

Risposta n. 13

OGGETTO: Pignoramento presso terzi - Adempimenti dichiarativi - articoli 21, legge 27 dicembre 1997, n. 449 e 4, comma 6-ter, decreto Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322

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

QUESITO

L'*Istante* è un Ente Pubblico Economico a base associativa preposto alla protezione e all'esercizio del diritto d'autore la cui attività è disciplinata dalle norme di diritto privato.

L'Ente istante è tenuto a corrispondere in favore di un proprio iscritto (in seguito, Debitore), somme dovute a titolo di proventi per diritto d'autore e/o altro titolo, maturande e maturate da quest'ultimo, anche in qualità di unico erede di un altro suo iscritto.

In data gg/mm/2006, l'*Istante* è stato citato a comparire dinanzi al Tribunale di Roma, a seguito della procedura di pignoramento presso terzi attivata da un creditore (in seguito, Creditore pignoratizio) del Debitore, ai fini del pignoramento delle somme dovute dall'*Istante* al Debitore.

Sino alla data del gg/mm/2014, l'*Istante* ha provveduto a versare al Creditore

pignoratizio somme per euro YYY; tali somme costituendo, per il Debitore, reddito assimilato a quello di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53, comma 2, lettera *b*), Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917 (Tuir), sono state preventivamente assoggettate, da parte dell'*Istante*, alla ritenuta prevista dall'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Al riguardo, l'*Istante* rappresenta di aver riconosciuto la deduzione forfetaria prevista dall'articolo 54, comma 8, del Tuir, ai sensi del quale tali redditi sono costituiti dall'ammontare dei proventi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta ridotto del 25 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese. Le ritenute operate sono state certificate direttamente al Debitore.

Sulle somme erogate al Creditore pignoratizio, invece, non è stata applicata nessuna ritenuta avendo lo stesso attestato, mediante apposita dichiarazione, l'insussistenza delle condizioni richieste dall'articolo 21, comma 15, della legge 27 dicembre 1997, n. 449 recante «*Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica*».

In data gg/mm/2014, il Debitore è deceduto e ad oggi non è intervenuta l'accettazione dell'eredità, né è stato nominato un curatore per l'eredità giacente.

In data gg/mm/2020, l'*Istante* ha provveduto al pagamento di euro ZZZ in favore del Creditore Pignoratizio.

Anche tali somme sono state preventivamente assoggettate alla ritenuta prevista dall'articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973, versata all'Erario in data gg/mm/2020, senza tener conto della deduzione forfetaria prevista dal citato articolo 54, comma 8, del Tuir.

Come in precedenza, sulle somme erogate al Creditore pignoratizio non è stata applicata nessuna ritenuta, avendo lo stesso nuovamente attestato, mediante apposita dichiarazione, l'insussistenza delle condizioni richieste dall'articolo 21, comma 15, della legge n. 449 del 1997.

Ciò rappresentato, l'*Istante*, in qualità di sostituto di imposta, chiede chiarimenti

in merito agli obblighi di certificazione in caso di eredità giacente senza nomina di un curatore. In particolare, si chiede di sapere a quale soggetto deve essere intestata la Certificazione Unica prevista dall'articolo 4, comma *6ter*, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, attestante l'ammontare delle somme erogate, per diritti d'autore, e delle ritenute operate, ai sensi dell'articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che la Certificazione Unica debba essere intestata al Debitore, sebbene lo stesso soggetto sia defunto. Inoltre, l'*Istante* è dell'avviso che gli eredi potranno eventualmente chiedere a rimborso, sussistendone i presupposti, le relative ritenute versate all'Erario.

Qualora, invece, venga nominato un curatore e venga assegnato all'eredità giacente un codice fiscale, l'Ente istante ritiene che la Certificazione Unica potrà riportare tale codice fiscale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si fa presente che esulano dalla competenza della Scrivente valutazioni concernenti aspetti civilistici dell'istituto del pignoramento presso terzi, previsto e disciplinato dagli articoli 543 e ss. del codice di procedura civile.

In relazione all'ambito fiscale di tale istituto, si osserva che l'articolo 21, comma 15, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, così come modificato dall'articolo 15, comma 2, del decreto legge 1 luglio del 2009, n. 78, dispone che «*Le disposizioni in materia di ritenute alla fonte previste nel titolo III del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600, e successive modificazioni, nonché l'articolo 11, commi 5, 6, 7 e 9 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 devono intendersi applicabili*

anche nel caso in cui il pagamento sia eseguito mediante pignoramento anche presso terzi in base ad ordinanza di assegnazione, qualora il credito sia riferito a somme per le quali, ai sensi delle predette disposizioni, deve essere operata una ritenuta alla fonte. In quest'ultima ipotesi, in caso di pagamento eseguito mediante pignoramento presso terzi, questi ultimi, se rivestono la qualifica di sostituti d'imposta ai sensi dell'articolo 23 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, devono operare all'atto del pagamento delle somme la ritenuta nella misura del 20%, secondo modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate», emesso in data 3 marzo 2010.

In ragione di tale disposizione, pertanto, qualora un creditore agisca nei confronti del suo debitore mediante pignoramento presso terzi, quest'ultimo, se riveste lo *status* di sostituto di imposta, deve operare, all'atto del pagamento, una ritenuta alla fonte a titolo di acconto Irpef, con aliquota del 20 per cento, dovuta dal creditore pignoratizio, sempreché il credito sia riferito a somme per le quali, ai sensi del citato d.P.R. n. 600 del 1973, deve essere operata una ritenuta alla fonte a tale titolo.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia, emanato il 3 marzo 2010 (di seguito il Provvedimento), nel dare attuazione alla disposizione riportata, ha stabilito le modalità di effettuazione della ritenuta alla fonte e gli adempimenti da assolvere a cura dei soggetti interessati.

L'articolo 1, comma 1, del Provvedimento stabilisce che in caso di pagamenti effettuati a seguito di pignoramenti presso terzi, il terzo erogatore, ove rivesta la qualifica di sostituto d'imposta ai sensi degli articoli 23 e seguenti del d.P.R. n. 600 del 1973, deve operare, all'atto del pagamento, una ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto dell'Irpef dovuta dal creditore pignoratizio.

La norma ha previsto l'applicazione di una ritenuta in misura fissa al fine di mettere il terzo in condizione di effettuare l'adempimento senza dover svolgere indagini sulla tipologia del reddito erogato; l'esigenza di semplificazione, che risponde a quella dell'Erario di dare effettiva attuazione al prelievo, comporta che il terzo non

sia tenuto a svolgere indagini per verificare se

le somme debbano o meno subire la ritenuta. Sarà, pertanto, onere del creditore dimostrare che le stesse attengono ad ipotesi per le quali la ritenuta non deve essere operata, restando inteso che altrimenti il terzo provvederà ad applicarla.

Tenuto conto che l'articolo 1, comma 1, del Provvedimento fa riferimento ad una ritenuta alla fonte a titolo di acconto Irpef, la stessa con deve essere effettuata nei confronti di enti e società soggetti Ires.

L'articolo 1, comma 2, del Provvedimento specifica che deve trattarsi di somme assoggettabili a ritenuta alla fonte in base alle disposizioni contenute nel titolo III del d.P.R. n. 600 del 1973, nell'articolo 11, commi 5, 6 e 7, della legge n. 413 del 1991, nonché nell'articolo 33, comma 4, del d.P.R. n. 42 del 1988.

Pertanto, l'obbligo di effettuare la ritenuta da parte del terzo erogatore sorge quando sono soddisfatte contemporaneamente le seguenti condizioni:

1. deve trattarsi di una somma per la quale deve essere operata una ritenuta alla fonte, ai sensi delle richiamate disposizioni;
2. il creditore pignoratizio deve essere un soggetto Irpef;
3. il terzo erogatore deve rivestire la qualifica di sostituto di imposta in base a quanto previsto dagli articoli 23 e seguenti del d.P.R. n. 600 del 1973.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del Provvedimento *«Il terzo erogatore non effettua la ritenuta se è a conoscenza che il credito è riferibile a somme o valori diversi da quelli assoggettabili a ritenuta alla fonte»*.

In un'ottica di semplificazione e al fine di agevolare l'applicazione della ritenuta, il terzo è tenuto ad applicarla sempre, poiché la norma non pone a suo carico obblighi di accertamento. Tuttavia, qualora il creditore pignoratizio attesti mediante dichiarazione da rendersi ai sensi degli articoli 47 e 76 del d.P.R. n. 445 del 2000 l'insussistenza, in tutto o in parte, delle condizioni per l'applicazione della ritenuta, il terzo erogatore è esonerato dall'obbligo di operarla.

L'articolo 2 del Provvedimento prevede che a fronte dei pagamenti effettuati, il

terzo erogatore è tenuto a:

1. versare la ritenuta operata sulle somme pignorate utilizzando l'apposito codice tributo;
2. comunicare al debitore l'ammontare delle somme erogate al creditore pignoratizio e delle ritenute effettuate;
3. certificare al creditore pignoratizio l'ammontare delle somme erogate e delle ritenute effettuate entro i termini previsti dall'articolo 4, comma 6-*quater*, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322;
4. indicare nella dichiarazione dei sostituti di imposta e degli intermediari (modello 770) i dati relativi al debitore e al creditore pignoratizio, nonché le somme erogate e le ritenute effettuate. L'adempimento deve essere effettuato anche se non sono state operate le ritenute.

La circolare 2 marzo 2011, n. 8/E, fornisce chiarimenti in relazione all'ipotesi, come quella in esame, in cui il terzo erogatore sia anche sostituto d'imposta nei confronti del debitore, in ragione della circostanza che le somme pignorate costituiscono reddito per quest'ultimo.

In tal caso, le somme oggetto di pignoramento avranno una duplice rilevanza dal punto di vista fiscale, obbligando, conseguentemente, il terzo esecutato ad un duplice prelievo alla fonte e, nei confronti del debitore pignorato, dell'obbligo di certificazione ai sensi dell'articolo 4 del d.P.R. n. 322 del 1998.

Nel caso in esame, i proventi oggetto di pignoramento, costituiscono per il Debitore defunto redditi di lavoro autonomo, ai sensi dell'articolo 53, comma 2, lettera *b*), del Tuir, soggetti a ritenuta del 20 per cento ai sensi dell'articolo 25, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Con l'istituto della sostituzione d'imposta un soggetto per legge è obbligato al pagamento di imposte, anche a titolo di acconto, in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili, esercitando la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso (cfr. articolo 64 del d.P.R. n. 600 del 1973).

Al riguardo, prescindendo da valutazioni in ordine al regime civilistico dell'istituto del pignoramento presso terzi, si osserva che i suddetti proventi a far data dal gg/mm/2014, sono privi di un titolare, dal momento che, da quanto si evince dall'istanza in esame, i chiamati all'eredità non hanno manifestato la volontà a diventare eredi e, conseguentemente, essere titolari dei rapporti attivi e passivi del *de cuius*, né è stato nominato un curatore per la gestione del patrimonio di quest'ultimo.

Conseguentemente, nella fattispecie in esame, l'istituto della sostituzione non può aver luogo in ragione della circostanza che non è individuato il soggetto sostituito. Invero, la presenza di quest'ultimo rileva anche ai fini delle modalità di tassazione. Infatti, l'articolo 7, comma 3, del Tuir dispone che in caso di morte dell'avente diritto i redditi, che secondo le disposizioni relative alla categoria di appartenenza sono imputabili al periodo d'imposta in cui sono percepiti, sono tassati separatamente, a norma degli articoli 19 e 21 del medesimo testo unico, nei confronti degli eredi e dei legatari che li hanno percepiti, anche se non rientrano tra i redditi per i quali è prevista tale modalità di tassazione.

In considerazione dell'operato dell'ente istante, si è dell'avviso che, limitatamente alla fattispecie rappresentata e per le argomentazioni illustrate, quest'ultimo, fatta salva la nomina, ai sensi dell'articolo 528 del codice civile, da parte del Tribunale di un curatore dell'eredità giacente, sarà tenuto ad indicare, nella Sezione II "*Riservata al soggetto erogatore delle somme*" del quadro SY della dichiarazione dei sostituti di imposta e degli intermediari (modello 770), il codice fiscale del *de cuius* e del creditore pignoratizio, nonché le somme erogate a quest'ultimo; inoltre, nel quadro ST, Sezione Erario, del medesimo modello di dichiarazione, indicare le ritenute effettuate ai sensi dell'articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 1973, senza dover assolvere agli obblighi certificativi di cui all'articolo 4, comma 6-*ter*, del citato d.P.R. n. 322 del 1998.

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.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)