



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Ritenute fiscali sulle provvigioni: verifiche e controlli di fine anno
di Euroconference Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle società di capitali

[Scopri di più](#)

Normativa di riferimento

Articolo 25-bis, D.P.R. 600/73

Articolo 22, comma 1, lett. c), Tuir

Articolo 5, comma 2-bis, D.L. 193/2016

Articolo 2-ter, D.L. 193/2016

Articolo 11, comma 1, lett. a), D.Lgs. 471/1997

Documenti di Prassi

Circolare n. 24/E/1983

Interrogazione parlamentare n. 5-08733/2016

Circolare n. 31/E/2014

D.M. 16.4.1983

Premessa

I **sostituti d'imposta** – che corrispondono provvigioni (comunque denominate) per prestazioni (anche occasionali) per **rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza** di commercio e di **procacciamento di affari** – sono tenuti, a norma dell'[articolo 25-bis, D.P.R. 600/1973](#), ad operare una **ritenuta a titolo di acconto** dell'Irpef o dell'Ires dovuta dai percipienti:

- all'atto del **pagamento della provvigione**;
- con **obbligo di rivalsa**.

Momento di effettuazione della ritenuta fiscale

L'[articolo 5, comma 2-bis, D.L. 193/2016](#), e l'articolo 2-ter, D.L. 193/2016, hanno apportato sostanziali modifiche al **criterio di scomputo delle ritenute a titolo d'acconto** in relazione ai redditi tassati per competenza, ivi incluse le **provvigioni afferenti ai rapporti di agenzia e rappresentanza** di cui all'[articolo 22, comma 1, lett. c\), Tuir](#), e all'[articolo 25-bis, comma 3, D.P.R. 600/1973](#). In particolare, ai sensi delle richiamate disposizioni, per **le ritenute operate nell'anno successivo a "quello di competenza" dei redditi**, ma in epoca antecedente alla presentazione della dichiarazione dei redditi, il soggetto percipiente può scegliere di adottare una delle seguenti modalità **alternative di gestione delle ritenute subite**, ovvero:

- **scomputare le ritenute subite** dall'imposta relativa al **periodo d'imposta di competenza** dei redditi;
- **scomputare le ritenute subite dall'imposta** relativa al periodo d'imposta nel quale **le ritenute sono operate**.



Nota bene

In **alternativa allo scomputo** nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di competenza, è stata introdotta, quindi, la **possibilità di scomputare le ritenute subite nella dichiarazione** dell'anno successivo, in **cui è operata la ritenuta** (principio di cassa). **Prima delle modifiche** apportate dal citato D.L. 193/2016, la **facoltà di scomputo delle ritenute** nella dichiarazione dell'anno successivo **era stata ammessa**, invece, soltanto in via interpretativa, dalla **prassi dell'Agenzia delle entrate** ([circolare n. 24/E/1983](#)).

Esempio

In altre parole, per le provvigioni di **competenza del periodo d'imposta 2023**:

- le ritenute sulle **provvigioni pagate nel 2023** possono essere **scomputate** dalle **imposte sui redditi dell'esercizio 2023** (modello Redditi 2024);
- le ritenute sulle **provvigioni erogate nel 2024**, ovvero erogate entro la data di presentazione della dichiarazione dei **redditi dell'anno 2023** (modello Redditi 2024), possono essere **scomputate**:
 - dalle imposte sui **redditi dell'anno 2023** (modello Redditi 2024) oppure;
 - dalle **imposte sui redditi** di quelle del **periodo d'imposta successivo** (anno 2024 - modello Redditi 2025);
- le ritenute sulle **provvigioni versate nel 2024**, dopo la trasmissione della dichiarazione dei redditi dell'anno 2023 (modello Redditi 2024), possono essere scomputate dalle **imposte sui redditi del periodo d'imposta successivo** (anno 2024 - modello Redditi 2025).

**Attenzione!!!**

Analogo principio è esteso alle ritenute su **provvigioni inerenti i rapporti di commissione**, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari, previa modifica introdotta all'[articolo 25-bis, comma 3, D.P.R. 600/1973](#), dall'[articolo 5, comma 2-bis e 2-ter, D.L. 193/2016](#).

Adempimenti in capo al sostituto di imposta

Il **sostituto d'imposta** - che opera delle ritenute su provvigioni relative a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari - deve:

- **versare le ritenute** operate, a mezzo del **modello F24**, entro il giorno 16 del mese successivo a quello dell'avvenuto pagamento, utilizzando il **seguito codice tributo** ("1040");
- **rieipilogare i versamenti** effettuati e le **compensazioni operate** nei quadri ST e SX nel **modello 770**.

Disallineamento temporale tra certificazione della ritenuta e modello dichiarativo

Le modifiche apportate dal D.L. 193/2016 non hanno risolto, comunque, la problematica relativa al disallineamento temporale esistente tra:

- i termini per la **certificazione del sostituto di imposta** e;
- i termini di presentazione della **dichiarazione dei redditi del soggetto sostituito**.

In altre parole, mentre la **dichiarazione del sostituito espone i redditi di competenza** (cui la ritenuta accede), la **dichiarazione del sostituto di imposta** è relativa **all'anno solare** in cui la ritenuta è operata. In tal senso l'interrogazione parlamentare n. 5-08733/2016.

**Attenzione!!!**

In virtù di quanto esposto, sarà, pertanto, a carico del sostituito (agente, procacciatore, mediatore ecc..) l'**onere di**:

- **conservare la documentazione**, atta a dimostrare di aver effettivamente subito la ritenuta e;
- **tener conto della suddetta documentazione** in sede di presentazione del modello dichiarativo, indipendentemente dall'imputazione per competenza o per cassa della ritenuta stessa.

Ritenuta di acconto: misura dell'aliquota

Nella generalità dei casi, la ritenuta a titolo d'acconto **si applica in misura pari al 23%** (primo scaglione di reddito Irpef), su una **base imponibile** che è **differente** al sussistere di **determinate condizioni** in capo al soggetto **percettore**. Nello specifico, la **base imponibile su cui applicare la suddetta ritenuta è**, infatti, **diversa a seconda che**, nell'esercizio della propria attività, **l'agente, mediatore, ecc.:**

- **non si avvalga**, in via continuativa, **di dipendenti o terzi**;
- **si avvalga**, in via continuativa, **di dipendenti o terzi**.

Presenza di rapporti continuativi con dipendenti o terzi	Modalità di calcolo	Formula
NO	La ritenuta del 23% è operata sul 50% delle provvigioni corrisposte.	$(\text{provvigioni} \times 50\% \times 23\%) = (\text{provvigioni} \times 11,50\%)$
SI	La ritenuta del 23% è operata sul 20% delle provvigioni corrisposte.	$(\text{provvigioni} \times 20\% \times 23\%) = (\text{provvigioni} \times 4,60\%)$

Condizioni per l'applicazione della ritenuta in misura ridotta

L'effettuazione della ritenuta d'acconto in **misura ridotta** (pari al 4,6% delle intere provvigioni) è subordinata alla presentazione di una dichiarazione attestante la **sussistenza dei requisiti richiesti**.

**Attenzione!!!**

La **ritenuta in misura ridotta** trova applicazione se l'intermediario, con un'apposita dichiarazione, comunica al proprio committente, preponente o mandante, **di avvalersi**, in via continuativa, dell'opera di **dipendenti o di terzi**.

Con riferimento alla sussistenza dei requisiti sottostanti al rilascio della **suddetta dichiarazione**, si rappresenta che:

- l'utilizzo in **modo continuativo di dipendenti o terzi** sussiste qualora, a prescindere dal loro numero, gli stessi effettuino prestazioni per la **prevalente parte dell'anno**;
- rientrano nella **definizione di dipendenti o di terzi**, secondo la definizione fornita dal D.M. 16.4.1983, coloro che:
 - **prestano attività lavorativa**, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione dell'intermediario (dipendenti) ovvero;
 - **senza vincolo di subordinazione**, collaborano con l'intermediario es. agenti, subagenti, mediatori, procacciatori e figure similari (soggetti terzi);

**Nota bene**

Rientrano nella definizione di dipendenti e terzi, ai fini che qui interessa, anche:

- **i collaboratori dell'impresa familiare** direttamente impegnati **nell'attività commerciale** e;
- gli **associati in partecipazione** il cui apporto è costituito **esclusivamente da lavoro**.

Se l'intermediario (agente, procacciatore, mediatore ecc.) si avvale **esclusivamente di terzi**, opera una **presunzione di continuità** (che può essere invocata dall'intermediario), qualora lo stesso soggetto abbia sostenuto, nel periodo d'imposta precedente, costi relativi alle prestazioni di tali collaboratori terzi, in **misura superiore al 30% delle provvigioni imputabili a tale periodo**.

Validità della dichiarazione

L'[articolo 27, D.Lgs. 175/2014](#) (c.d. "Decreto Semplificazioni"), ha disposto che la dichiarazione in esame ha **validità fino a revoca della stessa** o fino alla **perdita dei requisiti** che consentono l'applicazione dell'aliquota ridotta.

**Attenzione!!!**

Prima delle novità introdotte dal D.Lgs. 175/2014, la dichiarazione in parola **aveva validità annuale**, nel senso che, per poter continuare a beneficiare della ritenuta in misura ridotta, occorreva **ripetere tale adempimento entro il termine di ogni anno**.

Anche a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. 175/2014, resta confermato che:

- nel caso in cui, in corso d'anno, si verifichi una **variazione delle condizioni che consentono l'applicazione della ritenuta ridotta** (ovvero che ne fanno venire meno l'applicazione), la variazione in parola deve essere comunicata al committente (preponente o mandante) **entro 15 giorni dal verificarsi dell'evento**;
- l'agente che inizia l'attività in corso d'anno deve effettuare **la richiesta di applicazione della ritenuta ridotta entro 15 giorni** dalla stipula del contratto o dell'accordo di commissione, agenzia, rappresentanza di commercio e procacciamento d'affari o dalla eseguita mediazione.

Si ricorda, inoltre, che, in **presenza delle condizioni previste**, l'applicazione della ritenuta ridotta può essere richiesta dall'intermediario anche **relativamente a prestazioni non continuative** (es. agente immobiliare che ha effettuato occasionalmente un'intermediazione a favore di un'impresa edile).

**Nota bene**

In tale ipotesi, si ritiene **possibile inviare la dichiarazione in esame al cliente** (sostituto d'imposta) contestualmente alla fattura emessa ovvero, anche successivamente, ma comunque prima del pagamento della **stessa da parte del committente** ([circolare n. 24/E/1983](#)).