

Risposta n. 468/2022

OGGETTO: Redditi di lavoro dipendente - Tassazione separata - Articoli 51 e 17, comma 1, lettera b) del Tuir

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

QUESITO

L'Ente istante (di seguito, "*Istante*" o "*Istituto*"), relativamente agli emolumenti corrisposti nell'anno successivo a quello di maturazione, in virtù di contratti collettivi integrativi, relativi alle diverse categorie di personale (Aree ABC, Dirigenti, Professionisti, Medici) chiede se si applichi il regime della 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).

Più precisamente, l'*Istante* rappresenta che:

1) in data 25 ottobre 2021, ha sottoscritto il Contratto collettivo nazionale integrativo (CCNI 2020-2021) per il personale delle Aree A, B e C relativo, ai fini della disciplina economica, al periodo di riferimento 1° gennaio 2020 - 31 dicembre 2021. L'*Istante* rappresenta che, diversamente dalle precedenti contrattazioni integrative, avvenute su base annuale, per il predetto contratto è stata stabilita una

durata biennale, a seguito di un confronto negoziale intercorso nel 2021 con le organizzazioni sindacali. Nello specifico, il predetto contratto integrativo definisce l'ammontare delle risorse finanziarie, distintamente per gli anni 2020 e 2021, i criteri per l'assegnazione al personale delle aree sopraindicate delle somme e delle indennità per emolumenti da lavoro dipendente, correlate sia al diverso livello di responsabilità delle posizioni organizzative sia allo svolgimento di particolari funzioni e compiti, nonché i compensi incentivanti la produttività secondo i criteri stabiliti con apposita deliberazione del Consiglio di Amministrazione. Per effetto della stipula del contratto, l'*Istante* potrà corrispondere solo nel corso del 2022 i compensi relativi alle differenze stipendiali conseguenti ai passaggi economici all'interno delle aree, alle indennità correlate sia al diverso livello di responsabilità anche di natura professionale sia allo svolgimento di particolari funzioni e compiti specifici, al trattamento economico di professionalità (TEP) e ad altri compensi incentivanti la produttività determinati in base al contributo di gruppo e individuale, riferiti distintamente all'anno 2020 e all'anno 2021. Relativamente agli emolumenti riferiti all'anno 2021, inoltre, l'*Istante* rappresenta che *«non ha potuto erogare i compensi entro la fine del medesimo anno in considerazione della data di conclusione del contratto. Inoltre, non si è potuto erogare tali compensi neppure nei primi mesi dell'anno 2022 dovendo procedere agli adeguamenti derivanti dall'applicazione della riforma fiscale delle aliquote IRPEF e delle detrazioni di imposta in vigore dal 2022»*. Tali circostanze, che hanno comportato il pagamento in un periodo d'imposta successivo, sarebbero estranee alla volontà delle parti;

2) i vigenti CCNI di tutte le categorie di personale (Aree A, B, e C, Dirigenti, Professionisti, Medici) prevedono quattro acconti annuali riferiti a compensi incentivanti o retribuzione di risultato della singola annualità oggetto di contrattazione, sulla base dei risultati conseguiti nei rispettivi quattro trimestri. Il quarto acconto relativo ai risultati conseguiti nel quarto trimestre dell'anno viene erogato, secondo le previsioni dei medesimi contratti, con la retribuzione del mese di marzo dell'anno

successivo. Secondo quanto chiarito dall'*Istante*, «*tale compenso viene erogato in acconto anche in mancanza della sottoscrizione del CCNI dell'anno di riferimento, in quanto si considera "ultrattiva" la norma del più recente CCNI sottoscritto in via definitiva*»;

3) il personale professionista dell'area legale è destinatario di compensi per onorari legali, riferiti alle cause concluse e passate in giudicato con sentenza favorevole all'*Istante*. Al riguardo, viene chiarito che «*l'erogazione dei compensi è normata con regolamento adottato con Determinazione presidenziale n. 44 del 15 maggio 2015, il quale è stato adottato in conformità con il Verbale d'intesa tra l'Ente istante e le Organizzazioni sindacali del 23 dicembre 2014, potendosi pertanto asserire che anche gli onorari legali in questione sono erogati in virtù di accordo collettivo aziendale, il cui contenuto è stato poi trasfuso nel citato regolamento. Sia l'accordo sindacale che il regolamento dispongono, tra l'altro, due pagamenti a saldo dei compensi maturati nell'anno precedente, nei mesi di giugno per i cosiddetti onorari compensati e ottobre per i cosiddetti onorari incassati*».

L'*Istante*, infine, rappresentando che «*nel corso del 2019, per effetto dei CCNI sottoscritti alla fine dello stesso anno 2019, sono stati corrisposti alcuni emolumenti arretrati di lavoro dipendente, riferiti al periodo 1° gennaio 2018 - 31 dicembre 2018, assoggettandoli erroneamente al regime di tassazione corrente in luogo del regime di tassazione separata*», chiede in che modo possa recuperare le maggiori ritenute operate.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che gli emolumenti di cui punto 1), previsti dal CCNI per gli anni 2020 e 2021, sottoscritto il 25 ottobre 2021, da erogare nel 2022, siano da assoggettare a tassazione separata in quanto corrisposti per effetto di apposito contratto collettivo nazionale integrativo. In particolare, l'*Istante* ritiene che ricorra una "*causa*

giuridica", ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Tuir, non solo quando si corrispondono emolumenti riferiti ad anni precedenti per effetto di contratti collettivi integrativi stipulati in uno degli anni successivi a quello di riferimento degli emolumenti ma anche quando, come nel caso prospettato, vengono erogati nel 2022 emolumenti relativi all'anno di competenza 2021 per effetto di contratto collettivo stipulato nell'anno 2021. Sul punto, l'*Istante* richiama quanto chiarito dalla risoluzione 16 marzo 2004, n. 43/E.

Inoltre, l'*Istante* in mancanza di una espressa previsione normativa circa le condizioni che qualificano come fisiologico il ritardo nel pagamento, ritiene di poter far riferimento al termine di 120 giorni sulla base di quanto stabilito dal consolidato orientamento della Corte di Cassazione (sentenza n. 3585/2020; ordinanze n. 28116/2020, n. 5742/2021, n. 29894/2021, n. 29541/2021, n. 3925/2022). Con la conseguenza che, nel caso oggetto del presente interpello, superato tale termine, ad avviso dell'*Istante*, il pagamento di emolumenti riferiti ad anni precedenti concretizza l'ipotesi di ritardo non fisiologico che impone al sostituto di imposta l'applicazione della tassazione separata ai sensi del citato articolo 17 del Tuir.

Tale interpretazione si applicherebbe, ricorrendone le medesime condizioni, alla contrattazione collettiva nazionale integrativa delle altre Aree o categorie di personale dell'*Istante* (CCNI personale dirigente, CCNI personale dell'area dei professionisti e CCNI personale dell'area medica).

In relazione al punto 2), concernente il quarto acconto dei compensi incentivanti o della retribuzione di risultato, che viene corrisposto nel mese di marzo dell'anno successivo a quello di maturazione per effetto di quanto previsto nei contratti collettivi aziendali, l'*Istante* ritiene che si realizzi l'ipotesi di "*causa giuridica*" sopravvenuta, che consente di assoggettare tale somma a tassazione separata.

Relativamente al punto 3), l'*Istante* ritiene che ricorrano circostanze di diritto o comunque circostanze estranee alla volontà delle parti che giustificano la tassazione separata dei compensi per onorari legali corrisposti al personale professionista

dell'area legale.

Con riferimento all'ultimo quesito, l'*Istante* ritiene possibile disporre nel 2022:

- *«la restituzione delle somme interessate all'errato regime di tassazione ordinaria dal lavoratore all'Istituto, attraverso la riduzione del reddito imponibile a tassazione corrente»;*
- *«la contestuale erogazione delle medesime somme quali compensi arretrati di anni precedenti da assoggettare a tassazione separata».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 51 del Tuir, comma 1, primo periodo, 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»*, secondo il cd. principio di cassa.

Data la progressività delle aliquote IRPEF, per attenuare gli effetti negativi derivanti da una rigida applicazione del predetto principio, 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, o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti»*.

Secondo la prassi in materia (cfr. circolare 5 febbraio 1997, n. 23, circolare 14 giugno 2001, n. 55/E, par. 5.1, risoluzione 16 marzo 2004, n. 43/E):

- le situazioni che possono in concreto assumere rilevanza ai fini della tassazione separata sono di due tipi:

- a) quelle di *"carattere giuridico"*, che consistono nel sopraggiungere di norme legislative, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi, ai quali è sicuramente estranea l'ipotesi di un accordo tra le parti in ordine ad un "rinvio" (*rectius*

"ritardo") del tutto strumentale nel pagamento delle somme spettanti;

b) 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, causandone il "ritardo";

- l'applicazione del regime di tassazione separata deve escludersi ogni qualvolta la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo a quello di maturazione debba considerarsi *"fisiologica"* rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi;

- qualora ricorra una delle *"cause giuridiche"* individuate dal citato articolo 17, comma 1, lettera b), non deve essere effettuata alcuna indagine in ordine al "ritardo" nella corresponsione, per valutare se detto "ritardo" possa essere considerato *"fisiologico"* rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi;

- l'indagine in ordine al "ritardo" va, invece, sempre effettuata quando il "ritardo" è determinato da *"circostanze di fatto"*.

Pertanto, nel caso in cui ricorra una delle descritte *"cause giuridiche"* di cui al richiamato articolo 17, vale a dire il sopraggiungere, rispetto al periodo di maturazione, di norme legislative, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi, in base ai quali sono corrisposti *«emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti»*, non deve essere effettuata alcuna indagine in ordine al "ritardo" nella corresponsione, mentre la predetta indagine va sempre effettuata quando il "ritardo" è determinato da circostanze di fatto.

Al riguardo, si evidenzia che il legislatore ha ricompreso tra le cause giuridiche che legittimano la tassazione separata il sopraggiungere del contratto collettivo.

Pertanto, indipendentemente dalla natura degli emolumenti e dalla complessità dell'*iter* di liquidazione, in generale, è sufficiente che per effetto della stipula del contratto collettivo, anche decentrato, l'erogazione degli emolumenti avvenga in un periodo d'imposta successivo rispetto a quello in cui gli emolumenti stessi si

riferiscono, per realizzare le condizioni per l'applicazione della tassazione separata.

Per quanto riguarda, in particolare, gli emolumenti, correlati al raggiungimento di obiettivi predeterminati, corrisposti nell'anno successivo a quello cui gli obiettivi sono raggiunti, come chiarito dalla risoluzione 3 dicembre 2002, n. 379/E, è la stessa natura degli emolumenti che comporta, generalmente, l'erogazione nell'anno successivo.

Conseguentemente, la tassazione separata non si applica non solo se gli emolumenti sono corrisposti nello stesso periodo d'imposta cui si riferiscono, ma anche nel caso in cui l'erogazione nell'anno successivo sia "fisiologica" in considerazione della natura dell'emolumento e non dipenda da una causa giuridica sopravvenuta (ad esempio, se il contratto collettivo è stipulato nell'anno successivo a quello di riferimento).

Nel caso di specie, l'*Istante* rappresenta che, diversamente dalle precedenti contrattazioni integrative, avvenute su base annuale, è stato stipulato il 25 ottobre 2021, il contratto collettivo nazionale integrativo relativo agli anni 2020-2021, che definisce: l'ammontare delle risorse finanziarie, distintamente per gli anni 2020 e 2021, i criteri per l'assegnazione al personale delle aree sopraindicate delle somme e delle indennità per emolumenti da lavoro dipendente, correlate sia al diverso livello di responsabilità delle posizioni organizzative sia allo svolgimento di particolari funzioni e compiti, nonché i compensi incentivanti la produttività secondo i criteri stabiliti con apposita deliberazione del Consiglio di Amministrazione. Per effetto della stipula del contratto nel 2021, l'*Istante* *«potrà corrispondere solo a decorrere dai prossimi mesi dell'anno 2022 i compensi relativi alle differenze stipendiali conseguenti ai passaggi economici all'interno delle aree, alle indennità correlate sia al diverso livello di responsabilità anche di natura professionale sia allo svolgimento di particolari funzioni e compiti specifici, al trattamento economico di professionalità (TEP) e ad altri compensi incentivanti la produttività determinati in base al contributo di gruppo e individuale, riferiti distintamente all'anno 2020 e all'anno 2021»*.

Al riguardo, in linea con quanto sopra illustrato, è sufficiente, in presenza e in attuazione di un contratto collettivo, che l'erogazione degli emolumenti arretrati avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello a cui gli emolumenti stessi si riferiscono per l'applicazione della tassazione separata e, come chiarito dalla citata risoluzione n. 43/E del 2004, 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.

Ciò posto, con riferimento agli emolumenti di cui al punto 1, dall'analisi del CCNI per il personale delle AREE A, B e C emerge che sono dovuti:

1. *"Compensi per lo svolgimento di particolari compiti e funzioni"*;
2. *"Indennità Posizioni Organizzative"*;
3. *"Retribuzione Accessoria"*.

Con riferimento ai compensi relativi allo svolgimento di particolari compiti e funzioni e le indennità di Posizioni Organizzative che sono riconosciuti una *tantum* o su base mensile, relativi agli anni 2020 e 2021, si ritiene che gli stessi siano da assoggettare a tassazione separata, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Tuir, dal momento che saranno corrisposti in un periodo d'imposta successivo (2022) rispetto a quello di maturazione (2020 e 2021), in esecuzione del contratto collettivo nazionale integrativo sottoscritto il 25 ottobre 2021, ovvero per una causa giuridica sopravvenuta.

Con riferimento alle somme dovute a titolo *"Retribuzione accessoria"* l'articolo 7 del CCNI prevede che *«1. La quota di retribuzione accessoria correlata alla performance, collettiva e individuale, è costituita dalle seguenti componenti: incentivazione ordinaria (c.d. produttività efficace), incentivazione speciale (collegata*

a Progetti Speciali), Trattamento economico di professionalità (TEP) e Trattamento economico di performance individuale.

2. *L'erogazione della incentivazione ordinaria e dell'incentivazione speciale è collegata al raggiungimento di obiettivi di performance organizzativa.*

3. *A decorrere dal 1° gennaio 2021, il Trattamento economico di performance individuale è erogato a tutto il personale in base al nuovo sistema di misurazione e valutazione di performance individuale, previsto dal vigente SMVP adottato con Deliberazione del CdA n. 30 del 24/03/2021».*

Per quanto riguarda la corresponsione dell'incentivazione ordinaria (c.d. " *produttività efficace*") il paragrafo 8 dell'articolo 8 prevede che *«In relazione agli obiettivi di performance organizzativa di produttività-efficace (incentivo ordinario) fissati per gli anni 2020 e 2021, con cadenza trimestrale saranno effettuate le verifiche sul grado di raggiungimento degli stessi. In esito a dette verifiche e nel limite del 15% delle somme previste per l'incentivazione ordinaria, sarà corrisposto un pagamento pro quota del già menzionato incentivo per ciascuno dei quattro trimestri del piano budget, rispettivamente nei mesi di maggio, agosto e novembre dell'anno in corso e marzo dell'anno successivo».*

In relazione agli incentivi speciali il paragrafo 10 del predetto articolo 8 prevede che *«Un'anticipazione di incentivi speciali è erogata mensilmente nella misura massima di Euro 110,00, sulla base dell'andamento della performance organizzativa, come scaturente dalla media dei parametri consuntivi di performance organizzativa nazionale, attribuiti nei due anni precedenti».*

Il successivo paragrafo 11 prevede che *«L'erogazione dei saldi di performance organizzativa per l'incentivazione ordinaria e speciale sarà commisurata ai risultati ed alle valutazioni di performance definitivi sull'intero anno di riferimento e sarà corrisposta nel mese successivo alla validazione da parte dell'Organismo Indipendente di Valutazione della Relazione Annuale sulla performance e a seguito della prescritta certificazione del presente CCNI».*

L'articolo 9 prevede, inoltre, che «*Il Trattamento economico di professionalità (TEP), legato alla valutazione (...) del vigente Sistema di misurazione e valutazione della performance, adottato con Deliberazione del CdA n. 30 del 24/03/2021, è corrisposto al personale con rapporto di lavoro a tempo indeterminato secondo principi di corrispettività e rendimento in applicazione dell'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 165/2001*».

Infine, in base all'articolo 10, «*Il Trattamento economico di performance individuale è legato alla valutazione individuale di performance, misurata secondo il SMVP adottato dall'Istituto ed è frutto del concorso ponderato delle valutazioni (A) dei risultati della struttura organizzativa di appartenenza, (B) del contributo individuale agli obiettivi di struttura e (C) delle abilità individuali*».

Le suddette somme, costituenti "*compensi incentivanti la produttività*" (ad eccezione degli acconti, di cui si dirà nella risposta al punto 2) si ritiene che la tassazione separata possa applicarsi solo alle retribuzioni accessorie relative all'anno 2020, essendo il contratto sottoscritto in data 25 ottobre 2021 (anno successivo a quello di maturazione).

Con riferimento, invece, alle retribuzioni accessorie del 2021, come sopra illustrato, la sottoscrizione del contratto nel medesimo anno di riferimento non può costituire una causa giuridica "*sopravvenuta*" che comporta la tassazione separata. Dette retribuzioni accessorie, infatti, sono dovute in base alle previsioni contrattuali, a seguito della valutazione dei risultati nell'ambito del sistema di misurazione e valutazione della *performance* adottato, che comporta, di conseguenza, l'erogazione nel periodo d'imposta successivo, con

assoggettamento a tassazione nella misura ordinaria.

Con riferimento al punto 2), riguardante l'erogazione a marzo del 2022 dell'acconto dei premi incentivanti o retribuzioni di risultato relativi all'ultimo trimestre dell'anno precedente, l'*Istante* afferma che «*tale compenso viene erogato in acconto anche in mancanza della sottoscrizione del CCNI dell'anno di riferimento, in*

quanto si considera "ultrattiva" la norma del più recente CCNI sottoscritto in via definitiva».

Al riguardo, si rileva che dall'esame dei CCNI delle diverse categorie di personale (Aree A, B e C, Dirigenti, Professionisti e Medici) risulta, che per i compensi incentivanti o retribuzione di risultato è erogato un pagamento *proquota* «*per ciascuno dei quattro trimestri del piano budget, rispettivamente nei mesi di maggio, agosto e novembre dell'anno in corso e marzo dell'anno successivo*».

L'erogazione del quarto acconto nel mese di marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, dunque, è previsto dallo stesso contratto collettivo e, come specificato dall'*Istante*, esso viene erogato in genere anche in mancanza della relativa sottoscrizione in virtù del contratto collettivo preesistente.

Pertanto, sulla base di quanto chiarito nei citati documenti di prassi non si ritiene che tale acconto rientri tra i redditi di cui all'articolo 17, comma 1, lettera b), del Tuir.

Con riferimento al punto 3) riguardante la corresponsione dei compensi professionale degli Avvocati dipendenti, l'articolo 3 (paragrafo 4) del regolamento adottato con Determinazione presidenziale n. 44 del 15 maggio 2015, che ha recepito il verbale d'intesa tra l'*Istante* e le organizzazioni sindacali del 23 dicembre 2014, prevede che il saldo della liquidazione delle competenze professionali poste a carico delle controparti nel mese di giugno dell'anno successivo, mentre l'articolo 4 (paragrafo 6) prevede che il saldo dell'erogazione dei compensi professionali a carico dell'Amministrazione avverrà nel mese di ottobre dell'anno successivo.

Pertanto, sulla base di quanto previsto dal citato Regolamento e dai chiarimenti forniti nei documenti di prassi, si ritiene che tali somme non possano rientrare tra i redditi di cui all'articolo 17, comma 1, lettera b), del Tuir.

Per completezza, si fa presente che in relazione al termine dei 120 giorni quale parametro oggettivo per la qualificazione del ritardo fisiologico, stabilito dalle sentenze della Corte di Cassazione richiamate dall'*Istante*, si evidenzia che tale parametro per valutare la fisiologicità del "*ritardo*" non possa essere assunto come

criterio generale in quanto non espressamente previsto dal legislatore.

Infine, in merito alla soluzione interpretativa prospettata dall'*Istante*, in relazione all'ultimo quesito, si fa presente che l'articolo 10, comma 1, lettera *d-bis*), del Tuir, consente di dedurre dal reddito complessivo delle persone fisiche *«le somme restituite al soggetto erogatore, se assoggettate a tassazione in anni precedenti. L'ammontare, in tutto o in parte, non dedotto nel periodo d'imposta di restituzione può essere portato in deduzione dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi; in alternativa, il contribuente può chiedere il rimborso dell'imposta corrispondente all'importo non dedotto secondo modalità definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze»* del 5 aprile 2016.

Il successivo comma *2-bis* prevede che *«Le somme di cui alla lettera d-bis) del comma 1, se assoggettate a ritenuta, sono restituite al netto della ritenuta subita e non costituiscono oneri deducibili»*.

Con tale disposizione, il Legislatore ha disciplinato espressamente una modalità di restituzione delle somme già assoggettate a tassazione, che si aggiunge a quella già prevista (al "*lordo*" della ritenuta) dalla citata lettera *d-bis*), disponendo la restituzione al "*netto*" della ritenuta.

Ciò posto, in relazione alle somme corrisposte dall'*Istante* nel 2019, qualora ricorrano i presupposti per la tassazione separata anziché quella ordinaria, si ritiene che le somme erroneamente assoggettate a tassazione ordinaria in tale anno dall'*Istante* possano essere restituite al lordo delle ritenute operate e successivamente erogate nuovamente con applicazione del regime di tassazione separata.

Ai fini certificativi, nella CU che l'*Istante* dovrà rilasciare per il periodo d'imposta 2022, troverà evidenziazione la somma restituita, quale onere deducibile e, nell'apposita sezione della tassazione separata, la somma erogata relativa al 2018.

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.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)