

Risposta n. 49/2022

OGGETTO: Trattamento fiscale compensi erogati nell'anno successivo a quello di maturazione - articolo 17, comma 1, lettera b) Tuir

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

QUESITO

L'*Istante*, in qualità di sostituto d'imposta, eroga ai propri dipendenti il "*premio di risultato*", l'"*indennità di responsabilità*" e l'"*incremento di efficienza aziendale*", in base al Testo Unico consolidato delle norme concernenti il regolamento del personale e l'ordinamento delle carriere ..., adottato con delibera ... 2018, n. ... (di seguito TUC).

In particolare, il "*premio di risultato*", disciplinato dall'articolo 39, commi 17-22, del TUC, spetta al personale dipendente "in funzione del contributo apportato ai risultati conseguiti dall'unità di appartenenza". L'importo del "*premio di risultato*", nonché la ripartizione tra le diverse unità organizzative, sono stabiliti annualmente entro il 31 dicembre dell'anno di riferimento, con delibera dell'*Istante*, "*sentite le organizzazioni sindacali*". Al riguardo, l'*Istante* sottolinea che:

- il "*premio di risultato*" è a corresponsione necessariamente "*posticipata*" e che non "*sopravviene*" alcun accordo sindacale. Rappresenta, altresì, che la delibera dell'*Istante* interviene ai soli fini della quantificazione e della ripartizione annuale del "

premio di risultato", già previsto e dettagliatamente regolamentato nel TUC;

- l'"*indennità di responsabilità*", come stabilito dal comma 20 del citato articolo 39 del TUC, spetta al Vice Segretario Generale, ai Direttori Generali, ai Responsabili di direzioni e di unità organizzativa, in ragione del "*positivo riscontro del raggiungimento degli obiettivi assegnati, nella misura stabilita con delibera dell'..., sentite le organizzazioni sindacali*". A differenza del "*premio di risultato*", dove interviene ogni anno una delibera che ne fissa il *quantum* e la ripartizione, per l'"*indennità di responsabilità*", l'erogazione non presuppone necessariamente uno specifico provvedimento da parte dell'*Istante*, a meno che non intervenga una variazione degli importi inizialmente stabiliti.

Con riferimento all'"*incremento efficienza aziendale*", il comma 33 dell'articolo 39 del TUC, stabilisce che "*La somma da corrispondere al personale è conteggiata applicando il parametro percentuale concordato annualmente con le OO.SS. alla voce retributiva "stipendio annuo lordo" prevista in Banca d'Italia nella misura inclusa nel trattamento economico complessivo dei dipendenti dell'..., secondo le tabelle in vigore al primo gennaio dell'anno di riferimento del compenso e sulla base della posizione organico-retributiva ricoperta da ciascun dipendente alla medesima data*".

Inoltre, evidenzia che, in base al comma 42 "*la somma corrisposta a titolo di incremento di efficienza aziendale*" è:

- soggetta ad imposizione contributiva e fiscale ordinaria, se liquidata nello stesso anno a cui si riferisce;

- soggetta ad imposizione contributiva e fiscale con caratteristica di "*anno precedente*" se liquidata successivamente alla fine dell'anno di riferimento".

Con riferimento al termine per l'erogazione di tale somma, il comma 39 stabilisce che "*la liquidazione del compenso verrà effettuata, in unica soluzione, entro il terzo mese successivo a quello in cui la Banca d'Italia concorda con le OO.SS. la misura definitiva dell'incremento di efficienza aziendale da assegnare al proprio personale*".

L'*Istante*, inoltre, rileva che la definizione della "*misura definitiva dell'incremento di efficienza aziendale*" da parte della Banca d'Italia avviene attraverso il raffronto tra l'efficienza misurata nell'anno precedente all'esercizio in cui si stipula l'accordo e quello ancora precedente. Le tabelle stipendiali sulle quali effettuare il calcolo sono quelle "*in vigore al primo gennaio dell'anno di riferimento del compenso*", così come viene presa a riferimento "*la posizione organico - retributiva ricoperta da ciascun dipendente alla medesima data*".

Ciò posto, l'*Istante* chiede, ai fini della corretta tassazione delle predette somme erogate ai dipendenti, se possa applicarsi la tassazione separata ai sensi di quanto 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) o se invece esse siano assoggettabili alla tassazione ordinaria.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che alle somme in oggetto sia applicabile la tassazione ordinaria. In particolare, per quanto concerne il "*premio di risultato*" e l'"*indennità di responsabilità*", ad avviso dell'*Istante*, trattasi della "*fisiologica*" erogazione di emolumenti nell'esercizio successivo rispetto a quello di misurazione della *performance* a cui sono correlati.

Per quanto concerne, l'"*indennità di efficienza aziendale*", l'*Istante* ritiene che rappresenti una forma di compenso dell'anno in corso, in quanto spettante al personale secondo "*la posizione organico retributiva ricoperta da ciascun dipendente*" al primo gennaio dell'anno di riferimento del compenso e pertanto sia applicabile la tassazione ordinaria.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento alla tassazione del reddito di lavoro dipendente, l'articolo 51 del Tuir stabilisce che le somme e i valori percepiti dai lavoratori dipendenti sono imputati al periodo d'imposta in cui entrano nella disponibilità di questi ultimi, 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»*.

In altri termini, secondo la prassi in materia (cfr. circ. n. 23 del 1997, circ. n. 55/E del 2001, par. 5.1, risoluzione 43/E del 2004):

- 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 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;

- l'applicazione del regime di tassazione separata deve escludersi ogni qualvolta la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo 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 cause giuridiche di cui all'articolo 17, comma 1, lettera b), del Tuir, 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.

La citata prassi, dunque, trova applicazione in relazione a fattispecie in cui l'erogazione degli emolumenti al personale avvenga in "*ritardo*" successivamente all'anno di riferimento.

Nella fattispecie in esame - secondo quanto rappresentato dall'*Istante* - l'erogazione degli emolumenti al personale a titolo di "*premio di produttività*" e "*indennità di responsabilità*" sono corrisposte in base alle modalità stabilite dal TUC.

In particolare, secondo quanto previsto dal comma 20 dell'articolo 39 "*Entro il 31 dicembre dell'anno di riferimento, l'... determina con propria delibera, sentite le organizzazioni sindacali, l'importo complessivo destinato al premio di risultato dell'anno precedente, nonché la ripartizione dell'importo complessivo tra le diverse unità organizzative*". Pertanto, le somme in oggetto sono "*fisiologicamente*" corrisposte nell'anno successivo rispetto a quello di maturazione e, conseguentemente, sono da assoggettarsi, per la natura stessa degli emolumenti, a tassazione ordinaria.

Le somme riconosciute in relazione all'"*incremento di efficienza aziendale*", secondo quanto rappresentato dall'*Istante*, sono "*una forma di compenso dell'anno in*

corso, in quanto spettante al personale secondo "la posizione organico retributiva ricoperta da ciascun dipendente" al primo gennaio dell'anno di riferimento del compenso, la cui corresponsione potrebbe essere liquidata nello stesso anno a cui si riferisce oppure successivamente alla fine dell'anno di riferimento come previsto dal TUC.

Con riferimento al termine per l'erogazione di tale somma, il TUC stabilisce che *"la liquidazione del compenso verrà effettuata, in unica soluzione, entro il terzo mese successivo a quello in cui la Banca d'Italia concorda con le OO.SS. la misura definitiva dell'incremento di efficienza aziendale da assegnare al proprio personale"*.

Sulla base del riscontro alla richiesta di documentazione integrativa inviata dalla Scrivente, l'Istante ha prodotto l'"*Accordo per la definizione dell'incremento di efficienza aziendale della struttura funzionale-organizzativa dell'... per l'anno 2020 e modifiche alla disciplina in tema di lump sum*" sottoscritto con le organizzazioni sindacali in data 3 febbraio 2021, che per la definizione degli importi individuali da corrispondere ai dipendenti rinvia alle disposizioni degli articoli 39, 47 e 53 del TUC.

Al riguardo, si ritiene che anche in relazione a tale emolumento debba applicarsi la tassazione ordinaria, in quanto, la definizione degli importi individuali avviene sulla base delle disposizioni del TUC che già prevede che la corresponsione delle somme possa avvenire nell'anno successivo a quello di maturazione e, dunque, in tale ipotesi non sembra ravvisabile la circostanza del "*ritardo*", cui conseguirebbe eventualmente l'applicazione della tassazione separata.

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)