

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 192-2007/T

Scomputo delle ritenute d'acconto non certificate e non versate a cura dei sostituti d'imposta

Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 7 dicembre 2007

SOMMARIO: 1. I problemi esaminati . Cenni. - 2. Lo scomputo delle ritenute non certificate. - 3. Lo scomputo delle ritenute non versate. - 4. Non rileva il mancato versamento da parte del sostituto d'imposta

Si chiede se il notaio che ha subito le ritenute d'acconto ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973 possa fornire all'erario la prova delle somme trattenute non solo con la certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta, ma anche attraverso ulteriori mezzi. Inoltre si domanda se la possibilità di scomputare le ritenute subite dal professionista sia subordinata al preventivo versamento delle somme trattenute da parte del sostituto d'imposta.

La Commissione studi Tributari del Consiglio Nazionale del Notariato ha già affrontato in parte il tema fornendo risposta al primo dei due quesiti ⁽¹⁾. Si ritiene in questa sede di non doversi discostare dalle conclusioni raggiunte allora. Secondo la Commissione studi Tributari è possibile dimostrare al Fisco le ritenute subite anche con un estratto del libro incassi e pagamenti, con l'esibizione della fattura emessa, etc.

Invece il tema relativo al secondo quesito non è stato esaminato. La circostanza è dovuta al fatto che momento di approvazione dello studio citato la Corte di Cassazione non aveva ancora emanato la sentenza n. 14033/2006. Sulla base del principio affermato dalla Suprema Corte, come evidenziato dallo stesso quesito, i locali Uffici dell'Agenzia delle Entrate stanno procedendo al recupero delle ritenute d'acconto subite dai professionisti, ma non versate dal sostituto d'imposta. Nel caso di specie la contestazione non riguardava la dimostrazione all'erario delle ritenute subite ⁽²⁾, ma la circostanza che la Corte di Cassazione ha subordinato la possibilità

di scomputare le ritenute d'acconto all'avvenuto versamento da parte del sostituto d'imposta.

1) I problemi esaminati - Cenni

Il contrasto di opinioni con l'Agenzia delle Entrate riguardante la possibilità di scomputare dal reddito di lavoro autonomo le ritenute d'acconto non "certificate" rappresenta un problema ancora attuale. L'interesse dei professionisti si è alimentato anche in conseguenza della recente sentenza (già citata) della Corte di Cassazione n. 14033/2006, che ha affermato un principio ancor più restrittivo in base al quale il soggetto sostituto può scomputare le ritenute d'acconto solo se queste sono state effettivamente versate dal sostituto d'imposta. Tale principio non è condivisibile e anche la stessa Amministrazione Finanziaria ha sostenuto in passato un orientamento meno rigoroso. L'esame delle diverse disposizioni applicabili in materia sarà finalizzato alla risoluzione dei seguenti problemi:

il primo riguarda la possibilità di scomputare o meno le ritenute d'acconto subite qualora il sostituto d'imposta non abbia rilasciato al soggetto sostituto la relativa certificazione ai sensi dell'art. 4, comma 6-*ter* del D.P.R. n. 322/1998;

il secondo è relativo alla possibilità di scomputare le ritenute d'acconto subite in considerazione del comportamento assunto dal sostituto d'imposta che non ha effettuato il versamento del tributo trattenuto al momento del pagamento del compenso.

2) Lo scomputo delle ritenute non certificate

Il tema relativo alla possibilità di scomputare dalle imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi (Modello Unico) le ritenute d'acconto subite, ma non certificate, è stato affrontato nel corso di un Forum organizzato dal quotidiano Italia Oggi il 19 maggio 2007 con la partecipazione dell'Agenzia delle Entrate. L'Amministrazione Finanziaria si è espressa con una soluzione negativa subordinando la possibilità di scomputare le predette ritenute dalle imposte al verificarsi di due condizioni. In *primis* il sostituto d'imposta deve aver effettivamente operato le ritenute. Inoltre lo stesso sostituto deve attestare la circostanza attraverso il rilascio dell'apposita certificazione di cui al citato D.P.R. n. 322/1998. Secondo l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate, si desume implicitamente che i lavoratori autonomi non potranno fornire la dimostrazione di aver subito le ritenute d'acconto con strumenti di prova alternativi al rilascio della certificazione. Si tratta, ad esempio, degli estratti notarili del libro cronologico degli incassi e pagamenti di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 600/1973, delle fatture emesse con l'evidenziazione della ritenuta subita, etc. che secondo una tesi opposta della giurisprudenza possono essere con-

siderati quali idonei mezzi di prova (Comm. Trib di II grado di Treviso, decisione n. 299 del 3 febbraio 1995; Comm. Trib. di II grado di Piacenza, decisione n. 72 del 30 maggio 1989; Comm. Trib. prov. di Milano, sentenza n. 490 del 9 ottobre 1998; Comm. Trib. reg. della Lombardia, sentenza n. 188/2001).

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver ricordato che l'art. 22 del D.P.R. n. 917/1986 consente lo scomputo delle ritenute subite sostiene una soluzione restrittiva evidenziando come gli eventuali mezzi di prova alternativi utilizzati dal contribuente (estratto notarile, fatture, etc) costituiscano una documentazione non proveniente dal sostituto d'imposta. Pertanto tali mezzi di prova non sono idonei ad attestare il prelievo tributario operato dal sostituto e le ritenute non sono scomputabili.

Dalla ricostruzione del ragionamento seguito dall'Agenzia si comprende come le disposizioni di riferimento siano rappresentate dall'art., 22 citato e dall'art. 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973. La prima norma, come già ricordato, vincola lo scomputo delle ritenute alla circostanza che le stesse siano state effettivamente operate del sostituto. Invece la seconda disposizione prevede che gli uffici possono "escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, ... , o dalle certificazioni richieste ai contribuenti". Sembra dunque essere questa la previsione normativa in base alla quale l'Amministrazione Finanziaria argomenta il proprio assunto. Infatti l'Agenzia delle Entrate ha eccepito, quale elemento di debolezza della tesi contraria, che gli strumenti di prova utilizzati in alternativa rispetto alla certificazione provengono dallo stesso contribuente. Pertanto sembra doversi desumere sia pure implicitamente, che tali mezzi non costituiscono idonei strumenti di prova in quanto l'art. 36-*ter* citato ammetterebbe la dimostrazione delle ritenute subite unicamente tramite la documentazione proveniente dal sostituto d'imposta.

Da una attenta lettura delle disposizioni citate è agevole rendersi conto che le argomentazioni sostenute dal Fisco, sono corrette solo in apparenza e possono essere facilmente superate con il combinato disposto dell'art. 36-*ter* e l'art. 6, comma 4 del cosiddetto Statuto del contribuente (Legge n. 212 del 27 luglio 2000). Secondo quanto previsto da tale ultima disposizione "al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria". E' evidente che le previsioni di cui alla citata legge n. 212/2000 possono essere agevolmente superate da ulteriori disposizioni aventi pari forza di legge. Pertanto il contribuente non potrà, in linea di principio, rifiutarsi di esibire agli uffici fiscali le certificazioni rilasciate dal sostituto d'imposta. In questo caso trova infatti piena applicazione l'art. 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973. Tuttavia l'argomentazione sostenuta dal fisco, secondo cui non è possibile dimostrare con prove alternative le ritenute subite in quanto la documentazione risulterebbe proveniente dal soggetto sostituito, non può essere condivisa. Alla luce di quanto pre-

visto dalla citata disposizione dello Statuto del contribuente, che fa riferimento a dati già posseduti dal Fisco, è agevole eccepire che l'Agenzia delle entrate potrà riscontrare la veridicità delle prove alternative prendendo semplicemente visione del modello relativo al sostituto di imposta. Infatti se il problema riguarda unicamente il mancato rilascio della certificazione, sarà agevole verificare all'interno del modello 770 che il sostituto di imposta ha operato le ritenute nei confronti del contribuente. Tale riscontro è effettuabile agevolmente utilizzando il codice fiscale del sostituto d'imposta per procedere alla lettura del modello da questi presentato.

Lo stesso art. 36-*ter* prevede lo scomputo delle ritenute in relazione all'indicazione delle stesse nel modello di dichiarazione annuale del sostituto. In buona sostanza il riscontro con il 770 è idoneo a superare senza dubbi di sorta il fatto che le prove alternative provengano direttamente dal soggetto sostituito. Sul punto si è espressa anche la Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato (Studio n. 39/2005/T, cit.) la quale ha puntualizzato che non possono essere recuperate in capo al soggetto sostituito le ritenute subite stante il divieto di doppia imposizione (conformi Cass. civ., sentenza n. 3725 del 3 luglio 1979 e Comm. Centr., 3 aprile 1995, n. 1303).

Un'ulteriore argomentazione contraria rispetto all'assunto del Fisco si desume dallo stesso art. 36-*ter* citato. Infatti la disposizione prevede la possibilità di escludere lo scomputo delle ritenute nel caso di mancata esibizione della certificazione del sostituto d'imposta. L'ammissibilità di fornire all'erario la dimostrazione di aver subito la ritenuta tramite mezzi alternativi si desume proprio dalla formulazione letterale della disposizione. Il legislatore ha utilizzato l'espressione "gli uffici possono" senza voler introdurre un automatismo del recupero delle ritenute dovuto alla mancata esibizione della certificazione. Pertanto se il legislatore avesse voluto sostenere una soluzione contraria avrebbe affermato espressamente nello stesso art. 36-*ter* che gli uffici "devono" escludere ... le ritenute.

3) Lo scomputo delle ritenute non versate

La Corte di Cassazione è andata ben oltre il problema riguardante il mancato rilascio della certificazione. Secondo la suprema Corte (sentenza n. 14033/2006) la possibilità di scomputare le ritenute si pone anche in relazione al comportamento tenuto del sostituto per ciò che attiene al versamento. In buona sostanza anche il soggetto sostituito deve ritenersi già originariamente, e non solo durante la fase della riscossione, obbligato solidale al pagamento dell'imposta. Pertanto il soggetto sostituito è esposto all'accertamento e, fermo restando il diritto di regresso verso il sostituto, al pagamento di tutti i conseguenti oneri.

Le argomentazioni della Corte di Cassazione non possono essere condivise

sulla base di molteplici argomentazioni. Innanzitutto deve essere osservato che il legislatore ha previsto espressamente che il sostituto è coobbligato solidale soltanto nelle ipotesi di ritenuta alla fonte a titolo di imposta ⁽³⁾.

La disposizione di riferimento è rappresentata dall'art. 35 del D.P.R. n. 602/1973 la quale prevede *“quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, soprattasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, il sostituto è coobbligato in solido”*. Può dunque desumersi che, in mancanza di un'analogia disposizione per quanto riguarda le ritenute a titolo d'acconto, il legislatore non abbia voluto intenzionalmente escludere che il sostituto possa essere qualificato come coobbligato solidale. D'altra parte anche la dottrina più autorevole ⁽⁴⁾ è unanimemente orientata nel senso di escludere la solidarietà perché *“la prestazione del sostituto e quella del sostituito hanno oggetto diverso”* e non è sufficiente solo la sussistenza di una pluralità di soggetti.

La mancanza della coobbligazione tra il sostituto ed il sostituito può essere ulteriormente argomentata osservando che il debito relativo alla ritenuta non è affatto detto che coincida con l'Irpef dovuta dal sostituito, che non riguarda solo il provento assoggettato a ritenuta, ma l'intero imponibile. Può dunque affermarsi che nella sostituzione d'acconto non sussiste l'identità di prestazione richiesta dall'art. 1292 c.c.” affinché ne consegua la coobbligazione tra i due soggetti ⁽⁵⁾. D'altra parte il presupposto di fatto dell'obbligo di effettuare il versamento della ritenuta e dell'obbligo di pagare l'imposta (a carico del sostituito) *“non si trovano neppure in relazione di connessione”*⁽⁶⁾. Pertanto i rapporti che ne derivano sono completamente autonomi e distinti e le conseguenze del mancato versamento da parte del sostituto non possono che essere a carico di quest'ultimo ⁽⁷⁾.

La sentenza della Corte di Cassazione in rassegna argomenta il proprio assunto anche tramite il riferimento all'art. 64 del D.P.R. n. 600/1973. Tuttavia dalla lettura di tale disposizione è possibile rinvenire argomenti contrastanti con la tesi della coobbligazione. La norma fa riferimento al soggetto *“obbligato al pagamento in luogo di altri”*. E' dunque sin troppo agevole osservare che se il legislatore avesse voluto introdurre nell'ordinamento tributario la solidarietà tra sostituto e sostituito avrebbe utilizzato un'espressione completamente diversa. E' fuor di dubbio che l'espressione *“in luogo di altri”* vuol significare al posto di un altro soggetto e non unitamente allo stesso.

Non deve poi neppure trascurarsi come la stessa Amministrazione Finanziaria abbia considerato in passato irrilevante, ai fini dello scomputo, l'avvenuto versamento. In occasione del citato Forum l'Agenzia delle Entrate si è limitata ad affermare che le ritenute subite assumono rilievo se effettivamente operate ai sensi dell'art. 22 del Tuir e la circostanza sia dimostrata con la certificazione. Lo stesso principio è stato affermato diversi anni addietro dalla pronuncia n. 24157/97 della

Direzione regionale della Lombardia. Inoltre la sentenza n.14033/2006, dopo aver citato alcuni precedenti favorevoli alla tesi sostenuta, ha osservato come la stessa Corte di Cassazione si sia espressa in passato in senso opposto (Cass. civ. sentenza nn. 13664/1999 e 12991/1999). Recentemente, la giurisprudenza di merito (Commissione Trib. prov. di Milano, sentenza 99/1207), con una sentenza successiva a quella della Corte di Cassazione, ha ritenuto come sia sufficiente ai fini dello scomputo l'aver operato la ritenuta, non il fatto di averla versata.

4) Non rileva il mancato versamento da parte del sostituto d'imposta

E' stato già spiegato come le argomentazioni fornite dalla Corte di Cassazione (sentenza n. 14033/2006), che subordina lo scomputo delle ritenute d'acconto all'avvenuto versamento da parte del sostituto d'imposta, non possano essere condivise.

Secondo un'interpretazione letterale dell'art. 22 del D.P.R. n. 917/1986 e come precisato dalla stessa Amministrazione Finanziaria, si desume che "la condizione legittimante lo scomputo non è il versamento della ritenuta, ma la sua "operazione" cioè la circostanza che il sostituto ne sia stato inciso" (Cfr. P. Meneghetti, Ritenute incognita scomputo sui nuovi obblighi, in *Il Sole 24 Ore* del 4 settembre 2006, pag. 22. Conforme la Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato, cit.,).

Dalla lettura delle disposizioni rinvenibili nell'ordinamento tributario la tesi della Cassazione può determinare conseguenze paradossali. Secondo l'art. 4, comma 6-ter del D.P.R. n. 322/1998 il sostituto d'imposta deve attestare l'ammontare delle ritenute operate. Appare dunque facile obiettare che se il legislatore avesse voluto subordinare la rilevanza delle ritenute all'avvenuto versamento avrebbe obbligato il sostituto non solo a fornire l'attestazione delle ritenute operate, ma anche di quelle versate.

D'altra parte non è possibile rinvenire alcuna disposizione che obblighi il sostituto d'imposta ad indicare nella certificazione rilasciata né l'avvenuto versamento, né la data di effettuazione dello stesso. Conseguentemente occorre anche interrogarsi, in mancanza di qualsiasi indicazione del sostituto, come il lavoratore autonomo possa comprendere se il sostituto abbia o meno effettuato il relativo versamento. La spiegazione è agevole: nonostante l'intervento della Cassazione, deve considerarsi irrilevante ai fini dello scomputo l'effettuazione del versamento da parte del sostituto d'imposta.

Nicola Forte

-
- 1) Studio n. 39/2005/T della Commissione Studi Tributarî del Consiglio Nazionale del Notariato, *L'iscrizione a ruolo delle ritenute d'acconto subite, ma prive della certificazione di cui all'art. 4 del D.P.R. n. 322 del 1998*, estensore Nicola Forte, approvato dalla Commissione, in *Studi e Materiali*, n. 2/2005, pag. 1408 e segg.
 - 2) Utilizzando mezzi di prova alternativi quali, ad esempio, l'esibizione della corrispondenza tra il sostituto e sostituito dalla quale si desume che il professionista ha effettivamente subito le ritenute delle quali chiede lo scomputo nella dichiarazione dei redditi.
 - 3) Conforme B. Denora, *Considerazioni in tema di ritenuta alla fonte a titolo d'acconto*, nota a Cass. civ., 16 giugno 2006, n. 14033, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 4/2007, pag. 202 e segg. L'autore evidenzia correttamente "che la coobbligazione solidale tra sostituto e sostituito è utilizzata dal legislatore tributario soltanto nel caso di sostituzione propria, ovvero sia a titolo d'imposta".
 - 4) Cfr A. Fantozzi, *La solidarietà nel diritto tributario*, in *Teoria e pratica tributaria* fondata da G.A. Micheli, Torino, 1968, pag. 1 e segg. L'autore ritiene che nel caso di specie non si rinvengono gli elementi essenziali dell'istituto della solidarietà passiva (pluralità di soggetti, identità della prestazione, *eadem causa obligandi*) in quanto sussiste solo la pluralità di soggetti, di per sé non sufficiente per ricostruire il fenomeno *de quo* in termini di solidarietà. Conforme R. Lupi, *Omessa effettuazione di ritenute d'acconto e successive fasi di applicazione delle imposte dirette*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. fin.*, 1985, II, pag. 18 e segg. Secondo l'autore mancano i requisiti essenziali affinché possa sussistere una coobbligazione solidale. Manca, infatti, l'identità della prestazione a carico dei vari coobbligati, che è considerata concordemente dalla dottrina civilistica come requisito necessario; manca la liberazione di uno dei coobbligati per effetto dell'adempimento dell'altro, perché il versamento di ritenute omesse da parte del sostituto non libera il sostituito che non può detrarre dal reddito complessivo ritenute che non ha subito; infine, l'inadempimento del sostituto nei confronti del Fisco per le ritenute effettuate ma non versate non preclude al sostituto di detrarre le ritenute d'acconto che gli sono state comunque operate.
 - 5) In questo senso Cipolla, *Ritenuta alla Fonte*, in *Dig. disc. priv.*, sez., comm., XIII, Torino, 1996, pag. 4 e segg. il quale ha evidenziato come la prestazione del sostituito consista nel dichiarare il provento percepito e nel versare in base alla dichiarazione dei redditi "una somma priva di qualsiasi relazione con quella dovuta dal sostituto". Sul tema cfr anche Giovannini, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, pag. 291 e segg.; R. Lupi, *Diritto tributario*. Parte generale, Milano, 2005, pag. 256 e segg.; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2005, pag. 245 e segg.;
 - 6) Cfr B. Denora, *Considerazioni in tema di ritenuta*, cit., pag. 208
 - 7) Cfr Denora, *Considerazioni in tema di ritenuta*, cit., pag. 209 con numerose citazioni di dottrina.

(Riproduzione riservata)