

Sostituti d'imposta

Le disposizioni in tema di ritenute alla fonte

di Paolo Adriano Stella - Dottore commercialista

L'art. 21, commi da 11 a 15 del collegato alla Finanziaria per il 1998 (legge n. 449/1997) ha ricompreso nel novero dei sostituti d'imposta di cui all'art. 25, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, le persone fisiche che esercitano arti e professioni ed i condomini, quali sostituti d'imposta. Numerose sono anche le modifiche in materia di ritenute alla fonte.

L'art. 21 della legge collegata alla Finanziaria per il 1998 (legge 27 dicembre 1997, n. 449) è intervenuto a modificare e riordinare l'intero sistema delle ritenute.

INNOVI SOSTITUTI D'IMPOSTA

La prima modifica apportata aggiunge quali sostituti di imposta, nell'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973, accanto agli enti ed alle società di cui agli artt. 87 e 88 del T.U.I.R., le società e associazioni indicate nell'art. 5 del D.P.R. n. 917/1986 ed alle persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 51 di detto decreto o imprese agricole «*le persone fisiche che esercitano arti e professioni nonché il condominio quale sostituto di imposta*».

Dal 1° gennaio 1998 quindi i singoli professionisti individuali nonché il condominio (e non gli amministratori dello stesso come era stato previsto in primo tempo nella bozza della Finanziaria), dovranno operare le ritenute alla stregua degli altri sostituti d'imposta.

Si ricorda in proposito che fino al 31 dicembre 1997 il professionista individuale era tenuto ad effettuare la ritenuta esclusivamente sui redditi da lavoro dipendente.

Nessuna variazione invece per gli studi associati in quanto, ai sensi della lett. c), terzo comma, dell'art. 5 del T.U.I.R., le associazioni prive di personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, sono equiparate alle società semplici e per tale motivo agivano quali sostituti di imposta anche antecedentemente alle modifiche in esame.

L'inserimento nel novero dei sostituti di imposta di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973, comporterà l'obbligo di effettuare le ritenute alla fonte a titolo di acconto anche sulle parcelle emesse da professionisti (singoli o associati) nei confronti di propri colleghi.

L'obbligo di effettuare la ritenuta riguarderà tutte le prestazioni effettuate dai professionisti individuali con operatori economici, ivi compresi eventuali collaboratori coordinati o continuativi, associati in par-

1998, ad operare le ritenute alla fonte anche sulle retribuzioni eventualmente corrisposte a portinai, giardinieri, ecc. sino ad ora esclusi da qualsiasi ritenuta.

Il 14° comma dell'art. 21 del collegato alla Finanziaria, stabilisce inoltre che «*gli amministratori di condominio negli edifici devono comunicare annualmente all'anagrafe tributaria l'ammontare dei beni e servizi acquistati dal condominio ed i dati identificativi dei relativi fornitori. Con decreto del Ministro delle finanze sono stabiliti il contenuto, le modalità e i termini delle comunicazioni*».

Dal 1998 viene inoltre previsto che gli uffici delle imposte possano richiedere dati, documenti ed informazioni agli stessi amministratori condominiali.

LE RITENUTE SULLE PROVVIGIONI

Ai sensi dell'art. 25-bis del D.P.R. n. 600/1973, i sostituti di imposta, escluse le imprese agricole, che corrispondono provvigioni comunque denominate per le prestazioni anche occasionali inerenti a rapporti di commissione, agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo d'acconto dell'IRPEF o dell'IRPEG dovuta dai percipienti con obbligo di rivalsa.

Tale ritenuta, commisurata al 50% dell'ammontare delle provvigioni indicate, dal 1° gennaio 1998, viene aumentata dal 10% «*alla misura fissata dall'art. 11 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, per il primo scaglione di reddito*».

Per il 1998, secondo quanto stabilito dall'art. 21, comma 12, della legge n. 449/1997, la ritenuta deve essere applicata con l'aliquota del 19%. Ciò significa che, a partire dal 1° gennaio 1998, sui pagamenti relativi a provvigioni per prestazioni ineren-

ti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento affari, dovrà essere applicata una ritenuta del 9,5% sull'ammontare globale di tali provvigioni (ovvero il 19% sul 50%) a fronte del 5% applicabile sino al 31 dicembre 1997 (ovvero 10% sul 50%).

Se, ai sensi del secondo periodo del secondo comma dell'art. 25-bis del D.P.R. n. 600/1973, i percipienti dichiarano ai loro committenti, preponenti, mandanti (mediante raccomandata a.r. da trasmettere prima dell'inizio del rapporto ovvero prima dell'inizio dell'esercizio solare) che nell'esercizio della loro attività si avvalgono in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi, la ritenuta è commisurata al 20% dell'ammontare delle stesse provvigioni. In tal caso le modifiche introdotte dal collegato alla Finanziaria '98 comportano una ritenuta del 3,8% (19% del 20%) a fronte del precedente 2% (10% del 20%).

ALTRE MODIFICHE

Sono state inoltre incrementate le aliquote (dal 10 al 19%) relative alle ritenute a titolo di imposta per le prestazioni rese dagli incaricati alla vendita porta a porta di cui alla legge 11 giugno 1971, n. 426, che, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 14 della legge n. 537/1993, devono essere calcolate sul 100% delle provvigioni.

Infine vi è da rilevare come l'obbligo di effettuazione delle ritenute, pari al 4%, sui contributi erogati alle imprese, di cui al secondo comma dell'art. 28 del D.P.R. n. 600/1973, sino ad ora operante esclusivamente per gli enti pubblici, venga esteso anche agli enti privati.

Da ultimo è stata estesa l'applicabilità della disciplina delle ritenute alla fonte prevista nel Titolo III del D.P.R. n. 600/1973 nonché nell'art. 11, commi 5, 6, 7 e 9 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, anche nell'ipotesi in cui il credito venga sottoposto a

tecipazione con apporto di solo lavoro, prestatori occasionali di lavoro autonomo.

Dal 1° gennaio 1998 rimarranno esclusi da ritenuta alla fonte esclusivamente i compensi che i professionisti percepiranno da soggetti privati.

LAVORO AUTONOMO - AUMENTANO LE ALIQUOTE DELLE RITENUTE

La Finanziaria '98 modifica inoltre, aumentandola dal 19% al 20%, l'aliquota percentuale della ritenuta prevista al primo comma dell'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973.

La ritenuta in oggetto si rende applicabile da parte dei soggetti indicati all'art. 23 dello stesso D.P.R. n. 600/1973, che corrispondono compensi per prestazioni di lavoro autonomo.

L'aumento dell'aliquota dovrà essere applicato non solo alle parcelle emesse dagli esercenti attività di lavoro autonomo nel corso del 1998, ma anche ai pagamenti di parcelle e/o parcelle pro-forma emesse nel corso del 1997 e precedenti, in quanto l'obbligo di operare la ritenuta sorge al momento del pagamento.

Ovviamente l'aumento nell'aliquota della ritenuta ex art. 25 del D.P.R. n. 600/1973 si rende operante non solo nei confronti dei pagamenti dei compensi parcelati dagli esercenti attività di lavoro autonomo dotati di partita IVA, ma anche in relazione:

- ai pagamenti dei compensi corrisposti a collaboratori coordinati e continuativi (art. 49, comma 2, lett. a) del D.P.R. n. 917/1986);
- agli utili erogati agli associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro (art. 49, comma 2, lett. c) del D.P.R. n. 917/1986);
- alle partecipazioni agli utili spettanti ai promotori ed ai soci fondatori di S.p.A.,

S.p.A. e S.r.l. (art. 49, comma 2, lett. d), del D.P.R. n. 917/1986).

La stessa ritenuta del 20% si renderà applicabile ai redditi di lavoro autonomo derivanti da prestazioni sportive di cui alla legge 23 marzo 1981, n. 91 (art. 49, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986).

L'incremento della ritenuta colpirà inoltre anche i redditi percepiti a titolo di diritto di autore (art. 49, comma 2°, lett. b), D.P.R. n. 917/1986).

Le ritenute in oggetto continueranno comunque ad essere applicate sul 75% dei compensi percepiti. Nel caso in cui il diritto di sfruttamento dei diritti di autore sia stato acquisito a titolo oneroso (art. 81, lett. g) T.U.I.R.), la base imponibile per l'applicazione della ritenuta viene fatta coincidere all'imponibile fiscale; in altre parole viene elevata la base di calcolo della ritenuta dal 70% al 75%. Viene inoltre chiarito che la ritenuta va calcolata sul 100% dei compensi corrisposti qualora i diritti in oggetto siano stati acquisiti a titolo gratuito (eredità o donazione).

È stato inoltre modificato il secondo comma dello stesso art. 25 del D.P.R. n. 600/1973: dal 1° gennaio 1998 le ritenute a titolo di imposta operate dai sostituti di imposta italiani indicati nell'art. 23 dello stesso decreto, nei confronti di soggetti percipienti non residenti per prestazioni di lavoro autonomo o d'impresa effettuate all'interno del territorio dello Stato italiano, sono aumentate dal 20% al 30%.

INNOVI OBBLIGHI PER I CONDOMINI

La predetta ritenuta del 20% dovrà essere operata dal condominio quale sostituto di imposta anche sui compensi percepiti dall'amministratore dello stesso nonché da altri prestatori di lavoro autonomo.

Il condominio, in qualità di sostituto di imposta, sarà tenuto inoltre, dal 1° gennaio

pignoramento presso terzi in base ad ordinanza di assegnazione, qualora il credito sia riferito a somme per le quali, ai sensi delle predette disposizioni, deve essere operata una ritenuta alla fonte.

LA REGOLARIZZAZIONE DELL'OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE

Il secondo comma dell'art. 23 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 (collegato alla

Finanziaria '98), ha disposto inoltre la riapertura dei termini per la regolarizzazione prevista dall'art. 5, commi 204, 208 e 209 della legge n. 662/1996.

La nuova scadenza è stata fissata per il 28 febbraio 1998 e la facoltà di regolarizzazione è stata estesa ai sostituti di imposta.

Per effetto delle modifiche apportate dalla Finanziaria '98, risultano pertanto sanabili anche gli omessi versamenti di ritenute da parte dei sostituti di imposta.