

IMPOSTE SUL REDDITO

La responsabilità del sostituto d'imposta in caso di decadenza dal regime forfetario

di Stefano Rossetti

Master di specializzazione

LABORATORIO SULLA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW

Scopri di più >

Come noto, l'imposta sostitutiva dovuta in applicazione del regime forfetario ([articolo 1, comma 54 e seguenti, L. 190/2014](#)) viene liquidata senza prevedere la figura del sostituto d'imposta; infatti, viene previsto che *“i ricavi e i compensi relativi al reddito oggetto del regime forfetario non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta. A tale fine, i contribuenti rilasciano un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva”* ([articolo 1, comma 67 e seguenti, L. 190/2014](#)).

Talvolta può capitare che il contribuente che adotta il regime forfetario si accorga di **non possedere i requisiti** per poter fruire del regime di vantaggio, in tal caso, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con le [risposte ad istanza di interpello n. 499/2019](#) e [n. 500/2019](#), è possibile rimediare all'indebita fruizione del regime forfetario adottando una delle seguenti modalità:

- **emettendo e trasmettendo al committente delle note di variazione in aumento, ex articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972**, al fine di integrare le fatture originarie con l'Iva di rivalsa (da versare all'Erario) e indicare la ritenuta d'acconto?
- **emettendo e trasmettendo al committente delle note di variazione in diminuzione, ex dell'articolo 26, commi 2 e 3, D.P.R. 633/1972**, a storno delle fatture originarie ed emettendo nuove fatture, in sostituzione delle precedenti, al fine di addebitare l'Iva di rivalsa (da versare all'erario) ed indicare la ritenuta d'acconto.

Per quanto attiene, in maniera specifica, alla posizione del sostituto d'imposta, egli non dovrebbe essere assoggettato a sanzioni per **l'omessa effettuazione** (e conseguente omesso versamento) **delle ritenute d'acconto**.

Questa è la soluzione a cui è giunta l'Amministrazione finanziaria con la [risposta ad istanza](#)

d'interpello n. 245/2023.

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, il contribuente **forfetario** è da ritenersi **responsabile delle sanzioni** per le ritenute non operate e non versate o versate tardivamente, conseguenti all'errata richiesta di disapplicazione delle medesime.

La posizione dell'Agenzia delle Entrate si basa sul fatto che in ipotesi analoghe, la responsabilità del contribuente forfetario non può essere esclusa (vedasi Corte di Cassazione, sentenza n. 14033/2006 e Corte di Cassazione, sentenza n. 10613/2000) per aver rilasciato al sostituto una **dichiarazione non rispondente al vero**, mentre a quest'ultimo è possibile applicare il disposto dell'[**articolo 6 D.Lgs. 472/1997**](#) secondo cui *“Se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da colpa”*.

La stessa Amministrazione finanziaria, in passato, con la circolare ministeriale n. 180/1998, aveva affermato che *“l'articolo 6, comma 1, esclude la responsabilità quando l'errore non è determinato da colpa. Il fattore discriminante è quindi costituito dalla causa dell'errore medesimo. Se esso dipende da imprudenza, negligenza o imperizia, non rileva ai fini dell'esclusione della responsabilità, ma se il trasgressore ha osservato la normale diligenza nella ricostruzione della realtà, l'errore in cui è incorso esclude la colpa richiesta dal precedente articolo 5. Per contro si ribadisce l'errore evitabile con l'uso dell'ordinaria diligenza, quella cioè che si può ragionevolmente pretendere dal soggetto agente, non influisce sulla punibilità”*.

Da quanto sopra, dunque si evince che laddove effettivamente il sostituto sia in grado di dimostrare che, osservando la **normale diligenza**, non sarebbe stato in grado di verificare che il contribuente forfetario era privo dei requisiti, peraltro dal medesimo attestati con una specifica dichiarazione, per applicare il regime agevolativo, lo stesso può ritenersi non responsabile delle violazioni di omessa esecuzione e versamento delle ritenute, trasmissione delle certificazioni uniche e del Modello 770 con dati errati) e, conseguentemente, delle sanzioni ad essere relative.

Da ultimo, è interessante la precisazione di carattere operativo fornita dall'Agenzia delle Entrate, la quale ha chiarito che se l'erogazione dei compensi da parte del sostituto al contribuente asseritamente forfetario è avvenuta:

- **nel 2021**, il sostituto non deve eseguire il versamento delle ritenute d'acconto non operate, né presentare le certificazioni uniche ed il Modello 770/2022 integrativo (laddove i compensi, seppur errati, di cui si discute siano stati già riportati nei predetti modelli trasmessi all'Agenzia delle entrate);
- **nel 2022**, il sostituto deve operare, seppur tardivamente, le ritenute d'acconto, e versarle con la maggiorazione a titolo di interesse, nonché rilasciare la certificazione unica per il 2022 e presentare il Modello 770/2023 indicando i dati corretti.

Il tale ultimo caso, seppur non specificato dalla risposta ad istanza d'interpello, si ritiene che il

sostituto ai sensi dell'[**articolo 64 del D.P.R. 600/1973**](#), debba esercitare la **rivalsa** sul sedicente contribuente forfetario.