

42° ANNO

La voce dell'Associazione Amministratori Condominiali Immobiliari - Milano

l'amministratore

INFORMAZIONI PRATICHE PER CONDOMINI E INQUILINI



Milano - Piazza Gae Aulenti



ANACI

MILANO

Associazione
Nazionale
Amministratori
Condominiali e
Immobiliari

Anno XLII - n. 5 - Maggio 2017 - 5 Euro

L'OMESSO O ERRONEO VERSAMENTO DELLE RITENUTE

Alberto Maria Gaffuri

SANZIONI E MARGINI DI CORREZIONE

Introduzione alla sostituzione tributaria

Nella **sostituzione tributaria**, che può avvenire in due vesti (a titolo di acconto o d'imposta), come vedremo meglio, un soggetto – il c.d. **sostituto** – versa, in tutto o in parte, il tributo (si tratta dell'imposta sul reddito) in relazione al fatto generatore dell'obbligazione fiscale – la produzione di reddito - posto in essere da un altro soggetto – il c.d. **sostituito** –.

Descritto in questi termini sintetici, il meccanismo in esame appare contrario, prima ancora che alle norme di diritto, alla ragionevolezza.

È intuitiva l'ingiustizia di un metodo di pagamento tributario che pone a carico di un soggetto il versamento di un tributo relativo al presupposto realizzato da un altro.

Tuttavia, le condizioni applicative di questo sistema di prelievo lo rendono compatibile con i principi costituzionali (e con la logica).

Queste condizioni sono:

I) tra il sostituto e il sostituito intercorre un rapporto giuridico/economico, in forza del quale il primo è debitore verso il secondo di una somma di denaro – da corrispondere spesso con cadenza periodica – che costituisce per il secondo reddito imponibile;

II) l'onere economico del tributo viene di fatto sopportato dal sostituito attraverso il meccanismo della **ritenuta**. Invero, il sostituto, nel momento in cui corrisponde al sostituito quanto concordato, trattiene dal compenso dovuto una somma di denaro uguale all'ammontare dell'imposta che deve essere versata all'erario. In questo modo, il sostituto, esercitando il **d.c. diritto di rivalsa**, recupera nei confronti del sostituito l'onere economico del tributo, che finisce per gravare,

appunto, sul sostituito, come è corretto che sia, essendo quest'ultimo il soggetto che percepisce il reddito da tassare.

Bisogna considerare che l'applicazione della ritenuta è, nel contempo, un diritto e un dovere.

Ritenute a titolo d'imposta o d'acconto

Come detto, il meccanismo sostitutivo – e quindi la ritenuta – viene attuato in due forme: a titolo d'imposta o d'acconto.

Nel primo caso – **sostituzione a titolo d'imposta** (ad esempio, la ritenuta sugli interessi maturati relativamente alle giacenze dei conti correnti bancari) - l'esecuzione della ritenuta e il suo versamento all'erario esauriscono il rapporto tributario. Il sostituto (ad esempio, la banca) è l'unico ad avere contatti con il fisco. Oltre a versare la ritenuta, egli è tenuto a presentare il c.d. **modello 770**, nel quale segnala le ritenute eseguite e versate nell'anno precedente. Viceversa il sostituito (ad esempio, il correntista) non ha alcuna relazione con l'autorità fiscale. Egli si limita a subire la ritenuta e non deve presentare alcuna dichiarazione al fisco (almeno con riguardo ai redditi che hanno già scontato l'imposizione al momento della percezione).

Nel secondo caso – **sostituzione d'acconto** (ad esempio, nel lavoro dipendente) – oltre al sostituto (ad esempio, il datore di lavoro, che versa le ritenute e presenta il modello 770), anche il **sostituito** (ovvero, il prestatore di lavoro) **ha un rapporto diretto con il fisco**. Egli deve presentare la **dichiarazione dei redditi**, nella quale deve includere i redditi già colpiti da prelievo alla fonte nella base imponibile complessivamente conseguita nell'anno. Quindi egli calcola l'imposta

reddituale (normalmente l'Irpef) dovuta nell'anno di riferimento, considerando anche i redditi che hanno già scontato la ritenuta alla fonte. Per evitare una doppia tassazione (con ritenuta e con Irpef in sede di dichiarazione), dopo aver calcolato l'imposta reddituale con riferimento alla base imponibile globale, il sostituto scomputa dall'ammontare di tale imposta la somma delle ritenute già subite. In tal modo, queste ultime diventano una sorta di acconto rispetto all'imposta reddituale dovuta dal sostituito.

Situazioni patologiche e conseguenze sanzionatorie

Come anticipato, **l'applicazione della ritenuta è un diritto** – al fine di trasferire sul sostituito l'onere della tassazione – **ma anche un dovere**.

Tralasciando l'ipotesi meno frequente in cui il sostituito, pur non eseguendo la ritenuta nei confronti del sostituito, la versa all'erario anticipando i soldi di tasca propria, i due casi di applicazione scorretta della sostituzione più comuni nella prassi, sono i seguenti:

I) il sostituto non esegue la ritenuta e non la versa al fisco;

II) il sostituto esegue la ritenuta, ma non la versa al fisco, impossessandosi dei soldi destinati a quest'ultimo. Il secondo caso accade frequentemente nelle crisi di impresa, nelle quali l'imprenditore cerca di reperire risorse finanziarie trattenendo una parte dello stipendio dei dipendenti e non versandolo nelle casse dell'erario.

A) Nel caso sub I), qualora **la ritenuta non eseguita (e non versata) sia a titolo d'imposta**, sorge per espressa previsione legislativa una **responsabilità solidale** tra sostituto e sostituito al fine del pagamento della ritenuta non incassata dal fisco. In altre parole, il fisco può pretendere il pagamento per intero della ritenuta sia dal sostituto sia dal sostituito.

Qualora, invece, **la ritenuta non eseguita (e non versata) sia a titolo di acconto**, il **sostituito**, che ha ricevuto il reddito senza alcuna decurtazione, allorché, in sede di dichiarazione annuale, liquida l'imposta dovuta, **non ha alcuna somma da detrarre a titolo di ritenuta** da tale imposta, la quale va quindi versata integralmente (salvo ovviamente il diritto ad ulteriori e diversi abbattimenti del tributo).

B) Nel caso sub II), in cui **il sostituto esegue la ritenuta e non la versa all'erario**, il **sostituito sopporta già l'onere economico del tributo**, subendo la decurtazione del compenso che gli spetta in base agli accordi

con il sostituto, il quale trattiene una parte di quel compenso per versarlo al fisco (anche se, poi, in realtà non lo versa).

Il fisco dovrebbe quindi pretendere il pagamento della ritenuta non incassata soltanto nei confronti del sostituto e il sostituito dovrebbe comunque conservare il diritto di sottrarre la somma trattenuta dal sostituto (che questo ha poi intascato) dall'imposta liquidata in sede di dichiarazione annuale.

Invece la giurisprudenza afferma, in modo criticabile, che, anche in questa situazione, sia configurabile una **responsabilità solidale tra sostituto e sostituito per il pagamento della ritenuta non incassata dal fisco**.

In conseguenza della tesi giurisprudenziale, il sostituito è esposto ad un'**ingiusta doppia imposizione**, in quanto subisce la trattenuta di una somma dal sostituto e poi è costretto a pagare nuovamente la stessa somma direttamente nelle mani dell'Amministrazione, che ne richiede il versamento con un apposito provvedimento. Qualora il sostituito versi all'Amministrazione la ritenuta, secondo la tesi giurisprudenziale, ha il **diritto di rivalersi** nei confronti del sostituto.

Siccome eseguire e versare la ritenuta è un dovere, se il sostituto non adempie questo dovere, l'ordinamento fiscale reagisce irrogando delle sanzioni di carattere amministrativo e, nei casi più gravi, di natura penale. Infatti, a mente dell'art. 14 del d.lgs.n. 471/1997, chi non esegue le ritenute è soggetto alla sanzione del **20 per cento dell'importo non trattenuto**.

Se la ritenuta non è versata al fisco, viene comminata, in forza dell'art. 13 del medesimo d.lgs. n. 471, una **sanzione uguale al 30 per cento della somma non corrisposta all'erario**.

Le due misure sanzionatorie sono cumulabili, se la ritenuta non è applicata né versata.

Infine, l'art. 10 bis del n. 74/2000 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 sostituiti, per un ammontare superiore a **centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta**.

Il ravvedimento operoso

Il comportamento illecito in cui si incorre omettendo di eseguire e/o versare la ritenuta non è irreversibile,

almeno finché non viene emesso l'atto amministrativo che conclude il procedimento volto a verificare l'esatto adempimento degli obblighi relativi a questa forma di tassazione alla fonte.

Il sostituto che non applica e/o non versa al fisco la ritenuta può **porre rimedio al suo errore**, compiendo, sia pure in ritardo, l'atto che è stato tralasciato.

In tal modo, egli fruisce della **riduzione delle sanzioni amministrative**, che è tanto più consistente quanto è più rapida la correzione.

Infatti, stando alla disciplina dell'art. 13 del d.lg. n. 472/1997, la sanzione è diminuita:

I) ad un decimo, se la regolarizzazione avviene nel termine di trenta giorni dalla data della violazione; II) ad un nono, se l'adempimento riparatore è posto in essere entro novanta giorni dal comportamento illecito; III) ad un ottavo, se lo sbaglio viene emendato entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero entro un anno dall'omissione o dall'errore; IV) ad un settimo, se si provvede alla regolarizzazione entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la trasgressione

ovvero entro due anni da quella; V) ad un sesto, se la ritenuta è applicata e versata oltre il termine indicato nell'ipotesi precedente; VI) ad un quinto, se la regolarizzazione avviene nel corso di un controllo del fisco, purché questo non sia già sfociato nell'emanazione dell'atto conclusivo, con cui è contestata la commissione dell'illecito.

Il ravvedimento genera effetti favorevoli persino sul versante penale.

In forza dell'art. 13 del d.lgs. n. 74/1997, il **reato** di cui al precitato art. 10-bis **non è punibile** se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti.

Laddove, infine, la trasgressione dell'obbligo di eseguire e/o versare la ritenuta sia già stata accertata con apposito provvedimento dell'Ufficio, il sostituto può beneficiare di una riduzione non esigua delle sanzioni facendo **acquiescenza** a detto atto (laddove la violazione constatata sia ovviamente reale), mediante il pagamento di quanto liquidato dall'Amministrazione. In tal caso, la **sanzione si riduce ad un terzo** di quella ordinaria.



Milano - Ingresso Università Statale