

Vicenza, 25 marzo 2019

Spett.le
Associazione Avvocati INPS –
Area Ufficio Legale Distrettuale Veneto
Dorsoduro 3519/I
30123 Venezia

Alla c.a. della Segreteria Nazionale dell'Associazione Avvocati INPS
via e-mail all'indirizzo: flepar@inps.it

e p.c.

Alla c.a. del Coordinatore Avvocatura Distrettuale INPS, Avv.
Sergio Aprile
via e-mail all'indirizzo: sergio.aprile@inps.it

Oggetto: Parere sul trattamento fiscale, ai fini delle imposte sui redditi, dei compensi professionali spettanti agli Avvocati dell'INPS sulla base del Regolamento adottato con determinazione n. 44 del 15 maggio 2015, per la parte di essi che viene corrisposta in un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione.

* * *

SOMMARIO: 1. Inquadramento del fatto e delimitazione del quesito. - 2. Il trattamento fiscale, ai fini delle imposte dirette, degli emolumenti di lavoro dipendente "arretrati", ossia corrisposti in un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione degli stessi. - 3. Indagine in merito alla sussumibilità degli emolumenti "arretrati" erogati agli avvocati dell'INPS nell'ambito applicativo dell'art. 17, co. 1, lett. b) del Tuir. - 4. Considerazioni conclusive.

*

1. Inquadramento del fatto e delimitazione del quesito.

Con incarico conferitomi in occasione della riunione svoltasi presso il mio studio, mi è stato chiesto di esprimere un parere finalizzato all'inquadramento del trattamento fiscale, ai fini delle imposte sui redditi, dei compensi professionali spettanti agli Avvocati

Prof. Avv. Loris Tosi
Ordinario di Diritto Tributario
Università Ca' Foscari di Venezia
Prof. Avv. Andrea Giovanardi
Associato di Diritto Tributario
Università di Trento
Prof. Dott. Antonio Viotto
Associato di Diritto Tributario
Università Ca' Foscari di Venezia
Prof. Dott. Ernesto-Marco Bagarotto
Ricercatore I.d. di Diritto Tributario
Università di Venezia
Dott. Comm. Mauro Rigoni
Dott. Comm. Antonio Panizzolo
Dott. Comm. Ronny Oro
Dott. Comm. Linda Fabrello
Dott. Comm. Diana Muraro
Dott. Comm. Marco Gobatto
Dott. Comm. Salvatore Magliarisi
Dott. Comm. Giulia Dotteschini
Dott. Comm. Giovanna Lobba
Dott. Comm. Laura Soldà
Dott. Comm. Massimo Biancon
Dott. Comm. Alice Paccagnella
Dott. Comm. Marco Spadotto
Dott. Comm. Edoardo De Stefano
Dott. Davide Sartori

Avv. Barbara Rossi
Avv. Maria Cassano
Avv. Sandra Ceriotti
Avv. Damiano Zardini
Avv. Diego Zucal
Avv. Valentina Sartori
Avv. Marta Anselmi
Avv. Francesca Pozzacchio
Avv. Sara Tosi
Avv. Alessandro Mesirca

Prof. Avv. Riccardo Vianello
Associato di Diritto del Lavoro
Università di Padova
Avv. Mattia De Stefano

Dott. Comm. Caterina Carrer
Dott. Comm. Alessandro Auletta
Dott. Comm. Cristina Loschi
Dott. Comm. Ilenia Zanutto
Dott. Comm. Marica Giglione
Dott. Comm. Stefania Malacarne
Dott. Comm. Matteo Schiavon
Dott.ssa Giulia Tosi

Sede di Venezia
Via Torino, 151/a - 30172 Venezia-Mestre
Tel. +39 041 5322799 - Fax. +39 041 5310262
venezias@studiotosi.com

Sede di Vicenza
Via G.G. Cappellari, 2 - 36100 Vicenza
Tel. +39 0444 304203 - Fax + 39 0444 315147
vicenza@studiotosi.com

Sede di Verona
Piazza Cittadella, 2 - 37122 Verona
Tel. +39 041 5322799 - Fax. + 39 041 5310262
verona@studiotosi.com

Sede di Milano
Via Borgospesso, 12 - 20121 Milano
Tel. +39 02 77331787 - Fax + 39 02 76025807
milano@studiotosi.com

Sede di Lussemburgo
Boulevard Royal, 25 - 2449 Luxembourg
Tel. + 352 26262494 - Fax. + 352 26262495
luxembourg@studiotosi.com

dell'INPS sulla base del Regolamento adottato con determinazione n. 44 del 15 maggio 2015 (qui di seguito, per brevità, Regolamento)⁽¹⁾, per la parte di essi che viene corrisposta in un periodo d'imposta successivo rispetto a quello di maturazione degli emolumenti stessi.

Per rispondere a tale quesito, è innanzitutto indispensabile chiarire la natura dei compensi professionali spettanti agli Avvocati dell'INPS, nonché le modalità e le scadenze osservate per l'erogazione degli stessi.

La lettura del Regolamento sopra citato consente immediatamente di rilevare come la natura di tali emolumenti sia duplice. Essi, infatti, derivano:

- a) per una parte, dall'attribuzione di una quota pari al 90% delle competenze professionali poste a carico delle controparti a seguito di provvedimenti giurisdizionali divenuti definitivi⁽²⁾;
- b) per l'altra parte, dall'attribuzione di competenze che sono poste a carico dell'INPS a seguito di procedimenti giudiziari definiti in senso favorevole all'Istituto, con compensazione delle spese legali. Tali compensi, determinati in base ai parametri professionali previsti dalla Tariffa (d.m. n. 55 del 2014), sono da corrispondersi previa parcellazione da parte dei legali⁽³⁾.

¹ Si tratta del c.d. "Regolamento per la corresponsione dei compensi professionali agli Avvocati dell'INPS ex art. 9 D.L. 24 giugno 2014 n. 90, convertito, con modificazioni, dalla Legge 11 agosto 2014 n. 114", applicabile a decorrere dal 1° gennaio 2015.

² L'art. 2, co. 1, del Regolamento prevede che <<A decorrere dal 1° gennaio 2015 il Regolamento disciplina i compensi professionali posti a carico delle controparti ed effettivamente riscossi (...)>>.

L'art. 3, co. 1, del Regolamento stabilisce, in particolare, che <<Gli avvocati hanno diritto a una quota pari al 90% delle competenze professionali poste a carico delle controparti per effetto di sentenza, ordinanza, decreto, rinuncia, transazione o lodo arbitrale o di accordi raggiunti a seguito di procedure di conciliazione, mediazione o negoziazione assistita e che siano state effettivamente riscosse>>.

³ L'art. 2, co. 1, del Regolamento prevede che <<A decorrere dal 1° gennaio 2015 il Regolamento disciplina i compensi (...) dovuti dall'Amministrazione a seguito di procedimenti trattati dagli avvocati e conclusi con decisioni passate in giudicato o

Ciò chiarito sul piano della natura dei suddetti emolumenti, è appena il caso di precisare i **limiti quantitativi** che regolano la corresponsione degli stessi.

Ed invero, sia i compensi a carico delle controparti che i compensi posti a carico dell'INPS soggiacciono, di regola (e fatta salva, per questi ultimi, l'eccezione di cui si dirà *infra*), al limite previsto dall'art. 9, co. 1, del d.l. 24 giugno 2014, n. 90 (c.d. "tetto retributivo individuale generale")⁽⁴⁾, nonché al limite stabilito dall'art. 9, co. 7, del citato decreto (c.d. "tetto retributivo individuale specifico")⁽⁵⁾.

comunque divenute irrevocabili ed altresì con lodi arbitrali o accordi raggiunti a seguito di procedure di conciliazione, mediazione o negoziazione assistita, favorevoli all'Istituto e con la compensazione delle spese, in relazione agli importi effettivamente parcellati>>». Ed ancora, l'art. 2 dispone, al co. 2, che <<Ai predetti fini, in caso di rinunce, conciliazioni, transazioni e lodi arbitrali, si ha riguardo rispettivamente alla data di accettazione, approvazione ed esecutività; in caso di sentenze o altri provvedimenti giudiziari, si ha riguardo alla data di scadenza dei termini di impugnazione rilevata dalle procedure informatiche interne, salva eventuale rettifica successiva>>».

L'art. 4, co. 1, del Regolamento stabilisce che <<Nei procedimenti instaurati innanzi ad ogni Autorità giurisdizionale definiti con pronuncia passata in giudicato o comunque divenuta irrevocabile o lodo arbitrale, e nelle controversie definite con accordi raggiunti a seguito di procedure di conciliazione, mediazione o negoziazione assistita, sempre che favorevoli all'Istituto, e senza la condanna delle spese a carico delle controparti, sono corrisposti a favore degli avvocati, secondo le modalità indicate ai successivi commi, esclusivamente attraverso sistemi informatici di parcellazione, i compensi professionali che sarebbero stati liquidati a carico del soccombente, calcolati sulla base dei valori dei corrispondenti parametri previsti dal DM n. 55 del 10 marzo 2014>>».

⁴ L'art. 9, co. 1, d.l. n. 90 del 2014 (convertito, con modificazioni, dalla l. n. 114 del 2014) stabilisce che <<I compensi professionali corrisposti dalle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, agli avvocati dipendenti delle amministrazioni stesse, ivi incluso il personale dell'Avvocatura dello Stato, sono computati ai fini del raggiungimento del limite retributivo di cui all'articolo 23-ter del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni>>. Il tetto retributivo individuale generale è stato stabilito con d.p.c.m. 23 marzo 2012 sulla base dell'art. 23-ter del d.l. n. 201 del 2011, che ha definito il livello remunerativo massimo onnicomprensivo annuo di <<chiunque riceva a carico delle finanze pubbliche emolumenti o retribuzioni nell'ambito di rapporti di lavoro dipendente o autonomo con pubbliche amministrazioni statali, di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni (...), stabilendo come parametro massimo di riferimento il trattamento economico del primo presidente della Corte di cassazione>> (fissato in euro 240.000 annui a decorrere dal 1° maggio 2014, in base all'art. 13, co. 1, d.l. 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla l. 23 giugno 2014, n. 89).

⁵ L'art. 9, co. 7, d.l. n. 90 del 2014 (convertito, con modificazioni, dalla l. n. 114 del 2014) stabilisce che <<I compensi professionali di cui al comma 3 e al primo

Un discorso a parte va fatto con riferimento ai compensi posti a carico dell'INPS qualora essi siano liquidati ai sensi dell'art. 152 disp. att. c.p.c.⁽⁶⁾, applicandosi per essi, in base all'art. 4, co. 7, del Regolamento⁽⁷⁾, in aggiunta al limite previsto dall'art. 9, co. 1, cit. (c.d. "tetto retributivo individuale generale"), il limite previsto dall'art. 9, co. 6, secondo periodo, del medesimo decreto (c.d. "tetto retributivo finanziario collettivo")⁽⁸⁾. Non trova, viceversa, applicazione per tali compensi il limite di cui all'art. 9, co. 7, cit.

Quanto sin qui chiarito consente di raggiungere un primo, importante risultato: sia per i compensi posti a carico dell'INPS che per quelli posti a carico delle controparti, il rispetto dei predetti limiti

periodo del comma 6 possono essere corrisposti in modo da attribuire a ciascun avvocato una somma non superiore al suo trattamento economico complessivo>>.

⁶ Si tratta della disposizione (rubricata "Esenzione dal pagamento di spese, competenze e onorari nei giudizi per prestazioni previdenziali") la quale prevede che <<Nei giudizi promossi per ottenere prestazioni previdenziali o assistenziali la parte soccombente, salvo comunque quanto previsto dall'articolo 96, primo comma, del codice di procedura civile, non può essere condannata al pagamento delle spese, competenze ed onorari quando risulti titolare, nell'anno precedente a quello della pronuncia, di un reddito imponibile ai fini IRPEF, risultante dall'ultima dichiarazione, pari o inferiore a due volte l'importo del reddito stabilito ai sensi degli articoli 76, commi da 1 a 3, e 77 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115. L'interessato che, con riferimento all'anno precedente a quello di instaurazione del giudizio, si trova nelle condizioni indicate nel presente articolo formula apposita dichiarazione sostitutiva di certificazione nelle conclusioni dell'atto introduttivo e si impegna a comunicare, fino a che il processo non sia definito, le variazioni rilevanti dei limiti di reddito verificatesi nell'anno precedente. Si applicano i commi 2 e 3 dell'articolo 79 e l'articolo 88 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002. Le spese, competenze ed onorari liquidati dal giudice nei giudizi per prestazioni previdenziali non possono superare il valore della prestazione dedotta in giudizio. A tale fine la parte ricorrente, a pena di inammissibilità del ricorso, formula apposita dichiarazione del valore della prestazione dedotta in giudizio, quantificandone l'importo nelle conclusioni dell'atto introduttivo>>.

⁷ L'art. 4, co. 7, del Regolamento stabilisce che <<I compensi di cui al comma 1 ove liquidati ai sensi dell'art. 152 disp. att. c.p.c., sono corrisposti con applicazione dei soli limiti di cui all'art. 9, comma 1 (limite retributivo) e comma 6 secondo periodo (stanziamento 2013), della legge 114/2014. A tal fine avranno apposita evidenza nella procedura informatica di gestione del contenzioso>>.

⁸ L'art. 9, co. 6, secondo periodo, d.l. n. 90 del 2014 (convertito, con modificazioni, dalla l. n. 114 del 2014) stabilisce che <<Nei giudizi di cui all'articolo 152 delle disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile e disposizioni transitorie, di cui al regio decreto 18 dicembre 1941, n. 1368, possono essere corrisposti compensi professionali in base alle norme regolamentari o contrattuali delle relative amministrazioni e nei limiti dello stanziamento previsto. Il suddetto stanziamento non può superare il corrispondente stanziamento relativo all'anno 2013>>.

impone, a consuntivo (ossia in sede di liquidazione dei saldi di riferimento), una misurazione dei compensi che garantisca il rispetto dei tetti retributivi sopra descritti.

Ciò permette immediatamente di comprendere la ragione per la quale alle previsioni riguardanti i limiti quantitativi siano correlate le previsioni volte a regolare la **liquidazione** dei compensi. In merito a quest'ultimo aspetto, il Regolamento prevede, infatti, modalità di liquidazione che differiscono in funzione della natura degli emolumenti e che si articolano in acconti e saldi.

In particolare:

- a) per i compensi posti a carico delle controparti, l'art. 3, co. 3, del Regolamento prevede che *<<la liquidazione degli importi di cui al comma 1, al netto degli oneri riflessi dovuti per legge, sarà effettuata nei mesi di aprile, agosto e dicembre con l'erogazione di acconti da quantificare sulla base dell'andamento delle riscossioni rilevato rispetto all'anno solare in corso, e comunque per un importo massimo complessivo non superiore al 90% dell'andamento medesimo>>.* In base al successivo co. 4, è inoltre previsto che *<<il saldo sarà erogato nel mese di giugno dell'anno successivo e salvo conguaglio a seguito della corresponsione del saldo della retribuzione di risultato dell'anno di riferimento, tenuto conto del limite retributivo e del limite del trattamento economico complessivo di cui ai commi 1 e 7 dell'art. 9 della legge 114/14>>;*
- b) per i compensi posti a carico dell'INPS, l'art. 4, co. 6, del Regolamento prevede che *<<Con riferimento all'andamento delle parcelle, rilevato esclusivamente*

attraverso i sistemi informatici dell'Istituto, si procederà alla liquidazione di acconti, rispettivamente, nei mesi di maggio, settembre e gennaio, per un importo massimo complessivo non superiore al 90% del richiamato andamento. La liquidazione definitiva avverrà nel mese di ottobre dell'anno successivo e salvo conguaglio a seguito della corresponsione del saldo della retribuzione di risultato dell'anno di riferimento, tenuto conto del limite retributivo e del limite del trattamento economico complessivo di cui ai commi 1 e 7 dell'art. 9 della legge 114/14. Tanto la liquidazione degli acconti quanto quella del saldo annuale è subordinata alla determinazione trimestrale delle percentuali medie di realizzazione dei parametri di cui all'art. 5 comma 4 del presente regolamento, calcolate sulla base delle risultanze trimestrali dei sistemi informativi dell'Istituto>>.

In definitiva e riepilogando, ciò che emerge dal complesso meccanismo retributivo sopra descritto è un quadro piuttosto articolato, nel quale i compensi spettanti agli avvocati dell'INPS sono corrisposti con le seguenti modalità:

- a) corresponsione degli acconti nei mesi di aprile, agosto e dicembre dell'anno di riferimento e del saldo nel mese di giugno dell'anno successivo, riferiti ad una quota parte dei compensi posti a carico delle controparti e soggetti ai limiti di cui all'art. 9, co. 1 e 7, d.l. n. 90 del 2014;
- b) corresponsione degli acconti nei mesi di maggio e settembre dell'anno di riferimento, nonché nel mese di gennaio dell'anno successivo e del saldo nel mese di ottobre dell'anno successivo, riferiti ai compensi posti a

carico dell'INPS e soggetti ai limiti di cui all'art. 9, co. 1 e 7, del citato decreto;

- c) corresponsione degli acconti nei mesi di maggio e settembre dell'anno di riferimento, nonché nel mese di gennaio dell'anno successivo e del saldo nel mese di ottobre dell'anno successivo, riferiti ai compensi posti a carico dell'INPS e relativi alle cause *ex art. 152 disp. att. c.p.c.*, nonché soggetti ai limiti di cui all'art. 9, co. 1 e 6, secondo periodo, del citato decreto.

Come anticipato sopra, non è un caso che i saldi degli emolumenti siano corrisposti nel periodo d'imposta successivo (segnatamente, nei mesi di giugno e di ottobre) rispetto a quello al quale afferiscono i relativi compensi e nel quale sono liquidati gli acconti, trattandosi di previsione che il Regolamento contempla al fine di garantire la possibilità di verificare il rispetto dei tetti retributivi sopra indicati. Limiti la cui misurazione richiede la conoscenza di informazioni che non risultano disponibili nel periodo d'imposta di riferimento della prestazione.

Ma non è tutto.

A ciò si aggiungono talvolta altri fattori che possono portare ad un ulteriore slittamento dei termini di pagamento. Nella prassi, come da Voi precisatomi, può infatti accadere che le scadenze dei saldi previste dal Regolamento, già fisiologicamente (ossia in base al Regolamento stesso) fissate per l'anno successivo a quello di riferimento, non siano, in concreto, rispettate. Ciò accade per il concomitante intervento di fattori eterogenei, quali la complessità del sistema di rilevazione degli emolumenti, la necessità di attendere l'approvazione dei contratti integrativi prima di procedere alla liquidazione dell'ulteriore salario accessorio, nonché l'esigenza di

conoscere il trattamento economico complessivo al fine di applicare i predetti limiti retributivi.

A titolo esemplificativo, mi è stato riferito che, lo scorso gennaio (2019), gli avvocati alle dipendenze dell'INPS hanno percepito, quanto ai compensi posti a carico dello stesso Istituto:

- il saldo degli onorari INPS compensati relativo al 2017 (a fronte della scadenza prevista dal Regolamento per ottobre del 2018), nonché l'ultimo acconto relativo al 2018 (con rispetto, quanto a quest'ultimo, dalla scadenza prevista da Regolamento);
- l'ultimo acconto relativo agli onorari INPS compensati *ex art. 152 disp. att. c.p.c.* relativo al 2018 (con rispetto, dunque, della scadenza prevista da Regolamento).

Tali somme, come precisatomi, sono state integralmente assoggettate a tassazione ordinaria, in luogo della tassazione separata, pur trattandosi di emolumenti riferiti a periodi d'imposta precedenti rispetto a quello di percezione.

Su tali basi, mi viene chiesto di esprimere un parere sulla correttezza del trattamento fiscale adottato con riferimento agli emolumenti corrisposti nel mese di gennaio del 2019.

Prendo, pertanto, le mosse dal generale inquadramento della disciplina che regola, all'interno del nostro ordinamento e, in particolare, nel comparto delle imposte dirette, il trattamento fiscale degli emolumenti di lavoro dipendente "arretrati", per poi riflettere, in seconda battuta, sulla eventuale sussumibilità della fattispecie che mi è stata rappresentata nell'ambito applicativo di tale disciplina.

* * *

2. Il trattamento fiscale, ai fini delle imposte dirette, degli emolumenti di lavoro dipendente "arretrati", ossia corrisposti in

un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione degli stessi.

Il trattamento fiscale degli emolumenti di lavoro dipendente “arretrati”, ossia corrisposti in un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione degli stessi, è regolato, nel nostro ordinamento, dall'art. 17, co. 1, lett. b), del d.p.r. n. 917 del 1986 (c.d. “Tuir”). Si tratta della disposizione la quale prevede che <<L'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi⁹>>.

- a) (...);
- b) *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, compresi i compensi e le indennità di cui al comma 1 dell'articolo 47 e al comma 2 dell'articolo 46>>.*

Siamo al cospetto di previsione che disciplina un peculiare regime di tassazione separata, da adottare in presenza di fattispecie caratterizzate dall'incasso di compensi di lavoro dipendente “arretrati”¹⁰), ossia percepiti in un periodo d'imposta successivo rispetto a quello di maturazione, inclusi gli emolumenti arretrati

⁹ La disposizione identifica una serie eterogenea di fattispecie per le quali trova applicazione la tassazione separata in luogo della tassazione ordinaria. Sul punto, P. DUI, *Tassazione e contribuzione nel lavoro dipendente*, Milano, 2005, 136 ha osservato che <<La tassazione di queste tipologie di reddito si fonda sul presupposto che gli stessi, percepiti una tantum, derivano da un procedimento definibile come di produzione pluriennale e, conseguentemente, non assumono la natura di componenti del reddito complessivo del contribuente-dipendente, escludendosi, quindi, per essi l'imposizione progressiva. La legge, in questo modo, riserva a tali categorie, la cui produzione non si ripete periodicamente, ovvero si ripete a distanza di tempo con scadenza irregolare, un regime impositivo speciale mirante proprio alla eliminazione e/o – più spesso – all'attenuazione di un (altrimenti) ingiustificato carico tributario>>.

¹⁰ In merito al concetto di “emolumenti arretrati”, la prassi ha chiarito che tale nozione identifica i soli pagamenti riguardanti integrazioni di retribuzioni a carattere continuativo (correlate, cioè, ai vari periodi di paga) di competenza di anni precedenti, escludendo, per contro, che in tale nozione possano rientrare gli importi corrisposti *una tantum*, secondo gli accordi assunti in sede di contrattazione collettiva, relativamente ad un periodo dell'anno precedente carente di regolamentazione contrattuale (ris. min. fin., 24 aprile 1991, n. 442).

costituenti redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente⁽¹¹⁾, nonché i compensi e le indennità di cui all'art. 49, co. 2, Tuir⁽¹²⁾.

Non solo.

Deve trattarsi di emolumenti il cui incasso “ritardato” rispetto al momento di maturazione del compenso dipenda da situazioni che posseggono, sul piano qualitativo, caratteristiche ben precise, identificate dalla norma stessa.

Devono infatti sussistere⁽¹³⁾:

- i) o situazioni di carattere giuridico, consistenti nel sopraggiungimento *<<di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi>>*, circostanze, queste, in corrispondenza delle quali può considerarsi *de plano* dimostrata l'inesistenza di qualsivoglia accordo tra le parti in ordine al rinvio strumentale nel pagamento delle somme spettanti al lavoratore dipendente⁽¹⁴⁾;

¹¹ In questo senso, il testuale riferimento all'art. 47, co. 1, Tuir, che, a norma dell'art. 2, co. 3, d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 (a mente del quale *<<Nelle disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non modificate in conseguenza del presente decreto, i riferimenti a disposizioni contenute in articoli del medesimo testo unico recanti la numerazione vigente prima della data di entrata in vigore del presente decreto si intendono effettuati alle corrispondenti disposizioni contenute negli articoli che recano la numerazione disposta con il medesimo decreto>>*), deve intendersi riferito all'art. 50, co. 1, Tuir, il quale identifica, per l'appunto, le fattispecie assimilate ai redditi di lavoro dipendente.

¹² In questo senso, il testuale riferimento all'art. 46, co. 2, Tuir, che, a norma dell'art. 2, co. 3, d.lgs. n. 344 del 2003 (per l'esame del cui contenuto, v. nota precedente), deve intendersi riferito all'art. 49, co. 2, Tuir, il quale prevede che *<<Costituiscono, altresì, redditi di lavoro dipendente: a) le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati; b) le somme di cui all'art. 429, ultimo comma, del codice di procedura civile>>*.

¹³ Tale distinzione è sottolineata nell'ambito della ris. 16 marzo 2004, n. 43/E, la quale si rifà al contenuto della circ. 5 febbraio 1997, n. 23/E-III-5-040, che, a sua volta, riprende quanto chiarito nell'ambito della relazione illustrativa all'art. 17, co. 1, lett. b), Tuir. In particolare, la ris. n. 43/E del 2004 cit. sottolinea che *<<qualora ricorra una delle cause giuridiche, individuate dalla norma, non deve essere effettuata alcuna indagine in ordine al ritardo nella corresponsione per valutare se il ritardo può o meno essere considerato fisiologico rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi. La predetta indagine va invece sempre effettuata quando il ritardo è determinato da circostanze di fatto>>*.

¹⁴ Si veda l'esempio proposto nella circ. Min. Fin., 15 dicembre 1973, n. 1/RT/50550), ove si rappresenta (par. 18) quanto segue: *<<Si consideri l'ipotesi di un lavoratore al quale, per effetto di un nuovo contratto collettivo di lavoro, vengano riconosciuti, nel mese di luglio dell'anno 1975, aumenti di salario con decorrenza 1° ottobre 1974 e si ponga il caso che il salario aggiornato gli venga*

- ii) ovvero situazioni di fatto oggettive, che il legislatore identifica, con una formula residuale, nelle *<<altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti>>*, le quali impediscono il pagamento delle somme riconosciute come spettanti entro i limiti temporali ordinariamente adottati dalla generalità dei sostituti d'imposta.

Tale previsione normativa, non presente nella originaria enunciazione della disposizione - che faceva generico riferimento, quanto al d.p.r. n. 597 del 1973⁽¹⁵⁾, agli *<<emolumenti arretrati*

corrisposto a decorrere dal 1° luglio 1976, unitamente ai ratei di salario arretrati. Sulla base di quanto in precedenza esposto, gli aumenti di salario relativi al periodo 1° ottobre 1974-30 giugno 1976 vanno assoggettati a tassazione separata per la parte relativa al periodo 1° ottobre 1974-31 dicembre 1975, mentre vanno cumulati con la retribuzione del mese di luglio 1976, nel quale sono stati messi in pagamento, per la parte afferente il periodo 1° gennaio-30 giugno 1976. Se il lavoratore in parola, quindi, ha percepito nel biennio 1974-1975, dallo stesso datore di lavoro, un salario medio annuo di L. 3.000.000, sulle somme arretrate dei ratei relativi al periodo 1° ottobre 1974-31 dicembre 1975 sarà applicata, ai fini della tassazione separata, una ritenuta con l'aliquota dell'11% (...)>>.

¹⁵ L'art. 12, co. 1, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597 prevedeva che *<<L'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi, quando non sono componenti del reddito d'impresa: (...); d) emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti percepiti dai prestatori di lavoro dipendente compresi i compensi e le indennità di cui alle lettere a) e d) dell'art. 47>>*. Con riferimento a tale testo normativo, il Ministero era intervenuto precisando, con la circ. Min. Fin., 15 dicembre 1973, n. 1/RT/50550 (par. 15), che *<<Per emolumenti arretrati devono intendersi tutte quelle somme che, per effetto di leggi, contratti, sentenze, promozioni, cambiamenti di qualifica o di altro titolo simile, sono corrisposte per anni precedenti a quello in cui vengono percepiti>>*. Ed ancora, *<<In relazione alla suesposta nozione di arretrati, restano fuori dal particolare sistema di tassazione separata quegli emolumenti la cui ritardata percezione non trova giustificazione in uno degli anzidetti titoli. Questi ultimi emolumenti, pertanto, sono soggetti al normale sistema di tassazione, e ai fini dell'applicazione della ritenuta si cumulano con gli altri compensi del periodo di paga in cui vengono corrisposti>>*. In senso conforme si è espresso il Ministero anche nella successiva ris. Min. Fin. 5 aprile 1993, n. 8/505, con riferimento alla disposizione contenuta nel Tuir, affermando quanto segue: *<<il regime di tassazione separata non si applica in ogni caso di ritardo nell'erogazione di emolumenti arretrati di lavoro dipendente, bensì solo quando gli emolumenti provengono da titoli specifici (contratti, sentenze, promozioni, cambiamenti di qualifica): cfr. circolare ministeriale n. 1/R.T. del 15 dicembre 1973. Infatti, ad avviso della scrivente, il regime di tassazione separata, nell'intenzione del legislatore, si applica in tutte quelle ipotesi in cui, al momento della maturazione del diritto alla percezione di emolumenti, manca il titolo giuridico corrispondente, che viene ad essere costituito successivamente a tale momento: così è il caso dei contratti collettivi (quando retrodatano gli effetti della contrattazione); delle sentenze (che riconoscono, con effetto ex tunc, il diritto ad una maggiore retribuzione in corrispondenza con la declaratoria di un diritto sostanziale retroagente, accertato dal giudice); dei cambiamenti di stato (che agiscono sulla posizione giuridica ed economica globale del prestatore di lavoro subordinato), eccetera. Nelle altre ipotesi, invece, nessuna logica rilevanza hanno le ragioni del ritardo nella corresponsione degli emolumenti, ove fin dal momento della loro*

relativi ad anni precedenti percepiti dai prestatori di lavoro dipendente>> e, quanto alla prima formulazione del Tuir⁽¹⁶⁾, agli

“produzione” essi siano certi nell'an (oltre che, eventualmente, nel quantum), ma la cui obiettiva percezione venga, qualunque sia la causa, rinviata ad un momento successivo (anche se incolpevolmente, con riferimento al percettore che è il soggetto colpito dall'imposta). In tali casi, questa Direzione generale ha costantemente affermato, e ritiene di dover ribadire anche in questa sede, che non ricorrono le condizioni per l'applicazione del regime di tassazione separata, avendo il legislatore della riforma (che ha introdotto per la prima volta tale nuovo regime di tassazione) voluto salvaguardare da una tassazione particolarmente gravosa soltanto talune categorie di arretrati - quelle, cioè, indicate nella circolare n. 1/R.T. - e non tutte quelle in concreto ipotizzabili, qualunque ne sia il motivo o la causa, potendosi evidentemente favorire, in quest'ultima ipotesi, fenomeni elusivi nel pagamento delle imposte, ed oltretutto violare il principio della capacità contributiva, in quanto il percettore, in effetti, dispone concretamente delle somme arretrate nel periodo d'imposta nel quale le ha percepite: la fattispecie ex art. 12, lettera d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 non può, pertanto, che essere di stretta interpretazione>>.

¹⁶ Il riferimento è all'art. 16 del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, il quale, nel testo in vigore dal periodo d'imposta con inizio dopo il 31 dicembre 1987, stabiliva, al co. 1, che <<L'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi: (...); b) emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti percepiti per prestazioni di lavoro dipendente, compresi i compensi e le indennità di cui alle lettere a) e g) del comma 1 dell'articolo 47 e le pensioni e gli assegni di cui al comma 2 dell'articolo 46; (...)>>. Con riferimento a tale testo normativo e relativamente, altresì, alla disposizione contenuta nel previgente art. 12 del d.p.r. n. 597 del 1973, si segnala, in quanto ritenuta significativa, la dec. Comm. Trib. Centr., 14 novembre 1996, n. 5671, la quale, discostandosi dal previgente orientamento di prassi, ha statuito quanto segue: <<L'assunto difensivo sostenuto dall'Amministrazione finanziaria e ritenuto fondato dalla decisione impugnata si richiama ad alcune circolari ministeriali (n. 1/RT del 15 dicembre 1973; n. 49 del 25 giugno 1981 e n. 73 del 17 ottobre 1981) a tenore delle quali il regime della tassazione separata per emolumenti arretrati sarebbe applicabile solo nel caso in cui gli arretrati discendano da uno degli specifici titoli nella prima delle citate circolari elencate (e cioè per effetto di leggi, sentenze, promozioni, cambiamenti di qualifica e similari) e non anche nei casi in cui gli arretrati derivino da “normali ritardi burocratici, qualunque ne sia il motivo, comuni nella vita amministrativa dell'ente erogatore o di altri enti pubblici in analoghe condizioni”. Tale opinio juris non può essere condivisa. A parte la non vincolatività in sede giurisdizionale dei pareri espressi nelle circolari ministeriali, ed a tacere del fatto che altre volte la stessa Amministrazione finanziaria (cfr. nota 12 novembre 1979, n. 8/1906 della Direzione generale delle imposte dirette) ha precisato essere il sistema speciale della tassazione separata applicabile anche a quegli arretrati venutisi a creare a seguito di ritardi o di sospensione del pagamento di ogni retribuzione per uno o più periodi di paga determinati da cause diverse, quali il dissesto finanziario del soggetto erogatore, resta insuperabile il rilievo che non trova alcuna base legislativa testuale l'esclusione - quale causa giustificativa della tassazione separata - del ritardo nella corresponsione di emolumenti lavorativi periodici, che sia dovuto a lungaggini burocratiche, quali le remore nelle procedure di liquidazione del dovuto o la tardiva emissione del titolo di pagamento. E ciò indipendentemente dall'essere, le lungaggini stesse, dipendenti da mera inefficienza o da temporanea difficoltà di cassa. L'arbitrarietà di una diversificazione di regime di tassazione tra le varie ipotesi è stata già affermata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (cfr. sent. n. 3019 del 1986 e n. 564 del 1987) secondo cui, agli effetti Irpef, costituiscono arretrati ex art. 12 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 e sono soggetti a tassazione separata, gli emolumenti comunque corrisposti in un periodo d'imposta successivo a quello di debenza, anche per mera mancanza di fondi da parte del datore di lavoro o per ritardo nella procedura di liquidazione. Questa Commissione tributaria centrale ha dal suo canto ribadito che di fronte alla lettera della legge -

<<emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti percepiti per prestazioni di lavoro dipendente, compresi i compensi e le indennità di cui alle lettere a) e g) del comma 1 dell'articolo 47 e le pensioni e gli assegni di cui al comma 2 dell'articolo 46>> - è stata introdotta nell'ambito del Tuir⁽¹⁷⁾ con l'intento di osteggiare l'utilizzo, in chiave elusiva, del meccanismo di tassazione separata. L'ambito applicativo di quest'ultimo, attraverso l'art. 17, co. 1, lett. b) cit., oggi vigente, è

art. 12 del D.P.R. n. 597/1973 ed art. 16 del vigente Tuir - non sembra possibile ammettere alcuna diversificazione tra le varie ipotesi, valendo soltanto la circostanza che gli emolumenti, per essere qualificati come arretrati, devono afferire ad anni precedenti a quello in cui sono percepiti dal prestatore di lavoro dipendente (cfr. decisioni n. 3030 del 6 settembre 1995 e n. 4366 dell'8 luglio 1992)>>. Tale decisione richiama due precedenti della Suprema Corte (Cass., sentt. 22 gennaio 1987, n. 564 e 25 marzo 1986, n. 3019), le quali censurano l'interpretazione fatta propria dall'Amministrazione finanziaria e tendente ad operare dei distinguo in ordine alla portata della norma, laddove tale distinzione non sarebbe giustificata dal contenuto letterale della disposizione, cosicché non sarebbe lecito restringerla a danno del contribuente.

¹⁷ L'introduzione della disposizione nella versione attualmente in vigore deve farsi risalire al 1995, allorquando la lett. b) dell'art. 16 del "vecchio" Tuir è stata sostituita dall'art. 3, co. 82, lett. a), n. 1, della l. 28 dicembre 1995, n. 549, allo scopo di superare il contenzioso fiorito in costanza della precedente formulazione normativa. Nel commentare la disposizione nella sua rinnovata veste, l'Amministrazione finanziaria, con la circ. 5 febbraio 1997, n. 23/E-III-5-040, preso atto del contrasto interpretativo sorto tra la prassi dell'Amministrazione finanziaria e le pronunce giurisprudenziali (della Commissione Tributaria Centrale e finanche della Corte di Cassazione), ha affermato che *<<al fine di superare il cennato contrasto interpretativo, con l'art. 3, comma 82, della legge in oggetto si è 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. (...) In tal modo si è 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 L. n. 549/1995 - di due tipi: a) quelle di carattere giuridico, che consistono nel sopraggiungere di norme legislative, di sentenze o di provvedimenti 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; b) 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 titolo meramente esemplificativo, all'ipotesi sub b) sono riconducibili sia la sospensione totale del pagamento delle retribuzioni non derivante da circostanze imputabili alla preordinata volontà del datore di lavoro e dei dipendenti, ma da un'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>>.*

stato infatti circoscritto alle ipotesi nelle quali, al momento della maturazione del diritto alla percezione degli emolumenti, manchi il titolo giuridico corrispondente, essendo esso costituito successivamente a tale momento⁽¹⁸⁾.

In definitiva e riepilogando, l'emolumento arretrato non è sempre ammesso alla tassazione separata, ma soltanto quando il ritardo nella erogazione dello stesso sia imputabile ad eventi <<sopravvenuti>> ed estranei alla volontà delle parti. Per quanto riguarda tali eventi, il legislatore fornisce una esemplificazione casistica e non esaustiva, come peraltro testimoniato dall'impiego dell'espressione <<o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti>>, dotata di un'evidente connotazione residuale. In altre parole, la disciplina mira ad evitare che le parti (datore di lavoro e lavoratore dipendente) possano accordarsi nel senso della corresponsione ritardata degli emolumenti, elevando a cause estranee alla volontà delle parti, ad esempio, tutte quelle situazioni nelle quali il ritardo sia riconducibile ad un impedimento di carattere giuridico⁽¹⁹⁾.

¹⁸ Cfr., sul punto, ris. 30 marzo 1987, n. 8/048, la quale chiarisce che <<La ragione ispiratrice del principio della tassazione separata risiede (...) nella circostanza che, al momento della maturazione del diritto a percepire i redditi passibili di tale particolare forma di tassazione, non esiste ancora il titolo giuridico corrispondente>>.

¹⁹ A titolo esemplificativo, dall'esame dei principali orientamenti di prassi, emerge un quadro nel quale l'Amministrazione finanziaria ha, in passato, riconosciuto l'applicabilità del regime di tassazione separata relativamente alle seguenti fattispecie:

- ad aumenti di retribuzione previsti retroattivamente dai contratti collettivi di lavoro (ris. min. fin., 28 gennaio 1981, n. 62);
- a retribuzioni corrisposte in un successivo periodo d'imposta per cause non dipendenti dalla volontà delle parti, come nel caso di una fattispecie caratterizzata dallo stato di dissesto finanziario in cui l'azienda si è venuta a trovare (ris. min. fin., 12 novembre 1979, n. 1906);
- a retribuzioni corrisposte in un successivo periodo d'imposta a dipendenti statali sospesi a seguito di un procedimento penale e successivamente reintegrati (ris. min. fin., 30 marzo 1987, n. 48);
- agli importi corrisposti a titolo di integrazione salariale riferiti ad interi periodi di paga dell'anno in corso per i quali sia stato sospeso il pagamento di ogni retribuzione; viceversa, vanno assoggettati a tassazione ordinaria quelli riferiti a periodi di paga per i quali è già stata corrisposta parte della retribuzione (ris. min. fin., 18 novembre 1974, n. 1697).

Diversamente, l'Amministrazione finanziaria ha, in passato, escluso l'applicazione della tassazione separata con riferimento alle seguenti fattispecie:

Ed invero, è proprio su tale presupposto che si annidano i principali dubbi interpretativi associati alla disciplina in parola, come si avrà modo di evidenziare, anche con riferimento al caso di specie, nel prossimo paragrafo.

Nell'ottica di comprendere appieno la portata e l'ambito di applicazione dell'art. 17, co. 1, lett. b) cit., alla interpretazione letterale della disposizione occorre affiancare l'interpretazione incentrata sulla ragione giustificatrice della stessa. In questa prospettiva, è opportuno evidenziare che trattasi di previsione che, con riferimento alle somme e ai valori percepiti dai lavoratori dipendenti, mira ad ottenere un temperamento del principio di cassa, il quale, in base all'art. 51, co. 1, del Tuir⁽²⁰⁾, regola l'imputazione al periodo d'imposta dei predetti redditi. Più chiaramente, attraverso il meccanismo di tassazione separata, il legislatore ha inteso evitare che i contribuenti, titolari di redditi di lavoro dipendente, i quali siano divenuti destinatari di emolumenti erogati in un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione degli stessi, subiscano, per effetto dell'applicazione del meccanismo di imposizione Irpef basato su aliquote progressive per scaglioni⁽²¹⁾, un pregiudizio sottoforma di violazione del principio di capacità contributiva.

-
- agli arretrati di compensi relativi a prestazioni ambulatoriali rese da medici in ospedale (ris. min. fin., 27 dicembre 1976, n. 148);
 - agli emolumenti pagati nell'esercizio successivo a quello di competenza per ragioni di mancanza di fondi (ris. min. fin., 17 ottobre 1981, n. 1147);
 - al sussidio di disoccupazione erogato a favore degli operai agricoli avventizi (ris. min. fin., 16 marzo 1983, n. 75);
 - alle somme corrisposte quali premi di fine esercizio, solitamente erogate nell'anno successivo a causa della natura stessa di tale compenso annuale (ris. min. fin., 26 marzo 1981, n. 398);
 - alle somme corrisposte l'anno successivo a titolo di premio incentivante (ris. min. fin., 5 aprile 1993, n. 505).

²⁰ Trattasi della disposizione la quale prevede che <<Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono>>.

²¹ Sulla ratio della disciplina in parola, si vedano, senza pretese di esaustività, ris. Ag. Entr., 16 marzo 2004, n. 43/E e ris. Ag. Entr., 9 ottobre 2008, n. 377/E.

Qui di seguito solo un'ultima precisazione, sempre di carattere generale, con riferimento alle modalità di applicazione della disciplina in parola. Qualora i presupposti sopra indicati siano soddisfatti, la determinazione dell'imposta per i redditi tassati separatamente è regolata dall'art. 21 del Tuir, il quale prevede che l'imposta è determinata applicando all'ammontare percepito l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui è avvenuta la percezione delle somme⁽²²⁾.

Ciò detto sul piano del generale inquadramento della disciplina, occupiamoci, nel successivo paragrafo, della eventuale sussumibilità della fattispecie che mi è stata rappresentata nell'ambito applicativo dell'art. 17, co. 1, lett. b) del Tuir.

* * *

**3. Indagine in merito alla sussumibilità degli emolumenti
“arretrati” erogati agli avvocati dell'INPS nell'ambito applicativo
dell'art. 17, co. 1, lett. b) del Tuir.**

Il presente paragrafo è dedicato all'indagine in merito alla eventuale possibilità di sussumere la fattispecie che mi è stata rappresentata nell'ambito applicativo dell'art. 17, co. 1, lett. b) cit. Oggetto di tale approfondimento saranno, in particolare, i compensi incassati nel mese di gennaio 2019 dagli avvocati dell'INPS a titolo di

²² L'art. 21 del Tuir dispone, al co. 1, quanto segue: <<Per gli altri redditi tassati separatamente, (...), l'imposta è determinata applicando all'ammontare percepito, l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui è sorto il diritto alla loro percezione ovvero, per i redditi e le somme indicati, rispettivamente, nelle lettere b), c-bis) e n-bis) del comma 1 dell'articolo 17, all'anno in cui sono percepiti>>. Il co. 1 dell'art. 21 cit. prevede, inoltre, che <<Se in uno dei due anni anteriori non vi è stato reddito imponibile si applica l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto dell'altro anno; se non vi è stato reddito imponibile in alcuno dei due anni si applica l'aliquota stabilita all'art. 11 per il primo scaglione di reddito>>. Per momento della percezione, ai fini della individuazione del biennio precedente, deve intendersi <<quello in cui gli arretrati vengono messi in pagamento e sono quindi disponibili per l'interessato>> (così circ. Min. Fin., 15 dicembre 1973, n. 1/RT/50550).

saldo relativo al 2017 e di acconto relativo al 2018 (cfr., *retro*, par. 1 del presente parere).

Sul piano metodologico, data la necessità di soffermarsi sull'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, si darà conto della evoluzione dello stesso sino ai chiarimenti più recenti, segnalando sin da ora come le tesi emerse in seno alla giurisprudenza siano risultate, soprattutto in passato, confliggenti rispetto alla prassi amministrativa.

Ma procediamo con ordine.

Mi pare, innanzitutto, che non possa recarsi in dubbio la natura di emolumenti di lavoro dipendente “arretrati” ascrivibile a tali compensi, trattandosi di onorari percepiti, relativamente ad una retribuzione a carattere continuativo, in un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione. Infatti, sia per quanto riguarda il saldo degli onorari INPS compensati relativo al 2017, sia per quanto riguarda l'ultimo acconto relativo al 2018, si tratta di compensi la cui manifestazione numeraria ha avuto luogo in un momento diverso e successivo rispetto all'anno al quale la prestazione afferisce.

Sgomberato, dunque, preliminarmente il campo da ogni dubbio sulla natura dei predetti compensi, si tratta ora di stabilire se le circostanze dalle quali è scaturita la “tardiva” corresponsione degli stessi:

- i) rientrino tra le sopravvenute situazioni di carattere giuridico identificate dalla disposizione⁽²³⁾, oppure,
- ii) rientrino tra le oggettive situazioni di fatto contemplate dalla stessa⁽²⁴⁾, o, ancora,
- iii) non rientrino in nessuna delle predette situazioni,

²³ Il riferimento è alla locuzione <<percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti>>, contenuta nell'art. 17 cit.

²⁴ Il riferimento è alla locuzione <<percepiti (...) per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti>>, contenuta nell'art. 17 cit.

dovendosi conseguentemente escludere, in presenza degli emolumenti incassati nel gennaio del 2019, l'applicabilità della disciplina di tassazione separata. Se così fosse, tali emolumenti sarebbero soggetti all'ordinario sistema di tassazione e, ai fini dell'applicazione della ritenuta, si cumulerebbero con gli altri compensi del periodo di paga in cui vengono corrisposti.

Per rispondere ai predetti quesiti, occorre a mio avviso separare la parte del compenso che fisiologicamente, ossia in base alle previsioni del Regolamento, viene corrisposta in un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione (nel caso prospettato, l'ultimo acconto relativo al 2018 che sia versato a gennaio del 2019) dalla parte che viene corrisposta tardivamente in dipendenza di circostanze che esulano dalle previsioni regolamentari (nel caso di specie, il saldo relativo al 2017 che sia versato a gennaio del 2019, anziché ad ottobre del 2018).

Ed invero, per quanto riguarda l'acconto relativo al 2018 che sia versato a gennaio del 2019, è a mio avviso da escludere la riconducibilità di tale ipotesi nell'ambito applicativo dell'art. 17, co. 1, lett. b) del Tuir.

Tale compenso, infatti: *i)* non rientra tra le situazioni di carattere giuridico sopravvenute alle quali fa riferimento la norma; *ii)* non rientra neppure tra le situazioni consistenti in oggettive situazioni di fatto non dipendenti dalla volontà delle parti che impediscono il pagamento delle somme riconosciute come spettanti entro i limiti di tempo ordinariamente adottati dalla generalità dei sostituiti d'imposta. Si tratta, viceversa, di emolumenti la cui corresponsione in un periodo d'imposta successivo (2019) rispetto a quello al quale la prestazione si riferisce (2018) deve considerarsi fisiologica rispetto ai tempi tecnici e

finanche giuridici (lo prevede lo stesso Regolamento) occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi.

Per tali compensi, deve pertanto a mio avviso trovare applicazione il meccanismo ordinario di tassazione.

Per quanto riguarda il saldo relativo al 2017 che sia versato a gennaio del 2019, anziché, come da Regolamento, ad ottobre del 2018, il quadro di riferimento è in parte diverso. In questa ipotesi, infatti, il ritardo nel pagamento si pone non già con riferimento al periodo di imposta nel quale matura il compenso (ossia il periodo al quale la prestazione resa dall'avvocato afferisce), bensì con riferimento ad una scadenza (ottobre del 2018, relativamente a prestazioni afferenti al 2017) che, fisiologicamente (ossia, in base al Regolamento), era già differita rispetto alla prestazione.

Per tali compensi, è a mio giudizio corretto escludere la riconducibilità tra le situazioni di carattere giuridico menzionate dall'art. 17, co. 1, lett. b), cit. Lo slittamento del pagamento del saldo da ottobre del 2018 a gennaio del 2019 non è infatti imputabile né al sopraggiungere di norme, né di contratti collettivi, né di sentenze, né, infine, di atti amministrativi. Non sussiste, in altre parole, nessuna causa giuridica sopraggiunta che sia entrata in gioco andando a rivedere, retroattivamente, la situazione retributiva dei contribuenti.

Si tratta, allora, di riflettere sulla eventuale possibilità di ricondurre il ritardo nella corresponsione di tali emolumenti tra le *<<altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti>>*. Occorre, a tale riguardo, svolgere un approfondimento sulle circostanze che sono state causa del differimento nella corresponsione del saldo relativo al 2017, allo scopo di stabilire se tale ritardo possa considerarsi o meno fisiologico se rapportato ai tempi tecnici e/o giuridici occorrenti per

l'erogazione degli emolumenti stessi⁽²⁵⁾.

Sui criteri di valutazione del ritardo “fisiologico” si è soffermata l'Amministrazione finanziaria, la quale, esprimendosi ad esempio con riferimento ad un caso nel quale diverse Amministrazioni avevano chiesto se le retribuzioni di risultato, relative agli anni 2013, 2014 e 2015, erogate nel corso del 2017, fossero da assoggettare a tassazione separata, considerato che il ritardo nell'erogazione aveva superato l'arco temporale “fisiologico” di un anno, ha avuto modo di chiarire quanto segue: *«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. Si ritiene, ad esempio, che non si giustifichi l'applicazione della tassazione separata qualora le retribuzioni di risultato siano corrisposte in periodi d'imposta non immediatamente successivi a quello di maturazione ma con una tempistica costante, come nel caso di un'amministrazione che, dovendo rispettare le procedure di autorizzazione di spesa o di misurazione dei risultati, eroghi in via ordinaria gli emolumenti premiali il secondo anno successivo rispetto a quello di maturazione. Per contro, qualora nel medesimo periodo d'imposta siano erogati eccezionalmente emolumenti arretrati relativi a più anni, in quanto, ad esempio, la semplificazione delle procedure ha comportato una accelerazione dei pagamenti, si può assumere che il maggior ritardo nella erogazione delle somme relative agli anni più risalenti sia dovuto a cause non fisiologiche, tali da giustificare l'assoggettamento delle stesse alla tassazione separata. (...)». Pertanto,*

²⁵ Tale impostazione emerge, nella prassi, dall'esame delle seguenti circolari e risoluzioni diramate dall'Amministrazione finanziaria, qui di seguito richiamate a titolo esemplificativo e senza pretese di esaustività: circ. 5 febbraio 1997, n. 23/E-III-5-040; circ. 23 luglio 1998, n. 191/E-III-5-87146; ris. 22 giugno 2000, n. 90/E-113477; ris. Ag. Entr., 3 dicembre 2002, n. 379/E; ris. Ag. Entr., 16 marzo 2004, n. 43/E; ris. Ag. Entr., 9 ottobre 2008, n. 377/E.

qualora nel 2017 siano erogate retribuzioni di risultato relative agli anni 2013, 2014 e 2015, si ritiene che la tassazione separata sia applicabile alle retribuzioni relative agli anni 2013 e 2014, mentre quella relativa al 2015 occorre valutare se ricorrono le condizioni per l'applicazione di detta tassazione, fermo restando che la circostanza che l'erogazione avvenga oltre l'anno immediatamente successivo a quello di maturazione di per sé non è sufficiente a ritenere non fisiologico il ritardo>>(26).

Ora, preso atto che, sulla base delle precisazioni che mi sono state fornite in punto di fatto, il ritardo (di un anno rispetto alla scadenza determinata dal Regolamento) è imputabile al concomitante intervento di fattori eterogenei, quali la complessità del sistema di rilevazione degli emolumenti, la necessità di attendere l'approvazione dei contratti integrativi prima di procedere alla liquidazione dell'ulteriore salario accessorio, nonché l'esigenza di conoscere il trattamento economico complessivo al fine di applicare i predetti limiti retributivi, non mi pare che a tale "ritardo" possa ragionevolmente essere riconosciuta una connotazione fisiologica. Segnalo, peraltro, che tale conclusione, esponendosi al soggettivo apprezzamento dell'interprete, al quale è richiesta una valutazione da esercitarsi su un insieme complesso ed articolato di fattori, non può porsi, anche alla luce dell'orientamento della prassi, in termini tassativi e totalizzanti. Non può infatti negarsi che il predetto approdo manifesti taluni margini di opinabilità, che non possono essere superati in maniera definitiva.

Ciò detto, resta, a mio avviso, che la misura "fisiologica" del ritardo è quella che lo stesso Regolamento "predetermina" individuando la scadenza per il pagamento del saldo nel mese di

²⁶ Così ris. Ag. Entr., 13 dicembre 2017, n. 151/E.

ottobre dell'anno successivo a quello di afferenza dell'emolumento. Attraverso tale previsione, in altre parole, il Regolamento ha già tenuto conto del peculiare sistema di calcolo degli emolumenti e, in particolare, del meccanismo dei tetti retributivi che lo contraddistingue, e della fisiologica necessità di differire all'anno successivo la liquidazione del saldo dei compensi. L'estensore del Regolamento ha, dunque, già metabolizzato l'idea che il pagamento del saldo non possa avvenire nello stesso periodo d'imposta nel quale ha luogo la prestazione.

Ne consegue che ogni ritardo che comporti, così come è avvenuto nel caso di specie, un differimento ulteriore (rispetto alla scadenza regolamentare) del pagamento del saldo retributivo assume, dal mio punto di vista, una connotazione "patologica", immettendo quella parte di emolumento nel binario del meccanismo di tassazione separata del reddito.

Né, d'altra parte, può obiettarsi che l'ulteriore ritardo, rispetto al termine fissato dal Regolamento, dipenda da un accordo stretto, con finalità elusive, tra l'Istituto Nazionale di Previdenza Sociale e i propri legali e che, conseguentemente, difetti il presupposto richiesto *ex lege* e costituito, lo si ricorda, dall'esistenza di <<*altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti*>>. Si tratta di obiezione che può essere facilmente superata se soltanto si considera che l'esigenza, avvertita dal legislatore fiscale, di scongiurare un accordo tra dipendente e datore di lavoro si pone in tutti quei casi in cui le volontà delle parti possano risultare convergenti nel senso di procurare indebitamente un vantaggio fiscale per il dipendente. Ma non è questo, evidentemente, il nostro caso, giacché la natura pubblica dell'Istituto costituisce, di per sé, garanzia della insussistenza di margini per accordi elusivi tra le parti. Non avrebbe senso pensare, mi si passi

l'espressione, che lo Stato "rubi" con una mano e "tagli la mano a chi ruba" con l'altra.

Nel senso sopra esposto depone anche un'ulteriore considerazione. Non appare ragionevole far ricadere sul soggetto privato gli effetti (in termini di trattamento fiscale peggiorativo) del ritardo nella erogazione del saldo degli emolumenti che sia causato da inefficienze ascrivibili alla parte pubblica, alla quale è già riconosciuto, attraverso un Regolamento che la stessa parte pubblica ha redatto, un limite di tolleranza nel ritardo dei pagamenti.

* * *

4. Considerazioni conclusive.

In base a quanto osservato sopra, possono trarsi le seguenti conclusioni:

- a) le somme corrisposte agli avvocati dell'INPS a titolo di acconto relativo al 2018, che siano versate a gennaio del 2019, non possono, a giudizio di chi scrive, includersi nell'ambito applicativo dell'art. 17, co. 1, lett. b) del Tuir. Tali compensi, infatti: *i)* non rientrano tra le situazioni di carattere giuridico sopravvenute alle quali fa riferimento la norma; *ii)* non rientrano neppure tra le oggettive situazioni di fatto non dipendenti dalla volontà delle parti che impediscono il pagamento delle somme riconosciute come spettanti entro i limiti di tempo ordinariamente adottati dalla generalità dei sostituiti d'imposta. Si tratta, viceversa, di emolumenti la cui corresponsione in un periodo d'imposta successivo (2019) rispetto a quello al quale la prestazione si riferisce (2018) deve considerarsi fisiologica rispetto ai tempi tecnici e finanche giuridici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi, come dimostrato dal

fatto che tale “differimento” è previsto dallo stesso Regolamento;

- b) viceversa, per quanto riguarda le somme corrisposte agli avvocati dell’INPS a titolo di saldo relativo al 2017 che siano versate a gennaio del 2019, anziché, come da Regolamento, ad ottobre del 2018, sussistono, a giudizio di chi scrive, valide argomentazioni a sostegno della inclusione nell’ambito applicativo dell’art. 17, co. 1, lett. b) del Tuir. Tali compensi, infatti, pur non rientrando tra le situazioni di carattere giuridico sopravvenute alle quali fa riferimento la norma, possono ragionevolmente essere ricondotte tra le oggettive situazioni di fatto non dipendenti dalla volontà delle parti che impediscono il pagamento delle somme riconosciute come spettanti entro i limiti di tempo ordinariamente adottati dalla generalità dei sostituiti d’imposta (che nel caso di specie coincidono con quelle previste dal Regolamento). Si tratta, in altre parole, di emolumenti il cui ritardato versamento può considerarsi “patologico” se valutato alla luce del Regolamento, che predetermina la misura “fisiologica” del differimento nel pagamento del saldo degli emolumenti tenendo conto delle peculiarità che contraddistinguono il sistema di rilevazione dei compensi degli avvocati dell’INPS. Oltretutto, la natura pubblica dell’Istituto costituisce, di per sé, garanzia della insussistenza di margini per accordi elusivi tra le parti, vertendosi pertanto in un’ipotesi nella quale sussistono quelle <<altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti>> cui la legge fa riferimento ai fini dell’applicazione dell’art. 17, co. 1, lett. b) del Tuir.

*

Nella speranza di aver trattato esaurientemente la questione sottopostami, resto comunque a disposizione per quanto possa occorrere e colgo l'occasione per porgere i migliori saluti.

Prof. Avv. Andrea Giovanardi



