

Aspetti fiscali

- Adempimenti del sostituto di imposta
- Lo *split payment*
- L'IRAP



Il sostituto di imposta: adempimenti

- Versamento delle ritenute
- Certificazioni del sostituto di imposta
- Dichiarazione del sostituto di imposta

Versamento delle ritenute operate

D.P.R. 30/05/2002 n. 115 (Testo unico in materia di spese di giustizia)

Art. 184 (R)(Versamento di ritenute e di imposte)

Il funzionario delegato effettua il versamento all'erario delle ritenute e dell'imposta di bollo, il versamento alle Regioni e ai Comuni dell'addizionale all'imposta sui redditi delle persone fisiche (IRPEF), nonché il versamento alle Regioni dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), con distinti ordinativi tratti sulle aperture di credito.

D.P.R. 29/09/1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito)

Art. 2 (Riscossione per ritenuta diretta)

Le imposte sono pagate per ritenuta diretta nei casi indicati dalla legge e secondo le modalità previste dalle norme sulla contabilità generale dello Stato.

Certificazioni del sostituto di imposta

Riferimenti normativi: art. 4, comma 6-quater, dP.R. 322/1988

- Dal 2015 è stata introdotta la “Certificazione Unica”, ovvero un modello che racchiude il vecchio modello CUD (per i lavoratori dipendenti e assimilati) e le certificazioni dei redditi dei lavoratori autonomi, dei percettori di provvigioni e dei percettori di redditi diversi soggetti a ritenuta, a titolo di acconto o d’imposta.
- I sostituti d'imposta devono pertanto utilizzare la Certificazione Unica (CU), per attestare sia i redditi di lavoro dipendente e assimilati, sia i redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi.
- La Certificazione Unica va rilasciata al percettore delle somme, utilizzando il modello "sintetico" entro il 28 febbraio e successivamente trasmessa all'Agenzia delle Entrate, utilizzando il modello "ordinario" entro il 7 marzo, in via telematica.
- Con Provvedimento dell’Agenzia delle entrate (prot. n. 7786/2016) è stata approvata la Certificazione Unica “CU 2016”, relativa all’anno 2015, unitamente alle istruzioni di compilazione.

Certificazioni del sostituto di imposta

In particolare, la CU serve ad attestare:

- a) l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente, equiparati ed assimilati, di cui agli articoli 49 e 50 del TUIR corrisposti nell'anno precedente ed assoggettati a tassazione ordinaria, a tassazione separata, a ritenuta a titolo d'imposta e ad imposta sostitutiva;
- b) l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi di cui agli articoli 53 e 67, comma 1, del TUIR;
- [...]
- d) l'ammontare complessivo dei compensi erogati nell'anno precedente a seguito di procedure di pignoramenti presso terzi di cui all'art. 21, comma 15, della legge 27 dicembre 1997, n. 449;
- [...]
- h) le relative ritenute di acconto operate;
- i) le detrazioni effettuate.

La consegna al contribuente della CU

- La certificazione può essere sottoscritta anche mediante sistemi di elaborazione automatica e deve essere rilasciata in duplice copia al contribuente entro il 28 febbraio di ciascun anno.
- Nel caso in cui la certificazione attesti solo redditi di lavoro dipendente equiparati ed assimilati, ovvero solo redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi deve essere inviata esclusivamente la parte della certificazione unica relativa alle tipologie reddituali erogate.
- La consegna della CU può avvenire nelle seguenti modalità:
 - cartacea, a mezzo raccomandata o a mani;
 - elettronica, a mezzo e-mail: in tal caso, tuttavia, il sostituto ha l'onere di accertare che la certificazione entri concretamente nella materiale disponibilità del sostituto. Tale modalità non può essere utilizzata qualora la certificazione è rilasciata agli eredi del percettore deceduto (Risoluzione Agenzia Entrate 21 dicembre 2006, n. 145/E).

La trasmissione all' Agenzia delle entrate della CU

- Le certificazioni di cui al comma 6-ter sono trasmesse in via telematica all' Agenzia delle entrate entro il 7 marzo dell' anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti.
- Devono essere inviate all' Agenzia delle Entrate anche le certificazioni uniche riguardanti le tipologie reddituali per le quali non è prevista la predisposizione della dichiarazione precompilata di cui all' articolo 1 del Decreto Legislativo 21 novembre 2014, n. 175.
- Per ogni certificazione omessa, tardiva o errata si applica la sanzione di cento euro. Nei casi di errata trasmissione della certificazione, la sanzione non si applica se la trasmissione della corretta certificazione è effettuata entro i cinque giorni successivi alla scadenza.
- I dati contenuti nelle comunicazioni inviate entro i termini sono utilizzati per la elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata da parte dell' Agenzia delle Entrate, di cui all' articolo 1 del D.Lgs. n. 175 del 2014.

La dichiarazione del sostituto di imposta

I sostituti d'imposta (datori di lavoro e enti pensionistici, amministrazioni dello Stato, ecc.) devono comunicare all'Agenzia delle Entrate, mediante una dichiarazione annuale, i dati relativi alle ritenute effettuate in ciascun periodo d'imposta, quelli relativi ai versamenti eseguiti, i crediti, le compensazioni operate e i dati contributivi e assicurativi.

La dichiarazione si compone di due modelli:

- il 770 Semplificato (per ritenute effettuate su redditi di lavoro dipendente e assimilato, di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi);
- il 770 Ordinario (per ritenute diverse da quelle sopra indicate, es. su redditi da capitale).

In relazione ai dati da comunicare e ai quadri del modello da compilare, i soggetti tenuti a presentare la dichiarazione devono trasmettere uno o entrambi i modelli.

Il termine ordinario di presentazione è il 31 luglio di ciascun anno.

Lo split payment

RIFERIMENTI NORMATIVI: L. 190/2014, art. 1, c. 629; art.17-ter DPR 633/1972; Decreto MEF 23/1/2015

La Legge di Stabilità 2015 ha introdotto un nuovo regime Iva denominato "split payment" da utilizzarsi a partire dal 1/1/2015 in caso di cessioni di beni o prestazioni di servizi nei confronti di enti pubblici, sia che agiscano nelle loro vesti istituzionali sia in qualità di enti commerciali.

Il nuovo regime si applica per le cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di:

- Stato e altri soggetti qualificabili come organi dello Stato, anche se dotati di autonomia;
- enti pubblici territoriali e loro consorzi, comprese le Comunità Montane e le Unioni di Comuni;
- Camere di Commercio, Artigianato ed Agricoltura (CCIAA);
- istituti universitari e aziende sanitarie locali;
- enti ospedalieri (fatta esclusione per gli enti ecclesiastici che esercitano assistenza ospedaliera);
- enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico (IRCCS);
- enti pubblici di assistenza e beneficenza (IPAB, ASP) e di previdenza (INPS).

Lo split payment

Casi di esclusione:

- compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito;
- acquisti per i quali la pa è debitore d'imposta: si tratta delle operazioni soggette a reverse charge, in cui l'obbligo di applicare l'imposta ricade sul committente/cessionario e non sul prestatore/cedente;
- operazioni certificate da ricevute fiscali, scontrini o altri meccanismi semplificati di certificazione dei corrispettivi;
- operazioni assoggettate a regimi "speciali" ai fini Iva, ossia quei regimi che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura ovvero prevedono l'addebito dell'imposta, ma determinano la detrazione in modo forfetario (es. agenzie di viaggio art.74-ter, regimi monofase art.74 DPR 633/1972, regime del margine art.36 DL 41/1995, art.34 e 34-bis DPR 633/1972).

I fornitori assoggettati allo split payment rientrano nei casi di erogazione dei rimborsi Iva in via prioritaria (art. 38-bis, comma 10 DPR 633/1972), a partire dalla richiesta relativa al primo trimestre 2015. Il rimborso prioritario non può comunque eccedere l'ammontare dell'Iva applicata in rivalsa nelle operazioni in questione effettuate nel periodo in cui si è formata l'eccedenza d'imposta detraibile di cui viene richiesto il rimborso.

Lo split payment. Versamento dell'imposta

Sebbene l'imposta divenga esigibile dal momento in cui il corrispettivo della fattura viene pagato al fornitore, le pa possono optare per l'esigibilità anticipata al momento in cui ricevono la fattura.

Il versamento dell'Iva deve essere effettuato entro il 16 del mese successivo alla data in cui scatta l'esigibilità della stessa; quindi la pa può scegliere di versare l'imposta:

- il 16 di ogni mese in relazione all'ammontare dell'Iva divenuta esigibile nel mese precedente;
- in ogni giorno del mese in relazione alle fatture la cui imposta è divenuta esigibile in tale giorno;
- per singola fattura la cui imposta è divenuta esigibile.

Lo split payment. Versamento dell'imposta

Il versamento deve essere effettuato, senza possibilità di compensazione, utilizzando un apposito codice tributo, come segue:

1. per le amministrazioni titolari di conti presso la Banca d'Italia, tramite modello F24 Enti pubblici;
2. per le amministrazioni, diverse da quelle di cui alla lettera a), autorizzate a detenere un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle entrate ovvero presso Poste italiane, mediante versamento unificato di cui all'articolo 17 del d. lgs. 241/97;
3. per le amministrazioni diverse da quelle di cui alle lettere a) e b), direttamente all'entrata del bilancio dello Stato con imputazione ad un articolo di nuova istituzione del capitolo 1203.

Lo split payment

Per quanto riguarda invece i fornitori soggetti passivi Iva, l'art. 2 del Decreto 23/01/2015 stabilisce che questi ultimi, relativamente alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate con il meccanismo dello split payment:

- devono emettere regolarmente fattura con le indicazioni prescritte dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 (addebitando quindi l'Iva al fornitore) apponendovi l'annotazione “**scissione dei pagamenti**”;
- devono registrare le fatture emesse ai sensi degli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 633/1972, senza però computare, nella liquidazione periodica, l'Iva a debito indicata in fattura: tale imposta infatti deve essere versata all'Erario direttamente dalla pubblica amministrazione acquirente.

Split payment ed Iva ad esigibilità differita

- Il regime dello split payment si applica alle stesse pubbliche amministrazioni già destinatarie delle norme in materia di Iva a esigibilità differita di cui all'art. 6, comma 5, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/1972.
- La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E/2015 specifica che, pur se l'elenco delle pubbliche amministrazioni di cui all'art. 17 ter del D.P.R. 633/1972 è analogo a quello contenuto nell'art. 6, comma 5, secondo periodo, dello stesso D.P.R. in materia di **esigibilità differita dell'Iva**, la *ratio* delle due norme è diversa:
- esigibilità differita dell'Iva ➡ **misura agevolativa** per il fornitore
- split payment ➡ misura di **contrasto all'evasione** da riscossione dell'Iva.

Di conseguenza, l'Amministrazione Finanziaria sostiene che per la disciplina dell'Iva a esigibilità differita non è possibile un'interpretazione estensiva dei soggetti destinatari della norma, mentre per il meccanismo dello split payment i destinatari della norma vanno individuati sulla base di valutazioni sostanziali di ordine generale.

Split payment ed Iva ad esigibilità differita

- La disciplina dell'Iva a esigibilità differita **non è applicabile** se l'operazione va assoggettata a split payment, come stabilito dall'art. 3, comma 3, del D.M. 23 gennaio 2015.
- In ogni caso i fornitori ai quali non si applica lo split payment possono considerare l'Iva esigibile al momento dell'incasso del corrispettivo (es. professionisti).
- Nelle operazioni con lo Stato e gli enti pubblici non occorre annotare la dicitura "IVA ad esigibilità differita" mentre per effettuare la scelta di applicare l'Iva ad esigibilità immediata occorre apporre in fattura la relativa dicitura. Se in fattura non è apposta alcuna indicazione l'Iva si considera ad esigibilità differita.

L'IRAP

Riferimenti normativi: art. 10-bis D. lgs. 446/97

Per l'amministrazione statale, la base imponibile dell'IRAP include:

- retribuzioni erogate al personale dipendente in misura pari all'imponibile previdenziale;
- somme erogate che costituiscono redditi assimilati a lavoro dipendente;
- compensi per le attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente.

L'imposta si applica alla base imponibile separatamente per la parte della stessa attribuibile al territorio di ciascuna regione.

Relativamente alla base imponibile determinata per l'attività istituzionale (non commerciale) l'aliquota è dell'8,5%.

L'IRAP

Riferimenti normativi: art. 30, comma 5, D. lgs. 446/97; D.M. 02/11/1998, n. 421; D.P.R. 22/07/1998, n. 322

Il D.M. 02/11/1998, n. 421 prevede il versamento in acconto dell'imposta entro il giorno 15 del mese successivo a quello dell'erogazione delle retribuzioni e dei compensi, nelle misure e nei limiti di cui all'articolo 16, comma 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

Il versamento del saldo, tenendo conto degli acconti già pagati mensilmente, deve avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

Le eccedenze derivanti dalle operazioni di congruaggio possono essere fatte valere sui successivi versamenti mensili eseguiti ai fini dell'IRAP.

La dichiarazione IRAP si presenta entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.