

Sostituti d'imposta

Modalità di compensazione «allargate» per i versamenti delle ritenute

di **Paolo Adriano Stella** – Dottore commercialista

Il Consiglio dei Ministri ha approvato, in data 3 settembre 1999, uno schema di regolamento che prevede la possibilità per i sostituti d'imposta di scomputare l'eccedenza dei versamenti di ritenute effettuate dai versamenti successivi anche se relativi a differenti tipi di ritenute (ad es. fra ritenute su redditi di lavoro dipendente e ritenute su redditi di lavoro autonomo).

Con lo schema di decreto del Presidente della Repubblica concernente «Modifiche alle disposizioni relative alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi, dell'IRAP e dell'IVA», approvato in data 3 settembre 1999 dal Consiglio dei Ministri, il legislatore è intervenuto a modificare nuovamente il trattamento relativo alla compensazione delle ritenute versate in eccesso rispetto a quanto effettivamente dovuto.

Il provvedimento infatti, accanto all'introduzione del nuovo calendario di presentazione dei modelli dichiarativi, si occupa, tra gli altri, dello *scomputo delle eccedenze di versamento e semplificazione degli adempimenti di alcuni sostituti di imposta*.

LA SITUAZIONE ATTUALE

Ricorderete che con la pubblicazione nella G.U. 5 agosto 1998, n. 181 del D.P.R. 8 luglio 1998, n. 263 relativo al Regolamento recante modificazioni al D.P.R. 10 novembre 1997, n. 445, si è resa possibile, già a partire

dal 1998, la compensazione delle ritenute alla fonte versate in misura superiore al dovuto (si veda *Consulenza* n. 34/1998 *Sostituti di imposta. La compensazione delle ritenute versate in eccedenza* - pagg. 25 e seguenti).

Il decreto presidenziale correttivo ha permesso l'applicazione dal 1° gennaio 1998, delle disposizioni contenute nel D.P.R. 10 novembre 1997, n. 445, la cui entrata in vigore era slittata al 1999, a causa della tardiva pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

Il regolamento modificato ha introdotto la possibilità, per il sostituto di imposta che abbia effettuato un versamento di ritenute alla fonte in misura superiore rispetto a quanto effettivamente trattenuto, di scomputare l'eccedenza dai versamenti successivi.

La compensazione, come chiarito dalla Ris. Min. 2 novembre 1998, n. 165/E, è ammessa esclusivamente fra ritenute relative alle stesse categorie di reddito (es. fra ritenute su redditi di lavoro autonomo; fra ritenute su redditi di lavoro dipendente).

In altre parole è consentita la compensazione verticale eseguita nell'ambito della stessa categoria di redditi.

Qualora la compensazione non sia stata operata nel corso dello stesso periodo di imposta, il sostituto ha diritto, a propria scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dai versamenti relativi al periodo di imposta successivo ovvero di chiederne il rimborso nella dichiarazione prevista dall'art. 7, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (modello 770 o dichiarazione unificata per i sostituti di imposta per i quali essa sostituisce il Mod. 770), anche ricorrendo alle procedure indicate nel D.M. 28 dicembre 1993, n. 567 (conto fiscale).

Giunta nel Mod. 770 che per la prima volta ha previsto il saldo a credito, l'eccedenza può accedere alla compensazione orizzontale, ovvero con qualunque altra imposta, secondo il principio generale contenuto nell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

Tale interpretazione è confermata dalla Ris. 8 giugno 1999, n. 92/E che chiarisce inoltre che la compensazione poteva essere eseguita già a partire dal 1° gennaio 1999 senza dover pertanto attendere necessariamente la presentazione della dichiarazione annuale.

Oltre che dalla già citata Circ. Min. n. 165/E del 1998, la nuova procedura è stata illustrata nelle istruzioni ai quadri ST del Mod. 770 (nel rigo ST22 devono essere indicate tutte le eccedenze di ritenute di competenza dell'anno anche se versate nell'anno successivo, come chiarisce la Circ. n. 40/1999 dell'Assonime) e RZ del modello «Unico – società di capitali» (interessi e altri redditi da dichiarare senza indicazione nominativa del percipiente).

Le risoluzioni ministeriali n. 92/E e n. 120/E del 1999 sono poi intervenute a rendere noti i codici da utilizzare per la compensazione con il Mod. F24 (nel caso di credito emergente dal Mod. 770) nonché le modalità di compensazione nel caso di eccedenze di ritenute risultanti dal quadro RZ del modello Unico.

Da segnalare la precisazione, contenuta

nelle stesse risoluzioni, di indicare nel Mod. F24 l'anno di imposta cui si riferisce il versamento in eccesso.

Ricordo che fino al 31 dicembre 1997, nel caso di versamenti di ritenute alla fonte per importi superiori a quelli trattenuti, si poneva rimedio esclusivamente attivando la procedura prevista dall'art. 38, D.P.R. n. 602/1973.

LE MODIFICHE INTRODOTTE

L'art. 3 del provvedimento in esame, sostituisce il comma 1 dell'art. 1, D.P.R. 10 novembre 1997, n. 445 con il seguente: *Il sostituto di imposta che abbia effettuato un versamento di ritenute alla fonte in misura superiore rispetto alla somma dovuta ha facoltà di scomputare l'eccedenza dai versamenti successivi*.

Scompare pertanto il secondo periodo dello stesso comma che stabiliva che lo scomputo era consentito dai versamenti delle ritenute relative alle stesse categorie di reddito.

Il sostituto di imposta pertanto potrà ad esempio scomputare l'eccedenza di ritenute da lavoro autonomo con il versamento di ritenute di lavoro dipendente e così via.

La lettura del nuovo comma consente inoltre di affermare che la compensazione delle eccedenze di ritenute potrà essere effettuata non solo in caso di versamento in eccesso rispetto a quanto effettivamente trattenuto, ma anche nel caso in cui siano state effettuate ritenute in eccesso rispetto a quanto dovuto.

È stato giustamente fatto notare (Piazza, *Il Sole 24 Ore* 19 settembre 1999) che, in tal modo, viene superato il problema fatto emergere dalla Circ. 14 dicembre 1998, n. 59 dell'ABI nella quale, rilevando che il D.P.R. n. 445/1997, a differenza della legge delega (art. 3, comma 137, lett. e), legge n. 662/1996) prevedeva che l'ecce-

denza scomputabile si riferisse a quanto trattenuto e non a quanto dovuto, la stessa Associazione è giunta alla conclusione che si dovessero escludere dalla possibilità di scomputo le somme erroneamente trattute e versate dal sostituto.

Pertanto, alla luce della modifica apportata, il sostituto che erroneamente operi ritenute in eccesso rispetto a quanto effettivamente dovuto, potrà restituire l'ammontare in eccesso al soggetto al quale ha effettuato la ritenuta al momento del pagamento e scomputare lo stesso valore dai successivi versamenti a norma del D.P.R. n. 445/1997 evitando in tal modo la procedura di richiesta di rimborso all'Amministrazione finanziaria.

Rimane da chiarire la decorrenza dell'emendamento all'art. 1, D.P.R. n. 445/1997 ed in particolare se l'ampliamento dello scomputo si possa applicare alle somme trattenute a decorrere dall'entrata in vigore del provvedimento ovvero abbia efficacia retroattiva.

È stato inoltre sostituito il 2° comma dello stesso articolo eliminando il divieto di utilizzare l'eccedenza di ritenute versate emergente dal Mod. 770 in parte in compensazione ed in parte chiedendone il rimborso (attualmente infatti la scelta tra il rimborso e lo scomputo in diminuzione deve essere effettuata per l'intero ammontare scaturente dal Mod. 770).

Riscritto inoltre anche il 4° comma: *La parte dell'eccedenza riportata che non trova capienza nelle ritenute da versare nel periodo di imposta successivo o che non è utilizzata in compensazione ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, costituisce eccedenza per il periodo stesso ed è oggetto di ulteriore scelta tra il riporto e il rimborso*.

Lo stesso art. 3 del provvedimento in esame modifica infine il termine per il versamento delle ritenute per i cosiddetti sostituti «minimi», unificandolo alla scadenza del pagamento del saldo delle imposte sui redditi.

Il D.P.R. 10 novembre 1997, n. 445 aveva, infatti, introdotto ulteriori semplificazioni a favore dei sostituti di imposta che effettuano ritenute minime; sono tali i sostituti di imposta che nel corso dell'anno erogano esclusivamente compensi di lavoro autonomo a non più di tre soggetti e trattengono ritenute di acconto per un importo complessivo non superiore a due milioni di lire.

Prima della modifica introdotta, i sostituti «minimi» erano tenuti ad effettuare i versamenti delle ritenute operate, distintamente per ciascun periodo di imposta, alle seguenti scadenze:

- entro il termine stabilito per il versamento della prima rata di acconto delle imposte sui redditi per le ritenute effettuate nei mesi da gennaio ad aprile;
- entro il termine stabilito per il versamento della seconda rata di acconto delle imposte sui redditi per le ritenute effettuate nei mesi da maggio ad ottobre;
- entro il termine stabilito per il versamento a saldo delle imposte sui redditi per le ritenute effettuate nei mesi di novembre e dicembre.

Qualora, nel corso del periodo di imposta, venga superato anche uno solo dei limiti precedentemente indicati, a partire dalla prima scadenza utile, per il sostituto di imposta, rimane invariato l'obbligo, ora previsto dal 2° comma dell'art. 2, D.P.R. 10 novembre 1997, n. 445, di effettuare i versamenti nei termini previsti dal D.P.R. n. 602/1973, ovvero con cadenza mensile.