Circolare 102/2021
Verona – dicembre 2021

RESTITUZIONE ALL'INPS DI SOMME INDEBITAMENTE PERCEPITE

La presente fa seguito alla circolare di studio 87/2021.

Con la circolare n. 174/2021 l'Inps ha illustrato la nuova disciplina introdotta dall'articolo 150, D.L. 34/2020, circa la restituzione delle somme indebitamente percepite, che, per effetto del nuovo comma 2-*bis*, inserito nell'articolo 10, Tuir, avviene al netto delle ritenute subite e non costituisce onere deducibile dal reddito. La norma, inoltre, ha stabilito che ai sostituti d'imposta spetti un credito d'imposta pari al 30% delle somme nette ricevute. La disposizione si colloca nell'ambito di un consolidato orientamento giurisprudenziale secondo cui la restituzione in oggetto deve riguardare solo le somme effettivamente percepite dal contribuente, in quanto entrate nella concreta disponibilità del percettore.

Tale nuova modalità di restituzione è stata di recente oggetto di disciplina da parte dell'Agenzia delle entrate con la circolare n. 8/E/2021.

Ambito di applicazione e modalità di restituzione degli indebiti

L'ambito oggettivo di riferimento della norma è costituito dalla restituzione da parte del percipiente di somme indebite relative ad anni precedenti e assoggettate a ritenuta alla fonte a titolo di acconto da parte del sostituto d'imposta. Pertanto, fermo il diritto del contribuente di dedurre dal reddito complessivo gli oneri per somme restituite su cui non sia stata applicata la ritenuta alla fonte, qualora l'Inps, in qualità di sostituto d'imposta, abbia titolo a ripetere somme indebitamente erogate assoggettate in anni precedenti a ritenute alla fonte a titolo di acconto, si attiene alle seguenti modalità operative:

- le somme sono richieste e restituite al netto e non costituiscono onere deducibile per il contribuente;
- al sostituto di imposta spetta un credito d'imposta pari al 30% delle somme oggetto di restituzione, utilizzabile senza limite di importo in compensazione *ex* articolo 17, D.Lgs. 241/1997.

La norma, quindi, non si applica ai casi di restituzione di somme indebite:

- esenti per legge (ad esempio, pensioni e assegni sociali, pensioni di invalidità civile, maggiorazioni sociali e assegni familiari);
- che non hanno subito complessivamente ritenute, ancorché imponibili;
- assoggettate a ritenuta, ma restituite nel medesimo anno del pagamento.

Determinazione delle somme nette oggetto di ripetizione

La norma non specifica come calcolare l'importo netto oggetto di restituzione, perciò l'Inps, per quanto concerne la determinazione della somma netta da restituire, e con particolare riferimento ai casi in cui l'indebito sia una parte della somma complessivamente erogata in anni precedenti, applica il criterio di proporzionalità proposto dall'Agenzia delle entrate, in base al quale il sostituto deve sottrarre dall'importo lordo che il contribuente è tenuto a corrispondere la quota parte delle ritenute operate ai fini Irpef proporzionalmente riferibili all'indebito. Di seguito i criteri che guidano il calcolo:

Bonesi | Zancanella

- individuazione delle somme nette oggetto di recupero per ciascuna annualità nei casi di indebiti pluriennali;
- all'interno delle singole annualità del periodo di riferimento dell'indebito, ai fini della determinazione del reddito imponibile, occorre tenere conto della complessiva posizione del soggetto, cioè considerare gli importi complessivamente erogati dall'Inps al medesimo soggetto e non soltanto quelli erogati dalla singola prestazione del cui indebito si tratta;
- ai fini della determinazione delle ritenute operate sul predetto reddito complessivo imponibile è necessario computare tutte le trattenute erariali, comprese le addizionali regionali e comunali determinate e riferite agli anni d'imposta cui si riferisce l'indebito.

Credito d'imposta

Stabilendo la restituzione al netto, l'Inps ritiene che la norma abbia configurato il credito d'imposta nei confronti del Fisco come diritto autonomo e distinto dal credito nei confronti del percipiente, a prescindere perciò dall'effettiva restituzione delle somme da parte del debitore.

Il predetto credito, recuperato periodicamente in sede di versamenti F24, viene rendicontato nel modello 770, mentre le somme nette accertate sono certificate negli appositi punti previsti della CU ordinaria, in quanto non costituenti oneri deducibili dal reddito complessivo del contribuente.

Definizione dei rapporti in corso alla data di entrata in vigore della norma

Ai fini dell'applicazione del previgente regime di restituzione al lordo con riconoscimento dell'onere deducibile, i rapporti definiti alla data del 19 maggio 2020, per i quali non trova applicazione la nuova disciplina, sono quelli riconducili alla seguente casistica:

- la restituzione dell'indebito sia già avvenuta al lordo ovvero sia stabilita da pronunce giurisdizionali passate in giudicato la restituzione al lordo;
- sia in corso un piano di recupero rateizzato, calcolato al lordo delle ritenute operate all'atto dell'erogazione, in quanto il rapporto tra le parti è stato "definito" al momento dell'approvazione del piano di recupero;
- sia stata già notificata la nota di debito e siano avviate le attività di recupero, con compensazione o prelievo sulla prestazione, ancorché non siano ancora esauriti i rispettivi processi gestionali;
- nelle fattispecie in cui sia previsto il pagamento dell'indebito con rimessa in denaro, sia stata già notificata la nota di debito alla data del 19 maggio 2020 e sia decorso il termine di 30 giorni prescritto per l'adempimento senza che l'interessato abbia adempiuto, sul presupposto che alla predetta data l'Istituto aveva già avviato l'azione di recupero, compiendo l'attività di propria competenza, per cui il mancato pagamento è da ricondursi all'inadempimento del destinatario della nota.

Ai fini della notifica va considerata la data di consegna della nota di debito al destinatario.

In tali ipotesi, l'Istituto richiederà la restituzione delle somme indebitamente percepite al lordo delle ritenute subite, con riconoscimento dell'onere fiscalmente deducibile, senza effettuare ricalcoli, né conguagli di importi.

Analogamente, in caso di decesso del debitore, per stabilire se notificare agli eventuali eredi un importo al lordo o al netto delle ritenute, si utilizzano gli stessi criteri di avvenuta definizione con riferimento alle attività poste in essere nei confronti del dante causa.

Distinti saluti.

Come di consueto, lo Studio Bonesi & Zancanella è a Vostra disposizione per qualsiasi chiarimento si rendesse necessario in merito a quanto comunicato

Bonesi | Zancanella