

Risposta n. 55/2026

***OGGETTO: Articolo 25-bis d.P.R. n. 600 del 1973 – Ritenute alla fonte non operate
– Certificazione Unica***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società *ALFA sas* e il socio accomandatario [...], nel prosieguo istante o istanti, chiedono come recuperare le ritenute che la *BETA*, società cliente, ha recentemente certificato per l'esercizio solare 2022.

In particolare, l'istante evidenzia che all'esito di una verifica eseguita nei confronti della società cliente, per il periodo d'imposta 2022, la Guardia di finanza ha riqualificato - da "consulenza e ricerca di mercato" a "procacciamento d'affari" - i servizi che tale società ha ricevuto dai propri fornitori, constatando la mancata applicazione della ritenuta sulle provvigioni erogate agli stessi.

La società cliente ha definito il processo verbale di constatazione (PVC) - versando le ritenute d'acconto, le sanzioni e gli interessi ivi indicati - ed ha poi presentato istanza di interpello per chiedere come recuperare le ritenute in questione, evidenziando che i fornitori avevano debitamente indicato i compensi ricevuti in dichiarazione, pagando l'imposta dovuta nelle more e, quindi, che con il versamento della ritenuta si era verificata una duplicazione d'imposta.

Dando risposta all'istanza, nel presupposto che le anzidette provvigioni fossero state tutte erogate nel periodo d'imposta oggetto della verifica - in assenza di altra indicazione del richiedente e nella documentazione - l'Agenzia delle entrate ha chiarito che per recuperare l'imposta duplicata sarebbe stato necessario emettere le CU 2022.

Tanto premesso, l'odierno istante chiede quale sia «[...] *il corretto comportamento da adottare, in coerenza con il principio di correlazione tra ritenuta e reddito richiamato nella Risposta e tenuto conto del regime di cassa applicato per la determinazione del reddito d'impresa dalla Società*», posto che nelle CU 2022 emesse dalla società cliente sono state riportate anche provvigioni erogate nel 2023.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso dell'istante «[s]ebbene la certificazione rilasciata dalla Società Cliente riguardi esclusivamente il periodo di competenza 2022, le modalità corrette di recupero delle ritenute, tenuto conto del regime di cassa adottato e dei contenuti della Risposta, debbano essere le seguenti:

- *presentazione di una dichiarazione integrativa del Modello Redditi SP 2023 (anno d'imposta 2022), con attribuzione ai soci, in proporzione alle rispettive quote di*

partecipazione delle ritenute certificate per un importo pari a euro 11.500 (calcolato come euro $100.000 \times 23\% \times 50\%$), oltre al reddito di competenza pari a euro 97.623;

- presentazione di una dichiarazione integrativa del Modello Redditi SP 2024 (anno d'imposta 2023), con attribuzione ai soci, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione, delle ritenute certificate per un importo pari a euro 7.516,40 (calcolato come euro $65.360 \times 23\% \times 50\%$), oltre al reddito di competenza pari a euro 87.070;

- presentazione da parte dei soci di dichiarazioni integrative dei Modelli Redditi PF 2023 e PF 2024, con indicazione delle ritenute attribuite nel quadro RH, al fine di generare un'eccedenza di versamento;

- compilazione del quadro DI del Modello Redditi PF nel periodo d'imposta in cui saranno trasmesse le dichiarazioni integrative di cui sopra da parte dei soci, per far riemergere il credito.».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, giova evidenziare che i pareri della scrivente - ivi inclusa la risposta all'attuale istanza - sono sempre resi in base alle informazioni ed agli elementi rappresentati dal contribuente, acriticamente assunti così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, completezza, concretezza ed esaustività. In relazione a tali aspetti, la verifica dei quali esula dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di risposta ad interpello, resta impregiudicato il potere di controllo dell'amministrazione (cfr. circolare n. 9/E del 2016).

Va inoltre sottolineato, che la scrivente, non ignorando che la CU ha il fine esclusivo di fotografare i pagamenti erogati e le ritenute operate nell'esercizio solare

di riferimento - salvo eccezioni non rilevanti ai fini della trattazione - nell'ambito della richiamata risposta fornita alla società cliente ha già precisato che «[...] *a norma dell'articolo 25-bis* [del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ndr.], *le ritenute d'imposta devono essere operate e versate nel medesimo periodo in cui la provvigione è stata percepita dal sostituito.*» (enfasi aggiunta, ndr.).

Tanto premesso - ferma la necessaria rettifica delle certificazioni emesse senza considerare che la CU fotografa il periodo "*in cui la provvigione è stata percepita dal sostituito*" - una volta ricevute le "nuove" CU per gli esercizi solari 2022 e 2023, la società istante potrà presentare le corrispondenti dichiarazioni integrative ultrannuali.

Le ritenute certificate saranno, quindi, attribuite pro-quota ai soci presentando i modelli Redditi SP integrativi per i periodi d'imposta 2022 e 2023.

Allo scopo di far emergere i crediti corrispondenti alla maggiore imposta versata, i soci dovranno poi presentare i rispettivi modelli Redditi PF per gli stessi periodi d'imposta.

Resta inteso che, trattandosi di crediti che emergono da dichiarazioni c.d. "ultrannuali", gli stessi potranno essere utilizzati in compensazione solo nel 2027.

L'articolo 2, comma 8-*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 prevede, infatti, che «*L'eventuale credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalle dichiarazioni di cui al comma 8 può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Ferma restando in ogni caso l'applicabilità della disposizione di cui al primo periodo per i casi di correzione di errori contabili di competenza, nel caso in cui la dichiarazione oggetto di integrazione a favore sia presentata oltre il termine prescritto*

per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito di cui al periodo precedente può essere utilizzato in compensazione, ai sensi del citato articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa; in tal caso, nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa. [...].» (enfasi aggiunta, ndr).

Più in particolare l'istante - impresa in contabilità semplificata - dovrà riportare le ritenute certificate dalla società cliente nella colonna 2 del rigo RN2 delle dichiarazioni ultrannuali per i periodi d'imposta 2022 e 2023, ripartendo le stesse tra i singoli soci in base alla relativa quota di partecipazione.

Ciascun socio provvederà poi a riportare le ritenute in parola nei quadri RH dei modelli Redditi PF integrativi da presentare per gli stessi periodi d'imposta e potrà utilizzare il relativo credito - come precisato dal citato articolo 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998 - «[...] per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa».

I crediti emersi dai modelli Redditi PF relativi ai periodi 2022 e 2023 dovranno essere, altresì, riportati «[...] nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa» ed «è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa.».

Per meglio chiarire, ipotizzando che i modelli Redditi PF per i periodi 2022 e 2023 siano presentati nell'anno in corso (2026), il socio dovrà indicare i crediti ivi emergenti

nella colonna 4 del quadro DI del modello Redditi PF che sarà presentato nel 2027 per il periodo d'imposta 2026, nonché nella colonna 2 del rigo RX1, al fine di incrementare l'*"imposta a credito risultante dalla presente dichiarazione"* (si fa riferimento ai campi della Dichiarazione del 2025 che si presume possano essere confermati anche per il 2026).

**IL VICEDIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**