

# CAPITOLO 5

## La sostituzione d'imposta

**Sommario:** 1. Il sostituto d'imposta - 2. La certificazione - 3. La dichiarazione annuale.

### 1. IL SOSTITUTO D'IMPOSTA

Secondo l'art. 64, comma 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, colui che è *obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso.*

Detta norma individua il c.d. sostituto d'imposta e il suo obbligo di effettuare la trattenuta tributaria da riversare all'Erario. **Sono sostituti d'imposta:**

Le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee (Regolamento CE n. 2157/2001) e le società cooperative europee residenti nel territorio dello Stato (Regolamento CE n. 1435/2003) residenti
Le società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato
Gli Enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i <i>trust</i> , residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali
Gli Enti pubblici e privati diversi dalle società, i <i>trust</i> che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato
Le società e gli Enti di ogni tipo, compresi i <i>trust</i> , con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato
Le associazioni costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni
Le persone fisiche che esercitano imprese commerciali o imprese agricole
Le persone fisiche che esercitano arti e professioni
Il curatore fallimentare e il commissario liquidatore
Il condominio

Le **ritenute** che opera il sostituto possono essere:

- **a titolo d'imposta** (l'obbligazione tributaria del sostituto si estingue);
- **a titolo d'acconto** (l'obbligazione tributaria del sostituto permane ma viene detratta la cifra trattenuta dal sostituto).

La base imponibile e l'aliquota variano come segue.

	Base imponibile	Aliquota (%)	Ritenuta a titolo di acconto (RA) o di imposta (RI)
Retribuzioni	Piena	Aliquote IRPEF	RA o RI
Retribuzioni arretrate	Piena	Aliquota media	RI
TFR	Parziale	Aliquota media	RA
Redditi di lavoro pro eredi (no TFR)	Piena	23	RI
Co.co.co. residenti	Piena	Aliquote IRPEF	RA o RI
Co.co.co. non residenti	Piena	30	RI
Co.co.co. indenn. fine rapporto	Piena	20	RA
Compensi per lavoro autonomo o occasionale in favore di un residente	Piena	20	RA
Compensi per lavoro autonomo o occasionale in favore di un non residente	Piena	30	RI



#### CASO PRATICO - PROFESSIONISTA SENZA ALBO E RITENUTA

Con la Legge 14 gennaio 2013, n. 4, sono state disciplinate in materia organica le professioni non organizzate in ordini e collegi ovvero "senza albo", definite come le attività economiche, anche organizzate, volte alla prestazione di servizi o di opere a favore di terzi, esercitabili abitualmente e prevalentemente mediante lavoro intellettuale, che però non risultano riservate per legge a soggetti iscritti in albi o elenchi. La citata Legge n. 4/2013 stabilisce espressamente all'art. 1, che le nuove regole non riguardano gli esercenti di professioni le cui attività sono già disciplinate da specifiche normative. La nuova normativa si propone in sostanza di regolamentare l'attività di quei professionisti che non sono inquadrati in ordini o collegi e che svolgono attività spesso molto rilevanti in campo economico, consistenti nella prestazione di servizi o di opere a favore di terzi, esercitate abitualmente e prevalentemente mediante lavoro intellettuale, o comunque con il concorso di questo. Il comma 3 del citato art. 1 prevede, inoltre, che *"chiunque svolga una delle professioni di cui al comma 2 contraddistingue la propria attività, in ogni documento e rapporto scritto con il cliente, con l'espresso riferimento, quanto alla disciplina applicabile, agli estremi della presente legge"*. Qualora questa disposizione non venga rispettata, il professionista è sanzionabile ai sensi del Codice del Consumo (D.Lgs. 6 settembre 2005, n. 206), in quanto "responsabile" di una pratica commerciale scorretta nei confronti del consumatore, con una sanzione amministrativa pecuniaria che varia in funzione della gravità e della durata della violazione. Con riferimento alla modalità di esercizio della professione, il comma 5 dell'art. 1 della Legge n. 4/2013 dispone che *"la professione è esercitata in forma individuale, in forma associata, societaria, cooperativa o nella forma del lavoro dipendente"*. Tale disposizione lascia, quindi, la libertà al professionista per il quale non è prevista l'iscrizione a un albo professionale di scegliere la modalità con la quale svolgere la propria attività.

Nel caso in cui il professionista svolga la propria attività come lavoratore autonomo, il committente della prestazione, in qualità di sostituto d'imposta è tenuto ad applicare sull'imponibile della fattura la ritenuta d'acconto del 20% ai sensi dell'art. 25, D.P.R. n. 600/1973. Qualora invece l'attività sia svolta in forma di impresa (ditta individuale o società), l'importo corrisposto non è assoggettato a ritenuta a titolo d'acconto (v. Agenzia delle Entrate, risp. 30 aprile 2021, n. 312).

Le **altre ritenute** dei sostituti d'imposta sono disciplinate dagli artt. 23-30, D.P.R. n. 600/1973 a cui si rinvia.

L'art. 8, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, prevede che la ritenuta, applicata ai redditi sopra indicati, vada versata entro il 16 del mese successivo al pagamento. In caso di omesso versamento della ritenuta occorre distinguere due ipotesi:

- 1) ritenuta **operata e non versata** dal sostituto;
- 2) ritenuta **non operata e non versata** dal sostituto.

Nel primo caso la Cass. civ., SS.UU., sent. 12 aprile 2019, n. 10378, ha chiarito che nel caso in cui il sostituto ometta di versare le somme, per le quali ha però operato le ritenute d'acconto, il sostituto non è tenuto in solido in sede di riscossione, atteso che la responsabilità solidale prevista dall'art. 35, D.P.R. n. 602/1973 è espressamente condizionata alla circostanza che non siano state effettuate le ritenute. Alla luce del suddetto principio, si deve ritenere che, in presenza di omesso versamento della ritenuta da parte del sostituto d'imposta, la responsabilità solidale del sostituto vada esclusa qualora sia documentato che quest'ultimo l'ha effettivamente subita.

Nel secondo caso, invece, sussiste la responsabilità solidale del sostituto e del sostituto.

Il **responsabile d'imposta**, invece, è chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa (art. 64, comma 3, D.P.R. n. 600/1973).

## 2. LA CERTIFICAZIONE

Il sostituto è tenuto alla redazione della Certificazione Unica (CU) in caso di erogazione redditi di lavoro dipendente, autonomo, provvigioni e diversi nonché nell'ipotesi delle locazioni brevi. Nel caso di erogazione di utili o proventi finanziari lo stesso emette la Certificazione degli Utili e dei Proventi Equiparati (CUPE).

La **CU consta di due modelli** (sintetico e ordinario). Il primo va consegnato dal sostituto al sostituto entro il 16 marzo dell'anno successivo al pagamento. Il secondo contiene i dati della CU sintetica e quelli necessari per la redazione del

Modello 730 precompilato e va inviato entro lo stesso termine entro il 16 marzo dell'anno successivo al pagamento.

L'Agenzia delle Entrate, ris. 19 marzo 2009, n. 68/E, ha chiarito che, anche in **assenza della certificazione rilasciata dal sostituto**, il sostituto può scomputare dall'imposta sul reddito delle persone fisiche le ritenute subite sui redditi di lavoro autonomo o d'impresa, a condizione che *"sia in grado di documentare l'effettivo assoggettamento a ritenuta"*. Tale posizione interpretativa è stata avallata anche dalla giurisprudenza di legittimità, la quale ha enunciato il seguente principio di diritto: *"In tema di imposte sui redditi, ai fini dello scomputo della ritenuta d'acconto, l'omessa esibizione del certificato del sostituto d'imposta attestante la ritenuta operata non preclude al contribuente sostituto di provare la ritenuta stessa con mezzi equipollenti, onde evitare un duplice prelievo"* (v. *ex multis* Cass. n. 14138/2017; n. 18910/2018).

Sono tenuti all'invio del flusso telematico entro il 16 marzo 2022 coloro che nel 2021 hanno corrisposto somme o valori soggetti a ritenuta alla fonte, ai sensi degli artt. 23, 24, 25, 25-bis, 25-ter, 25-quater e 29, D.P.R. n. 600/1973, dell'art. 33, comma 4, D.P.R. n. 42/1988, dell'art. 21, comma 15, Legge 27 dicembre 1997, n. 449 e dell'art. 11, Legge 30 dicembre 1991, n. 413. Sono altresì tenuti ad inviare il flusso coloro che nel 2021 hanno corrisposto contributi previdenziali e assistenziali e/o premi assicurativi dovuti all'INAIL.

La CU 2022 deve essere inoltre presentata dai soggetti che hanno corrisposto somme e valori per i quali non è prevista l'applicazione delle ritenute alla fonte ma che sono assoggettati alla contribuzione dovuta all'INPS (precedentemente obbligati alla presentazione del Mod. O1/M), ad esempio: le aziende straniere che occupano lavoratori italiani all'estero assicurati in Italia. A tal fine, i soggetti in questione comunicano, mediante la Certificazione Unica, i dati relativi al personale interessato, compilando l'apposito riquadro previsto per l'INPS nella sezione relativa ai dati previdenziali e assistenziali.

Anche i titolari di posizione assicurativa INAIL comunicano, mediante la presentazione della Certificazione Unica, i dati relativi al personale assicurato, compilando l'apposito riquadro previsto per l'Istituto. In particolare, devono presentare la Certificazione Unica tutti i soggetti tenuti ad assicurare contro gli infortuni e le malattie professionali i lavoratori per i quali ricorre la tutela obbligatoria ai sensi del D.P.R. n. 1124/1965, nonché l'obbligo della denuncia nominativa ai sensi della Legge n. 63/1993.

### 3. LA DICHIARAZIONE ANNUALE

L'art. 4, comma 1, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, afferma che *"i soggetti (...) obbligati ad operare ritenute alla fonte, che corrispondono compensi, sotto qualsiasi forma, soggetti a ritenute alla fonte (...), nonché gli intermediari e gli altri soggetti che intervengono in operazioni fiscalmente rilevanti tenuti alla comunicazione di dati ai sensi di specifiche disposizioni normative, presentano annualmente una dichiarazione unica, anche ai fini dei contributi dovuti all'Istituto nazionale per la previdenza sociale (INPS) e dei premi dovuti all'Istituto nazionale per le assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro (INAIL), relativa a tutti i percipienti, redatta in conformità ai modelli ministeriali"*.

Il Modello 770 contiene tutti i dati reddituali/previdenziali/assistenziali inerenti il rapporto di sostituzione d'imposta e va presentato telematicamente, di regola, entro il 31 ottobre dell'anno successivo a quello di riferimento. In particolare, va utilizzato dai sostituti d'imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, per comunicare in via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati fiscali relativi alle ritenute operate nell'anno precedente, i relativi versamenti e le eventuali compensazioni effettuate nonché il riepilogo dei crediti, nonché gli altri dati contributivi e assicurativi richiesti. Deve essere inoltre utilizzato dagli intermediari e dagli altri soggetti che intervengono in operazioni fiscalmente rilevanti, tenuti, sulla base di specifiche disposizioni normative, a comunicare i dati relativi alle ritenute operate su dividendi, proventi da partecipazione, redditi di capitale erogati nell'anno precedente o operazioni di natura finanziaria effettuate nello stesso periodo, i relativi versamenti e le eventuali compensazioni operate e i crediti d'imposta utilizzati. Deve essere, infine, utilizzato per i soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonché quelli che gestiscono portali telematici, qualora applichino una ritenuta sull'ammontare dei canoni e corrispettivi nelle locazioni brevi.

È data facoltà ai sostituti d'imposta di suddividere il Mod. 770 inviando, oltre al frontespizio, i quadri ST, SV, SX relativi alle ritenute operate su:

- redditi di lavoro dipendente e assimilati;
- redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi;
- dividendi, proventi e redditi di capitale, ricomprendendo le ritenute su pagamenti relativi a bonifici disposti per il recupero del patrimonio edilizio e per interventi di risparmio energetico (art. 25, D.L. 31 maggio 2010, n. 78), già presenti nel quadro SY;
- locazioni brevi inserite all'interno della CU (art. 4, D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96);

- somme liquidate a seguito di pignoramento presso terzi (art. 21, comma 15, Legge 27 dicembre 1997, n. 449, come modificato dall'art. 15, comma 2, del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito in Legge 3 agosto 2009, n. 102) e somme liquidate a titolo di indennità di esproprio e di somme percepite a seguito di cessioni volontarie nel corso di procedimenti espropriativi, nonché di somme comunque dovute per effetto di acquisizioni coattive conseguenti a occupazioni d'urgenza.

Tale facoltà è riconosciuta sempreché abbiano trasmesso, nei diversi termini previsti dall'art. 4 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, entro il 16 marzo 2022 (ovvero il 31 ottobre 2022) sia Comunicazioni Certificazioni dati lavoro dipendente e assimilati, sia Comunicazioni Certificazioni dati lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi e sia, qualora richiesto, Certificazione degli utili.