

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 39/2005/T

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

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 20 maggio 2005

Si chiede se sia legittimo il recupero, con la conseguente iscrizione a ruolo, da parte dell'Agenzia delle Entrate, delle ritenute d'acconto operate ma prive della certificazione di cui all'art. 4, commi 6-*ter* e 6-*quater* del D.P.R. n. 322 del 1998.

Quadro normativo di riferimento

L'art. 22 del D.P.R. n. 917 del 1986 prevede che, dall'imposta determinata a norma dei precedenti articoli, si scomputano le ritenute operate anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei redditi.

L'art. 4 ⁽¹⁾, commi 6-*ter* e 6-*quater* del D.P.R. n. 322 del 1998 prevede, a carico dei soggetti che operano ritenute sui compensi corrisposti, l'obbligo di rilasciare entro il 15 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme sono state erogate, un'apposita certificazione attestante l'ammontare complessivo delle ritenute operate.

Non è evidente, da un punto di vista normativo ⁽²⁾, il rapporto che lega le due norme citate. Va chiarito, in particolare, che cosa comporti, al fine di poter scomputare le ritenute subite, la mancata esibizione della certificazione che deve essere rilasciata a cura del sostituto d'imposta ai sensi del citato DPR n. 322/1998 ⁽³⁾.

L'Istituto della sostituzione d'imposta - Cenni

In primo luogo, pare opportuno svolgere delle brevi considerazioni in ordine all'Istituto della sostituzione d'imposta. Va rilevato che normalmente il soggetto

passivo del tributo è il soggetto al quale si riferisce il presupposto impositivo e che, conseguentemente, è tenuto all'adempimento dell'obbligazione tributaria. Tale schema subisce alcune deroghe da parte del legislatore per ragioni esclusivamente pratiche.

Nel rapporto di sostituzione il soggetto debitore nell'obbligazione tributaria non coincide con il soggetto cui va riferito il presupposto impositivo. In particolare, il soggetto erogante (c.d. sostituto) preleva sul compenso corrisposto al percettore (c.d. sostituito) una somma a titolo di ritenuta. Nello specifico, il sostituto d'imposta deve:

- presentare la dichiarazione fiscale;
- versare la ritenuta fiscale operata;
- rilasciare, a favore del sostituito, l'apposita certificazione qui in discorso.

La sostituzione d'imposta è una tecnica impositiva con la quale si prevede, per ragioni esclusivamente pratiche, o per colpire la ricchezza prodotta prima che questa giunga nella disponibilità del contribuente, concentrando al contempo in capo ad un unico soggetto gli obblighi verso l'Amministrazione Finanziaria.

Occorre distinguere, tuttavia, tra due tipologie di sostituzione:

- sostituzione propria o d'imposta, nei casi in cui il prelievo a titolo di ritenuta (cosiddetta d'imposta) esaurisce il prelievo tributario;
- sostituzione impropria o d'acconto, quando il sostituito deve dichiarare gli imponibili assoggettati a ritenuta (cosiddetta d'acconto) e conguagliare (eventualmente) l'imposta trattenuta dal sostituto.

Valenza della certificazione di cui all'art. 4 del D.P.R. n. 322 del 1998

Per comprendere a pieno le conseguenze in capo al sostituito della mancata esibizione della certificazione di cui all'art. 4, del D.P.R. n. 322 del 1998, è necessario fare riferimento alla valenza che tale certificazione assume nell'ambito rapporto della sostituzione tributaria.

Spesso si ritiene erroneamente che la certificazione delle ritenute, prevista dal predetto art. 4, abbia una valenza probatoria. In particolare, si riconosce al predetto documento un valore sostanziale che si traduce, nel caso di mancata esibizione, in un mancato riconoscimento delle ritenute operate ma non certificate.

Al contrario, la certificazione ha esclusivamente la funzione di liberare il sostituito, limitatamente alla somma oggetto di ritenuta, dall'obbligazione tributaria collegata al verificarsi del presupposto impositivo. In particolare, una volta certificata la ritenuta operata, l'Amministrazione finanziaria potrà rifarsi unicamente nei confronti del sostituto d'imposta, venendo meno la possibilità di addebitare al percetto-

re-sostituito somme delle quali è stato già depauperato ⁽⁴⁾.

Da quanto detto, è chiaramente desumibile che la certificazione non fornisce la prova del pagamento delle ritenute ⁽⁵⁾ e non costituisce la *conditio sine qua non* per lo scomputo delle medesime. L'adempimento in commento, infatti, intende semplicemente regolare i rapporti di sostituto e sostituito verso l'erario.

Il diritto a scomputare le ritenute - Profili probatori

Il presupposto che determina il diritto a scomputare le ritenute è dato dalla circostanza che queste siano state effettivamente operate da parte del sostituto. Va fatto notare che lo scomputo delle ritenute prescinde totalmente, oltre che dalla esibizione all'erario delle certificazioni attestanti il prelievo tributario, anche dall'effettivo versamento delle somme trattenute. Una tale interpretazione, peraltro, è conforme con il dato letterale della disposizione in commento che testualmente prevede la possibilità di scomputare "le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate", senza fare alcun riferimento alle ritenute certificate o versate ⁽⁶⁾.

Tale interpretazione, inoltre, è supportata da un'ampia giurisprudenza che tende a non riconoscere valore sostanziale alla menzionata certificazione ⁽⁷⁾. La stessa Corte di Cassazione, in una sentenza datata ma certo attuale, ha ritenuto che "il mancato rilascio della dichiarazione attestante l'avvenuta ritenuta da parte di colui che ha effettuato la ritenuta medesima non può comportare per il contribuente (che ha subito la ritenuta) l'obbligo di pagare nuovamente l'imposta" ⁽⁸⁾.

Da quanto finora affermato, è chiaramente desumibile che la certificazione delle ritenute subite può essere considerata non come la *conditio sine qua non* dello scomputo ma, più correttamente, come uno dei documenti in grado di provare che le ritenute sono state operate.

Come ampiamente chiarito in giurisprudenza, le ritenute sono legittimamente scomputabili anche nel caso in cui, non possedendo la certificazione di cui all'art. 4 del D.P.R. n. 322 del 1998, si dispone di:

- ricevute emesse dal contribuente all'atto del pagamento del compenso, dove sono distintamente indicati l'importo lordo spettante, quello della ritenuta operata e quello netto corrisposto ⁽⁹⁾;
- un estratto conto del libro delle entrate e delle ritenute, dal quale sia desumibile che le ritenute sono state operate ⁽¹⁰⁾;
- la lettera di trasmissione dell'assegno recante il compenso, nella quale viene anche indicato l'ammontare della ritenuta operata ⁽¹¹⁾.

In buona sostanza la ritenuta sarebbe scomputabile dall'imposta dovuta in tutti quei casi in cui, dalla documentazione prodotta dal contribuente, è chiaramente

te desumibile che una parte del compenso è stata trattenuta a titolo di ritenuta. Sul punto specifico la Commissione Tributaria centrale ⁽¹²⁾ ha espressamente affermato che “qualora il contribuente, per fatto omissivo del sostituto d’imposta, non è posto in grado di produrre la documentazione necessaria per provare di aver subito le ritenute d’acconto, le somme dovute non possono essere richieste anche allo stesso sostituto, stante il divieto di doppia imposizione posto dagli artt. 7 e 67 del DPR n. 600/73”.

Certificazione delle ritenute e divieto di doppia imposizione

Va rilevato che attribuire alla predetta certificazione valore sostanziale potrebbe di fatto determinare, nel caso di ritenute non certificate ma operate, la violazione del principio generale che prevede il divieto di doppia imposizione. In particolare, il risultato che consegue alla ripresa a tassazione delle ritenute operate, ma non certificate è, oltre che iniquo, illegittimo giuridicamente. Non va dimenticato, infatti, che il Testo Unico delle imposte sui redditi enuncia, all’art. 163 ⁽¹³⁾, il predetto divieto. Peraltro, deve osservarsi come la stessa Corte di Cassazione ⁽¹⁴⁾, esprimendosi sul punto, afferma che “non essendovi solidarietà nel debito le stesse somme non possono essere richieste anche al sostituto stante il divieto di doppia imposizione”.

Vale precisare che quando il sostituto non opera in tutto o in parte la ritenuta ⁽¹⁵⁾, e il sostituto dichiara il relativo provento senza operare lo scomputo, non sussiste in capo al sostituto l’obbligo del versamento delle ritenute non operate, ferme restando le sanzioni comunque applicabili ⁽¹⁶⁾. È evidente come, anche in questo caso, trovi applicazione il generale principio del divieto di doppia imposizione che si ritiene possa essere invocato a maggior ragione nel caso in analisi.

Sono evidenti, infatti, le conseguenze che si verificano se l’erario procede ad iscrivere a ruolo le ritenute subite, relativamente alle quali il contribuente non è in grado di esibire la certificazione che avrebbe dovuto rilasciare il sostituto d’imposta. I medesimi compensi subiscono, infatti, una duplicazione della tassazione.

Da ultimo deve osservarsi come il mancato riconoscimento delle ritenute operate ma non certificate dal sostituto d’imposta darebbe luogo, di fatto, all’introduzione nel sistema di una vera e propria forma di sanzione impropria che non trova alcun riscontro normativo. Vale rilevare a proposito di tale punto specifico che il legislatore, ogni volta che ha inteso istituire una sanzione impropria, lo ha fatto esplicitamente. Si ricordi, ad esempio, il comma 6 dell’art. 75 del Testo unico delle imposte sui redditi, ora non più vigente, in base al quale “le spese e gli altri componenti negativi di cui è prescritta la registrazione in apposite scritture contabili ai fini delle imposte sui redditi non sono ammessi in deduzione se la registrazione è

stata omessa o è stata eseguita irregolarmente ...”.

D'altra parte, da un'analisi sistematica, si desume con chiarezza che il legislatore non ha inteso ascrivere alla mancata certificazione delle ritenute l'effetto del mancato riconoscimento della deducibilità delle medesime. Non si riuscirebbe a spiegare, in caso contrario, l'incoerenza di un legislatore che vieta esplicitamente la duplicazione della tassazione ma che, al contempo, la applica implicitamente come una sorta di sanzione implicita.

Nicola Forte

-
- (1) I predetti commi ripropongono in maniera pressoché testuale quanto disposto dall'ormai abrogato art. 7-*bis* del D.P.R. 600 del 1973.
 - (2) Ma non, come si vedrà, da un punto di vista logico-sistematico.
 - (3) L'art. 3 del D.P.R. n. 600 del 1973 prevede, al comma 3, l'obbligo per i contribuenti di conservare le certificazioni dei sostituti d'imposta.
 - (4) Cfr. G. L. Soana, *Omesso versamento di ritenute certificate*, in *Rassegna Tributaria*, 2005, p. 90.
 - (5) Cfr. Commissione tributaria provinciale di Milano, sentenza n. 490 del 9 ottobre 1998. In tale circostanza, nell'ambito di un'analisi delle caratteristiche di compilazione della certificazione, si è affermato che la certificazione “non fornisce la prova dell'avvenuto pagamento dell'imposta, in quanto trattasi di una dichiarazione di “natura privatistica” rilasciata dal sostituto.
 - (6) In questo senso, A. Fantozzi, *Diritto Tributario*, Utet, 1998, II ed., pag. 260 e ss.
 - (7) Cfr le note 10, 11 e 12 con diversi richiami giurisprudenziali tutti orientati nel senso di ammettere mezzi di prova sostitutivi della predetta certificazione. Il profilo probatorio è stato esaminato anche dalla Suprema Corte (Sentenza n. 8806 del 2 ottobre 1996). In particolare è stato affermato che “non può essere richiesto al percipiente di somme gravate da ritenute alla fonte altra dimostrazione se non quella di aver subito le relative ritenute”.
 - (8) Cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 3725 del 3 luglio 1979.
 - (9) Cfr. Commissione Tributaria di II grado di Treviso, decisione n. 299 del 3 febbraio 1995.
 - (10) Cfr. Commissione Tributaria di II grado di Piacenza, decisione n. 72 del 30 maggio 1989.
 - (11) Cfr. Commissione tributaria provinciale di Milano, sentenza n. 490 del 9 ottobre 1998. Peraltro va rilevato che la stessa Agenzia delle Entrate, con la risoluzione ministeriale n. 8/1034 del 31 ottobre 1977 ha ammesso che le imprese che effettuano le ritenute sui redditi “possono scegliere tra il continuare ad emettere certificati e il compilare lettere di accompagnamento che sostituiscano i certificati”.
 - (12) Sulla possibilità, per il sostituto, di comprovare le ritenute subite con supporti documentali diversi dalla certificazione si veda Comm. Centr., 3 aprile 1995, 1303.
 - (13) Che ripropone il contenuto dell'art. 127 del Testo Unico delle imposte sui redditi anteriore alla riforma di cui al D.Lgs. 344 del 12 dicembre 2003.
 - (14) Cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 3725 del 3 luglio 1979. Conformemente alla Cassazione anche Comm. Centr., 3 aprile 1995, 1303.
 - (15) Perché, ad esempio, non la ritiene applicabile.

(16) Cfr. Comm. Centr. 27 ottobre 1983, n. 3328 e Comm. Centr., 17 gennaio 1990, n. 304. In questo senso A. Fantozzi, *cit.*, che tuttavia manifesta dei dubbi sul fondamento normativo di una simile soluzione e sul difficile coordinamento tra le posizioni di sostituto e sostituito nel caso in cui entrambi i soggetti si sottraggono agli obblighi derivanti dalla sostituzione.

(Riproduzione riservata)