

COMUNE DI AREZZO  
PIAZZA DELLA LIBERTA 1  
52100 AREZZO (AR)

Direzione Regionale della Toscana  
Via della Fortezza n. 8  
Firenze

**OGGETTO: Interpello n. 954-1303/2017**  
**Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212**  
**COMUNE DI AREZZO**  
**Codice Fiscale 00176820512 Partita IVA 00176820512**  
**Istanza presentata il 10/08/2017**

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

Il Comune di Arezzo, in persona del Sindaco pro tempore, rappresenta di aver erogato, nell'anno 2017, ai propri dirigenti e al personale del comparto la retribuzione di risultato relativa agli anni 2014 e 2015. Inoltre, l'ente istante fa presente che nel medesimo anno ha corrisposto anche la retribuzione relativa alla valutazione delle performance dell'anno 2016.

Tali retribuzioni sono state tassate in modo ordinario, dal momento che il ritardo nel pagamento delle retribuzioni relative agli anni 2014 e 2015 non è stato considerato quale '*ritardo fisiologico*' (erogazione entro l'anno successivo), ma dovuto a ritardi nell'iter della contrattazione integrativa non imputabile direttamente all'ente.

Considerato che la stipula del Contratto Decentrato integrativo, documento che dà titolo al pagamento delle somme relative alla produttività e al risultato, ha subito ritardo, l'Amministrazione non ha potuto erogare le somme per le seguenti motivazioni:

Anno 2014: Durante il processo di stipula del Contratto Integrativo Decentrato, per la parte relativa alla distribuzione della quota del premio di eccellenza, si è reso necessario richiedere chiarimenti all'ARAN, in quanto la novità e la complessità della materia aveva rilevato dubbi sulla sua applicazione. Pertanto la trattativa è ripresa e si è conclusa nell'anno 2017 solo dopo aver ricevuto il parere dell'ARAN nel mese di settembre 2016.

Anno 2015: Nel corso dell'anno 2015, a seguito dell'insediamento della nuova Amministrazione Comunale, è stata modificata la struttura organizzativa dell'Ente con il conseguente cambio delle figure dirigenziali, del segretario comunale e della composizione della Delegazione Trattante di parte pubblica che ha il compito di stipulare il Contratto Integrativo Decentrato.

Nello stesso anno l'Amministrazione ha altresì disposto una verifica dei Fondi del salario accessorio richiedendo un parere alla Corte dei Conti per gli anni dal 2007 al 2014. Tali situazioni oggettive hanno determinato un ritardo oltre il termine fisiologico di un anno nella quantificazione delle somme destinabili a produttività e risultato.

Ciò rappresentato, l'istante chiede se alle retribuzioni di risultato relative agli anni 2014 e 2015 possa essere applicata la tassazione separata.

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

Il Comune di Arezzo ritiene di dover applicare alle retribuzioni di risultato e di produttività dei dipendenti e dirigenti, relative agli anni 2014-2015, il regime di tassazione separata procedendo a conguagliare quanto già erogato nell'anno 2017 e

assoggettato a tassazione ordinaria.

A conforto di tale conclusione, l'interpellante menziona la risposta fornita dalla Direzione Regionale della Sardegna, in risposta ad istanza di interpello presentata dal Comune di Cagliari avente ad oggetto la medesima problematica, laddove si asserisce che "qualora il ritardo nella corresponsione delle somme in questione dovesse rientrare nell'arco temporale "fisiologico" di un anno, le indennità dovranno essere tassate con il regime ordinario."

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

L'art. 17, comma 1, lett. b), del TUIR, prevede che, nell'ipotesi di *"emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente"*, l'imposta si applichi separatamente dagli altri redditi posseduti nello stesso periodo di imposta.

Per *"emolumenti arretrati"*, come già specificato con circolare n. 1 del 15 dicembre 1973, *"devono intendersi tutte quelle somme che per effetto di leggi, contratti, sentenze, promozioni, cambiamenti di qualifica o di altro titolo similare, sono corrisposte per anni precedenti a quello in cui vengono percepiti"*.

Il citato art. 17, comma 1, lett. b), del TUIR, indica le condizioni in presenza delle quali i redditi di lavoro dipendente, tardivamente corrisposti, possono fruire del particolare regime della tassazione separata. Ciò al fine di evitare che, nei casi di redditi percepiti, per cause indipendenti dalla volontà delle parti, con ritardo rispetto alla loro maturazione, il sistema della progressività delle aliquote determini un pregiudizio per il contribuente, con una lesione del principio di capacità contributiva.

Ai sensi della citata norma 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"*. L'Amministrazione Finanziaria, con circolare n. 23/E del 1997, ha precisato che le

situazioni che possono in concreto assumere rilevanza sono di due tipi:

1. quelle di carattere giuridico, che consistono nel sopraggiungere di norme legislative, di sentenze o di provvedimenti 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;

2. 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. Al riguardo, è stato chiarito che l'applicazione del 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.

In presenza e in attuazione di contratto collettivo, che disciplini l'erogazione di emolumenti relativi ad anni precedenti, risultano quindi realizzate le condizioni per l'applicazione della tassazione separata, a prescindere dalla valutazione del carattere fisiologico o meno del ritardo nell'erogazione.

Per quanto riguarda il caso in esame, si rileva che le retribuzioni di risultato, relative agli anni 2014 e 2015, sono state erogate in un periodo d'imposta successivo rispetto a quello di competenza in ragione del ritardo nella stipula del Contratto Integrativo Decentrato, causa per la quale, come detto, non deve essere effettuata alcuna indagine per valutare se il ritardo nella corresponsione degli emolumenti arretrati possa o meno essere considerato fisiologico.

Ne consegue che il Comune di Arezzo nell'ambito delle operazioni di conguaglio delle retribuzioni relative al periodo d'imposta 2017, dovrà tener conto che le retribuzioni di risultato 2014 e 2015 devono essere assoggettate a tassazione separata ai sensi dell'art. 17, co. 1, lett. b), del TUIR.

Per completezza, si fa presente che con riferimento alle "oggettive situazioni di fatto", che giustificano l'applicazione della tassazione separata va sempre effettuata

una indagine delle circostanze che hanno determinato il ritardo nell'erogazione degli emolumenti, fra le quali non può essere ricompresa la complessità dell'iter burocratico. Infatti, in presenza di procedure complesse per la liquidazione di compensi, il ritardo può essere ritenuto fisiologico nella misura in cui i tempi di erogazione risultino conformi a quelli connessi ad analoghe procedure utilizzate ordinariamente da altri sostituti d'imposta (cfr. risoluzione n. 377/E del 2008). In particolare, per le *"altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti"*, menzionate dall'art. 17, comma 1, lett. b), del TUIR, la risoluzione n. 90/E del 22 giugno 2000 ha chiarito che queste, se hanno determinato un ritardo rispetto ai tempi giuridici e tecnici ordinariamente occorrenti per l'erogazione degli emolumenti, legittimano l'applicazione della tassazione separata purché tale ritardo non sia riconducibile alla volontà delle parti nel senso di una "scelta" del momento di pagamento con finalità elusiva.

Nell'ambito di tali ritardi dovuti a situazioni di fatto, l'ente istante richiama l'attenzione sull'ipotesi in cui i premi di risultato siano corrisposti oltre il ritardo fisiologico che ritiene sia quello contenuto entro un anno. Fa presente, inoltre, che in alcuni casi può aversi l'erogazione di più annualità in un medesimo periodo d'imposta.

Al riguardo, la scrivente ribadisce che anche il ritardo nell'erogazione superiore ad un anno può essere considerato fisiologico, a seconda delle procedure di liquidazione ordinariamente adottate.

Si ritiene, a titolo di esempio, che possa ritenersi fisiologico il rinvio della erogazione del premio di risultato, e non si giustifichi pertanto l'applicazione della tassazione separata, qualora il premio sia corrisposto in periodi d'imposta successivi a quello di maturazione con una tempistica costante, che come detto non necessariamente deve essere circoscritta al primo anno successivo a quello di riferimento.

Si pensi ad una pubblica amministrazione che, dovendo rispettare 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.

Per contro, qualora nel medesimo periodo d'imposta siano erogati eccezionalmente emolumenti arretrati relativi a più anni, in quanto ad esempio la semplificazione delle procedure ha comportato una accelerazione dei pagamenti, si può assumere che il maggior ritardo nella erogazione delle somme relative agli anni più risalenti sia dovuto a cause non fisiologiche, tali da giustificare l'assoggettamento delle stesse a tassazione separata.

Tale conclusione è in linea con la ratio posta alla base della tassazione separata, tesa ad evitare che, nei casi di redditi riferiti a più annualità e percepiti in ritardo per cause indipendenti dalla volontà delle parti, il sistema di progressività delle aliquote determini un pregiudizio per il contribuente il quale, per vicende a lui non imputabili che disattendono la periodicità dei pagamenti, dovrebbe sopportare una tassazione eccessivamente gravosa.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale della Toscana, viene resa dalla scrivente sulla base di quanto previsto al paragrafo 2.8 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 4 gennaio 2016.

**IL DIRETTORE CENTRALE AGGIUNTO**

**Giovanni Spalletta**

**(firmato digitalmente)**