

**Università degli Studi di Cagliari**  
**Corso di Laurea in Scienze della Amministrazione e**  
**Organizzazione**

Diritto tributario

***La figura del Sostituto d'Imposta***

*Relatore*

*Prof. Filippo Rau*

*Autore*

*Gabriella Abis 2/67/170*

A.A. 2021/2022

Nell'ordinamento italiano il sostituto d'imposta rappresenta una figura coinvolta nell'adempimento dell'obbligazione tributaria, da parte del contribuente, basata sul principio di capacità contributiva disciplinato all'art. 53 Cost.; pertanto è una figura annoverata nella categoria dei soggetti passivi del tributo.

La figura del sostituto d'imposta è definita dall'art.64 c.1 del Dpr. n.600/73, in base al quale "Chi in forza di disposizioni di legge, è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve effettuare la rivalsa salvo che sia diversamente stabilito in modo espresso".

Attraverso questo meccanismo di attuazione del prelievo il Legislatore soddisfa particolari esigenze correlate al meccanismo impositivo, riassumibili in una sicura riscossione dei tributi unitamente ad una riduzione dell'evasione fiscale nonché ad un'estensione della responsabilità patrimoniale a favore del Fisco.

La fonte dell'obbligo di pagamento del sostituto non risiede nella sua capacità contributiva, ma in una norma di attuazione volta ad assicurare la certezza del gettito e a semplificare le procedure di riscossione. Nel meccanismo della sostituzione d'imposta, vengono imposti obblighi tributari su un soggetto (c.d. Sostituto) diverso da quello cui è riferibile la concreta manifestazione di capacità contributiva (c.d. Sostituito).

Secondo la dottrina minoritaria, unico ed esclusivo soggetto passivo dell'imposta, sarebbe, fin dall'origine, il sostituto tenuto al pagamento.

Secondo la dottrina maggioritaria invece il soggetto passivo resta il contribuente sostituito, dal momento che, diversamente si violerebbe il dettato dell'art. 53 Cost.

Per questo motivo la legge prevede per il sostituto l'obbligo di rivalsa, ossia il meccanismo attraverso il quale il sostituto, in caso di corresponsione di somme e valori al sostituito, trattiene una somma rispetto alla quale ha poi l'obbligo di versamento all'Erario per adempiere all'obbligazione tributaria riferita al contribuente.

La rivalsa può realizzarsi:

- Attraverso l'istituto della ritenuta alla fonte, nel caso in cui il sostituto risulti debitore della somma costituente reddito imponibile per il sostituito. A seconda dei casi il Sostituto d'Imposta può identificarsi nel datore di lavoro di un dipendente, nel committente di un lavoratore autonomo, nell'ente pensionistico ecc.
- Attraverso gli ordinari strumenti previsti dal Codice Civile, nei casi in cui il debito tra sostituto e sostituito sia già estinto.

Il meccanismo della sostituzione tributaria trova applicazione del campo delle imposte dirette ed in particolare delle imposte sui redditi. Infatti l'art. 64 cit., che introduce la sostituzione, come pure gli artt. 23 ss. D.P.R. 600/73, che prevedono le ritenute alla fonte, sono collocati all'interno della disciplina riguardante l'accertamento delle imposte sul reddito.

La ritenuta alla fonte, operata dal sostituto d'imposta avviene normalmente in due modi:

- A titolo d'imposta, ovvero quando il sostituto deve trattenere e versare tutta l'imposta, con l'azzeramento del debito del sostituto, il quale è libero da qualsiasi altro adempimento. Si verifica il totale subentro del sostituto nella posizione che sarebbe propria del sostituto nella fase di attuazione della norma tributaria e nell'adempimento dell'obbligazione d'imposta. In tal caso, il soggetto che effettua i pagamenti (Sostituto) trattiene l'imposta da versare ed esaurisce l'attuazione del prelievo; il sostituto, sul cui reddito è stata effettuata la ritenuta, viene esonerato anche dall'adempimento degli obblighi strumentali all'attuazione del tributo (es. dichiarazione). Un esempio è quello di premi e vincite, dove chi eroga il premio opera una ritenuta a titolo d'imposta a carico del vincitore.  
Altro esempio è quello delle ritenute operate dall'ente Poste Italiane e dalle banche sugli interessi ed altri proventi corrisposti ai titolari di conti correnti e depositi.
- A titolo di acconto, cioè quando l'obbligazione del sostituto non si estingue, ed egli rimane soggetto passivo dell'imposta. A differenza della sostituzione a titolo d'imposta, il meccanismo della sostituzione a titolo d'acconto prevede una attiva partecipazione del contribuente sostituto. In tal caso il sostituto, all'atto del pagamento della somma costituente reddito per il sostituto, opera la ritenuta cui è obbligato per legge, provvedendo a versarne l'importo all'ente impositore nei termini e secondo le modalità stabilite dalla legge. Di contro il sostituto deve registrare il reddito nella propria contabilità (se obbligato alla tenuta delle scritture contabili), deve dichiarare tale reddito nella propria dichiarazione tributaria e conguagliare l'imposta dovuta. Nella liquidazione dell'imposta dovuta, il contribuente sostituto, se ha regolarmente subito la ritenuta, ne scomputa l'ammontare dall'imposta scaturente dalla dichiarazione. In tal caso potrà verificarsi:
  - 1) un residuo credito d'imposta;
  - 2) un residuo debito d'imposta;
  - 3) nessun credito o debito.

Esempi di ritenuta a titolo di acconto sono: le ritenute sui compensi ed altre somme che costituiscono reddito di lavoro dipendente per i percipienti; le ritenute sui compensi erogati a soggetti residenti per prestazioni di lavoro autonomo; le ritenute sulle provvigioni per le prestazioni inerenti rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio ect.

Passando ad analizzare l'iter procedurale in capo al sostituto d'imposta, quale ad esempio il datore di lavoro, vediamo quali sono i molteplici adempimenti cui lo stesso è tenuto.

In primo luogo deve effettuare, al momento del pagamento o della maturazione di determinate tipologie di compensi o proventi, una trattenuta, denominata ritenuta, sull'importo lordo spettante al soggetto percipiente. Perciò il datore di lavoro, ogni mese deve trattenere dallo stipendio una ritenuta fiscale che poi provvederà a versare all'erario mediante modello F24 o F24EP per gli enti pubblici.

Il sostituto rilascia apposita certificazione annuale al sostituto (CU), (entro il 31 marzo 2021 per i redditi corrisposti nel 2020) dalla quale risultano gli emolumenti corrisposti nell'anno, le corrispondenti ritenute operate ed ogni altro elemento previsto dalla certificazione stessa, che deve essere utilizzata dal sostituto per la compilazione della propria dichiarazione dei redditi. Gli stessi dati devono essere trasmessi da parte del Sostituto all'Agenzia delle entrate.

Il contribuente avrà cura successivamente di procedere alla presentazione annuale della dichiarazione dei redditi, attraverso il modello 730 o Unico. Di recente introduzione è il modello 730 precompilato, che contiene già i dati essenziali come recepiti dal modello CU trasmesso dal datore di lavoro e da tutti gli altri elementi, che concorrono alla determinazione del risultato finale (patrimonio immobiliare e mobiliare, oneri deducibili, oneri detraibili ecc.), che potrà essere a debito o a credito.

Intanto, scaduto il termine per l'invio delle Certificazioni Uniche, continua l'attività fondamentale del sostituto d'imposta per l'assistenza fiscale. Gli adempimenti sono legati al flusso telematico dei risultati contabili dei modelli 730 trasmessi all'Agenzia delle Entrate.

A fronte dei vantaggi in termini di semplificazione degli adempimenti per i contribuenti, infatti, dall'entrata in vigore del D. Lgs. n. 175/2014, si sono susseguite diverse modifiche che hanno implementato le attività nella fase finale dell'assistenza fiscale in larga parte di competenza dei datori di lavoro.

La prima attività dei sostituti di imposta, funzionale all'assistenza fiscale, riguarda la comunicazione per la ricezione, in via telematica, dei dati relativi ai risultati contabili dei 730 (modello 730-4), al fine di poter ricevere il flusso telematico

dall'Agenzia delle Entrate relativo ai dati contabili per le operazioni di conguaglio derivanti da assistenza fiscale.

Per le operazioni di conguaglio, l'Agenzia delle Entrate rende disponibili i modelli 730-4 a partire dall'ultima decade di giugno e fino al 10 dicembre.

Le operazioni di liquidazione dei conguagli da modello 730 potranno partire con le paghe del mese di luglio.

Il sostituto d'imposta è tenuto alla presentazione della dichiarazione Modello 770. Tramite questa dichiarazione annuale, vengono comunicati all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle ritenute operate nel periodo di imposta: i totali imponibili e i contributi versati ai fini pensionistici, di TFR e TFS, del Fondo Credito, dell'Enpdep. A partire dal 2017 questo modello è unificato, mentre prima si divideva in semplificato e ordinario. Deve essere presentato, esclusivamente per via telematica, entro il 31 ottobre dell'anno successivo a quello cui si riferisce. Quest'anno il termine di invio è fissato al 2 novembre, essendo il 31 ottobre festivo.

Esaminando gli strumenti a disposizione del sostituto d'imposta, ricordiamo lo strumento del ravvedimento operoso, disciplinato dall'art. 13 del D.Lgs. 472/1997, con il quale i sostituti d'imposta possono sanare errori, ritardi od omissioni nel versamento delle ritenute e nella presentazione o compilazione della dichiarazione.

Per il suo perfezionamento è necessario versare l'eventuale imposta o la maggiore imposta non versata, maggiorata degli interessi legali e della sanzione, ridotta e variabile a seconda della violazione e dei termini di regolarizzazione.

Ricordiamo inoltre, nell'ottica di adottare strumenti alternativi per la gestione dell'assistenza sulle comunicazioni/avvisi telematici e sulle cartelle di pagamento, il servizio CIVIS previsto dalla Agenzia delle Entrate, utilizzabile sia dai contribuenti che dai sostituti, che consente di richiedere assistenza sulle comunicazioni di irregolarità e gli avvisi telematici e sulle cartelle di pagamento emessi a seguito di controllo automatizzato delle dichiarazioni, inviare la documentazione richiesta ai fini del controllo formale, modificare gli F24 già trasmessi.

In caso di inadempimento da parte del sostituto alle obbligazioni che su di esso incombono, si possono prospettare diverse ipotesi.

Nel caso in cui il sostituto operi la ritenuta sui proventi erogati al sostituto ma ometta il conseguente relativo versamento al fisco, il fisco potrà agire solo nei confronti del sostituto per il recupero della ritenuta non versata, oltre che per l'irrogazione delle conseguenti sanzioni e, nell'ipotesi di ritenuta d'acconto, il

sostituito avrà comunque diritto di scomputare, in sede di dichiarazione, l'imposta trattenuta dal sostituto.

Nell'ipotesi in cui il sostituto non abbia operato la ritenuta d'imposta - e conseguentemente non abbia provveduto al relativo versamento al fisco - il fisco potrà recuperare la ritenuta sia dal sostituito che dal sostituto e, da quest'ultimo, anche sanzioni ed interessi. L'art. 35 del Dpr. 602/73, prevede infatti "quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, sopratasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, il sostituito è coobbligato in solido"

Nel caso in cui il sostituto non effettui la ritenuta e non versi, potrebbe accadere, nell'ipotesi di ritenuta a titolo d'acconto, che il sostituito dichiari il relativo provento in sede di dichiarazione annuale, senza, naturalmente, scomputare la ritenuta non subita; in tal caso, laddove il fisco recuperasse coattivamente la ritenuta in capo al sostituto potrebbe verificarsi una duplicazione d'imposta: per tale ragione un orientamento esclude il recupero coattivo in capo al sostituto, fermo restando l'applicazione delle sanzioni per inadempimento del relativo obbligo.

E' possibile che il sostituto non effettui la ritenuta (d'imposta o d'acconto) ma versi ugualmente al fisco l'ammontare corrispondente, attingendo al proprio patrimonio. In questo caso la rivalsa può essere effettuata successivamente, a titolo di regresso, secondo le normali azioni civilistiche.

Concludendo, le mie considerazioni personali sull'argomento derivano dalla mia condizione di lavoratrice, quindi contribuente e nello stesso tempo, in qualità di incaricata della gestione del trattamento economico del personale, addetta agli adempimenti propri del sostituto d'imposta. Questa condizione mi consente di percepire diversi aspetti della triangolazione Stato-sostituto-contribuente. Il datore di lavoro/sostituto infatti, deve spesso farsi interprete del malcontento dei dipendenti, esasperati dal gravoso carico fiscale sui redditi di lavoro dipendente. Da tempo si parla della riduzione del cosiddetto cuneo fiscale, della rimoludazione delle aliquote irpef, certamente necessaria in favore dei redditi medio bassi, che risultano particolarmente penalizzati.

D'altro canto il supporto del datore di lavoro risulta fondamentale nel ginepraio di novità succedutesi ultimamente, con riferimento a bonus, detrazioni, trattamento integrativo ecc., che hanno complicato non poco la gestione degli stessi benefici.