

# Camera dei Deputati

## PROPOSTA DI LEGGE d'iniziativa dei deputati

PISANO, RUOCCO, PESCO, VILLAROSA, ALBERTI

**(Modifiche all'articolo 22 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di scomputo delle ritenute alla fonte a titolo di acconto, e all'articolo 4 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, in materia di dichiarazione e certificazioni dei sostituti d'imposta, e introduzione di nuovo modello F24 - versamento ritenute)**

*Onorevoli Colleghi!* L'articolo 22, comma 1, lettera c), del Testo unico sulle imposte dei redditi prevede che dall'imposta lorda si scomputano «*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 d'imposta in cui sono operate*». L'articolo 79 del testo unico sulle imposte rubricato «scomputo delle ritenute», rinvia al citato articolo 22 quanto alla disciplina dello scomputo delle ritenute a titolo d'acconto ai fini IRES.

Secondo il chiaro dettato normativo, dunque, può verificarsi che la ritenuta venga operata nell'anno successivo a quello di competenza del ricavo o compenso sul quale è operata ma prima del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi: in questo caso, la legge prevede che la ritenuta debba essere scomputata nella dichiarazione dei redditi dell'anno di competenza del ricavo o compenso.

Tale disposizione è stata introdotta con il fine di consentire al contribuente di detrarre la ritenuta nella stessa dichiarazione di competenza del ricavo anche se subito nel periodo d'imposta successivo. Si tratta dunque di una misura di favore che consente di non posticipare lo scomputo della ritenuta.

Tuttavia, la norma in commento presenta profili di criticità che vanno superati. Lo scomputo della ritenuta operata l'anno successivo a quello di competenza nella dichiarazione relativa al periodo precedente, comporta notevoli complicazioni di carattere contabile e dichiarativo in conseguenza dello sfasamento temporale delle relative annotazioni. Inoltre, va rilevato che il carattere precettivo della disposizione, che impone al contribuente di riportare la detrazione nella prima dichiarazione utile, comporta la perdita del diritto alla detrazione in caso di omessa indicazione, salva la possibilità di effettuare una dichiarazione correttiva con conseguente aggravio di oneri.

Sempre in materia di ritenute alla fonte, va altresì affrontata la questione relativa ai casi, sempre più frequenti, di irregolarità, infedeltà e omissione delle certificazioni uniche e del modello 770 da predisporre e presentare da parte del sostituto d'imposta. Di questo ne è consapevole la stessa Agenzia che è intervenuta con la risoluzione n. 68/E del 19 marzo 2009, precisando, in linea con la giurisprudenza consolidata, che in tutte le ipotesi di mancata ricezione della certificazione unica di cui all'articolo 4, comma 6-*quater*, del decreto del Presidente della Repubblica, n. 322 del 1998, il contribuente può avvalersi di documenti diversi per giustificare lo scomputo della ritenuta subito. Il citato documento di prassi precisa, infatti, che il contribuente può ottemperare alla formale richiesta di esibizione dei documenti, inviata dall'Agenzia delle entrate nell'ambito dei controlli ordinariamente previsti dall'articolo 36-*ter* del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, allegando la fattura emessa, nella quale è indicata anche la ritenuta che il sostituto è tenuto ad operare,

nonché l'estratto del conto bancario e una dichiarazione sostitutiva dalla quale risulti che le somme accreditate sono riferite alla fattura allegata e non vi sono stati ulteriori pagamenti.

Sussiste inoltre un altro grave problema nell'attuale conformazione delle dichiarazioni che i sostituti fanno all'Amministrazione Finanziaria, essi infatti non sono tenuti a comunicare la data della fattura a cui si riferisce l'operazione di pagamento che ha dato origine alla ritenuta operata. L'ADE non è quindi in grado di ricostruire il periodo di competenza dell'importo e di conseguenza non è in grado di computare correttamente gli importi in dichiarazione. Il risultato è che l'ADE aggredisce i sostituti sulla base di informazioni insufficienti alla ricostruzione corretta degli importi presenti sulle dichiarazioni dei redditi, laddove invece esclusivamente il sostituto è in possesso delle necessarie informazioni per una coerente dichiarazione. Gli importi esposti nelle dichiarazioni non possono quindi essere coincidenti con quelli risultanti dalle segnalazioni effettuate dalla direzione centrale dell'amministrazione finanziaria la cui azione è quindi minata alle fondamenta.

La soluzione individuata dalla prassi applicativa dell'amministrazione finanziaria, seppure risolutiva, finisce per porre a carico del sostituto ulteriori e gravosi oneri contabili e di documentazione (oltre quelli ordinari già previsti dalla legge) nonché lo espone al concreto rischio di verifiche e controlli fiscali circa la spettanza della ritenuta scomputata in dichiarazione, aggravando la stessa attività di verifica dell'Agenzia.

Inoltre, va evidenziato che l'eventuale irregolarità, infedeltà e omissione della presentazione della certificazione unica e del mod. 770 da parte del sostituto, espone ancor di più il sostituto al controllo fiscale da parte dell'Agenzia; anzi, l'assenza di dati e notizie fiscali sul sostituto vincola l'Agenzia a rivolgersi al sostituto per il controllo della correttezza delle ritenute indicate in dichiarazione dei redditi; sicché, oltre alla decurtazione patrimoniale subita a seguito della ritenuta, il sostituto finisce per essere costretto anche a dover sopportare il controllo fiscale dell'Agenzia e, soprattutto, a dover dimostrare la regolarità dei dati dichiarati attraverso costosissime gestioni manuali dei documenti da esso stesso prodotti ma anche prodotti da terzi, come istituti finanziari presso i quali è stato ricevuto l'incasso.

A causa delle informazioni carenti contenute nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta (modello 770) di fatto l'ADE non è in grado di ricostruire il periodo di competenza delle ritenute subite dal sostituto e quindi, di fatto, vengono effettuati accertamenti basati sul computo per cassa. Le ritenute vengono iscritte alla dichiarazione dell'anno indicato in dichiarazione dal sostituto (770) e non invece, come prevede l'art. 22 del TUIR in base alla data della fattura che è stata pagata (fino alla data della dichiarazione). C'è quindi una discrepanza sistematica tra gli importi ricostruiti in fase di istruttoria dall'amministrazione finanziaria, basati sulla regola per cassa, e quelli invece esposti in dichiarazione da parte del sostituto (IRES) dando sistematicamente origine ad accertamenti automatici.

Nel caso delle Banche la situazione è ancora peggiore. In caso di pagamenti per ristrutturazioni edilizie, infatti, il soggetto finanziario è tenuto ad applicare come sostituto d'imposta "intermediario". L'ADE quindi riceve informazioni sugli importi trattenuti e versati dal soggetto finanziario intermediario e nulla in merito al cliente che ha effettuato il pagamento. Gli importi esposti in dichiarazione non sono quindi riconducibili al vero cliente del sostituto il quale, in fase di accertamento, non potrà che ricostruire tutte le transazioni ricevute da ogni singolo soggetto finanziario per tutte le fatture emesse, presentando all'amministrazione finanziaria praticamente l'intera documentazione contabile unitamente alle copie dei bonifici ricevuti la fine di dimostrare fattura per fattura, di aver subito la ritenuta esposta in dichiarazione.

Ancora sarà necessario per il sostituto ricostruire tutta la documentazione contabile ed i flussi di pagamento per ogni pagamento ricevuto tramite Conto Corrente Postale. In questo caso addirittura capita che su un singolo bollettino il cliente sostituto d'imposta somma l'importo di più di una fattura. Sarà sempre compito del sostituto, quindi, ricostruire l'intero partitario interessato dalla transazione su ccp dimostrando la relazione molte (fatture) a uno (bollettino) instaurate dal libero

arbitrio del cliente, ricostruendo di conseguenza l'importo della ritenuta subita e che il sostituto avrebbe dovuto dichiarare all'ADE.

Discorso a parte va fatto per i pagamenti in contanti che oggi sono consentiti fino a 3000 euro. I meccanismi di Audit interno dell'ADE hanno fatto sì che da alcuni anni nessun funzionario o Team leader si prenda la responsabilità di accettare dichiarazioni, pur autografe, del sostituto che dichiarino di aver trattenuto un determinato importo come ritenuta su un pagamento effettuato per contanti. Quando quindi gli importi non riscontrati dall'accertamento sono riferibili ad incassi avvenuti per contanti (non tracciabili) l'amministrazione finanziaria prosegue sistematicamente alla messa a ruolo di tali importi indipendentemente dalla documentazione ricevuta dal sostituto a dimostrazione delle ritenute subite, rinviando pertanto al giudice la responsabilità di accettare o meno tale documentazione. Se da un punto di vista dell'interesse pubblico questo atteggiamento può avere un senso, da un punto di vista di diritto esso costituisce una violazione palese dei diritti del contribuente che, spesso, onde evitare un lungo e costoso iter in commissione tributaria, finisce per "patteggiare" con l'ADE pagando due volte imposte e per di più con l'aggravio di sanzioni!

Tutto questo avviene per via del contorto meccanismo delle ritenute alla fonte che impongono ad un soggetto non titolare del rapporto tributario di trattenere anticipatamente le imposte dovute dal titolare senza però scaricare sul primo la responsabilità del tributo: l'imposta resta a carico del sostituto!

Nell'ottica di semplificazione fiscale e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuenti, la presente iniziativa legislativa propone pertanto la modifica dell'articolo 22 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di scomputo delle ritenute alla fonte a titolo di acconto, e dell'articolo 4 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, in materia di dichiarazione e certificazioni dei sostituti d'imposta; nonché l'introduzione di un modello F24 analitico per il versamento delle ritenute alla fonte.

L'articolo 1 modifica l'articolo 22 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 sostituendo, al comma 1, ala lettera c). Per le ritenute subite nell'anno successivo a quello di competenza dei redditi e anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei redditi, si attribuisce in pratica al sostituto la facoltà (e non più l'onere) di scomputarle dall'imposta relativa al periodo d'imposta di competenza dei redditi o, alternativamente, dall'imposta relativa al periodo di imposta nel quale sono state operate (dunque, con la successiva dichiarazione dei redditi). Resta invece immutato il regime delle ritenute operate dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno di competenza dei compensi soggetti a ritenuta, che continuano ad essere scomutate dall'imposta relativa al periodo di imposta nel quale sono state operate.

L'articolo 2, invece, modifica l'articolo 4 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, in materia di dichiarazione e certificazioni dei sostituti d'imposta, introducendo il comma 6-sexies. Si prevede l'obbligo per i sostituti d'imposta di trasmettere, unitamente alla certificazione unica dei compensi di cui al comma 6-ter della medesimo articolo, l'elenco analitico di tutte le somme corrisposte, con specificazione del nominativo del beneficiario, identificato dal relativo codice fiscale o partita iva, dell'importo delle somme corrisposte, le ritenute operate sulle medesime e gli elementi identificativi del versamento, il numero progressivo identificativo della corrispondente fattura nonché i dati identificativi delle certificazioni uniche. La trasmissione deve avvenire in via telematica all'Agenzia delle entrate direttamente o tramite gli incaricati di cui all'articolo 3, commi 2-bis e 3. Il comma 6-septies, invece, prevede un onere di comunicazione dell'elenco di cui al comma 6-sexies, da parte dell'Agenzia delle entrate in favore dei sostituiti, nel corso di procedure di controllo e accertamento.

Tali adempimenti, oltre ad agevolare l'attività di verifica dell'Agenzia delle entrate in merito alla regolarità e fedeltà delle certificazioni uniche e dei modelli 770 presentati dai sostituti (fornendo elementi dettagliati in merito ai compensi corrisposti e alle ritenute operate), consente anche un

efficace e mirato controllo delle dichiarazioni dei redditi dei sostituiti nonché sgrava quest'ultimi dall'adempimento di ulteriori oneri contabili e dimostrativi in sede di controllo.

L'inottemperanza all'obbligo di trasmissione ovvero la tardiva o errata trasmissione dell'elenco è sanzionata con l'applicazione della sanzione maggiore risultante tra 1.000 euro e 30 volte l'importo della ritenuta non trasmessa. Nei casi di errata trasmissione, la sanzione non si applica se la trasmissione del corretto elenco è effettuato entro i cinque giorni successivi alla scadenza indicata nel primo periodo. Se l'elenco è correttamente trasmesso entro sessanta giorni dal termine previsto nel primo periodo, la sanzione è ridotta a un terzo.

L'articolo 3 prevede infine l'istituzione di un nuovo modello F24 per il versamento del ritenute alla fonte, prevedendo l'inserimento nel modello di versamento dell'identificativo fiscale del beneficiario del compenso soggetto a ritenuta e l'identificativo progressivo della corrispondente fattura. Anche tale misura, grazie anche alla prevista possibilità per i sostituiti di consultare telematicamente i dati relativi ai versamenti (mediante il servizio Entratel e Cassetto Fiscale), mira a garantire un efficace controllo, anche preventivo, del corretto adempimento degli obblighi fiscali da parte dei sostituiti.

Le presente iniziativa non comporta oneri finanziari.

\*\*\*

## **ARTICOLO 1**

**(Modifiche all'articolo 22 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917)**

1. Al comma 1 dell'articolo 22 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 recante il testo unico delle imposte sui redditi, la lettera c) 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 scomutate dall'imposta relativa al periodo d'imposta di competenza dei redditi o, alternativamente, dall'imposta relativa al periodo di imposta nel quale sono state operate. Le ritenute operate dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi si scomutano 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 scomutano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti.”

## **ARTICOLO 2**

**(Modifiche all'articolo 4 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322)**

1. All'articolo 4 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 - Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della l. 23 dicembre 1996, n. 662, dopo il comma 6-quinquies sono aggiunti i seguenti commi:

“6 sexies. Unitamente alla certificazione di cui al comma 6-ter, i soggetti indicati nel comma 1 trasmettono in via telematica all'Agenzia delle entrate direttamente o tramite gli incaricati di cui

all'articolo 3, commi 2-bis e 3, un elenco analitico indicante i dati fiscali dei percipienti e le somme corrisposte, con specificazione del nominativo del beneficiario, identificato dal relativo codice fiscale o partita iva, dell'importo delle somme corrisposte, le ritenute operate sulle medesime e gli elementi identificativi del versamento, il numero progressivo identificativo della corrispondente fattura nonché i dati identificativi delle certificazioni uniche emesse ai sensi del comma 6-ter. L'omessa, tardiva o errata trasmissione dell'elenco di cui al presente comma è sanzionata con l'applicazione della maggiore sanzione amministrativa tra 1.000 euro e l'importo della ritenuta non comunicata aumentato di 30 volte. Nei casi di errata trasmissione, la sanzione non si applica se la trasmissione del corretto elenco è effettuato entro i cinque giorni successivi alla scadenza indicata nel primo periodo. Se l'elenco è correttamente trasmesso entro sessanta giorni dal termine previsto nel primo periodo, la sanzione è ridotta a un terzo.

6-septies. L'elenco di cui al precedente comma, comprovante il versamento dei compensi e le ritenute operate e versate dai sostituti d'imposta, deve essere comunicato, per le parti ad essi riferibili, ai percipienti dei compensi soggetti a ritenute alla fonte nell'ambito di procedure di controllo e accertamento.”

2. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro 30 giorni dall'entrata in vigore della presente legge, sono stabilite le modalità di attuazione del presente articolo.

### **ARTICOLO 3**

#### **(Modifiche al “Modello F24” per versamento ritenute alla fonte)**

1. I soggetti indicati nel titolo III del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, obbligati ad operare ritenute alla fonte, che corrispondono compensi, sotto qualsiasi forma, soggetti a ritenute alla fonte secondo le disposizioni dello stesso titolo, che eseguono il versamento delle ritenute ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241, specificano nel modello approvato con decreto del Ministero delle finanze l'identificativo fiscale del beneficiario del compenso soggetto a ritenuta e l'identificativo progressivo della corrispondente fattura. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, sono approvati i relativi modelli e ogni altra disposizione necessaria per l'attuazione delle disposizioni di cui al presente comma.

2. I dati dei versamenti mediante i modelli di cui al precedente comma sono consultabili elettronicamente e telematicamente dai soggetti interessati mediante il servizio Entratel - Fisconline e il servizio “Cassetto fiscale”.

3. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro 30 giorni dall'entrata in vigore della presente legge, sono stabilite le modalità di attuazione del presente articolo.