

IMPOSTE SUL REDDITO

Il periodo d'imposta di scomputo delle ritenute di acconto dipende dal momento di effettuazione

di **Stefano Rossetti**

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche

Scopri di più

Il legislatore ha previsto, in maniera piuttosto diffusa, la riscossione delle imposte mediante il meccanismo della **sostituzione d'imposta**.

Le ritenute che opera il sostituto d'imposta, individuato dall'[articolo 23, D.P.R. 600/1973](#), possono essere effettuate a titolo di:

- **imposta;**
- **acconto.**

Le prime **esauriscono il rapporto tributario**, infatti, il contribuente, una volta subita la ritenuta, non ha più obblighi nei **confronti dell'erario** (compreso quello di presentare la dichiarazione fiscale). Si pensi, ad esempio, alle persone fisiche che percepiscono degli interessi attivi, a fronte di somme detenute in un conto corrente acceso presso un istituto di credito.

Le ritenute effettuate a titolo di acconto, invece, rappresentano solo un'anticipazione dell'imposta dovuta da parte del contribuente, il quale, dunque, è obbligato a **dichiarare il reddito prodotto** e di conseguenza a **determinare l'imposta dovuta al netto della ritenuta subita**; infatti, lo scomputo rappresenta una delle operazioni necessarie per determinare l'imposta dovuta o il credito fiscale maturato.

In questo contesto, s'inserisce quanto previsto dall'[articolo 22, Tuir](#), il quale sancisce il diritto del contribuente a **recuperare le ritenute subite**. Nello specifico, il comma 1, della richiamata disposizione, prevede che:

- possono essere **scomutate dall'imposta** le ritenute alla fonte **a titolo di acconto** operate sui redditi **che concorrono a formare il reddito complessivo** e su quelli **tassati separatamente** (lettera a));
- 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** (lettera b));

- 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 (lettera c)).

Di particolare interesse è la lettera b), al comma 1, dell'[articolo 22, Tuir](#).

I contribuenti che determinano il reddito in base al **principio di cassa** non sono interessati da tale disposizione, infatti, considerando che la ritenuta viene operata all'atto dell'erogazione del reddito, nel **medesimo periodo d'imposta viene assoggettato a tassazione il reddito e viene subita la ritenuta**.

Diverso è, invece, il caso di quei contribuenti che determinano il reddito in base al **criterio della competenza economica**: in tale ipotesi vi può essere una **divaricazione tra la maturazione e l'incasso** (con relativa effettuazione della ritenuta) del reddito.

Tali contribuenti possono avvalersi, pertanto, della disposizione contenuta nell'articolo 22, comma 1, lettera b), Tuir:

- se un reddito matura per competenza nel 2023 e viene incassato **entro** il termine di presentazione della dichiarazione fiscale, allora la ritenuta potrà essere **scomputata dall'imposta 2023**;
- se un reddito matura per competenza nel 2023 e viene incassato **oltre** il termine di presentazione della dichiarazione fiscale, allora la ritenuta potrà essere **scomputata in relazione al periodo d'imposta in cui viene operata**.

In questo secondo caso, dunque, vi sarà uno **sfasamento temporale** tra:

- il periodo d'imposta di **tassazione del reddito** (quello di maturazione) e;
- il periodo d'imposta di **scomputo della ritenuta** (quello dell'incasso).

La medesima disposizione è contenuta nell'[articolo 25-bis, comma 3, D.P.R. 600/1973](#), secondo cui *"la ritenuta di cui ai commi precedenti è **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 è stata operata**. Qualora la ritenuta sia operata successivamente, la stessa è scomputata dall'imposta relativa al periodo di imposta in cui è stata effettuata"*.

Le attuali disposizioni normative sono state oggetto di modifica da parte del D.L. 193/2016, il quale ha ampliato, come in precedenza visto, **l'ambito temporale per scomputare le ritenute**



subite (la disposizione previgente disponeva lo scomputo nel periodo d'imposta di competenza), tuttavia occorre sottolineare che, comunque, in tema di provvigioni, un'apertura in tal senso era pervenuta dall'Amministrazione finanziaria ([circolare n. 24/E/1983](#)), la quale aveva chiarito 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 state pagate**”*.