



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA

PROVA FINALE

**"LA SOSTITUZIONE TRIBUTARIA
E GLI ADEMPIMENTI DICHIARATIVI"**

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDO/A: IRENE LUISETTO

MATRICOLA N. 1136019

ANNO ACCADEMICO 2018 – 2019

Il/La candidato/a, sottoponendo il presente lavoro, dichiara, sotto la propria personale responsabilità, che il lavoro è originale e che non è stato già sottoposto, in tutto o in parte, dal/dalla candidato/a o da altri soggetti, in altre Università italiane o straniere ai fini del conseguimento di un titolo accademico. Il/La candidato/a dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati ai fini della predisposizione dell'elaborato sono stati opportunamente citati nel testo e riportati nella sezione finale 'Riferimenti bibliografici' e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo al documento originale.

Si dichiara inoltre che il numero totale di parole è: 9994.

INDICE

1. Introduzione.....	3
2. La sostituzione d'imposta.....	3
2.1 Differenze tra sostituto e responsabile d'imposta.....	6
2.2 Il ruolo di sostituto.....	7
2.3 Conflitto d'interessi tra sostituto e sostituito.....	10
3. Sostituzione totale e parziale.....	11
4. Situazioni patologiche.....	16
5. Conclusioni.....	26
6. Riferimenti bibliografici.....	27

1. INTRODUZIONE

Il soggetto passivo d'imposta è colui il quale diventa debitore nei confronti del Fisco in seguito alla realizzazione del presupposto tributario. Esistono però delle situazioni in cui altri soggetti vengono coinvolti nel pagamento del tributo nonostante essi non abbiano "preso parte alla realizzazione del fatto economico fiscalmente rilevante" (Beghin 2018, p.143). Questo allargamento dei soggetti escutibili avviene nell'interesse dell'ente pubblico ed ha lo scopo di rendere il prelievo fiscale più sicuro.

Il principale meccanismo con cui ciò avviene è la sostituzione tributaria, la quale opera in situazioni molto frequenti nel sistema economico e consiste nel trasferimento degli obblighi tributari dal contribuente ad un altro soggetto. Essa si presenta come un istituto giuridico tipico del diritto tributario che non può essere in alcun modo ricondotto ad altri istituti.

Per questo motivo diventa importante non soltanto analizzarne il funzionamento, ma anche le finalità e la logica, così da comprendere al meglio la fondamentale differenza tra le due forme in cui essa si presenta e da cui dipende il soggetto obbligato agli adempimenti dichiarativi.

Capire l'istituto nel suo complesso permette di affrontare correttamente le possibili situazioni patologiche, ovvero quelle che si discostano dal meccanismo descritto dalla legge e che per essere gestite necessitano di un'interpretazione delle norme che dev'essere coerente con la natura giuridica ed economica della fattispecie in questione.

Interpretazione quest'ultima che, come vedremo, non ha seguito sempre le stesse linee, non esiste infatti una corrente di pensiero univoca. La stessa Corte di Cassazione si è recentemente espressa chiarendo alcuni punti e modificando il suo precedente orientamento.

2. LA SOSTITUZIONE D'IMPOSTA

La figura del sostituto d'imposta è definita dall'art. 64, comma 1, D.P.R. n. 600/1973, 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 esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso."

Il sostituto è chiamato, dunque, a pagare l'imposta in luogo (al posto) di un altro soggetto (il sostituito), il quale realizza il fatto economicamente rilevante che è posto alla base dell'obbligazione tributaria e manifesta, così, la propria idoneità alla contribuzione.

Questo significa che, attraverso il meccanismo della sostituzione, vengono imposti “obblighi tributari ad un soggetto diverso da quello effettivamente portatore della ricchezza” (Marongiu, Marcheselli 2018, p. 67).

“In astratto il sostituto rischia di rimanere inciso dal tributo per presupposti economici che non lo riguardano in modo diretto” (Beghin 2018, p.148); se così fosse si andrebbe a violare il principio di capacità contributiva (Art. 53 Cost.) in base al quale “tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva” (Beghin 2018, p. 149) e non in ragione di quella altrui.

Per questo motivo la legge prevede per il sostituto l’obbligo di rivalsa, ovverosia “meccanismo attraverso il quale il sostituto procede al recupero, nei riguardi del sostituto, dell’imposta pagata o da pagare all’erario” (Falsitta 2016, p.135).

La sostituzione tributaria in concreto avviene attraverso la ritenuta alla fonte, cioè l’importo che alcuni soggetti devono trattenere, all’atto del pagamento di determinati compensi, per versarlo poi allo Stato.

Il sostituto d’imposta infatti “è un soggetto che eroga redditi (sotto forma di compensi, retribuzioni, interessi, dividendi, e così via)” e quindi, da un punto di vista civilistico, si presenta come “debitore nei confronti del sostituito” (Beghin 2018, p. 144).

Il datore di lavoro, ad esempio, corrisponde retribuzioni ai dipendenti, la società per azioni paga interessi agli obbligazionisti, la banca versa interessi attivi ai correntisti, l’imprenditore paga compensi ai professionisti, e così via.

Al momento del pagamento delle somme dovute, il sostituto dovrà trattenerne una percentuale (la ritenuta appunto) e versarla successivamente all’Erario, in questo modo il sostituito riceverà il proprio compenso al netto dell’imposta.

Questo avviene, ad esempio, nel caso del datore di lavoro (sostituto) che mensilmente corrisponde ai propri lavoratori dipendenti (sostituiti) una retribuzione che, per essi, costituisce reddito di lavoro dipendente (soggetto a IRPEF), tutto questo avviene al netto della ritenuta alla fonte che il datore verserà allo Stato in nome dei lavoratori.

L’obbligo di rivalsa non è però l’unico che la legge prevede per il sostituto d’imposta, su di lui gravano infatti una serie di obblighi e adempimenti sia formali che sostanziali, in particolare egli è tenuto a:

- “determinare e liquidare la ritenuta da operare sui compensi dovuti al sostituito” (Boria 2016, p. 291);
- “effettuare la ritenuta, cioè decurtare la somma da corrispondere al sostituito (adempiendo così all’obbligo di rivalsa)” (Marongiu, Marcheselli 2018, p.70);

- versare la ritenuta al Fisco nel mese successivo a quello in cui la stessa è stata operata;
- “rilasciare al sostituito un’apposita certificazione che attesti l’ammontare complessivo delle ritenute operate” (Marongiu, Marcheselli 2018, p.70) nel periodo d’imposta;
- “presentare la *dichiarazione dei sostituti d’imposta* nella quale devono essere indicate tutte le ritenute e i versamenti effettuati nell’anno solare precedente” (Marongiu, Marcheselli 2018, p.70);
- “tenere le scritture contabili del sostituto d’imposta” (Boria 2016, p. 291).

Se il sostituto procede al calcolo e al versamento della ritenuta, ma non trattiene il corrispondente importo dal compenso pagato al sostituito, allora l’obbligo di rivalsa non può dirsi assolto e ci si trova di fronte ad un caso di evasione.

Si immagini un reddito di 1000 soggetto ad una ritenuta del 20%. La situazione corretta è quella in cui il sostituto trattiene e versa al Fisco 200 e paga al sostituito 800. Nel caso in cui il sostituto corrispondesse al sostituito il reddito lordo di 1000 e versasse allo Stato 200 ci sarebbe evasione in quanto il reddito totale diventerebbe 1200 e l’imposta da versare sarebbe di 240 (20% di 1200) e dunque superiore a quella versata.

Al verificarsi di queste situazioni di inadempimento del sostituto, quest’ultimo è soggetto ad una specifica “sanzione amministrativa pari al 20% dell’importo non trattenuto e pari invece al 30% nei casi di omesso versamento artt. 13 e 14 del D.lgs. n. 471/1997” (Serranò 2015, p. 92).

Possiamo dire a questo punto che l’obbligo (e non la facoltà o il diritto) di rivalsa fa sì che, al termine del meccanismo di sostituzione, l’unico soggetto a rimanere inciso dal tributo sia il sostituito, cioè il soggetto passivo dell’imposta, colui il quale manifesta capacità contributiva. Non resterà inciso invece il sostituto, nonostante il fatto sia lui a dover versare l’imposta e ad essere debitore nei confronti dello Stato.

Ulteriore garanzia è data dal fatto che il sostituto è in grado di effettuare la ritenuta in modo agevole considerato che egli è debitore nei confronti del sostituito ed ha per questo “la provvista finanziaria a cui attingere” (Marongiu, Marcheselli 2018, p. 67).

Naturalmente nella realtà si possono presentare delle situazioni meno fluide, in quanto ricchezza non significa automaticamente liquidità; nei casi di compensi in natura, ad esempio, è previsto che il sostituito anticipi al sostituto una somma in denaro pari alla ritenuta.

L’Art. 64 D.P.R. n. 600/1973 precisa che la rivalsa è obbligatoria “se non è diversamente stabilito in modo espresso”.

Esistono infatti dei rari casi, come ad esempio la ritenuta sui premi e sulle vincite, in cui il sostituto ha la possibilità di scegliere se rivalersi o meno nei confronti del sostituito.

“In tale ipotesi l’unico soggetto passivo dell’obbligazione tributaria è il sostituto” (Falsitta 2016, p.136), mentre il sostituto non intrattiene nessun tipo di rapporto giuridico con l’Amministrazione finanziaria e non potrà in nessun caso essere perseguito da essa.

Il meccanismo della sostituzione tributaria è utilizzato “esclusivamente nel campo delle imposte dirette ed in particolare delle imposte sui redditi” (Amatucci 2013, p. 158).

Infatti sia l’art. 64 cit., che introduce la sostituzione, sia gli artt. 23 ss. D.P.R. n. 600/1973, che prevedono le ritenute alla fonte, sono collocati all’interno della disciplina riguardante l’accertamento delle imposte sul reddito.

Le principali tipologie di reddito soggette a ritenute alla fonte sono: redditi da lavoro dipendente, lavoro autonomo sia abituale che occasionale, provvigioni, collaborazioni coordinate e continuative, trattamento di fine agenzia, diritti d’autore, dividendi e altri redditi di capitale.

A dire il vero anche nell’ambito delle imposte sui consumi l’accertamento e il prelievo tributario avvengono attraverso un meccanismo economicamente molto simile a quello della sostituzione d’imposta, ma che da un punto di vista giuridico non può essere definito tale.

Nel caso dell’IVA il consumatore finale acquista beni o servizi, manifestando capacità contributiva attraverso il consumo, ma non intrattiene alcun rapporto con l’Amministrazione finanziaria, questo perché l’imposta viene versata al Fisco da parte degli operatori che hanno prodotto e commercializzato il bene (o prestato il servizio). Sostanzialmente, dunque, anche questo procedimento è caratterizzato da un soggetto che va a sostituirsi ad un altro per quanto riguarda il versamento dell’imposta.

2.1 DIFFERENZE TRA SOSTITUTO E RESPONSABILE D’IMPOSTA

La figura del sostituto d’imposta è per certi versi simile a quella del responsabile d’imposta, definito dal terzo comma dello stesso articolo (art. 64 D.P.R. n. 600/73), il quale dispone che: “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.”

In entrambi i casi si tratta di soggetti tenuti a pagare un tributo relativo a fatti realizzati da altri, ma nonostante questo si tratta di fattispecie diverse.

Il responsabile d’imposta è tenuto a pagare insieme con altri, il sostituto invece in luogo d’altri. Nel primo caso si parla di coobbligazione, il responsabile d’imposta infatti è un obbligato solidale tenuto alla medesima prestazione; diversamente il sostituto è tenuto ad una prestazione sostitutiva, che consiste nell’effettuare la ritenuta.

Un'altra differenza rilevante sta nel fatto che il responsabile ha diritto di rivalsa e non obbligo di rivalsa come avviene nella sostituzione. Ne deriva che, qualora essa non venisse esercitata, "l'arricchimento dell'obbligato principale" avverrebbe esclusivamente "a danno del responsabile" (Marongiu, Marcheselli 2018, p. 69), ma non dell'Erario, non ci si troverebbe dunque in una situazione di evasione.

"La norma afferma [poi] che deve trattarsi di "fatti esclusivamente riferibili ad altri"" (Marongiu, Marcheselli 2018, p. 68), andando così a sottolineare la totale estraneità del responsabile d'imposta rispetto al presupposto d'imposta; "il sostituto invece è estraneo alla ricchezza" (Marongiu, Marcheselli 2018, p. 69), ma fa parte del rapporto che la genera, in quanto debitore verso il contribuente.

Il responsabile, infine, si limita ad "adempiere all'obbligazione tributaria, ma non è tenuto ad alcun obbligo di carattere formale" (Amatucci 2013, p. 158) come invece è previsto per il sostituto.

2.2 IL RUOLO DI SOSTITUTO

Il sostituto d'imposta compie, non per sua volontà, una complessità di atti tale da qualificare la sua attività "come una prestazione personale imposta" (Boria 2016, p. 289) e, secondo il principio di riserva di legge, "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge" (Art. 23 Cost.).

La norma stessa che introduce la sostituzione d'imposta precisa infatti che il sostituto agisce come tale "in forza di disposizioni di legge", la sostituzione dunque non può derivare da accordi negoziali tra privati e non potrà essere oggetto di integrazione analogica.

Questa scelta deriva dal fatto che il ruolo di sostituto non può essere svolto da chiunque e, proprio per questo motivo, non soltanto non possono essere i privati ad individuare i soggetti adatti ad agire in veste di sostituti d'imposta, ma il legislatore stesso non potrà farlo in modo totalmente arbitrario, dovendo rispettare il principio costituzionale della ragionevolezza.

Con la sostituzione tributaria si inserisce un soggetto "in una posizione intermedia tra il contribuente e il fisco" (Beghin 2018, p. 14) obbligandolo a versare l'imposta altrui, questa scelta è ragionevole nel momento in cui rende più efficiente l'attività di accertamento e riscossione del tributo e cioè quando porta a maggiore tempestività e semplicità.

Per questo "la qualifica di sostituto è attribuita a soggetti che, per l'attività svolta, dovrebbero essere nella condizione di disporre di un'organizzazione amministrativa idonea" (Beghin

2018, p. 145) all'adempimento degli obblighi previsti, in particolare l'esecuzione della ritenuta.

Questi soggetti sono le aziende, intese come organizzazioni pluripersonali.

In un sistema di fiscalità di massa, nel quale i contribuenti sono numerosi, il meccanismo della sostituzione assume una particolare importanza in quanto permette di concentrare “una pluralità di rapporti su un unico centro soggettivo” (Boria 2016, p. 288), il quale si fa carico degli adempimenti altrui.

Scegliere come centro di imputazione le aziende è efficiente in quanto esse intrattengono rapporti con una vasta platea di soggetti, il rapporto di sostituzione sarà dunque elevato così come la riduzione del numero di versamenti, dichiarazioni e controlli.

Si consideri, ad esempio, un'azienda con 100 dipendenti. Grazie alla sostituzione d'imposta sarà il datore di lavoro a versare le ritenute operate sulle retribuzioni corrisposte ai lavoratori subordinati, in questo modo lo Stato riceverà un unico versamento, anziché 100 versamenti, pari al numero dei lavoratori.

Le aziende sono inoltre più affidabili tecnicamente di quanto non siano i singoli contribuenti, i quali potrebbero non disporre di una struttura propria e trovarsi quindi in difficoltà a dover effettuare il versamento.

In sostanza alle aziende viene affidato il compito di intercettare, determinare e tassare (per mezzo delle ritenute) la ricchezza che transita attraverso di loro e che costituisce reddito, così facendo si sfrutta la struttura amministrativa e la rigidità contabile tipica di queste organizzazioni e lo Stato può limitarsi a dei controlli ex post con evidente riduzione delle risorse necessarie.

La sostituzione, andando ad intercettare la ricchezza nel momento in cui essa viene generata, permette di velocizzare i tempi, ravvicinando il pagamento dell'imposta al momento in cui si manifesta il presupposto.

Il sostituto infatti trattiene e versa le ritenute in un tempo minore rispetto a quello occorrente per una dichiarazione tributaria, per cui lo Stato incassa mensilmente o trimestralmente, invece che annualmente.

Le aziende dunque agiscono “come moderni esattori” (Beghin 2018, p. 144) delle imposte per conto del Fisco e si vanno a sostituire ai contribuenti, rendendo l'attività amministrativa di accertamento più efficiente ed anche più sicura in quanto esse sono in genere dotate “di un rilevante patrimonio personale, che si aggiunge al patrimonio del contribuente a garanzia del corretto adempimento dell'obbligazione tributaria” (Boria 2016, p. 288).

Il ruolo di sostituto d'imposta viene quindi affidato a soggetti che sono, o dovrebbero essere, in grado di assolvere i numerosi obblighi previsti dalla legge, cioè soggetti in grado di applicare le ritenute, di versarle, di presentare le relative dichiarazioni, ecc. “senza incorrere in un'irragionevole appesantimento della propria organizzazione” (Boria 2016, p. 289).

Ci si aspetta che imprenditori, lavoratori autonomi e enti (sia pubblici che privati) dispongano della capacità organizzativa adatta, essi “infatti sono tenuti ad assolvere obblighi contabili, di natura civilistica, per lo svolgimento delle proprie attività” (Boria 2016, p. 289) e dunque sono in possesso di tutti gli strumenti utili per agire come sostituti.

Verosimilmente una grande azienda, pubblica o privata che sia, con centinaia di lavoratori e un “proprio ufficio amministrativo”, che tiene regolarmente la contabilità e predispone le buste-paga, non avrà problemi ad “applicare le ritenute fiscali sulle retribuzioni corrisposte ai propri dipendenti” (Beghin 2018, p. 145) e a versarle successivamente.

Allo stesso modo una banca con numerosi clienti sarà certamente in grado di effettuare la ritenuta prevista sugli interessi attivi e di versarla periodicamente al Fisco.

Diversamente, “le persone fisiche che non svolgono un'attività economica” (Boria 2016, p. 289) non dispongono della struttura necessaria e non rientrano dunque tra i sostituti d'imposta.

La legge, con il D.P.R. n. 600/73, attribuisce la figura di sostituto d'imposta “alle società commerciali, agli imprenditori individuali, agli enti e ai liberi professionisti” (Beghin 2018, p. 146), tutti soggetti in teoria dotati di un'organizzazione idonea.

In realtà però la struttura amministrativa di cui un soggetto dispone non dipende soltanto dalla “qualificazione soggettiva del contribuente o [dalla] struttura giuridica adottata” (Beghin 2018, p. 146), ma anche da altre caratteristiche dello stesso ad esempio la dimensione e l'attività svolta.

Da un punto di vista giuridico un barista può essere un imprenditore individuale, questo però non significa automaticamente che egli dispone di un'organizzazione pluripersonale strutturata. È verosimile immaginare che egli non gestisca direttamente gli aspetti amministrativi quali la tenuta della contabilità, inoltre il numero di lavoratori dipendenti potrebbe essere molto ridotto.

Non tenendo conto di questi aspetti la legge considera aziende, e quindi sostituti, sia le grandi società sia i piccoli imprenditori e i liberi professionisti, come risultato si ottiene che elettricisti, fisioterapisti, idraulici, baristi, parrucchieri, ecc. sono tenuti agli stessi obblighi di un ospedale con centinaia di dipendenti, di una grande banca o di una società multinazionale.

È proprio con riferimento a queste aziende piccole e poco strutturate che si verificano casi di disobbedienza fiscale nei quali le retribuzioni ai dipendenti vengono corrisposte al lordo della ritenuta.

2.3 CONFLITTO D'INTERESSI TRA SOSTITUTO E SOSTITUITO

La sostituzione tributaria opera a vantaggio dell'ente impositore, uno dei motivi per cui questo avviene consiste nel fatto che essa "impone un obbligo ad un soggetto economicamente indifferente" (Marongiu, Marcheselli 2018, p. 67) il quale, "non essendo titolare del reddito colpito dal prelievo" (Russo, Fransoni, Castaldi 2016, p. 106), non ha nessun "interesse personale e specifico a violare l'obbligo tributario" (Boria 2016, p. 287). Il sostituto infatti, trovandosi in una posizione debitoria nei confronti del sostituito, si limita a trattenere una parte della somma dovuta a quest'ultimo e a versarla al Fisco.

In parole povere, invece di pagare un reddito lordo di 100 al contribuente, egli paga un reddito netto di 80 al contribuente e un'imposta di 20 allo Stato.

Questo è possibile grazie alla previsione di rivalsa obbligatoria, la quale, prevalendo rispetto agli accordi civilistici tra i due soggetti, fa sì che il contribuente non possa pretendere di ottenere il compenso lordo di 100.

L'obbligo di rivalsa dunque garantisce il sostituto, il quale non dovrà temere di restare inciso dal tributo e nemmeno di risultare inadempiente sul piano civilistico per non aver corrisposto interamente la somma prevista dalle clausole contrattuali.

Il sostituto, in realtà, non solo non ha motivi per omettere la ritenuta, ma ha interesse ad effettuarla se non altro per non andare incontro alle sanzioni tributarie previste.

Dall'altro lato il sostituito può avere interesse ad occultare il proprio reddito allo Stato per evitare di pagare le imposte, ma non ha la possibilità di farlo. Questo perché nel momento in cui la ritenuta viene effettuata e versata dal sostituto, l'Amministrazione Finanziaria viene a conoscenza del reddito sul quale è stata calcolata e, dunque, in caso di mancata dichiarazione da parte del contribuente basterebbe un controllo incrociato dei dati per accorgersene.

La sostituzione genera quindi un contrasto di interessi tra sostituto e sostituito di cui lo Stato beneficia e che deriva dall'obbligo di rivalsa, tale obbligo però non è sufficiente a garantire che non si verifichino casi di evasione, abbiamo visto infatti che quando manca la rigidità organizzativa il sostituto non è più del tutto affidabile.

Egli potrebbe avere interesse ad accordarsi con il contribuente nel senso di non dichiarare in tutto o in parte i redditi a quest'ultimo corrisposti, così facendo egli stesso potrà occultare allo Stato una parte della propria attività, vale a dire del proprio reddito.

Queste situazioni sono rese possibili dalla flessibilità di quelle aziende (un piccolo ristorante ad esempio) sprovviste di una struttura amministrativa rigida, le quali si vanno a sostituire ad un numero limitato di contribuenti i quali potrebbero accettare la proposta di ricevere compensi al lordo della ritenuta evitando così di adempiere all'obbligazione tributaria. Svolgere attività economiche "al nero" è invece molto più difficile per le aziende più grandi ed organizzate, dotate di un sistema amministrativo costituito da procedure, regole, automatismi, utilizzo di software e che coinvolge un numero elevato di persone. Omettere di effettuare la ritenuta in questi contesti sarebbe molto rischioso, difficile da nascondere e avrebbe pesanti conseguenze. Si capisce inoltre che l'evasione è legata non tanto alla differenza tra lavoro autonomo e lavoro dipendente, ma più che altro alla presenza o meno di rigidità amministrativa.

3. SOSTITUZIONE TOTALE E PARZIALE

Esistono due tipologie di sostituzione: la sostituzione totale (detta anche propria, a titolo d'imposta, o a titolo definitivo) e la sostituzione parziale (detta anche impropria, a titolo d'acconto o pseudo-sostituzione); le finalità restano le stesse, ma la struttura cambia.

Nel primo caso la **sostituzione** è detta **totale** in quanto il sostituto va a sostituirsi *totalmente* al sostituito, questo significa che, una volta effettuata e versata la ritenuta, l'obbligazione tributaria è del tutto assolta e il rapporto tributario può dirsi "esaurito in assoluta conformità alle norme di legge" (Falsitta 2016, p. 137).

In questi casi la ritenuta è detta a titolo definitivo o "secca" perché "rappresenta l'intera imposta dovuta" (Marongiu, Marcheselli 2018, p.70) con riferimento a quel reddito e proprio per questo motivo il sostituito non è tenuto a presentare alcuna dichiarazione in merito a quanto percepito.

In questa fattispecie dunque l'obbligazione è incentrata esclusivamente sul sostituto che diventa "l'unico debitore verso il Fisco dell'imposta dovuta" (Amatucci 2013, p. 162), mentre non sono previsti obblighi per il sostituito, che "rimane completamente estraneo alla pretesa impositiva" (Beghin 2018, p. 153).

La sostituzione avviene attraverso un'imposta che va a sostituirsi a quella dovuta, secondo un meccanismo assimilabile a quello delle imposte sostitutive: il reddito interessato viene colpito fiscalmente attraverso la ritenuta, calcolata applicando un'aliquota fissa, e non andrà a costituire il reddito complessivo.

“La ritenuta a titolo d’imposta non è altro che un modo di applicazione dell’imposta” (Marongiu, Marcheselli 2018, p. 70), che comporta la rinuncia a meccanismi impositivi basati sul criterio di progressività.

La sostituzione totale è prevista ad esempio per i redditi di capitale, un caso è quello della ritenuta a titolo d’imposta sugli interessi bancari: la banca agisce come sostituto d’imposta ed è obbligata ad effettuare la ritenuta sugli interessi attivi maturati sul denaro depositato in conto corrente da persone fisiche. Altri esempi sono le ritenute effettuate dalle società per azioni “sugli interessi maturati su prestiti obbligazionari o sui dividendi erogati a soci titolari di partecipazioni non qualificate” (Beghin 2018, p. 153).

Questa forma di sostituzione permette di aumentare l’efficienza semplificando i rapporti. Consideriamo, ad esempio, il seguente caso: uno studente, dopo aver ricevuto una cospicua somma di denaro, decide di depositarla presso un conto corrente bancario, con il passare del tempo tale deposito matura interessi attivi per €2.000.

Per questo tipo di operazioni l’art. 26 D.P.R. n. 600/73 prevede che la banca agisca come sostituto d’imposta. La banca dunque procederà ad applicare la ritenuta alla fonte, che in questo caso è del 26%, e a corrispondere, o accreditare, al correntista interessi attivi netti pari ad €1.480 ($€2.000 - 26\% \text{ di } €2.000 = €2.000 - €520$). A questo punto la banca dovrà versare la ritenuta al Fisco entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione e lo studente non dovrà fare nulla.

Diversamente, se per la suddetta operazione non fosse prevista la sostituzione totale, lo studente si vedrebbe corrispondere dalla banca interessi attivi lordi per €2.000, tale somma rappresenterebbe per lui reddito di capitale rendendolo soggetto passivo dell’IRPEF, lo studente avrebbe a questo punto l’obbligo di presentare la dichiarazione e di versare autonomamente l’imposta dovuta su tale reddito.

Grazie alla ritenuta a titolo d’imposta la banca-debitrice si occupa di versare allo Stato l’imposta sul reddito facente capo al contribuente, rendendo quest’ultimo libero da ogni obbligo e facilitando la riscossione del tributo.

Con la sostituzione propria il sostituito si presenta come un vero e proprio contribuente di fatto: egli viene colpito dal tributo sopportandone il peso economico, ma non intrattiene rapporti con l’Amministrazione finanziaria. Il sostituto invece è il contribuente di diritto sul quale gravano tutti gli obblighi, ma che non rimane inciso dal tributo, egli infatti esercita la rivalsa obbligatoria che in questi casi avviene tramite ritenuta alla fonte a titolo d’imposta.

Anche nella **sostituzione parziale** è presente un soggetto terzo tenuto ad effettuare e versare la ritenuta, trattenendo una somma dal reddito erogato al contribuente; in questo caso però il

rapporto tributario non si esaurisce in quanto si tratta di una semplice anticipazione provvisoria rispetto all'imposta dovuta dal sostituto e proprio per questo motivo la ritenuta è detta a titolo d'acconto.

Una caratteristica di questa tipologia di sostituzione è che l'imposta finale viene determinata secondo le regole ordinarie, cioè senza andare in alcun modo ad alterare i criteri di calcolo. Si tratta semplicemente di un particolare procedimento di applicazione del tributo che non ne va a modificare la struttura fondamentale, come invece avviene nella sostituzione d'imposta.

Alcuni esempi di sostituzione parziale riguardano “le ritenute d'acconto che le imprese commerciali, individuali e collettive” (Falsitta 2016, p. 138) operano:

- sui compensi e sulle altre somme corrisposte ai dipendenti e sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (come previsto dagli artt. 23 e 24 D.P.R. n. 600/73);
- sui corrispettivi erogati a “soggetti residenti...per prestazioni di lavoro autonomo” (Art. 25 D.P.R. n. 600/73);
- sulle “provvigioni...per prestazioni anche occasionali inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio, procacciamento di affari” (Art. 25-bis D.P.R. n. 600/73).

Diversamente dalla sostituzione totale, nella quale il contribuente non intrattiene alcun rapporto con lo Stato, con la sostituzione d'acconto si hanno sempre due rapporti affiancati: quello tra lo Stato e il sostituto, obbligato a versare un acconto rispetto al carico fiscale complessivo del contribuente, e quello tra lo Stato e il sostituto, che non è esonerato dagli adempimenti riguardanti dichiarazione, liquidazione e versamento dell'imposta definitiva. Si parla di sostituzione impropria o di pseudo-sostituzione proprio perché il contribuente rimane il centro dell'obbligazione tributaria e viene sostituito solo in parte da chi ha l'obbligo di operare la ritenuta.

Tale ritenuta viene effettuata prima del sorgere dell'obbligazione tributaria, in un momento molto vicino a quello in cui il presupposto d'imposta si realizza, essa infatti viene effettuata sui proventi, facenti capo al contribuente, che concorrono poi alla formazione del suo reddito imponibile.

Questa forma di sostituzione ha proprio lo scopo di anticipare e rendere più sicuro il prelievo tributario attraverso la ritenuta d'acconto che “ha luogo prima della chiusura del periodo d'imposta, in un momento assai prossimo a quello in cui il reddito viene conseguito” (Falsitta 2016, p. 138). Così facendo lo Stato acquisisce risorse per finanziare la spesa pubblica in tempi più brevi e con minor rischio di evasione da parte del contribuente.

Al termine del periodo d'imposta il sostituto dovrà procedere alla dichiarazione del suo reddito complessivo tenendo conto anche della parte che è già stata colpita dalle ritenute

d'acconto. Egli dovrà dichiarare, dunque, il suo reddito lordo e su questo verrà calcolata l'imposta totale dovuta.

Per fare un esempio numerico possiamo immaginare che un cliente imprenditore (sostituto) debba corrispondere al professionista, residente nel territorio dello Stato, che gli ha fornito consulenza (sostituto) un compenso di €200 soggetto ad una ritenuta d'acconto del 20%. Egli tratterrà e verserà all'ente pubblico €40 e pagherà al professionista il compenso netto di €160. In sede di dichiarazione tributaria annuale il contribuente esporrà il compenso lordo di €200 che andrà a formare il reddito complessivo sul quale sarà calcolata l'imposta definitiva.

L'esecuzione della ritenuta da parte del sostituto sottopone il contribuente ad una reale riduzione della propria ricchezza andando a diminuire il reddito percepito (nell'esempio cala da €200 a €160), questa situazione fa sorgere nei confronti del sostituto un credito verso lo Stato di valore pari alla ritenuta subita che potrà successivamente essere scomputato dall'imposta dovuta.

Continuando con l'esempio, se ipotizziamo che il reddito complessivo sia composto esclusivamente dal compenso citato e supponiamo che l'imposta sia determinata applicando un'aliquota del 30%, otteniamo un'imposta definitiva pari a €60 (30% di €200).

Il sostituto però, avendo subito la ritenuta, è titolare nei confronti dell'ente pubblico di un credito pari a €40, per questo motivo per determinare l'imposta dovuta a saldo sarà necessario detrarre dall'imposta totale la ritenuta d'acconto già versata per mezzo del sostituto, ottenendo così l'importo di €20 (€60 - €40).

Per procedere allo scomputo delle ritenute d'acconto subite il soggetto passivo necessita di dimostrare l'avvenuta effettuazione del prelievo fiscale, lo strumento utilizzato a questo scopo è un'apposita certificazione che il sostituto è obbligato a rilasciare ai sensi dell'art.7-bis D.P.R. n. 600/1973 e che attesta l'effettuazione della ritenuta.

Tale certificazione tuttavia svolge una funzione puramente formale, è stabilito infatti che per il sostituto sia sufficiente provare che la ritenuta è stata operata avvalendosi di un qualsiasi mezzo, ad esempio un documento fiscale, una registrazione contabile, gli estremi del pagamento, una fattura, in alcuni casi un'autocertificazione.

Questo perché il diritto allo scomputo non deriva dalla certificazione in sé, ma dal fatto di aver già sopportato l'onere impositivo tramite ritenuta d'acconto, con lo scopo di evitare una doppia imposizione, la certificazione "si limita a dare una forma giuridica a tale situazione" (Beghin 2018, p. 15).

La deduzione avviene attraverso il conguaglio fiscale di fine anno che consiste nel calcolo della differenza tra imposta totale dovuta e ritenute d'acconto subite che vengono così rese definitive.

Il risultato così ottenuto potrà essere positivo o negativo, potrà cioè evidenziarsi un'eccedenza a debito oppure a credito nei confronti dello Stato; nel primo caso il contribuente è tenuto a procedere con il versamento dell'imposta dovuta a saldo, nel secondo caso invece egli avrà diritto al rimborso.

Quest'ultima situazione di credito verso lo Stato si ottiene nel momento in cui le ritenute operate sormontano l'imposta dovuta e si risolve con il recupero della somma "attraverso il procedimento di rimborso oppure in compensazione con altri debiti tributari" (Beghin 2018, p. 158).

Per evitare che questo si verifichi spesso, non tutti coloro i quali esercitano un'attività economica o ricevono redditi in denaro sono qualificati come sostituiti parziali, ma soltanto chi svolge attività ad elevato valore aggiunto.

Questo perché la ritenuta viene calcolata sui singoli proventi, vale a dire sui singoli componenti positivi di reddito, mentre l'imposta definitiva è calcolata sul reddito complessivo, determinato tenendo conto dei componenti sia positivi che negativi di reddito imputabili all'intero periodo d'imposta.

Si immagini un consulente legale che realizza proventi annui per €150.000 e sostiene costi pari a €20.000, ottenendo un reddito finale di €130.000. Immaginando una ritenuta del 20% e un'imposta sul reddito del 30%, si avrà un versamento a titolo di acconto da parte del sostituto di €30.000 (20% su € 150.000), e un'imposta finale di €39.000 (30% su €130.000), il sostituto dovrà perciò versare a saldo €9.000 (€39.000 - €30.000).

Diversamente un imprenditore che si occupa di produrre mobili, per realizzare gli stessi ricavi (€150.000), deve sostenere costi maggiori, ad esempio per €110.000, con conseguente reddito pari a €40.000. Mantenendo invariate le aliquote, si avrà una ritenuta d'acconto pari ancora a €30.000 e un'imposta complessiva di €12.000 (30% su €40.000), in questo caso l'acconto già versato esaurisce il carico fiscale generando un credito verso lo Stato per €18.000 che dovrà essere rimborsato al contribuente.

Nelle due situazioni il volume d'affari è lo stesso e di conseguenza lo è la ritenuta, il reddito invece è notevolmente diverso.

Nel primo caso il valore aggiunto è elevato, questo significa che i costi hanno un impatto limitato sui ricavi, per questo motivo il reddito dichiarato avrà un valore simile a quello dei proventi che sono stati colpiti dalla ritenuta e l'imposta dovuta sarà probabilmente maggiore rispetto all'acconto.

Svolgere un'attività caratterizzata da un valore aggiunto minore significa invece che i costi di produzione del reddito sono elevati e hanno un'incidenza rilevante sui margini di redditività,

questo si traduce in un reddito complessivo di molto inferiore rispetto a quelli che sono i ricavi.

Per restare agli esempi, le spese del consulente potrebbero essere legate al canone di locazione del locale presso il quale egli svolge la propria attività, utenze varie (gas, luce, acqua) e altre spese di piccolo importo. L'imprenditore invece dovrà sostenere molti più costi, in quanto oltre a quelli citati, egli dovrà sostenere costi aggiuntivi per le materie prime, il personale, le attrezzature necessarie alla produzione e così via.

La soluzione per evitare questo problema è quella di prevedere ritenute d'acconto soltanto per chi percepisce redditi ad elevato valore aggiunto come i lavoratori autonomi e i lavoratori dipendenti, ma non per gli imprenditori.

4. SITUAZIONI PATOLOGICHE

Dopo aver descritto il funzionamento dei meccanismi di sostituzione totale e parziale, andiamo ad analizzare le situazioni patologiche, cioè quelle situazioni in cui la ritenuta non viene effettuata e/o versata nel modo corretto.

Per quanto riguarda le ritenute a titolo d'imposta le situazioni anomale che possono verificarsi sono tre:

1. il sostituto opera la ritenuta, ma non effettua il versamento nei confronti del Fisco;
2. il sostituto non effettua la ritenuta e neppure il versamento nei confronti del Fisco;
3. il sostituto non effettua la ritenuta preventiva pur versando quanto dovuto al Fisco.

1. Il sostituto opera la ritenuta, ma non effettua il versamento nei confronti del Fisco.

Le conseguenze di tale inadempimento ricadono esclusivamente sul sostituto in quanto, nell'ipotesi di sostituzione totale, l'obbligazione tributaria è incardinata presso di lui: egli è il solo soggetto obbligato ad operare e versare la ritenuta, nonostante questa colpisca la capacità contributiva del sostituto.

Finché il sostituto non assolve il proprio debito tramite il versamento della ritenuta "rimarrà esposto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria" (Beghin 2018, p.154).

Quest'ultima potrà intraprendere la propria attività di accertamento e riscossione esclusivamente nei riguardi di questo soggetto ed allo stesso modo egli sarà il solo su cui graverà la sanzione prevista (art.14 d.lgs. n. 471/1997) essendo l'unico ad aver commesso la violazione.

Il sostituto invece non è tenuto ad adempiere a nessun obbligo, per questo motivo il Fisco non potrà in alcun modo rivolgersi a lui per ottenere quanto non è stato versato. Nella sostituzione a titolo d'imposta, quindi, il sostituto non può in nessun caso evadere.

Nel caso in esame, inoltre, l'applicazione della ritenuta da parte del sostituto è avvenuta, il che significa che il sostituto ha ricevuto il proprio reddito al netto e che ha, quindi, già sopportato il carico tributario gravante sulla propria ricchezza.

L'effettuazione della ritenuta esaurisce totalmente il rapporto tra sostituto e Fisco, in quanto essa costituisce l'unico prelievo previsto sul reddito in questione, il quale infatti non deve essere dichiarato e non verrà assoggettato alle ordinarie imposte sul reddito.

Il solo rapporto a rimanere pendente è quello tra sostituto e il Fisco e per questo la soluzione di questo primo caso coinvolge solamente queste due parti. Il sostituto invece non subisce conseguenze e non ha "interesse ad intervenire nell'eventuale fase amministrativa di confezione dell'avviso di accertamento" (Falsitta 2016, p. 138).

2. Il sostituto non effettua la ritenuta e neppure il versamento nei confronti del Fisco.

Le considerazioni fatte precedentemente valgono ancora, in quanto, come già detto, sia l'effettuazione della ritenuta sia il versamento sono obblighi a carico del sostituto e per questo motivo l'Amministrazione finanziaria dovrà rivolgere l'accertamento per omessa dichiarazione, versamento e ritenuta esclusivamente a questo soggetto.

La diversità rispetto al primo caso è che ora il sostituto riceve il reddito al lordo, non subisce dunque nessun depauperamento; nonostante questo però egli non ha commesso inadempimenti e non può essere considerato evasore. È infatti il sostituto a dover applicare la ritenuta, non il sostituto. Quest'ultimo non può fare nulla, nemmeno decidere di dichiarare il reddito lordo ricevuto al fine di assoggettarlo al prelievo tributario, perché se così facesse questo confluirebbe nel reddito complessivo e verrebbe di conseguenza tassato applicando l'imposta ordinaria e cioè secondo criteri diversi da quelli previsti.

Il sostituto inoltre non è neppure a conoscenza del fatto che il versamento non sia stato effettuato, questo perché l'«imposizione» viene intestata e notificata esclusivamente al sostituto.

È però possibile che questa situazione di omessa effettuazione e versamento della ritenuta derivi da un accordo tra i due soggetti, con l'obiettivo di occultare il reddito al Fisco.

Anche per questo motivo, nell'ottica di tutelare l'interesse dell'Erario, è prevista una solidarietà tra sostituto e sostituto. Questa scelta "è ragionevole, perché l'ammontare della ritenuta... sta nelle mani del sostituto" (Beghin 2019b, p. 582).

In particolare l'art. 35 D.P.R. n. 602/1973 prevede che: "Quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, soprattasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, il sostituto è coobbligato in solido".

Possiamo notare innanzitutto che questa è una disposizione che opera in via eccezionale, essa infatti vale soltanto in questa specifica situazione, cioè in presenza di ritenuta a titolo definitivo e solo nel caso di omessa ritenuta e omesso versamento.

Il sostituto diventa così coobbligato solidale con il sostituto per il pagamento delle imposte da quest'ultimo dovute, questo significa che l'Amministrazione finanziaria potrà riscuotere l'ammontare della mancata ritenuta, delle sanzioni previste e degli interessi da entrambi i soggetti. Fermo restando il diritto di rivalsa per il sostituto.

Si tratta di una solidarietà dipendente in quanto l'obbligazione fa capo al sostituto, per questo motivo la riscossione dovrà avvenire dapprima nei suoi confronti e solo successivamente ci si potrà rivolgere al coobbligato.

Come anticipato il sostituto non riceve alcuna notifica da parte del Fisco, per questo è previsto che sia il sostituto a doverlo informare circa la notificazione dell'atto; se così non fosse egli perderebbe il diritto di rivalsa nei confronti del titolare del reddito.

Quest'ultimo "ha il diritto... ad intervenire nel procedimento accertativo e nel successivo giudizio istaurato dal sostituto" (Amatucci 2013, p. 159) i sensi del secondo comma dell'art. 64 D.P.R. n. 600/73. "Il titolo esecutivo (iscrizione a ruolo) che verrà a formarsi al termine del procedimento sarà opponibile al sostituto e al sostituto" (Falsitta 2016, p. 137).

Per concludere notiamo che, nonostante quanto previsto dall'art. 35 citato, solamente il sostituto è considerato evasore ed è soggetto ad accertamento; il sostituto infatti viene coinvolto esclusivamente nella fase di riscossione in qualità di coobbligato.

3. Il sostituto non effettua la ritenuta preventiva pur versando quanto dovuto al Fisco.

In altre parole al sostituto viene corrisposto, con colpa o con dolo, il reddito al lordo della ritenuta, ma nonostante questo il sostituto assolve il proprio debito nei confronti dello Stato. In questi casi è previsto che il sostituto debba restituire al sostituto una cifra pari a quella della ritenuta da questo versata. Si tratta quindi di regolare il rapporto civilistico tra i due soggetti in modo tale che il sostituto non rimanga inciso in modo permanente dall'imposta. La situazione è la stessa che si ottiene nel momento in cui, con riferimento al caso sopra descritto, il sostituto dopo essere stato accertato procede al versamento della ritenuta ed esercita poi il diritto di rivalsa verso il sostituto.

Dal punto di vista dei rapporti con l'Amministrazione finanziaria il sostituto non avrà conseguenze in quanto l'inadempimento non è suo e non siamo nel campo di applicazione dell'art. 35 citato in precedenza. Il sostituto invece incorrerà nelle "sanzioni espressamente previste per la violazione dell'obbligo di operare le ritenute alla fonte" (Falsitta 2016, p. 137) e, come detto poc'anzi, potrà rivalersi nei confronti del sostituto, purché lo faccia entro i termini ordinari di prescrizione e per il solo importo della ritenuta, escluse quindi le sanzioni.

Vediamo ora le conseguenze che queste situazioni di mancata effettuazione della ritenuta e/o del versamento hanno nell'ambito delle ritenute d'acconto. In particolare i casi possibili sono due:

1. il sostituto non opera la ritenuta e di conseguenza non la versa al Fisco
2. il sostituto procede con l'effettuazione della ritenuta, ma non la versa al Fisco.

1. Il sostituto non opera la ritenuta e di conseguenza non la versa al Fisco.

Trattandosi di sostituzione parziale l'art. 35 di cui sopra non dev'essere applicato, esso infatti prevede che ci sia solidarietà tra sostituto e sostituito solamente nei casi di ritenuta a titolo definitivo. Quest'affermazione pur apparendo chiara e limpida non è sempre condivisa, alcuni infatti ritengono che la solidarietà operi anche in questo caso. Analizzeremo successivamente questo pensiero poco condivisibile e per ora ci limitiamo a descrivere quanto ritenuto corretto. La ritenuta parziale, come abbiamo detto, non è altro che un acconto, versato all'Erario da parte del sostituto, che il sostituito ha diritto di scomputare dall'imposta totale dovuta. Il sostituito dovrà dunque procedere come di consueto alla dichiarazione del suo reddito complessivo (comprendendo anche il reddito sul quale la ritenuta doveva essere operata) su tale importo verrà calcolata l'imposta.

A questo punto il contribuente non potrà eseguire lo scomputo in quanto nessuna ritenuta è stata operata, egli si trova così a dover versare integralmente l'imposta calcolata.

Si supponga di avere un reddito di 400 soggetto ad una ritenuta d'acconto di 80 che confluisce in un reddito totale di 1000 sul quale viene calcolata un'imposta di 200. Se la ritenuta viene correttamente effettuata il sostituito dichiarerà 1000, scomputerà la ritenuta di 80 dall'imposta di 200 e verserà al Fisco la rimanente somma di 120. Nel caso in esame invece il sostituito dichiarerà ugualmente il reddito di 1000, ma non essendo stata effettuata la ritenuta non potrà scomputare nulla e si troverà così a versare l'imposta totale di 200.

Il versamento nei confronti dello Stato è il medesimo, solamente che nella prima situazione esso avviene in parte in via anticipata e per opera del sostituto e in parte per opera del

contribuente, nella seconda situazione invece il versamento è unico ed è eseguito interamente dal sostituto.

Le conseguenze del fatto che la ritenuta non viene correttamente operata e versata sono le seguenti:

- lo Stato riscuote l'intera imposta in occasione della dichiarazione annuale senza ricevere nessuna anticipazione;
- il sostituto si vede corrispondere dal sostituto il reddito al lordo, in questo modo egli non subisce alcun depauperamento patrimoniale e per questo non avrà diritto allo scomputo;
- il sostituto dovrà pagare la sanzione prevista per la violazione dell'obbligo di ritenuta.

Il sostituto non è tenuto a versare la ritenuta omessa, in quanto egli diventa debitore verso lo Stato dell'importo corrispondente solo nel momento in cui la ritenuta d'acconto viene operata e solo se ciò avviene nel momento stabilito dalla legge. Questo "perché, in assenza delle citate ritenute, non si è mai costituita la provvista necessaria ad effettuare il suddetto adempimento" (Beghin 2019b, p. 582). Nella pseudo-sostituzione il sostituto, pur essendo obbligato ad operare la ritenuta alla fonte, non è mai soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, ma "è soggetto passivo dell'obbligazione di pagamento della ritenuta nella sola ipotesi in cui abbia tempestivamente e nei termini effettuato la ritenuta medesima" (Falsitta 2016, p. 139, 140).

La situazione potrebbe evolversi diversamente da come descritto finora: il sostituto potrebbe decidere di approfittare dell'inadempimento del sostituto per evadere. In sostanza, dato che il sostituto non ha effettuato e versato la ritenuta, il Fisco non è a conoscenza del reddito in questione e il sostituto dunque ha la possibilità di occultarlo. Viene meno la funzione che la sostituzione ha di rendere il prelievo più sicuro affidandolo ad un soggetto indifferente.

Naturalmente entrambi i soggetti saranno sottoposti a delle sanzioni, uno per la mancata effettuazione della ritenuta e l'altro per dichiarazione infedele, ma solo il sostituto, essendo l'unico soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, dovrà pagare l'imposta omessa. Tuttavia anche per questa situazione alcuni ritengono che "il Fisco potrà rivolgersi sia al sostituto sia al sostituto per ottenere l'adempimento" (Marongiu, Marcheselli 2018, p. 72), fermo restando il diritto di rivalsa per il sostituto.

2. Il sostituto procede con l'effettuazione della ritenuta, ma non la versa al Fisco.

Avendo operato correttamente la ritenuta d'acconto il sostituto è obbligato al versamento della stessa al Fisco, il versamento però non avviene. Egli incorrerà dunque nella sanzione per omesso versamento.

Per quanto riguarda le conseguenze di questa situazione il discorso si amplia in quanto sono presenti in giurisprudenza e in dottrina due orientamenti contrastanti e solo di recente la Corte di Cassazione a Sezioni Unite si è espressa sull'argomento.

Questi due diversi orientamenti riguardano, a dire il vero, l'intera idea di sostituzione e non solamente il caso di effettuazione e mancato versamento delle ritenute a titolo d'acconto.

Una prima corrente di pensiero ritiene che il sostituito sia obbligato in solido con il sostituto. L'Amministrazione finanziaria dunque potrebbe rivolgere la propria attività di accertamento nei confronti di entrambi i soggetti per ottenere il versamento, negando quindi al sostituito la possibilità di decurtare la ritenuta in sede di determinazione dell'imposta dovuta a saldo. Sul piano privatistico è poi riconosciuto al sostituito di operare un'"azione di regresso nei confronti del sostituto che si è indebitamente appropriato della somma" (Marongiu, Marcheselli, 2018, p. 72) in modo da evitare una situazione di doppia imposizione. La ritenuta infatti è stata eseguita perciò il sostituito l'ha già pagata.

"Sarebbe comunque da escludere che il sostituto" possa subire sanzioni nel momento cui dovesse procedere alla detrazione "dell'acconto subito (ma non versato a sua insaputa)". "Non gli sarebbe applicabile né la sanzione per omesso versamento (di cui non ha posto in essere la condotta), né quella per la dichiarazione infedele (avendo egli effettivamente subito la ritenuta)" (Marongiu, Marcheselli, 2018, p. 73).

Questo orientamento, pur ammettendo l'assenza di una norma specifica, sostiene che l'esistenza di una solidarietà passiva tra sostituto e sostituito derivi direttamente dall'art. 1294 c.c., il quale la prevede automaticamente in presenza di più obbligati alla stessa prestazione. Per cui, secondo questa logica, l'art. 35 D.P.R. n. 602/73 non sarebbe una disposizione eccezionale, ma semplicemente una norma che va a rimarcare qualcosa di già desumibile dall'ordinamento giuridico.

Questa visione è stata supportata più volte dalla giurisprudenza, ad esempio dalla sezione tributaria della Corte di Cassazione con la sentenza n. 23121 dell'11 ottobre del 2013.

Tale sentenza si riferisce ad un caso in cui l'Agenzia delle Entrate aveva emesso un avviso di accertamento nei confronti di un lavoratore dipendente per le ritenute d'acconto operate ma non versate dal datore di lavoro.

In seguito all'impugnazione dell'avviso di accertamento la Commissione tributaria provinciale si era espressa a favore del contribuente "ritenendo che l'Amministrazione avrebbe dovuto preventivamente escutere il patrimonio del datore di lavoro e solo in caso di esito negativo emettere l'accertamento nei confronti del lavoratore" (Cass. 23121/2013).

Successivamente la Commissione tributaria regionale aveva rigettato l'appello dell'Agenzia, sostenendo che si trattasse di un caso di ritenuta a titolo d'imposta dato che quel reddito da lavoro dipendente era la sola fonte di reddito del contribuente e non si sarebbe dunque aggiunta ad altri redditi per determinare la base imponibile. Veniva in oltre ricordato come, in base all'art. 35 D.P.R. n. 602/73, per le ritenute di quel tipo la solidarietà è prevista solo in caso di omessa ritenuta e omesso versamento.

A questo punto l'A. E. non essendo d'accordo circa la suddetta qualificazione della ritenuta proponeva ricorso per Cassazione. Quest'ultima, attraverso la sentenza in questione, si è occupata di chiarire che "costituisce ritenuta a titolo d'acconto quella operata su di un reddito che concorre a formare la base imponibile", indipendentemente quindi dal fatto che esso sia l'unica fonte di reddito, "mentre costituisce ritenuta a titolo di imposta quella operata su di un reddito non assoggettabile ad imposizione."

Detto questo la Cassazione procede affermando che "in ogni caso, anche il sostituto debba ritenersi già originariamente (e non solo in fase di riscossione, come espressamente ribadito dal citato art. 35) obbligato solidale al pagamento dell'imposta; soggetto perciò egli stesso all'accertamento e a tutti i conseguenti oneri. Fermo restando, ovviamente, il diritto di regresso verso il sostituto che, dopo aver eseguito la ritenuta, non abbia versata all'Erario, esponendolo così all'azione del fisco."

La sentenza dunque si conclude in favore dell'Agenzia.

Un secondo pensiero prevede invece per il sostituto la possibilità di scomputare la ritenuta subita, dato che egli ne ha sopportato il peso economico.

L'Agenzia delle entrate, dunque, per recuperare l'importo non pagato dovrebbe rivolgersi esclusivamente al sostituto in quanto è questo il soggetto che non ha adempiuto all'obbligo di versamento della ritenuta.

Secondo questo pensiero non esiste di regola alcuna solidarietà tra sostituto e sostituito, essa viene introdotta solamente con l'Art. 35 cit. il quale riferendosi ad un caso specifico automaticamente la esclude per tutti i casi diversi.

Chi sostiene questa tesi ritiene che prevedere per l'Amministrazione finanziaria la possibilità di pretendere dal sostituto il pagamento dell'acconto sia poco corretto dal punto di vista della giustizia sostanziale e dell'art. 53 Cost., in base al quale applicare due volte un tributo sullo stesso presupposto impositivo non è legittimo. È vero che l'imposta viene pagata a soggetti diversi, ma in ogni caso il sostituto subisce un depauperamento doppio. L'azione di regresso non è considerata una garanzia sufficiente contro questo rischio di doppia imposizione in cui

incorre il sostituto nel momento in cui versa la ritenuta allo Stato pur avendola già pagata in precedenza al sostituto.

Viene poi evidenziato come la coobbligazione faccia sì “che il rischio di fallimento del sostituto gravi sul sostituto” (Marongiu, Marcheselli 2018, p. 72). Il sostituto infatti dopo aver pagato l'imposta potrebbe trovarsi in difficoltà nell'agire in regresso nei confronti del sostituto nel caso in cui quest'ultimo non abbia versato la ritenuta perché si trovava in una situazione economica difficile. Se il sostituto fallisce non avrà certo le disponibilità finanziarie sufficienti per regolare la propria posizione nei confronti del sostituto.

Questo secondo orientamento è stato seguito ad esempio dalla CTP di Sondrio nelle sentenze 58/2017 e 18/2018 riferite ad impugnazioni di cartelle di pagamento emesse dall'Agenzia delle entrate nei confronti di libero professionisti per le ritenute d'acconto effettuate e non versate dalle società erogatrici del reddito.

Nella prima sentenza la CTP motiva la propria decisione richiamando l'art. 22 Tuir 917/86, il quale prevede che “dall'imposta determinata a norma dei precedenti articoli si scomputano nell'ordine (...) c) le ritenute alla fonte a titolo d'acconto operate, anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei redditi, sui redditi che concorrono a formare il reddito complessivo”. Il diritto allo scomputo dunque non dipende affatto dall'avvenuto versamento della ritenuta da parte del sostituto essendo sufficiente che essa sia stata operata.

Questa motivazione è riproposta anche nella seconda sentenza, la quale porta anche altre argomentazioni a favore della propria tesi.

Essa ragiona sul fatto che, come ammesso anche dall'ordimento contrario, “da un'analisi letterale del dato normativo emerge in primo luogo come la solidarietà passiva prevista dall'art. 35, D.P.R. 602/1973 sia limitata alla sola sostituzione a titolo d'imposta; per le ritenute a titolo d'acconto, invece, nessuna solidarietà è espressamente prevista”.

La CTP afferma poi che la conclusione secondo la quale non sarebbe consentito lo scomputo delle ritenute subite, “oltre che non trovare riscontro in un chiaro dettato legislativo, non pare conforme ad un'interpretazione delle norme citate in senso costituzionalmente orientato, svilendo il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., posto che, in tal modo, il contribuente viene assoggettato a tassazione due volte per il medesimo reddito”.

Si riflette anche sul fatto che se le norme civilistiche giustificassero la solidarietà non ci sarebbe stato bisogno di prevederla tramite l'art. 35 cit.

Possiamo quindi dire che, nonostante il primo orientamento sia quello più spesso seguito dalla Cassazione, esistono numerose argomentazioni a favore del secondo, il quale accusa il primo di difettare sia sul piano giuridico che su quello dell'equità.

Essendosi nuovamente trovata di fronte un caso di questo tipo, la Suprema Corte, con ordinanza n. 31742 del 07.12.2018, ha preso atto del contrasto esistente in giurisprudenza “in tema di sostituzione a titolo di acconto... e, più in particolare, di sussistenza a carico del sostituito, in solido col sostituto, dell'obbligo di corrispondere la ritenuta eseguita, ma non versata” ed ha così disposto “la trasmissione degli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite”.

Notiamo che il rinvio della decisione alle SS. UU. è richiesto esclusivamente con riferimento a questa situazione specifica e non in generale a chiarimento della relazione tra sostituzione tributaria e solidarietà.

La Cassazione, tramite la suddetta ordinanza, evidenzia la presenza di due diversi orientamenti: il primo che sostiene la presenza di una solidarietà tra sostituto e sostituito sulla base dell'art. 1294 c.c. e il secondo che rifacendosi all'art. 22 del Tuir ritiene che questa solidarietà non sussista.

Successivamente la Suprema Corte esprime tre critiche rispetto al primo di questi orientamenti.

Innanzitutto afferma che “l'assunto per cui il sostituito, essendo il soggetto che realizza il presupposto impositivo, è sempre responsabile dell'adempimento dell'imposta e deve perciò rispondere anche qualora abbia subito la trattenuta, svaluta la lettera dell'art. 64 secondo cui, anche nel caso di sostituzione a titolo d'acconto, il sostituto è obbligato al pagamento d'imposte "in luogo di altri", per fatti o situazioni a questi riferibili, e trascura così la dissociazione tra chi è chiamato a pagare l'acconto (il solo sostituto) e chi realizza il presupposto del pagamento ma non è chiamato, secondo la lettera della legge, a pagare (quanto dovuto al lordo del)l'acconto e così trascura la configurazione, che è nella ratio della legge, del sostituto quale «contribuente di diritto», che funge da soggetto passivo in senso giuridico, contrapposto al «contribuente di fatto» (sostituito)”.

Attacca poi l'argomento basato sull'art. 1294 c.c. il quale opera solamente in presenza di più soggetti tenuti alla medesima prestazione, condizione che non si verifica nel caso in questione. Infatti sostituto e sostituito sono chiamati a prestazioni diverse, una strumentale e accessoria rispetto all'altra: uno è obbligato al versamento della ritenuta e l'altro al versamento dell'intera imposta. Inoltre essa, chiamando in causa l'art. 35 D.P.R. n. 602/73, ritiene che “dalla assenza di un'analogia previsione per le ipotesi di ritenuta a titolo d'acconto

potrebbe trarsi prova della volontà legislativa di escludere, in queste ultime ipotesi, la coobbligazione del sostituto”.

L’ultima critica riguarda il fatto che, se il sostituto fosse responsabile in solido con il sostituto, esso dovrebbe continuamente rivolgersi al Fisco per ottenere informazioni circa l’avvenuto versamento delle ritenute. Il sostituto infatti non possiede questa informazione, nella certificazione del sostituto d’imposta infatti sono indicate le ritenute effettuate, ma non quelle versate.

A questo punto la Corte esprime il proprio parere riguardo al secondo orientamento sottolineando la correttezza dell’argomentazione riferita all’art. 22 Tuir e ribadendo il rischio di doppia imposizione a cui si va incontro.

L’ordinanza termina rimettendo la decisione alle Sezioni Unite.

Con la sentenza n. 10378 depositata il 12 aprile 2019 la Corte di Cassazione a Sezioni Unite dichiara che il primo orientamento “non può essere condiviso”.

Essa richiama il secondo comma dell’art. 64 D.P.R. 600/73, in base al quale “il sostituto ha facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento dell’imposta”, e afferma che esso “dimostra che il soggetto passivo della stessa rimane il sostituto, atteso che al sostituto è soltanto riconosciuta una eccezionale facoltà di intervenire nel processo; di qui la fondamentale illazione per cui il dovere di versamento della ritenuta d’acconto costituisce un’obbligazione autonoma, rispetto all’imposta; un’obbligazione che la legge ha posto solamente a carico del sostituto”. In questo modo si elimina ogni possibilità di applicazione dell’art. 1294 c.c.

Ricorda poi come l’art. 35 cit. riguardi i soli casi in cui la ritenuta non viene operata, non precisa però che esso si riferisce alle sole ritenute a titolo d’imposta, ma, al contrario, affermando che questa norma è coerente con l’art. 22 Tuir, la collega erroneamente alla sostituzione d’acconto.

Con queste motivazioni la Corte di Cassazione stabilisce il principio seguente: "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 cit. è espressamente condizionata alla circostanza che non siano state effettuate le ritenute".

Tramite questa sentenza la Suprema Corte spiega una volta per tutte che non esiste nessuna solidarietà originaria tra sostituto e sostituto essendo l’istituto della sostituzione tributaria autonomo e in genere incompatibile rispetto a quello della solidarietà.

Per questo motivo la coobbligazione esiste solamente sulla base dell’art. 35 D.P.R. n. 602/73, che a questo punto è, senza dubbio, una norma speciale. Sarebbe dunque corretto affermare

che “la specialità... ne giustifica la stretta interpretazione” (Beghin 2019b, p.583). Purtroppo però la Cassazione non chiarisce in modo esaustivo il campo di applicazione dell’art. 35 cit. lasciando spazio a dubbi e perplessità. Infatti, se da un lato si pone fine al dibattito in tema di ritenute d’acconto effettuate ma non versate, affermando che la solidarietà in questo caso non sussiste; dall’altro lato si alimenta quello sulle ritenute d’acconto non operate e non versate. Il principio sancito, affermando che la solidarietà opera nei casi di mancata effettuazione delle ritenute e non facendo in alcun modo riferimento alla differenza tra quelle a titolo d’imposta e a titolo d’acconto, fa apparire questa distinzione irrilevante e soprattutto lascia spazio all’idea che ci possa essere solidarietà anche se le ritenute non effettuate sono d’acconto.

La Suprema Corte, in sostanza, pur avendo stabilito come trattare il caso specifico, non ha del tutto risolto il conflitto di idee riguardante il tema della solidarietà nell’ambito della sostituzione tributaria.

5. CONCLUSIONI

La sostituzione d’imposta, dunque, si conferma un istituto con regole proprie che non può essere assimilato al concetto di solidarietà, come dimostrato dalle numerose differenze che presenta se paragonato al responsabile d’imposta e dal nuovo orientamento della Cassazione. “Ne discende che, da un punto di vista sistematico, la solidarietà tra sostituto e sostituito è innaturale” (Beghin 2019b, p. 583). Essa sussiste solamente quando prevista dal legislatore e non può essere introdotta dal giudice attraverso un’interpretazione irragionevole delle disposizioni sul tema, soprattutto considerando che la “materia... [in esame è] sovrastata dal principio della riserva” (Beghin 2019a, p. 335).

Stando alle norme la differenza tra le due tipologie di sostituzione non può essere trascurata. Nella sostituzione totale l’obbligazione tributaria fa capo al sostituto, mentre il sostituito rimane estraneo all’imposizione in una logica di semplificazione. Egli è coinvolto, in base ad una specifica disposizione, esclusivamente nel momento in cui abbia incamerato il compenso lordo e solamente per quanto riguarda la riscossione. Per quanto concerne il rapporto con l’ente impositore e gli adempimenti dichiarativi essi riguardano il solo sostituto.

Nella sostituzione parziale invece il soggetto passivo rimane il sostituito, sul quale gravano anche gli adempimenti dichiarativi, mentre il sostituto è tenuto soltanto al versamento della ritenuta d’acconto. Il legislatore qui non prevede esplicitamente alcuna solidarietà e per questo si ritiene che essa non possa sussistere, tanto nel caso di operata ritenuta (come chiarito dalla Cassazione), quanto nel caso di omessa ritenuta (sebbene non chiarito dalla Cassazione)

6. RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

- AMATUCCI, F., 2013. *Principi e nozioni di diritto tributario*. 2° ed. Torino: Giappichelli.
- BEGHIN, M., 2018. *Diritto tributario: per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*. 4° ed. Padova: CEDAM.
- BEGHIN, M., 2019. Alle Sezioni Unite la questione della solidarietà passiva tra sostituto e sostituito. *Corriere Tributario*, 4, 330-335. (a)
- BEGHIN, M., 2019. Ancora incerto il perimetro della solidarietà tributaria tra sostituto e sostituito. *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 7, 576-584. (b)
- BORIA, P., 2016. *Diritto Tributario*. Torino: Giappichelli.
- Cass., Sez. Trib., 11 ottobre 2013, sentenza n. 23121/2013, in *Corr. trib.*, 2013, 45, p. 3552
- Cass., Sez. Trib., 07 dicembre 2018, ordinanza interlocutoria n. 31742, in *Corr. trib.*, 2019, 4, p. 335
- Cass., SS. UU., 12 aprile 2019, sentenza n. 10378/2019, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2019, 7, p. 574
- C.T.P. di Sondrio, Sez. 2, 6 aprile 2017, sentenza n. 58/2017, in banca-dati: Leggi d'Italia.
- C.T.P. di Sondrio, Sez. 2, 6 febbraio 2018, sentenza n. 18/2018, in banca-dati: Leggi d'Italia.
- FALSITTA, G., 2016. *Corso istituzionale di diritto tributario*. 6° ed. Padova: CEDAM.
- MARONGIU, G., MARCHESELLI, A., 2018. *Lezioni di diritto tributario*. 5° ed. Torino: Giappichelli.
- RUSSO, P., FRANSONI, G. e CASTALDI, L., 2016. *Istituzioni di diritto tributario*. 2° ed. Milano: Giuffrè.
- SERRANÒ, M. V., 2015. *Il diritto tributario: principi generali*. Torino: Giappichelli.