

Normativa e prassi

Tassazione separata, ok quando sopraggiunge contratto collettivo

22 Settembre 2022

Un istituto chiede se si applichi tale regime agli emolumenti corrisposti nell'anno successivo a quello di maturazione, in virtù di contratti collettivi integrativi



Con la **risposta n. 468** del 22 settembre 2022, l'Agenzia chiarisce che, indipendentemente dalla natura degli emolumenti e dalla complessità dell'iter di liquidazione, 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

determinare l'applicazione della tassazione separata.

Un istituto rappresenta che, nell'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 e, 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'ente rappresenta di non aver potuto erogare i compensi entro la fine del medesimo anno in considerazione della data di conclusione del contratto. Inoltre, non aveva 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.

I vigenti CCNI di tutte le categorie di personale (Aree A, B, e C, Dirigenti, Professionisti, Medici), continua l'istituto, 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'ente, detto 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.

Infine, l'istante fa presente che 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'istituto. Al riguardo, viene chiarito che l'erogazione dei compensi è normata con apposito regolamento, adottato in conformità con un verbale d'intesa tra l'ente istante e le organizzazioni sindacali, 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'ente, 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.

L'Agenzia premette che l'articolo 51, comma 1, primo periodo 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", 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) 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"*.

Ciò posto, la prassi dell'Agenzia (cfr. circolare nn. 23/1997 e 55/2001 e risoluzione n. 43/2004) dispone che le situazioni che possono in concreto assumere rilevanza ai fini della tassazione separata sono 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 - o corrispondono ad "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.

Nel caso in cui ricorra una delle descritte "cause giuridiche", per cui 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.

Ebbene, 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 è la stessa natura degli emolumenti che comporta, generalmente, l'erogazione nell'anno successivo (cfr. risoluzione n. 379/2002): quindi, 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 in esame, l'ente rappresenta che, diversamente dalle precedenti contrattazioni integrative, avvenute su base annuale, è stato stipulato nell'ottobre 2021, il contratto collettivo nazionale integrativo relativo agli anni 2020-2021 e, per effetto della stipula, l'ente 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.

Quindi, è sufficiente, in presenza ed 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 (*cf.* anche risoluzione 43/E/2004).

Ciò posto, 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, l'Agenzia ritiene che gli stessi siano da assoggettare a tassazione separata, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera b) Tuir, dal momento che saranno corrisposti in un periodo d'imposta successivo (2022) rispetto a quello di maturazione (2020 e 2021), in esecuzione del CCNI citato, quindi per una causa giuridica sopravvenuta.

Con riferimento, invece, alle somme dovute a titolo retribuzione accessoria, l'Agenzia osserva che essa è costituita dalle componenti dell'incentivazione ordinaria (c.d. produttività efficace), dell'incentivazione speciale (collegata a Progetti Speciali), del Trattamento economico di professionalità (TEP) e del Trattamento economico di performance individuale

Ebbene, essendo tali somme "compensi incentivanti la produttività" (ad eccezione degli acconti), l'Agenzia ritiene che la tassazione separata possa applicarsi solo alle retribuzioni accessorie relative all'anno 2020, essendo il contratto sottoscritto nell'ottobre 2021 (anno successivo a quello di maturazione).

Con riferimento, poi, alle retribuzioni accessorie del 2021, 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, invece, all'erogazione a marzo del 2022 dell'acconto dei premi incentivanti o retribuzioni di risultato relativi all'ultimo trimestre dell'anno precedente, l'Agenzia osserva 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 pro quota 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 viene erogato in genere anche in mancanza della relativa sottoscrizione in virtù del contratto collettivo preesistente.

Ebbene, sulla base di quanto chiarito nei citati documenti di prassi, l'Agenzia esclude che tale acconto rientri tra i redditi di cui all'articolo 17, comma 1, lettera b), del Tuir.

Con riferimento alla corresponsione dei compensi professionale degli Avvocati dipendenti, ugualmente l'Agenzia ritiene che tali somme non possano rientrare tra i redditi di cui all'articolo 17, comma 1, lettera b) Tuir, non vertendosi neanche in ipotesi di ritardo fisiologico, che non può assumersi come criterio generale, in quanto non espressamente previsto dal legislatore.

Infine, quanto all'ultimo quesito avanzato dall'ente, l'Agenzia osserva che l'articolo 10, comma 1, lettera d-bis) 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 Mef"* del 5 aprile 2016.

Il successivo comma 2-bis prevede, inoltre, 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"*.

In sostanza, 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.

Quindi, in relazione alle somme corrisposte dall'ente nel 2019, se ricorrano i presupposti per la tassazione separata anziché quella ordinaria, l'Agenzia ritiene che le somme erroneamente assoggettate a tassazione ordinaria in tale anno dall'istituto 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'ente 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.

di

Martino Verrengia

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/tassazione-separata-ok-quando-sopraggiunge-contratto-collettivo>