



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF084

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 6

OGGETTO	SCOMPUTO DELLE RITENUTE SUBITE NEL MOD. REDDITI 2019
RIFERIMENTI	ART. 22 C. 1 LETT. C) TUIR, ART. 25-BIS C. 3 DPR 600/73, ART. 5 C. 2-BIS E 2-TER DL 193/2016, CM 24/1983, ISTRUZIONI REDDITI PF E SP 2018
CIRCOLARE DEL	08/05/2019

Sintesi: nel Modello Redditi 2019 nel procedere allo scomputo delle ritenute d'acconto subite i contribuenti in contabilità ordinaria (principio di competenza) hanno la possibilità di detrarre le ritenute:

- subite nel corso del 2018
 - subite nel corso del 2019 fino al termine di presentazione del Modello Redditi 2019 (31/10/2019).
- I contribuenti semplificati possono invece scomputare le sole ritenute "subite" nel 2018, rinviando ai Redditi 2020 lo scomputo delle ritenute subite nel 2019 (anche anteriormente al termine di presentazione del Mod. Redditi 2019)..*

L'articolo che disciplina lo scomputo delle ritenute d'acconto subite è l'**art. 22 c. 1 lett. c) Tuir** (per la generalità dei casi; in relazione agli agenti di commercio l'art. 25-bis c. 3 Dpr 600/73 di fatto ripropone il medesimo concetto del citato art. 22 Tuir), come modificato dall'art. 5 DL 193/2016



Art. 22 Tuir: 1. Dall'imposta determinata a norma dei precedenti articoli si scomputano nell'ordine: (...)

- c) le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate sui redditi che concorrono a formare il reddito complessivo e su quelli tassati separatamente. Le ritenute operate **nell'anno successivo a quello di competenza dei redditi e anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei redditi** possono essere scomputate dall'imposta relativa al periodo d'imposta di competenza dei redditi o, **alternativamente**, dall'imposta relativa al periodo d'imposta nel quale sono state operate. Le ritenute operate dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi si scomputano dall'imposta relativa al periodo d'imposta nel quale sono state operate.

CONDIZIONI PER LO SCOMPUTO DELLE RITENUTE

Vi sono due requisiti essenziali per poter procedere allo scomputo delle ritenute:

- che le somme sulle quali sono state operate abbiano **concorso a formare il reddito** (nel medesimo periodo d'imposta dello scomputo o in periodi di imposta precedenti)
- che **la ritenuta sia stata "operata"** (cioè trattenuta in sede di pagamento del compenso).

In base alla formulazione della norma a partire dallo scorso anno, è previsto che:

- **esclusivamente** per i redditi tassati per **competenza**
- è possibile **scomputare** le ritenute a titolo di acconto subite, **alternativamente**:
 - nel mod. Redditi nel quale viene tassato il **reddito per competenza**: se la ritenuta è operata prima della presentazione del Modello
 - nel mod. Redditi relativo all'anno nel quale la ritenuta viene operata: se la ritenuta è operata nel periodo d'imposta successivo a quello di tassazione dei redditi per competenza (cioè diviene un obbligo se la ritenuta è operata post presentazione del Modello Redditi).

Esempio: Alfa Srl matura **provvigioni nel 2018, tassate per competenza nel Mod. Redditi 2019.**

Laddove la ritenuta venga operata:

- nel 2018: potrà optare per lo **scomputo nel mod. Redditi 2019**
- tra il 1/01/2019 ed il 31/10/2019: può **optare** per lo scomputo **nel mod. Redditi 2019 o Redditi 2020**
- post 31/10/2019: è necessario procedere allo scomputo nel **Mod. Redditi 2020**.



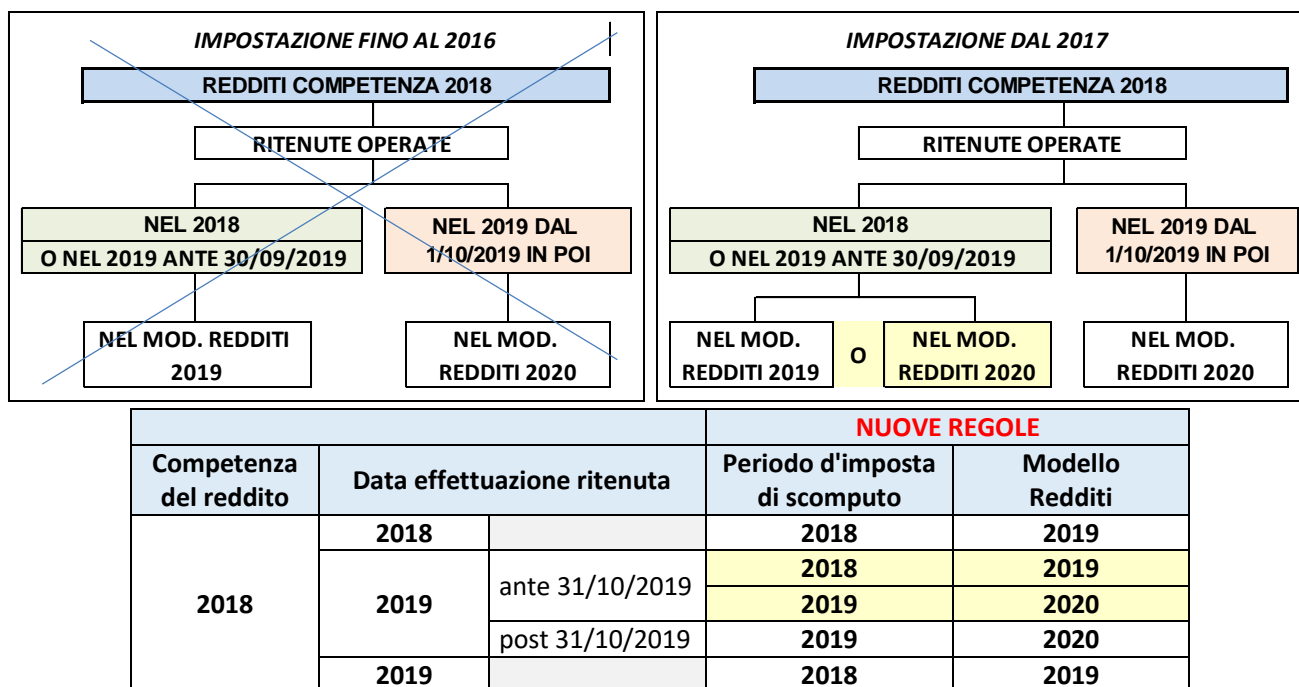
N.B. la scomputo è subordinato al solo fatto che **le ritenute siano "operate"** dal sostituto (e, dunque, "subite" dal percipiente), **senza che abbia rilievo** se questi le abbia successivamente versate all'erario.

L'omesso versamento del sostituto potrà avere un diverso effetto sul percipiente (responsabilità solidale).

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA - CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - Via G. A. Longhin n. 103 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613 - Email: info@redazionefiscale.it



SOMME SOGGETTE AL REGIME DI CASSA

Le regole citate si applicano:

⇒ per i soli **redditi da dichiarare per competenza**:

⇒ e pertanto per i contribuenti in **contabilità ordinaria** a titolo esemplificativo nei seguenti casi:

- imprese che hanno effettuato lavori di **ristrutturazione/risparmio energetico**
- imprese che hanno effettuato prestazioni di servizio nei confronti di **condomini**
- interessi e altri proventi su C/C, obbligazioni o titoli simili nel reddito d'impresa

trattandosi, peraltro, di una **possibilità già prevista per prassi dell'Agenzia** (CM 24/1983)

⇒ **non** per i redditi soggetti al **principio di cassa**; per questi soggetti, infatti:

- il momento in cui la ritenuta si considera operata è all'atto del pagamento
- pertanto il **modello di dichiarazione** in cui andrà **indicato il compenso coincide con quello in cui la ritenuta va scomputata**.



Nota: quest'ultimo caso ricorre non solo per tutti i lavoratori autonomi, ma anche nei casi citati in precedenza: intermediari di commercio, imprese che subiscono la ritenuta operata dalla banca sui bonifici per opere che sono detraibili (risparmio energetico o ripristino del patrimonio immobiliare) per il committente, ecc.

MODELLO REDDITI 2019

Nel caso in cui la **ritenuta a titolo di acconto** relativa al reddito tassato per **competenza** nel 2018 sia stata operata:

⇒ nel **2018**

⇒ nel **2019** entro il **31/10/2019**

si potrà procedere al relativo scomputo nel Modello Redditi 2019 (periodo d'imposta 2018)

Da un punto di vista operativo:

- per i soggetti in contabilità ordinaria
 - ⇒ lo scomputo delle ritenute dovrà essere operato indicandole al rigo **RF102 colonna 6**

Esempio1

La **Alfa Srl**, artigiana, il 1/12/2018 ha emesso fattura per la ristrutturazione di un immobile di un privato. Il privato paga la fattura a gennaio 2019; la banca che procede all'incasso per conto di Alfa ha effettuato la ritenuta pari a €. 8.000.

La Alfa Srl:

- che deve indicare il corrispettivo nel periodo d'imposta 2018 (anno di ultimazione dell'opera)
- potrà scomputare la ritenuta, alternativamente:
 - nel 2018 (in Redditi 2019)
 - nel 2019 (in Redditi 2020)

Altri dati

Situazione		Crediti di imposta sui fondi comuni di investimento	Crediti per imposte pagate all'estero	Altri crediti
1	2	3	4	5
		,00	,00	,0
RF102 Dati da riportare nel quadro RN				
(di cui da art.5	6	8.000	7	8
		,00	,00	,00

Esempio2

In riferimento al caso precedente, ipotizziamo che il committente paghi la fattura a novembre 2019. In tal caso, la Srl:

- continua a dover indicare il corrispettivo nel periodo d'imposta 2018 (per competenza)
- mentre la ritenuta potrà essere scomputata solo nel 2019 (Redditi 2020), posto che è stata operata (dalla banca) dopo il 31/10/2019.

Esempio3

Società di persone artigiana in contabilità semplificata.

La ritenuta del condominio (o della banca per interventi edili detraibili al 50%/65%) viene applicata a settembre 2018.

In tal caso:

- il corrispettivo verrà tassato nel periodo d'imposta 2018 – Redditi 2019 (anno di incasso del corrispettivo)
- con lo scomputo della ritenuta operata in sede di pagamento nel 2018 (Redditi 2019), anno in cui viene indicato il corrispettivo in dichiarazione.

RITENUTA SULLE PROVVIGIONI

REDDITI TASSATI PER CASSA (AGENTE IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA)

Gli artt. 1748 e 1749 CC (come modificati dal D.Lgs. 15/1999 in recepimento delle Dir. UE) prevedono che l'Agente "ha diritto" alla provvigione (che va, pertanto, stanziata per competenza) nei seguenti casi:

- per gli affari "**conclusi**" tra Mandante e suo Cliente (per effetto dell'intervento dell'Agente)
- per gli affari conclusi direttamente dal Mandante con clienti che l'Agente aveva precedentemente acquisito (salvo il patto contrario).

Dal punto di vista fiscale, poi, per quanto attiene:

- a) **l'AGENTE (RM 115/2005)**: la provvigione (attiva) va imputata:
- nell'esercizio di "**conclusione**" del contratto
 - essendo questo il momento di "ultimazione della prestazione" - art. 109 c.2 lett. b) TUIR



N.B.: ciò anche se il momento di esigibilità della provvigione è differita nel tempo (es.: quando il cliente ha pagato la merce)

- b) **il MANDANTE (RM 91/2006)**: la provvigione (passiva) va:
- contabilizzata **civilisticamente** e dedotta **fiscalmente**
 - nell'esercizio in cui rileva il ricavo "correlato" (quando **consegna la merce** al Cliente)

Esempio4

Agente con rappresentanza in contabilità ordinaria il 27/12/2017 ha siglato un contratto per la vendita di un bene. La casa Mandante invia il bene al cliente e paga la provvigione di €. 2.000 il 31/03/2018.

L'Agente:

- indica il corrispettivo (€ 2.000) in Redditi 2019 (per competenza)
- potrà scomputare la ritenuta (di € 230):
 - nel mod. Redditi 2019 (anno di tassazione del reddito per competenza) – chiedendo la certificazione anticipata della ritenuta
 - nel mod. Redditi 2020 (principio di cassa)

Esempio5

In riferimento all'esempio 7, si ipotizzi che la provvigione venga pagata post 30/11/2019.

L'Agente:

- indica il corrispettivo (€ 2.000) in Redditi 2019 (per competenza)
- potrà scomputare la ritenuta (di € 230): nel mod. Redditi 2020 (anno successivo di tassazione del reddito per competenza)



CERTIFICAZIONE ANTICIPATA: in capo al prestatore che opera in regime di competenza si verifica spesso un disallineamento tra:

- ⇒ il **periodo di imposta in cui tassa i corrispettivi**
- ⇒ il momento di effettuazione delle ritenute relative (da eseguire all'atto del pagamento), che individua il periodo d'imposta in cui saranno incluse nel **mod. CU e nel 770**.

Posto che la ritenuta può essere scomputata **nel periodo "di competenza"** purché già "operata" al momento della presentazione del Mod. Redditi 2019 del prestatore, la CM 24/1983 ha ritenuto che:

- il prestatore può (facoltà) richiedere la **certificazione delle ritenute "effettuate" in corso d'anno** (entro la data di presentazione del Mod. Redditi) al mandante (che diviene obbligato a rilasciarla)
- che faranno parte di una distinta "certificazione" rispetto a quelle che il Mandante ha ordinariamente obbligo di consegnare (riferita alle ritenute effettuate nell'anno precedente).

REDDITI TASSATI PER CASSA (AGENTE IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA)

Esempio6

Agente con rappresentanza in contabilità semplificata il 10/07/2018 ha siglato un contratto per la vendita di un bene. La casa Mandante invia il bene al cliente e **paga la provvigione di € 2.000 il 10/11/2018**.

L'Agente:

- indica il corrispettivo (€ 2.000) in Redditi 2019 (per cassa)
- potrà scomputare la ritenuta (di € 230): nel mod. Redditi 2019 – anno di effettuazione della ritenuta (anno di tassazione per cassa)

Esempio7

In riferimento all'esempio9, ipotizziamo che il contratto sia concluso nel 2018 ma la provvigione venga **pagata (e la ritenuta effettuata e versata) nel 2019**.

L'Agente:

- indica il corrispettivo (€ 2.000) nel mod. Redditi 2020 (per cassa)
- potrà scomputare la ritenuta (di € 230): nel mod. Redditi 2020 – anno di effettuazione della ritenuta (anno di tassazione per cassa), a nulla rilevando se il mandante abbia versato la ritenuta all'Erario in via tardiva nel 2021

DOCUMENTAZIONE ALTERNATIVA ALLA CERTIFICAZIONE

L'Agenzia ha ritenuto che

- ➔ il concetto di "certificazioni richieste ai contribuenti" di cui all'art. 36-ter Dpr 600/73
- ➔ non va riferito esclusivamente alle **certificazioni rilasciate dai sostituti d'imposta**, ma è possibile anche l'utilizzo di certificazioni diverse.

A tal fine, la RM 68/2009 ha individuato una procedura che permette di "surrogare" il mod. CU del sostituto d'imposta.

PROCEDURA DELLA RM 68/209

L'Agenzia ha ritenuto che l'Ufficio debba richiedere (in originale o in copia):

1. la **fattura** emessa
2. la **relativa documentazione bancaria dell'incasso** (estratto conto, contabile bancaria, ecc.), idonea a comprovare che il pagamento è avvenuto effettivamente al netto della ritenuta
3. **dichiarazione sostitutiva di atto notorio** in cui il contribuente dichiara, sotto la propria responsabilità (penale), che la documentazione attestante il pagamento si riferisce:
 - alla fattura presentata
 - e che la stessa è stata regolarmente contabilizzata.

Esempio8

L'ingegner Bianchi ha emesso una parcella in data 30/06/2018 per un compenso di €. 10.000

La committente Alfa Srl salda la fattura con bonifico per €. 10.480, senza, tuttavia, provvedere ad inviare il mod. CU sintetico all'ingegnere entro il 31 marzo 2019.

Ing. Bianchi	
.....	Spett. Alfa Srl ...
<u>Parcella n. 12/2018</u>	
Compenso	10.000,00
Contr. integr. Inarcassa	400,00
Imponibile	10.400,00
Iva	2.080,00
Tot. Fattura	12.480,00
Ritenuta	2.000,00
Netto a pagare	10.480,00

L'Ingegnere **correttamente indica in Redditi 2019 il compenso di €. 10.000 e scomputa la ritenuta di €. 2.000.**

In sede di eventuale controllo da parte dell'Agenzia dovrà presentare:

- la **fattura** emessa, indicante la ritenuta da effettuare da parte del committente
- copia della **contabile bancaria** che certifica l'incasso di soli €. 10.480 (e non €. 12.480)
- la **autocertificazione** che segue

definendo, in tal modo, il controllo dell'Ufficio.

DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI ATTO DI NOTORIETA'

(In carta libera)

(Art. 47 D.P.R. 28/11/2000, n. 445)

Il Sottoscritto nato a il residente a via n.
a conoscenza delle sanzioni penali previste in caso di dichiarazioni non veritiere e di falsità negli atti (articolo 26 della legge n. 15/68 e articolo 489 del codice penale)

DICHIARA

- ✓ di aver emesso in data ... fattura per compensi di attività professionale alla Alfa Srl per l'importo di
- ✓ di aver incassato a fronte di tale fattura l'importo di €., al netto della relativa ritenuta di legge
- ✓ di aver annotato detta fattura nel registro delle fatture emesse: rif..... num..... operazione, in data

Firma



N.B.: in passato accadeva spesso che il sostituto non procedesse inviare la certificazione non avendo provveduto a versare la ritenuta, ritenendo (erroneamente) obbligatoria l'indicazione della data del pagamento. Tale evenienza non si potrà più verificare, posto che tale dato non è richiesta nell'ambito del mod. CU, mentre obbligatoria anche per la certificazione delle ritenute dei lavoratori autonomi.

RESPONSABILITA' SOLIDALE PER OMESSO VERSAMENTO

Uno degli aspetti più controversi nello scomputo delle ritenute attiene l'applicazione dell'art. 35 Dpr 602/73:

- il percipiente è solidalmente responsabile con il sostituto d'imposta
- nel caso di mancato versamento della ritenuta, ove scomputata in dichiarazione.



Art. 35 Dpr 602/73: "Quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, sopratasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato nè le ritenute a titolo di imposta nè i relativi versamenti, il sostituto è coobbligato in solido."

N.B.: secondo la **giurisprudenza maggioritaria** (Cass n. 9933/2015, n. 23121/2013 e n. 14033/2006):

- 1) in presenza di mancato versamento della ritenuta d'acconto "il **soggetto obbligato al pagamento del tributo è, comunque, anche il sostituto**"
- 2) se il sostituto ha detratto dall'imposta, nella propria dichiarazione dei redditi, la somma corrispondente alla **ritenuta non versata dal sostituto d'imposta, l'Ufficio può legittimamente recuperarla a tassazione.**

Posizione del percipiente: può esercitare "il **diritto di regresso** verso il sostituto che, dopo avere eseguito la ritenuta non l'abbia versata all'erario, esponendolo così all'azione del fisco".

Esempio9

In relazione all'Esempio8:

- laddove la Alfa Srl non avesse proceduto a versare la ritenuta
- l'Ufficio potrà richiederne il versamento al professionista (senza sanzioni), anche senza aver prima tentato l'azione esecutiva verso la società (non è previsto il beneficio della preventiva escussione del debitore principale).

Una volta pagato quanto richiesto dall'Ufficio, l'ingegnere potrà fare azione di rivalsa (con azione civile) nei confronti della Srl.



Nota: contraria a tale impostazione parte della giurisprudenza di merito, tra cui la **CTR Lombardia sent. 23/2016**, secondo la quale:

- se le ritenute sono state "effettuate" (dunque il percipiente ha incassato il compenso al netto della ritenuta)
- l'Erario può esigerne il pagamento al solo sostituto (e non anche al percipiente).

SOGGETTI TRASPARENTI

Le ritenute operate sui redditi delle società di persone, studi associati, imprese familiari ed Srl in trasparenza fiscale si scomputano, in proporzione alla partecipazione agli utili, dall'Irpef dovuta dai soci/associati/collaboratori familiari.

Tali soggetti possono procedere alla "riattribuzione" delle ritenute che residuano dopo il loro scomputo dall'IRPEF dovuta dagli stessi (CM 56/2009); in tal caso, le ritenute si trasformano al momento della dichiarazione in un credito d'imposta compensabile dalla società.

CONTRIBUENTI MINIMI E FORFETTARI

in generale sono soggetti nei confronti dei quali non va operata la ritenuta d'acconto (il contribuente è tenuto a chiarire il regime agevolato di cui fruisce, richiedendo la mancata applicazione della ritenuta).

Laddove, per errore, il sostituto d'imposta avesse comunque applicato la ritenuta:

- ✓ questa risulta **scomputabile dall'imposta sostitutiva** dovuta nell'apposito rigo "Ritenute consorzio" (LM41)
- previa segnalazione di tale ritenuta subita nell'apposito rigo del quadro RS (rigo RS33).