

## La ritenuta d'acconto e la sostituzione d'imposta

Iper testo by Fabriziomax – tributarista Lapet

La ritenuta d'acconto e la sostituzione d'imposta il presupposto economico dell'obbligo del sostituto e gli effetti sul sostituito

La ritenuta d'acconto e la sostituzione d'imposta realizzano la dissociazione tra la riferibilità soggettiva del presupposto dell'imposta e l'obbligo primario di versamento dell'imposta.

Sia mediante la ritenuta d'acconto che attraverso il meccanismo della sostituzione a titolo d'imposta, infatti, un soggetto, differente rispetto al destinatario finale dell'imposta, è obbligato di fronte la Fisco in sostituzione del destinatario.

La sostituzione a titolo d'imposta e la ritenuta d'acconto vengono effettuate dal sostituto nell'ambito di rapporti giuridici che prevedono la corresponsione da parte del sostituto al sostituito di redditi da lavoro o capitale; in tali casi, il sostituto corrisponde al sostituito un corrispettivo al netto dell'aliquota relativa alla sostituzione o all'acconto effettuati.

Sostituzione a titolo di imposta e ritenuta d'acconto si distinguono per gli effetti che producono sul relativo obbligo tributario gravante sul soggetto sostituito.

Mentre con la sostituzione d'imposta, si realizza un vero e proprio regime fiscale sostitutivo che pone l'obbligazione tributaria in capo ad un soggetto diverso da quello che realizza il presupposto dell'imposta, con la ritenuta d'acconto si verifica una mera anticipazione del pagamento dell'imposta complessiva che grava sul soggetto sostituito.

Ne consegue che, in caso di ritenuta d'acconto, il compenso, al lordo della ritenuta, dovrà essere dichiarato, ai fini dell'imposta sul reddito, dal sostituito il quale potrà poi detrarre, dall'imposta complessivamente dovuta, quanto versato a titolo di acconto dal sostituto.

Nel caso della sostituzione d'imposta, invece, come detto si realizza un vero e proprio regime fiscale sostitutivo con la conseguenza che il relativo reddito non deve essere incluso nel reddito complessivo del percipiente.

Le differenze ontologiche tra la sostituzione a titolo di imposta e la ritenuta d'acconto si riflettono anche sulla posizione soggettiva del sostituito.

Mentre con riferimento alla sostituzione a titolo di imposta, in caso di mancata ritenuta o di mancato versamento della ritenuta effettuata, sul sostituito graverà una responsabilità solidale successiva e dipendente, con riferimento alle ritenute d'acconto, secondo l'opinione dominante, il solo soggetto obbligato è il sostituto d'imposta con la conseguenza che il Fisco non dovrebbe potere richiedere il pagamento al sostituito delle ritenute non effettuate e non versate (in senso contrario, tuttavia, di recente la giurisprudenza - cfr. cass 7 aprile 2009, n 8316). Sui redditi derivanti dalle rivalutazioni dei fondi per il trattamento di fine rapporto è applicata l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura dell'11 per cento. Il versamento dell'imposta, che è a carico del sostituto, avviene in acconto (entro il 16 dicembre) e a saldo (entro il 16 febbraio dell'anno successivo).

### Chiarimo alcuni concetti fondamentali sulla tassazione:

Sappiamo che lo Stato ricorre ad entrate, sia di natura pubblica sia di natura privata, per far fronte alle proprie finalità istituzionali (esigenze di spesa e intervento nell'economia), garantendo così a tutti i soggetti la fruizione di determinati servizi essenziali, quali ad esempio l'istruzione, l'assistenza sanitaria, i trasporti, l'ordine pubblico ecc.

La stragrande maggioranza di queste entrate è di natura fiscale, ossia è conseguita attraverso l'istituzione, l'imposizione e la riscossione dei tributi.

I **tributi** sono prestazioni patrimoniali coattive, di regola pecuniarie, stabilite **dallo Stato - in forza della propria sovranità** - con legge o con atti ad essa equiparati (decreti leggi e decreti legislativi).

Ciò detto, è necessario evidenziare che i tributi si differenziano tra loro a seconda del presupposto (ovvero della situazione, del fatto o dell'evento, comunque lo si voglia chiamare) a cui la legge ricollega la loro nascita. I fatti che determinano il sorgere dell'obbligazione tributaria sono tra loro molto diversi, anche se tutti sono suscettibili di valutazione economica.

Nel linguaggio corrente i termini *tassa*, *contributo* e *imposta* vengono spesso utilizzati in modo equivalente, ma in realtà, in sede giuridica, tali espressioni individuano tributi tra loro molto diversi. Vediamoli di seguito nei loro elementi essenziali.

La **tassa** è un tributo che il singolo soggetto è tenuto a versare in relazione ad un'utilità che egli trae dallo svolgimento di **un'attività statale** e/o dalla prestazione di un servizio pubblico (attività giurisdizionale o amministrativa) resi a sua richiesta e caratterizzati dalla "divisibilità", cioè dalla possibilità di essere forniti a un singolo soggetto.

In sostanza è una prestazione patrimoniale dovuta in relazione all'espletamento di un servizio svolto su espressa richiesta del soggetto contribuente.

A titolo esemplificativo si possono menzionare la **tassa per la raccolta dei rifiuti**, **la tassa scolastica**, **la tassa sulle concessioni governative**, **la tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche** ecc.

La *tassa* non deve essere confusa con **le tariffe** versate dall'utente per la fruizione di determinati servizi pubblici quali, ad esempio, il trasporto ferroviario, il servizio postale e telefonico, le forniture dei gas, elettricità e acqua e così via; in questi casi, infatti, si è di fronte a veri e propri corrispettivi (prezzo) di natura contrattuale e non legale, mentre la *tassa* è un tributo e, come tale, può essere stabilita solo con legge.

**L'imposta** si caratterizza per il fatto che il suo presupposto - evento valutabile economicamente - è realizzato dal soggetto passivo e non presenta alcuna relazione con lo svolgimento da parte dell'Ente pubblico di una particolare attività o di un servizio.

Così, ad esempio, è l'operaio, e /o il dirigente che, prestando la loro attività alle dipendenze di un'impresa, pongono in essere il presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, ovvero, facendo un altro esempio, è l'imprenditore che svolgendo un'attività produttiva realizza personalmente il fatto (attività d'impresa) dal quale deriva l'obbligazione d'imposta.

Ancora, chi è il proprietario di un immobile, e quindi è titolare di un bene che produce un reddito (rendita fondiaria o canone di locazione), è soggetto all'imposta sul reddito delle persone fisiche (salvo che l'immobile non sia configurabile come abitazione principale) e all'imposta comunale sugli immobili (IMU/TASI). L'imposta può presentare caratteristiche diverse a seconda degli eventi economici che ne impongono l'applicazione e conseguentemente può essere suscettibile di differenti classificazioni (dirette e indirette, generali o speciali, personali o reali, proporzionali, progressive e regressive ecc.).

**Le imposte si suddividono poi in imposte dirette e imposte indirette.**

***Le imposte indirette colpiscono la ricchezza nel momento i cui viene spesa (trasferimenti, acquisti). Ecco perchè l'imposta indiretta viene anche definita imposta sui consumi o sui trasferimenti.***

Imposta sul valore aggiunto (IVA): La disciplina IVA è regolata a livello comunitario da dettagliate direttive, VI Direttiva CEE del 1977 e seguenti, allo scopo di rendere omogenea l'imposizione indiretta in tutta l'Unione Europea.

Imposta di registro; è regolata dal Testo unico dell'imposta di registro, il D.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986.

Imposta ipotecaria; è regolata dal D. Lgs. 31 ottobre 1990 n. 347, recante "Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte ipotecaria e catastale".

Imposta catastale

Accisa

Imposta di bollo

Imposta sulle pubblicità

***Mentre le imposte dirette colpiscono la ricchezza nel momento in cui viene prodotta (reddito).***

**Le più importanti imposte dirette si suddividono in Irpef, Ires (ex Irpeg) e Irap.**

***Si rammenta che le società di persone non hanno personalità giuridica, né sono persone fisiche, per cui non scontano né Irpef né Ires, ma soltanto l'Irap.***

### **IRPEF**

L'Irpef è l'imposta sul reddito delle persone fisiche, è di tipo personale e progressiva che colpisce il reddito complessivo ovunque prodotto dalle persone fisiche residenti in Italia e il reddito prodotto in Italia da parte delle persone fisiche non residenti. L'Irpef si determina in base ad aliquote progressive, si tratta di una progressività per scaglioni: il reddito imponibile viene frazionato e assoggettato alle aliquote corrispondenti agli scaglioni in cui il reddito stesso rientra.

### **IRES**

L'Ires è l'imposta sul reddito delle società, è entrata in vigore il 1° gennaio 2004 e ha sostituito l'Irpeg. L'Ires si applica solo ai soggetti con personalità giuridica e quindi a Spa, Sapa, Srl, società cooperative e di mutua

assicurazione. Sono escluse le società di persone (Snc, Sas, società semplici). E' un tipo di imposta proporzionale ed è dovuta sul reddito imponibile societario nella misura del 27,50%.

### **IRAP**

L'Irap è l'imposta regionale sulle attività produttive. E' un'imposta sul valore aggiunto prodotto che colpisce la ricchezza (intesa come presupposto impositivo) allo stadio della sua produzione e non a quello della sua percezione (come l'Irpef o l'Ires), né a quello del suo consumo (come l'Iva), è pertanto un'imposta a carattere reale. E' un tipo di imposta regionale di tipo proporzionale ed è dovuta nella misura del 3,90%.