

Risposta n. 9

Roma, 19 settembre 2018

OGGETTO: *Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 – Ritenute su somme pignorate – Articolo 15, comma 2, D.L. 1° luglio 2009, n. 78*

QUESITO

ALFA fa presente che, a seguito di licenziamento, intimato oralmente, del, nel febbraio.....ha presentato ricorso al Tribunale, che con sentenza del ha:

- riconosciuto l'esistenza di un rapporto di lavoro subordinato tra ALFA e la società X in liquidazione, dal al, e la società Y, dalalla data del licenziamento;
- dichiarato nullo ed inefficace il licenziamento;
- intimato di corrispondere ad ALFA le retribuzioni perdute dalla data del licenziamento (oltre a rivalutazione e interessi) nonché il pagamento dei contributi previdenziali ed assistenziali.

Y, con successivo intervento di X in liquidazione, si è appellata a tale sentenza con richiesta di sospensione della sua esecutività. Il Giudice d'appello, nell'udienza del ... , ha rigettato l'istanza di sospensione dell'esecuzione.

Il, in pendenza del giudizio di secondo grado, ALFA presentava atto di precetto a cui Y si opponeva. Il procedimento di opposizione all'esecuzione si concludeva con rigetto del ricorso in opposizione da parte del Tribunale. Quindi, ALFA notificava pignoramento, e, in seguito a dichiarazione positiva dei terzi pignorati, con ordinanza del, il Tribunale di le assegnava l'importo di 586.111,16 euro oltre a rivalutazione, interessi e spese di lite.

Tale ordinanza ha permesso ad ALFA di percepire, nel corso del 2016, le seguenti somme:

- in data il soggetto A ha erogato la somma lorda di 38.125,57 euro dalla quale veniva detratta la ritenuta del 20 per cento per un importo di 7.625,11 euro. L'importo netto percepito da ALFA è stato quindi pari a 30.500,46 euro;
- il soggetto B erogava la somma di 52.155,50 euro sulla quale non veniva operata alcuna ritenuta;
- il soggetto C erogava la somma di 256.171,13 euro sulla quale non veniva operata alcuna ritenuta ;
- il soggetto D erogava la somma di 115.794,47 euro sulla quale non veniva operata alcuna ritenuta;
- in data il soggetto E ha erogato la somma lorda di euro 130.021,78 sulla quale veniva operata la ritenuta del 20% per un importo di 26.004,37 euro. L'importo netto percepito da ALFA è stato quindi pari a 104.017,42 euro.

Dalle procedure di pignoramento, ALFA, nel corso del 2016, ha percepito l'importo netto di 558.638,98 euro, subendo ritenute per 33.629,48 euro, su un importo lordo di 592.268,45 euro.

In considerazione della pendenza dei giudizi dianzi menzionati e della risoluzione del rapporto di lavoro, ALFA ha altresì formulato richiesta di risarcimento danni con riguardo al danno concernente le *chances* professionali ed al suo stato psicologico. Ne è conseguito che, indipendentemente da quanto sopra

rappresentato, le parti, al fine di evitare l'alea del giudizio di appello ancora pendente nonché il potenziale giudizio per ulteriore risarcimento danni, sono addivenute, in data2016, ad una transazione generale novativa ai sensi degli articoli 1965 e 1976 del codice civile.

In particolare, l'accordo novativo sottoscritto tra le parti, nel presupposto che il rapporto intercorso nel periodo – sia stato un rapporto libero professionale regolamentato dall'articolo 2222 del codice civile, ha previsto che Y corrispondesse ad ALFA:

- la somma netta di 100.000 euro (cioè 125.000 lordi sui quali operare la ritenuta del 20% pari a 25.000 euro) a titolo di differenza compensi per il periodo sopra indicato (dichiarati come redditi percepiti nell'anno 2016);
- la somma netta di 100.000 euro a titolo di risarcimento del danno biologico;
- la somma netta di 34.552,79 euro a titolo di contributo delle spese legali.

Tuttavia, poiché a seguito delle dette procedure di pignoramento ALFA aveva già percepito da diversi terzi pignorati la somma netta di 558.638,98 euro, le parti hanno deciso di procedere alla parziale compensazione dei rispettivi crediti e debiti. Pertanto, con bonifico bancario del ALFA ha restituito la somma di 324.086,19 euro [risultante dalla somma algebrica 558.638,98 - (200.000 + 34.552,79)], cioè la maggiore somma netta già ricevuta dai terzi pignorati, rispetto all'importo netto convenuto nell'atto novativo e transattivo.

Inoltre, nella considerazione che le somme pignorate erano somme lorde e che alcuni tra i terzi erogatori interessati dalla procedura hanno correttamente proceduto ad effettuare la ritenuta prevista dall'articolo 15, comma 2, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, secondo le modalità indicate nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 marzo 2010, l'accordo transattivo ha previsto anche che Y possa "ritornare in possesso" altresì

delle somme pignorate corrispondenti alle ritenute operate dai terzi (originari debitori di Y) all'atto del pagamento ad ALFA.

Ciò posto, ALFA chiede di conoscere, in questo specifico caso, qual è il soggetto titolato a richiedere il rimborso delle ritenute operate sulle somme pignorate, posto che l'articolo 15, comma 2, del citato DL n. 78 del 2009, assegna al terzo erogatore l'obbligo di effettuare la ritenuta sulle somme che costituiscono reddito per il creditore pignoratizio.

Inoltre, con il Provvedimento del 3 marzo 2010, è previsto che quest'ultimo dichiarare quanto percepito nel quadro del modello dichiarativo in cui devono essere dichiarati i redditi della categoria a cui appartiene il reddito percepito a seguito del pignoramento. Il terzo erogatore subentra nei rapporti di sostituzione d'imposta previsti dal titolo III del DPR n. 600 del 1973 al debitore pignoratizio ogniqualvolta, e solo se, la somma erogata dal primo assuma natura reddituale soggetta a ritenuta per il percettore.

Con circolare n. 8/E del 2 marzo 2011 è stato chiarito che, poiché il citato provvedimento non pone a carico del terzo pignorato obblighi di indagine e/o di accertamento in merito alla qualificazione né del soggetto percettore né delle somme che eroga, lo stesso dovrà sempre applicare la ritenuta. Il terzo erogatore è esonerato dall'obbligo di operare la ritenuta solo nell'ipotesi in cui il creditore pignoratizio attesti, mediante dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, da rendersi ai sensi degli artt. 47 e 76 del DPR n. 445 del 2000, l'insussistenza, in tutto o in parte, di tali condizioni.

ALFA chiede, inoltre, quale debba essere la procedura da seguire nell'ipotesi in cui (come nel caso rappresentato vi sia restituzione parziale al debitore pignoratizio delle somme percepite) il creditore pignoratizio debba recuperare l'importo della ritenuta subita, ovvero se vi sia la possibilità di ottenere il rimborso *de qua* mediante presentazione di una dichiarazione integrativa a favore.

SOLUZIONE PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con il termine “rimborso fiscale” si intende la restituzione, da parte dell’Amministrazione Finanziaria, di imposte e/o ritenute che il contribuente ha versato/subito in misura superiore al debito tributario dallo stesso effettivamente dovuto, o di un eventuale credito che si è configurato in suo favore in seguito alla presentazione di una dichiarazione dei redditi.

Ciò premesso, ai fini dell’ottenimento del rimborso di ritenute effettuate in eccesso il contribuente, di regola, evidenzia la propria posizione creditoria nella dichiarazione dei redditi ottenendo il rimborso con l’ordinaria procedura automatizzata.

Nel caso oggetto del presente interpello tale procedura non è stata adottata in quanto ALFA ha inserito in dichiarazione (Modello Redditi 2017) unicamente i redditi effettivamente percepiti dopo la restituzione a seguito della transazione (125.000 euro e la relativa ritenuta del 20 per cento).

ALFA ritiene che per ottenere il rimborso *de quo*, occorra presentare apposita istanza all’ufficio dell’Agenzia delle Entrate territorialmente competente nei termini perentori di decadenza previsti dalla normativa.

Al riguardo, il legislatore, tuttavia, non ha previsto una disciplina generale, ma specifiche disposizioni che, per ciascun tributo, stabiliscono i termini e il soggetto legittimato a presentare la relativa domanda di rimborso.

A tale proposito, con riferimento alla fattispecie oggetto dell’interpello in oggetto, si ricordano:

- gli articoli 37 (relativo alle ritenute dirette) e 38 (relativo ai versamenti diretti) del D.P.R. n. 602 del 1973, in base ai quali il contribuente che, “per errore materiale, duplicazione o inesistenza parziale o totale dell’obbligazione tributaria o dell’obbligo di versamento”, abbia subito ritenuta alla fonte non dovuta (in tutto o in parte) o una ritenuta in misura superiore rispetto a quella dovuta, può presentare istanza di rimborso, entro quattro anni (quarantotto mesi) dalla data in cui la ritenuta è stata operata.

Si ritiene che tale procedura non sia applicabile alla fattispecie in esame in quanto la ritenuta è stata correttamente effettuata dall'erogante sulla base della normativa in vigore;

- l'articolo 21 del D.Lgs. 546/1992 prevede, in mancanza di disposizioni specifiche, che la domanda di restituzione, possa essere presentata “dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione”.

Si ritiene che nel caso di specie risulti applicabile tale normativa residuale a cui il contribuente può fare ricorso ogniqualvolta, per qualsiasi ragione, sia venuto meno il suo debito tributario.

Ciò posto, ALFA ritiene di essere il soggetto legittimato ad esperire la domanda di rimborso, in quanto, a seguito dell'accordo transattivo intervenuto con Y, si è trovato ad avere indebitamente subito una imposizione non dovuta o non più dovuta.

In merito all'individuazione del momento a partire dal quale, essendosi verificato il presupposto per la restituzione, decorrono i due anni entro i quali deve essere presentata l'istanza di rimborso di cui all'articolo 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992, ritiene che tale termine decorra dal2016, data in cui le parti (Y ed ALFA) si sono accordate per la restituzione, da parte di ALFA, non solo delle maggiori somme nette già percepite, ma anche delle ritenute applicate sulle stesse somme che, in precedenza, erano state pignorate.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai fini di un corretto inquadramento della fattispecie in esame, la scrivente ha ritenuto di dover acquisire ulteriori elementi istruttori – chiesti con nota del, registro ufficiale n. ... – rispetto a quelli forniti con l'originaria istanza d'interpello.

Con nota pervenuta alla scrivente in data – registro ufficiale di ingresso n. – ALFA ha fornito i chiarimenti richiesti, pertanto, si rappresenta quanto segue.

L'articolo 21, comma 15, della L. n. 449 del 2007, così come modificato dall'articolo 15, comma 2, della L. n. 102 del 2009, ha previsto che, in caso di somme liquidate a seguito di procedure di pignoramento presso terzi, la ritenuta, ove prevista, deve essere effettuata dal soggetto erogatore che rivesta la qualità di sostituto di imposta, con un'aliquota pari al 20 per cento, rinviando, per le modalità di attuazione, all'emanazione di un successivo provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 3 marzo 2010, n.34755, ha previsto, con effetto dal 5 marzo 2010, l'applicazione della ritenuta del 20 per cento sugli importi oggetto di pignoramento.

Come previsto dall'articolo 1, comma 1, del detto provvedimento, il terzo erogatore-sostituto d'imposta, ai sensi dell'articolo 23 e seguenti del DPR n. 600 del 1973, opera, all'atto del pagamento, una ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto dell'imposta sulle somme oggetto di pignoramento assoggettabili a ritenuta alla fonte. Il terzo erogatore non effettua la ritenuta solo se è a conoscenza che il credito è riferibile a somme o valori diversi da quelli assoggettabili a ritenuta alla fonte.

Al fine di evitare oneri di indagini da parte del terzo erogatore, in un'ottica di semplificazione, l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 8/E del 2 marzo 2011 ha precisato che è onere del creditore *“dimostrare che le stesse attengono ad ipotesi per le quali la ritenuta non deve essere operata, restando inteso che altrimenti il terzo provvederà ad applicarla”*, pertanto *“Il Provvedimento non pone a carico del terzo obblighi di indagine in merito alla qualificazione reddituale delle somme, anzi, nel prevedere una ritenuta in misura fissa, presuppone che il terzo non sia normalmente a conoscenza della tipologia di reddito che sta erogando”*.

“Pertanto”, continua la circolare, “l’obbligo di effettuare al ritenuta da parte del terzo erogatore sorge quando sono soddisfatte contemporaneamente le seguenti condizioni:

- deve trattarsi di una somma per la quale deve essere operata una ritenuta alla fonte, ai sensi delle richiamate disposizioni;*

- il creditore pignoratorio deve essere un soggetto Irpef;*

- il terzo erogatore deve rivestire la qualifica di sostituto di imposta”.*

Tutto ciò premesso, fatta salva la valutazione in sede di accertamento della rilevanza reddituale delle somme percepite da ALFA nella fattispecie prospettata, posto il corretto comportamento tenuto dai debitori pignorati all’atto del pagamento delle somme al creditore, operando le ritenute, ove dovute, nella misura del 20 per cento delle somme erogate, si pone la questione, per l’effetto dell’intervenuto accordo transattivo fra le parti, del soggetto autorizzato a chiedere il rimborso di dette somme e in quali termini.

Al riguardo, si osserva che, in seguito al pignoramento, ALFA ha ricevuto in totale 592.268,45 euro, al lordo delle ritenute (pari ad euro 33.629,48), mentre, a fronte dell’accordo transattivo, il cui calcolo è stato effettuato al netto delle ritenute, la contribuente ha ricevuto la somma di euro 234.552,79 (di cui, come da qualificazione contenuta nel predetto accordo transattivo, euro 100.000,00 a titolo di attività libero professionale; euro 100.000,00 a titolo di risarcimento danno biologico; euro 34.552,79 a titolo di recupero delle spese legali), a cui sono da aggiungere le ritenute operate da Y, pari ad euro 25.000,00, sull’importo corrisposto a titolo di compenso professionale.

Pertanto, ALFA, a seguito dell’accordo transattivo, da un lato, ha percepito una somma lorda pari ad euro 259.552,79, dall’altro, ha restituito – a seguito dell’accordo transattivo – la somma di euro 324.086,19, al netto cioè delle ritenute complessive effettuate da alcuni dei terzi pignorati per euro 33.629,48 (7.625,11 + 26.004,37).

Tanto premesso, si ritiene che dette ritenute, originariamente subite per euro 33.629,48, non possono essere recuperate da ALFA, essendo somme che hanno perduto la loro funzione di ritenuta d'acconto a carico di ALFA, per effetto della transazione e sua esecuzione, mediante parziale restituzione degli importi incassati provvisoriamente da ALFA.

Di fatto, l'esborso delle predette somme risulterebbe rimasto a carico del soggetto pignorato (Y), in considerazione della circostanza che le ritenute sono state operate su degli importi corrisposti dai terzi pignorati, che poi, nel corso del medesimo anno di percezione sono stati restituiti (in parte) allo stesso soggetto pignorato e conseguentemente, in tale misura non possono avere assunto natura reddituale rilevante in capo ad ALFA.

Pertanto, nel caso di specie, si è dell'avviso che il soggetto legittimato ad avanzare richiesta di rimborso – che sarà oggetto dell'attività istruttoria da parte dell'Ufficio competente, al fine di individuare sia l'*an* che il *quantum* dell'importo spettante – è il soggetto pignorato, ossia Y.

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente