



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 16 marzo 2004

Oggetto: Contratto collettivo nazionale di lavoro degli Autoferrotranvieri. Ipotesi di accordo firmato in data 20 dicembre 2003. Regime impositivo delle somme dovute ai dipendenti.

Con note dell'11 febbraio 2004, codeste associazioni hanno chiesto un parere della scrivente in ordine alla tassazione da applicare alle somme da erogarsi *una tantum* sulla base dell'ipotesi di accordo per il rinnovo del contratto collettivo nazionale degli Autoferrotranvieri, firmato il 20 dicembre 2003, per il biennio 2002 e 2003. In particolare, in base al menzionato accordo è stato previsto che:

- per il periodo 1° gennaio 2002 – 30 novembre 2003, viene riconosciuta la somma *una tantum* pari a euro 970,00 riferita al parametro 175 della vigente scala parametrica, da erogare in tre parti di uguale importo ai dipendenti in forza alle aziende alla data della firma dell'ipotesi di accordo (20 dicembre 2003) nei mesi di febbraio, maggio e settembre 2004. L'importo è comprensivo dell'indennità di vacanza contrattuale già erogata e deve essere rapportata ai mesi di effettiva prestazione, considerando mese intero la frazione superiore ai 15 giorni. In caso di prestazione di lavoro a tempo parziale, l'importo predetto deve essere riproporzionato.
- a partire dal mese di dicembre 2003, il valore della retribuzione tabellare riferita al parametro 175 della scala parametrica è incrementato nella

misura di euro 81,00 da erogarsi, per quanto riguarda la quota relativa al mese di dicembre 2003, in febbraio 2004.

Ciò premesso, viene chiesto se è possibile applicare il regime della tassazione separata alle somme erogate *una tantum* e alle altre somme derivanti dall'accordo siglato il 20 dicembre 2003 da pagarsi nel 2004.

In via preliminare si fa presente che, ai fini dell'esame della questione proposta, si presuppone che le determinazioni contenute nell'ipotesi di accordo in oggetto siano integralmente recepite in un contratto collettivo.

La problematica proposta riguarda la possibilità di applicare il regime della tassazione separata nelle particolari ipotesi di:

- somme derivanti da contratto collettivo relative all'anno stesso in cui il contratto medesimo è firmato (2003);
- somme erogate *una tantum*.

Il regime della tassazione separata è disciplinato dall'articolo 17, comma 1, lettera b), del Tuir (già articolo 16), che limita l'applicazione di tale regime 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.*

La ragione della predetta disposizione va rinvenuta nell'esigenza di attenuare il criterio di cassa, che è quello stabilito per l'imputazione al periodo d'imposta delle somme e i valori percepiti dai lavoratori dipendenti (comma 1 dell'articolo 51 del Tuir (già articolo 48) in base al quale *il reddito di lavoro dipendente è costituito da ...tutte le somme e i valori ... percepiti nel periodo d'imposta*).

Ciò al fine di evitare che, nei casi di redditi percepiti con ritardo rispetto alla loro maturazione, avvenuta in periodi d'imposta precedenti quello in corso, il sistema della progressività delle aliquote determinasse un pregiudizio per il contribuente, con una lesione del principio di capacità contributiva.

La tassazione di tali somme arretrate viene operata con l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore a quello in cui è avvenuta la percezione delle somme (art. 21 comma 1, del Tuir, già articolo 18).

La circolare n. 23 del 1997 ha 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. La medesima circolare inoltre, riprendendo quanto chiarito nella relazione illustrativa alla norma, ha precisato che le situazioni che possono in concreto assumere rilevanza ai fini di cui trattasi sono di due tipi:

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

Da quanto premesso, si rileva che qualora ricorra una delle cause giuridiche, individuate dalla norma, 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. La predetta indagine va invece sempre effettuata quando il ritardo è determinato da circostanze di fatto.

Pertanto, nel caso di contratto collettivo, di norme o atti amministrativi dai quali derivano emolumenti riferibili ad anni precedenti rispetto a quello di percezione, le somme erogate non concorrono alla tassazione progressiva ma sono assoggettati alla tassazione separata.

E' sufficiente, quindi, in presenza e in attuazione di contratto collettivo, che l'erogazione degli emolumenti avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello cui gli emolumenti stessi si riferiscono per realizzare le condizioni per l'applicazione della tassazione separata. Neppure vi è ragione di escludere dalla tassazione separata il periodo d'imposta nel quale l'accordo interviene, in quanto anche in relazione a tale periodo, se le somme non devono essere corrisposte nel corso dell'anno, si verifica la condizione del pagamento in anni successivi (pagamento nel 2004 di emolumenti relativi al 2003) per effetto del contratto collettivo. Resta fermo che, qualora gli emolumenti relativi all'anno in cui interviene l'accordo siano corrisposti nello stesso, non si fa luogo alla tassazione separata. Alle stesse conclusioni è giunta la risoluzione n. 8/062 del 28 gennaio 1981, che deve essere ritenuta tuttora valida nei contenuti.

Per quanto riguarda il caso in esame, la circostanza che il contratto collettivo preveda l'erogazione di una somma a titolo di *una tantum*, non impedisce, ad avviso della scrivente, di considerare la somma alla stessa stregua degli arretrati. Al riguardo va tenuto conto, infatti, che la somma è corrisposta in luogo di puntuali aumenti contrattuali che avrebbero dovuto interessare periodi pregressi, è erogata in relazione al periodo di vacanza contrattuale 1° gennaio 2002 – 30 novembre 2003 ed è determinata sulla base dei mesi di effettiva prestazione, con riproporzionamento dell'importo in caso di prestazione di lavoro a tempo parziale.

Ciò premesso, si ritiene che il caso prospettato possa essere ricondotto alle cause di carattere giuridico (emolumenti percepiti per effetto di contratti collettivi) espressamente indicati dalla norma.

Gli emolumenti prospettati sono corrisposti in periodi d'imposta successivi a quelli cui si riferiscono a causa del ritardo con il quale interviene il nuovo contratto collettivo. Pertanto, gli emolumenti in questione (ivi compresi quelli relativi al periodo del 2003 che inizia successivamente alla stipula del contratto collettivo, qualora, per disposizione dello stesso contratto collettivo,

sono corrisposti in anni successivi) devono essere considerati quali arretrati ex articolo 17, comma 1, lettera b) del Tuir, a prescindere da qualsiasi indagine circa le cause tecniche che possono aver determinato il ritardo del pagamento.

Sulla base di quanto in precedenza esposto, la somma *una tantum* relativa al periodo 1° gennaio 2002-30 novembre 2003, al netto dell'indennità di vacanza contrattuale già erogata, va assoggettata a tassazione separata. Sempre a tassazione separata deve essere assoggettata la somma da erogarsi entro il mese di febbraio a titolo di aumento retributivo relativo al mese di dicembre 2003.