

I REDDITI DI LAVORO SUBORDINATO SOGGETTI A IRPEF

Gli emolumenti comunque denominati che sono corrisposti in ciascun periodo di paga

Agli artt. 46, 47 e 48 del DPR 597, come abbiamo in precedenza avvertito, viene enunciata una definizione di reddito tassabile che comprende le somme percepite in costanza di un vincolo di lavoro dipendente (o meglio dipendente un contratto di lavoro dipendente) come pure quelle che, ai fini della tassazione per l'applicazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, vengono assimilate a tali redditi.

Ritenuta alla fonte

Al fini di tale tassazione e nell'ambito di questo discorso di carattere generale, dobbiamo esaminare il trattamento di imponibilità o non imponibilità con Irpef di quegli istituti contrattuali (cioè di quegli elementi della retribuzione erogata in costanza del rapporto di lavoro subordinato) che concorrono alla determinazione del totale di retribuzione nell'ottica del sistema delle ritenute alla fonte, cioè di quel congegno che vede il datore di lavoro (soggetto erogante il reddito) nella posizione di sostituto d'imposta, secondo l'ordinamento generale di percezione delle imposte da parte dello Stato noto come sistema delle ritenute alla fonte.

Il sistema delle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente è disciplinato dall'art. 23 del DPR 29/9/73 n. 600. E' puntualizzato da diverse circolari e risoluzioni ministeriali.

E' importante sottolineare in questa sede che il sistema delle ritenute alla fonte costituisce un metodo di prelievo tributario in base al quale un soggetto debitore nei confronti di altri viene, all'atto del pagamento o comunque al verificarsi delle situazioni previste dalla legge, a trattenere una quota delle spettanze del creditore ed ad effettuare il pagamento all'ente impositore. Ne consegue l'esistenza di un soggetto al quale la legge impone l'obbligo di versare somme di imposta all'erario in dipendenza di fatti o presupposti che riguardano altri soggetti e, correlativamente, gli viene riconosciuto il potere di rivalersi nei confronti di questi ultimi di trattenere cioè l'equivalente della somma che è tenuto a corrispondere all'erario. Detto obbligo è desumibile chiaramente dall'art. 64 del DPR 29/9/73 n. 600, che, nel delineare la figura di sostituto d'imposta, definisce anche la caratteristica di ritenuta a titolo di acconto e a titolo di imposta. Quando il prelievo alla fonte operato da chi corrisponde il reddito assume carattere definitivo e, conseguentemente, il rapporto tributario si esaurisce totalmente anche nei riguardi del soggetto che ha percepito il reddito, abbiamo il caso della

ritenuta alla fonte a titolo di imposta. Quando il prelievo alla fonte non è definitivo, ma costituisce un acconto dell'imposta che sarà dovuta al percettore del reddito in base a dichiarazione sul reddito complessivo alla cui formazione concorre il reddito assoggettato a ritenuta, siamo nel caso della ritenuta a titolo di acconto.

Definitività

Nell'ambito delle due grandi classi che abbiamo esaminato nella premessa e, cioè, dei redditi che vengono tassati nell'arco dell'anno con il carattere della piena aggressività, e dei redditi che sono assoggettati a tassazione separata, possiamo ravvisare la distinzione tra il principio della definitività e il principio della non definitività per la metodologia di ritenuta alla fonte, come filosofia istituzionale della meccanica di prelievo, se pur tale concetto per la prima classe non è sempre così inattuabile nell'ambito del singolo rapporto di lavoro (ad esempio nel caso di interruzione o di inizio del rapporto di lavoro nell'arco dell'anno solare). Tuttavia la normativa cerea, ove possibile, di rendere definitivo con le metodologie del conguaglio e delle detrazioni di imposta (cfr. artt. 15 - 16 DPR 29/9/73 n. 597), concesse per i periodi non lavorativi antecedenti il rapporto di lavoro dipendente stesso.

Quattro categorie

Esaminiamo ora in sintesi alcuni degli istituti più tipici assoggettati e non assoggettati ad Irpef quali componenti della retribuzione.

L'art. 23 del DPR 29/9/73 classifica i compensi erogati al lavoratore dipendente in quattro categorie in funzione oltre che della natura dell'erogazione anche della periodicità della stessa, ai fini dell'applicazione della ritenuta alla fonte e delle detrazioni di imposta:

- a) emolumenti comunque denominati,.... corrisposti in ciascun periodo di paga;
- b) mensilità aggiuntive e compensi della stessa natura;
- c) emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti;
- d) indennità di fine rapporto.

Qualche parola su questi istituti che hanno dato luogo a controversie e che sono stati specificatamente trattati dalle principali circolari e risoluzioni ministeriali.

Gli emolumenti comunque denominati

Intrattiamoci in breve sulla prima categoria

di compensi cioè quella degli emolumenti comunque denominati corrisposti in ciascun periodo di paga. Ricordiamo la Circ. Min. 1/RT prot. 50550 del 15/12/73, che non solo identifica gli istituti soggetti e non soggetti a Irpef inerenti la categoria, ma precisa anche la modalità di applicazione della ritenuta alla fonte in funzione della determinazione dell'imponibile base di calcolo per l'applicazione delle aliquote di legge.

Stabilito per periodo di paga quello tipico del rapporto contrattuale e cioè il mese, la quindicina, la settimana o la giornata, gli elementi della retribuzione che costituiscono "monte lordo" di riferimento per la ritenuta alla fonte sono le seguenti:

- a) gli stipendi, i salari ed in genere tutte le retribuzioni comunque denominate corrisposte in modo continuativo per periodo di paga;
- b) le competenze accessorie liquidate in corrispondenza della retribuzione ordinaria come l'indennità di contingenza (che non è stata bloccata in conseguenza dell'applicabilità del disposto della legge 10/12/1973 n. 797), l'indennità di rischio, l'indennità di mensa, l'indennità di trasporto, l'indennità di residenza, ecc.
- c) i compensi per lavoro straordinario corrisposti nel periodo di paga (prescindente dal periodo in cui è maturato il diritto);
- d) le indennità di trasferta per la parte eccedente il limite delle L. 18.000. uguale giorno, elevato a L. 23.000 uguale per trasferte all'estero, comprese le panatiche dei marittimi;
- e) gli assegni di sede e le altre indennità percepite per servizi prestati all'estero nella misura del 40 per cento;
- f) gli arretrati di retribuzioni di precedenti periodi di paga dello stesso anno;
- g) ogni altro compenso eventuale od eccezionale corrisposto nel periodo di paga e non riconducibile alla nozione di mensilità e giuntiva (ferie, festività, ecc.);
- h) le integrazioni salariali, l'indennità di maternità, l'indennità di malattia e tutte le altre indennità aventi natura retributiva e, pertanto, con esclusione dell'indennità di infortunio o di quelle equivalenti aventi natura di mera reintegrazione patrimoniale e non pertanto con funzione sostitutiva integrativa della retribuzione.

Franco Pontar

(2 - continua)