

Rivalutazione fondo TFR: visto di conformità non necessario per l'utilizzo del credito dell'imposta sostitutiva

ABSTRACT

La normativa consente la compensazione verticale delle eccedenze di versamenti di ritenute e di imposte sostitutive 2023 anche nel periodo d'imposta 2024. L'articolo 1, comma 2, del D.P.R. n. 445/1997 prevede tale facoltà per il contribuente che non abbia operato lo scomputo nel medesimo periodo d'imposta in cui il versamento è risultato in eccedenza.

Sta suscitando grande fermento la questione relativa alla gestione dei crediti derivanti dalle eccedenze di ritenute fiscali relative all'acconto dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del fondo TFR (cod. tributo 1712). Il problema riguarda, in particolare, i datori di lavoro che, non cogliendo le opportunità di calcolo dell'imposta col sistema previsionale (*rectius*: calcolo alternativo) ex art. 11, comma 4, D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47 indicate dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 68 del 7 dicembre 2023, hanno versato l'acconto in misura pari al 90% del versamento d'imposta del 2022. Questi ultimi, avendo maturato crediti d'importo superiore a 5.000 euro, hanno il dubbio se, ai fini dell'utilizzo del credito in compensazione con le modalità previste dall'articolo 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, sia sempre necessario, ove l'importo risulti superiore a 5.000 euro, presentare la dichiarazione del modello 770 apponendo il visto di conformità (cfr. art. 1, comma 574, L. n. 147/2013).

Invero, la normativa applicabile (*id. est.* combinato disposto articolo 15, comma 1, lett. b) del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 e articolo 1, commi da 2 a 6, del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 445) consente di utilizzare le eccedenze in deroga all'articolo 17, comma 1, del D.Lgs. n. 241/1997 mediante compensazione cosiddetta interna o verticale (v. *infra*), utilizzando l'importo per il pagamento delle ritenute fiscali mediante F24 con codice tributo 1627. (cfr. risoluzione 13/E del 10.02.2015).

La risoluzione n. 68/2023 già citata, infatti, rispetto al dubbio paventato dal Consiglio Nazionale dell'Ordine di Consulenti del Lavoro (*rectius*: l'istante) circa la necessità di apposizione del visto

di conformità, ove l'importo del credito risultasse superiore ad euro 5.000 (cfr. p. 3), ha chiarito che *«in tutti i casi in cui il versamento dell'acconto d'imposta sostitutiva risulti eccedente rispetto a quanto dovuto, si rendono applicabili le disposizioni previste dal D.P.R. 10 novembre 1997, n. 445»*. (cfr. p. 6).

Orbene, il citato decreto regola le cosiddette compensazioni verticali o interne, in combinato disposto con l'articolo 15, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 175/2014.

Segnatamente:

l'articolo 15, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 175/2014 prevede che, *«in deroga a quanto previsto dall'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo n. 241 del 1997, le eccedenze di versamento di ritenute e di imposte sostitutive siano scomutate dai successivi versamenti esclusivamente con le modalità di cui all'articolo 17 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997.[...] Dette somme non concorrono alla determinazione del limite di cui all'articolo 34, comma 1, della legge n. 388 del 2000 fermo restando quanto previsto dall'articolo 1, commi da 2 a 6, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 445»*;

l'articolo 1 del D.P.R. n. 445/1997 prevede:

«2. Qualora lo scomputo di cui al comma 1 (ora leggasi art. 15, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 175/2014 NdR) non venga operato nel corso dello stesso periodo di imposta, il sostituto ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dai versamenti relativi al periodo di imposta successivo o di chiederne il rimborso [...]».

3. La scelta non risultante dalla dichiarazione si intende fatta per il riporto.

4. La parte dell'eccedenza riportata, che non è utilizzata in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, costituisce eccedenza per il periodo stesso ed è oggetto di ulteriore scelta tra il riporto e il rimborso.

5. Se l'eccedenza riportata non è computata in diminuzione nella dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, o se la dichiarazione non è presentata, il sostituto di imposta può chiederne il rimborso a norma dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

6. Sull'eccedenza computata in diminuzione dei versamenti non competono interessi. Se è richiesto il rimborso competono gli interessi di cui all'articolo 44 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, con decorrenza dal secondo semestre successivo, rispettivamente, alla data di presentazione della dichiarazione del sostituto di imposta o a quella di presentazione dell'istanza di rimborso prevista dall'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973».

Dal tenore letterale della norma (*id est* art. 1, c. 2, D.P.R. n. 445/1997) emerge, pertanto, che la compensazione cosiddetta interna o verticale può essere effettuata dal sostituto d'imposta, nei limiti delle ritenute fiscali (v. *infra* per l'ambito di applicazione), relative anche all'anno successivo.

Circa l'apposizione del visto di conformità per le compensazioni che ci occupano, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 31/E del 30 dicembre 2014 ha chiarito che è necessaria solo *«ne/*

caso in cui l'eccedenza scaturente dalla dichiarazione sia riportata ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 per compensare i pagamenti di importi diversi dalle ritenute dovuti nell'anno successivo, posto che, come precisato con la circolare n. 28/E del 2014, il limite dei 15.000 euro (ora leggasi 5.000 euro, N.d.R.), al cui superamento scatta l'obbligo di apporre il visto di conformità, è riferibile esclusivamente alla compensazione orizzontale dei crediti». (v. anche risoluzione n. 73/e del 4 agosto 2015).

Ulteriormente, per puro tuziorismo, ai fini di chiarire l'ambito di applicazione in materia di compensazioni cosiddette interne o verticali, è utile ricordare quanto riportato sempre nella circolare n. 28/E citata circa le modifiche normative introdotte dal D.Lgs. n. 175/2014.

L'Agenzia delle Entrate ha ricordato che, prima delle modifiche normative, «*il sostituto era tenuto ad operare uno scomputo "interno" dei maggiori versamenti effettuati, nel senso che lo scomputo era possibile solo dai versamenti delle ritenute relative alla stessa categoria di reddito nella quale le eccedenze erano maturate, come individuate dall'art. 6 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. A decorrere dal 2000, per effetto delle modifiche introdotte dal d.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542, al sostituto è stata riconosciuta la possibilità di compensare le ritenute in eccesso con i versamenti successivi delle ritenute relative a qualsiasi tipo di provento (ad esempio, un'eccedenza di ritenuta da lavoro autonomo poteva essere utilizzata per ridurre un versamento di ritenute applicate sul reddito di lavoro dipendente). Non era, però, previsto che lo scomputo transitasse in F24, dovendo nel modello di versamento essere esclusivamente indicato il versamento a debito del sostituto al netto dell'avvenuto scomputo. Per effetto della semplificazione, pertanto, le richiamate operazioni effettuate dal sostituto dovranno essere esposte nel modello di pagamento F24».*

In definitiva, pertanto, l'eccedenza di versamento relativa al codice tributo "1712" è possibile scomputarla dai successivi versamenti delle ritenute relative a qualsiasi tipo di provento indicando nel modello F24: nella colonna degli "importi a debito versati" il codice tributo da pagare (es. 1001, 1012, 1040); il codice tributo "1627" tra gli "importi a credito compensati".

Non sussiste l'obbligo di apposizione del visto di conformità anche nel caso in cui l'importo compensato sia superiore a 5.000 euro.

Laddove la compensazione sia effettuata nel periodo d'imposta successivo con il codice "6781" denominato: "Eccedenza di versamenti di ritenute di lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale scaturente dalla dichiarazione del sostituto d'imposta 770 semplificato" (cfr. Risoluzione n. 9 del 18 gennaio 2015), si ritiene che l'unico rischio potrebbe essere quello di essere chiamati a comprovare che i crediti compensati internamente nel modello F24, ove d'importo superiore a 5.000 euro, sono riferibili ad eccesso di ritenute ex. D.P.R. n. 445/1997 per i quali non è necessario il visto di conformità e non invece riferibili ad altri crediti per i quali invece tale obbligo sussiste.

Dipartimento Scientifico

**Fondazione Studi
Consulenti del Lavoro**

A cura di:

**Massimo Braghin
Giuseppe Buscema**