
Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer

ARRETRATI RETRIBUTIVI

18.

18.1.	DEFINIZIONE	18.5.	MANCATO PAGAMENTO DELLE RETRIBUZIONI
18.2.	ARRETRATI DA CCNL	18.6.	REGOLARIZZAZIONE A SEGUITO DI ACCESSI ISPETTIVI
18.3.	ARRETRATI DA SENTENZE O VERBALE ISPETTIVO	18.6.1.	Conciliazione monocratica preventiva
18.3.1.	Procedura di rettifica in UniEmens	18.6.2.	Conciliazione monocratica contestuale
18.3.2.	Trattamento fiscale degli arretrati	18.6.3.	Diffida accertativa per crediti patrimoniali
18.4.	ARRETRATI DA ERRORI CONTABILI	18.7.	TASSAZIONE SEPARATA
18.4.1.	Regolarizzazione spontanea nel LUL	18.8.	RESTITUZIONE DI SOMME DA PARTE DEL LAVORATORE
18.4.2.	Correzione del LUL oltre il termine per la stampa	18.8.1.	Modalità di restituzione
18.4.3.	Flussi UniEmens		

DEFINIZIONE

18.1.

Sono considerati emolumenti arretrati tutte le **somme che vengono corrisposte per prestazioni di lavoro dipendente riferibili a periodi precedenti**. Queste erogazioni possono essere classificate suddividendole in relazione alla causale di erogazione. Vi possono essere **arretrati da erogare per effetto di**:

- **contratti collettivi** (nazionali, territoriali o aziendali);
- **sentenze o di atti amministrativi** sopravvenuti;
- **errori contabili o altri motivi pratici** che non hanno consentito la liquidazione nel periodo di paga di competenza;
- **temporanea mancanza di liquidità** da parte del datore di lavoro.

Ognuna di queste casistiche presenta particolarità retributive, previdenziali e fiscali. Non rientrano in questa categoria le retribuzioni differite, ossia maturate in periodi di riferimento precedenti e da erogarsi a posteriori, quali le mensilità aggiuntive e il **Trattamento di Fine Rapporto** . In alcuni casi gli emolumenti arretrati sono assoggettati a tassazione separata, ossia non si cumulano con le retribuzioni imponibili del periodo di imposta, essendo riferiti ad anni precedenti. Rientrano fra gli emolumenti arretrati le somme erogate a titolo di “**una tantum**” in occasione dei **rinnovi contrattuali collettivi** (Ag. Entr., ris. n. 43/E/2004).

ARRETRATI DA CCNL

18.2.

Gli Accordi Interconfederali del 2009 (Accordo Interconfederale 15 aprile 2009 e Accordo Quadro del 22 gennaio 2009 con la partecipazione anche del Governo) hanno sostituito le previsioni del Protocollo del 1993 prevedendo nuove regole e procedure per la gestione dei rinnovi dei CCNL (**➔5.5.**). In tali Accordi è **stato soppresso l'istituto dell'indennità di vacanza contrattuale (IVC)**. Il nuovo assetto contrattuale prevede che ciascun contratto collettivo ridefinisca i tempi e le procedure per la presentazione delle richieste sindacali, l'avvio e lo svolgimento delle trattative stesse. Il nuovo assetto del 2009 precisa che il rispetto dei tempi e delle procedure definite per la negoziazione a livello di contrattazione collettiva è condizione preliminare alla previsione di un meccanismo che, dalla data di scadenza del contratto precedente, riconosca una copertura economica, stabilita sempre dal singolo contratto collettivo, a favore dei lavoratori in servizio alla data di raggiungimento dell'accordo di rinnovo.

Nella prassi però sono pochi i casi in cui questo meccanismo è operativo. Pertanto, in occasione dei **rinnovi dei contratti collettivi vengono stabiliti degli importi da erogare a copertura dei periodi precedenti** con scadenze in periodi prestabiliti. Le **voci di retribuzione utilizzate** sono 2:

- **una tantum**;
- **arretrati retributivi**.

Una tantum

Gli accordi di rinnovo dei contratti collettivi di categoria possono prevedere l'erogazione di **importi “una tantum” a copertura del periodo di carenza contrattuale** tra la data di scadenza del precedente contratto e la data di decorrenza della nuova disciplina contrattuale. Ogni singolo contratto

detta la propria disciplina specifica. Fatto salvo alcune eccezioni, le **caratteristiche generali dell’“una tantum”** sono in genere le seguenti:

- riproporzionamento in relazione ai mesi di carenza contrattuale;
- riproporzionamento in relazione all'orario di lavoro contrattualmente previsto per i lavoratori a tempo parziale;
- non incidenza su ulteriori istituti retributivi quali mensilità aggiuntive e TFR.

A **livello previdenziale** le somme devono essere considerate soggette a contribuzione (➡19.1.). Lo stesso avviene a **livello fiscale** (➡20.2.). Dal punto di vista fiscale in alcuni casi è possibile applicare la tassazione separata a tali somme (➡18.7.).

Esempio 1
Una tantum CCNL Terziario, Distribuzione e Servizi (Confcommercio) (codice Cnel H011) - Accordo di rinnovo
In occasione del rinnovo del CCNL Terziario, Distribuzione e Servizi Confcommercio del 22 marzo 2024 e accordo integrativo del 28 marzo 2024 le parti hanno convenuto di erogare un importo, esclusivamente a favore dei lavoratori in forza al 22 marzo 2024, a copertura del periodo di vacanza contrattuale, **pari ad euro 350,00 sul IV livello lordi**, da riparametrare sugli altri livelli di inquadramento come da seguente tabella:

Livello	01/07/2024	01/07/2025
Quadro	€ 303,81	€ 303,81
I	€ 273,67	€ 273,67
II	€ 236,73	€ 236,73
III	€ 202,34	€ 202,34
IV	€ 175,00	€ 175,00
V	€ 158,11	€ 158,11
VI	€ 141,95	€ 141,95
VII	€ 121,53	€ 121,53
Operatori di vendita		
I categoria	€ 165,20	€ 165,20
II categoria	€ 138,69	€ 138,69

Tale una tantum deve essere erogato in due momenti: metà a luglio 2024 e la restante metà a luglio 2025. In caso di cessazione anticipata rispetto alle date di scadenza l'importo è da erogarsi con le ultime competenze. L'importo va riproporzionato su base individuale in base all'effettivo servizio prestato dal 1° gennaio 2022 al 31 marzo 2023 ed eventualmente ridotto proporzionalmente in caso di:

- assenze o aspettative non retribuite,
- periodi di lavoro a tempo parziale,
- sospensioni e/o riduzioni dell'orario di lavoro concordate con accordo sindacale,
- instaurazione e cessazione di rapporti di lavoro durante il suddetto periodo,
- altre modifiche intercorse nel rapporto di lavoro (es. modifica del livello di inquadramento),

durante il periodo 1° gennaio 2022 - 31 marzo 2023.

Si considera come mese intero anche la frazione superiore o uguale a 15 giorni.

Agli apprendisti l'importo è riconosciuto in misura riproporzionata in base al trattamento economico spettante.

L'Una Tantum non è utile ai fini del computo di nessun istituto contrattuale, compreso il TFR.

Gli importi già corrisposti dai datori di lavoro a titolo di futuri aumenti contrattuali e/o miglioramenti contrattuali (compresi i superminimi erogati allo stesso titolo), ed erogati dal 1° gennaio 2022, devono essere considerati a tutti gli effetti anticipazioni degli importi di una tantum. Non è invece considerata tale la quota di AFAC (acconto sui futuri aumenti contrattuali) stabilita con il Protocollo Straordinario del 12 dicembre 2022, in quanto è considerata nel rinnovo del CCNL a tutti gli effetti una tranche dell'aumento contrattuale come previsto dall'art. 213 del CCNL.

Arretrati retributivi

In altri casi gli accordi di rinnovo dei contratti collettivi di categoria prevedono il **riconoscimento** degli **aumenti con decorrenza antecedente la data** di stipula del verbale **di accordo di rinnovo**. In questo caso occorre erogare gli arretrati dovuti per il periodo compreso tra la data di decorrenza degli aumenti e la busta paga della prima mensilità utile. Ogni singolo contratto detta la propria disciplina specifica. Fatto salvo alcune eccezioni, le **caratteristiche generali degli arretrati** in questi casi sono in genere le seguenti:

- riproporzionamento in relazione ai mesi di spettanza;
- riproporzionamento in relazione all'orario di lavoro contrattualmente previsto per i lavoratori a tempo parziale;
- incidenza sugli ulteriori istituti retributivi quali mensilità aggiuntive, lavoro straordinario e **Trattamento di Fine Rapporto** .

A **livello previdenziale** le somme devono essere considerate soggette a contribuzione previdenziale, lo stesso avviene a **livello fiscale**. Dal punto di vista fiscale è meno frequente la possibilità di applicare la tassazione separata a tali somme in quanto relative a poche mensilità arretrate e quindi spesso relative al medesimo periodo di imposta.

Esempio 2

Rinnovo CCNL Legno arredo industria 19 ottobre 2020

In occasione del rinnovo del CCNL Legno arredo industria le parti hanno convenuto il trattamento economico come segue: a copertura ed in ragione degli andamenti inflattivi non riconosciuti né erogati a gennaio 2020, come previsto dal CCNL 13 dicembre 2017, verrà riconosciuto, a partire dal mese di settembre 2020 un aumento dei minimi pari a 25,00 euro lordi.

ARRETRATI DA SENTENZE O VERBALE ISPETTIVO

18.3.

In altri casi sono fattori esterni a spingere il datore di lavoro a rettificare i dati precedentemente registrati o a registrarli "ex novo".

Le casistiche che si presentano con maggior frequenza riguardano le rettifiche a seguito di sentenze o di verbale ispettivo per riqualificazione del rapporto di lavoro.

Al fine di regolarizzare la documentazione relativa al rapporto di lavoro e la posizione del datore di lavoro, è necessario, anche in questi casi, **rielaborare il LUL e correggere i flussi UniEmens**  precedentemente inviati. Inoltre, se i periodi interessati dalla riqualificazione dovessero far riferimento ad annualità precedenti, il datore di lavoro è tenuto a **comunicare le retribuzioni imponibili ai fini assicurativi anche all'INAIL**. Non da ultimo, in caso di riqualificazione del rapporto di lavoro, potrebbero essere coinvolti anche Enti bilaterali, Casse sanitarie o altri enti previsti dalla legge o dal contratto collettivo (es.: Previdai, Enpaia, Fasc, ecc.).

Procedura di rettifica in UniEmens

18.3.1.

In merito alla denuncia UniEmens, le istruzioni sono state fornite dall'INPS con mess. n. 4973/2016 e n. 5274/2016. L'obbligo di seguire le procedure ivi indicate ha decorrenza febbraio 2017. In alcuni casi, tuttavia, le sentenze potrebbero acquisire autorità di giudicato diversi anni dopo l'avvio del procedimento e potrebbero interessare periodi in cui il sistema UniEmens non era ancora stato rilasciato da parte dell'INPS. A tal proposito giova ricordare la successione temporale delle variazioni delle procedure di denunce aziendali che si sono avvicendate nel corso degli ultimi anni.

Periodo di riferimento	Denunce retributive	Denunce contributive
Fino al 12/2004	01/M e Cud	DM10
da 1/2005 a 12/2009	Emens	DM10
da 1/2010 ad oggi	UniEmens individuale	UniEmens individuale

Variazione per correzione

La correzione delle denunce può avvenire **tramite invio di file generati nella procedura di elaborazione del LUL** oppure tramite la **correzione o l'invio "ex novo delle denunce"**, effettuata attraverso la compilazione del flusso tramite le pagine del sito internet dell'Istituto. Quest'ultimo sistema, soprattutto quando riguarda pochi lavoratori e/o pochi mesi di riferimento, risulta essere più funzionale e soggetto a meno errori da parte dell'operatore. Consente inoltre di non dover testare i file con versioni software di controllo datate o non più in uso. La funzione da utilizzare per la correzione degli UniEmens è quella di "Variazioni UniEmens" reperibile sul portale INPS. La procedura richiede di

selezionare il codice fiscale dell'azienda per la quale si opera. Successivamente viene richiesto di procedere valorizzando una di queste 3 opzioni:

1. variazione dati denuncia **senza valenza contributiva**, utilizzata per apportare le variazioni agli elementi delle denunce individuali del lavoratore che presentano modifiche che non hanno una valenza contributiva (es.: data assunzione, Comune di lavoro, copertura delle settimane, ecc.);
2. variazioni dati denuncia **per sistemare DM10 Virtuale Squadrato**, utilizzata per apportare variazioni con la finalità di correggere DM10 Virtuali ricostruiti che presentano una squadratura tra la sommatoria dei saldi del DM10 Virtuale ricostruito e i totali dell'elemento dichiarativo Denuncia aziendale;
3. variazione dati denuncia **per regolarizzazione**, utilizzata per apportare le variazioni agli elementi delle denunce individuali dei lavoratori che presentano modifiche agli elementi che hanno una valenza contributiva. Questo tipo di variazione spesso può generare un DM10-V di regolarizzazione (es.: Qualifica 1, Qualifica 2, Qualifica 3, Conguaglio assegni familiari, Sgravi, Conguaglio Malattia, ecc.).

Variazione per regolarizzazione

Escludendo la prima e la seconda opzione che non interessano la correzione degli **UniEmens**  errati relativi a sentenze o a verbali ispettivi, non resta che procedere con variazioni dati denuncia per regolarizzazione. Effettuate le variazioni, cliccando il tasto <Invia UniEmens>, la variazione viene trasmessa all'Istituto che provvederà a modificare il conto assicurativo del lavoratore e a generare un DM10-VIG.

Se si trasmette una denuncia individuale di un lavoratore o un elemento della denuncia aziendale che non era presente nella trasmissione che ha creato il DM10 Virtuale esatto, la ricostruzione del DM10-VIG che si presenterà sarà solamente un DM10-VIG a Debito (azienda).

In caso di variazione di un lavoratore con modifica delle Caratteristiche Univoche occorre **procedere in 2 fasi**:

1. inviare un file che contiene denunce di eliminazione della Caratteristica Univoca Errata. Creazione DM10-VIG a Credito (azienda);
2. inviare un nuovo file con le nuove Caratteristiche Univoche e le nuove valorizzazioni negli elementi interessati dalle variazioni. Creazione DM10-VIG a Debito (azienda).

Così verranno creati due DM10-VIG: uno a Debito e uno a Credito.

Se andiamo a trasmettere o variare la denuncia individuale di un lavoratore o un elemento della denuncia aziendale che era già presente nella trasmissione che ha creato il DM10 Virtuale esatto, la ricostruzione del DM10-VIG che si presenterà potrà essere un DM10-VIG a Debito oppure a Credito (azienda) in funzione del minor o maggior importo valorizzato nell'elemento variato.

Le ricostruzioni del DM10-VIG (sia a Credito che a Debito) sono calcolate per differenza rispetto ai dati valorizzati negli elementi trasmessi nel Flusso Principale che ha creato il DM10 Virtuale Esatto.

Modalità di reinvio

In aggiunta a quanto sopra la nuova modalità di reinvio degli **UniEmens**  è differenziata in relazione alla **tipologia di regolarizzazione**.

Per ciascuna ipotesi, l'Istituto si è riservato di richiedere la documentazione necessaria per l'analisi amministrativa circa l'idonea compilazione e l'esatta quantificazione delle regolarizzazioni trasmesse, tramite comunicazione bidirezionale.

Prima di poter procedere alla trasmissione di un flusso regolarizzativo, è necessario inviare la specifica documentazione richiesta tramite cassetto bidirezionale, utilizzando l'oggetto "ad hoc" previsto: "UniEmens - Regolarizzazione (DM-VIG) - Invio documentazione". Tale trasmissione comporterà l'automatica generazione di un ticket, che consiste nel protocollo INPS attestante l'avvenuto invio della comunicazione. Il protocollo viene rilasciato in modo asincrono rispetto all'invio della comunicazione, per cui occorre attendere il rilascio del medesimo prima di inviare i flussi di regolarizzazione. Successivamente tale protocollo dovrà essere inserito nel flusso XML sia nella denuncia individuale che in quella aziendale. In entrambe le denunce andranno valorizzati i seguenti attributi.

Attributo: TipoRegolarizz

Codice	Descrizione
00	Variazione
RS	Regolarizzazione spontanea
CM	Conciliazione monocratica

Codice	Descrizione
PE	Regolarizzazione per recupero della contribuzione virtuale in edilizia "PEGASO"
VE	Regolarizzazione a seguito di verbale di altri Enti per differenze retributive
VN	Regolarizzazione a seguito di verbale di altri Enti per lavoratore in nero
SS	Regolarizzazione a seguito di sentenza per differenze retributive
SN	Regolarizzazione a seguito di sentenza per lavoratore in nero

Attributo: CodEnteRedattore

Codice	Descrizione
01	D.T.L. (ora I.T.L.)
02	INAIL
03	G.D.F.
04	A.S.L.
05	Agenzia delle Entrate
06	P.S.
07	Carabinieri

IdentInvioAttoINPS: il Protocollo rilasciato dal sistema a seguito dell'invio della documentazione ("Ticket").

La procedura sopra indicata e l'invio della documentazione di supporto non sono necessari con riferimento ai flussi di variazione che non hanno valenza contributiva o per quelli inerenti denunce UniEmens in stato errato o per la gestione di note di rettifica.

CASO 1 - Mancata erogazione di somme a titolo di festività non godute

Un datore di lavoro non ha erogato somme a titolo di festività non godute relative al mese di novembre. Si avvede dell'errore a giugno dell'anno successivo.

Il datore di lavoro per regolarizzare la posizione dovrà:

1. rielaborare e ristampare in modo corretto il LUL, inserendo l'elemento retributivo mancante e assoggettandolo a contribuzione;
2. regolarizzare la denuncia contributiva del mese di novembre, inviando un flusso correttivo;
3. versare la contribuzione e le sanzioni amministrative.

In merito al secondo punto il datore di lavoro dovrà:

1. inviare tramite cassetto bidirezionale la richiesta utilizzando l'oggetto definito "ad hoc": "UniEmens - Regolarizzazione (DM-VIG) - Invio documentazione. La documentazione da allegare sarà il foglio/fogli di LUL originari e quelli rielaborati con la correzione;
2. attendere l'emissione del ticket di protocollo e inviare un flusso UniEmens relativo al mese di novembre o compilarlo on line attraverso la funzione predisposta dall'Istituto utilizzando il codice RS regolarizzazione spontanea, inserendo il relativo ticket;
3. versare la contribuzione dovuta tramite F24 utilizzando nella causale contributo il codice RC01, la matricola INPS e il periodo di riferimento (che potrà comprendere più mesi da mm/aaaa a mm/aaaa), maggiorata dell'importo dovuto a titolo di sanzioni per l'inadempimento contributivo.

In presenza di più dipendenti (e/o più periodi) è consigliabile operare non per singolo dipendente ma per periodi, in modo che la regolarizzazione di ciascun mese si integri e si formi in un unico VIG che racchiuda le variazioni di tutti i dipendenti coinvolti per ciascun singolo periodo. A titolo di esempio se si devono inviare UniEmens di 2 anni per 4 dipendenti è opportuno generare 24 trasmissioni e non 96 trasmissioni.

Non è possibile apporre modifiche se sul mese in questione vi sono inadempienze aperte: note di rettifica o errori nel flusso inviato. Consultando il "Portale contributivo aziende e intermediari" è possibile verificare la presenza di note di rettifica o errori di tipo rosso o giallo.

Trattamento fiscale degli arretrati

18.3.2.

Il problema che emerge riguarda il trattamento fiscale delle somme da riconoscere al lavoratore riquilificato. Ove la **riqualificazione** fosse **operata tramite sentenza, nulla quaestio**. È prevista espressamente l'applicazione della tassazione separata: "L'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi: (...); b) 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 [...]” (art. 17, c. 1, lett. b) TUIR).

Ciò significa che la tassazione applicata seguirà la regola dell'aliquota media calcolata sul biennio dell'anno precedente.

Pertanto, occorre inserire nel LUL del mese di corresponsione una voce a titolo di “arretrati retributivi derivanti da sentenze” non soggetta a contribuzione (che viene regolarizzata con l'invio di UniEmens relativi ai mesi di riferimento) ma soggetta a tassazione separata.

18.4. ARRETRATI DA ERRORI CONTABILI

L'obbligo di elaborazione elettronica del LUL comporta spesso una **difficoltà nella gestione delle correzioni** dei dati indicati. Non è infatti più possibile apporre alcuna scrittura in modo manuale, in quanto la stessa non ha alcuna valenza rispetto all'assolvimento di qualsiasi obbligo previsto dalla norma (ML, Vademecum 5 dicembre 2008, risposta n. 22).

Sorge pertanto il dubbio operativo su come sia possibile apporre correzioni ad un LUL precedentemente stampato in modo errato. Un tempo i manuali di ragioneria prescrivevano che in caso di rettifica di una registrazione fosse necessario barrare il dato da sostituire mantenendolo leggibile e, in prossimità del dato barrato, si procedesse ad appuntare il dato corretto.

Il dato errato poteva essere cancellato, ma era fondamentale che lo stesso risultasse comunque leggibile. In caso di necessità di annullare i fogli interi gli stessi venivano barrati in diagonale apponendo la scritta “ANNULLATO”. Ad oggi, non è stato chiarito se l'annullamento di un foglio sia ancora possibile mediante la barratura e l'apposizione della dicitura ANNULLATO in modalità manuale.

Le uniche indicazioni fornite dal Ministero del Lavoro sono quelle contenute nella circ. n. 23/2011 in cui sono date istruzioni per la regolarizzazione delle “inosservanze comunque materialmente sanabili”, ossia di tutti quegli adempimenti di carattere documentale che non attengono esclusivamente ad una tutela psico-fisica del lavoratore. In tale occasione il Ministero ha precisato che “tutti gli illeciti previsti dal Legislatore in materia di LUL - ad eccezione di quello concernente la mancata conservazione, in quanto certamente non sanabile - possano essere oggetto di **diffida obbligatoria** con l'ammissione, in caso di regolarizzazione, al pagamento della sanzione nella misura del minimo stabilito dalla legge.

Con riferimento all'illecito relativo alla omessa o infedele registrazione dei dati sul Libro Unico, il personale ispettivo, in ogni caso di registrazioni omesse o infedeli provvederà, di norma, a diffidare il trasgressore alla regolarizzazione delle inosservanze a meno che non accerti la volontà dello stesso di alterare i dati riportati sul LUL e quindi un vero e proprio dolo nella commissione dell'illecito”.

18.4.1. Regolarizzazione spontanea nel LUL

Nella risposta n. 24 del Vademecum LUL è data indicazione su come operare nei casi di **regolarizzazione spontanea da parte del datore di lavoro**; infatti, è precisato che “eventuali differenze marginali o correttivi possono essere annotati e corretti in data successiva al 16 (N.d.A. ora ultimo giorno del mese), mediante l'indicazione del dato corretto nelle annotazioni della **Sezione retributiva del prospetto del Libro Unico** che viene elaborato nel mese in cui viene fatta la correzione. Il dato corretto spontaneamente non è assoggettabile a sanzioni”.

Nelle risposte nn. 5 e 6 è data indicazione su come operare in caso di **rettifica e annullamento di uno o più cedolini**, all'interno del periodo di stampa del LUL, ossia entro la fine del mese successivo: “sarà sufficiente procedere alla specifica annotazione con apposito indicatore sulla versione finale e corretta di ciascun cedolino che compone il Libro Unico”.

Importante indicazione, contenuta sempre nelle stesse risposte, è relativa al fatto che non vi è l'obbligo di mantenere una sequenza delle scritture del LUL; pertanto, l'esposizione delle presenze e dei dati retributivi è libera a condizione di riuscire a garantire l'unicità del LUL senza lasciare lacune nella progressività della numerazione. Occorre, infatti, tener sempre presente che l'art. 1, c. 1, D.M. 9 luglio 2008 stabilisce l'obbligo, in fase di stampa, di attribuire a ciascun foglio una numerazione sequenziale, conservando eventuali fogli deteriorati o annullati.

18.4.2. Correzione del LUL oltre il termine per la stampa

Non vi sono istruzioni specifiche su come operare per correggere il LUL di **un mese già stampato** a definitivo nei casi in cui il soggetto tenutario si avveda dell'errore solo successivamente, **dopo che è scaduto il termine ultimo per la stampa del LUL** ossia l'ultimo giorno del mese successivo. Non sempre i software consentono di operare come indicato nelle risposte del Vademecum del Ministero del Lavoro. Infatti, le logiche di progressività degli imponibili e di calendario non consentono con l'elaborazione di un mese successivo di ristampare il calendario e la Sezione paga di un mese prece-

dente, al di fuori della casistica prevista del calendario differito. Ad avviso di chi scrive, non è possibile far altro che:

- **conservare i vecchi fogli e le vecchie scritturazioni** precedentemente registrati, in modo da non avere lacune nella numerazione;
- **ristampare nuovi fogli del LUL relativi al mese da modificare** indicando data e ora di stampa del mese in cui avviene l'operazione di ristampa, oltre al numero progressivo obbligatorio. Evidentemente quest'ultimo non sarà consecutivo con riferimento all'ordine temporale del mese di riferimento delle registrazioni, ma sarà coerente con la progressione della numerazione unica in essere presso il soggetto tenutario del LUL. È opportuno evidenziare nelle annotazioni che “le registrazioni del presente foglio annullano e sostituiscono quelle contenute nel numero (...) relativo al mese di (...)” in modo da dare evidenza, in formato elettronico e non manuale dell'annullamento del precedente foglio.

Flussi UniEmens

18.4.3.

Questa operazione consente la successiva corretta gestione dei flussi UniEmens di regolarizzazione dei dati precedentemente inoltrati dai datori di lavoro. Gestione modificata da parte dell'INPS con i mess. n. 4973/2016 e n. 5274/2016.

Le **modalità di reinvio degli UniEmens**  sono differenziate in relazione alla tipologia di regolarizzazione. Con riferimento a ciascuna tipologia, l'Istituto si è riservato di richiedere la documentazione necessaria per l'analisi amministrativa circa l'idonea compilazione e l'esatta quantificazione delle informazioni trasmesse, tramite comunicazione bidirezionale.

Prima di poter procedere alla trasmissione di un flusso regolarizzativo, è necessario inviare, tramite cassetto bidirezionale, utilizzando l'oggetto definito “ad hoc”: “UniEmens - Regolarizzazione (DM-VIG) - Invio documentazione”, la specifica documentazione richiesta. Tale trasmissione comporta l'automatica generazione di un ticket, che consiste nel protocollo INPS attestante l'avvenuto invio della comunicazione.

Il protocollo viene rilasciato in modo asincrono rispetto all'invio della comunicazione, per cui occorre attenderne il rilascio prima di inviare i flussi di regolarizzazione.

Successivamente tale protocollo deve essere inserito nel flusso XML, sia nella denuncia individuale che in quella aziendale:

Attributo: TipoRegolarizz

Codice	Descrizione
00	Variazione
RS	Regolarizzazione spontanea
CM	Conciliazione monocratica
PE	Regolarizzazione per recupero della contribuzione virtuale in edilizia “PEGASO”
VE	Regolarizzazione a seguito di verbale di altri Enti per differenze retributive
VN	Regolarizzazione a seguito di verbale di altri Enti per lavoratore in nero
SS	Regolarizzazione a seguito di sentenza per differenze retributive
SN	Regolarizzazione a seguito di sentenza per lavoratore in nero

Attributo: CodEnteRedattore

Codice	Descrizione
01	D.T.L. (ora I.T.L.)
02	INAIL
03	G.D.F.
04	A.S.L.
05	Agenzia delle Entrate
06	P.S.
07	Carabinieri

IdentInvioAttoINPS: il Protocollo rilasciato dal sistema a seguito dell'invio della documentazione (c.d. "Ticket").

Procedura ordinaria

La procedura sopra indicata e l'invio della documentazione di supporto non sono necessari con riferimento ai flussi di variazione che non hanno valenza contributiva e non è possibile per quelli inerenti denunce UniEmens in stato squadrato o per la gestione di note di rettifica.

Ai fini di una regolarizzazione spontanea per errata indicazione di alcuni dati nel LUL, i documenti solitamente richiesti al momento della trasmissione del flusso UniEmens di regolarizzazione sono, a seconda dei casi, la copia del LUL, del contratto individuale o di sue successive modifiche e variazioni.

CASO 2 - Correzione spontanea di LUL - prima soluzione

Si consideri l'ipotesi in cui nel cedolino di gennaio non sia stata inserita una malattia, regolarmente certificata dal lavoratore, per il periodo dal 16 al 22 gennaio.

Nel mese di giugno del medesimo anno si provvede alla rielaborazione del cedolino di gennaio in modo completo con conseguente obbligo di presentazione dell'UniEmens di rettifica.

LUL emesso entro fine febbraio

AZIENDA: XY SRL				C.F. 999999999999				P.IVA: 999999999999				Sezione presenze				
INDIRIZZO:				MESE DI :				GG				ORE	ORE	ORE	DESC.	
MATERICOLA INPS:				PAT INAIL:				VOCE INAIL:				C.D.C.: CONTABILITA'				
DIPENDENTE: MARIO ROSSI				C.F. RSSMRA90523F205X				NATO IL: 23/11/1990								
QUALIFICA: OPERAIO				METALM.				ASSUNZIONE: CESSAZIONE:								
Div. GG:	DS	LIVELLO: 4*	Div. H:	173	CCNL: ARTIGIANI METALM.											
AGEVOLAZIONI:																
Paga Base	Contingenza	EDR	Scatti	Super Minimo	Terzo Elemento	Altro 2	Altro 3	Totale								
8,44497				0,464910 €				8,90988								
Descrizione				Quantità	Valore base	Competenze	Trattenute	Figurativa	Soggetta a:							
RETRIBUZIONE ORDINARIA				184,00	8,90988 €	1.639,42 €			C-F-T				7 8,00			
STRAORDINARIO AL 25%				13,00	11,13735 €	144,79 €			C-F				8 0			
RETRIBUZIONI NON EROGATE							892,00 €		F				9 -			
													10 8,00 2,00 st			
													11 8,00			
													12 8,00 2,00 ST			
Sezione contributiva					Competenze	Trattenute	Figurativa					13 8,00				
Contributo carico dipendente				9,19%	1.784,00 €		163,95 €					14 8,00				
FSBA				0,15%	1.784,00 €		2,68 €					15 -				
EB							27,07 €					16 -				
												17 8,00				
Sezione fiscale					Competenze	Trattenute	Figurativa					18 8,00 2,00 ST				
Imponibile Irpef							725,58 €					19 8,00				
Reddito di Riferimento Detrazioni				9.432,51 €								20 8,00 2,00 ST				
Irpef Lorda				166,88 €								21 8,00				
Detrazioni lavoro dipendente				159,67 €								22 -				
Somma integrativa L 207/2024					42,46 €							23 -				
Trattamento Integrativo					100,00 €							24 8,00				
Irpef netto						7,21 €						25 8,00				
Addizionale Regionale												26 8,00 1,00 ST				
Addizionale Comunale												27 8,00				
Addizionale Comunale Acconto												28 8,00				
Sezione Tfr								Figurativa					29 -			
Retribuzione utile Tfr								1.639,42 €					30 -			
Contributo aggiuntivo 0,50%								8,92 €					31 8,00			
Tfr netto						112,52 €							32 PRESENZE 184,00			
Arrotondamento					0,22 €		0,05						33 ASSENZE			
													34 STRAORD. 13,00			
Totalizzazioni					1.926,88 €	1.065,89 €	Netto	861,00 €	ALTR0							
Sezione Dati statistici																
Ratei	Residuo AP	Maturato	Goduto	Salido	Progressivo		Imp. INPS	Imp. IRPEF	IRPEF PAGATA							
Ferie							1.784,00 €	725,58 €	7,21 €							
Ex-Festivi					IBAN:											
R.O.L.					NOTE:											
										LOGO INAIL AUT. INAIL NR. DEL DATA E ORA DI VIDIMAZIONE:						

Cedolino, ristampato a giugno del medesimo anno e relativo al mese di gennaio, contenente i dati corretti riferiti all'evento di malattia. Nelle note sarà opportuno indicare che **“Le registrazioni del presente foglio annullano e sostituiscono quelle contenute nel numero xxxx relativo al mese di gennaio 20xx”**.

AZIENDA: XY SRL		C.F. 11973120193		P.A.A: 11973120193		Sezione presenza	
INDIRIZZO:		MESE DI:		GG		ORE	DESC.
MATRICOLA INPS:		VOCE INAIL:		C.D.C.: CONTABILITA'		ORD.	ALTR.
DIPENDENTE: MARIO ROSSI		C.F.		NATO IL: 23/11/1990		1	R
QUALIFICA: TIR/STAG.		LIVELLO:		AGGIORNAMENTO:		2	8,00
Div. GG		Div. VI		AGGIORNAMENTO:		3	8,00
Pag. Base		Contingenza		Scatti		4	8,00
1.426,83 €		-		40.00000 €		5	8,00
Descrizione		Quantità		Valore base		Competenze	
RETRIBUZIONE		20,00		56,41654 €		1.128,33 €	
FESTIVITA' NON GODUTE		1,00		56,41654 €		56,42 €	
MALATTIA INPS 50%		4,00		29,40467 €		117,82 €	
INTEGRAZ. MALATTIA DATORE						206,97 €	
"Le registrazioni del presente foglio annullano e sostituiscono quelle contenute nel numero xxxx relativo al mese di gennaio 20xx".							
Sezione contributiva							
CONTRIBUTI INPS		9,1900%		128,11 €		1.394,09 €	
Sezione fiscale		Competenze		Trattenute		Figurativa	
Imponibile fiscale						1.383,23 €	
Detrazioni lavoro dipendente						116,13 €	
Detrazioni familiari a carico							
Trattamento integrativo							
Irpef netta		100,00 €		207,34 €			
Addizionale Regionale				22,16 €			
Addizionale Comunale				9,63 €			
Addizionale Comunale acconto				3,33 €			
Totalizzazioni		1.611,34 €		370,57 €		Netto 1.240,77 €	
Sezione Dati statistici							
Ratei		Residuo AP		Maturato		Goduto	
Forze							
Ex-Festivi							
R.O.L.							
NOTE:							
LOGO INAIL		AUT.		DATA E ORA			
INAIL NR...		DEL ...		DI VEDIMAZIONE:			

In questo caso la documentazione da allegare alla richiesta INPS per la variazione dell'UniEmens sarà il cedolino precedente e la copia del certificato medico. Dovrà essere reinviato l'UniEmens dopo aver richiesto il ticket.

Procedura semplificata

In alcuni casi, solo se la correzione avviene entro il mese successivo, è possibile avvalersi di una procedura semplificata in base a quanto indicato dall'INPS nella circ. n. 292/1993, che illustra quanto previsto dal D.M. 7 ottobre 1993, preso atto "dell'esistenza di una serie di variabili della retribuzione legata ad assenze o ad altri eventi, che concorrono alla determinazione dell'imponibile contributivo mensile e che possono risultare incerte sino alla scadenza del mese, rendendo conseguentemente incerto l'ammontare della retribuzione imponibile sino all'ultimo giorno del mese.

È stato, quindi, stabilito che, qualora nel corso del mese intervengano elementi od eventi che comportano **variazioni nella misura della retribuzione imponibile**, può essere consentito ai datori di lavoro di tenere conto delle variazioni in occasione degli adempimenti e del connesso versamento dei contributi relativi al mese successivo a quello interessato dall'intervento di tali fattori, fatta salva nell'ambito di ciascun anno solare la corrispondenza tra la retribuzione di competenza dell'anno stesso e quella soggetta a contribuzione.

In pratica, è consentito, per determinati elementi aventi incidenza sulla misura della retribuzione imponibile che intervengono nel corso di un certo mese, di tenere conto degli stessi in occasione del versamento dei contributi di pertinenza del mese successivo a quello caratterizzato dall'intervento di tali variabili, diminuendo o aumentando la retribuzione soggetta a contributo di tale ultimo mese.

L'importo così ottenuto deve essere considerato, ai fini dell'imposizione contributiva, retribuzione di competenza del mese successivo.

Tale possibilità, peraltro, è ammessa con salvaguardia della condizione che la retribuzione da accreditare al lavoratore nell'anno solare sia quella di pertinenza dell'anno medesimo, ancorché elementi retributivi relativi al mese di dicembre siano stati presi in considerazione ai fini della determinazione dell'imponibile contributivo del mese di gennaio.

In altri termini, il principio esposto è diretto a regolare l'adempimento della contribuzione, mentre non interferisce sulla sfera assicurativa soggettiva del lavoratore, la quale va definita sulla base della collocazione temporale degli eventi considerati (ad es., la malattia).

Gli **eventi ed elementi considerati** sono:

- compensi per lavoro straordinario (➔12.9.);
- indennità di diaria o missione (➔12.8.);
- indennità economica di malattia o maternità anticipate dal datore di lavoro per conto dell'INPS (➔13.4.; ➔13.5.; ➔13.6.);

- indennità riposi per allattamento (➔13.7.);
- giornate retribuite per donatori di sangue (➔13.11.);
- riduzioni delle retribuzioni per infortuni sul lavoro indennizzabili dall'INAIL (➔13.9.);
- permessi non retribuiti;
- astensioni dal lavoro;
- indennità per ferie non godute (➔13.2.);
- congedi matrimoniali (➔13.10.);
- integrazioni salariali (non a zero ore) (➔14.).

CASO 3 - Correzione spontanea di LUL - seconda soluzione

Si consideri l'ipotesi in cui nel cedolino di gennaio non siano state inserite 4 ore di lavoro straordinario svolto nella giornata di sabato 28.

Nel mese di febbraio si provvede all'inserimento dell'importo delle ore di straordinario corrette e dell'annotazione che la voce "arretrati lavoro straordinario gennaio" fa riferimento alle ore svolte nella giornata del 28 gennaio non indicate nella Sezione LUL del mese di gennaio.

Questo "modus operandi" sembra rispettare sia le indicazioni relative al rifacimento del LUL fornite dal Ministero del Lavoro - ossia che "eventuali differenze marginali o correttivi possono essere annotati e corretti in data successiva al 16 (N.d.A. ora ultimo giorno del mese), mediante l'indicazione del dato corretto nelle annotazioni della Sezione retributiva del prospetto del Libro Unico che viene elaborato nel mese in cui viene fatta la correzione. Il dato corretto spontaneamente non è assoggettabile a sanzioni. Anche la contribuzione INPS, relativamente a tale correzione, può essere versata nel mese successivo, purché ci si trovi nel medesimo anno ai fini previdenziali.

L'Istituto infatti prevede "per determinati elementi aventi incidenza sulla misura della retribuzione imponibile che intervengono nel corso di un certo mese, di tenere conto degli stessi in occasione del versamento dei contributi di pertinenza del mese successivo a quello caratterizzato dall'intervento di tali variabili, diminuendo o aumentando la retribuzione soggetta a contributo di tale ultimo mese. L'importo così ottenuto deve essere considerato, ai fini dell'imposizione contributiva, la retribuzione di competenza del mese successivo".

Cedolino, ristampato a giugno del medesimo anno e relativo al mese di gennaio, contenente i dati corretti riferiti agli straordinari. Nelle note sarà opportuno indicare che **"La voce arretrati lavoro straordinario gennaio 20XX fa riferimento alle ore svolte nella giornata del 28/01/20XX non indicate nella Sezione LUL del mese di gennaio 20XX"**.

AZIENDA: XY SRL				C.F. 11973120193		P.IVA: 11973120193		Sezione presenze			
INDIRIZZO:				MESE DI :				GG	ORE ORD.	ORE ALTRO	DESC.
MATRICOLO INPS:				VOCE INAIL:		C.D.C.: CONTABILITA'		1	8,00		
DIPENDENTE: MARIO ROSSI				C.F.		NATO IL: 23/11/1990		2	8,00		
QUALIFICA: TIR./STAG.				LIVELLO:		ASSUNZIONE: 03/10/2019 CESSAZIONE:		3	8,00		
Div. GG:				CCNL:				4			
				AGEVOLAZIONI:				5		R	
				Div. H:				6	8,00		
				Scatti				7	8,00		
				EDR				8	8,00		
				Super Minimo				9	8,00		
				Terzo Elemento				10	8,00		
				Altro 2				11			
				Altro 3				12		R	
				Totale		1.466,83000 €		13	8,00		
Paga Base				Contingenza		Scatti		14	8,00		
1.426,83 €				-		€		15	8,00		
				Quantità		Valore base		16	8,00		
				26,00		56,41654 €		17	8,00		
				4,00		9,92267 €		18	8,00		
								19	8,00		
								20	8,00		
								21	8,00		
								22	8,00		
								23	8,00		
								24	8,00		
								25		R	
								26	8,00		
								27	8,00		
								28	8,00		
								29			
								30			
								31			
								PRESENZE		160,00	
								ASSENZE			
								STRAORD.			
								ALTRO			
										</	

MANCATO PAGAMENTO DELLE RETRIBUZIONI

18.5.

Negli ultimi anni le imprese si sono trovate in alcuni casi nell'impossibilità di procedere ai pagamenti degli stipendi e dei contributi previdenziali obbligatori alle scadenze previste. Le casistiche alle quali più frequentemente si assiste sono quelle relative a **pagamenti totalmente omessi** a causa del grave dissesto finanziario in cui versa l'azienda oppure quelle relative a **pagamenti parziali o dilazionati nel tempo**. Evitando di trattare dei risvolti civilistici e legali legati alla mancata corresponsione degli stipendi, ci si limita ad illustrare i risvolti pratici relativi alla tenuta del **Libro Unico del Lavoro** (➡1.), alla determinazione della contribuzione da versare e della tassazione da applicare.

Adempimenti dei datori di lavoro

Preliminarmente occorre riepilogare quali sono gli **obblighi e gli adempimenti da effettuare** da parte dei datori di lavoro in questi casi. In ottemperanza alle norme di legge l'azienda sarà sempre e comunque tenuta a:

1. elaborare e stampare il Libro Unico del Lavoro del mese di competenza anche in assenza di materiale corresponsione delle somme ai lavoratori, entro la fine del mese successivo a quello di riferimento;
2. consegnare una copia del prospetto paga o una copia del LUL ai dipendenti;
3. calcolare l'imponibile previdenziale del mese di competenza su cui versare la contribuzione obbligatoria e inviare la denuncia contributiva UniEmens;
4. calcolare l'imponibile e le ritenute fiscali in caso di corresponsione, anche solo parziale, di somme o valori considerati redditi da lavoro dipendente ai sensi del TUIR (D.P.R. n. 917/1986);
5. effettuare il versamento della contribuzione e delle ritenute eventualmente effettuate alle normali scadenze di pagamento.

Adempimenti problematici

Se per quanto riguarda i primi tre punti non sembrano esservi particolarità rispetto all'elaborazione delle normali mensilità, **le difficoltà sorgono in relazione ai seguenti adempimenti**:

1. effettuazione della trattenuta della contribuzione a carico del lavoratore (➡21.2.);
2. effettuazione dei conguagli delle prestazioni previdenziali erogate o da erogare con la contribuzione da versare (➡13.);
3. determinazione dell'imponibile fiscale corretto in caso di mancato o parziale pagamento delle retribuzioni (➡20.; ➡21.4.);
4. effettuazione di eventuali versamenti a titolo di **cessione del quinto** , pignoramento o delegazione di pagamento (➡16.).

Trattenuta della contribuzione a carico del lavoratore

Il **responsabile del pagamento dei contributi** è esclusivamente il **datore di lavoro** e il contributo a carico del lavoratore è trattenuto sulla retribuzione corrisposta al lavoratore stesso alla scadenza del periodo di paga a cui il contributo si riferisce (art. 19, Legge n. 218/1952). È prevista una **sanzione amministrativa** (da euro 30,00 a euro 125,00 per ogni dipendente) per il datore di lavoro che trattiene sulla retribuzione del lavoratore somme maggiori di quelle per le quali è stabilita la trattenuta (art. 23, Legge n. 218/1952).

La norma è finalizzata a impedire al datore di lavoro di rivalersi sul lavoratore in un momento successivo effettuando trattenute sproporzionate rispetto alla retribuzione da erogare.

Ne deriva che in caso di mancato pagamento della retribuzione alla scadenza del periodo di paga, il datore di lavoro non può procedere ad effettuare la trattenuta della quota dei contributi a carico del lavoratore.

In merito occorre anche precisare che le **trattenute previdenziali** a carico dei lavoratori **devono sempre e comunque essere versate e non possono essere poste a conguaglio** con le prestazioni anticipate dal datore di lavoro per conto dell'INPS, ma solo con gli importi contributivi a carico dei datori di lavoro (➡21.2.). L'**unica eccezione** possibile a tale regola si concretizza quando a seguito di conguaglio tra gli importi contributivi a carico del datore di lavoro e le somme anticipate risulti un saldo attivo a favore del datore di lavoro.

Ulteriore aspetto da tenere in considerazione è relativo alla presenza, nelle singole buste paga del mese in corso, di **prestazioni economiche a carico degli Istituti previdenziali e assicurativi**.

Per quanto riguarda le **indennità corrisposte dall'INPS** sono previste **sanzioni amministrative** in caso di mancato pagamento delle prestazioni a titolo di **assegno al nucleo familiare** (da euro 515,00 a euro 5.160,00) e delle **indennità giornaliere di malattia e maternità** (euro 125,00 per ogni dipendente a cui si riferisce l'infrazione). Non solo, la giurisprudenza (tra le più recenti vedi Cass. n. 49237/2012) tende a ricondurre il fatto di versare un importo inferiore di contribuzione, a seguito di

conguagli di prestazioni previdenziali non erogate ai lavoratori dipendenti, al **reato di truffa** previsto dal Codice penale all'art. 640 o alla norma dell'art. 37 della Legge n. 689/1981 che sanziona con la reclusione fino a 2 anni il datore di lavoro che, al fine di non versare in tutto o in parte contributi e premi previsti dalle leggi sulla previdenza e assistenza obbligatorie, omette una o più registrazioni o denunce obbligatorie, ovvero esegue una o più denunce obbligatorie in tutto o in parte non conformi al vero, quando dal fatto deriva l'omesso versamento di contributi e premi previsti dalle leggi sulla previdenza e assistenza obbligatorie per un importo mensile non inferiore al maggiore importo tra euro 2.582,28 e il 50% dei contributi complessivamente dovuti.

Mancato o parziale pagamento delle retribuzioni: imponibile fiscale

Meno problematica parrebbe la questione relativa alle **ritenute fiscali**, in quanto l'imponibile fiscale è strettamente commisurato alla somma netta effettiva da corrispondere (➡20.1.; ➡21.4.). Infatti, se le **retribuzioni sono totalmente non corrisposte**, non sussiste alcun obbligo per il datore di lavoro, in quanto non si concretizza il presupposto impositivo. Se le stesse sono state **parzialmente erogate**, occorrerà determinare il corretto imponibile fiscale all'interno di ogni singolo periodo di paga.

Sanzioni - È prevista la reclusione da 6 mesi a 2 anni per il sostituto di imposta che non versa, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti per un ammontare superiore a 150.000,00 euro per ciascun periodo d'imposta, se il debito tributario non è in corso di estinzione mediante rateazione, ai sensi dell'art. 3-bis del D.Lgs. n. 462/1997. In caso di decadenza dal beneficio della rateazione ai sensi dell'art. 15-ter del D.P.R. n. 602/1973, il colpevole è punito se l'ammontare del debito residuo è superiore a 50.000,00 euro (art. 1, D.Lgs. n. 87/2024) (➡26.2.).

CASO 4 - Erogazione parziale della retribuzione

Il datore di lavoro, per carenza di liquidità, eroga le retribuzioni in modo parziale.
Il datore di lavoro provvede a calcolare l'importo complessivamente dovuto a titolo di retribuzione ordinaria e lavoro straordinario.
L'imponibile contributivo è calcolato in modo ordinario, assoggettando tutte le competenze, mentre l'imponibile fiscale viene ridotto di quanto non erogato (euro 892,00).

AZIENDA: XY SRL				C.F. 999999999999				P.IVA: 9999999999				Sezione presenze					
INDIRIZZO:				MESE DI:								GG. ORD.					
MATERIA/CA INPS:				PAT INAIL:				VOCE INAIL:				C.D.C.: CONTABILITA'					
DIPENDENTE: MARIO ROSSI				C.F. RSSMRA90523F205X				NATO IL: 23/11/1990									
QUALIFICA: OPERAIO				LIVELLO: 4°				CCNL: ARTIGIANI METALM.				ASSUNZIONE: CESSAZIONE:					
Div. GG: 26				Div. H: 173				AGVOLAZIONI:									
Pag. Base		Contingenza		EDR		Scatti		Super Minimo		Terzo Elemento		Altro 2		Altro 3		Totale	
8,4497								0,464910 €								8,90988	
Descrizione						Quantità		Valore base		Competenze		Trattenute		Figurativa		Soggetta a:	
RETRIBUZIONE ORDINARIA								184,00		8,90988 €		1.639,42 €		C-F-T		7 8,00	
STRAORDINARIO AL 25%								13,00		11,13735 €		144,79 €		C-F		8 8,00	
RETRIBUZIONI NON EROGATE												892,00 €		F		9 -	
																10 8,00	
																11 8,00	
																12 8,00	
																13 8,00	
																14 8,00	
																15 -	
																16 -	
																17 8,00	
																18 8,00	
																19 8,00	
																20 8,00	
																21 8,00	
																22 -	
																23 -	
																24 8,00	
																25 8,00	
																26 8,00	
																27 8,00	
																28 8,00	
																29 -	
																30 -	
																31 8,00	
																PRESENZE	
																184,00	
																ASSENZE	
																STRAORD.	
																13,00	
																ALTRO	

documentazione ricevuta relativa ad ogni singola operazione in corso, per verificare la presenza eventuale di obblighi aggiuntivi o specifici rispetto alle norme di legge.

REGOLARIZZAZIONE A SEGUITO DI ACCESSI ISPETTIVI

18.6.

Un'ulteriore casistica di variazione dei dati precedentemente contabilizzati nel LUL è relativa alle conciliazioni a seguito di vertenze o di accessi ispettivi, previste dal D.Lgs. n. 124/2004. Tale Decreto ha introdotto 3 tipi di **conciliazione**  (**➔48.4.1.**) delle controversie individuali:

- monocratica **preventiva** (c. 1, art. 11);
- monocratica **contestuale all'attività ispettiva** (c. 6, art. 11);
- **successiva ad una diffida accertativa** per crediti patrimoniali (art. 12).

Queste tipologie si differenziano per la loro collocazione temporale e per le finalità cui sono destinate, in modo tale da presidiare le diverse esigenze delle parti. Per la prima volta il Ministero del Lavoro, per il tramite dei propri Uffici locali, è coinvolto direttamente nell'accertamento dei crediti retributivi dei lavoratori.

Conciliazione monocratica preventiva

18.6.1.

La **conciliazione**  monocratica preventiva prende avvio dalla richiesta di intervento ispettivo presentata da uno o più lavoratori all'Ispettorato Territoriale del Lavoro affinché possano emergere elementi per una soluzione conciliativa della controversia. La richiesta, che può provenire solo da lavoratori subordinati o autonomi, deve riguardare **diritti patrimoniali del lavoratore** e può originare sia da disposizioni normative, sia da previsioni contrattuali.

Per il Ministero del Lavoro la finalità della norma è quella di un corretto bilanciamento tra l'ispezione di iniziativa e quella su richiesta, al fine di valorizzare un'attività di vigilanza basata sulla pianificazione preventiva, elaborata con strumenti di intelligence, evitando visite ispettive attivate a seguito di richiesta di intervento nei casi di singoli episodi di "rottura dei rapporti interpersonali" tra datore di lavoro e lavoratore, che, come precisato dal Ministero del Lavoro nella circ. n. 36/2009, "si caratterizzano per una minore incisività rispetto alle visite d'iniziativa e non garantiscono un'organica e mirata pianificazione dell'attività di vigilanza sul territorio".

Come previsto dalla norma, l'Ispettorato Territoriale del Lavoro competente ha la **facoltà** e non l'obbligo di **avviare il tentativo di conciliazione** sulle questioni segnalate: spetta infatti al dirigente valutare se vi siano o meno elementi per una soluzione conciliativa. Il **tentativo non può, invece, essere avviato** quando vi siano:

- evidenti e chiari indizi di violazioni penalmente rilevanti;
- altri lavoratori interessati oltre al denunciante;
- evidenti fenomeni di elusione particolarmente diffusi sul territorio di riferimento;
- richieste che abbiano ad oggetto esclusivamente profili di natura contributiva, previdenziale ed assicurativa.

Il Ministero del Lavoro, allo stesso modo, ha invitato il proprio personale a prendere in considerazione soltanto le richieste individuali che non appaiano palesemente pretestuose, oggettivamente inattendibili e prive di ogni fondamento. La vertenza può essere seguita da un funzionario, anche non in possesso della qualifica ispettiva, mentre le parti possono farsi assistere da associazioni od organizzazioni sindacali ovvero da professionisti cui abbiano conferito specifico mandato.

Se **entrambe le parti, o una sola, non si presentano e non motivano l'assenza chiedendo un rinvio**, il tentativo di conciliazione si intende fallito e l'Ispettorato deve avviare un **normale procedimento ispettivo**. In caso di **accordo**, invece, viene **sottoscritto un verbale tra le parti**, controfirmato dal funzionario del Ministero del Lavoro, che acquista piena efficacia esecutiva con Decreto emesso dal giudice competente, su istanza della parte interessata e che diventa inoppugnabile, così come avviene per le conciliazioni sottoscritte in sede giudiziale (art. 185 c.p.c.), dinanzi la Commissione provinciale di conciliazione (art. 410 c.p.c.), o in sede sindacale (art. 411 c.p.c.).

Contributi previdenziali e assicurativi

Il versamento dei contributi previdenziali e assicurativi riferiti alle **somme concordate in sede conciliativa** in relazione al periodo lavorativo riconosciuto dalle parti e il pagamento delle somme dovute al lavoratore **estinguono il procedimento ispettivo**. I funzionari dell'Ispettorato del Lavoro sono tenuti a trasmettere agli Enti previdenziali interessati la relativa documentazione al fine di verificare l'avvenuto versamento dei contributi previdenziali e assicurativi. I contributi previdenziali devono essere versati in base alle norme vigenti, **rispettando i minimali di legge** e con ripartizione delle somme conciliate sui mesi di competenza. Tale concetto è stato così ribadito: "qualora l'accordo in sede di conciliazione monocratica si determini su parametri retributivi che si collocano al disotto dei mini-

mali, ai fini previdenziali il computo degli oneri contributivi va comunque operato con riferimento ai minimali stessi" (INPS, circ. n. 6/2007).

Occorre però segnalare che dopo la pubblicazione della circolare del Ministero del Lavoro n. 36/2009 l'**accordo conciliativo** dovrebbe comunque prevedere, in ogni caso, il riconoscimento di un periodo lavorativo intercorso tra le parti e di conseguenza non potranno concludersi conciliazioni monocratiche a carattere novativo che si risolvano nella corresponsione di una somma di denaro da parte del datore di lavoro a mero titolo transattivo.

Il funzionario conciliatore può non sottoscrivere l'accordo raggiunto dalle parti qualora appaia manifestamente volto ad eludere l'applicazione della tutela pubblicistica prevista a favore dei lavoratori oppure a preconstituire false posizioni previdenziali.

In merito alle **tempistiche di versamento dei contributi** il momento di insorgenza dell'obbligo contributivo coincide con il termine indicato nel verbale di accordo per il pagamento delle somme dovute al lavoratore. Conseguentemente, il versamento di quanto dovuto all'Istituto dovrà avvenire entro il 16° giorno del mese successivo al predetto termine in un'unica soluzione o ratealmente con la dimostrazione, secondo l'indirizzo ministeriale, del versamento della prima rata della dilazione (INPS, circ. n. 132/2004).

Ai fini dell'**addebito delle sanzioni**, in accordo col Ministero del Lavoro, l'Istituto (INPS, circ. n. 6/2007) ha definitivamente qualificato tale fattispecie, come riconducibile all'omissione contributiva, non ritenendo configurabile quella dell'evasione contributiva.

Ulteriore elemento qualificante della **conciliazione**  monocratica nelle sue due forme, preventiva e contestuale, è l'**estinzione del procedimento ispettivo**.

18.6.2. Conciliazione monocratica contestuale

La medesima procedura si applica alla conciliazione monocratica contestuale, la cui differenza riguarda principalmente il momento in cui viene svolta. Essa ha origine nel corso dell'attività di vigilanza, qualora l'ispettore ravvisi i **presupposti per una soluzione conciliativa**, e, acquisito il consenso delle parti interessate, informi con apposita relazione l'Ispettorato del Lavoro ai fini dell'attivazione della procedura. Come richiamato in premessa, il momento non è l'unica differenza tra le due tipologie: la conciliazione monocratica contestuale, infatti, non ha scopo di riequilibrio tra diverse modalità ispettive, ma di rapidità ed effettività della procedura, che una volta attivata, si svolge con le modalità già esaminate.

18.6.3. Diffida accertativa per crediti patrimoniali

Con la diffida accertativa per crediti patrimoniali il Legislatore ha introdotto nell'Ordinamento, per la prima volta, un **titolo esecutivo di formazione amministrativa** per la soddisfazione di un diritto soggettivo privato, allo scopo di realizzare una semplificazione delle procedure **per la soddisfazione dei crediti di lavoro**.

Qualora nell'ambito dell'attività di vigilanza emergano inosservanze alla disciplina contrattuale da cui scaturiscano crediti esclusivamente patrimoniali in favore dei prestatori di lavoro, il personale ispettivo dell'Ispettorato del Lavoro diffida il datore di lavoro a corrispondere gli importi risultanti dagli accertamenti.

Entro 30 giorni dalla notifica della diffida accertativa, **il datore di lavoro può promuovere un tentativo di conciliazione** presso la sede territoriale dell'Ispettorato del Lavoro. In caso di accordo verrà sottoscritto un verbale tra le parti, controfirmato dal funzionario dell'Ispettorato del Lavoro che rende inefficace il provvedimento di diffida, e che acquista piena efficacia esecutiva diventando inoppugnabile, così come avviene per le conciliazioni sottoscritte in sede giudiziale (art. 185 c.p.c.), avanti la Commissione provinciale di conciliazione (art. 410 c.p.c.), o in sede sindacale (art. 411 c.p.c.). La conciliazione non produce comunque alcuna efficacia estintiva del procedimento ispettivo.

Se **entro 30 giorni** il datore di lavoro non si attiva per dare avvio alla **conciliazione** , o in caso di mancato raggiungimento dell'accordo tra le parti attestato da apposito verbale, il **provvedimento di diffida acquista**, con un ulteriore Provvedimento del Direttore dell'Ufficio territoriale dell'Ispettorato del Lavoro, **valore di accertamento tecnico con efficacia di titolo esecutivo**. Questo ulteriore provvedimento, non è un mero atto formale, in quanto durante tale fase vengono riverificati i presupposti e la documentazione comprovante tale intervento. Tale atto è notificato sia al lavoratore che al datore di lavoro.

Nei confronti del provvedimento di diffida emesso dal Direttore dell'Ufficio territoriale dell'Ispettorato del Lavoro il **datore di lavoro può ricorrere, in via amministrativa**, davanti al **Comitato per i rapporti di lavoro** (➔48.6.2.), che si riunirà con la partecipazione di un Rappresentante dei datori di lavoro e di un Rappresentante dei lavoratori designati dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale. Questo allargamento dei componenti garantisce massima tutela e imparzialità alle parti coinvolte. La norma non indica espressamente il termine entro il quale il ricorso debba essere proposto, tuttavia, trattandosi di ricorso amministrativo e precisamente di un ricorso gerarchico c.d. "improprio", il Ministero del Lavoro ha ritenuto debba operare il termine generale di proposizione dei ricorsi amministrativi pari a 30 giorni dalla notificazione del provvedimento impugnato (ML, circ. n. 24/2004).

In **manca di designazione**, entro 30 giorni dalla richiesta di nomina, il Comitato decide il ricorso nella sua composizione ordinaria. Il ricorso sospende l'esecutività della diffida e deve essere deciso, con provvedimento motivato, dal Comitato per i rapporti di lavoro nel termine di 90 giorni dal ricevimento, sulla base della documentazione prodotta dal ricorrente e di quella in possesso dell'Ispettorato del Lavoro. Vigge il meccanismo del **silenzio rigetto**, per cui decorsi i 90 giorni previsti per la decisione, il ricorso s'intende respinto. La norma non fornisce alcuna indicazione specifica sulle modalità di intervento del lavoratore nel procedimento instauratosi presso il Comitato per i rapporti di lavoro.

Il provvedimento di diffida ha natura di titolo immediatamente esecutivo, pertanto, il lavoratore può agire sulla base dello stesso titolo mediante atto di precetto per soddisfare i propri crediti retributivi. Pertanto, trascorso il termine per ricorrere al Comitato dei rapporti di lavoro da parte del datore di lavoro, ovvero dopo la reiezione del ricorso da parte del Comitato o dopo l'inutile scadenza del termine per decidere, il lavoratore può utilizzare la diffida accertativa per l'esecuzione forzata del credito nei confronti del debitore, previa notifica del titolo esecutivo e del precetto. Il **datore di lavoro si può opporre all'esecuzione o agli atti esecutivi davanti al Giudice del lavoro** (➔48.7.).

CASO 5 - Diffida accertativa per crediti patrimoniali

Un lavoratore, in data 31 ottobre, richiede l'intervento dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro per i mancati pagamenti delle retribuzioni delle mensilità da agosto fino alla fine del rapporto di lavoro avvenuto a novembre dell'anno precedente.

Il personale ispettivo, a seguito di richiesta di documentazione con verbale di primo accesso ispettivo, rileva fondatezza delle richieste del lavoratore e provvede a diffidare il datore di lavoro ad effettuare il versamento di quanto dovuto, pari a euro 8.344,35 per retribuzioni ed euro 3.068,19 a titolo di TFR, entro 30 giorni.

La somma netta dovuta è pari a euro 9.461,82.

Viene accertato che la contribuzione previdenziale relativa alle somme è già stata interamente versata. Il datore di lavoro può:

1. effettuare il pagamento;
2. promuovere il tentativo di conciliazione.

Il datore di lavoro opta per la seconda soluzione.

In seguito, l'Ispettorato Nazionale del Lavoro convoca le parti per esperire il tentativo di conciliazione monocratica. Le parti, dopo ampia discussione, si accordano su una proposta conciliativa: pagamento in 18 rate mensili della somma dovuta da parte del datore di lavoro tramite bonifico bancario. Le rate dovranno essere pagate entro il giorno 10 di ogni mese.

Il datore di lavoro si impegna a indicare nella descrizione del bonifico il mese di riferimento delle somme e ad esibire all'ITL i versamenti effettuati mensilmente e quello finale della rateazione.

Crediti oggetto di diffida accertativa

È previsto l'utilizzo della diffida accertativa (➔48.4.2.) nelle ipotesi in cui l'erogazione dei compensi sia legata a presupposti oggettivi e predeterminati che non richiedano complessi approfondimenti in ordine alla verifica dell'effettivo raggiungimento o meno dei risultati dell'attività. La richiesta può riguardare sia i **lavoratori subordinati** sia gli **autonomi**, deve avere ad oggetto solo **diritti patrimoniali del lavoratore** e può originare sia da disposizioni normative, sia da previsioni contrattuali (ML, circ. n. 24/2004).

L'**oggetto dell'accertamento nella diffida accertativa** può riguardare sia l'"an" che il "quantum" del diritto spettante al prestatore di lavoro. Il Ministero del Lavoro ha approfondito in maniera specifica il tema relativo a quando e per quali crediti è consentito agli Ispettori del lavoro procedere con diffida accertativa (ML, circ. n. 1/2013). Le tipologie di credito possono essere suddivise nel seguente modo:

1. **crediti retributivi da omesso pagamento** - Casistica che non presenta particolari problemi, in quanto la violazione consiste semplicemente in un ritardo nell'adempimento dell'obbligazione. In

- questo caso l'Ispettore sarà chiamato esclusivamente a compiere mere "operazioni aritmetiche" traendo i relativi elementi già dai documenti contabili e lavorativi in possesso del datore di lavoro;
2. **crediti di tipo indennitario**, da maggiorazioni, TFR, ecc. - In questo caso l'Ispettore dovrà accertare un'ulteriore connotazione della prestazione lavorativa o la sussistenza di una condizione di esigibilità del credito, ad esempio la cessazione del rapporto per la corresponsione del TFR oppure elementi oggettivamente valutabili legati allo svolgimento di lavoro festivo o notturno oppure conseguente alla mancata fruizione del prescritto riposo annuale;
 3. **retribuzioni di risultato, premi di produzione**, ecc. - In questo caso essendo in presenza di elementi pecuniari non predeterminati o legati a particolari scelte di merito del datore di lavoro, ad esempio per i premi di risultato, premi di produzione, promozioni l'Ispettore dovrebbe andare oltre quell'accertamento tecnico a lui demandato dalla norma per sfociare in una scelta di tipo discrezionale o negoziale allo stesso evidentemente preclusa;
 4. **crediti retributivi derivanti da un non corretto inquadramento della tipologia contrattuale** - In questi casi, pur non ravvisandosi nessuna particolare ragione giuridica impeditiva all'adozione della diffida, per una scelta di mera opportunità il Ministero del Lavoro ritiene preferibile non adottare la diffida accertativa stante la necessità da parte dell'Organo ispettivo di procedere ad una diversa qualificazione rispetto a quella negoziale data dalle parti del rapporto, qualificazione che spetta in via definitiva al giudice e che presenta, tradizionalmente, delicati profili di valutazione;
 5. **crediti legati al demansionamento ovvero alla mancata applicazione di livelli minimi retributivi** richiesti esplicitamente dal Legislatore in osservanza dell'art. 36 Cost. (ad es. art. 7, c. 4, D.L. n. 248/2007) ovvero derivanti dall'accertamento di lavoro sommerso - In questi casi, ove sia comunque individuabile il CCNL applicato dal datore di lavoro, l'Ispettore potrà diffidare ex art. 12 a corrispondere le somme accertate e dovute ai lavoratori, anche nel caso del lavoro "in nero", al fine della regolarizzazione sostanziale sul piano dei rapporti di lavoro.

Tipologie di crediti	Applicazione diffida accertativa ex art. 12, D.Lgs. n. 124/2004
Crediti retributivi da omesso pagamento	Sì
Crediti di tipo indennitario, da maggiorazioni, TFR, ecc.	Sì
Crediti legati a scelte discrezionali del datore di lavoro (retribuzioni di risultato, premi di produzione, ecc.)	No
Crediti retributivi derivanti da riqualificazione della tipologia contrattuale	No
Crediti legati al demansionamento o alla mancata applicazione di livelli minimi retributivi richiesti esplicitamente dal Legislatore in osservanza dell'art. 36 Cost. (ad es. art. 7, c. 4, D.L. n. 248/2007, conv. da Legge n. 31/2008) ovvero derivanti dall'accertamento di lavoro sommerso	Sì

18.7. TASSAZIONE SEPARATA

Gli **emolumenti arretrati**, quando ne ricorrono i presupposti, essendo riferibili ad anni precedenti non si cumulano con le retribuzioni correnti ma sono assoggettati a tassazione separata. La tassazione separata deve essere applicata a:

- le indennità di fine rapporto;
- gli emolumenti arretrati e le somme percepite, anche a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito dei provvedimenti dell'Autorità Giudiziaria o di transazioni relative alla risoluzione del rapporto di lavoro (art. 17, D.P.R. n. 917/1986).

Fiscalmente sono considerati emolumenti arretrati tutte quelle somme che vengono corrisposte per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi (nazionali, territoriali o aziendali), di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre **cause non dipendenti dalla volontà delle parti** (art. 17, c. 1, lett. b), D.P.R. n. 917/1986) (DRE Lazio, risposta a interpello 5 febbraio 2021, n. 913/312/2021, Ag. Entr., int. nn. 367/2020 e 353/2021, circ. n. 23/1997). Le situazioni che consentono l'applicazione della tassazione separata pertanto possono essere di 2 tipologie:

- **di carattere giuridico**, derivanti da norme legislative, sentenze o provvedimenti amministrativi, 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. In questi casi, non deve essere effettuata alcuna indagine per valutare se il ritardo nella corresponsione degli emolumenti arretrati possa o meno essere considerato fisiologico, essendo sufficiente che gli emolumenti siano riferibili ad anni precedenti affinché possa applicarsi la tassazione separata;

- **oggettive situazioni di fatto**, che impediscono il pagamento delle somme riconosciute come spettanti, entro i limiti di tempo ordinariamente adottati dalla generalità dei datori di lavoro. In questi casi invece deve essere effettuata un'indagine delle circostanze che hanno determinato il ritardo nell'erogazione degli emolumenti, per valutare se tale ritardo sia o meno fisiologico; qualora tale ritardo risulti fisiologico, infatti, non si giustifica l'applicazione della tassazione separata (Ag. Entr., ris. n. 151/E/2017).

Non rientrano in tale categoria le mensilità aggiuntive, o gli emolumenti che vengono percepiti in ritardo a causa di errori contabili o che per motivi di ordine pratico non possono essere liquidati nel periodo di paga di competenza. **Rientra fra gli emolumenti arretrati**, invece, la **somma erogata a titolo di "una tantum" in occasione del rinnovo contrattuale** (Ag. Entr., ris. n. 43/E/2004). Non rientrano fra emolumenti tassabili separatamente le somme erogate da un Ente pubblico che ha firmato un Accordo con i sindacati per adeguare le retribuzioni del proprio personale se per motivi tecnico-operativi, gli arretrati relativi alle differenze retributive maturate (nel caso specifico nel 2023) sono stati erogati nell'anno d'imposta successivo (nel caso specifico nel 2024) (Ag. Entr., ris. n. 14/2025).

Fatta eccezione per il TFR che ha regole specifiche, per la **tassazione delle somme soggette a tassazione separata** si deve operare come segue, applicando l'aliquota media calcolata sui redditi prodotti in un biennio di riferimento. La **procedura** si articola in queste operazioni:

1. individuazione del periodo d'imposta nel quale il reddito deve essere assoggettato a imposizione e del conseguente biennio di riferimento;
2. calcolo dell'aliquota media sui redditi del biennio di riferimento. Per ottenere l'aliquota è necessario sommare i redditi complessivi dei 2 anni precedenti a quello in cui è stato percepito il reddito da sottoporre a tassazione e dividere il risultato per 2. In questo modo si ottiene la media annuale del reddito del biennio precedente.

Sul reddito medio si calcola l'IRPEF in base alle aliquote vigenti e quindi l'incidenza media in percentuale di tale imposta sul reddito medio. Tale percentuale corrisponde all'aliquota da applicare al reddito a tassazione separata.

Se in uno dei 2 anni precedenti non si è percepito alcun reddito, lo stesso calcolo si effettua sul 50% del reddito dell'unico anno. Se in entrambi gli anni non si sono percepiti redditi si applica l'aliquota IRPEF più bassa.

CASO 6 - Calcolo della tassazione separata

Reddito a tassazione separata percepito nel 2025 di euro 6.000,00

Reddito complessivo anno 2024 di euro 25.700,00.

Reddito complessivo anno 2023 di euro 31.500,00

Calcolo della media annuale del reddito del biennio: $25.700,00 + 31.500,00 = 57.200,00$
 $57.200,00 : 2 = 28.600,00$

Calcolo dell'aliquota da applicare al reddito a tassazione separata:

- fino a 28.000,00 euro 23% 6.440,00;
- da 28.000,00 a 50.000,00 euro 35% 210,00.

L'imposta corrispondente a euro 28.600,00 è pari a 6.650,00 euro

Calcolo dell'incidenza media $28.600,00 : 6.650,00 = 100 : x = 23,25\%$

Calcolo dell'imposta $6.000,00 \times 23,25\% = 1.395,10$

Se il reddito a tassazione separata è erogato da un datore di lavoro che riveste la qualifica di sostituto d'imposta, lo stesso procede al **conteggio e al versamento dell'imposta** calcolata. Il datore di lavoro che eroga il compenso o il contribuente determinano le ritenute in via provvisoria e a titolo di acconto. Infatti, sui redditi soggetti a tassazione separata l'**imposta definitiva viene ricalcolata dall'Agenzia delle Entrate** e, in presenza di maggiore imposta dovuta, provvede all'emissione di apposito avviso per darne comunicazione al contribuente.

RESTITUZIONE DI SOMME DA PARTE DEL LAVORATORE

18.8.

Quando si verifica un **indebito retributivo** oggettivo viene richiesto al lavoratore di restituire le somme precedentemente erogate. Questo può accadere per un **errore materiale** commesso dal datore di lavoro o a conclusione di una controversia con esito favorevole al datore di lavoro. La ripetizione delle somme indebitamente percepite dal lavoratore dipendente è regolata all'art. 2033 c.c. ai sensi del quale "Chi ha eseguito un pagamento non dovuto ha diritto di ripetere ciò che ha pagato". La re-

stituzione deve aver oggetto esclusivamente le somme effettivamente percepite. Su come operare concretamente questa restituzione per anni la giurisprudenza e la prassi dall'Agenzia delle Entrate (per la regolamentazione dei profili fiscali) sostengono posizioni diverse e contrastanti:

- l'orientamento giurisprudenziale costante riteneva che **la restituzione dovesse essere effettuata al netto delle ritenute fiscali**, in quanto il datore di lavoro non può pretendere di ottenere la restituzione delle somme al lordo delle ritenute, posto che le stesse non sono mai entrate nella disponibilità patrimoniale del dipendente (Cass. n. 19735/2018; Cass. n. 15755/2019; Cons. Stato, Sez. III, n. 3984/2011 e Cons. Stato, Sez. VI, n. 1164/2009);
- l'Agenzia delle Entrate indicava invece che **la restituzione dovesse essere operata al lordo delle ritenute fiscali** in quanto il sistema dei rapporti tra Erario, sostituto e sostituito comportava che il recupero, a carico del contribuente, delle somme a suo tempo a lui erogate avvenisse al lordo delle imposte versate dall'ente erogatore all'Erario in qualità di sostituto (Ag. Entr., ris. nn. 110/E/2005; 71/E/2020; int. nn. 206/2019 e 291/2019).

18.8.1. Modalità di restituzione

Il Legislatore per gestire queste due ipotesi prevede due modalità:

- **in caso di restituzione al lordo**, ai sensi dell'art. 10 del TUIR, c. 1, lett. d-bis) sono deducibili 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 MEF del 5 aprile 2016 ("In alternativa alla deducibilità dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi, il contribuente può chiedere il rimborso dell'importo determinato applicando all'intero ammontare delle somme non dedotte l'aliquota corrispondente al primo scaglione di reddito di cui all'art. 11 del citato TUIR. La richiesta di rimborso è irrevocabile");
- **in caso di restituzione al netto**, ai sensi dell'art. 10 del TUIR c. 2-bis le somme di cui alla lettera d-bis) del c. 1, se assoggettate a ritenuta, sono restituite al netto della ritenuta subita e non costituiscono oneri deducibili; ai sensi dell'art. 150, c. 2, del D.L. n. 34/2020 i sostituti d'imposta ai quali siano restituite le somme al netto delle ritenute operate e versate, spetta un credito d'imposta pari al 30% delle somme ricevute, utilizzabile senza limite di importo in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

La **modalità di gestione fiscale** prevista dal secondo punto si applica sulle somme restituite dal 1° gennaio 2020 e fermo restando i rapporti già definiti al 19 maggio 2020, data di entrata in vigore del Decreto n. 34/2020. Nonostante l'art. 150, c. 2, del D.L. n. 34/2020 faccia riferimento esclusivamente alle ritenute alla fonte a titolo di acconto, questa norma si applica a qualsiasi tipologia di ritenuta, comprese le ritenute a titolo d'imposta, ad imposta sostitutiva (es. restituzione di un premio di risultato assoggettato all'imposta sostitutiva del 10%), alle ritenute a titolo di addizionali regionali e comunali.

Anche nel caso di restituzione al "netto" di somme relative a redditi di lavoro autonomo, al sostituto compete il credito d'imposta di cui al c. 2 dell'art. 150 del D.L. n. 34/2020.

Commentando il **caso di un ente previdenziale**, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che se il provvedimento amministrativo di restituzione origina da una sentenza passata in giudicato antecedentemente all'entrata in vigore dell'art. 150 (ossia al 19 maggio 2020), la restituzione deve essere fatta al lordo anche nel caso in cui avvenga successivamente al 1° gennaio 2020, salvo diverso successivo accordo tra le parti (Ag. Entr., risp. n. 470/2022).

Il credito d'imposta è stabilito forfetariamente dal Legislatore a prescindere dall'importo delle ritenute versate al momento dell'erogazione.

Qualora il credito restituito costituisca una parte di una somma complessivamente erogata in anni precedenti, il sostituto dovrà sottrarre dall'importo lordo che il contribuente è tenuto a corrispondere, la quota parte delle ritenute operate ai fini IRPEF, proporzionalmente riferibili all'indebito (Ag. Entr., circ. n. 8/E/2021).

Dovranno, inoltre, essere **escluse dal calcolo del credito d'imposta le somme restituite che non erano state tassate al momento dell'erogazione**.

Ai fini dell'utilizzo del credito di imposta il diritto del sostituto a fruire dello stesso sorge nel momento in cui non può più essere eccepita la legittimità della pretesa alla restituzione: sono pertanto irrilevanti le modalità relative alla concreta restituzione dell'indebito (quali ad esempio, corresponsione rateale o mancata restituzione) e il sostituto d'imposta **può fruire dell'intero ammontare del credito d'imposta**, a prescindere dall'importo effettivamente corrisposto dal sostituito in quanto il recupero delle ritenute IRPEF attiene al rapporto tra sostituto d'imposta ed Erario (Ag. Entr., circ. n. 8/E/2021).

Nel caso in cui la restituzione sia relativa ad **importi afferenti a più periodi d'imposta**, il criterio che prevede che il sostituto è tenuto a sottrarre dall'importo lordo, che il contribuente è tenuto a corrispondere la quota parte delle ritenute operate ai fini IRPEF, proporzionalmente riferibili all'indebito, deve essere applicato distintamente per ogni annualità alla quale si riferisce l'indebito (Ag. Entr., risp. n. 470/2022).

Il sostituto d'imposta deve dare evidenza della restituzione delle somme nel modello di Certificazione Unica (CU) e dell'emersione del credito rispettivamente nella dichiarazione dei sostituti d'imposta (Modello 770).

Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer