

IL SOSTITUTO D'IMPOSTA

Redazione: Dott.ssa Elena Figus
Area/e tematica/he: Fisco
Parola/e chiave: sostituto d'imposta
Aggiornamento: 07/2014

La determinazione e il pagamento delle imposte sui redditi sono generalmente demandati ai contribuenti che li effettuano spontaneamente, mentre il compito dell'amministrazione finanziaria è il controllo dell'operato dei contribuenti stessi.

Il termine pagamento, o riscossione, è di solito utilizzato per riferirsi tanto a quello volontario da parte del contribuente, con o senza ruolo, quanto a quello coattivo. Il pagamento volontario si manifesta principalmente con il c.d. versamento diretto, che può avvenire mediante l'effettuazione delle ritenute alla fonte o l'autotassazione con lo specifico sistema degli acconti e dei saldi.

Le ritenute alla fonte operano secondo un particolare meccanismo che vede coinvolti due soggetti: uno è il sostituto d'imposta, che eroga un reddito rientrante tra quelli espressamente previsti per legge quale controprestazione per il servizio ricevuto; l'altro è, invece, il sostituto d'imposta, che ha fornito la prestazione.

In base agli artt. 23, comma 1 e 29, comma 1, sono considerati sostituti d'imposta: le società di capitali; le società di persone e assimilate, ancorché irregolari, residenti nel territorio dello Stato; le associazioni senza personalità giuridica; le società e gli enti di ogni tipo non residenti nel territorio dello Stato, limitatamente ai redditi corrisposti da loro sedi fisse in Italia; le società fiduciarie; gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, di natura commerciale o non commerciale, comprese le amministrazioni pubbliche; le persone fisiche che esercitano imprese commerciali o agricole, comprese quelle famigliari, o che esercitano arti o professioni; i curatori fallimentari e i commissari liquidatori; le aziende coniugali non gestite in forma societaria; i condomini. In quest'ultimo caso, le ritenute sono effettuate dall'amministratore, se nominato, oppure da uno qualunque dei condomini utilizzando il codice fiscale del condominio.

Possono, invece, essere sostituiti d'imposta sia i soggetti sopra elencati sia le persone fisiche non esercenti imprese, arti o professioni.

Il sostituto, quando eroga alcuni tipi di reddito, è obbligato a prelevare una determinata somma a titolo di IRPEF o IRES, c.d. ritenuta alla fonte, e a versarla, con periodicità stabilita, all'amministrazione finanziaria per conto del sostituto. L'obbligo della ritenuta sussiste anche quando il pagamento dei redditi avviene da parte di un soggetto terzo, purché sostituto d'imposta, estraneo al rapporto contrattuale. Ciò avviene, per esempio, nel caso del pagamento che la parte soccombente effettua al difensore della parte vittoriosa a seguito di condanna al rimborso delle spese processuali oppure nei contratti di lavoro interinale, nei quali la ritenuta va effettuata dall'impresa fornitrice anche in relazione alle somme e ai valori corrisposti, eventualmente, dal soggetto utilizzatore o, ancora, in caso di pagamento eseguito

mediante pignoramento verso terzi.

Il momento di effettuazione della ritenuta coincide, generalmente, con quello del pagamento del reddito; tuttavia, in relazione a somme anticipate a professionisti a titolo di rimborso delle spese di viaggio, vitto e alloggio, la ritenuta va effettuata al momento della liquidazione definitiva delle somme anticipate.

Le ritenute alla fonte possono essere effettuate a titolo d'acconto o d'imposta. Nel caso in cui siano a titolo d'acconto, costituiscono solo un'anticipazione del tributo senza estinguere l'obbligazione tributaria del sostituto; quest'ultimo, infatti, deve indicare i relativi redditi nella propria dichiarazione, calcolare l'imposta complessiva dovuta e scomputare da questa l'ammontare delle ritenute subite. Normalmente, le ritenute effettuate nei confronti dei soggetti diversi dalle persone fisiche non esercenti imprese, arti o professioni sono, appunto, a titolo d'acconto.

Nel diverso caso in cui siano a titolo d'imposta, le ritenute estinguono l'obbligazione tributaria del sostituto in relazione ai redditi a cui si riferiscono, per esempio interessi su conti correnti postali e bancari percepiti da persona fisica al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa che, generalmente, non concorrono alla formazione del reddito complessivo e, quindi, non devono essere dichiarati dal sostituto.

Tutti i sostituti d'imposta, normalmente, devono versare le ritenute entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento delle somme sulle quali sono state effettuate. Tali versamenti sono fatti unitariamente a quelli delle imposte sostitutive, dell'IVA, dei contributi INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle Regioni e degli enti previdenziali.

Il sostituto d'imposta è tenuto a rilasciare a ciascun percipiente, entro il 28 febbraio di ogni anno, a mezzo posta o anche per via elettronica verso quanti siano in grado di riceverla e stamparla, un'apposita certificazione.

Per le ritenute sui redditi di capitale e diversi, l'obbligo di certificazione si riferisce esclusivamente ai redditi e alle ritenute per i quali il sostituto d'imposta è tenuto a rendere la dichiarazione indicando i nominativi dei singoli percettori. In particolare, la certificazione va rilasciata anche nel caso non sia stata operata alcuna ritenuta. Al contrario, essa non va rilasciata per i dividendi corrisposti a contribuenti residenti, se soggetti a ritenute alla fonte definitiva o sostitutiva.

La certificazione, inoltre, può essere rilasciata anche a soggetti non residenti al fine di ottenere, nel Paese di residenza, ove previsto, il credito d'imposta relativo alle imposte pagate in Italia.

Quanto al contenuto, dal certificato devono risultare: l'ammontare complessivo delle somme e dei valori corrisposti; l'ammontare delle ritenute alla fonte operate; delle detrazioni d'imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali; la sottoscrizione del datore di lavoro, che può essere effettuata anche mediante sistemi di elaborazione automatica, o di chi corrisponde gli utili. In particolare, per l'attestazione di alcune categorie di reddito si devono indicare i dati contenuti in appositi schemi approvati dal Ministero. Si tratta del mod. CUD per i redditi di lavoro dipendente, le pensioni o assimilati, che rappresenta una certificazione unica, valida anche ai fini dei contributi dovuti all'INPS e agli altri enti e casse previdenziali. In caso di cessazione del rapporto di lavoro nel corso dell'anno, la certificazione dev'essere consegnata entro dodici giorni dall'eventuale richiesta della stessa.

Altro schema di certificazione che il sostituto d'imposta è tenuto a predisporre è costituito dal mod. CUPE, rappresentante una certificazione degli utili, quando le ritenute operate si riferiscono a redditi da

partecipazione a S.p.A., S.a.p.A., S.r.l., consorzi, enti commerciali, e dei proventi equiparati come quelli derivanti da titoli e strumenti finanziari assimilati, associazioni in partecipazione, ecc.

Il mancato rilascio della certificazione non fa venir meno la possibilità di dedurre la ritenuta subita dall'IRPEF dovuta dal percipiente. Lo scomputo può avvenire a condizione che quest'ultimo sia in grado di dimostrare l'effettivo assoggettamento a ritenuta tramite esibizione congiunta della fattura e della relativa documentazione, proveniente da una banca o altro intermediario finanziario, idonea a provare l'importo del compenso netto effettivamente percepito al netto della ritenuta subita. Se tale documentazione viene prodotta in sede di controllo formale, occorre allegare, in aggiunta, una dichiarazione sostitutiva di atto notorio nella quale il contribuente dichiara, sotto la propria responsabilità, che la documentazione attestante il pagamento si riferisce a una determinata fattura regolarmente contabilizzata e che, a fronte di questa, non vi sono stati altri pagamenti da parte del sostituto.

L'art. 4, comma 1 del D.P.R. n. 322/1998 stabilisce che i sostituti d'imposta che hanno corrisposto somme e valori soggetti a ritenuta alla fonte nonché gli intermediari e gli altri soggetti che intervengono in operazioni fiscalmente rilevanti, come la corresponsione di interessi su obbligazioni, tenuti alla comunicazione di dati, devono presentare annualmente una dichiarazione unica anche ai fini dei contributi previdenziali e assicurativi. Per la suddetta dichiarazione è previsto il mod. 770, distinto in semplificato e ordinario.

Quello semplificato è utilizzato dai sostituti d'imposta che hanno effettuato ritenute alla fonte su redditi di lavoro dipendente e assimilati e di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi. Inoltre lo devono presentare i soggetti che hanno corrisposto contributi previdenziali e assistenziali all'INPS, INPDAP, INPDAI e INAIL. In assenza di ritenute su redditi di capitale, è completamente assolto l'obbligo di presentazione del mod. 770.

Quello ordinario è utilizzato dai soggetti sopra menzionati e dagli intermediari nel caso in cui operino ritenute diverse da quelle di cui sopra, per esempio quelle su dividendi da essi corrisposti o su altri redditi di capitale. Tuttavia, il modello ordinario non sostituisce quello semplificato, ma si aggiunge allo stesso in presenza dei relativi presupposti.

Il mod. 770, indipendentemente dal fatto che si tratti del solo tipo semplificato o anche di quello ordinario, dev'essere presentato autonomamente e in via telematica, direttamente o tramite intermediari abilitati, entro il 31 luglio dell'anno successivo a quello in cui sono state operate le ritenute. Nel modello, il dichiarante deve indicare: i dati inerenti al sostituto d'imposta, all'intermediario, agli altri soggetti obbligati e ai percettori; l'ammontare dei contributi obbligatori a carico del datore di lavoro, di quelli a carico del percettore nonché di tutte le somme assoggettate a ritenute, corrisposte in denaro o natura, ivi compresi assegni e indennizzi corrisposti da terzi o da enti previdenziali, emolumenti arretrati e indennità di fine rapporto.

La dichiarazione dev'essere sottoscritta, a pena di nullità, dal contribuente o dal suo legale rappresentante.

Ove vi sia la presenza di un organo di controllo, occorre anche la sottoscrizione, a seconda del tipo di società e degli obblighi civilisticamente previsti, dal revisore persona fisica, dal presidente della società di revisione e dal presidente del collegio sindacale.

Nel primo caso, l'assenza di sottoscrizione può essere sanata se il contribuente provvede a rimediare

entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'Ufficio delle Entrate competente; nel secondo caso, la dichiarazione priva della sottoscrizione relativa all'organo di controllo è valida salvo l'applicazione delle sanzioni.

Come detto, anche i redditi di lavoro dipendente sono soggetti a ritenuta alla fonte che dev'essere operata dal datore di lavoro, in qualità di sostituto d'imposta, all'atto dell'erogazione della retribuzione. Tale trattenuta viene esposta sinteticamente nel prospetto paga.