

G. FALSITTA-A. FANTOZZI-G. MARONGIU-F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie.*
Tomo II - Accertamento e sanzioni a cura di F. Moschetti.

BREVIARIA IURIS

fondati da

GIORGIO CIAN e ALBERTO TRABUCCHI

[e continuati da GIORGIO CIAN]

- 1 - G. CIAN - A. TRABUCCHI - *Commentario breve al codice civile*⁹
 - *Commentario breve al codice civile - Complemento giurisprudenziale. Edizione per prove concorsuali ed esami 2010*
- 2 - A. MAFFEI ALBERTI - *Commentario breve alla legge fallimentare*⁵
- 3 - F. CARPI - V. COLESANTI - M. TARUFFO - *Commentario breve al codice di procedura civile*⁶
 - *Commentario breve al codice di procedura civile - Complemento giurisprudenziale*⁷
 - *Commentario breve al codice di procedura civile - Complemento giurisprudenziale. Edizione per prove concorsuali ed esami 2010*
- 4 - A. CRESPI - G. FORTI - G. ZUCCALÀ - *Commentario breve al codice penale*³
 - *Commentario breve al codice penale - Complemento giurisprudenziale*¹¹ (con CD contenente il testo completo delle più recenti sentenze richiamate)
 - *Commentario breve al codice penale - Complemento giurisprudenziale. 11^a edizione per prove concorsuali ed esami*
- 5 - P. MARCHETTI - L.C. UBERTAZZI - *Commentario breve alle leggi su proprietà intellettuale e concorrenza*⁴
- 6 - G. CONSO - V. GREVI - *Commentario breve al codice di procedura penale*
 - *Commentario breve al codice di procedura penale - Complemento giurisprudenziale*⁶
- 7 - S. BARTOLE - R. BIN - *Commentario breve alla Costituzione*
- 8 - L. SALAMONE - P. SPADA - *Commentario breve al diritto delle cambiali, degli assegni e di altri strumenti di credito e mezzi di pagamento*⁴
- 9 - G. CONSO - V. GREVI - *Prolegomeni a un commentario breve al nuovo codice di procedura penale* (opera esaurita)
- 10 - A. ROMANO - R. VILLATA - *Commentario breve alle leggi sulla giustizia amministrativa*³
- 11 - G. ALFA - P. ZATTI - *Commentario breve al codice civile. Leggi complementari* (3 tomi) - Tomo I⁴ Tomo II⁴ Tomo III⁴
- 12 - M. GRANDI - G. PERA - *Commentario breve alle leggi sul lavoro*⁴
- 13 - F. POCAR - *Commentario breve ai Trattati della Comunità e dell'Unione europea*
- 14 - F.C. PALAZZO - C.E. PALIERO - *Commentario breve alle leggi penali complementari*²
- 15 - C. CONSOLO - C. GLENDI - *Commentario breve alle leggi del processo tributario*²
- 16 - R. CAVALLO PERIN - A. ROMANO - *Commentario breve al testo unico sulle autonomie locali*
- 17 - L. COSTATO - F. PELLIZZER - *Commentario breve al codice dell'ambiente*
- 18 - A. MAFFEI ALBERTI - *Commentario breve al diritto delle società*
- 19 - A. ZACCARIA - *Commentario breve al diritto della famiglia*
- 20 - A. CARULLO - G. IUDICA - *Commentario breve alla legislazione sugli appalti pubblici e privati*
- 21 - G. VOLPE PUTZOLU - *Commentario breve al diritto delle assicurazioni*
- 22 - G. DE CRISTOFARO - A. ZACCARIA - *Commentario breve al diritto dei consumatori*
- 23 - G. FALSITTA - A. FANTOZZI - G. MARONGIU - F. MOSCHETTI - *Commentario breve alle leggi tributarie*
 - *Tomo I: Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G. Falsitta (in corso di pubblicazione)
 - *Tomo II: Accertamento e sanzioni*, a cura di F. Moschetti
 - *Tomo III: Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, a cura di A. Fantozzi
 - *Tomo IV: Imposta sul valore aggiunto e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu (in corso di pubblicazione)
 - *Tomo V: Tributi locali*, a cura di G. Marongiu (in corso di pubblicazione)
- 24 - M.V. BENEDETTI - C. CONSOLO - L.G. RADICATI DI BROZOLO - *Commentario breve al diritto dell'arbitrato nazionale ed internazionale*
- 25 - G. CIAN - *Codice civile e leggi collegate. Commento giurisprudenziale sistematico*
- 26 - R. FERRARA - G.F. FERRARI - *Commentario breve alle leggi in materia di urbanistica ed edilizia*

GASPARE FALSITTA
Emerito dell'Università di Pavia

AUGUSTO FANTOZZI
Ordinario dell'Università di Roma «La Sapienza»

GIOVANNI MARONGIU
Ordinario dell'Università di Genova

FRANCESCO MOSCHETTI
Ordinario dell'Università di Padova

COMMENTARIO BREVE

ALLE

LEGGI TRIBUTARIE

Tomo II
Accertamento e sanzioni

a cura di
FRANCESCO MOSCHETTI

ERNESTO MARCO BAGAROTTO
ROBERTO BAGGIO
FRANCO BATISTONI FERRARA
MAURO BEGHIN
BRUNELLA BELLÈ
ADRIANO BENAZZI
GIULIA BOLETTI
MARIA FRANCESCA BONTÀ
MARIA CRISTINA BRUNO
IVO CARACCIOLI
VINCENZO CARDONE
ANDREA CARINCI
BERNARDO CARTONI
CARLO CIMINIELLO
GIUSEPPE CIMINIELLO
FRANCESCO COLAIANNI

GIUSEPPE CORASANITI
ROBERTO CORDEIRO GUERRA
VITO D'AMBRA
FRANCESCO DE DOMENICO
ADRIANO DI PIETRO
MARIO GARAVOGLIA
ANDREA GIOVANARDI
LORENZO IMPERATO
GIUSEPPE INGRAO
MAURIZIO INTERDONATO
AGOSTINO ENNIO LA SCALA
GIUSEPPE MARINI
GIUSEPPE MARINO
MELO MARTELLA
ENRICO MASTROGIACOMO
GIOVANNI MOSCHETTI
DIANA MURARO

VALERIA NUCERA
ROBERTO PISANO
ANDREA POGDIGHE
MARCELLO POGGIOLI
LUIGI QUERCIA
ROBERTA RINALDI
GIANLUCA RUGGIERO
CIRO SANTORIELLO
ROBERTO SCHIAVOLIN
LORIS TOSI
MAURO TRIVELLIN
GIUSEPPE VANZ
FRANCESCO VERRI
MARCO VERSIGLIONI
ANTONIO VIOTTO
NICOLÒ ZANOTTI



CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI
2011

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl

ISBN 978-88-13-29885-2

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5 della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale – cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale – e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da AIDRO, Corso di Porta Romana, n. 108, 20122 Milano, e-mail segreteria@aidro.org e sito web www.aidro.org

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Stampato in Italia - Printed in Italy

Centrofotocomposizione Dorigo - Padova
Stampato da L.E.G.O. S.p.A., Lavis (TN)

AUTORI DELL'OPERA

DIRETTORE

Francesco Moschetti

COLLABORATORI

I - ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Accertamento delle imposte sui redditi
(D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600)

Artt. 1-6: R. Baggio	Art. 41 bis: G. Ingraio
Art. 12 bis: R. Baggio	Art. 41 ter: M. Interdonato
Artt. 13-16: A. Benazzi	Art. 42: A. Di Pietro
Artt. 18-18 ter: D. Muraro	Art. 43: R. Schiavolin
Artt. 19-22: A. Benazzi	Artt. 44-45: A. Giovanardi
Artt. 23-30: G. Corasaniti	Artt. 58-60: R. Cordeiro Guerra
Art. 31: R. Schiavolin	Art. 60 bis: M. Poggioli
Art. 31 bis: G. Marino	Art. 61: A.E. La Scala
Art. 32: G. Vanz	Artt. 62-63: G. Marini
Art. 33: A. Viotto	Art. 64: A. Carinci
Art. 36: A. Viotto	Art. 65: G. Marini
Artt. 36 bis-36 ter: R. Rinaldi	Art. 66: A.E. La Scala
Art. 37: A. Di Pietro	Art. 67: M. Interdonato
Art. 37 bis: M. Beghin	Artt. 68-69: M. Trivellin
Art. 38: L. Tosi	Art. 70: R. Schiavolin
Art. 39: A. Di Pietro	Art. 71: R. Baggio
Art. 40: F. De Domenico	Artt. 72-74: G. Corasaniti
Art. 40 bis: M. Beghin	Art. 75: G. Marino
Art. 41: M. Martella	

II - NORMATIVA COMPLEMENTARE

Dichiarazione
(D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322)

R. Baggio

Interpello
(Art. 21, L. 30 dicembre 1991, n. 413)

E.M. Bagarotto

Accertamento con adesione
(D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218)

M. Versiglioni

Studi di settore
(Artt. 62 bis e 62 sexies, D.l. 30 agosto 1993, n. 331;
Artt. 10, 10 bis e 10 ter, L. 8 maggio 1998, n. 146)

M. Beghin

Autotutela
(Art. 2 quater, D.l. 30 settembre 1994, n. 564, conv. con modif.
dalla L. 30 novembre 1994, n. 656; D.m. 11 febbraio 1997, n. 37)

R. Schiavolin

Sanzioni penali
(D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)

Premessa e coordinamento della sezione: I. Caraccioli

Art. 1: G. Moschetti

Art. 2: L. Imperato

Art. 3: V. Cardone

Art. 4: R. Pisano

Art. 5: B. Cartoni

Art. 6: L. Imperato

Art. 7: M. Garavoglia

Artt. 8-9: L. Imperato

Art. 10: C. Santoriello

Art. 10 bis-10 quater: F. Colaianni

Art. 11: F. Verri

Art. 12: M.C. Bruno

Art. 13: C. Ciminiello

Art. 14: G. Ciminiello

Art. 15: G. Ruggiero

Art. 16: V. D'Ambra

Art. 17: C. Santoriello

Art. 18: L. Quercia

Art. 19: G. Moschetti

Artt. 20-25: E. Mastrogiacomo

Sanzioni amministrative

Premessa e coordinamento della sezione: F. Batistoni Ferrara

(D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471)

Artt. 1-4: A. Poddighe

Artt. 5-7: V. Nucera

Artt. 8-9: N. Zanotti

Artt. 10-11: M.F. Bontà

Artt. 12-13: A. Poddighe

Art. 14: N. Zanotti

Art. 15: M.F. Bontà

Artt. 16-17: N. Zanotti

(D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472)

Artt. 1-5: F. Batistoni Ferrara
Art. 6: M.F. Bontà
Art. 7: F. Batistoni Ferrara
Art. 8: A. Poddighe
Artt. 9-10: V. Nucera
Art. 11: F. Batistoni Ferrara
Art. 12: M.F. Bontà

Art. 13: A. Poddighe
Artt. 14-19: B. Bellè
Art. 20: V. Nucera
Art. 21: A. Poddighe
Artt. 22-24: G. Boletto
Artt. 25-26: M.F. Bontà
Artt. 27-30: N. Zanotti

(Art. 7, d.l. 30 settembre 2003, n. 269)

F. Batistoni Ferrara

COORDINATORI SCIENTIFICI

Mauro Beghin Roberto Schiavolin Loris Tosi

SEGRETARIO DELLA REDAZIONE

Diana Muraro

semplificando gli adempimenti per i libri e registri, specie per quel che riguarda l'apposizione della marca. Stando al dato letterale della norma approvata in consiglio dei Ministri, verrebbe eliminato l'obbligo di apposizione trimestrale della predetta marca e introdotto il pieno allineamento dei termini della tenuta informatica

con quelli della tenuta analogica dei libri e registri: con cadenza annuale, anziché procedere alla stampa cartacea dei libri l'imprenditore o un suo delegato possono apporre la firma digitale e la marca temporale al file che contiene le registrazioni effettuate fino a quel momento.

TITOLO III

RITENUTE ALLA FONTE

23 Ritenute sui redditi di lavoro dipendente. *1. Gli enti e le società indicati nell'articolo 87, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le società e associazioni indicate nell'articolo 5 del predetto testo unico e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'articolo 51 del citato testo unico, o imprese agricole, le persone fisiche che esercitano arti e professioni, il curatore fallimentare, il commissario liquidatore nonché il condominio quale sostituto di imposta, i quali corrispondono somme e valori di cui all'articolo 48 dello stesso testo unico, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui predetti valori non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta.*

1-bis. I soggetti che adempiono agli obblighi contributivi sui redditi di lavoro dipendente prestato all'estero di cui all'articolo 48, concernente determinazione del reddito di lavoro dipendente, comma 8-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono in ogni caso operare le relative ritenute.

2. La ritenuta da operare è determinata:

a) sulla parte imponibile delle somme e dei valori di cui all'articolo 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, esclusi quelli indicati alle successive lettere b) e c), corrisposti in ciascun periodo di paga, con le aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, ragguagliando al periodo di paga i corrispondenti scaglioni annui di reddito ed effettuando le detrazioni previste negli articoli 12 e 13 del citato testo unico, rapportate al periodo stesso. Le detrazioni di cui agli articoli 12 e 13 del citato testo unico sono riconosciute se il percipiente dichiara annualmente di avervi diritto, indica le condizioni di spettanza, il codice fiscale dei soggetti per i quali si usufruisce delle detrazioni e si impegna a comunicare tempestivamente le eventuali variazioni;

b) sulle mensilità aggiuntive e sui compensi della stessa natura, con le aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, ragguagliando a mese i corrispondenti scaglioni annui di reddito;

c) sugli emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti di cui all'articolo 16, comma 1, lettera b), del citato testo unico, con i criteri di cui all'articolo 18, dello stesso testo unico, in-

tendendo per reddito complessivo netto l'ammontare globale dei redditi di lavoro dipendente corrisposti dal sostituto al sostituto nel biennio precedente, effettuando le detrazioni previste negli articoli 12 e 13 del medesimo testo unico;

d) sulla parte imponibile del trattamento di fine rapporto e delle indennità equipollenti e delle altre indennità e somme di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), del citato testo unico con i criteri di cui all'articolo 17 dello stesso testo unico;

d-bis) [abrogato];

e) sulla parte imponibile delle somme e dei valori di cui all'articolo 48, del citato testo unico, non compresi nell'articolo 16, comma 1, lettera a), dello stesso testo unico, corrisposti agli eredi del lavoratore dipendente, con l'aliquota stabilita per il primo scaglione di reddito.

3. I soggetti indicati nel comma 1 devono effettuare, entro il 28 febbraio dell'anno successivo e, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, alla data di cessazione, il conguaglio tra le ritenute operate sulle somme e i valori di cui alle lettere a) e b) del comma 2, e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo degli emolumenti stessi, tenendo conto delle detrazioni eventualmente spettanti a norma degli articoli 12 e 13 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, e delle detrazioni eventualmente spettanti a norma dell'articolo 15 dello stesso testo unico, e successive modificazioni, per oneri a fronte dei quali il datore di lavoro ha effettuato trattenute, nonché, limitatamente agli oneri di cui al comma 1, lettere c) e f), dello stesso articolo, per erogazioni in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali. In caso di incapienza delle retribuzioni a subire il prelievo delle imposte dovute in sede di conguaglio di fine anno entro il 28 febbraio dell'anno successivo, il sostituto può dichiarare per iscritto al sostituto di volergli versare l'importo corrispondente alle ritenute ancora dovute, ovvero, di autorizzarlo a effettuare il prelievo sulle retribuzioni dei periodi di paga successivi al secondo dello stesso periodo di imposta. Sugli importi di cui è differito il pagamento si applica l'interesse in ragione dello 0,50 per cento mensile, che è trattenuto e versato nei termini e con le modalità previste per le somme cui si riferisce. L'importo che al termine del periodo d'imposta non è stato trattenuto per cessazione del rapporto di lavoro o per incapienza delle retribuzioni deve essere comunicato all'interessato che deve provvedere al versamento entro il 15 gennaio dell'anno successivo. Se alla formazione del reddito di lavoro dipendente concorrono somme o valori prodotti all'estero le imposte ivi pagate a titolo definitivo sono ammesse in detrazione fino a concorrenza dell'imposta relativa ai predetti redditi prodotti all'estero. La disposizione del periodo precedente si applica anche nell'ipotesi in cui le somme o i valori prodotti all'estero abbiano concorso a formare il reddito di lavoro dipendente in periodi d'imposta precedenti. Se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato.

4. Ai fini del compimento delle operazioni di conguaglio di fine anno il sostituto può chiedere al sostituto di tenere conto anche dei redditi di lavoro dipendente, o assimilati a quelli di lavoro dipendente, percepiti nel corso di precedenti rapporti intrattenuti. A tal fine il sostituto deve consegnare al sostituto d'imposta, entro il 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati percepiti, la certificazione unica concernente i redditi di lavoro dipendente, o assimilati a quelli di lavoro dipendente, erogati da altri soggetti, compresi quelli erogati da soggetti non obbligati ad effettuare le ritenute. La presente disposizione non si applica ai soggetti che corrispondono trattamenti pensionistici.

5. [abrogato].

SOMMARIO: I. Profili generali. Le ritenute alla fonte. - II. L'evoluzione storica della ritenuta alla fonte

(cenni). - III. Distinzione fra rivalsa e ritenuta alla fonte. - IV. L'ambito soggettivo di applicazione dell'art. 23, 1° co.; - V. (segue) l'applicazione della ritenuta da parte di soggetti non residenti. - VI. L'applicazione della ritenuta da parte della società italiana distaccataria di un soggetto non residente in Italia. - VII. L'applicazione della ritenuta nel caso di redditi corrisposti da soggetti terzi. - VIII. L'estinzione del sostituto di imposta con o senza la prosecuzione dell'attività da parte di un altro soggetto. - IX. Giurisdizione controversia sostituto-sostituito. - X. Art. 23, co. 1 bis. - XI. Art. 23, 2° co. - XII. Art. 23, 3° e 4° co.

I. I. Profili generali. Le ritenute alla fonte. ■

L'articolo in esame non fornisce una definizione di ritenuta alla fonte, la quale si deve quindi ritrarre dalle diverse forme di prelievo alla fonte attualmente previste nel nostro ordinamento. In proposito è bene precisare che esistono diversi tipi di ritenuta alla fonte, tra cui rientrano la ritenuta a titolo di acconto, la ritenuta a titolo di imposta, la ritenuta diretta e la ritenuta diretta d'acconto. Pur nelle diverse specificità, tali ipotesi sono accomunate dal fatto che il prelievo viene effettuato alla fonte, ovvero nel momento della erogazione di un provento (per tutti cfr. CIPOLLA, voce *Ritenuta alla fonte*, Dig., sez. 2 comm. 96, XIII, 1 ss.). ■ La differenza fondamentale che si può tracciare fra **ritenuta diretta** (*rectius*, a titolo di imposta, nonché diretta a titolo di acconto, cfr. sub 29 e 30) e **ritenuta alla fonte** (a titolo di acconto o a titolo di imposta) risiede nel profilo soggettivo di applicazione della norma. Nel primo caso, ovvero nella ritenuta diretta, è lo Stato che nell'effettuare un pagamento ne trattiene l'imposta relativa; in questo caso i soggetti coinvolti sono soltanto due, dal momento che il soggetto che eroga il reddito coincide con il soggetto a cui vanno versate le ritenute operate; per questo, in assenza di un soggetto terzo rispetto al reddituario e rispetto allo Stato, nella ritenuta diretta non c'è un vero rapporto di sostituzione tributaria, ma sono **semplici modalità di riscossione dell'imposta**. Diversamente, nella ritenuta alla fonte i soggetti coinvolti nel prelievo sono tre: il soggetto che eroga il reddito, il soggetto percipiente e lo Stato. Fra il soggetto che eroga il reddito e il soggetto percipiente vi è, generalmente, un rapporto debito-credito il quale giustifica fra essi un rapporto di sostituzione tributaria, poiché il soggetto che eroga il reddito (c.d. sostituto) è obbligato ad effettuare una ritenuta alla fonte, salvo rivalsa, ed a versarla allo Stato a titolo di imposta o di acconto sull'imposta, che dovrà poi essere definitivamente versata dal reddituario (c.d. sostituto) (sul concetto di sostituzione tributaria v. dottrina sub 64). ■ Il prelievo alla fonte si distingue in **ritenute a titolo di imposta o ritenute a titolo di acconto**. Nel primo caso (ritenuta diretta a titolo di imposta o ritenuta alla fonte a titolo di imposta) il prelievo ha carattere definitivo, ovvero non vengono assoggettati ad alcun altro prelievo

a titolo di imposizione sul reddito, per questo si parla anche di **regime sostitutivo**. In tal caso si può parlare di un vero e proprio rapporto di sostituzione tributaria fra sostituto e sostituito in quanto il sostituto prende il posto di un altro soggetto nel lato passivo del rapporto tributario esaurendo il rapporto impositivo. Diversamente, nel secondo caso (ritenuta diretta d'acconto o ritenuta alla fonte a titolo di acconto) si ha semplicemente un ampliamento del rapporto tributario con la presenza dell'obbligato alla ritenuta ed ad una liquidazione provvisoria ed anticipata del tributo in attesa della liquidazione definitiva del sostituito che ne rimane l'unico soggetto passivo, per questo in dottrina si parla di **rapporto di pseudo-sostituzione** (*Man. trib. Falsitta. P. gen. 08, 259 ss.*).

II. L'evoluzione storica della ritenuta alla fonte (cenni). ■ Rinviando per la trattazione della ritenuta diretta agli artt. 29 e 30, storicamente la ritenuta alla fonte a titolo di imposta già era prevista nel t.u. del 1958 (d.p.r. n. 645/58), nel quale per alcune tipologie di reddito, tra cui i redditi di lavoro subordinato (redditi di cat. C/2) ed i redditi di capitale, era prevista una ritenuta alla fonte con carattere di definitività. L'obbligazione d'imposta ricadeva esclusivamente in capo al sostituto, il quale aveva la **facoltà**, non l'obbligo, di esercitare la rivalsa che di regola non veniva esercitata. L'obbligo di esercitare la rivalsa sussisteva esclusivamente per i redditi di cat. C/2, ovvero per i redditi di lavoro subordinato. Diversamente, sempre nell'ambito del t.u. del 1958, la ritenuta a titolo di acconto aveva un ambito di applicazione più vasto, la quale si esercitava con aliquote proporzionali al provento erogato (cfr. CIPOLLA, *op. cit.*, 3). Già all'epoca si sosteneva che nella ritenuta a titolo di acconto non vi era un vero e proprio rapporto di sostituzione, ma semplicemente vi era alla base un meccanismo più agevole di accertamento e riscossione di un'imposta (BERLIRI, *Il testo unico delle imposte dirette* 69, 387). Per questo la dottrina del tempo considerava la tassazione in via di rivalsa, ovvero la tassazione tramite ritenuta alla fonte definitiva, come l'unica forma di sostituzione tributaria la quale differiva profondamente dalla ritenuta a titolo di acconto. Per tale motivo si riteneva unicamente il sostituto come il vero soggetto passivo del tributo (*Dir. proc.*

trib. Allorio 69, 137 ss.). Con riferimento alla ritenuta a titolo di acconto, diversamente, la dottrina oscillava fra la funzione solutoria ovvero la funzione meramente cautelare o cauzionale (cfr. UCKMAR, *D. e prat. trib.* 40, 109; Id., *Diritto tributario del lavoro* 59, *passim*; BODDA, *J.* 41, 194; GIANNINI, *Il rapporto giuridico di imposta* 37, *passim*; D'AMATI, *R. trim. d. pubbl.* 56, 274; Id., *Boll. trib.* 78, 1545; MAFFEZZONI, *R. d. fin. sc. fin.* 57, 1, 262; COCIVERA, *R. d. fin. sc. fin.* 59, 1, 327; DE MITA, *G. it.* 61, IV, 257; PARLATO, *Il sostituto di imposta* 69, *passim*; Id., *Il responsabile ed il sostituto di imposta*, in AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario* 94, II, 393). ■ Con la riforma tributaria degli anni '70 viene razionalizzato il sistema di tassazione alla fonte, prevedendo, come grande novità, la **natura obbligatoria della rivalsa**, limitando la rivalsa facoltativa a casi meramente eccezionali. Con il nuovo sistema tributario imperniato essenzialmente su un'imposizione di tipo personale e generale, la ritenuta alla fonte a titolo di acconto diventa la nuova forma di prelievo delle imposte ordinarie quali l'Irpef (sul punto cfr. ADONNINO, *D. e prat. trib.* 72, I, 20; BERLIRI, *G. imp.* 82, 1394). In tal caso la ritenuta a titolo di acconto rappresenta una modalità di prelievo provvisorio delle imposte personali la quale trova la sua massima espressione nei redditi di lavoro dipendente. Diversamente la ritenuta a titolo di imposta nel nuovo sistema impositivo rappresentava una forma di imposizione sostitutiva delle ordinarie imposte sul reddito (Irpef, Irpeg, Ilor). Con tale regime di tassazione si viene a realizzare una **forma di imposizione sostitutiva di tipo definitivo senza alcun obbligo dichiarativo** in capo al reddituario sostituto di imposta.

III. Distinzione fra rivalsa e ritenuta alla fonte. ■ Vi è una distinzione fra rivalsa e ritenuta alla fonte (sul punto cfr. SALVINI, voce *Rivalsa nel diritto tributario*, *Dig. sez. comm.* 96, XIII, 30 ss.). Con l'obbligo di rivalsa, infatti, il legislatore ha voluto chiarire che il soggetto chiamato a sostenere l'onere fiscale è il sostituto, essendo illegittimi accolti di imposta in quanto contrari all'art. 53 Cost. (C 85/5; C 81/6286). Ovvero non si può obbligare il sostituto a non effettuare la rivalsa nei confronti del sostituto oppure a rimborsare a quest'ultimo la ritenuta originariamente effettuata. Per questo la ritenuta è sostanzialmente diversa dalla rivalsa la quale, pur traducendosi nell'effettuazione della ritenuta, non si confonde con essa. In altri termini la rivalsa obbligatoria è lo strumento giuridico attraverso il quale si fa concorrere alle spese pubbliche il titolare dell'effettiva capacità contributiva che viene in considerazione (C 85/5, in *D. e prat. trib.* 86, II, 625). Di contro si sostiene che l'effet-

tuazione della ritenuta alla fonte non sia una modalità di esercizio della rivalsa poiché lo stesso concetto di rivalsa richiede che il sostituto abbia prima pagato per poi agire in via di regresso sul sostituto (SALVINI, *op. cit.*). ■ Con riferimento ai **patti traslativi dell'imposta (patti di accollo)** o contrari all'esercizio della rivalsa si sono avute due contrastanti posizioni. È ritenuto pacifico che ove la traslazione sia occulta o meramente economica non sorgano particolari problematiche. Diversamente, qualora vi siano patteggiamenti espresse, si pone il problema di verificare la loro conformità al diritto. In proposito c'è chi ha affermato che i patti traslativi possono essere ritenuti nulli solo ove vi sia una previsione espressa. In tal caso le disposizioni sull'obbligatorietà della rivalsa hanno la funzione solo di vietare la rinuncia alla rivalsa e non anche quella di vietare patti traslativi se non espressamente vietati (v. GAFFURI, *R. d. fin. sc. fin.* 86, II, 119; CORDEIRO GUERRA, *Rass. trib.* 88, I, 465). Dall'altra c'è chi ha affermato che sono nulli tutti i patti traslativi poiché ai sensi dell'art. 1488 c.c. sarebbe un contratto nullo perché contrario a norme imperative, ovvero per violazione dell'art. 53 Cost. (v. FALSITTA, *Rass. trib.* 86, I, 131). ■ Conforme a tale posizione è la Suprema Corte che ha ritenuto nulli i patti con i quali un datore di lavoro si impegna ad erogare ai dipendenti un'indennità pari all'imposta gravante sulle retribuzioni (C 85/5; in senso conforme successivamente C 93/6037, in *Rass. trib.* 94, 678 con commento di LUPT). Tuttavia la Suprema Corte si è espressa anche in senso contrario ritenendo legittimi patti con i quali i mutuatari si accollano le imposte gravanti sugli interessi percepiti dal mutuante. In tal caso ha ritenuto tali patti legittimi poiché non si tratterebbe di patti traslativi ma di mere maggiorazioni del corrispettivo (C s.u. 85/6445). ■ Più volte è stata dichiarata inammissibile la richiesta di referendum popolare per l'abrogazione dell'art. 23 in commento in quanto la dizione «leggi tributarie», contenuta nell'art. 75, 2° co., Cost., investe tutte le disposizioni che disciplinano il rapporto tributario nel suo insieme, da quelle costitutive dell'obbligazione tributaria a quelle che disciplinano gli aspetti dinamici del rapporto cioè il suo svolgimento nell'accertamento e nell'applicazione del tributo con la riscossione dello stesso (cfr. C. Cost. 00/51; C. Cost. 97/37; C. Cost. 95/11). La Corte Costituzionale ha, pertanto, confermato che il sistema della ritenuta alla fonte risponde sia all'interesse fiscale della immediata percezione delle somme, sia a criteri di tecnica tributaria che ne agevolano il prelievo; e nessun pregio può avere, al riguardo, il fatto che possano utilizzarsi anche altri strumenti di accertamento e

documentazione diversi da quello scelto dal legislatore.

IV. L'ambito soggettivo di applicazione dell'art. 23, 1° co.; ■ Ai sensi dell'art. 23, 1° co., d.p.r. n. 600/73, i sostituti di imposta che corrispondono somme o valori di cui all'art. 51 del t.u.i.r. devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa. I sostituti di imposta ai sensi dell'art. 23 del d.p.r. n. 600/73 sono: *i*) le società di capitali (società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperative e di mutua assicurazione) residenti nel territorio dello Stato; *ii*) gli enti commerciali equiparati alle società di capitali (enti pubblici e privati che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) residenti nel territorio dello Stato; *iii*) gli enti non commerciali (enti pubblici, tra i quali sono compresi anche università, regioni, province, comuni, ed enti privati non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) residenti nel territorio dello Stato; *iv*) le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato; *v*) le associazioni non riconosciute, i consorzi, le aziende speciali istituite ai sensi degli artt. 22 e 23 della l. n. 142/90, e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti; *vi*) i condomini; *vii*) le società di persone (società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice) residenti nel territorio dello Stato; *viii*) le società di armamento residenti nel territorio dello Stato; *ix*) le società di fatto o irregolari residenti nel territorio dello Stato; *x*) le società o le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni residenti nel territorio dello Stato; *xi*) le aziende coniugali, se l'attività è esercitata in società fra coniugi residenti nel territorio dello Stato; *xii*) i gruppi europei d'interesse economico (GEIE); *xiii*) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali o imprese agricole; *xiv*) le persone fisiche che esercitano arti e professioni; *xv*) i curatori fallimentari, i commissari liquidatori, gli eredi che non proseguono l'attività del sostituto d'imposta deceduto. Anche se non espressamente menzionati, dovrebbero essere inclusi anche i *trust* fra i sostituti di imposta stante il richiamo nell'art. 23 del d.p.r. n. 600/73 ai soggetti di cui all'art. 87 (ora art. 73) del t.u.i.r., il quale, novellato dall'art. 1, 74° co. della l. n. 296/06, riconosce soggettività passiva ai fini IRES anche ai *trust*. Anche le associazioni di categoria sono tenute ad effettuare le ritenute (cfr. Comm. trib. reg. Potenza, 2001, n. 1). L'Amministrazione finanziaria ha attribuito la qualifica

di sostituto di imposta all'Associazione Italiana calciatori (Aic), la quale per conto delle società di calcio eseguiva i pagamenti a favore dei calciatori. Pur agendo da mera intermediaria nel pagamento di tali somme, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto l'Aic obbligata ad effettuare le ritenute su tali pagamenti (ris. Ag. Entr. 22 agosto 2007, n. 234). Non è necessario che vi sia un contratto di lavoro dipendente fra sostituto e il sostituito, ma è, unicamente, necessario che vi sia il pagamento di tali somme e che le stesse siano considerate imponibili ai sensi dell'art. 51 t.u.i.r. **Non sono considerati** sostituti di imposta le persone fisiche che erogano compensi di cui all'art. 51 nell'ambito di rapporti privati e non nell'esercizio di un'attività di lavoro professionale ovvero d'impresa, come nel caso di compensi erogati alla collaboratrice domestica per la pulizia della propria abitazione familiare. ■ A seguito delle modifiche apportate dall'art. 23, 1° co., d.l. n. 223/06, conv. con modif. dalla l. n. 248/06, sono considerati sostituti d'imposta anche il **curatore fallimentare** e il **commissario liquidatore**. In precedenza, sia la dottrina sia la giurisprudenza avevano espresso pareri contrastanti. L'orientamento maggioritario della giurisprudenza della Corte di Cassazione statuiva che il curatore fallimentare non potesse essere considerato come sostituto di imposta in quanto si riteneva che l'elenco dell'art. 23, d.p.r. n. 600/73 fosse tassativo (C 96/948; C 96/237; Comm. trib. centr., sez. XXIV, 1994, n. 899; C 86/5476; C 80/5777). Secondo tale indirizzo, una volta dichiarato il fallimento, l'impresa cessa e il curatore deve limitarsi a compiere gli atti necessari per soddisfare le ragioni dei creditori: deve pertanto escludersi che egli possa essere soggetto agli obblighi che gravano sull'imprenditore quale sostituto d'imposta, in quanto essi, secondo le previsioni dell'art. 23 del d.p.r. n. 600/73, trovano il loro presupposto proprio nell'esercizio dell'impresa. Diversamente una parte della giurisprudenza riteneva che il curatore rientrasse fra i soggetti chiamati ad effettuare le ritenute. Secondo tale impostazione, l'elencazione, contenuta nell'art. 23 del citato testo di legge, manca dei requisiti per potersi tradurre in un numero chiuso di persone soggette all'obbligo della ritenuta di acconto, con esclusione implicita e tassativa di altri sostituti obbligati al pagamento dell'imposta per conto di altro contribuente. **La procedura di concordato preventivo** non esime l'imprenditore interessato dall'obbligo di versare le ritenute operate sui compensi corrisposti ai propri dipendenti (C 92/8523). ■ In base all'art. 21, 15° co., della l. n. 450/97, l'obbligo di effettuare le ritenute alla fonte sussiste anche nel caso in cui il pagamento di un compenso sia effet-

tuato a seguito di **pignoramento**, anche presso terzi, in base ad ordinanze di assegnazione (contra cfr. in passato la circ. min. 25 agosto 1989, n. 8/1772). ■ L'art. 21, 11° co., della l. 27 dicembre 1997, n. 449 ha inserito, fra i soggetti obbligati ad effettuare la ritenuta, il **condominio in quanto tale**, anche se il soggetto normalmente incaricato dal condominio di porre in essere gli adempimenti correlati alle funzioni di sostituto d'imposta è l'amministratore, laddove nominato per obbligo (nel condominio avente più di quattro condomini) o nell'esercizio di una facoltà (condominio con non più di quattro condomini). Nel condominio con non più di quattro condomini, in mancanza della nomina di un amministratore, «le ritenute dovranno essere effettuate da uno qualunque dei condomini» (cfr. ris. Ag. Entr. 14 febbraio 2008, n. 45; circ. min. 6 novembre 2000, n. 204; circ. Ag. Entr. 7 febbraio 2007, n. 7). Per i condomini con non più di quattro condomini, qualora non si è inteso nominare l'amministratore, le ritenute dovranno essere effettuate da uno qualunque dei condomini che, utilizzando il codice fiscale del condominio medesimo, provvederà ad applicare le ritenute alla fonte, ad effettuare i relativi versamenti e a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta per le ritenute, i contributi e i premi assicurativi. Nel caso in cui l'edificio non è stato ancora frazionato, configurandosi di esclusiva proprietà del Comune, non essendoci il condominio, le ritenute previste dagli art. 23 ss. del d.p.r. in commento non devono essere applicate, in assenza del predetto requisito. È opportuno ricordare che la nascita del condominio si determina *ex se ed ope legis*, senza che sia necessaria delibera alcuna, nel momento in cui più soggetti costruiscano su un suolo comune, ovvero quando l'unico proprietario di un edificio ne ceda a terzi piani o porzioni di piano in proprietà esclusiva, realizzando l'oggettiva condizione del frazionamento (cfr. C 04/18226). Di recente la Suprema Corte a Sezioni Unite ha riconosciuto l'esistenza del condominio anche in presenza di soli due condomini (il c.d. condominio minimo, C s.u. 06/2046).

V. (segue) **P'applicazione della ritenuta da parte di soggetti non residenti.** ■ Una questione dibattuta attiene agli obblighi dei **soggetti non residenti** in materia di sostituzione d'imposta. In particolare, non è chiaro se i soggetti non residenti debbano essere considerati sempre e comunque come sostituti d'imposta nelle circostanze in cui erogano compensi imponibili in Italia e assoggettati a ritenuta alla fonte (per es. per prestazioni di lavoro dipendente) o siano invece assoggettati a tale obbligazione soltanto in determinate fattispecie (per esempio, quando dispongono in Italia di una stabile organizzazio-

ne o di un ufficio). Per la prima interpretazione milita la lettera dell'articolo in commento, che si riferisce ai soggetti di cui all'art. 87 (oggi, come noto, art. 73), 1° co., t.u.i.r., senza ulteriori specificazioni. Per la seconda interpretazione si era, invece, espresso il Ministero in risalenti pronunciamenti secondo cui l'obbligo di sostituzione grava sui soggetti non residenti solo nel caso in cui corrispondono redditi di lavoro dipendente attraverso loro stabili organizzazioni in Italia (circ. n. 1/R/T/50550/1973). Sostanzialmente conforme un altro chiarimento secondo cui gli enti non residenti devono operare le ritenute solo nel caso in cui sono obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia (ris. min. 8 luglio 1980, n. 12/649). A distanza di molti anni, l'Amministrazione finanziaria sembra aver confermato tale orientamento, ma la formulazione letterale del periodo non è chiarissima, stabilendo che l'obbligo di ritenuta grava sui soggetti Irpeg (oggi Ires) non residenti soltanto nel caso di redditi corrisposti da loro sedi fisse in Italia (circ. min. 23 dicembre 1997, n. 326). Non sembra chiaro se i predetti obblighi sussistano anche nel caso di presenza nel nostro Paese solo di un ufficio di rappresentanza il quale certamente non si può considerare come «sede fissa», in quanto non genera reddito tassabile nel Paese dove è localizzato. Prudenzialmente si potrebbe ritenere che anche gli uffici di rappresentanza debbano operare le ritenute qualora effettuino pagamenti a lavoratori dipendenti. Gli uffici di rappresentanza, infatti, debbono obbligatoriamente dotarsi di codice fiscale, essendo obbligati ad iscriversi alla Camera di Commercio, ed essendo pertanto obbligati ad avere un rappresentante fiscale. Sembra, di contro, doversi escludere la veste di sostituto di imposta in presenza di una mera stabile organizzazione personale del soggetto non residente, ovvero in assenza di una stabile organizzazione materiale. Più precisamente si potrebbe pensare di attribuire gli obblighi di sostituzione solo ad un soggetto non residente il quale ha una base fissa, ovvero una stabile organizzazione materiale, dal cui reddito deduce come costo del lavoro il reddito di lavoro dipendente assoggettato a ritenuta. In tal modo non si porrebbe a carico dell'ufficio di rappresentanza alcun obbligo di sostituzione in quanto lo stesso non produce alcun reddito imponibile in Italia (cfr. in tal senso DELLA VALLE, *Gli obblighi di sostituzione*, in DELLA VALLE - PERRONE - SACCHETTO - UCKMAR, *La mobilità transnazionale del lavoratore dipendente: profili tributari* 06, 409). ■ Di recente l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che anche una **società fiduciaria non residente** priva di stabile organizzazione in Italia deve presentare il Modello 770 in-

dicando i dati dei fiduciari residenti in Italia e nominando un rappresentante fiscale in Italia ai sensi dell'art. 4, d.p.r. n. 600/73 (ris. Ag. Entr. 19 maggio 2008, n. 201).

VI. L'applicazione della ritenuta da parte della società italiana distaccataria di un soggetto non residente in Italia.

■ Nel caso di distacco di personale non residente di società estere presso società italiane, il lavoratore dipendente non residente presta la propria attività lavorativa a favore della società italiana la quale assoggetterà il lavoratore al suo potere gerarchico, direttivo e disciplinare. La disciplina lavoristica del distacco è contenuta nell'art. 30 del d.lgs. n. 276/03, la quale prevede che il distacco sia temporaneo e che vi sia l'interesse del soggetto distaccante (circ. Min. Lav. n. 5/26183 del 2001). In tal caso il datore di lavoro originario rimane responsabile del trattamento economico del lavoratore dipendente. È evidente, tuttavia, che vi potrebbe essere la possibilità che il soggetto distaccatario residente in Italia rimborsi il costo sostenuto dal soggetto distaccante (cfr. C.s.u. 89/1751). In tal caso l'importo del rimborso non può superare quanto effettivamente corrisposto al lavoratore dal datore di lavoro distaccante (cfr. circ. Min. Lav. n. 3 del 2004). La prestazione di lavoro, infatti, sarà eseguita non solo nell'interesse della società distaccante ma anche nell'interesse del distaccatario. Con riferimento agli eventuali obblighi di sostituzione della società distaccante piuttosto che del soggetto distaccatario, la premessa necessaria è stabilire la tassabilità o meno dei compensi che il soggetto distaccato non residente percepisce per la propria attività di lavoro prestata in Italia. Per norma interna (art. 23, 1° co., t.u.i.r.), l'Italia tassa il reddito di lavoro dipendente in capo ad un soggetto non residente se tale attività è prestata nel territorio dello Stato, a nulla rilevando la residenza del datore di lavoro, sia esso soggetto residente o non residente. Tuttavia, tra le condizioni previste dall'art. 15(2) del Modello di Convenzione OCSE - a cui si ispirano i Trattati bilaterali per evitare la doppia imposizione stipulati dall'Italia - è necessario, perché operi la tassazione esclusiva dello Stato di residenza del lavoratore, che il datore di lavoro erogante la remunerazione non sia residente nello Stato della fonte del reddito. Se all'Italia, dunque, è attribuito il potere impositivo su tali redditi, si dovrà stabilire se gli stessi dovranno essere sottoposti a ritenuta alla fonte o dovranno essere dichiarati da parte del lavoratore non residente. In proposito, il distaccante non residente non è di norma sostituto di imposta a meno che non abbia in Italia una stabile organizzazione. In tal senso si è anche espressa l'Agenzia delle Entrate, la qua-

le ha affermato che in ipotesi di personale americano distaccato presso una società italiana il reddito tassabile in base all'art. 15(2) della Convenzione Italia - Stati Uniti contro la doppia imposizione sul reddito formerà oggetto di dichiarazione da parte del soggetto non residente. Inoltre l'Amministrazione finanziaria ha affermato che l'eventuale rimborso da parte della società distaccataria italiana del costo sostenuto dall'impresa americana per il personale distaccato in Italia non può essere considerato quale retribuzione corrisposta dall'impresa distaccataria al soggetto distaccato e pertanto non deve essere assoggettata a ritenuta alla fonte, in quanto l'esistenza di un rapporto di lavoro dipendente non può essere semplicemente presunta, ma deve essere anzi esclusa quando risulti che quella determinata prestazione trovi la sua ragion d'essere in un accordo tra imprese che ha previsto e disciplinato anche gli effetti del distacco di personale, nell'ambito della struttura dei servizi all'interno dei gruppi di impresa (ris. n. 5-1437 del 1996). Diversamente, nel caso in cui la retribuzione del lavoratore distaccato sia sostenuta direttamente dalla società italiana distaccataria, nei limiti in cui tali compensi in denaro o in natura siano imponibili ai sensi dell'art. 51 t.u.i.r. la società italiana distaccataria dovrà operare su tali redditi le relative ritenute stante l'ampia formulazione dell'art. 23 del d.p.r. n. 600/73, il quale prevede che i sostituti di imposta sono tenuti ad effettuare le ritenute d'acconto ogni volta che corrispondono somme o valori determinati a norma dell'art. 51 t.u.i.r. ed anche se il percipiente non riveste la qualifica di proprio dipendente.

VII. L'applicazione della ritenuta nel caso di redditi corrisposti da soggetti terzi.

■ È importante sottolineare che l'obbligo di effettuare la ritenuta sussiste ogni qual volta i sostituti di imposta corrispondano redditi cui si rende applicabile la disciplina contenuta nel richiamato art. 51 del t.u.i.r. anche se le somme e i valori in questione sono erogati a favore di soggetti che sono dipendenti in cassa integrazione, mobilità, maternità, etc. (circ. min. 23 dicembre 1997, n. 326; ris. Ag. Entr. 27 luglio 2005, n. 101; circ. Ag. Entr. 16 marzo 2007, n. 15). Il datore di lavoro-sostituto deve, comunque, effettuare le ritenute a titolo di acconto con riferimento a tutte le somme e i valori che il lavoratore dipendente percepisce in relazione al rapporto di lavoro intrattenuto con lui, anche se taluni di questi sono corrisposti da soggetti terzi per effetto di un qualunque collegamento esistente con quest'ultimo (accordo, convenzione, etc.). A tal fine, sarà necessario che tra il sostituto d'imposta e il terzo erogatore o il dipendente vi sia un obbligatorio

sistema di comunicazione che consenta di assoggettare correttamente a tassazione il totale reddito di lavoro dipendente corrisposto (cfr. C 04/22165). Si pensi, ad esempio, alla convenzione stipulata dal datore di lavoro con un **istituto di credito per il prestito a tassi agevolati ai propri dipendenti**. In tal caso, il compenso in natura costituito dal 50 per cento della differenza tra gli interessi calcolati al tasso ufficiale di sconto vigente al momento della concessione del prestito e quelli effettivamente praticati dovrà essere assoggettato a ritenuta alla fonte da parte del datore di lavoro benché materialmente erogato dalla banca la quale è tenuta a comunicare al sostituto il valore (cfr. circ. min. 23 dicembre 1997, n. 326). Tale meccanismo di comunicazione dovrà essere attuato fra datore di lavoro ed ente pensionistico nel caso in cui vi sia un reddito in natura erogato ad un dipendente poi collocato a riposo. Come ricordato dall'Amministrazione finanziaria, qualora l'ex datore di lavoro continui ad erogare compensi in natura all'ex dipendente pensionato, il primo sarà tenuto a comunicare all'ente pensionistico il valore dei compensi in natura erogati, al fine di consentire l'assoggettamento a tassazione unitamente al reddito derivante dal trattamento pensionistico erogato (circ. Ag. Entr. 19 gennaio 2007, n. 1). Anche lo sconto tariffario sul prezzo di somministrazione dell'energia elettrica è considerato reddito di lavoro dipendente da assoggettare a ritenuta poiché è comunque correlato al rapporto di lavoro intercorso con l'Azienda erogatrice anche se lo stesso è corrisposto quando il lavoratore è stato collocato a riposo. Sarà l'Ente pensionistico, previa comunicazione da parte dell'ex datore di lavoro, ad effettuare le relative ritenute (ris. Ag. Entr. 29 maggio 2009, n. 137).

2 ■ Con riferimento agli obblighi di sostituzione nel caso di **premi ricevuti** dai dipendenti in occasione di operazioni a premio organizzate da soggetti terzi occorre distinguere il caso in cui il datore di lavoro sia parte dell'organizzazione dal caso in cui non vi sia alcun formale accordo o convenzione fra datore di lavoro e società organizzatrice dell'evento (ris. Ag. Entr. 24 marzo 2009, n. 76; ris. Ag. Entr. 27 luglio 2005, n. 101). In proposito occorre ricordare che costituiscono redditi di lavoro dipendente le somme e i valori che siano in qualunque modo riconducibili al rapporto di lavoro, anche se non provenienti direttamente dal datore di lavoro, rientrando fra essi i premi percepiti per operazioni a premio organizzate dal datore di lavoro o da altri per suo conto (circ. min. 23 dicembre 1997, n. 326; in dottrina cfr. URICCHIO, *D. e prat. trib.* 02, I, 50). Nel caso analizzato dall'Amministrazione nella ris. Ag. Entr. 27 luglio 2005, n. 101, benché non

vi sia un **formale accordo** fra datore di lavoro e soggetto organizzatore, è evidente che il datore di lavoro, quale concessionario d'auto della società che organizzava l'operazione a premio, aveva un rapporto stabile con tale società e l'operazione stessa era rivolta ad incentivare la vendita presso lo stesso concessionario di autoveicoli. Per questo era evidente che i premi erano ricevuti dai lavoratori dipendenti in relazione al rapporto di lavoro. Pertanto, in assenza di un formale accordo fra soggetto promotore e datore, il soggetto promotore dell'iniziativa dovrà effettuare le ritenute alla fonte di cui all'art. 23, d.p.r. n. 600/73 e non la ritenuta a titolo di imposta, con facoltà di rivalsa, di cui all'art. 30, d.p.r. n. 600/73. Viene ribadito, infatti, che ai fini dell'individuazione dei soggetti tenuti ad operare le ritenute non rileva la circostanza che il percipiente assuma la qualifica di lavoratore dipendente del soggetto erogante. In tal caso, sarà necessario che fra società promotrice e datore di lavoro sia attivato un sistema di comunicazioni al fine di assoggettare correttamente a tassazione il totale reddito di lavoro dipendente. Diversamente, nel caso esaminato dalla più recente risoluzione (ris. Ag. Entr. 24 marzo 2009, n. 76), vi era un accordo formale fra società organizzatrice delle operazioni a premio e il datore di lavoro, il quale nel caso di specie era anche promotore dell'evento. In tal caso il soggetto tenuto ad effettuare la ritenuta a titolo di acconto è il datore di lavoro in quanto anch'egli è il soggetto promotore dell'evento. La ritenuta sarà da applicare prendendo a base di calcolo il **valore normale** del premio determinato ai sensi dell'art. 9 t.u.i.r. Nel caso in cui la ritenuta non trovi capienza nei contestuali pagamenti in denaro da parte del datore di lavoro, il lavoratore dipendente dovrà versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta.

VIII. L'estinzione del sostituto di imposta con o senza la prosecuzione dell'attività da parte di un altro soggetto. ■ Nel caso di operazione di fusioni anche per incorporazione, scissioni totali, scioglimento di una società personale e **proseguimento dell'attività** sotto la ditta individuale di uno soltanto dei soci, cessione o conferimento da parte di un imprenditore individuale dell'unica azienda posseduta in una società di persone o di capitali, trasferimento di competenze tra amministrazioni pubbliche, **chi succede nei precedenti rapporti è tenuto a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta** che deve essere comprensiva anche dei dati relativi al periodo dell'anno in cui il soggetto estinto ha operato. ■ 2 Analogamente, qualora il rapporto di lavoro cessi anteriormente all'estinzione del sostituto d'imposta e successivamente il dipendente ven-

ga riassunto (ovviamente, nel corso dello stesso periodo d'imposta) dal sostituto subentrante, quest'ultimo è tenuto, in ogni caso, ad effettuare le operazioni di conguaglio tenendo conto di tutte le retribuzioni percepite dal dipendente.

IX. Giurisdizione controversia sostituto-sostituito. ■ La controversia tra sostituto di imposta e sostituto rientra nella giurisdizione delle Commissioni tributarie, e non del giudice ordinario, posto che l'indagine sulla legittimità della ritenuta non integra una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere delibata incidentalmente, ma comporta una causa tributaria avente carattere pregiudiziale, la quale deve essere definita, con effetti di giudicato sostanziale, dal giudice cui la relativa cognizione spetta per ragioni di materia, in litisconsorzio necessario anche dell'Amministrazione finanziaria (in tal senso, cfr. *Comm. Consolo - Glendi*, sub art. 14, 2008, 148; C s.u. 05/23019; C s.u. 03/9074; C s.u. 00/473; C s.u. 99/789; C s.u. 90/3843; C s.u. 88/2151, in *R. d. trib.* 05, II, 632, con nota di FRANSONI; C s.u. 07/22266; C s.u. 07/418; C s.u. 06/22515; *contra*, nel senso che non ricorrerebbe litisconsorzio necessario, C 03/5020; C 00/12814; C 00/10613; C 00/10057). Per accedere, pertanto, alla giurisdizione tributaria sia il sostituto sia il sostituito devono preconstituirsì un atto da impugnare dinanzi le Commissioni tributarie, e nella fattispecie mediante l'impugnazione del rifiuto espresso o tacito del rimborso delle ritenute subite da parte del sostituto o versate da parte del sostituito. Così, il carattere impugnatorio della giurisdizione tributaria non consente né al sostituto né al sostituito di avere la certezza preventiva se taluni redditi di lavoro dipendente siano o meno da assoggettare a tassazione. Con riferimento a quest'ultimo punto parte della dottrina sostiene, di contro, che le controversie promosse dal sostituito nei confronti del sostituto per le ritenute d'acconto operate in difetto dei presupposti di legge sarebbero da attribuire alla cognizione del giudice ordinario. In tal caso, infatti, il sostituito agisce per ottenere l'integrale adempimento del rapporto sottostante, ovvero il rapporto di lavoro dipendente, fondando la propria azione proprio su tale rapporto. In questo caso, la questione fiscale è soltanto una questione pregiudiziale che viene decisa dal giudice ordinario *incidenter tantum*. ■ Seguendo, tuttavia, l'orientamento maggioritario della Cassazione, le uniche ipotesi in cui vi sarebbe una residuale giurisdizione del giudice ordinario riguarderebbe quelle ipotesi in cui si agisca per l'ottenimento del maggior danno non coperto dal ristoro riconosciuto dallo Stato al sostituito sotto forma di interessi, come ad esempio la richiesta di un risarcimento per danno esisten-

le o biologico (sempre che si riesca a dimostrare). Rientra, pertanto, nella giurisdizione del giudice ordinario la controversia fra datore di lavoro e lavoratore per il riconoscimento del risarcimento del danno per i maggiori oneri fiscali derivanti dal tardivo pagamento di somme dovute (C s.u. 06/11650). ■ Di recente, tuttavia, ³ due sentenze della Cassazione a Sezioni Unite (C s.u. 09/15047; C s.u. 09/15031), depositate il medesimo giorno, hanno statuito due principi di diritto diametralmente opposti in tema di **giurisdizione fra sostituto e sostituito**: la prima statuendo la giurisdizione del giudice ordinario per le controversie fra sostituto e sostituito, la seconda quella del giudice tributario, adeguandosi all'orientamento giurisprudenziale prevalente. In particolare, nella prima sentenza (C s.u. 09/15031), la Corte ha ritenuto dirimente, ai fini della risoluzione del problema della giurisdizione, la considerazione che se, in talune circostanze, la controversia tra sostituto e sostituito fosse erroneamente devoluta al giudice tributario, questo non potrebbe che prendere atto della inammissibilità dell'azione per carenza dell'atto impugnabile, con buona pace del diritto alla tutela giudiziaria, negata sia dal giudice ordinario che da quello tributario. Nel caso di contemporanea pendenza del processo tra sostituto e sostituito (dinanzi al giudice ordinario) e tra questi ed il fisco (dinanzi al giudice tributario), in relazione ad un provvedimento che possa rilevare nei rapporti tra privati, la questione relativa alla legittimità dell'atto impositivo può essere decisa *incidenter tantum* dinanzi al giudice ordinario, a meno che questo non ritenga di dover disporre la sospensione del processo *ex art.* 295 c.p.c. In entrambi i casi resta ferma la giurisdizione del giudice ordinario nella controversia sostituto - sostituito (tale orientamento è stato confermato da C s.u. 10/8312). ■ **La ritenuta deve essere effettuata all'atto del pagamento** dei compensi al lavoratore dipendente. Il momento impositivo non è quello della liquidazione degli emolumenti, e tanto meno quello della «competenza», bensì quello dell'**effettiva erogazione del denaro**, ossia dell'esborso di cassa (v. *Comm. trib. centr.*, 1988, n. 162 e *Comm. trib. centr.*, 1985, n. 9661). ■ L'articolo in commento prevede la necessità della provvista nel caso in cui la ritenuta da operare non trovi capienza nei valori relativi ai **compensi in natura**. In tal caso il sostituito è obbligato a fornire al sostituto le somme necessarie al versamento delle ritenute, poiché altrimenti il sostituto non può esercitare la rivalsa la quale, in caso di ritenuta alla fonte, è contestuale.

X. Art. 23, co. I bis. ■ Tale comma prevede ¹ che i soggetti che adempiono agli obblighi con-

tributivi sui redditi di lavoro dipendente prestato all'estero, determinati secondo quanto stabilito dall'art. 51, co. 8 bis, t.u.i.r., devono in ogni caso operare le relative ritenute. È evidente che tale norma si riferisce, comunque, a lavoratori italiani che hanno mantenuto la propria residenza in Italia. Diversamente, infatti, l'art. 51, co. 8 bis, t.u.i.r., non troverebbe applicazione (sul nuovo regime impositivo dei redditi di lavoro dipendente prestato all'estero cfr. TINELLI, *R. d. trib.* 00, I, 288; STIZZA, *Il quadro normativo relativo ai redditi di lavoro dipendente transnazionale*, in DELLA VALLE - PERRONE - SACCHETTO - UCKMAR, *op. cit.*, 486). Riferendosi, dunque, a coloro che assolvono gli obblighi contributivi, tale disposizione trova applicazione anche per i **datori di lavoro non residenti** che assolvono gli obblighi contributivi in Italia per un lavoratore residente impiegato esclusivamente all'estero (in tal senso cfr. circ. min. 16 novembre 2000, n. 207). Si ricorda che l'art. 4, 1° co., del d.p.r. n. 322/98, prevede l'unicità della dichiarazione dei sostituti d'imposta anche ai fini dei contributi dovuti all'INPS, INPDAP, IPOST e all'INAIL. Pertanto è sanzionabile la violazione dell'obbligo dichiarativo anche qualora sia previsto ai soli fini contributivi. Sono, infatti, tenuti alla presentazione del Mod. 770/2009 SEMPLIFICATO i soggetti che hanno corrisposto somme e valori per i quali non è prevista l'applicazione delle ritenute alla fonte ma che sono assoggettati alla contribuzione dovuta all'INPS, come ad esempio le aziende straniere che occupano lavoratori italiani all'estero assicurati in Italia. Si tratta di casi particolari di distacco all'estero di lavoratori residenti in Italia i quali sono tenuti, comunque, a versare gli oneri contributivi in Italia (cfr. Reg. CE n. 1408 del 1971). L'estensione degli obblighi di sostituzione anche a datori di lavoro non residenti pone seri problemi applicativi. Di norma, infatti, il soggetto che si occupa di eseguire gli adempimenti previdenziali non eroga anche i compensi di lavoro dipendente. Per questo si potrebbe porre un problema di indisponibilità delle somme su cui operare la ritenuta e di compatibilità di tale disposizione con l'art. 53 Cost. sotto il profilo della riferibilità soggettiva della capacità contributiva. Parimenti poco comprensibile appare l'estensione di tale obbligo di sostituzione, per i soggetti non residenti, nel solo caso in cui corrispondano redditi determinati su base convenzionale e non anche nel caso in cui impieghino personale all'estero il cui reddito viene determinato sulla base della retribuzione effettiva (cfr. in tal senso DELLA VALLE, *op. cit.*, 403). ■ Con riferimento ai **lavoratori dipendenti che prestano la propria attività di lavoro all'estero**, si pone il problema di quando ap-

plicare le ritenute sulla base delle retribuzioni convenzionali così come previsto dall'art. 51, co. 8 bis, t.u.i.r. Tale articolo dispone, infatti, che il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero per più di 183 giorni, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro dipendente, sarà tassato sulla base delle retribuzioni convenzionali. Secondo l'Amministrazione finanziaria, **le ritenute possono essere subito commisurate sulla base della retribuzione convenzionale** in presenza di un contratto contenente una previsione di permanenza all'estero superiore ai 183 giorni (circ. Ag. Entr. 26 gennaio 2001, n. 7). In dottrina c'è chi ha messo in discussione tale ricostruzione normativa sostenendo, di contro, che la permanenza all'estero per più di 183 giorni non può che essere apprezzata a posteriori, ovvero quando il periodo all'estero sarà consumato (cfr. DELLA VALLE, *op. cit.*, 403). Sarà, dunque, necessario prendere in considerazione le retribuzioni effettive, salvo, poi, operare il conguaglio nel momento in cui si perfeziona il semestre di presenza all'estero. ■ 3 Nel caso di **lavoratori frontalieri**, i quali prestano la loro attività di lavoro dipendente all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto in zone di frontiera o in Paesi limitrofi, la ritenuta va operata sull'importo eccedente 8.000 euro, posto che per il triennio 2008, 2009, 2010, tale importo è escluso da imposizione. Con riferimento a questa fattispecie è importante verificare anche le Convenzioni contro le doppie imposizioni, quale quella con la Svizzera che prevede, a determinate condizioni, la tassazione esclusiva della Svizzera con l'obbligo di questa di retrocedere all'Italia parte delle imposte ivi raccolte. L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che nella categoria dei soggetti frontalieri rientrano soltanto quei lavoratori dipendenti che sono residenti fiscali in Italia e che quotidianamente si recano all'estero in zone di frontiera ovvero in Paesi limitrofi per svolgere la propria prestazione di lavoro (circ. Ag. Entr. 3 gennaio 2001, n. 1).

XI. Art. 23, 2° co. ■ Lett. a). La ritenuta va applicata **sull'ammontare complessivo di tutte le somme e i valori percepiti dal sostituto, nel periodo di paga**, in relazione al rapporto di lavoro. Il momento di percezione è quello in cui il provento esce dalla disponibilità dell'erogante per entrare nel compendio patrimoniale del percettore. Si considerano percepiti nel periodo di imposta cui si riferiscono anche le somme ed i valori incassati entro il 12 gennaio dell'anno successivo, purché tali importi vengano regolarmente assoggettati a ritenuta (da versare entro il 16 gennaio) e vengano inseriti nel conguaglio di fine anno. Per periodo di paga si intende il si-

stema periodico di pagamento delle retribuzioni, secondo le norme legislative, regolamentari e contrattuali. I soggetti di cui all'art. 23 del d.p.r. n. 600/73 devono effettuare il versamento delle relative ritenute entro il 16° giorno del mese successivo (cfr. ris. Ag. Entr. 11 luglio 2007, n. 165). Il datore di lavoro, dunque, in qualità di sostituto d'imposta deve operare all'atto del pagamento della busta paga una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai lavoratori dipendenti percipienti. La retribuzione lorda al netto delle ritenute previdenziali e assistenziali a carico del lavoratore e degli importi eventualmente esclusi dalla base imponibile costituisce la retribuzione imponibile su cui calcolare l'imposta dovuta su base mensile. Sulla retribuzione mensile si procede al calcolo dell'imposta lorda, ragguagliando al periodo di paga i corrispondenti scaglioni annui di reddito ed effettuando le detrazioni per carichi di famiglia e le altre detrazioni previste. **Il datore di lavoro dovrà tener conto**, nel calcolo delle ritenute Irpef, **delle varie detrazioni**, di cui agli artt. 12 e 13 t.u.i.r., **a condizione che i lavoratori dipendenti rilascino apposita dichiarazione** attestante di averne diritto, impegnandosi inoltre a comunicare successivamente le variazioni che dovessero intervenire. Nel caso in cui *medio tempore* il soggetto fiscalmente a carico venisse meno, per qualsiasi ragione (separazione legale dal marito, superamento della soglia, etc.) è necessario comunque fare riferimento, per la sussistenza del requisito del familiare fiscalmente a carico, alla situazione giuridica del contribuente esistente al tempo nel quale si verificano i relativi presupposti. È importante, tuttavia, sottolineare che a seguito delle modifiche all'art. 23, 2° co., lett. a) per opera della l. n. 244/07, la dichiarazione dei soggetti fiscalmente a carico non ha più effetto, come in passato, anche per i periodi di imposta successivi, ma deve essere presentata in ogni caso annualmente, quindi, anche laddove non siano intervenute variazioni nei presupposti che attribuiscono il diritto in esame. È, inoltre, stato previsto che è necessario comunicare al sostituto di imposta il codice fiscale delle persone fiscalmente a carico pena la mancata attribuzione del beneficio. Tale previsione vale anche per i cittadini extracomunitari, i quali dovranno richiedere l'attribuzione del codice fiscale dei familiari presso i locali uffici dell'Agenzia delle Entrate esaminando la documentazione prevista dall'art. 1. 1325° co., della l. n. 296/06. L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che tale modifica legislativa non impone l'obbligo della dichiarazione da parte del sostituto per usufruire delle detrazioni di cui all'art. 13 t.u.i.r., in quanto tali detrazioni sono

collegate a situazioni oggettive di cui il sostituto è a conoscenza. Tali detrazioni, pertanto, devono essere riconosciute anche in assenza di una specifica richiesta da parte del percipiente e si ritiene debbano essere riconosciute dal sostituto di imposta sulla base del reddito da lui stesso erogato. La comunicazione potrebbe consentire l'ottenimento di una detrazione in misura diversa di quella spettante in base al reddito erogato dal sostituto. In tal caso la predetta comunicazione avrebbe lo scopo di adeguare le detrazioni rendendo la tassazione più vicina possibile a quella effettiva (cfr. circ. Ag. Entr. 5 marzo 2008, n. 15). Nel caso di **cessazione del rapporto di lavoro** nel corso del periodo di imposta, il sostituto è tenuto ad operare le **ritenute delle addizionali comunali e regionali** al momento della cessazione del rapporto di lavoro. Per calcolare tale importo il sostituto dovrà fare riferimento alle aliquote risultanti dai relativi elenchi pubblicati sul sito del Dipartimento delle Finanze - area fiscalità locale - alla data di cessazione del rapporto di lavoro. In caso di modifiche delle aliquote sul sito è indicata la data di pubblicazione della relativa delibera comunale (circ. Ag. Entr. 5 marzo 2008, n. 15). ■ È possibile **detrarre le liberalità a favore delle ONLUS** anche in sede di conguaglio effettuato dal datore di lavoro, purché si accerti la tracciabilità del versamento e il riferimento dello stesso al donante (ris. Ag. Entr. 17 novembre 2008, n. 441). Nel caso in cui il lavoratore dipendente **ometta di comunicare al datore di lavoro il diritto alla detrazione per familiari fiscalmente a carico**, può ottenere la restituzione della ritenuta indebitamente versata provvedendo tempestivamente a presentare istanza di rimborso dell'imposta indebitamente trattenutagli (Comm. centr., 1991, n. 6388). **Nell'effettuazione delle ritenute il sostituto può applicare, d'accordo con il sostituito, una aliquota più elevata** di quella che deriva dal ragguaglio al periodo di paga degli scaglioni annuali di reddito. In tal modo, infatti, senza alcun danno erariale - che anzi si vede anticipato il versamento di imposte - si può evitare che, al momento dell'effettuazioni del conguaglio, l'imposta effettivamente dovuta sia troppo elevata (ris. Ag. Entr. 30 novembre 2001, n. 199). ■ **Let. b)**. Sulle **mensilità aggiuntive** e sui compensi della stessa natura, corrisposti al lavoratore dipendente in corso d'anno con una frequenza superiore all'ordinario periodo di paga, si applicano le aliquote IRPEF previste dal relativo scaglione ragguagliate a mese, senza applicare le deduzioni e le detrazioni spettanti negli ordinari periodi di paga. Tali mensilità aggiuntive si tengono comunque in considerazione ai fini della spettanza e della determinazione delle stesse deduzioni e

deduzioni. Le mensilità aggiuntive sono gli emolumenti che sono erogati con una frequenza diversa rispetto a quella del periodo di paga ordinario (es. tredicesima, gratifica natalizia, etc.) con esclusione di ogni altro emolumento erogato occasionalmente ed in via eccezionale. ■ **Let. e**). L'imposta viene applicata separatamente sugli emolumenti arretrati riferiti a prestazioni di lavoro dipendente rese in anni precedenti, dovendosi reputare tali le somme percepite per effetto di leggi, contratti, sentenze o atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause indipendenti dalla volontà delle parti in un periodo successivo a quello di effettiva maturazione del diritto. Non sono considerati arretrati ai fini dell'assoggettamento a tassazione separata eventuali emolumenti accessori quali mensilità supplementari in aggiunta alla tredicesima mensilità, premi di rendimento e gratifiche extracontrattuali, nonché il compenso erogato a gennaio per lavoro straordinario prestato nel mese di dicembre dell'anno precedente (circ. min. 5 febbraio 1997, n. 23). Secondo l'art. 21 t.u.i.r., l'imposta va determinata applicando all'importo percepito l'aliquota media corrispondente alla metà del reddito complessivo del lavoratore nei due anni precedenti l'anno di effettiva erogazione. Nella circ. Ag. Entr. 20 dicembre 2007, n. 71 è stato chiarito che ai fini del calcolo dell'aliquota media per la tassazione degli arretrati di lavoro dipendente erogati nel 2004, il reddito del biennio precedente deve essere assunto al netto della deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione e non più al lordo della stessa, come precedentemente affermato con la circ. Ag. Entr. 5 marzo 2004, n. 10. ■ **Let. d**). Mette conto segnalare che vi è un costante orientamento della Corte di Cassazione (cfr. C 05/19598; C 05/1471; C 04/21508; C 04/20444; C 04/18866; C 04/17926; C 04/17043; C 04/15632; C 04/6315; C 04/2720; C 04/584) circa la tassazione ai sensi dell'art. 17 del t.u.i.r. dei buoni postali fruttiferi e dei relativi interessi, corrisposti ai dipendenti dal datore di lavoro, al termine del rapporto di lavoro ed a titolo di trattamento di fine rapporto. Infatti - ricorda la Corte - ai sensi dell'art. 17, il trattamento di fine rapporto e le indennità equipollenti, comunque denominate, sono soggetti, con tassazione separata, all'imposta sul reddito delle persone fisiche, applicabile anche quando detto trattamento non venga corrisposto interamente in denaro ma, anche solo in parte, attraverso la consegna di buoni postali fruttiferi (con i relativi interessi), nei quali il datore di lavoro abbia investito i contributi accantonati per il trattamento di quiescenza del personale dipendente, al fine di conservare il potere di acquisto delle somme a tale scopo destina-

te. La Corte aggiunge, ancora, che gli importi erogati a titolo di trattamento di fine rapporto non mutano natura solo perché corrisposti sotto forma di buoni postali fruttiferi (con i relativi interessi), i quali nella specie svolgono soltanto una funzione strumentale per la conservazione delle somme accantonate e sostitutiva per equivalente delle somme di denaro dovute allo stesso titolo, senza che l'emissione e la consegna al dipendente di detti buoni costituisca novazione degli obblighi patrimoniali conseguenti al rapporto di lavoro. In tal caso, il titolo causale che giustifica l'attribuzione patrimoniale a favore del dipendente sotto forma di consegna di buoni postali è costituito, sempre e soltanto, dalla cessazione del rapporto di lavoro e dall'obbligo gravante sul datore di lavoro di corrispondere al lavoratore il relativo trattamento di fine rapporto. ■ **Let. e**). L'art. 7, 3° co., t.u.i.r. prevede che, in caso di morte del lavoratore, i redditi di lavoro dipendente sono imputabili al periodo di imposta in cui sono percepiti (criterio di cassa) e sono assoggettati a tassazione separata in capo agli eredi e ai legatari che li hanno percepiti. I redditi di lavoro dipendente (ad esclusione del t.f.r.) corrisposti agli eredi e ai legatari del lavoratore dipendente sono assoggettati a ritenuta pari all'aliquota stabilita per il primo scaglione di reddito.

XII. Art. 23, 3° e 4° co. ■ Il datore di lavoro, alla fine dell'anno e comunque entro la fine del secondo mese (febbraio) dell'anno successivo (*id est* il 28 di febbraio), deve procedere al c.d. conguaglio, ovvero al ricalcolo dell'imposta sull'intero ammontare dei compensi erogati nel corso dell'anno (si considerano erogati nell'anno anche le somme ed i valori corrisposti entro il 12 gennaio dell'anno successivo), applicando le aliquote previste per scaglioni di imposta su base annuale anche in ipotesi di periodo o periodi di lavoro inferiori all'anno solare tenendo conto delle deduzioni e delle detrazioni eventualmente spettanti. Non si tiene conto degli arretrati relativi ad anni precedenti e delle indennità di fine rapporto. Gli importi delle indennità e dei compensi a carico di terzi comunicati dopo il 12 di gennaio dell'anno successivo devono, invece, essere conguagliati unitamente alle retribuzioni del periodo di imposta successivo (cfr. circ. min. 23 dicembre 1997, n. 326, par. 3.5.). L'ammontare delle imposte così determinato dovrà essere diminuito delle detrazioni degli artt. 12 e 13 t.u.i.r. Il datore di lavoro deve apportare le eventuali correzioni alle detrazioni il cui importo è variabile in relazione all'ammontare del reddito e riconoscere le detrazioni previste dall'art. 15 t.u.i.r., se tali oneri sono stati sostenuti per il suo tramite (ovvero sono stati

pagati dal sostituto trattenendo l'importo dalle somme da corrispondere al sostituto). Il sostituto può anche chiedere al sostituto di attribuirgli anche le altre detrazioni per oneri previsti dall'art. 15 t.u.i.r., anche se questi non sono stati sostenuti per il tramite del datore di lavoro (ad es. detrazione per interessi passivi per la rata di mutuo pagata dal lavoratore). Tenuto conto che il sostituto deve effettuare le detrazioni nei limiti di quanto previsto dall'art. 15 t.u.i.r., il sostituto è obbligato a fornirgli tutti quegli elementi di carattere personale che non sono noti al sostituto. È stata prevista, anche, la possibilità di riconoscere, in sede di effettuazione delle operazioni di conguaglio, l'eventuale credito di imposta spettante relativamente ai redditi prodotti all'estero, anche nell'ipotesi in cui le somme o i valori prodotti all'estero abbiano concorso a formare il reddito di lavoro dipendente in periodi di imposta precedenti. Se alla formazione del reddito di lavoro dipendente concorrono redditi prodotti in più Stati esteri, la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato. È importante, inoltre, ricordare che, ai sensi dell'art. 165, 10° co., t.u.i.r., l'imposta estera su cui calcolare il credito di imposta si riduce parzialmente nel caso in cui il reddito estero non concorra interamente a formare la base imponibile, come nel caso dell'art. 51, co. 8 bis, t.u.i.r. Il sostituto dovrà acquisire tutta la documentazione necessaria per dimostrare la sussistenza del diritto del lavoratore dipendente alla detrazione del credito di imposta. In altre parole, dovrà dimostrare i requisiti di definitività e di similarità delle imposte pagate all'estero dal lavoratore dipendente. L'Amministrazione finanziaria ha escluso la possibilità di poter operare in sede di conguaglio la detrazione per le imposte pagate all'estero nel caso in cui il sostituto abbia percepito redditi di lavoro dipendente all'estero in forza di un autonomo rapporto con un altro datore di lavoro non residente. In tal caso il sostituto dovrà recuperare le imposte pagate all'estero solamente in sede di dichiarazione dei redditi. L'Amministrazione non ha ritenuto applicabile in via analogica l'art. 23, 4° co., ponendo così a carico del sostituto operazioni di conguaglio che non trovano fondamento in una espressa previsione della norma fiscale (ris. Ag. Entr. 13 agosto 2002, n. 281). ■ Dall'imposta complessivamente così determinata, si dovrà detrarre l'importo complessivo delle ritenute operate nel corso dell'anno per i singoli periodi di paga, **comprendendo nel calcolo anche le ritenute eventualmente operate da terzi**. Il lavoratore, infatti, ai sensi del 4° co. dell'art. 23, può chiedere entro il 12 gennaio dell'anno successivo che l'ultimo datore di lavoro, in sede di con-

guaglio, tenga conto anche di altri redditi di lavoro dipendente e assimilati percepiti nel corso del medesimo anno d'imposta per precedenti rapporti di lavoro non più in corso al 31 dicembre, intrattenuti con altri soggetti anche se non tenuti ad effettuare la ritenuta (come ad esempio nel caso di borse di studio, di assegni periodici corrisposti dal coniuge separato o divorziato). Per espressa previsione legislativa questa facoltà non può essere esercitata nei confronti di enti che corrispondono trattamenti pensionistici. La richiesta deve essere fatta entro il 12 gennaio del periodo di imposta successivo, consegnando al sostituto di imposta la certificazione unica rilasciata dagli altri soggetti erogatori. Proprio per consentire l'applicazione del 4° co. dell'art. 23 è stato previsto che la certificazione va consegnata entro il mese di febbraio dell'anno successivo e che soltanto in caso di richiesta del sostituto la certificazione debba essere consegnata entro 12 giorni dalla richiesta stessa. Se dal calcolo, così, effettuato la differenza è positiva, il relativo conguaglio sarà trattenuto dagli emolumenti spettanti al lavoratore; viceversa, se la differenza risulta negativa, il conguaglio verrà accreditato al dipendente e il datore di lavoro non effettuerà alcuna ritenuta o la effettuerà in misura ridotta nel mese di conguaglio, restituendo l'eventuale differenza al dipendente. Nel caso in cui vi fosse incapienza delle retribuzioni, per il prelievo delle imposte dovuto all'atto del conguaglio, il sostituto può versare al sostituto l'importo corrispondente alle ritenute ancora dovute. In alternativa, il sostituto può autorizzare il sostituto ad effettuare il prelievo anche sulle retribuzioni dei periodi di paga successivi al 28 di febbraio. In tal caso sugli importi di cui è differito il pagamento rispetto alla data del 28 febbraio, termine entro il quale, nelle altre ipotesi, devono cessare gli effetti economici delle operazioni di conguaglio, si applica l'interesse in ragione dello 0,5% mensile, che è trattenuto e versato nei termini e con le modalità previste per le somme cui si riferisce. L'importo che al termine del periodo di imposta non è stato trattenuto per incapienza delle retribuzioni o per cessazione del rapporto di lavoro deve essere comunicato al sostituto che deve provvedere al versamento entro il 15 gennaio dell'anno successivo. Sulla base della disciplina ivi descritta non è, dunque, possibile chiudere a debito le operazioni di conguaglio obbligando il sostituto a presentare la dichiarazione dei redditi. Ciò in virtù del fatto che la nuova disciplina concernente l'applicazione delle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente è volta ad evitare che il sostituto sia poi obbligato a presentare la dichiarazione dei redditi per far valere oneri o

versare imposte che non hanno trovato capienza in sede di conguaglio. In base a tale *ratio legis* è possibile consentire anche l'effettuazione del rimborso dell'eventuale credito atteso che, ove ciò non fosse consentito, il sostituto sarebbe costretto a presentare la dichiarazione dei redditi al solo scopo di ottenere un rimborso, che comunque è dovuto, penalizzando proprio un contribuente che nel corso dell'anno ha una tassazione nel periodo di paga. ■ Nel caso in cui il **datore di lavoro recuperi somme indebitamente erogate al lavoratore dipendente, il recupero deve avvenire al lordo delle ritenute a suo tempo operate e versate, non incorrendo il datore di lavoro in una duplice tassazione.** Poiché, infatti, al momento in cui il sostituto di imposta trattiene l'ammontare lordo delle somme erogate in anni precedenti, si viene a ridurre la base imponibile ai fini dell'Irpef per un importo pari a quello delle somme che formano oggetto di recupero. In tal modo i recuperi delle somme indebitamente corrisposte non fanno scaturire il diritto a rimborsi di imposta (in tal senso cfr. ris. min. 13 gennaio 1994, n. 174, nella quale vi è anche un'esemplificazione numerica). Per risolvere tale problema è intervenuto il legislatore introducendo la lett. *d bis* nell'art. 10, 1° co., t.u.i.r. Si è inserito, così, un nuovo onere deducibile pari alle somme che in un periodo precedente sono state assoggettate a tassazione e successivamente vengono rimborsate all'ente erogatore. Non essendo previsto l'istituto delle sopravvenienze passive per i redditi tassati con il criterio di cassa, non vi era un chiaro supporto normativo che consentisse il recupero delle imposte pagate sulle somme rimborsate. Tale norma, invero, si applica a tutti i redditi assoggettati a tassazione con il criterio di cassa e, quindi, potrà trattarsi anche di compensi di lavoro autonomo professionale o altri redditi di lavoro autonomo, nonché di redditi diversi (lavoro autonomo occasionale o altro) (cfr. circ. min. 23 dicembre 1997, n. 326). Tale onere deducibile potrà essere riconosciuto direttamente dal datore di lavoro stante l'art. 51, 1° co., lett. *h*), t.u.i.r., il quale prevede che non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente gli oneri di cui all'art. 10 t.u.i.r. Diversamente il contribuente potrà operare una deduzione (totale o per la parte residua non recuperata dal sostituto per incapienza) in sede di dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui la somma è restituita fino a capienza del reddito complessivo (cfr. ris. Ag. Entr. 29 luglio 2005, n. 110). In un recente chiarimento, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che nel caso in cui il lavoratore dipendente abbia già presentato la dichiarazione dei redditi, la deduzione, totale o

per la parte residua non recuperata dal sostituto, può essere fatta valere mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa non oltre il termine prescritto per la presentazione delle dichiarazioni relative al periodo di imposta successivo ai sensi dell'art. 2, co. 8 *bis*, del d.p.r. n. 322/98. Non è consentito al contribuente presentare istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del d.p.r. n. 602/73, ammessa solo per errore materiale, duplicazione totale o parziale dell'obbligo di versamento, inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento (cfr. ris. Ag. Entr. 29 febbraio 2008, n. 71 del 2008). Per l'Agenzia delle Entrate, dunque, l'istanza di rimborso è prevista solo per le ipotesi in cui il prelievo alla fonte è viziato esclusivamente sotto il profilo tributario per vizi inerenti alla debenza delle imposte e non anche in conseguenza di particolari vicende che riguardano il reddito assoggettato a ritenute. In altre parole, poiché in caso di restituzione di somme assoggettate a tassazione negli anni precedenti è prevista una specifica disciplina per recuperare tali imposte *ex art.* 10, 1° co., lett. *d bis*, t.u.i.r., è preclusa al contribuente la possibilità di ricorrere ad altre procedure di recupero delle imposte versate, quindi all'istanza di rimborso (cfr. sul punto ris. Ag. Entr. 14 febbraio 2007, n. 24). È evidente, dunque, che ciò vale quando la retribuzione restituita possa trasformarsi sempre in un onere deducibile dal reddito complessivo. In tal caso il contribuente è consapevole che se l'onere non è esposto in dichiarazione non può essere dedotto e l'imposta non può, così, essere recuperata. Mette conto segnalare, tuttavia, che in base ad un consolidato orientamento giurisprudenziale espresso dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite (C 07/26839; C 04/128; C s.u. 02/17394; C s.u. 02/15063), la dichiarazione dei redditi è sempre ritrattabile con il solo limite che essa non si riferisca a «rapporti esauriti». Al di fuori di queste ipotesi il contribuente può sempre ritrattare e correggere quanto dichiarato. Di contro, l'Amministrazione finanziaria, con riferimento ai co. 8 e 8 *bis* dell'art. 2, d.p.r. n. 322/98, ha sempre sostenuto un'interpretazione rigettata dalla dottrina dominante, secondo la quale la rettifica della dichiarazione in diminuzione sarebbe ammessa soltanto nel termine annuale previsto dal co. 8 *bis* del citato art. 2, mentre il termine più lungo previsto dall'8° co. sarebbe applicabile solo nel caso di dichiarazione in aumento (cfr. circ. Ag. Entr. 25 gennaio 2002, n. 6; circ. Ag. Entr. 12 giugno 2002, n. 50). Tale interpretazione si pone in palese contrasto con il principio, prima citato, di libera rettificabilità della dichiarazione (*Man. Trib. Falsitta. P. gen., op. cit., 349-350*). Ad ogni modo, dovrebbe rimanere ferma la pos-

sibilità di presentare istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38, 1° co. del d.p.r. n. 602/73, in alternativa alla presentazione della predetta dichiarazione integrativa così come stabilito dalla Cassa-

zione a Sezioni Unite (C.s.u. 02/17394; C.s.u. 02/15063; in dottrina cfr. *Dir. trib. Manzoni - Vanz.* 242-247).

24 Ritenuta sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. *1. I soggetti indicati nel comma 1, dell'articolo 23, che corrispondono redditi di cui all'articolo 47, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono operare all'atto del pagamento degli stessi, con obbligo di rivalsa, una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sulla parte imponibile di detti redditi, determinata a norma dell'articolo 48-bis del predetto testo unico. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui predetti redditi non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta. Si applicano, in quanto compatibili, tutte le disposizioni dell'articolo 23 e, in particolare, i commi 2, 3 e 4. Sulla parte imponibile dei redditi di cui all'articolo 16, comma 1, lettera c), del medesimo testo unico, la ritenuta è operata a titolo di acconto nella misura del 20 per cento.*

1-bis. Sulla parte imponibile dei compensi di cui all'articolo 48-bis, comma 1, lettera d-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è operata una ritenuta a titolo d'imposta con l'aliquota prevista per il primo scaglione di reddito, maggiorata delle addizionali vigenti.

1-ter. Sulla parte imponibile dei redditi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera c-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento.

1-quater. Sulla parte imponibile delle prestazioni pensionistiche complementari di cui all'articolo 50, comma 1, lettera h-bis) del TUIR è operata una ritenuta con l'aliquota stabilita dagli articoli 11 e 14 del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252.

2. [abrogato].

SOMMARIO: I. Profili generali. Le fattispecie assimilate. - II. Compensi dei lavoratori soci delle cooperative. - III. Compensi percepiti da terzi. - IV. Borse di studio. - V. Redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. - VI. Remunerazione ai sacerdoti. - VII. Compensi per l'attività intramuraria del personale dipendente del Servizio Sanitario Nazionale. - VIII. Indennità ed altri compensi per l'esercizio di pubbliche funzioni. - IX. Indennità per cariche elettive. - X. Rendite vitalizie e rendite a tempo determinato costituite a titolo oneroso. - XI. Prestazioni pensionistiche complementari. - XII. Gli assegni periodici. - XIII. I compensi per lavori socialmente utili.

1 I. Profili generali. Le fattispecie assimilate. ■
Con l'art. 50 t.u.i.r. il legislatore tributario ha assimilato ai redditi di lavoro dipendente fattispecie giuridiche fra loro molto eterogenee. Tale soluzione è frutto di una evoluzione storico-giuridica coerente con la scelta legislativa fatta con l'introduzione del t.u.i.r. in cui si è rinunciato a dare una definizione di reddito imponibile ricorrendo alla elencazione casistica delle varie categorie di reddito. Tale impostazione risiede nell'esigenza di certezza la quale impedisce la na-

scita di contrasti interpretativi con riguardo a situazioni di incerta qualificazione. In proposito mette conto segnalare che avendo l'art. 50 del t.u.i.r. carattere tassativo non si presta ad interpretazioni analogiche (in dottrina cfr. URICCHIO, *Il reddito dei lavori tra autonomia e dipendenza* 06, *passim*; FRANSONI, *R. d. trib.* 97, II, 130). Nella vigenza del d.p.r. n. 645/58 erano assimilati ai redditi di lavoro subordinato solamente le pensioni e le indennità di anzianità e di previdenza. Successivamente, il d.p.r. n. 597/73 introdusse