

Roma, 20 dicembre 2007

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Liquidazione delle imposte dovute sugli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente erogati nel 2004

L'articolo 2 della legge n. 289 del 27 dicembre 2002 (legge finanziaria per il 2003) aveva rimodulato la scala delle aliquote, prevedendo che la progressività dell'imposizione fosse realizzata essenzialmente mediante l'applicazione di deduzioni dal reddito complessivo, tra le quali la deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione (c.d. no-tax area).

In quel contesto, all'articolo 2, comma 10, della menzionata legge veniva definito, tra l'altro, un regime transitorio relativamente agli arretrati di lavoro dipendente di cui all'articolo 17, comma 1, lettera b), del TUIR, prevedendo che le nuove aliquote e i nuovi scaglioni di reddito dovessero trovare applicazione per i periodi d'imposta successivi al 31 dicembre 2004.

Ciò al fine di coordinare la rimodulazione della scala delle aliquote con il disposto dell'articolo 21, comma 1, del Tuir, secondo cui l'imposta da applicare agli arretrati di lavoro dipendente è determinata applicando all'ammontare percepito l'aliquota media corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui gli arretrati stessi sono percepiti.

Al riguardo, la circolare n. 10/E del 2004 ha fornito chiarimenti in relazione al reddito da prendere in considerazione per la determinazione dell'aliquota media applicabile agli arretrati corrisposti nell'anno 2004.

In tale anno per i redditi soggetti alla tassazione ordinaria trovava applicazione il regime di tassazione introdotto dalla richiamata legge n. 289 del 2002 (nuove aliquote e nuovi scaglioni di reddito e, inoltre, no-tax area) e, per la tassazione separata degli arretrati, trovavano applicazione le vecchie aliquote.

In particolare, la circolare n. 10 ha affermato che per determinare l'aliquota media da applicare agli arretrati si dovesse tener conto del reddito del biennio precedente al lordo della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione.

La medesima circolare n. 10/E del 2004 ha precisato che allo scadere del regime transitorio avrebbero trovato applicazione le aliquote e gli scaglioni di reddito come modificati dalla legge n. 289 del 2002 e, pertanto, nella determinazione dell'aliquota media da applicare agli arretrati di lavoro dipendente occorreva prendere in considerazione il reddito del biennio precedente al netto della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione.

La legge n. 311 del 2004 (finanziaria per il 2005), con l'articolo 1, comma 353, lettera a), ha modificato gli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, prevedendo che il reddito del biennio precedente deve essere assunto al netto della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione e delle deduzioni per carichi di famiglia.

A tale modifica normativa concernente gli adempimenti a carico dei sostituti d'imposta, la scrivente, in un primo momento, ha attribuito un'efficacia limitata agli arretrati di lavoro dipendente erogati a partire dall'entrata in vigore della menzionata legge n. 311 del 2004 (cfr. circolare n. 2 del 2005).

Più approfondite considerazioni esegetiche inducono invece a ritenere che, ove lo scopo della disposizione di cui all'art. 1, comma 353, lett. a), della legge finanziaria per il 2005 fosse solo quello di disciplinare le modalità di tassazione degli arretrati erogati a partire dal 2005, la stessa apparirebbe tendenzialmente inutile e, peraltro, meramente confermativa di un principio già affermato in via amministrativa con la circolare n. 10 del 2004.

È ragionevole ritenere, quindi, che la disposizione di modifica degli articoli 23 e 29 del DPR n. 600 del 1973, secondo la quale, ai fini del calcolo dell'aliquota media per la tassazione degli arretrati di lavoro dipendente, il reddito del biennio precedente deve essere assunto al netto della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione e delle

deduzioni per carichi di famiglia, risponda ad esigenze di natura sistematica e abbia un ambito applicativo più ampio.

In base alle considerazioni sopra espresse, è da ritenere, in particolare, che l'intervento legislativo in questione abbia natura interpretativa e che, in quanto tale, espliciti effetti sin dal periodo d'imposta in cui è stata introdotta la deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione (periodo d'imposta rispetto al quale, in assenza di espresse disposizioni di legge, la scrivente era pervenuta a conclusioni diverse con la circolare n. 10 del 2004).

Per quanto sopra, in sede di liquidazione d'ufficio, ai fini del calcolo dell'aliquota media per la tassazione degli arretrati di lavoro dipendente erogati nel 2004, il reddito del biennio precedente deve essere assunto al netto della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione.