

**Risposta n. 14/2025**

***OGGETTO: Emolumenti corrisposti nell'anno successivo a quello di riferimento, nei tempi ordinariamente previsti per l'erogazione – Inapplicabilità del regime della tassazione separata di cui all'articolo 17, comma 1, lettera b), del Tuir***

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

**QUESITO**

L'Ente pubblico istante (di seguito, "Ente" o "Istante") rappresenta di aver sottoscritto, in data gg/mm/aa, un Accordo negoziale con le Organizzazioni Sindacali rappresentative del proprio personale in materia di adeguamento all'indice previsionale dei prezzi al consumo armonizzato in ambito europeo per l'Italia (di seguito, IPCA) per l'anno 2023 dello stipendio, delle indennità e dei compensi speciali, stabiliti in cifra fissa, erogati al personale.

L'*Istante* fa presente che il predetto Accordo negoziale, nel rispetto di quanto previsto dal decreto legge gg/mm/aa, n. xy, convertito con modificazioni dalla legge gg/

mm/aa, n. yz, istitutiva dell'Ente, *«è stato, poi, approvato con delibera del [...] e tale delibera è stata trasmessa alla Presidenza del Consiglio dei Ministri per il prescritto visto di esecutività e, quindi, resa esecutiva con D.P.C.M. del [...].*

*Per evidenti ragioni di carattere tecnico-operativo l'erogazione degli arretrati spettanti a titolo di differenze retributive maturate dal 1° gennaio 2023 non è potuta avvenire che nel successivo anno d'imposta, in occasione della corresponsione delle competenze del mese di febbraio 2024».*

L'Istante, in sede di erogazione delle suddette competenze arretrate, ha applicato il regime della tassazione ordinaria.

Un'Organizzazione Sindacale ha contestato, tuttavia, l'applicazione del predetto regime, ritenendo applicabile il regime della tassazione separata di cui all'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).

L'Organizzazione Sindacale, a supporto del proprio orientamento, ha richiamato la risoluzione 16 marzo 2004, n. 43/E, e le risposte pubblicate il 10 giugno 2020, n. 177/E, e 22 settembre 2022, n. 468/E, con le quali sarebbe stato chiarito che *«laddove la corresponsione dipenda dall'applicazione di un accordo negoziale, le somme erogate non concorrono alla tassazione progressiva ma sono assoggettate a tassazione separata, alla sola condizione che l'erogazione degli emolumenti avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello a cui gli emolumenti stessi si riferiscono e che tale ritardo non dipenda dalla volontà delle parti».*

L'Istante, in riscontro alla richiesta di documentazione integrativa, ha precisato che *«l'indice ISTAT utilizzato ai fini della determinazione delle somme spettanti a titolo*

*di differenze retributive maturate dal 1° gennaio 2023 è l'Indice previsionale per l'anno 2023 dei prezzi al consumo armonizzato in ambito europeo per l'Italia (IPCA) depurato dalla dinamica dei prezzi dei beni energetici importati, pubblicato il 7 giugno 2023» e ha allegato copia dell'Accordo negoziale sottoscritto con le Organizzazioni Sindacali, della relativa delibera di approvazione e del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del gg/mm/aa che ha reso esecutiva la predetta delibera.*

*Nell'Accordo negoziale, si premette che «in data [...] la [...] e le Organizzazioni sindacali rappresentative del personale dello stesso Istituto hanno sottoscritto Accordi, approvati da Consiglio Superiore della [...] il [...], in materia di adeguamenti economici all'IPCA (indice previsionale dei prezzi al consumo armonizzato in ambito europeo) depurato della dinamica dei prezzi dei beni energetici importati nell'anno 2023» e si considera che:*

*«ai sensi dell'art. 2, comma 3, sub art. 1, della legge [...], e successive modificazioni e integrazioni, "il trattamento giuridico ed economico del personale e l'ordinamento delle carriere sono stabiliti (...) in base ai criteri fissati dal contratto collettivo del lavoro in vigore per la [...]»;*

*«ai sensi del Regolamento del personale [...], a seguito di modificazioni del trattamento giuridico ed economico del personale della [...] si provvede ai corrispondenti adeguamenti, in quanto applicabili»;*

*«quindi, si rende necessario provvedere al recepimento [...] di quanto contrattualmente definito, in materia di adeguamenti degli importi delle tabelle vigenti all'1.1.2023 relative allo stipendio nonché alle indennità e agli speciali compensi*

*stabiliti in cifra fissa, per il personale della [...] con la sottoscrizione dei citati accordi del [...]».*

Ciò posto, nel suddetto Accordo negoziale *«Le parti, al pari di quanto previsto per il personale della [...] dagli Accordi del[...], convengono che gli importi delle tabelle vigenti all'1.1.2023 relative allo stipendio nonché alle indennità e agli speciali compensi stabiliti in cifra fissa, sono adeguati, con pari decorrenza, nella misura del 6,6%, pari all'indice previsionale per l'anno 2023 dei prezzi al consumo armonizzato in ambito europeo per l'Italia (IPCA)»* e che *«L'Amministrazione provvederà ad applicare le nuove tabelle economiche, nonché a corrispondere i relativi arretrati entro il terzo mese successivo alla data nella quale la delibera della Commissione approvativa del presente Accordo diventerà esecutiva ai sensi di legge».*

Nel D.P.C.M. del gg/mm/aa, di approvazione della delibera adottata dall'*Istante*, è fatto presente, inoltre, che ai sensi dell'articolo (...) del decreto legge n. xy del aaaa, convertito con modificazioni dalla legge n. yz del aaaa, i regolamenti e le norme deliberate dall'*Istante* *«sono sottoposti al Presidente del Consiglio dei ministri, il quale, sentito il Ministro del tesoro, ne verifica la legittimità in relazione alle norme del presente decreto, e successive modificazioni e integrazioni, e li rende esecutivi, con proprio decreto, entro il termine di venti giorni dal ricevimento, ove non intenda formulare, entro il termine suddetto, proprie eventuali osservazioni».*

Rappresentato quanto sopra, *Istante* chiede di sapere se alle somme in esame, erogate in un anno successivo a quello di stipula dell'Accordo negoziale in forza del quale sono dovute, debba essere applicato il regime della tassazione ordinaria o quello della tassazione separata.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Ente ritiene corretto applicare il regime della tassazione ordinaria.

L'Istante, alla luce dei documenti di prassi richiamati dall'Organizzazione Sindacale, ritiene, infatti, che il regime di tassazione separata di cui all'articolo 17, comma 1, lettera b), del Tuir «*debba essere applicato ogni qualvolta la procedura di definizione dell'accordo negoziale si concluda oltre l'anno di maturazione del compenso riconosciuto dall'accordo stesso, non solo nel caso in cui la delibera di approvazione dell'Accordo negoziale sia stata adottata nell'anno successivo, ma anche in quello in cui la stessa, benché adottata nello stesso anno, sia divenuta esecutiva nell'anno successivo*».

Diversamente, l'Istante ritiene che il regime della tassazione separata non possa trovare applicazione «*nel caso in cui (come accaduto con l'Accordo del gg/mm/aa) la procedura di definizione dell'accordo negoziale sia terminata - mediante apposizione del visto di esecutività della Presidenza del Consiglio dei Ministri - entro l'anno di maturazione del compenso riconosciuto dall'accordo stesso. La causa giuridica, infatti, ha in questo caso compiutamente esplicato i suoi effetti nell'ambito del medesimo anno d'imposta (il 2023, per l'appunto) e pertanto non può considerarsi sopravvenuta, mentre la corresponsione dell'emolumento ha avuto luogo l'anno successivo per cause fisiologiche dovute alla necessità di esperire - con i dovuti tempi tecnici - la procedura amministrativa di liquidazione del compenso*».

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

Il primo periodo del comma 1 dell'articolo 51 del 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), del Tuir prevede l'applicazione della tassazione separata nel caso di erogazione di *«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'art. 50 e al comma 2 dell'art. 49»*.

Con circolare 5 febbraio 1997, n. 23/E, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che 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 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;
- 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.

La medesima circolare afferma che l'applicazione del regime di tassazione separata deve escludersi ogni qualvolta la corresponsione degli emolumenti in un periodo

d'imposta successivo deve considerarsi fisiologica rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi (*cf.* circolare 14 giugno 2001, n. 55/E, paragrafo 5.1, risoluzioni 22 giugno 2000, n. 90 e 3 dicembre 2002, n. 379/E).

La risoluzione 16 marzo 2004, n. 43/E, citata dall'*Istante*, ha chiarito che qualora ricorra una delle cause giuridiche di cui all'articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Tuir, non deve essere effettuata alcuna indagine in ordine al ritardo nella corresponsione per valutare se il ritardo può o meno essere considerato fisiologico rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi e che, pertanto, nel caso del contratto collettivo, di norme o atti amministrativi dai quali derivano emolumenti riferibili ad anni precedenti rispetto a quello di percezione, le somme erogate concorrono alla tassazione separata (*cf.* risposte pubblicate il 10 giugno 2020, n. 177, e il 22 settembre 2022, n. 468).

Nella risoluzione 9 ottobre 2008, n. 377/E, è stato chiarito che il ritardo nelle erogazioni dovuto al complesso *iter* burocratico, sebbene non sia dovuto ad una volontà negoziale delle parti, non può essere ricompreso tra le oggettive situazioni di fatto che giustificano l'applicazione della tassazione separata. In presenza, infatti, 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 ordinariamente connessi ad analoghe procedure utilizzate dagli altri sostituti d'imposta rientranti nella prassi comune.

La risoluzione 13 dicembre 2017, n. 151/E, ha precisato, inoltre, che il ritardo può essere considerato fisiologico anche se l'erogazione della retribuzione non avviene nell'annualità successiva a quella di maturazione ma in quelle ancora successive, in considerazione delle procedure di liquidazione ordinariamente adottate

e che, ad esempio, non si giustifica l'applicazione della tassazione separata 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.

Rappresentato quanto sopra, in relazione al caso in esame, concernente i compensi attribuiti ai dipendenti a titolo di adeguamento dello stipendio, delle indennità e dei compensi speciali all'indice IPCA per l'anno 2023, pubblicato il 7 giugno del medesimo anno, occorre rilevare che l'Accordo negoziale è stato stipulato in data gg/mm/aa, per recepire gli Accordi negoziali di (...) sottoscritti solo in data gg/mm/aa ed approvati dal Consiglio Superiore della medesima (...) il gg/mm/aa.

Come riportato anche nell'Accordo negoziale, in base all'articolo (...) del decreto legge n. xy del aaaa, convertito, con modificazioni, dalla legge n. yz del aaaa, *«il trattamento giuridico ed economico del personale e l'ordinamento delle carriere sono stabiliti (...) in base ai criteri fissati dal contratto collettivo del lavoro in vigore per la [...], tenuto conto delle specifiche esigenze funzionali ed organizzative del[ndr Istante]»*.

Nel medesimo Accordo è, quindi, stabilito che a seguito degli Accordi stipulati da (...), *«si rende necessario provvedere al recepimento [...] di quanto contrattualmente definito, in materia di adeguamenti degli importi delle tabelle vigenti all'1.1.2023 relative allo stipendio nonché alle indennità e agli speciali compensi stabiliti in cifra fissa, per il personale [...] con la sottoscrizione dei citati accordi del [...]»*, stabilendo, inoltre, che *«L'Amministrazione provvederà ad applicare le nuove tabelle economiche,*



*nonché a corrispondere i relativi arretrati entro il terzo mese successivo alla data nella quale la delibera della Commissione approvativa del presente Accordo diventerà esecutiva ai sensi di legge».*

Dal D.P.C.M. allegato risulta che, in base alle disposizioni contenute nell'articolo (...) del decreto legge n. xy del aaaa, il Presidente del Consiglio dei Ministri, una volta acquisito il parere del Ministro dell'economia e delle finanze, pervenuto in data gg/mm/aa, ha approvato detta delibera in data gg/mm/aa.

*L'Istante*, nel rispetto di quanto convenuto nell'Accordo, ha quindi provveduto ad erogare i compensi in esame entro il terzo mese successivo alla data di esecuzione della delibera della Commissione (l'erogazione dei compensi è avvenuta, infatti, in occasione della corresponsione delle competenze del mese di febbraio 2024).

Alla luce di quanto riportato sopra, risulta evidente che *l'Istante* è tenuto a definire i compensi da attribuire ai dipendenti a titolo di adeguamento dello stipendio, delle indennità e dei compensi speciali all'indice IPCA, recependo gli accordi negoziali stipulati da (...) e che, nel caso specifico, la procedura di definizione dell'accordo negoziale per l'erogazione delle somme spettanti a titolo di differenze retributive maturate dal 1° gennaio 2023 si è conclusa nell'anno di riferimento e le somme sono state corrisposte nei tempi ordinariamente previsti dall'Accordo stesso per l'espletamento della procedura di liquidazione.

Sulla base di quanto esposto, si ritiene che gli emolumenti in esame, maturati nel 2023 ed erogati con le competenze di febbraio 2024, non possano considerarsi arretrati ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Tuir e debbano essere assoggettati a tassazione ordinaria.

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 AD INTERIM  
(firmato digitalmente)**

Lavorofacile