

COMUNE DI CAGLIARI  
VIA ROMA 145  
09124 CAGLIARI (CA)

**OGGETTO: Interpello n. 921-50/2017**  
**Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212**  
**COMUNE DI**  
**Cagliari**  
**Istanza presentata il 08/05/2017**

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

### QUESITO

Il Comune di Cagliari propone interpello, ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, ritenendo che sussistano obiettive condizioni di incertezza sulla normativa applicabile al seguente caso concreto relativo al corretto trattamento fiscale della retribuzione di risultato relativa ad annualità precedenti.

L'ente istante rappresenta che, da diversi anni, con riferimento al personale dirigente, l'iter della valutazione si è notevolmente allungato e, quindi, la retribuzione di risultato viene corrisposta due (a volte tre) anni dopo rispetto a quello di riferimento, andando così oltre il cosiddetto ritardo fisiologico di un anno. Inoltre, potrebbe accadere che, nello stesso esercizio, vengano corrisposte due indennità di risultato riferite ad annualità diverse.

L'argomento è stato oggetto di alcune risoluzioni dalle quali si evince che la

retribuzione di risultato corrisposta l'anno successivo rispetto all'esercizio al quale i compensi premiali si riferiscono deve essere assoggettata a tassazione ordinaria in quanto si tratta di compensi che, fisiologicamente, possono essere corrisposti solo al termine dell'intero periodo oggetto di valutazione e dell'iter valutativo stesso.

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

Il Comune istante ritiene corretta l'applicazione della tassazione separata, tanto più quando, nel corso dello stesso anno, venissero corrisposte più indennità di risultato relative ad esercizi diversi, in quanto la ratio della norma sulla tassazione separata mira soprattutto a tutelare il contribuente al quale non dovrebbe essere imputata la responsabilità di un tardivo pagamento.

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

L'art. 17, c. 1, lett. b), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 prevede l'applicabilità del regime della tassazione separata agli *"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"*.

Come precisato dalla circolare esplicativa 23/E del 5 febbraio 1997, le situazioni che possono in concreto assumere rilevanza, agli effetti della tassazione separata, 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 (ad esempio, nel caso di sospensione totale del pagamento delle retribuzioni per cause non imputabili alla preordinata volontà del datore di lavoro e dei dipendenti, ma ad una reale ed accertata situazione di grave dissesto finanziario).

Inoltre, la medesima circolare n. 23/E/2007 ha chiarito che il regime di tassazione separata deve escludersi ogni qualvolta la corresponsione degli emolumenti in un periodo di imposta successivo deve considerarsi fisiologica rispetto ai tempi tecnici occorrenti per l'erogazione degli emolumenti stessi.

Con la risoluzione n. 43 del 16 marzo 2004, l'Agenzia delle Entrate ha puntualizzato che, in presenza di una delle cause giuridiche richiamate dall'art. 17, comma 1, lett. b), del TUIR, non deve essere effettuata alcuna indagine per valutare se il ritardo può essere ritenuto fisiologico o meno rispetto ai "tempi tecnici" necessari per l'erogazione dei contributi, a differenza, invece, di quanto occorre fare nel caso in cui ricorrano circostanze di fatto.

Tanto premesso, il CCCNL AREA DIRIGENZA del 23/12/1999 prevede all'art. 29, comma 1 che *"gli enti definiscono i criteri per la determinazione e per l'erogazione annuale della retribuzione di risultato"*. Il medesimo contratto, all'art. 14, comma 3, in tema di verifica e valutazione dei dirigenti, stabilisce che *"Gli enti adottano preventivamente i criteri generali che informano i sistemi di valutazione delle prestazioni e delle competenze organizzative dei dirigenti nonché dei relativi risultati di gestione. Tali criteri, prima della definitiva adozione sono oggetto di concertazione ai sensi dell'art. 8. I sistemi di valutazione sono comunicati ai dirigenti prima dell'inizio dei relativi periodi di riferimento."*

Ne consegue che i criteri generali di valutazione vengono stabiliti a seguito di un percorso decisionale che si conclude con un accordo tra le parti, il Comune e i propri dirigenti.

Quanto detto porta ad escludere che la tardività del pagamento della retribuzione

di risultato sia dovuta ad una delle ipotesi di carattere giuridico.

Per quanto concerne la possibilità di imputare il ritardo ad un'oggettiva situazione di fatto, si richiama in questa sede l'art. 28, comma 3, dello stesso CCNL, in tema di finanziamento della retribuzione di risultato, nel passaggio in cui si precisa che *"la percentuale indicata nel comma 1, si realizza, anche progressivamente, utilizzando le risorse già destinate dagli enti alla retribuzione di risultato nonché quelle integrative previste dall'art. 26 per la parte che eventualmente residua dopo il prioritario finanziamento della retribuzione di posizione di cui all'art. 27, commi 3 e 4"*, con la conseguenza che l'erogazione della retribuzione di risultato in periodi d'imposta successivi appare correlata anche ad un processo progressivo di verifica delle disponibilità finanziarie dando priorità alla retribuzione di posizione, ne discende che è previsto il rallentamento nella sua corresponsione senza che intervenga alcun oggettivo impedimento.

Appare inoltre opportuno ribadire quanto confermato dalle risoluzioni n. 379/E del 3 dicembre 2002 e n. 377/E del 9 ottobre 2008, secondo cui la tassazione separata non trova applicazione quando i compensi corrisposti siano correlati al raggiungimento di obiettivi predeterminati; ciò in quanto la valutazione di risultato può essere effettuata solo dopo la fine dell'anno, per cui gli emolumenti arretrati saranno erogati nel periodo d'imposta successivo, con la logica conseguenza che non possono essere trattati come arretrati.

Pertanto, il ritardo appare come condizione fisiologica dovuta alle caratteristiche dei compensi corrisposti (raggiungimento degli obiettivi, verifica delle disponibilità finanziarie, sottoscrizione dell'accordo).

Tanto premesso, in relazione alla fattispecie in esame, il Comune istante asserisce che la retribuzione di risultato viene corrisposta anche due o tre anni dopo l'anno di riferimento.

Pertanto, nel caso in esame, il ritardo supera l'arco temporale (un anno) che è considerato fisiologico data la natura delle somme corrisposte e porterebbe ad

escludere l'applicazione del regime di tassazione separata, alla luce della Risoluzione n. 377/E/2008. Nel caso di redditi percepiti con eccessivo ritardo rispetto alla loro maturazione, l'inclusione degli stessi nel periodo d'imposta del pagamento, con la conseguente applicazione del sistema della progressività delle aliquote, determinerebbe un pregiudizio per il contribuente percettore, con una lesione del principio della capacità contributiva, soprattutto qualora, come dichiarato dall'ente istante, nel corso dello stesso anno, venissero corrisposte più indennità di risultato relative a diverse annualità.

Pertanto, sulla base delle considerazioni effettuate, si ritiene che le retribuzioni di cui al presente quesito siano riconducibili tra gli *"emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti"*, cui si rende applicabile il disposto della lettera b) del comma 1 dell'art. 17 del TUIR (regime della tassazione separata).

Ovviamente, 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.

La normativa e la prassi citate nel presente documento sono consultabili al sito internet [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it) e sono, comunque, disponibili presso qualsiasi Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

**IL DIRETTORE REGIONALE**

**Rossella Rotondo**

**(firmato digitalmente)**