

Risposta n. 269

OGGETTO: Trattamento fiscale compensi erogati 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 esercita l'attività di vigilanza sugli enti cooperativi mediante revisioni ordinarie, volte ad accertare i requisiti mutualistici e a fornire agli organi di direzione e di amministrazione suggerimenti, consigli ed effettuare ispezioni straordinarie.

Per lo svolgimento di tale compito istituzionale, l'*Istante* si avvale del proprio personale, nonché di quello, debitamente formato ed abilitato, di altre Amministrazioni, con le quali ha sottoscritto apposite convenzioni.

Gli incarichi di revisione e di ispezione, quale attività istituzionale, vengono svolti al di fuori dell'orario di servizio, e i relativi emolumenti spettanti costituiscono, a parere dell'*Istante*, reddito assimilato a quello di lavoro dipendente.

Per ragioni connesse alle procedure di liquidazione, ovvero nel caso in cui le revisioni o ispezioni si concludano in prossimità della chiusura dell'esercizio finanziario, i relativi compensi sono erogati nell'anno successivo a quello di effettiva

maturazione.

In tali ipotesi, l'*Istante* fa presente di aver sempre assoggettato i predetti compensi a tassazione separata ai sensi dell'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), considerando tali emolumenti di competenza dell'anno antecedente rispetto a quello di effettiva liquidazione.

Ciò premesso, il Ministero istante rappresenta che l'*iter* per la liquidazione dei compensi maturati dall'agosto 2019 al termine del periodo d'imposta, si è concluso alla fine del mese di giugno 2020, con erogazione degli stessi nel successivo mese di luglio 2020.

Più precisamente, l'*Istante* fa presente che, successivamente alla ricezione da parte della Ragioneria dello Stato dei mandati di pagamento, ha ricevuto una serie di richieste di integrazioni documentali che ha determinato una dilazione dei tempi consueti per l'accredito delle somme ai beneficiari.

Pertanto, alla luce dei chiarimenti forniti con la risoluzione 13 dicembre 2017, n. 151/E, il Ministero istante ha assoggettato i compensi, maturati nel predetto arco temporale del 2019 ed erogati nel 2020, a tassazione ordinaria, considerando il ritardo nell'erogazione "fisiologico" rispetto ai tempi tecnici occorrenti per la loro liquidazione.

A seguito della modalità di tassazione applicata sui compensi *de quibus*, alcune Organizzazioni sindacali hanno eccepito la correttezza del comportamento adottato dal Ministero.

Con l'istanza di interpello in esame, si chiede se i compensi per lo svolgimento dell'attività di vigilanza sugli enti cooperativi, erogati nell'anno successivo a quello di maturazione, siano da assoggettare a tassazione ordinaria oppure a tassazione separata ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Tuir.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Non è prospettata alcuna soluzione interpretativa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si osserva che sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente, ai sensi dell'articolo 50, comma 1, lettera *b*), del Tuir «*le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato*».

Sulla base di quanto disposto dalla riportata norma, gli emolumenti per lo svolgimento dell'attività di vigilanza e/o di ispezione generano redditi assimilati a quelli di lavoro se erogati nei confronti del personale non appartenente al Ministero istante.

Considerato, invece, che, come affermato nell'istanza di interpello, l'attività di vigilanza e/o di ispezione rientra nei compiti istituzionali del Ministero istante, i medesimi emolumenti corrisposti al proprio personale genereranno, nei confronti dei percipienti, reddito di lavoro dipendente, ai sensi del combinato disposto degli articoli 49 e 51 del Tuir.

Ciò considerato, l'articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Tuir dispone che l'imposta si applica separatamente agli «*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 50 e al comma 2 dell'articolo 49*».

Dalla disposizione riportata, si evince che tale modalità di tassazione non si applica indiscriminatamente ogni qual volta i citati emolumenti siano percepiti in un

periodo d'imposta successivo a quello di maturazione, essendo necessario che tale ritardo sia dovuto a situazioni di carattere giuridico (leggi, contratti collettivi, sentenze o atti amministrativi), o ad oggettive situazioni di fatto che impediscano il pagamento entro i limiti di tempo ordinariamente adottati dalla generalità dei sostituti d'imposta.

Al riguardo è stato, inoltre, chiarito che mentre per il sopraggiungere di situazioni di carattere giuridico non deve essere effettuata alcuna indagine per valutare le cause del ritardo, negli altri casi deve essere effettuata un'analisi delle circostanze che hanno determinato il rinvio nell'erogazione degli emolumenti, per valutare se tale ritardo sia o meno *fisiologico*, ovvero strettamente correlato alla natura dell'emolumento. Qualora, infatti, tale ritardo risultasse *fisiologico*, l'applicazione della tassazione separata non risulta giustificata (da ultimo, risoluzione 13 dicembre 2017, n.151).

In particolare, si ritiene legittima l'applicazione della tassazione separata qualora il ritardo rispetto ai tempi giuridici e tecnici ordinariamente occorrenti per l'erogazione degli emolumenti, non riconducibile alla volontà delle parti (cfr., tra l'altro, risoluzione 22 giugno 2000, n. 90/E).

Non trova, invece, giustificazione la tassazione separata, in relazione agli emolumenti correlati al raggiungimento di obiettivi predeterminati e corrisposti nell'anno successivo a quello cui gli obiettivi sono raggiunti, in quanto, in tale ipotesi il ritardo deve ritenersi "fisiologico". Infatti, è la stessa natura degli emolumenti in questione a comportare l'erogazione nell'anno successivo a quello di riferimento (cfr., tra l'altro, risoluzione 3 dicembre 2002, n. 379/E).

Con la risoluzione 13 dicembre 2017, n. 151/E è stato ulteriormente precisato che non si giustifica 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.

Ciò considerato, nella fattispecie in esame, la circostanza che l'erogazione avvenga nell'anno successivo a quello di maturazione di per sé non è sufficiente, come precisato, a ritenere corretta l'applicazione della tassazione separata e, conseguentemente, considerare il ritardo non fisiologico.

Al riguardo, si fa presente che l'*Istante* in riscontro ad una successiva richiesta di chiarimenti da parte della scrivente, pur rilevando che per i compensi in esame "*In linea generale (...) non si può parlare di tempistiche costanti di erogazione e di intervalli prestabiliti tra la maturazione del credito e la liquidazione dello stesso*", ha precisato che "*Al di là del caso di specie, si deve sottolineare che le procedure di pagamento effettuate ordinariamente sono piuttosto complesse (...) e, pertanto, (...) deve provvedere a predisporre gli atti amministrativi propedeutici alla liquidazione entro generalmente il 30 ottobre, attesa la particolare onerosità delle procedure di determinazione degli importi netti da erogare, delle relative ritenute previdenziali e fiscali da versare e le operazioni manuali di emissione dei singoli ordinativi di pagamento. La tempistica "obbligata" appena descritta determina di conseguenza che tutti i compensi maturati successivamente al 1 novembre di ogni anno debbano essere necessariamente liquidati nell'anno successivo*".

È stato, inoltre, rappresentato che a seguito di una riorganizzazione generale che interessò nel 2019 il Ministero istante, "*si originò la necessità di rimandare al successivo anno 2020 la liquidazione dei compensi maturati nel 2019*".

Al riguardo, si rileva che, indipendentemente da tale riorganizzazione, i compensi relativi a revisioni o ispezioni che si concludono in prossimità della chiusura dell'esercizio finanziario sono erogati, come sostenuto dall'*Istante*, nell'anno successivo a quello di effettiva maturazione.

Sulla base di quanto rappresentato, pertanto, la scrivente è dell'avviso che la corresponsione degli emolumenti oggetto della presente istanza di interpello, ovvero di quelli maturati nell'arco temporale settembre/dicembre 2019, non può che avvenire

nell'anno successivo a quello al quale gli emolumenti si riferiscono; più precisamente si ritiene che il ritardo nell'erogazione è da considerarsi fisiologico per la natura stessa degli emolumenti e, conseguentemente, da escludersi l'applicazione della tassazione separata.

Coerentemente con quanto affermato con risoluzione 3 dicembre 2002, n. 379/E, si ritiene che non possono essere considerati arretrati, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Tuir, quei compensi, come quelli in esame, per la cui erogazione è necessario attendere la fine del periodo d'imposta relativo alla loro maturazione.

Inoltre, si fa presente che ai sensi dell'articolo 7 del Tuir *«L'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma»*.

Pertanto, considerata l'unicità dell'obbligazione tributaria, per quanto di interesse in questa sede, l'arco temporale che occorre considerare al fine di qualificare il ritardo quale fisiologico, è l'intero anno solare e non il mese di percezione.

Nella fattispecie in esame, quindi, i compensi per lo svolgimento dell'attività di vigilanza e/o di ispezione, maturati successivamente all'agosto 2019 e fino alla fine dello stesso anno, e corrisposti nell'anno successivo, devono essere assoggettati a tassazione ordinaria nell'anno in cui sono percepiti, concorrendo alla formazione del reddito complessivo del personale preposto all'attività di vigilanza sugli enti cooperativi. Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)