

## Risposta n. 369

**OGGETTO:** Obblighi di sostituzione su somme erogate in esecuzione di sentenza per redditi di lavoro dipendente. Ravvedimento operoso. Articoli 29 d.P.R. n. 600 del 1973 e 14 decreto legislativo n. 471 del 1997

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

### QUESITO

Con sentenza della Corte di Appello di Roma il Ministero istante è stato condannato "*al pagamento, in favore di ..., a titolo di differenze retributive e indennità di fine rapporto per il periodo di lavoro dal 21 dicembre 1989 al 30 giugno 1998, la somma complessiva di Euro 187.944,40 oltre rivalutazione ed interessi dalla maturazione dei singoli ratei sino all'effettivo soddisfo, rimanendo ferma la statuizione di condanna per il residuo periodo 1° luglio 1998 - 31 marzo 2002, di cui alla sentenza definitiva .. della C.d.A. di Roma*".

Il Ministero è stato altresì condannato al pagamento delle spese dei giudizi e di CTU, nonché alla regolarizzazione contributiva in relazione all'intero periodo di lavoro dedotto in giudizio.

L'Istante, al fine di evitare l'instaurarsi di una possibile procedura esecutiva, con il conseguente aggravio di spese legali e accessori, ha dato esecuzione al

provvedimento giudiziale, con il versamento di una prima somma a titolo di acconto sul netto.

Con decreto ministeriale è stata, pertanto, autorizzata la spesa complessiva di euro 70.000 a favore dell'ex dipendente, a titolo di acconto sulle somme nette a questi spettanti.

Su richiesta dell'Avvocato di controparte, si è provveduto a liquidare l'intera somma lorda all'interessato in base al principio giurisprudenziale ormai consolidato della Cassazione secondo cui *"l'accertamento e la liquidazione del credito spettante al lavoratore per differenze retributive devono essere effettuati al lordo sia delle ritenute fiscali, sia di quella parte delle ritenute previdenziali gravanti sul lavoratore, atteso che la determinazione delle prime attiene non al rapporto civilistico tra datore e lavoratore, ma a quello tributario tra contribuente ed erario, e devono essere pagate dal lavoratore soltanto dopo che il lavoratore abbia effettivamente percepito il pagamento delle differenze retributive dovutegli"* (tra l'altro, Cass. n. 8017 del 2019 e n. 31837 del 2019).

Successivamente, con il decreto ministeriale, vistato dall'Ufficio Centrale di Bilancio, è stata autorizzata la spesa complessiva di euro 117.944,40 a favore dell'ex dipendente, a titolo di saldo sulle somme "lordo dipendente" a questi spettanti, comprensiva delle ritenute fiscali e di quelle previdenziali a carico del lavoratore sulla base dei conteggi effettuati dal CTU.

Ciò posto, si chiede di chiarire in che modo il riportato principio enucleato dalla Corte di Cassazione sia compatibile con gli obblighi fiscali gravanti in capo all'ente che eroga il compenso e, conseguentemente, quale sia la corretta modalità di redazione della Certificazione Unica 2021, con particolare riferimento all'assenza, nel caso di specie, delle ritenute fiscali e previdenziali a carico del lavoratore, nonché quali adempimenti fiscali debbano essere ottemperati dall'*Istante*.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'*Istante* non prospetta alcuna soluzione interpretativa.

### PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si osserva che esulano dalla competenza della scrivente gli aspetti previdenziali relativi alla corresponsione dei compensi in esame.

Nel merito, si fa presente che gli emolumenti *de quibus* si qualificano fiscalmente quali redditi di lavoro dipendente, così come determinati ai sensi dell'articolo 51 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), dal momento che sono erogati in ragione del rapporto di lavoro intercorrente tra l'ex dipendente e il Ministero istante.

Al riguardo, l'articolo 29, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dispone, tra l'altro, che le Amministrazioni dello Stato che corrispondono redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 51 del Tuir, «*devono effettuare all'atto del pagamento una ritenuta diretta in acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti*». In particolare, l'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dal titolo " *Riscossione per ritenuta diretta*" sancisce che «*le imposte sono pagate per ritenuta diretta nei casi indicati dalla legge e secondo le modalità previste dalle norme sulla contabilità generale dello Stato*».

Inoltre, il successivo comma 4 del citato articolo 29 del d.P.R. n. 600 del 1973 prevede che «*Nel caso in cui la ritenuta da operare sui valori di cui ai commi precedenti non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta*».

Per quanto concerne la modalità di tassazione, si osserva che l'articolo 17,

comma 1, lettera *b*), del Tuir, prevede che l'imposta si applichi separatamente, tra l'altro, sugli «*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*».

Tale modalità di tassazione del reddito di lavoro dipendente è finalizzata ad evitare che, nei casi di redditi percepiti con ritardo rispetto alla loro maturazione, avvenuta in periodi d'imposta precedenti, il sistema della progressività delle aliquote possa determinare un pregiudizio per il contribuente, con una lesione del principio di capacità contributiva.

Inoltre, sui redditi in esame gli uffici provvedono a iscrivere a ruolo le maggiori imposte dovute con le modalità stabilite negli articoli 19 e 21, ovvero facendo concorrere i redditi stessi alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti, se ciò risulta più favorevole per il contribuente (articolo 17, comma 3, ultimo periodo, Tuir).

Ciò considerato, la lettera *c*) del comma 1 del richiamato articolo 29 del d.P.R. n. 600 del 1973 dispone che le Amministrazioni dello Stato che corrispondono arretrati di cui all'articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Tuir, devono effettuare all'atto del pagamento una ritenuta diretta in acconto dell'IRPEF, con i criteri di cui all'articolo 21, dello stesso Testo unico.

Più precisamente, la ritenuta sarà determinata applicando, all'ammontare percepito, l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui sono percepiti (articolo 21, comma 1, del Tuir).

Qualora in uno dei due anni anteriori non vi fosse stato reddito imponibile, la ritenuta sarà determinata applicando, all'ammontare percepito, l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto dell'altro anno, ovvero se non vi è stato reddito imponibile in alcuno dei due anni, l'aliquota stabilita all'articolo 11 per il primo scaglione di reddito (articolo 21, comma 3, del Tuir).

Il citato articolo 29, comma 1, lettera *c*), del d.P.R. n. 600 del 1973 precisa, inoltre, che per reddito complessivo netto è da intendersi l'ammontare globale dei redditi di lavoro dipendente corrisposti dal sostituto al sostituito nel biennio precedente, al netto delle deduzioni di cui agli articoli 12 e 13, commi 1 e 2, del medesimo testo unico.

Considerato che, nella fattispecie in esame, gli emolumenti spettanti all'ex dipendente sono maturati in annualità antecedenti quella di corresponsione, nonché erogati in esecuzione di sentenza, si ritiene che questi siano da qualificarsi arretrati di lavoro dipendente, da assoggettare a tassazione separata, ai sensi del citato articolo 17, comma 1, lettera *b*), del Tuir.

In ragione delle citate disposizioni, nonché della circostanza che la sentenza della Corte di Appello di Roma, come riportato, nel definire gli importi complessivamente spettanti all'ex dipendente, nulla dispone in merito agli obblighi del sostituto d'imposta circa la non applicazione di ritenute fiscali, la scrivente è dell'avviso che gli emolumenti in esame debbano essere assoggettati a ritenuta diretta a titolo di acconto IRPEF ai sensi del citato articolo 29, comma 1, lettera *c*), del d.P.R. n. 600 del 1973, con conseguente assolvimento da parte del Ministero istante degli obblighi di certificazione previsti dall'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

Per completezza, dai dati presenti in Anagrafe tributaria si rileva che l'*Istante* nel 2019 ha erogato all'ex-dipendente la somma di euro 70.000,00 a titolo di acconto delle somme a quest'ultimo spettanti in esecuzione della citata sentenza della Corte di Appello di Roma, rilasciando al medesimo apposita Certificazione Unica (CU/2020).

Dall'esame di tale modello certificativo, si evince che sulle somme erogate non sono state effettuate le ritenute dirette alla fonte, così come disposto dai citati articoli 29, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 2 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Tale violazione è disciplinata dall'articolo 14 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, dal titolo «*Violazioni dell'obbligo di esecuzione di ritenute alla fonte*»

laddove è disposto che *«Chi non esegue, in tutto o in parte, le ritenute alla fonte è soggetto alla sanzione amministrativa pari al venti per cento dell'ammontare non trattenuto».*

Al riguardo, si fa presente che l'Istante potrà assolvere la citata sanzione avvalendosi, nel rispetto delle condizioni previste, dell'istituto del ravvedimento operoso disciplinato dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, contenente *«Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662».*

Resta fermo l'obbligo per il Ministero istante di emissione di una nuova Certificazione Unica per il periodo d'imposta 2019, con la valorizzazione del campo relativo al "*Totale delle ritenute operate*", nonché l'assolvimento della sanzione prevista dall'articolo 4, comma 6-quinquies, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 laddove è disposto, tra l'altro, che *«Per ogni certificazione omessa, tardiva o errata si applica la sanzione di cento euro in deroga a quanto previsto dall'articolo 12, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, con un massimo di euro 50.000 per sostituto di imposta. Nei casi di errata trasmissione della certificazione, la sanzione non si applica se la trasmissione della corretta certificazione è effettuata entro i cinque giorni successivi alla scadenza indicata nel primo periodo. Se la certificazione è correttamente trasmessa entro sessanta giorni dai termini previsti nel primo e nel terzo periodo, la sanzione è ridotta a un terzo, con un massimo di euro 20.000».*

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**