

**Risposta n. 353/2021**

**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**

La Regione istante (di seguito *Istante*), rappresenta che il Contratto collettivo regionale di lavoro del personale del comparto non dirigenziale (CCRL) stabilisce le modalità di utilizzo del Fondo Risorse Decentrate (FoRD), destinato ai trattamenti accessori da definirsi in sede di contrattazione integrativa, la cui quantificazione e modalità di utilizzo per l'anno 2019 sono state definite in sede di accordo decentrato nel mese di dicembre 2019.

Nel corso dell'anno 2020 non è stato possibile procedere alla liquidazione dei premi correlati alla performance (organizzativa ed individuale) ed al premio individuale previsto dal citato CCRL, poiché l'erogazione dei suddetti emolumenti premiali è subordinata al risultato del processo di valutazione, disciplinato dal "*sistema di misurazione e valutazione della performance organizzativa e individuale*" adottato con decreto del Presidente della Regione del 2019 ed alla validazione della relazione sulla performance da parte dell'Organismo Indipendente di Valutazione

(OIV).

La Regione rappresenta altresì che non si è dato luogo al pagamento della retribuzione di risultato ai dirigenti prevista dal vigente CCRL della Dirigenza, che è soggetto al medesimo processo di valutazione.

Le oggettive situazioni di fatto verificatesi nell'anno 2020 relative all'emergenza epidemiologica Covid-19 hanno costretto ad una riorganizzazione delle attività lavorative in modalità agile semplificata e alla una contestuale dematerializzazione della documentazione cartacea sino a quel momento utilizzata, dilatando le normali tempistiche adottate negli anni precedenti rispetto a quelle ordinariamente previste.

Pertanto, non è stata rispettata la tempistica prevista per l'adozione degli atti che concorrono a formare il ciclo di gestione della performance. La relazione sulla performance 2019 è stata adottata soltanto nel mese di novembre 2020, nonostante il decreto del Presidente della Regione del 2012 preveda che la stessa sia adottata in tempo utile per consentirne la validazione da parte dell'OIV entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento.

*L'Istante* rappresenta che la validazione della relazione sulla performance 2019 da parte dell'OIV, che, in quanto "validazione" del processo di misurazione e valutazione della performance, risulta essere la condizione inderogabile per l'accesso agli strumenti per premiare il merito, si è conclusa in data 23 dicembre 2020, dovendo l'OIV svolgere le proprie attività istruttorie ed effettuare gli accertamenti ritenuti opportuni.

Acquisito il documento di validazione dell'OIV, in data 24 dicembre 2020, i tempi tecnici occorrenti per i calcoli delle spettanze dovute non sono stati sufficienti per consentirne la corresponsione, tenuto anche conto della chiusura delle Ragionerie Centrali in data 11 dicembre 2020.

*L'Istante* rappresenta, inoltre, che non si è potuto procedere al pagamento entro il 10 gennaio del corrente anno, poiché la legge di autorizzazione per l'esercizio provvisorio del bilancio della Regione è stata approvata al termine dello stesso mese.

Al riguardo, viene precisato che non si sarebbe potuto procedere ad effettuare i pagamenti prima della data di pubblicazione di tale atto.

Viene, infine, rappresentato che negli anni precedenti sia l'indennità di risultato per i Dirigenti sia i premi per la performance per il personale del comparto sono stati liquidati e pagati nell'anno successivo alla loro maturazione, mentre gli emolumenti relativi al 2019 saranno pagati nel 2021.

Le nuove procedure entrate in vigore con l'adozione del nuovo sistema di valutazione della performance (decreto del Presidente della Regione del 2019) e del nuovo CCRL (approvato nel maggio 2019) e la particolare situazione scaturente dall'emergenza Covid-19, hanno comportato ritardi tali da non consentire il pagamento entro l'anno successivo alla maturazione dell'emolumento.

Al riguardo, *l'Istante* ritiene che tali motivazioni possano essere considerate consistenti ed oggettive situazioni di fatto che hanno impedito il pagamento delle somme entro i limiti di tempo ordinariamente adottati.

Ciò premesso, *l'Istante*, dovendo procedere nel 2021 all'erogazione degli emolumenti relativi alla Performance 2019 al personale del comparto e della Retribuzione di Risultato 2019 ai dirigenti, che in via ordinaria sono erogati entro l'anno successivo a quello di maturazione e tenuto conto che il ritardato pagamento deriva dalle sovra esposte situazioni oggettive, chiede se, in qualità di sostituto d'imposta, possa procedere al pagamento delle suddette somme in regime di tassazione separata ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

*L'Istante* ritiene che le oggettive situazioni di fatto verificatesi nell'anno 2020 relative all'emergenza epidemiologica da Covid-19 hanno dilatato le normali tempistiche di pagamento degli emolumenti in esame adottate negli anni precedenti.

Pertanto, per il solo anno 2021, tale slittamento non può essere considerato fisiologico. Conseguentemente, ritiene che agli emolumenti premiali in oggetto possa essere applicato il criterio della tassazione separata di cui all'articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Tuir, affinché non venga a determinarsi un pregiudizio per i dipendenti, con lesione del principio di capacità contributiva, a seguito dell'applicazione, in caso di tassazione ordinaria, del sistema della progressività delle aliquote IRPEF.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 51, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), stabilisce 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»*.

L'articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Tuir prevede l'applicazione del criterio di tassazione separata per 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 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»*.

Al riguardo, si ricorda che la tassazione separata degli emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, di cui al menzionato articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Tuir, risponde all'esigenza di 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, ledendo il principio di capacità contributiva.

Tale sistema, al ricorrere delle condizioni prescritte dalle vigenti disposizioni normative, consente di escludere tali emolumenti arretrati dal reddito complessivo del periodo d'imposta del soggetto percipiente e di applicare agli stessi la relativa tassazione separatamente dagli altri redditi posseduti nel periodo d'imposta in cui tali somme arretrate sono percepite.

La lettera *b*) del comma 1 dell'articolo 17 del Tuir indica tassativamente le condizioni in presenza delle quali i redditi di lavoro dipendente, tardivamente corrisposti, possono fruire del regime della tassazione separata.

Con diversi documenti di prassi sono stati forniti chiarimenti circa le modalità di applicazione del regime di tassazione separata.

In particolare, nella circolare 5 febbraio 1997, n. 23/E è stato precisato 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 (tale principio è stato successivamente ribadito nella circolare 14 giugno 2001, n. 55, par. 5.1, risoluzione 3 dicembre 2002, n. 379/E, circolare 16 marzo 2004, n. 43/E e risoluzione 9 ottobre 2008, n. 377/E).

Nel citato documento di prassi è stato precisato che ai fini dell'applicazione della tassazione separata le circostanze che assumono rilevanza sono in particolare:

- 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.

In sostanza, ai fini dell'applicabilità del regime della tassazione separata agli

emolumenti arretrati di lavoro dipendente qualora ricorra una delle cause giuridiche non deve essere effettuata alcuna indagine in ordine al ritardo nella corresponsione per valutare se esso possa o meno essere considerato fisiologico rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi ed è sufficiente che gli emolumenti siano riferibili ad anni precedenti mentre è necessario effettuare la predetta indagine qualora il ritardo sia determinato da circostanze di fatto.

Nella risoluzione 13 dicembre 2017, n. 151/E è stato precisato che 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.

A titolo esemplificativo, nel citato documento di prassi è stato chiarito che la tassazione separata non trova applicazione 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.

Nel medesimo documento di prassi viene inoltre richiamata la risoluzione 22 giugno 2000 n. 90/E, laddove è stato precisato, tra l'altro, che le oggettive situazioni di fatto legittimano l'applicazione della tassazione separata qualora abbiano determinato un ritardo, rispetto ai tempi giuridici e tecnici ordinariamente occorrenti per l'erogazione degli emolumenti, non riconducibile alla volontà delle parti.

Ciò posto, nel caso di specie, secondo quanto rappresentato dall'*Istante*, le particolari circostanze evidenziate, quali il cambiamento del sistema di valutazione e la diversa modalità di svolgimento dell'attività lavorativa (*smart working*) dovuta all'emergenza sanitaria, hanno comportato ritardi nella corresponsione degli emolumenti relativi ai risultati del 2019 tali da non consentire di provvedere al pagamento entro l'anno successivo a quello di maturazione, come ordinariamente

avveniva negli anni precedenti.

Tale ritardo non appare fisiologico, dal momento che il dilatarsi della tempistica di erogazione rispetto agli anni precedenti trae origine da cause e situazioni che non sono imputabili alla volontà delle parti.

Sulla base di tali considerazioni si ritiene, pertanto, che le somme erogate nell'anno 2021 derivanti dall'utilizzo del Fondo Risorse Decentrate (FoRD), non concorrono alla tassazione IRPEF ordinaria ma sono assoggettati alla tassazione separata quali emolumenti arretrati, secondo le disposizioni contenute nell'articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Tuir.

Analoghe considerazioni possono essere svolte con riferimento alle retribuzioni di risultato da riconoscere ai dirigenti, nel presupposto evidenziato dall'*Istante* che gli stessi siano soggetti al medesimo sistema di valutazione e a condizione che anche in questa ipotesi il ritardo non possa considerarsi fisiologico rispetto alle ordinarie procedure di liquidazione dei predetti emolumenti.

Deve essere precisato, in ultimo, che esulano dall'analisi effettuata dalla scrivente considerazioni in ordine ai termini ed alle procedure degli accordi e delle contrattazioni da cui derivano gli emolumenti premiali in questione e che pertanto 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)**