

Le nuove regole per lo scomputo delle ritenute

Art. 5, cc. 2 bis e 2 ter D.L. 193/2016

STUDIO NICCOLI DRAGO

29 settembre 2017

Autore: ANGELO NICCOLI

Le nuove regole per lo scomputo delle ritenute

Art. 5, cc. 2 bis e 2 ter D.L. 193/2016

Il D.L. 193/2016 ha modificato il criterio di scomputo delle ritenute a titolo di acconto per i redditi tassati per competenza: la novità modifica l'art. 22, c.1, lett c) del Tuir, "Scomputo degli acconti" e l'art. 25-bis del D.P.R. 600/1973, "Ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari".

È ora previsto che la ritenuta operata successivamente alla maturazione della provvigione possa essere scomputata, a scelta del contribuente, dall'imposta relativa al periodo di imposta di competenza ovvero da quella relativa al periodo di imposta di effettuazione, purché la stessa sia stata operata prima della presentazione della dichiarazione annuale.

Nuova disciplina disposta dall 'art. 5 comma 2-bis e 2-ter D.L. 193/2016	Disciplina previgente
<p>2-bis. La lettera c) del comma 1 dell'articolo 22 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è sostituita dalla seguente: «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. 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>2-ter. Al primo periodo del terzo comma dell'articolo 25-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dopo le parole: «purché già operata al momento della presentazione della dichiarazione annuale» sono aggiunte le seguenti: «, o, alternativamente, dall'imposta relativa al periodo di imposta nel quale è stata operata».</p>	

**Nuovo art 22 lettera C comma 1 D.P.R.
917/86.**

Art. 22

Scomputo degli acconti

[1] Dall'imposta determinata a norma dei precedenti articoli si scomputano nell'ordine:

- a) l'ammontare dei crediti per le imposte pagate all'estero secondo le modalità di cui all'articolo 165; b) i versamenti eseguiti dal contribuente in acconto dell'imposta;
- 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. 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 (1).

[2] Se l'ammontare complessivo dei crediti di imposta, dei versamenti e delle ritenute, è superiore a quello dell'imposta netta sul reddito complessivo, il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta del periodo d'imposta successiva o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi. Per i redditi tassati separatamente, se l'ammontare delle ritenute, dei versamenti e dei crediti è superiore a quello dell'imposta netta di cui agli articoli 19 e 21, il contribuente ha diritto al rimborso dell'eccedenza.

(1) Lettera sostituita dall'art. 5, comma 2-bis, D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, conv. con modificazioni, dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225, in vigore dal 3 dicembre 2016. Si riporta il testo previgente:

“le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate, anteriormente alla presentazione della dichiarazione

Previgente **art 22 lettera C comma 1 D.P.R.
917/86.**

Art. 22

Scomputo degli acconti.

1. Dall'imposta determinata a norma dei precedenti articoli si scomputano nell'ordine:

- a) l'ammontare dei crediti per le imposte pagate all'estero secondo le modalità di cui all'articolo 165;
- b) i versamenti eseguiti dal contribuente in acconto dell'imposta;
- c) le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate, anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei redditi, 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.

2. Se l'ammontare complessivo dei crediti di imposta, dei versamenti e delle ritenute, è superiore a quello dell'imposta netta sul reddito complessivo, il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta del periodo d'imposta successiva o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi. Per i redditi tassati separatamente, se l'ammontare delle ritenute, dei versamenti e dei crediti è superiore a quello dell'imposta netta di cui agli articoli 19 e 21, il contribuente ha diritto al rimborso dell'eccedenza.

dei redditi, 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".

Nuovo art. 25-bis del DS.P.R. 600/73.

Art. 25-bis (Ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari) ⁽¹⁾

I soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23, escluse le imprese agricole, i quali corrispondono provvigioni comunque denominate per le prestazioni anche occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto⁽²⁾ dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa. L'aliquota della suddetta ritenuta si applica nella misura fissata dall'articolo 11 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, per il primo scaglione di reddito. ⁽³⁾

La ritenuta è commisurata al cinquanta per cento dell'ammontare delle provvigioni indicate nel primo comma. Se i percipienti dichiarano ai loro committenti, preponenti o mandanti che nell'esercizio della loro attività si avvalgono in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi, la ritenuta è commisurata al venti per cento dell'ammontare delle stesse provvigioni.

La ritenuta di cui ai commi precedenti è scomputata dall'imposta relativa al periodo

Previgente art. 25-bis del DS.P.R. 600/73.

Articolo 25 bis - Ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari.

In vigore dal 13/12/2014

Modificato da: Decreto legislativo del 21/11/2014 n. 175 Articolo 27

I soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23, escluse le imprese agricole, i quali corrispondono provvigioni comunque denominate per le prestazioni anche occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'Irpef o dell'Irpeg dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa. L'aliquota della suddetta ritenuta si applica nella misura fissata dall'articolo 11 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, per il primo scaglione di reddito.

La ritenuta e' commisurata al cinquanta per cento dell'ammontare delle provvigioni indicate nel primo comma. Se i percipienti dichiarano ai loro committenti, preponenti o mandanti che nell'esercizio della loro attività si avvalgono in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi, la ritenuta e' commisurata al venti per cento dell'ammontare delle stesse provvigioni.

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

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 è stata operata. Qualora la ritenuta sia operata successivamente, la stessa è scomputata dall'imposta relativa al periodo d'imposta in cui è stata effettuata.⁽⁴⁾

Se le provvigioni, per disposizioni normative o accordi contrattuali, sono direttamente trattenute sull'ammontare delle somme riscosse, i percipienti sono tenuti a rimettere ai committenti, preponenti o mandanti l'importo corrispondente alla ritenuta. Ai fini del computo dei termini per il relativo versamento da parte dei committenti, preponenti o mandanti, la ritenuta si considera operata nel mese successivo a quello in cui le provvigioni sono state trattenute dai percipienti. I committenti, preponenti o mandanti possono tener conto di eventuali errori nella determinazione dell'importo della ritenuta anche in occasione di successivi versamenti, non oltre il terzo mese dell'anno successivo a quello in cui le provvigioni sono state trattenute dai percipienti. Le disposizioni dei precedenti commi non si applicano alle provvigioni percepite dalle agenzie di viaggio e turismo, dai rivenditori autorizzati di documenti di viaggio relativi ai trasporti di persone, dai soggetti che esercitano attività di distribuzione di pellicole cinematografiche, dagli agenti di assicurazione per le prestazioni rese direttamente alle imprese di assicurazione, dai mediatori di assicurazione per i loro rapporti con le imprese di assicurazione e con gli agenti generali delle imprese di assicurazione pubbliche o loro controllate che rendono prestazioni direttamente alle imprese di assicurazione in regime di reciproca esclusiva; dalle aziende ed istituti di credito e dalle società finanziarie e di locazione finanziaria per le prestazioni rese nell'esercizio delle attività di collocamento e di

dichiarazione annuale. Qualora la ritenuta sia operata successivamente, la stessa è scomputata dall'imposta relativa al periodo di imposta in cui è stata effettuata.

Se le provvigioni, per disposizioni normative o accordi contrattuali, sono direttamente trattenute sull'ammontare delle somme riscosse, i percipienti sono tenuti a rimettere ai committenti, preponenti o mandanti l'importo corrispondente alla ritenuta. Ai fini del computo dei termini per il relativo versamento da parte dei committenti, preponenti o mandanti, la ritenuta si considera operata nel mese successivo a quello in cui le provvigioni sono state trattenute dai percipienti. I committenti, preponenti o mandanti possono tener conto di eventuali errori nella determinazione dell'importo della ritenuta anche in occasione di successivi versamenti non oltre il terzo mese dell'anno successivo a quello in cui le provvigioni sono state trattenute dai percipienti.

Le disposizioni dei precedenti commi non si applicano alle provvigioni percepite dalle agenzie di viaggio e turismo, dai rivenditori autorizzati di documenti di viaggio relativi ai trasporti di persone, dai soggetti che esercitano attività di distribuzione di pellicole cinematografiche, dagli agenti di assicurazione per le prestazioni rese direttamente alle imprese di assicurazione, dai mediatori di assicurazione per i loro rapporti con le imprese di assicurazione e con gli agenti generali delle imprese di assicurazioni pubbliche o loro controllate che rendono prestazioni direttamente alle imprese di assicurazione in regime di reciproca esclusiva; dalle aziende ed istituti di credito e dalle società finanziarie e di locazione finanziaria per le prestazioni rese nell'esercizio delle attività di collocamento e di compravendita di titoli e valute nonché di raccolta e di finanziamento, dagli agenti, raccomandatari e mediatori marittimi e aerei, dagli agenti e commissionari di imprese petrolifere per le prestazioni ad esse rese direttamente, dai mediatori e rappresentanti di produttori agricoli ed ittici e di imprese esercenti la pesca marittima, dai commissionari che operano nei mercati ortoflorofrutticoli, ittici e di bestiame, nonché dai consorzi e cooperative tra imprese

compravendita di titoli e valute nonché di raccolta e di finanziamento, dagli agenti, raccomandatari e mediatori marittimi e aerei, dagli agenti e commissionari di imprese petrolifere per le prestazioni ad esse rese direttamente, dai mediatori e rappresentanti di produttori agricoli ed ittici e di imprese esercenti la pesca marittima, dai commissionari che operano nei mercati ortoflorofrutticoli, ittici e di bestiame, nonché dai consorzi e cooperative tra imprese agricole, commerciali ed artigiane non aventi finalità di lucro.

Per le prestazioni rese dagli incaricati alle vendite a domicilio di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 114, la ritenuta è applicata a titolo d'imposta ed è commisurata all'ammontare delle provvigioni percepite ridotto del 22 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese di produzione del reddito. Per le prestazioni derivanti da mandato di agenzia si applicano le disposizioni indicate nei commi che precedono.⁽⁵⁾

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono determinati i criteri, i termini e le modalità per la presentazione della dichiarazione indicata nel secondo comma. Tali modalità devono prevedere la trasmissione anche tramite posta elettronica certificata della predetta dichiarazione. La dichiarazione non potrà avere limiti di tempo e sarà valida fino a revoca ovvero fino alla perdita dei requisiti da parte del contribuente. L'omissione della comunicazione relativa alle variazioni che comportano il venir meno delle predette condizioni comporta l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 11, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni.⁽⁶⁾

Le disposizioni dei precedenti commi si applicano anche alle provvigioni corrisposte a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

agricole, commerciali ed artigiane non aventi finalità di lucro.

Per le prestazioni rese dagli incaricati alle vendite a domicilio di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 114, la ritenuta è applicata a titolo d'imposta ed è commisurata all'ammontare delle provvigioni percepite ridotto del 22 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese di produzione del reddito. Per le prestazioni derivanti da mandato di agenzia si applicano le disposizioni indicate nei commi che precedono.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono determinati i criteri, i termini e le modalità per la presentazione della dichiarazione indicata nel secondo comma. Tali modalità devono prevedere la trasmissione anche tramite posta elettronica certificata della predetta dichiarazione. La dichiarazione non potrà avere limiti di tempo e sarà valida fino a revoca ovvero fino alla perdita dei requisiti da parte del contribuente.

L'omissione della comunicazione relativa alle variazioni che comportano il venir meno delle predette condizioni comporta l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 11, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni.

Le disposizioni dei precedenti commi si applicano anche alle provvigioni corrisposte a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

1. Articolo aggiunto dall'art. 2, D.L. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 febbraio 1983, n. 53.

2. A norma dell'art. 21, comma 12, L. 27 dicembre 1997, n. 449, la presente ritenuta é stabilita, per l'anno 1998, nella misura del 19 per cento.

3. Comma così modificato dall'art. 21, comma 11, lettera c), L. 27 dicembre 1997, n. 449, a decorrere dal 1° gennaio 1998.

4. Comma così modificato dall'art. 5, comma 2-ter, D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla L. 1° dicembre 2016, n. 225.

5. Comma modificato dall'art. 14, comma 6, L. 24 dicembre 1993, n. 537 e, successivamente, dall'art. 2, comma 12, L. 27 dicembre 2002, n. 289, a decorrere dal 1° gennaio 2003.

6. Comma così sostituito dall'art. 27, comma 1, D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175.

Più nel dettaglio, il nuovo articolo 22, comma 1, lettera c) del Tuir, così come modificato dal decreto fiscale, prevede che:

1. le ritenute a titolo di acconto 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 di competenza dei redditi. Ad esempio, se il periodo di competenza del reddito è l’anno d’imposta 2016, la ritenuta subita a maggio 2017 potrà essere scomputata dall’imposta relativa al 2016 in quanto operata anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei redditi (ottobre 2017);
2. alternativamente, la ritenuta a titolo di acconto può essere scomputata dall’imposta relativa all’anno nel quale è stata operata. Riprendendo l’esempio precedente, nel caso si opti per questa possibilità, la ritenuta è scomputata dall’imposta relativa all’anno 2017.

Quindi il contribuente può scegliere scomputare in base:

- **al principio di competenza** (scomputo nella dichiarazione dei redditi relativa all’anno di competenza dei redditi);
- **al principio di cassa** (nella dichiarazione dell’anno successivo, in cui è operata la ritenuta).

Resta fermo, tuttavia, che “le ritenute operate dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi si scomputano dall'imposta relativa al periodo d'imposta nel quale sono state operate”.

Si ritiene che la novità abbia portata generale, trovando applicazione per tutti i soggetti Irpef (reddito d'impresa o di lavoro autonomo). Infatti il termine “competenza” utilizzato dalla norma dovrebbe essere inteso come “periodo di tassazione del reddito” e non come metodo di determinazione dell'imponibile previsto per le imprese in contabilità ordinaria.

Unitamente alla modifica dell'articolo 22 del Tuir, il legislatore è intervenuto nel modificare il terzo comma dell'articolo 25-bis del D.P.R. 600/1973, riguardante **le ritenute sulle provvigioni** inerenti a rapporti di commissioni, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari.

In particolare, la ritenuta d'acconto operata sulle **provvigioni**, si scomputa alternativamente:

- dall'imposta relativa al periodo d'imposta di **competenza** “*purché già operata al momento della presentazione della dichiarazione annuale*”;
- dall'imposta relativa al **periodo nel quale è stata operata**.

Qualora la ritenuta sia operata “**successivamente**” alla presentazione della dichiarazione dei redditi, la stessa è scomputata dall'imposta relativa al periodo di imposta in cui è stata effettuata.

Ad esempio, per le provvigioni di competenza dell'anno “solare” 2016:

- ❖ le ritenute **operate nel 2016** sono scomputabili dall'imposta relativa ai redditi del 2016 (modello Redditi 2017);
- ❖ le ritenute **operate nel 2017**:
 - 1) **entro la data di presentazione della dichiarazione**, sono scomputabili dall'imposta relativa ai redditi dell'anno 2016 (modello Redditi 2017) o, in virtù della novella normativa, dall'imposta relativa ai redditi del 2017 (Redditi 2018);
 - 2) **dopo la data di presentazione della dichiarazione dei redditi**, sono scomputabili dall'imposta relativa ai redditi dell'anno 2017 (modello Redditi 2018).

Appare utile ricordare, inoltre, che proprio gli agenti e i rappresentanti incontravano difficoltà operative e contabili con la precedente disciplina: **le provvigioni del quarto trimestre** dell'anno precedente venivano fatturate nel mese di gennaio dell'anno successivo. In tal caso, mentre l'importo delle provvigioni concorrevano al **reddito dell'anno precedente** (criterio di competenza), le ritenute erano operate nell'anno successivo. Con le nuove regole, invece, si risolve all'origine tale problema.

AGENTI RAPPRESENTANTI

- Il principio della detraibilità delle ritenute per competenza è stato voluto dal legislatore, come chiarito dal Ministero delle Finanze (circolare 10.06.1983), al fine di agevolare il contribuente consentendogli di valutare la convenienza a detrarre le ritenute, pagate prima della presentazione della dichiarazione, su provvigioni imputabili all'anno precedente.
- In via generale, il principio di competenza relativo applicato alle ritenute d'acconto sulle provvigioni, indipendentemente dalle novità introdotte del D.L. 193/2016, può essere applicato solo dai contribuenti che svolgono in via abituale l'attività, i quali possono scomputare dall'imposta la ritenuta operata dalla casa mandante anche nel periodo di imposta non coincidente a quello in cui hanno percepito la provvigione, cioè successivo, purché la ritenuta sia versata entro il termine di presentazione dei redditi.

I lavoratori occasionali

Per le provvigioni corrisposte a lavoratori occasionali, invece, vale il principio di cassa: la ritenuta è detraibile dall'imposta dello stesso periodo in cui è stata percepita la provvigione.

Versamento delle ritenute

La ritenuta sulle provvigioni deve essere versata entro il 16 del mese successivo a quello di pagamento della provvigione con modello F24, codice tributo 1040 (1038 fino al 31.12.2016).

Aliquote delle ritenute

- L'aliquota della ritenuta d'acconto è pari al 23% ed è operata:
 - ❖ .. sul 50% dell'ammontare delle provvigioni;
 - ❖ .. sul 20% dell'ammontare delle provvigioni qualora l'agente o rappresentante **dichiari alla casa mandante** di avvalersi in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi.
- La ritenuta è operata all'atto del pagamento della provvigione secondo il principio di cassa.
- Sono soggetti a ritenuta anche gli acconti e le anticipazioni delle provvigioni anche se gli stessi, secondo il principio di competenza, non concorreranno alla determinazione del reddito.

Sempre per il principio di competenza, a fine anno, l'importo delle provvigioni dovrà essere decurtato da eventuali anticipi di provvigioni non maturate ma già liquidate come pure dovrà essere incrementato dall'importo di provvigioni già maturate ma non ancora liquidate.

Comunicazione alla casa mandante per riduzione aliquota della ritenuta.

- Il D. Lgs. 21.11.2014, n. 175 ha previsto per gli agenti e rappresentanti di commercio la **validità pluriennale della comunicazione** che l'agente che si avvale in via continuativa di personale dipendente o di terzi deve inviare alla casa mandante per l'applicazione della ritenuta in misura ridotta.
- Prima della semplificazione l'agente doveva spedire la comunicazione alla ditta mandante, con raccomandata con ricevuta di ritorno, entro il 31.12 di ciascun anno e con validità per l'anno successivo.
- La nuova disposizione prevede che la **comunicazione può essere inviata una sola volta ed è valida fino a revoca**, anche tramite posta elettronica certificata (Pec). L'omissione della comunicazione dell'assenza dei collaboratori con conseguente applicazione della ritenuta ordinaria (23%) è punita con una sanzione amministrativa.
- La casa mandante che ha operato le ritenute, quale sostituto di imposta, deve rilasciare a chi ha percepito la provvigione, agente o procacciatore, una certificazione, denominata CU, **entro il 31.03 dell'anno successivo** a quello in cui sono state effettuate le ritenute, con l'indicazione dell'importo delle provvigioni e delle ritenute operate.
- Tale certificazione autorizza l'agente a detrarre le ritenute operate dall'imposta della propria dichiarazione, oltre a permettere di dimostrare all'Amministrazione Finanziaria, in caso di verifica, le modalità di scampo.

RIEPILOGHIAMO CON I SEGUENTI ESEMPI OPERATIVI

Esempio 1

Un agente di commercio matura una provvigione relativa al quarto trimestre 2016 che viene pagata nel mese di gennaio 2017 al netto della ritenuta d'acconto del 23% sul 50% della provvigione.

Da un punto di vista fiscale i redditi dell'agente sono inquadrabili tra quelli d'impresa e quindi dovrà determinare il reddito secondo il principio di competenza indicandoli nel quadro RF o RG del modello Redditi/2017.

Potrà procedere allo scomputo della ritenuta, alternativamente:

- nel modello Unico 2017 – redditi 2016, in quanto la ritenuta è stata operata nel mese di gennaio e quindi anteriormente al 30 settembre 2017;
- nel modello Unico 2018 – redditi 2017, in quanto il 2017 risulta essere l'anno in cui la ritenuta è stata operata.

Esempio 2

Un agente di commercio matura una provvigione relativa al quarto trimestre 2016 che viene pagata nel mese di novembre 2017 al netto della ritenuta d'acconto del 23% sul 50% della provvigione.

In questo caso l'agente continuerà ad indicare il reddito secondo il principio della competenza economica nel Quadro RF o RG del modello Redditi 2017. Rispetto all'indicazione delle ritenute non avrà scelte alternative e dovrà necessariamente scomputare la ritenuta subita nel modello Unico 2018 in quanto la ritenuta è stata operata dopo il termine di presentazione della dichiarazione relativa al 2016, ovvero dopo il 30 ottobre 2017.

Esempio 3

Un agente di commercio matura una provvigione relativa al quarto trimestre 2016 che è stata pagata entro l'anno 2016 al netto della ritenuta d'acconto del 23% sul 50% della provvigione.

L'agente può scomputare la ritenuta dall'imposta relativa al reddito dell'anno 2016 nel modello Redditi 2017.

Le regole per lo scomputo delle ritenute appena esposte valgono, oltre che per professionisti ed intermediari del commercio, anche per:

- le ritenute sui **corrispettivi corrisposti dal condominio all'appaltatore** (art.25-ter del DPR 600/1973);
- le ritenute operate dalle **banche e dalle Poste sui bonifici di pagamento** degli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica (art. 25 del D.L. 78/2010).

Pur trattandosi di regole applicabili per lo scomputo delle ritenute d'acconto ai fini dell'Irpef si osserva che le medesime regole valgono in linea generale anche per **l'Ires**.

Sempre rispetto all' Ires, in determinati casi speciali (interessi su obbligazioni, conti correnti e depositi bancari e postali), il principio di competenza si declina nel senso che va applicato nello stesso periodo d'imposta nel quale i redditi cui afferiscono concorrono a formare il reddito complessivo ancorché non siano stati percepiti e assoggettati alla ritenuta.

Dott. Niccoli Angelo Tiberio