

**Risposta n. 467/2022**

**OGGETTO:** Restituzione delle somme erogate a titolo di trattamento Pensionistico -  
Articolo 10, comma 1, lettera d-bis) del Tuir

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

**QUESITO**

L'*Istante*, in qualità di sostituto d'imposta, chiede chiarimenti in merito al regime fiscale applicabile alle somme restituite da un suo dipendente.

Al fine dell'illustrazione del quesito, l'*Istante* allega l'atto di diffida, corredato dalla relazione tecnica, promosso nei suoi confronti dal dipendente.

Dalla citata relazione tecnica si evince che, nel mese di febbraio 2020, l'*Istante* ha comunicato al proprio dipendente che il trattamento pensionistico erogatogli, è stato calcolato erroneamente *ab origine* sulla base del c.d. "*sistema retributivo*" in luogo del c.d. "*sistema misto*". Conseguentemente è stata corrisposta una maggiore somma, costituita da una maggiore pensione ed una maggiore indennità pensionabile.

Contemporaneamente, l'*Istante* ha riconosciuto al proprio dipendente un credito costituito da arretrati spettanti a titolo di pensione privilegiata ed a titolo di indennità di ausiliaria.

Dalla medesima relazione, emerge che l'*Istante* ha proceduto ad effettuare una

compensazione tra la somma a debito e la somma a credito e, nel mese di febbraio 2020, ha trattenuto in compensazione gli arretrati spettanti al dipendente, determinando nei confronti dello stesso un conguaglio a debito lordo, da recuperare mensilmente, a decorrere dal mese di febbraio 2020 fino al mese di marzo 2022.

Nella citata relazione, viene evidenziato che il conguaglio è stato effettuato, sugli importi a lordo, all'interno del cedolino paga di febbraio 2020 e pertanto, secondo quanto osservato dal dipendente, l'*Istante* non ha tenuto conto di quanto disposto dall'articolo 150 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (cd. decreto Rilancio).

Inoltre, come evidenziato dal dipendente la compensazione è avvenuta in maniera non omogenea, in quanto sono stati compensati importi a debito "lordi" e importi a credito "netti".

Infine, sempre nella citata relazione, viene rilevato che il modello di Certificazione Unica rilasciato dall'*Istante*, risulta comunque errato, in quanto oltre a non essere indicate le somme trattenute nel corso dell'anno 2020 al dipendente, sono rilevabili ulteriori errori di compilazione nei vari campi della stessa.

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

*L'Istante rileva che «le somme oggetto di restituzione hanno generato mensilmente un abbattimento dell'imponibile, con il conseguente risultato di generare una riduzione delle imposte versate».*

*Inoltre, «tale modalità di restituzione delle somme sono state descritte con specifica comunicazione avverso la quale non vi è stata alcuna opposizione da parte del soggetto debitore».*

*Infine, a parere dell'Istante, «non vi è difformità tra le operazioni contabili effettuate nell'anno d'imposta di riferimento e la certificazione unica relativa al medesimo anno d'imposta».*

## PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si fa presente che il parere è reso in relazione al regime fiscale applicabile alle modalità di restituzione delle somme assoggettate a tassazione in anni precedenti ed esula ogni valutazione circa la correttezza degli importi a debito e a credito compensati così come illustrati nella relazione tecnica allegata all'istanza presentata.

L'articolo 10, comma 1, lettera *d-bis*), del Tuir, consente di dedurre dal reddito complessivo delle persone fisiche *«le somme restituite al soggetto erogatore, se assoggettate a tassazione in anni precedenti. L'ammontare, in tutto o in parte, non dedotto nel periodo d'imposta di restituzione può essere portato in deduzione dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi; in alternativa, il contribuente può chiedere il rimborso dell'imposta corrispondente all'importo non dedotto secondo modalità definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze»* del 5 aprile 2016.

Riguardo le modalità di restituzione delle predette somme, l'Amministrazione finanziaria in più occasioni ha chiarito che il legislatore, attraverso l'introduzione di tale onere deducibile, corrispondente all'importo delle somme che in un periodo d'imposta sono state assoggettate a tassazione secondo il criterio di cassa e poi restituite al soggetto erogatore, ha cercato di risolvere il problema collegato alla restituzione delle imposte pagate su tali somme. L'introduzione della predetta lettera *d-bis*) si è resa necessaria proprio in quanto il sistema dei rapporti tra Erario, sostituto e sostituito, comporta che il recupero, a carico del contribuente, delle somme a suo tempo a lui erogate avvenga al lordo delle imposte che l'ente erogatore ha versato all'Erario in qualità di sostituto (cfr. circolare 23 dicembre 1997, n. 326, paragrafo 8, risoluzioni 29 luglio 2005, n. 110/E, 17 maggio 2007, n. 101/E, 28 febbraio 2008, n. 71/E).

In ragione del richiamato quadro normativo e di prassi, il soggetto erogante/sostituto d'imposta è tenuto a recuperare le somme indebitamente erogate al lordo delle ritenute applicate, potendo il dipendente dedurre, il medesimo ammontare lordo, dal proprio reddito complessivo, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera *d-bis* ), del Tuir.

L'articolo 150 del decreto Rilancio ha introdotto all'articolo 10 del Tuir il comma *2-bis* il quale prevede che *«le somme di cui alla lettera d-bis) del comma 1, se assoggettate a ritenuta, sono restituite al netto della ritenuta subita e non costituiscono oneri deducibili»*.

Con la circolare 14 luglio 2021, n. 8/E sono stati forniti i chiarimenti interpretativi in merito all'ambito applicativo di tale disposizione. In particolare, al paragrafo 7 intitolato "*Decorrenza*", il citato documento di prassi chiarisce che la restituzione delle somme al soggetto erogatore al netto delle ritenute Irpef opera per quelle *«restituite dal 1° gennaio 2020»*, facendo salvi *«i rapporti già definiti alla data di entrata in vigore del presente decreto»*, ovvero già definiti alla data del 19 maggio 2020. In altre parole, la nuova disposizione non trova applicazione se alla data del 19 maggio 2020 *«sia in corso un piano di restituzione rateizzato, calcolato al "lordo" delle ritenute operate all'atto dell'erogazione, salvo diverso successivo accordo tra le parti»*.

Nel caso di specie, l'*Istante* ha trattenuto in compensazione le maggiori somme erogate, a partire dal mese di febbraio 2020, mediante rateizzazione, fino al mese di marzo 2022.

Al riguardo, si fa presente che la compensazione, seppur operata tra importi disomogenei, ovvero tra il debito al lordo delle ritenute e il credito al netto delle stesse, come illustrato nella relazione allegata, involge aspetti esclusivamente finanziari che nulla hanno a che fare con gli adempimenti certificativi che è tenuto ad assolvere il sostituto d'imposta in ragione di precise regole stabilite in ambito Irpef.

Pertanto, il sostituto d'imposta dovrà rettificare la Certificazione Unica 2021,

relativa all'anno di imposta 2020, valorizzando i campi relativi ai redditi assoggettati a tassazione ordinaria, nonché quelli relativi agli oneri deducibili, laddove dovranno essere indicate le somme restituite e dedotte.

Più precisamente, le somme restituite dal dipendente, essendo state dedotte dal reddito complessivo (come dichiarato dal sostituto d'imposta nell'istanza di interpello) dovranno essere riportate nei seguenti campi della CU:

- Punto 431 somma restituita dedotta;
- Punto 432 indicare il codice 10;
- Punto 433 somma restituita dedotta;
- Punto 438 somma restituita.

Infine, per quanto riguarda la possibilità da parte del sostituto di recuperare le somme al netto della ritenuta, considerato che tali somme sono state richieste sulla base di un piano di rateizzazione a partire dal mese di febbraio 2020, alla luce dei chiarimenti forniti dalla circolare n. 8/E del 2021, il rapporto risulta già definito alla data del 19 maggio 2020, pertanto le somme devono continuare ad essere restituite al lordo della ritenuta.

\*\*\*

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.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**