

Risposta n. 227/2024

OGGETTO: Incentivi corrisposti per attività svolte nei periodi di imposta antecedenti a quello di erogazione – regime di tassazione

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

QUESITO

L'Ente istante (di seguito "Ente istante" o "*Istante*") rappresenta di dover procedere al pagamento degli incentivi per funzioni tecniche previsti dall'articolo 113 del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 (Codice degli appalti pubblici, di seguito *Codice*), come modificato dall'articolo 76 del decreto legislativo 19 aprile 2017, n. 56 e dalla legge 14 giugno 2019, n. 55, ai dipendenti che hanno svolto le suddette funzioni tecniche in relazione alle procedure di affidamento ricadenti sotto il regime del *Codice*.

Il decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36 (Nuovo Codice dei Contratti Pubblici, di seguito *Nuovo Codice*) ha disposto, al secondo comma dell'articolo 226, che «*A decorrere dalla data in cui il codice acquista efficacia ai sensi dell'articolo 229, comma*

2, le disposizioni di cui al decreto legislativo n. 50 del 2016 continuano ad applicarsi esclusivamente ai procedimenti in corso».

Al riguardo, l'*Istante* rappresenta che il quesito riguarda la tassazione degli incentivi relativi ai «*procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del Nuovo Codice*».

Il citato articolo 113 del *Codice*, al comma 3, prevede che «*L'ottanta per cento delle risorse finanziarie del fondo costituito ai sensi del comma 2 è ripartito, per ciascuna opera o lavoro, servizio, fornitura con le modalità e i criteri previsti in sede di contrattazione decentrata integrativa del personale, sulla base di apposito regolamento adottato dalle amministrazioni secondo i rispettivi ordinamenti, tra il responsabile unico del procedimento e i soggetti che svolgono le funzioni tecniche indicate al comma 2 nonché tra i loro collaboratori*».

L'Ente istante fa presente di aver adottato il "*Regolamento per la costituzione e la ripartizione del fondo incentivante per le funzioni tecniche negli appalti di lavori, servizi e forniture, dell'Ente*" (di seguito *Regolamento*), previsto dal citato articolo 113 del *Codice*, a seguito di un complesso iter che si è concluso solo in data 29 aprile 2021 con l'adozione da parte del Consiglio del *Regolamento* stesso.

Come rappresentato dall'*Istante*, il Contratto collettivo integrativo che recepisce i criteri di ripartizione definiti dal *Regolamento* è stato invece sottoscritto tra le parti il 22 dicembre 2021.

L'*Istante* rappresenta che «*L'art. 12 del Regolamento prevede che la liquidazione dell'incentivo è disposta a conclusione dell'attività svolta e che, a tal fine, le prestazioni sono da considerarsi rese a completamento di ciascuna delle fasi indicate nelle lettere*

dalla a) alla h) della medesima disposizione regolamentare; l'erogazione degli incentivi è in ogni caso soggetta alla previa verifica delle specifiche attività svolte dal dipendente, verifica che non può che avvenire successivamente all'espletamento delle attività.

Successivamente all'approvazione del Regolamento da parte dell'organo di indirizzo politico dell'Istituto, sono state quindi emanate dalle strutture competenti le istruzioni operative per l'erogazione degli incentivi.

Le predette istruzioni operative prevedono un complesso iter procedurale che coinvolge i Centri di Responsabilità cui fanno capo le singole procedure di affidamento, i RUP, la Direzione per gli approvvigionamenti e la Direzione delle Risorse Umane.

Nel corso del 2023, in applicazione del Regolamento e delle procedure applicative sopra indicate, i Centri di Responsabilità hanno proceduto ad inoltrare le schede di verifica delle attività svolte dai dipendenti incaricati a vario titolo delle funzioni tecniche per il quale il Codice prevede l'erogazione degli incentivi, contestualmente procedendo a liquidare gli stessi per ciascuna delle fasi di attività svolte.

Le suddette attività, per alcune procedure, coprono un arco temporale che va dal 2019 al 2023; in tutti i casi la verifica delle attività svolte è stata effettuata successivamente alla conclusione del contratto, tra la fine del 2023 e i primi mesi del corrente anno».

Nella risposta alla richiesta di documentazione integrativa, l'Istante ha rappresentato che «-L'istituto non ha potuto erogare gli incentivi relativi alle funzioni tecniche svolte tra il 2016 e il 2020 in assenza del Regolamento interno previsto dal Codice dei contratti pubblici, che è stato adottato nell'aprile del 2021;

- Il contratto integrativo che recepisce i criteri del Regolamento interno è stato sottoscritto nel mese di dicembre 2021 e prima di tale data non sono stati sottoscritti altri contratti della specie;

- Con Nota circolare interna, recante le istruzioni operative per la erogazione degli incentivi, sono stati recepiti gli aggiornamenti normativi intervenuti successivamente; [...]

- Il Regolamento e il Contratto Integrativo del 2021, sono pertanto stati applicati retroattivamente alle procedure bandite negli anni compresi tra il 2016 e il 2021, in applicazione dell'aggiornamento normativo e della Nota applicativa più sopra richiamate; [...]

- Non sono stati sottoscritti ulteriori Contratti integrativi successivamente al 2021, per cui anche gli incentivi relativi alle funzioni tecniche svolte negli anni 2022 e 2023 soggiacciono alla medesima disciplina;

- Gli atti relativi alla verifica dell'espletamento delle funzioni tecniche che danno diritto all'incentivo da parte dei dipendenti interessati sono stati formalizzati per la gran parte solo a partire dal 2023, una volta definite le relative modalità;

- A seguito dell'acquisizione degli atti formali attestanti lo svolgimento dell'attività e della conseguente autorizzazione da parte dei Centri di Responsabilità competenti, l'Istituto sta procedendo alla liquidazione degli importi dovuti ai dipendenti che hanno svolto funzioni tecniche nel periodo che va dal 2016 al 2023;

- Per una sola delle procedure interessate sono stati erogati incentivi relativi alle funzioni svolte negli anni 2021, 2022 e 2023; gli incentivi sono stati erogati nel mese di dicembre 2023 e sono stati assoggettati al regime della tassazione corrente;

- *L'Istituto non ha ancora erogato incentivi per gli anni antecedenti il 2020;*
- *Gli incentivi relativi alle restanti procedure e relativi all'intero periodo considerato verranno liquidati nel corso del 2024 e del 2025».*

Ciò premesso, *l'Istante* chiede se gli incentivi liquidati in relazione alle singole fasi di attività inerenti alle procedure di affidamento svolte nei periodi di imposta antecedenti quello di erogazione debbano essere sottoposti al regime della tassazione separata o debbano concorrere alla tassazione ordinaria.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante prospetta due soluzioni interpretative.

In particolare, con la prima soluzione, *l'Istante* rappresenta che «*Laddove la verifica dell'attività svolta in relazione a ciascuna delle fasi di attività previste dalla procedura di affidamento venga effettuata di volta in volta ed entro termini ragionevoli (due anni), il regime fiscale da applicarsi agli incentivi in questione dovrebbe essere quello della tassazione corrente: è infatti nella stessa natura dell'incentivo che la relativa erogazione avvenga in termini successivi a quello di maturazione, dovendosi procedere alla verifica di quanto svolto da parte dei dipendenti incaricati delle funzioni tecniche rilevanti nel caso di specie, adempimento che non può che intervenire successivamente allo svolgimento dell'attività.*

Tuttavia, dal momento che questa Amministrazione sta procedendo con ritardo a dare applicazione al Regolamento e al relativo Contratto integrativo di recepimento, si dovrà applicare il regime della tassazione separata con riferimento agli incentivi maturati per le fasi dell'affidamento svolte nei due anni antecedenti quello di erogazione,

mentre per quelle concluse nei due anni immediatamente antecedenti, si dovrà applicare il regime della tassazione corrente: ancorché la liquidazione venga effettuata con un unico provvedimento».

Con la seconda soluzione, l'Istante rappresenta che «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 (cd. cause giuridiche), o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti (cd. situazioni di fatto).

Secondo quanto affermato da codesta Agenzia in ordine ad altri interpelli, "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; mentre la predetta indagine va sempre effettuata quando il ritardo è determinato da circostanze di fatto (cfr. risoluzioni 16 marzo 2004, n. 43/E e 13 dicembre 2017, n. 151/E)".

Dal momento che i criteri di erogazione degli incentivi tecnici sono oggetto di contrattazione collettiva integrativa, gli stessi dovranno essere assoggettati al regime della tassazione separata in tutti i casi in cui la relativa erogazione avvenga in periodi di imposta successivi a quello di erogazione».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 51 del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), comma 1, 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.

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»*.

Secondo la prassi in materia (cfr. circolare 5 febbraio 1997, n. 23, circolare 14 giugno 2001, n. 55/E, par. 5.1, risoluzione 16 marzo 2004, n. 43/E):

- 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" (*rectius* "ritardo") 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, causandone il "ritardo";

- l'applicazione del regime di tassazione separata deve escludersi ogniqualvolta la corresponsione degli emolumenti in un periodo d'imposta successivo a quello di

maturazione 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 descritte "*cause giuridiche*" di cui al richiamato articolo 17, 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.

Al riguardo, si evidenzia che il legislatore ha ricompreso tra le cause giuridiche che legittimano la tassazione separata il sopraggiungere del contratto collettivo.

Nel caso di specie, sulla base di quanto precisato nella risposta alla richiesta di documentazione integrativa, risulta che l'adozione del *Regolamento* è avvenuta a seguito di un complesso iter che si è concluso solo in data 29 aprile 2021 con l'adozione da parte del Consiglio del *Regolamento* stesso, mentre il contratto collettivo integrativo, che recepisce i criteri di ripartizione definiti dal citato *Regolamento*, è stato invece sottoscritto tra le parti il 22 dicembre 2021, mentre, come chiarito dall'*Istante* in sede di

produzione di documentazione integrativa, nessun contratto collettivo era stato adottato in data antecedente.

Il *Regolamento* (recepito dal contratto collettivo) prevede un iter procedurale complesso, in particolare l'articolo 12, intitolato "*Liquidazione dell'incentivo*", prevede che «1. L'erogazione degli incentivi in favore dei soggetti di cui all'articolo 3 del *Regolamento* è effettuata previa verifica delle specifiche attività svolte dal dipendente ai sensi di quanto stabilito dal successivo comma 2 del presente articolo. 2. Ai fini della liquidazione, il centro di responsabilità predispone una scheda di sintesi per ciascun dipendente addetto alle singole funzioni e contenente almeno: a) tipo di attività da svolgere; b) percentuale realizzata; c) tempi previsti e tempi effettivi; d) tempistica dell'invio dei risultati dell'attività svolta ai fini dell'attuazione delle fasi successive. Analoga attività viene svolta dalla Direzione centrale amministrazione e patrimonio per il personale che svolge attività di predisposizione e controllo delle procedure di gara. 3. La verifica dell'attività svolta dal R.U.P. è effettuata dal centro di responsabilità; la verifica dell'attività svolta dagli affidatari delle ulteriori funzioni di cui all'articolo 3 del presente *Regolamento* è effettuata dal centro di responsabilità, a fronte dell'istruttoria del Responsabile unico del procedimento (R.U.P.), anche sentita la struttura richiedente l'acquisizione. Per quanto riguarda la Direzione centrale amministrazione e patrimonio, con riferimento agli incaricati delle funzioni di predisposizione e controllo delle procedure di gara, provvede alla verifica il Direttore centrale. 4. La liquidazione dell'incentivo è effettuata dalla Direzione centrale amministrazione e patrimonio, previa comunicazione del centro di responsabilità con cui trasmette l'autorizzazione alla liquidazione stante le intervenute verifiche ai sensi del precedente comma 3, sulle attività

svolte. 5. L'incentivo viene corrisposto per le attività effettivamente svolte e quindi anche in caso di mancata realizzazione del lavoro o di mancata acquisizione del servizio o della fornitura, per cause non imputabili alle figure nominate, bensì esclusivamente per successive determinazioni dirigenziali che modificano il quadro esigenziale dell'Istituto.

6. La liquidazione dell'incentivo è disposta a conclusione dell'attività svolta. A tal fine, le prestazioni sono da considerarsi rese: a. per la programmazione della spesa per investimenti, con l'emanazione del relativo provvedimento; b. per la verifica dei progetti, con l'invio al RUP della relazione finale di verifica; c. per le procedure di gara, con la pubblicazione del provvedimento di efficacia dell'aggiudicazione; d. per l'esecuzione dei contratti in caso di forniture e servizi, con l'espletamento delle verifiche periodiche; e. per la direzione lavori, con l'emissione del certificato di ultimazione lavori; f. per il collaudo tecnico-amministrativo, con l'emissione del certificato di collaudo finale; g. per il collaudo statico, con l'emissione del certificato; h. per le verifiche di conformità, con l'emissione della certificazione di regolare esecuzione.

7. Nel caso di procedure la cui fase di esecuzione sia superiore all'annualità, è possibile liquidare degli acconti corrispondenti alle attività già effettuate e formalmente approvate, quando si prevedono sospensioni delle fasi esecutive per un periodo superiore a sei mesi, se le sospensioni non sono dovute a colpa dei dipendenti incaricati nella misura dell'80% della somma totale da corrispondere e al termine delle prestazioni per il restante 20% della somma totale da corrispondere.

8. Completata l'istruttoria e disposta la liquidazione, la Direzione centrale amministrazione e patrimonio trasmette al Servizio PBC e alla Direzione centrale delle risorse umane per i successivi adempimenti previsti dal Manuale di

Amministrazione Finanza e contabilità e per le verifiche di cui al successivo articolo 16 del presente Regolamento».

Pertanto, in relazione agli incentivi inerenti le attività svolte negli anni antecedenti il 2021, si ritiene che essi siano da assoggettare a tassazione separata ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera *b*) del Tuir, in quanto come più volte chiarito nei documenti di prassi, nel caso in cui l'erogazione degli emolumenti avvenga in un periodo di imposta successivo rispetto a quello in cui gli emolumenti si riferiscono, per effetto del sopraggiungere di una causa giuridica (in tal caso il contratto collettivo stipulato nel 2021), si realizzano le condizioni per l'applicazione della tassazione separata.

Per quanto concerne gli emolumenti relativi alle funzioni svolte dal 2021, ed erogati a partire da dicembre 2023, nel caso in cui il ritardo nell'erogazione sia fisiologico, essi sono da assoggettare a tassazione ordinaria. A tal riguardo la risoluzione del 13 dicembre 2017, n. 151/E, chiarisce che in presenza di procedure complesse per la liquidazione dei 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. ris. n. 377/E del 2008). Inoltre, la citata circolare, in relazione alle retribuzioni di risultato, rappresenta che non si giustifica l'applicazione della tassazione separata qualora tali retribuzioni siano corrisposte in periodi di imposta non immediatamente successivi a quello di maturazione ma con una tempistica costante.

Pertanto si ritiene che, qualora l'erogazione degli incentivi di funzione per le attività svolte dal 2021 avvenga in periodi di imposta non immediatamente successivi a quello di maturazione ma comunque in linea con la complessità dell'iter previsto dal

Regolamento e dal Contratto collettivo e con una tempistica costante, gli emolumenti in oggetto concorrono alla 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)**