

Risposta n. 177

OGGETTO: tassazione separata - articolo 17, comma 1, lettera b), del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'Amministrazione Istante, nel 2019, ha sottoscritto il Contratto collettivo nazionale integrativo, parte economica 2018, con il quale è stata disciplinata, tra l'altro, la distribuzione del Fondo risorse decentrate (ex Fondo unico di amministrazione) per il personale delle aree funzionali.

Come previsto dal citato CCNI, sono definiti a livello di contrattazione decentrata presso le sedi centrali e territoriali dell'Istante i criteri per l'assegnazione delle risorse al personale, tenuto conto dei risultati raggiunti sugli obiettivi prefissati, in coerenza con le previsioni del sistema di misurazione e valutazione della performance del personale previsto dalla normativa vigente. I contratti decentrati sono stati sottoscritti nelle relative sedi entro il mese di dicembre e, pertanto, le relative spettanze potranno essere erogate al personale entro il mese di gennaio o, al massimo, febbraio del 2020.

Riguardo alla corretta modalità di tassazione delle predette somme, *l'Istante* fa

presente che con risoluzione 13 dicembre 2017, n. 151/E, è stato affermato che non si giustifica l'applicazione della tassazione separata di cui all'articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), 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.

Alcune organizzazioni sindacali hanno osservato, tuttavia, *"che il pagamento delle somme ai beneficiari avverrà a distanza di oltre un anno dal periodo di maturazione del relativo diritto con un ritardo, pertanto, che non può ritenersi fisiologico o indipendente dalla volontà delle parti, atteso che le tempistiche di stipulazione degli accordi sindacali e delle successive procedure di certificazione dei medesimi e, quindi, dei pagamenti, possono in astratto essere contenute entro l'anno di competenza"*.

Ciò posto, l'Istante chiede di sapere se le indicazioni fornite con la risoluzione n. 151/E del 2017 siano applicabili al pagamento del Fondo risorse decentrate per il personale delle aree funzionali.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che le indicazioni fornite con la risoluzione n. 151/E del 2017 siano applicabili anche al caso di specie.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Testo unico delle imposte sui redditi,

approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), prevede l'applicazione della tassazione separata nel caso di erogazione di *"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'art. 50 e al comma 2 dell'art. 49"*.

La tassazione separata prevista per gli arretrati dal citato articolo 17, comma 1, lettera *b)*, del Tuir costituisce una modalità di tassazione del reddito di lavoro dipendente, finalizzata ad evitare che, nei casi di redditi percepiti con ritardo rispetto alla loro maturazione avvenuta in periodi d'imposta precedenti, il sistema della progressività delle aliquote possa determinare un pregiudizio per il contribuente, con una lesione del principio di capacità contributiva.

La circolare 5 febbraio 1997, n. 23/E (*cf.* anche circolare 14 giugno 2001, n. 55, par. 5.1, e risoluzione 3 dicembre 2002, n. 379/E) ha chiarito che il regime di tassazione separata non trova applicazione nei casi in cui la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione deve considerarsi fisiologica rispetto ai tempi tecnici o giuridici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi. La medesima circolare inoltre, riprendendo quanto chiarito nella relazione illustrativa alla norma, ha precisato che le situazioni che possono in concreto assumere rilevanza ai fini di cui trattasi sono di due tipi:

- quelle di carattere giuridico, che consistono nel sopraggiungere di norme legislative, di sentenze, di provvedimenti amministrativi o di contratti collettivi, 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;
- 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.

Da quanto premesso, si rileva che qualora ricorra una delle cause giuridiche,

individuata 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 (cfr. risoluzione n. 151/E del 2017).

In particolare, con la risoluzione 16 marzo 2004, n. 43/E, è stato chiarito che nel caso di contratto collettivo, di norme o atti amministrativi dai quali derivano emolumenti riferibili ad anni precedenti rispetto a quello di percezione, le somme erogate non concorrono alla tassazione progressiva ma sono assoggettati alla tassazione separata.

È sufficiente, quindi, in presenza e in attuazione di contratto collettivo, che l'erogazione degli emolumenti avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello cui gli emolumenti stessi si riferiscono per realizzare le condizioni per l'applicazione della tassazione separata.

La medesima risoluzione n. 43/E del 2004 chiarisce, inoltre, che non vi è ragione di escludere dalla tassazione separata anche il periodo d'imposta nel quale l'accordo interviene, in quanto anche in relazione a tale periodo, se le somme non devono essere corrisposte nel corso dell'anno, si verifica la condizione del pagamento in anni successivi (pagamento nell'anno $x+1$ di emolumenti relativi all'anno x) per effetto del contratto collettivo. Resta fermo che, qualora gli emolumenti relativi all'anno in cui interviene l'accordo siano corrisposti nello stesso, non si fa luogo alla tassazione separata.

Nel caso in esame, il contratto collettivo nazionale integrativo, parte economica 2018, che ha disciplinato la distribuzione del Fondo risorse decentrate per il personale delle aree funzionali effettivamente in servizio nell'anno 2018, è stato sottoscritto nel 2019; inoltre, i contratti decentrati, con i quali sono stati individuati i criteri per l'assegnazione delle risorse al personale, sono stati sottoscritti nelle relative sedi nel mese di dicembre dello stesso anno.

Al riguardo, in applicazione della citata prassi, si ritiene che il caso prospettato possa essere ricondotto alle cause di carattere giuridico (emolumenti percepiti per effetto di contratti collettivi) espressamente indicate dall'articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Tuir.

Gli emolumenti, riferiti all'anno 2018, sono infatti corrisposti nel periodo d'imposta 2020 in esecuzione del contratto collettivo nazionale integrativo stipulato nel 2019.

Detti emolumenti potranno, pertanto, essere assoggettati a tassazione separata quali arretrati ai sensi del citato articolo 17 del Tuir, a prescindere da qualsiasi indagine di fatto in ordine al ritardo del pagamento.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)