

**Risposta n. 117/2022**

**OGGETTO:** Diffida per "recupero contributi da eccedenza massimale" - integrazione di contributi obbligatori per legge- articolo 10, comma 1, lettera e), del TUIR

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

**QUESITO**

L'*Istante* fa presente che l'INPS ha notificato al suo *ex* datore di lavoro (nel prosieguo anche società o azienda) diffida per "*recupero contributi da eccedenza massimale*" ai sensi dell'articolo 2, comma 18, legge 8 agosto 1995, n. 335 con riferimento alla posizione previdenziale dello stesso *Istante* che coinvolge più annualità (anni 2015, 2016 e 2017).

L'*ex* datore di lavoro infatti deve sanare, su richiesta dell'INPS, l'omissione contributiva derivante dalla mancata comunicazione da parte dell'*Istante* dell'esistenza "*di periodi utili o utilizzabili ai fini dell'anzianità contributiva antecedenti il 1° gennaio 1996*".

L'*Istante* precisa che, con riferimento alla sua posizione previdenziale, per un verso, l'INPS contesta l'omissione contributiva "*in quanto sono emersi versamenti contributivi solo figurativi (servizio di leva) in epoca antecedente al 1° gennaio 1996*", per altro verso, disconosce l'applicazione del massimale annuo della base contributiva

e pensionabile, annualmente rivalutato dall'ISTAT, previsto dal citato articolo 2, comma 18, legge n. 335 del 1995 per i lavoratori che si iscrivono a forme pensionistiche obbligatorie a far data dal 1° gennaio 1996 (cd. "*nuovi iscritti*") e privi di anzianità contributiva precedente.

In base alla norma citata, infatti, per coloro che vantano anzianità contributiva già maturata in forme pensionistiche obbligatorie entro il 31 dicembre 1995 (cd. "*vecchi iscritti*"), il citato massimale annuo non trova applicazione con la conseguenza che l'intera retribuzione imponibile viene assoggettata a contribuzione previdenziale.

Atteso che l'errata applicazione del massimale contributivo deriva dalla dichiarazione resa dallo stesso *Istante* che non ha correttamente comunicato all'*ex* datore di lavoro la sua posizione contributiva rispetto al termine del "*1° gennaio 1996*", l'*Istante* è tenuto a riversare all'*ex* datore di lavoro i contributi a suo carico, anticipati dall'*ex* datore di lavoro in base a quanto previsto dalla citata legge n. 335 del 1995.

Ciò posto, l'*Istante* chiede chiarimenti in merito alle modalità con cui procedere alla restituzione dei contributi per la quota a suo carico e alla eventuale deducibilità di quest'ultimi, trattandosi di contributi obbligatori per legge.

L'*Istante* evidenzia che il recupero delle somme potrebbe avvenire con le modalità che seguono:

- mediante l'emissione da parte dell'*ex* datore di lavoro di un cedolino "*supplementare*" in modo da operare i relativi conguagli, "*ridurre l'incidenza finanziaria in quanto la contribuzione reclamata dall'INPS è di importo particolarmente significativo e coinvolge molte annualità*", e semplificare la deduzione ai fini delle ritenute fiscali atteso che l'*ex*-dipendente verserebbe alla società, la parte a suo carico di contribuzione al netto del credito per ritenute fiscali. L'*Istante* chiede se, in tale caso, l'*ex* datore di lavoro possa ugualmente operare la rivalsa nei confronti dell'*ex* dipendente qualora quest'ultimo, "*nell'anno in corso, disponga di reddito capiente anche se non ha erogato direttamente retribuzioni imponibili*";
- in sede di dichiarazione dei redditi; in particolare, in tale caso, l'*ex* datore

di lavoro potrebbe fornire *all'Istante* tutte le evidenze del versamento dei contributi pagati (copia modello F24 relativo al pagamento) al fine di consentirgli, dopo aver rimborsato la sua quota all'azienda tramite bonifico bancario, di dedurre dal proprio reddito, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera e), del TUIR, mediante la dichiarazione dei redditi, tali contributi in quanto versati in ottemperanza a disposizioni di legge. In tale caso, tuttavia, secondo *l'Istante*, l'amministrazione finanziaria non potrebbe operare alcun riscontro o incrocio automatico con quanto portato in deduzione dall'*ex* dipendente nella dichiarazione dei redditi, in quanto il versamento di tali contributi obbligatori non è effettuato direttamente dal lavoratore, così come indicato dal citato articolo 10, comma 1, lettera e), del TUIR e dalle istruzioni alla compilazione del modello 730/2021, rigo E21, ma dall'*ex* datore di lavoro.

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

*L'Istante* è dell'avviso che - pur essendo tali contributi obbligatori deducibili mediante la dichiarazione dei redditi - sia possibile far emettere dall'*ex* datore di lavoro un "*cedolino supplementare*" in modo da consentirgli di "*operare i relativi congruagli, ridurre l'incidenza finanziaria e semplificare la deduzione ai fini delle ritenute fiscali visto che l'ex dipendente verserebbe la parte a suo carico di contribuzione all'ex datore al netto del credito per ritenute fiscali*". Il datore di lavoro emetterà a favore dell'*ex* dipendente la certificazione unica relativa all'anno in cui sono effettuati i pagamenti evidenziando, tra l'altro, nella sezione "*Dati assistenziali e previdenziali*", l'assolvimento della contribuzione previdenziale a carico del lavoratore.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 10, comma 1, lettera e), del decreto del Presidente della

Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR) prevede che dal reddito complessivo si deducono, se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo, *«i contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge, nonché quelli versati facoltativamente alla gestione della forma pensionistica obbligatoria di appartenenza, ivi compresi quelli per la ricongiunzione di periodi assicurativi»*.

Sono, pertanto, deducibili, non solo i contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge ma anche i contributi previdenziali versati facoltativamente all'ente che gestisce la forma pensionistica obbligatoria di appartenenza, qualunque sia la causa che origina il versamento, non essendo la previsione della deducibilità di tali contributi subordinata ad una specifica finalizzazione degli stessi. Non sono, invece, deducibili le somme versate per sanzioni ed interessi moratori comminati per violazioni inerenti i contributi versati (cfr. da ultimo, circolare 23 giugno 2021, n. 7/E).

Va, inoltre, rilevato che, in applicazione delle regole generali in materia di oneri deducibili dal reddito complessivo, i contributi in questione sono deducibili se risultano effettivamente a carico del contribuente e debitamente documentati. Inoltre, in applicazione del cd. "principio di cassa", al pari di ogni altro onere, sono deducibili fino a concorrenza del reddito complessivo con riferimento al periodo d'imposta in cui sono stati versati.

Tanto premesso, nel caso di specie, la maggior quota contributiva - derivante dall'erronea applicazione per gli anni 2015, 2016 e 2017, del massimale contributivo previsto dall'articolo 2, comma 18, della legge 8 agosto 1995, n.335 - a carico dell'*Istante* e che lo stesso è tenuto a restituire all'*ex* datore di lavoro, costituisce un'integrazione di contributi obbligatori per legge, a suo tempo non versati deducibile ai sensi del citato articolo 10, comma 1, lettera e), del TUIR.

In applicazione del citato criterio di cassa, inoltre, ai fini della deducibilità, occorre fare riferimento al periodo di imposta in cui l'*Istante* rimborsa tali oneri all'*ex*

datore di lavoro e non all'annualità in cui l'ex datore di lavoro è stato chiamato a versare (ed ha versato) la maggior quota contributiva a carico del dipendente regolarizzando le omissioni contributive obbligatorie. I contributi in questione, pertanto, andranno indicati nel rigo della dichiarazione dei redditi dedicato ai "Contributi previdenziali e assistenziali" relativa al periodo d'imposta in cui tali contributi sono restituiti all'ex datore di lavoro (Rigo E21).

L'*Istante* può documentare il sostenimento dell'onere mediante una certificazione unica (CU) rilasciata dall'*ex* datore di lavoro che attesti le somme oggetto di deduzione con l'inserimento di un'annotazione a contenuto libero (con il codice ZZ).

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)**