

Risposta n. 243

OGGETTO: TRATTAMENTO FISCALE DELLE INDENNITA' CONNESSE A PRESTAZIONI LAVORATIVE EROGATE A SEGUITO DI CONTRATTAZIONE COLLETTIVA INTEGRATIVA NELL'ANNO SUCCESSIVO A QUELLO DI MATURAZIONE - ARTICOLO 17, COMMA 1, LETT. B), TUIR

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

QUESITO

Il Ministero istante ha sottoscritto nel 2020 un "*Accordo di contrattazione collettiva integrativa a livello di Amministrazione relativo alla distribuzione del Fondo risorse decentrate (FRD) per l'anno 2019*".

Più precisamente, in seguito al parere positivo reso, ai sensi dell'articolo 40-*bis* del decreto legislativo 20 marzo 2001, n. 165, dal Dipartimento della Funzione pubblica e dalla Ragioneria Generale dello Stato, l'Accordo è stato firmato in via definitiva il 25 settembre 2020.

L'*Istante* fa presente che l'Accordo ha riguardato l'attribuzione di indennità connesse a prestazioni lavorative che comportano disagio e/o rischio, nonché peculiari responsabilità, unitamente ai compensi destinati a remunerare la *performance* organizzativa ed individuale.

Il Ministero istante fa presente di aver erogato quanto stabilito in sede di contrattazione nel periodo d'imposta 2020, assoggettando a tassazione ordinaria i relativi emolumenti.

Con specifico riferimento alla tempistica di corresponsione delle citate indennità, si fa presente che l'articolo 7, comma 5, del decreto legislativo n. 165 del 2001 impone alle pubbliche amministrazioni di non erogare trattamenti economici accessori che non corrispondano alle prestazioni effettivamente rese.

Inoltre, il decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150 prevede che le Amministrazioni pubbliche devono adottare ogni anno, entro il 30 giugno, la "*Relazione sulla performance*" che evidenzia, a consuntivo, con riferimento all'anno precedente, i risultati organizzativi e individuali raggiunti rispetto ai singoli obiettivi programmati ed alle risorse (art. 10) e che la predetta relazione deve essere validata dall'Organismo indipendente di valutazione della *performance* (art. 14).

Pertanto, in applicazione della normativa citata, la corresponsione degli emolumenti accessori previsti nel Fondo risorse decentrate non può che avvenire, per sua natura, in una fase successiva all'anno di maturazione degli emolumenti stessi, ovvero posteriormente all'esecuzione delle prestazioni lavorative da remunerare e non può prescindere dall'adozione di atti che ne attestino l'avvenuta esecuzione, secondo quanto previsto anche dai vigenti sistemi di misurazione e valutazione della *performance*.

Inoltre, l'articolo 18, comma 2, del decreto legislativo n. 150 del 2009, vieta la distribuzione di incentivi e premi collegati alla *performance* in assenza delle verifiche e delle attestazioni sui sistemi di misurazione e valutazione adottati ai sensi del presente decreto.

Ciò rappresentato, l'*Istante* fa presente che alcune organizzazioni sindacali hanno contestato il regime di tassazione applicato, sostenendo che tutti gli emolumenti corrisposti nell'anno successivo a quello di maturazione debbano essere soggetti a tassazione separata, come previsto dall'articolo 17, comma 1, lettera b), del Testo

unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

Con l'istanza di interpello in esame, il Ministero istante chiede se le indennità *de quibus* relative al periodo d'imposta 2019, erogate nel 2020 siano state correttamente assoggettate a tassazione ordinaria, considerato che il ritardo nella corresponsione delle somme rispetto all'anno di maturazione delle stesse è da considerarsi "fisiologico" in relazione ai tempi occorrenti per lo svolgimento del procedimento finalizzato all'erogazione in concreto degli emolumenti in questione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante*, nel ritenere corretto il proprio operato anche alla luce dei documenti di prassi emessi dall'Amministrazione finanziaria nel corso degli anni (tra l'altro, risoluzioni 9 ottobre 2008, n. 377/E e 13 dicembre 2017, n. 151/E), evidenzia che eroga anche un'ulteriore indennità, prevista dalla legge a favore del proprio personale, legata alle presenze ed all'attività lavorativa dell'anno precedente. Al riguardo fa presente che nessuna criticità è stata sollevata dalle organizzazioni sindacali circa la modalità di tassazione ordinaria applicata, sebbene anche tale emolumento sia corrisposto nell'anno successivo a quello di maturazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In base al principio di cassa, sancito dall'articolo 51 del Tuir, disciplinante la determinazione del reddito di lavoro dipendente, le somme e i valori percepiti dai lavoratori dipendenti sono imputati al periodo d'imposta in cui entrano nella disponibilità di questi ultimi.

Data la progressività delle aliquote IRPEF, per attenuare gli effetti negativi che sarebbero derivanti da una rigida applicazione del criterio di cassa, l'articolo 17,

comma 1, lettera *b*), del Tuir prevede che sono soggetti a tassazione separata gli 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 (cd. cause giuridiche), o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti (cd. situazioni di fatto).

Affinché possa trovare applicazione la predetta modalità di tassazione è necessario, *in primis*, che gli emolumenti siano corrisposti in un periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata prestata l'attività lavorativa e che, inoltre, detto ritardo:

- derivi da leggi, contratti collettivi, sentenze o atti amministrativi sopravvenuti; oppure,

- sia riconducibile ad altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti, ovvero il ritardo non sia fisiologico rispetto ai tempi giuridici e tecnici ordinariamente occorrenti per l'erogazione degli emolumenti.

Conseguentemente, la tassazione separata non può trovare applicazione qualora i compensi siano corrisposti nello stesso periodo d'imposta cui si riferiscono oppure qualora la corresponsione in un periodo d'imposta successivo possa considerarsi fisiologica, in altre parole la stessa natura degli emolumenti fa sì che la loro erogazione, in assenza di cause giuridiche, debba avvenire in un periodo d'imposta successivo rispetto a quello di maturazione.

Pertanto, qualora ricorra una delle cause giuridiche di cui all'articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Tuir, 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; mentre la predetta indagine va sempre effettuata quando il ritardo è determinato da circostanze di fatto (cfr. risoluzioni 16 marzo 2004, n. 43/E e 13 dicembre 2017, n. 151/E).

Al riguardo, si evidenzia che il legislatore ha ricompreso tra le cause giuridiche

che legittimano la tassazione separata il contratto collettivo, nel quale è sicuramente estranea l'ipotesi di un accordo tra le parti in ordine ad un rinvio del tutto strumentale nel pagamento delle somme spettanti.

Sulla base di quanto illustrato, pertanto, indipendentemente dalla natura degli emolumenti e dalla complessità dell'iter di liquidazione, è sufficiente che in presenza e in attuazione di contratto collettivo, anche decentrato, l'erogazione degli emolumenti avvenga in un periodo d'imposta successivo rispetto a quello cui gli emolumenti stessi si riferiscono per realizzare le condizioni per l'applicazione della tassazione separata.

Ciò considerato, in relazione alla fattispecie in esame, si è dell'avviso che le indennità connesse a prestazioni lavorative relative al periodo d'imposta 2019, siano da assoggettare a tassazione separata, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Tuir, dal momento che sono state corrisposte in un periodo d'imposta successivo (2020) rispetto a quello di maturazione (2019), per una causa giuridica sopravvenuta, ovvero in esecuzione dell'"*Accordo di contrattazione collettiva integrativa*" sottoscritto nel 2020.

In altre parole, il ritardo nella corresponsione è dovuta al sopraggiungere di una causa giuridica che, come precisato, costituisce presupposto per l'applicazione della tassazione separata, senza necessità di un'analisi sulle ragioni che hanno determinato l'erogazione in un periodo d'imposta successivo rispetto a quello di maturazione delle somme.

Ad una diversa soluzione si deve pervenire, nel caso della corresponsione in un anno successivo dell'indennità prevista dalla legge antecedente la maturazione (o contratto sottoscritto prima della maturazione) a favore del proprio personale in base alle presenze e all'attività lavorativa dell'anno precedente; in tal caso, infatti, benché la corresponsione delle indennità avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello al quale la stessa si riferisce, il ritardo è da considerarsi fisiologico in base alla natura stessa dell'emolumento, pertanto tali indennità sono da assoggettare a tassazione ordinaria.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)