

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Ritenute a titolo d'acconto e d'imposta

25/06/2019 – Avv. Lorenzo Pennesi

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Profili generali (1)

- Nell'ordinamento tributario non si ravvisa una specifica nozione di ritenuta alla fonte; tuttavia, sulla base delle disposizioni del diritto positivo (art. 64 d.p.r. n. 600/1973), tuttavia, la dottrina è stata in grado di fornire una definizione dell'istituto.
 - Nello specifico, si parla di ritenuta alla fonte intendendo lo **strumento utilizzato per effettuare il prelievo tributario «alla fonte»**, *id est* nel momento in cui il reddito viene corrisposto da un soggetto al suo titolare.
-
-

Profili generali (2)

- Nel dettaglio, al momento di erogazione del reddito, il soggetto erogatore trattiene, a titolo definitivo ovvero in acconto, l'imposta che il reddituario deve versare all'erario.
- Il sistema delle ritenute appartiene quindi al regime della **sostituzione di imposta**, che ne costituisce la cornice sistematica.



La sostituzione d'imposta

- Il **sostituto di imposta** è un soggetto terzo che viene chiamato ad **effettuare il pagamento del tributo "in luogo di altri"** (e cioè del contribuente) attraverso la trattenuta di una parte dei corrispettivi dovuti a quest'ultimo (art. 64 del D.P.R. n. 600/1973).
 - In tal modo l'utilizzo della sostituzione di imposta assicura che la **prestazione tributaria sia effettuata da un soggetto (il sostituto) diverso da quello che realizza il presupposto di imposta** e soprattutto che subisce l'effetto di depauperamento patrimoniale conseguente all'applicazione del tributo (il sostituito).
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

I vantaggi della sostituzione di imposta

- L'istituto della sostituzione di imposta è **funzionale alla tutela dell'interesse fiscale dello Stato comunità** e presenta i seguenti vantaggi:
 - la maggiore sicurezza dell'incasso dei flussi di imposta, stante il conflitto di interessi sopra menzionato tra sostituto e sostituito;
 - la tempestività dei pagamenti, atteso che il pagamento da parte del sostituto avviene con regolare periodicità man mano che si produce l'evento assunto a presupposto di imposta senza attendere la dichiarazione tributaria (ad es. il pagamento del sostituto con riguardo ai propri lavoratori dipendenti è effettuato mensilmente);
 - il coinvolgimento di un terzo soggetto (e cioè il sostituto), spesso dotato di un rilevante patrimonio personale, che si aggiunge al patrimonio del contribuente a garanzia del corretto adempimento dell'obbligazione tributaria;
 - la maggiore facilità di gestione dei rapporti tributari, in ragione della concentrazione di una pluralità di rapporti (quelli con i contribuenti sostituiti) su un unico centro soggettivo (il sostituto), perlopiù dotato di organizzazione amministrativa adeguata a curare efficacemente i rapporti con gli uffici fiscali.
-
-

La natura giuridica delle ritenute nell'ambito della sostituzione d'imposta

- Secondo la tesi tradizionale, la ritenuta non costituirebbe esercizio della rivalsa o del regresso bensì avrebbe la **funzione di consentire al sostituto di avere in via preventiva la disponibilità delle somme da versare** (A. Fedele, L. Salvini).
 - Secondo altra tesi, la ritenuta alla fonte costituisce invece lo **strumento principale** ancorché non esclusivo **per esercitare il diritto di rivalsa** nell'imposizione diretta. Il soggetto che deve essere inciso dal tributo è colui che manifesta capacità contributiva, ovvero chi realizza il presupposto di imposta e la rivalsa, eseguita per il tramite della ritenuta, non fa altro che rendere effettiva l'applicazione del riferito principio (G.M. Cipolla, G. Gaffurri).
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di ritenuta

- La ritenuta può assumere due diverse qualificazioni:
 - a. ritenuta a **titolo di imposta**;
 - b. ritenuta a **titolo di acconto**.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Ritenuta a titolo di imposta

- La ritenuta a titolo di imposta (anche qualificata come sostituzione propria) **estingue il rapporto tributario**; pertanto con il pagamento della ritenuta l'ente impositore non può rivolgersi in alcun modo al sostituito poiché il rapporto tributario si è esaurito definitivamente.
 - In particolare, la sostituzione a titolo di imposta comporta l'applicazione di una aliquota fissa su un determinato provento che in tal modo viene sottratto dal reddito complessivo del percipiente.
 - Si realizza il c.d. «**anonimato del contribuente**» giacché il prelievo progressivo e personale delle imposte sul reddito (in specie IRPEF) viene sostituito con un prelievo di carattere reale e proporzionale che viene eseguito a mezzo del sostituito.
-
-

La rivalsa nella ritenuta a titolo d'imposta

- Nella effettuazione della ritenuta a titolo di acconto si effettua contestualmente anche la rivalsa attraverso cui il sostituto procede al recupero, nei confronti del sostituito, dell'imposta da pagare all'Erario.
 - Nella ritenuta a titolo di imposta la rivalsa, ai sensi dell'art. 64 del d.p.r. n. 600/1973, è **obbligatoria e non costituisce quindi un mero diritto ma un vero e proprio obbligo.**
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Casi di ritenuta a titolo d'imposta

- Tra le fattispecie di ritenute alla fonte a titolo di imposta disciplinate *ex lege* vi sono:
 - 1) quella sui redditi di lavoro autonomo e sugli altri redditi di cui all'art. 53 del TUIR corrisposti a soggetti non residenti;
 - 2) quella sulle provvigioni spettanti ai soggetti incaricati alla vendita a domicilio;
 - 3) quella sui redditi di capitale di cui all'art. 26 d.P.R. n. 600/1973 e sui redditi derivanti dai titoli atipici corrisposti alle persone fisiche non imprenditori e ai soggetti non residenti;
 - 4) quella sui redditi di capitale di cui all'art. 26, ult. co., d.P.R. n. 600/1973 erogati a soggetti non residenti o stabili organizzazioni di soggetti non residenti;
 - 5) quella sui premi e vincite derivanti dalla sorte, da giochi di abilità, da concorsi a premio.
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Ritenuta a titolo d'acconto

- La ritenuta a titolo d'acconto (anche qualificata come sostituzione impropria) **non esaurisce il rapporto tributario** ed il sostituto è tenuto a presentare una dichiarazione tributaria che contempli la fattispecie oggetto di ritenuta.
 - La ritenuta subita costituisce **un mero acconto del debito dovuto dal contribuente, con conseguente obbligo di conguaglio** (ovvero di rimborso) in relazione all'obbligazione finale di imposta che risulterà dalla dichiarazione tributaria. **Tale meccanismo non modifica la struttura di fondo del tributo, lasciando inalterati i criteri di calcolo dell'imposta finale** (che saranno applicati direttamente dal contribuente in sede di dichiarazione) **trattandosi di una forma di riscossione anticipata.**
 - Il sostituto è quindi chiamato a dichiarare il reddito oggetto di ritenuta, includendolo nel reddito complessivo, ed a calcolare la corrispondente imposta, di cui la ritenuta operata costituisce di fatto un mero acconto.
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Casi di ritenuta a titolo d'acconto

- Esempi di ritenuta alla fonte a titolo di acconto nel nostro ordinamento si rinvengono, esemplificativamente:
 - 1) sui redditi di lavoro dipendente corrisposti dagli enti e società soggetti passivi IRES, dalle società di persone, dalle persone fisiche esercenti un'impresa commerciale o agricola, nonché dalle persone fisiche esercenti un'arte o professione;
 - 2) sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
 - 3) sui redditi di lavoro autonomo e sugli altri redditi di cui all'art. 53 del TUIR corrisposti a soggetti residenti;
 - 4) sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio o di procacciamento affari;
 - 5) sugli interessi, premi ed altri frutti corrisposti dalle società e dagli altri enti che hanno emesso obbligazioni e titoli simili ai soggetti passivi IRES;
 - 6) sui dividendi in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione distribuiti dalle società di capitali, dalle società cooperative o da quelle di mutua assicurazione.
-

Dubbi sulla natura delle ritenute

- Come distinguere le due tipologie di ritenute in presenza di casi dubbi?
 - Per la **Corte di Cassazione, sentenza n. 4021/2012**, «*la corretta qualificazione delle ritenute non è correlata alla qualità del soggetto percettore del reddito bensì al regime impositivo cui è soggetto il reddito stesso nel periodo di imposta in discussione*» nel senso che deve ritenersi **ritenuta a titolo di acconto quella operata su di un reddito che concorre a determinare la base imponibile mentre costituisce ritenuta a titolo di imposta quella operata su di un reddito non assoggettabile a diversa tassazione.**
 - Per la **Corte di Cassazione, sentenza n. 26913/2010** la qualificazione della ritenuta dipende dalla tipologia di soggetto che subisce la ritenuta, di modo che se **il soggetto sostituito è soggetto ad IRPEF la ritenuta deve ritenersi a titolo di acconto e non di imposta.**
-
-

Ritenuta diretta

- La dottrina è solita identificare un terzo tipo di ritenuta, la c.d. ritenuta diretta che viene **prelevata dallo Stato sui redditi corrisposti ai propri creditori** (ad es. dipendenti pubblici).
- Si parla in questi casi di una forma di «**compensazione**» fra l'obbligazione d'imposta ed il credito del contribuente.



Aspetti patologici nei rapporti tra sostituto e sostituito: ritenuta a titolo di imposta (1)

- **Ritenuta effettuata ma non versata:** il sostituto è suscettibile di sanzione per omesso versamento ex art. 13 d. lgs. n. 471/1997 ed è chiamato al versamento di quanto trattenuto in favore dell'Erario; il sostituito deve ritenersi ormai estraneo al rapporto impositivo, avendo *in toto* già subito il prelievo.
 - **Ritenuta non effettuata ma versata:** nonostante l'avvenuto versamento al sostituto saranno applicate le sanzioni previste per l'omesso obbligo di effettuare la ritenuta in capo al sostituito ex art. 14 d. lgs. n. 471/1997. Il sostituto può in qualsiasi momento adoperarsi per recuperare *ex post* in capo al sostituito le somme versate all'Erario e relative al presupposto d'imposta da quest'ultimo maturato.
-
-

Aspetti patologici nei rapporti tra sostituto e sostituito: ritenuta a titolo di imposta (2)

- **Ritenuta non effettuata né versata:** il sostituito è obbligato in solido con il sostituto per le imposte, gli interessi e le sanzioni relative ai redditi sui quali esso non ha operato né versato le ritenute ex art. 35 d.p.r. n. 602/1973 ed ha diritto ad intervenire nell'eventuale procedimento giudiziale incardinato dal sostituto per far valere eventuali esenzioni od esclusioni.
 - Nell'ipotesi in cui il sostituito dovesse pagare in via autonoma, è da escludere che possa rivalersi nei confronti del sostituto per l'imposta in quanto riferibile al sostituito stesso (diversamente per sanzioni ed interessi).
-

Aspetti patologici nei rapporti tra sostituto e sostituito: ritenuta a titolo di acconto (1)

- **Ritenuta effettuata ma non versata:** il Fisco è legittimato ad agire nei soli confronti del sostituto, essendo stato il sostituito già inciso dal prelievo.
 - **Tuttavia**, la Suprema Corte (*ex multis* sentenza n. 12076/2016; n. 12113/2017) ha stabilito per lungo tempo che **il mancato versamento delle ritenute a titolo di acconto non ne consentirebbe lo scomputo da parte del sostituito**, il quale dovrebbe ritenersi coobbligato in solido con il sostituto ai sensi dell'art. 1294 c.c. con diritto di regresso verso il sostituto.
 - Questa impostazione è stata disattesa dalla giurisprudenza di merito e da ultimo è intervenuta la **sentenza n. 10378/2019 delle Sezioni Unite** della Suprema Corte per il sostituito non è tenuto in solido in sede di riscossione per il recupero delle relative somme, **atteso che la responsabilità solidale è condizionata alla circostanza che non siano state effettuate le ritenute.**
-
-

Aspetti patologici nei rapporti tra sostituto e sostituito: ritenuta a titolo di acconto (2)

- **Ritenuta non effettuata ma versata:** nonostante l'avvenuto versamento al sostituto saranno applicate le sanzioni previste per l'omesso obbligo di effettuare la ritenuta in capo al sostituito ex art. 14 d. lgs. n. 471/1997. Il sostituto può in qualsiasi momento adoperarsi per recuperare *ex post* in capo al sostituito le somme versate all'Erario e relative al presupposto d'imposta da quest'ultimo maturato.
 - In questa ipotesi la giurisprudenza ha registrato numerosi casi in cui il sostituito ha provveduto in maniera autonoma ad assolvere l'imposta con la conseguenza che si sono poste **problematiche di doppia imposizione.**
-
-

Aspetti patologici nei rapporti tra sostituto e sostituito: ritenuta a titolo di acconto (3)

- **Ritenuta non effettuata né versata:** in questo caso bisogna distinguere due sub-ipotesi:
 - A) Nel caso in cui il sostituito dichiari i relativi redditi e versi l'imposta dovuta, il sostituto potrà essere sanzionato per la mancata effettuazione della ritenuta ex art. 14, d. lgs. n. 471/1997;
 - B) Nel caso in cui il sostituito non dichiari i relativi redditi né versi quanto dovuto, il Fisco è legittimato ad agire nei confronti di ambo i soggetti.
-
-

Contestazioni in tema di ritenute (1)

- Il sostituto ed il sostituito ben possono **generare controversie in ordine all'applicazione della ritenuta** ed in genere alla determinazione della disciplina della sostituzione di imposta.
 - Il conflitto di interessi che strutturalmente contrappone le posizioni dei due soggetti può produrre diversità di ricostruzione in ordine alla disciplina fiscale da applicare: in tal caso, il sostituto verosimilmente sceglierà la soluzione più prudente nell'interesse dell'ente impositore, mentre il sostituito dovrebbe ragionevolmente optare per la soluzione giuridica più confacente ai propri interessi patrimoniali.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Contestazioni in tema di ritenute (2)

- Tali controversie hanno un carattere privatistico, poiché riguardano fondamentalmente la misura del corrispettivo che il sostituto ritiene di dover percepire al netto della ritenuta fiscale.
 - Ne discende che **la giurisdizione naturale di tali controversie dovrebbe essere quella del giudice ordinario** riferibile alle varie tipologie di azioni privatistiche (e dunque ad es. il giudice del lavoro per le controversie tra datore di lavoro e lavoratore dipendente).
 - D'altro lato, si è andato diffondendo un convincimento in base al quale **l'elevato grado di competenza tecnica richiesta per il giudizio**, essenzialmente di natura tributaria, **sposterebbe la giurisdizione in capo alle commissioni tributarie** (P. Boria, G. Melis).
-
-

Contestazioni in tema di ritenute (3)

- La giurisprudenza della Corte di Cassazione più recente (sentenza n. 14309/2013; n. 9246/2018) stabilisce invece che:

*«Le controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, relative al legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate direttamente dal sostituto, volontariamente o coattivamente, **non sono attratte alla giurisdizione del Giudice tributario, ma rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario, trattandosi di diritto esercitato dal sostituto verso il sostituito nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, cui resta estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà- soggezione, proprio del rapporto tributario**».*

Sanzioni amministrative in tema di ritenute

- Le sanzioni previste in caso di omesso versamento delle ritenute alla fonte sono di **natura amministrativa e di natura penale**.
 - La disciplina delle sanzioni amministrative ex artt. 13 e 14 d.lgs. 18.12.1997, n. 471, prevede una **sanzione pari al 30% delle somme non versate se i versamenti sono omessi o ritardati** ovvero, laddove le **ritenute alla fonte non siano effettuate**, è prevista una **sanzione pari al 20% dell'ammontare non trattenuto**.
 - La *ratio* di tale ultima penalità è da ricercarsi nel fatto che l'omissione della effettuazione della ritenuta comporterebbe l'erogazione al sostituto di un compenso aumentato dell'importo della ritenuta già versata dal sostituto
-
-

Sanzioni penali in tema di ritenute

- Le sanzioni penali erano in passato disciplinate dall'art. 2 del D.l. n. 429/1982 che prevedeva pene detentive elevate (fino ad un massimo di tre anni) per le ipotesi di omesso versamento da parte del sostituto delle ritenute effettuate.
 - Con la L. n. 311/2004 è stato inserito nel d.lgs. n. 74/2000, l'art. 10 *bis* il quale prevede il reato di "omesso versamento delle ritenute certificate" e testualmente stabilisce che: *«È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta»*.
-
-