti amministrativi, ai quali e' sicuramente estranea l'ipotesi di un accordo tra le parti in ordine ad un rinvio del tutto strumentale nel pagamento delle somme spettanti;  
b) quelle consistenti in oggettive situazioni di fatto, che impediscono il pagamento delle somme riconosciute spettanti entro i limiti di tempo ordinariamente adottati dalla generalita' dei sostituti d'imposta.

A titolo meramente esemplificativo, all'ipotesi sub b) sono riconducibili sia la sospensione totale del pagamento delle retribuzioni non derivante da circostanze imputabili alla preordinata volonta' del datore di lavoro e dei dipendenti, ma da una accertata situazione di grave dissesto finanziario, sia il tardivo pagamento del trattamento di cassa integrazione, trattandosi di ipotesi imputabile all'adozione di complesse procedure, tipiche di molti enti pubblici.

Resta confermato che l'applicazione del regime di tassazione separata deve escludersi ogni qualvolta la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo deve considerarsi fisiologica rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi.

E' utile sottolineare inoltre che i principi sopra esposti vanno osservati anche per quel che concerne l'applicazione del particolare regime della tassazione separata nel caso in cui l'ipotesi degli emolumenti arretrati riguardi altre tipologie reddituali, quali sono i compensi percepiti dai soci lavoratori di societa' cooperative di produzione e lavoro, le indennita' per cariche elettive di cui, rispettivamente, alle lettere a) e g) dell'art. 47 del Tuir, nonche' le indennita' di disoccupazione di cui alla lettera e) dello stesso art. 47 del Tuir, in conformita' alla sentenza della Corte Costituzionale richiamata nella premessa,.

Poiche' tra le finalita' della nuova disciplina vi e' quella sia di superare l'attuale contenzioso che di prevenire richieste di rimborso derivanti dalla sopraggiunta normativa, con la disposizione di carattere transitorio recata dall'art. 3, comma 84, della citata legge n. 549 del 1995, e' stato stabilito che relativamente agli emolumenti arretrati percepiti in periodi d'imposta precedenti al 1996 non si fa luogo a rimborsi d'imposta ne' alla restituzione di somme gia' rimborsate.

Indennita' di mobilita' e trattamento di integrazione salariale

Con la disposizione aggiuntiva di cui alla lettera c-bis) dell'art. 16 del Tuir e' stato previsto l'assoggettamento al regime della tassazione separata sia delle indennita' di mobilita' di cui all'art. 7, comma 5, della legge 23 luglio 1991, n.223, che del trattamento di integrazione salariale di cui all'art. 1-bis del decreto-legge 10 giugno 1994, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1994, n.489, corrisposti anticipatamente.

La disposizione in esame si rende applicabile con riferimento alle citate indennita' e integrazioni salariali corrisposte a decorrere dall'1.1.1996.

La ratio della norma e' quella di attenuare l'eccessivo carico fiscale che in assenza di una siffatta disposizione si sarebbe verificato in sede di corresponsione anticipata delle somme ivi previste e, in definitiva, la disposizione e' volta ad assicurare maggiori disponibilita' finanziarie a quanti intendano avviare nuove iniziative produttive.

La collocazione di questa nuova previsione normativa nell'articolo 16 del Tuir consente l'applicazione della disposizione di cui all'art. 18, comma 1, del medesimo testo unico, e cioe' dell'aliquota corrispondente alla meta' del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore a quello in cui e' avvenuta la percezione delle somme.

Per effetto della integrazione della disposizione contenuta nell'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 16 del Tuir, all'indennita' ed al trattamento in questione e' applicabile in sede di liquidazione definitiva dell'imposta da parte degli uffici tributari il piu' favorevole trattamento tra il regime della tassazione separata e quello ordinario.

Infine, in forza dell'integrazione della disposizione contenuta nel secondo periodo del terzo comma dell'art. 1 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, l'indennita' e il trattamento in parola devono essere dichiarati dai percettori solo se sono stati corrisposti da soggetti che per legge non hanno l'obbligo di effettuare ritenute.

Indennita' di disoccupazione

Per quanto concerne gli effetti della sentenza n. 287, dell'11 luglio 1996, con la quale la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimita' costituzionale parziale dell'art. 16, comma 1, lett. b), del Tuir nella parte in cui non ricomprende tra i redditi ammessi a tassazione separata l'indennita' di disoccupazione indicata nell'art. 47, comma 1, lett. e), del Tuir, la scrivente ritiene che anche in questo caso debba assumersi il criterio, piu' volte affermato, sia dalla scrivente che dalla Corte di Cassazione (cfr. Cass. 23 del 14 gennaio 1988 n.4223; 28 ottobre 1988 n.5869), con riguardo alla sentenza n. 42 del 25 marzo 1980, con la quale il giudice costituzionale ebbe a dichiarare l'illegittimita' della norma concernente l'assoggettamento ad Ilor dei redditi di lavoro autonomo non assimilabili ai redditi di impresa.

In detta occasione e' stato affermato che la declaratoria di incostituzionalita' incide esclusivamente sui rapporti tributari, pendenti alla data della pronuncia, relativamente ai quali la norma illegittima potrebbe ancora operare, mentre non spiega alcuno effetto relativamente ai rapporti gia' esauriti, per tali dovendosi intendere quelli per i quali si sia formato il giudicato o sia diventato definitivo un atto amministrativo o siano decorsi i termini di prescrizione o di decadenza stabiliti dalle leggi che regolano i rapporti medesimi.

Pertanto, la sentenza in parola non svolge alcun effetto, e conseguentemente il contribuente non ha diritto al rimborso della maggiore imposta pagata, allorché si versi in una delle seguenti situazioni:

. il pagamento sia stato eseguito in base ad un'iscrizione a ruolo diventata definitiva per mancata impugnazione entro il termine prescritto dalla notifica della cartella esattoriale;

. si tratti di versamento diretto (per autotassazione) per il quale sia intervenuta la decadenza prevista dall'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973, per non aver il contribuente presentato domanda di rimborso alla Direzione Regionale delle Entrate territorialmente competente entro il termine di diciotto mesi dal pagamento, ovvero per non aver presentato ricorso avverso il silenzio-rifiuto della Amministrazione finanziaria.

Gli Uffici in indirizzo sono pregati di dare la massima diffusione alle istruzioni contenute nella presente circolare.