



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017
N.RF008

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

INFO FISCO

www.redazionefiscale.it

La Nuova Redazione Fiscale

Pag. 1 / 7

OGGETTO	COLLEGATO FISCALE - RITENUTE D'ACCONTO E SCOMPUTO
RIFERIMENTI	ART. 22 LETT. C) TUIR; ART. 25-BIS DPR 600/73 ART. 5 C. 2-BIS E 2-TER DL 193/2016
CIRCOLARE DEL	18/01/2017

Sintesi: il Collegato fiscale ha semplificato la disciplina dello scomputo dalle imposte (anche a tassazione separata) delle ritenute subite per i redditi tassati per competenza.

Le ritenute operate:

- nell'anno successivo a quello di competenza dei redditi
- ma prima della presentazione della dichiarazione dei redditi

possono, infatti, essere scomutate:

- non più solo dall'imposta relativa al periodo di competenza dei redditi (per competenza)
- ma anche dall'imposta dovuta nel periodo nel quale le ritenute sono state operate (per cassa).

Resta confermato che:

- ove le ritenute siano state operate dopo la presentazione di Unico
- possono essere scomutate solo dall'imposta del periodo nel quale vengono operate.

In materia di ritenute d'acconto, l'art. 5 c. 2-bis) e 2-ter) DL 193/2016 semplifica le modalità di scomputo delle ritenute d'acconto subite, modificando:

- l'art. 22 c. 1 lett. c) Tuir
- l'art. 25-bis c. 3 Dpr 600/73

Art. 22 Tuir ANTE DL 193/2016	Art. 22 Tuir POST DL 193/2016
<p>1. Dall'imposta determinata a norma dei precedenti articoli si scomputano nell'ordine:</p> <p>a) l'ammontare dei crediti per le imposte pagate all'estero secondo le modalità di cui all'articolo 165;</p> <p>b) i versamenti eseguiti dal contribuente in acconto dell'imposta;</p> <p>c) le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate, <u>anteriamente alla presentazione della dichiarazione dei redditi</u>, sui redditi che concorrono a formare il reddito complessivo e su quelli tassati separatamente. Le ritenute operate dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi si scomputano dall'imposta relativa al periodo di imposta nel quale sono state operate. Le ritenute operate sui redditi delle società, associazioni e imprese indicate nell'articolo 5 si scomputano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti.</p>	<p>1. Dall'imposta determinata a norma dei precedenti articoli si scomputano nell'ordine:</p> <p>a) l'ammontare dei crediti per le imposte pagate all'estero secondo le modalità di cui all'articolo 165;</p> <p>b) i versamenti eseguiti dal contribuente in acconto dell'imposta;</p> <p>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 antieramente alla presentazione della dichiarazione dei redditi possono essere scomutate 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.</p> <p>Le ritenute operate dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi si scomputano dall'imposta relativa al periodo d'imposta nel quale sono state operate. Le ritenute operate sui redditi delle società, associazioni e imprese indicate nell'articolo 5 si scomputano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti.</p>

L'art. 22 Tuir (e l'art. 79 c. 1 Tuir ai fini Ires, che rinvia all'art. 22 Tuir) disciplina lo scomputo dall'imposta dovuta dei seguenti elementi, in ordine di priorità:

- 1) crediti d'imposta per **imposte pagate all'estero**
- 2) versamenti eseguiti dal contribuente in **acconto**
- 3) **ritenute** a titolo d'acconto subite.

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

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

CONDIZIONI PER LO SCOMPUTO DELLE RITENUTE

Vi sono due requisiti essenziali per poter procedere allo scopo:

- che i redditi sui quali sono state operate abbiano **concorso a formare il reddito** (nel medesimo periodo d'imposta dello scomputo o in periodi di imposta precedenti) - invariato
- che **la ritenuta sia stata operata**; quest'ultimo requisito è stato oggetto di modifica dal punto di vista temporale.

PREGIME PREVIGENTE

In passato le modalità di scomputo delle ritenute d'acconto subite erano rigide:

- la ritenuta poteva essere **scomputata** solo laddove operata **anteriamente alla presentazione di Unico** dove era stato dichiarato il reddito (criterio di competenza)
- in caso contrario, la ritenuta andava **scomputata dalle imposte dovute per il periodo nel quale la stessa è stata operata** (criterio di cassa).

LO SCOMPUTO DELLE RITENUTE DAL 2017

Le ritenute operate nell'anno successivo a quello di competenza del reddito:

- ➔ **antecedentemente alla data di presentazione di Unico** (dove tale reddito è confluito): possono essere scomputate, **a scelta del contribuente**, dall'imposta della dichiarazione dei redditi relativa:
 - al periodo di competenza dal reddito (principio di competenza)
 - al periodo d'imposta in cui le ritenute sono state operate (principio di cassa)
- ➔ **successivamente alla data di presentazione di Unico**: dall'imposta della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui le ritenute sono state operate (principio di cassa).

ATTENZIONE: la novità ha effetto:

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

- agenti/rapresentanti** di commercio, commissionari o procacciatori (con P. Iva)
- 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)

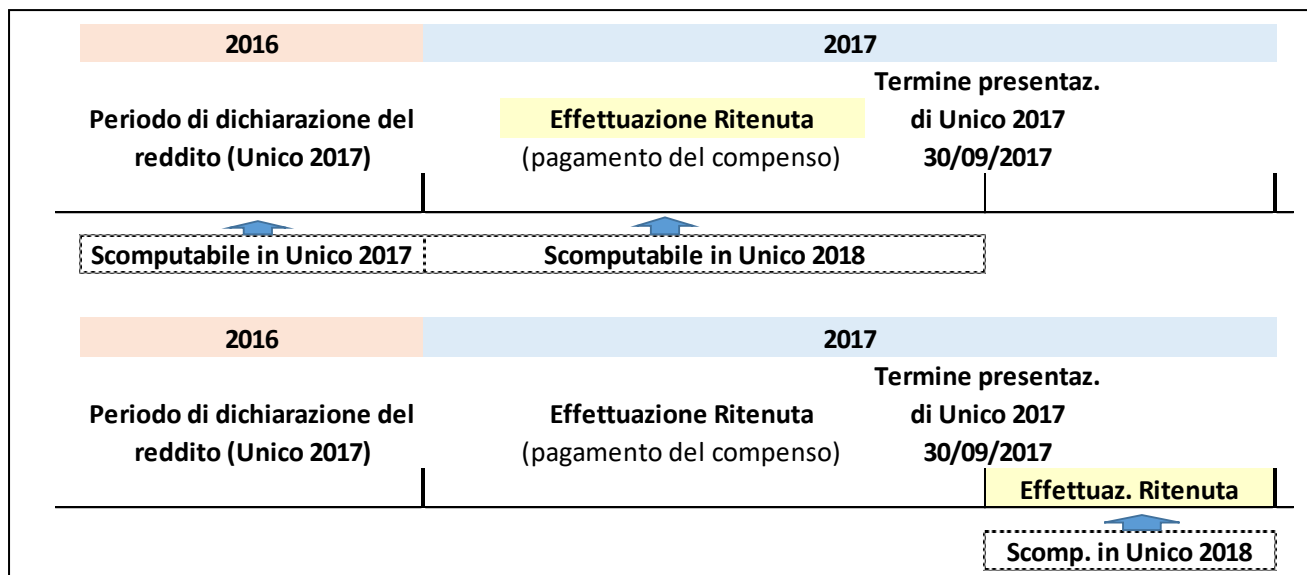
⇒ per i redditi soggetti al principio di cassa il momento in cui vanno dichiarati coincide col momento in cui sono assoggettati alla ritenuta (anch'essa da operare col principio di cassa).

N.B.: si ricorda che dal 2017 i ricavi delle imprese in **contabilità semplificata** saranno assoggettati al **regime di cassa**.

Competenza del reddito	Data effettuazione ritenuta		Periodo d'imposta di scomputo
2015	2015		2015
	2016	ante 30/09/2016	2015
		post 30/09/2016	2016
	2017		2017
2016	2016		2016
	2017	ante 30/09/2017	2016 o 2017
		post 30/09/2017	2017
	2018		2017

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it



Esempio1

La Alfa Srl, artigiana, il 1/12/2016 ha emesso fattura per la ristrutturazione di un immobile di un privato: € 100.000 + 10.000 Iva = € 110.000.

Il privato paga la fattura a gennaio 2017; la banca che procede all'incasso per conto di Alfa ha effettuato la ritenuta: $110.000/1,2 \times 8\% = € 7.333$.

La Alfa Srl:

- che deve indicare il corrispettivo nel periodo d'imposta 2016 (anno di ultimazione dell'opera)
- potrà scomputare la ritenuta, alternativamente:
 - nel 2016 (in Unico 2017)
 - nel 2017 (in Unico 2018)

Esempio2

Nel caso precedente, il committente paghi la fattura ad ottobre 2017. In tal caso, la Srl:

- continua a dover indicare il corrispettivo nel periodo d'imposta 2016 (per competenza)
- mentre la ritenuta potrà essere scomputata solo nel 2017 (in Unico 2018), posto che è stata operata (dalla banca) dopo il 30/09/2017.

Esempio3

Nei casi precedenti, si ponga, infine, che il prestatore sia una società di persone in contabilità semplificata. In tal caso:

- dovrà indicare il corrispettivo nel periodo d'imposta 2017 (anno di incasso del corrispettivo)
- potendo, pertanto, scomputare la ritenuta solo nel 2017 (in Unico 2018), anno in cui viene indicato il corrispettivo in dichiarazione.

RITENUTA SULLE PROVVIGIONI

Coerentemente alla modifica dell'art. 22 Tuir, è stato modificato anche l'art. 25-bis, c. 3 Dpr 600/73, che regola lo scomputo delle ritenute applicate sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari.



Art. 25-bis c. 3 Dpr 600/73: "La ritenuta di cui ai commi precedenti e' scomputata dall'imposta relativa al periodo di imposta di competenza, purché già operata al momento della presentazione della dichiarazione annuale, o, alternativamente, dall'imposta relativa al periodo di imposta nel quale e' stata operata. Qualora la ritenuta sia operata successivamente, la stessa e' scomputata dall'imposta relativa al periodo di imposta in cui e' stata effettuata."

Per effetto delle modifiche apportate, viene disposto che la ritenuta operata successivamente alla maturazione della provvigione, può essere scomputata a scelta del contribuente

- dall'imposta relativa al periodo d'imposta di competenza, purché sia stata già operata al momento della presentazione della dichiarazione annuale
- dall'imposta relativa al periodo nel quale è stata operata.

Si noti che quest'ultima possibilità era, peraltro, **già stata prevista dalla CM 24/1983**.



CM 24 del 10/06/1983: "la detraibilità per competenza delle ritenute subite nell'anno di presentazione della dichiarazione su provvigioni pagate prima di tale presentazione ed imputabili all'anno precedente è stata prevista dal legislatore nel chiaro intento di agevolare il soggetto passivo delle ritenute medesime.

Da ciò discende che le ritenute ove per qualsiasi ragione non vengano scomputate dall'imposta dell'anno cui sono imputabili le provvigioni medesime, potranno essere comunque detratte dall'imposta dell'anno in cui le provvigioni stesse sono pagate".

PROVVIGIONI E PRINCIPIO DI COMPETENZA

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).



Nota: il momento in cui il contratto è "concluso" va individuato all'atto in cui:

- Agenti **con rappresentanza**: l'Agente sottoscrive per accettazione il contratto (che vincola il Mandante)
- Agenti **senza rappresentanza**: momento in cui il Mandante accetta il contratto procacciato dall'Agente

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 (v. sopra per la corretta individuazione del momento)
- 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)

AGENTI DI
COMMERCIO



COMPETENZA
PROVVIGIONE



PERIODO IN CUI INTERVIENE LA CONCLUSIONE
DEL CONTRATTO DA PARTE DEL MANDANTE

Esempio 4

Agente con rappresentanza il 27/12/2016 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 31/03/2017.

L'Agente:

- indica il corrispettivo (€. 2.000) in Unico 2017 (per competenza)
- potrà scomputare la ritenuta (di €. 230):
 - in Unico 2017 (ricorrendo ai chiarimenti della RM 68/2009)
 - in Unico 2018 (per cassa).

La casa mandante:

- tassa il ricavo di vendita nel 2017 (consegna del bene)
- deduce il costo della provvigione sempre nel 2017 (per correlazione costi-ricavi).

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

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

ASPETTI RELATIVI ALLE RITENUTE RIMASTI INVARIATI

CERTIFICAZIONE DELLE RITENUTE “IN CORSO D’ANNO”

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 di Unico del prestatore, la citata 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 dell'Unico) 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).

Esempio 5

Nell'Esempio 4 precedente:

- l'Agente può richiedere alla mandante la certificazione della ritenuta operata a marzo 2017
- scomputandola, così, in Unico 2017.

La casa Mandante:

- sarà obbligata a rilasciare tale certificazione “anticipata” (si ritiene in forma libera, posto che non dovrà essere inclusa nei mod. CU inviati telematicamente riferiti all'anno 2016)
- rilascia il mod. CU sintetico (che include tale ritenuta) solo a marzo 2018 (per l'anno 2017).

L'Agente dovrà, quindi, badare a non scomputare nuovamente la ritenuta di €. 230 in Unico 2018, essendo opportuno compili un prospetto delle ritenute scomputate.

Tale prospetto sarà, peraltro, utile nel caso di avviso bonario ove l'Agenzia riscontri:

- un credito per ritenute (a RG o RF) in Unico2017 dell'Agente
- superiore alle ritenute certificate nel mod. CU del Mandante.

Conclusione affare

(Compet. provvig.)

31/12/2016

Pagamento

(effettuaz. ritenuta)

31/12/2017

31/03/2018

Certificazione separata della ritenuta 2017

+

Mod. CU 2017 (per le ritenute effettuate nel 2016)

Nuovamente indicata nel Mod.
CU 2018 sintetico e ordinario
(trasmesso telematicamente)

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 consentire 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.

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA - CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

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

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.

Esempio6

L'ingegner Bianchi emette una parcella in data 30/06/2016 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 2017.

<i>Ing. Bianchi</i>	
.....	Spett. Alfa Srl ...
<u>Parcella n. 12/2016</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 Unico 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.

CIRCULARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA - CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

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

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."

ATTENZIONE - 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".

Esempio7

In relazione all'Esempio6 precedente:

- 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 la recente **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.