



COMMISSIONE DI STUDIO IMPOSTE DIRETTE

QUADERNO

a cura di Pietra Gangemi e Francesco Scuderi

LA DEDUZIONE DELLE SOMME RESTITUITE AL SOGGETTO EROGATORE

(art. 10-comma 1, lettera d-bis-TUIR)

Marzo 2014

L'art. 1, comma 174, della legge 27.12.2013, n. 147 (cd. "Legge di stabilità 2014") ha modificato la lettera d-bis del comma 1 dell'art. 10 TUIR (oneri deducibili) con effetto dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013.

Per comodità di consultazione di seguito si riporta il raffronto tra il testo valido fino al 31.12.2012 e quello vigente a decorrere dall'1.1.2013.

VECCHIO TESTO

<<d-bis) le somme restituite al soggetto erogatore, se hanno concorso a formare il reddito in anni precedenti>>

NUOVO TESTO

<<d-bis) le somme restituite al soggetto erogatore, se assoggettate a tassazione in anni precedenti.

L'ammontare, in tutto o in parte, non dedotto nel periodo d'imposta di restituzione può essere portato in deduzione dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi; in alternativa, il contribuente può chiedere il rimborso dell'imposta corrispondente all'importo non dedotto secondo modalità definite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze>>.

Con la lettera d-bis, inserita nel nostro ordinamento giuridico dall'art. 5 del D.Lgs.2 settembre 1997, n. 314 con effetto dall'1.1.1998, il legislatore fiscale ha introdotto un nuovo onere deducibile dal reddito complessivo al fine di risolvere il problema collegato alla restituzione delle imposte pagate sulle somme che in un periodo d'imposta precedente erano state assoggettate a tassazione secondo il criterio di cassa. Ciò nella consapevolezza che il sistema dei rapporti tra Erario, sostituto e sostituito, comporta che il recupero

nei confronti del contribuente delle somme a suo tempo erogate avvenga al **lordo** delle imposte che il soggetto erogatore ha versato all'Erario in qualità di sostituto.

Con la risoluzione n. 110 del 29 luglio 2005, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il riconoscimento dell'onere deducibile in parola può avvenire direttamente da parte del sostituto d'imposta per evitare che il contribuente debba presentare la dichiarazione dei redditi al fine di ottenerlo.

Nel caso in cui il reddito di lavoro dipendente o di pensione sia di livello tale da non consentire di recuperare interamente l'onere deducibile, il contribuente, in sede di dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui la somma è restituita, può procedere alla deduzione della parte dell'onere non recuperata fino alla capienza del suo reddito complessivo.

La risoluzione non chiariva, però, quali potevano essere le modalità per recuperare interamente l'imposta già versata nel caso in cui il reddito complessivo del contribuente non fosse capiente.

Tale evidente lacuna normativa viene adesso colmata con la modifica introdotta dalla legge di stabilità 2014, che, in caso di incapienza del reddito complessivo nel periodo d'imposta in cui avviene la restituzione delle somme al soggetto erogatore, prevede una duplice alternativa:

- deduzione dal reddito dei periodi d'imposta **successivi** a quello in cui avviene la restituzione delle somme;
ovvero
- richiesta di **rimborso** dell'imposta corrispondente all'importo non dedotto secondo modalità che saranno definite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, a tutt'oggi non emanato.

La novità in argomento ha trovato riscontro nel modello **CUD 2014** mediante l'introduzione del **campo 130** denominato "Totale oneri sostenuti non esclusi dai redditi indicati nei punti 1 e2", in cui il sostituto deve indicare le somme restituite al soggetto erogatore e **non dedotte nel 2013**.

Sotto il profilo operativo, quindi, il sostituto d'imposta deve verificare se nel periodo d'imposta 2013 abbia, ad esempio, recuperato somme a seguito dell'emissione di sentenze ovvero per ferie fruiti in eccedenza da

un dipendente che, nel frattempo, sia anche cessato, ecc; per i casi sopracitati e per tutti gli altri nei quali le somme in precedenza percepite siano successivamente restituite al soggetto erogatore (purchè abbiano già concorso alla formazione del reddito del percipiente), il sostituto dovrà, altresì, compilare la **nuova annotazione CG** per precisare che il contribuente potrà presentare la dichiarazione dei redditi, riportare tale onere negli anni successivi o chiedere il rimborso dell'imposta corrispondente.

Nel modello UNICO PF 2014, il contribuente dovrà compilare il rigo **"RP26-Altri oneri e spese deducibili"** indicando il **codice "5"**; qualora il reddito complessivo 2013 fosse incapiante ovvero il contribuente non intendesse chiedere il rimborso dell'imposta corrispondente all'importo non dedotto secondo le modalità che saranno definite con l'apposito decreto MEF sopracitato, andrà, altresì, compilato il rigo **"RN43 col. 9"**.