



**Fondazione Centro Studi**

**U.N.G.D.C.®**

Roma, 4 maggio 2009

**Omessa certificazione di ritenute d'acconto e determinazione  
dell'imposta sul reddito**

**CIRCOLARE N. 6**



Fondazione Centro Studi

U.N.G.D.C.®

**CIRCOLARE N. 6**

Roma, 4 maggio 2009

## SOMMARIO

1. Problemi giuridici scaturenti dall'omessa certificazione di ritenute (a titolo di acconto) effettuate ma non certificate..... 3
2. La soluzione prospettata dalla giurisprudenza di merito ..... 4
3. La soluzione recentemente offerta dalla giurisprudenza di legittimità ..... 5
4. La soluzione proposta dall'Agenzia delle Entrate..... 6
5. Osservazioni conclusive e rapide osservazioni sul piano operativo ..... 8



### **1. Problemi giuridici scaturenti dall'omessa certificazione di ritenute (a titolo di acconto) effettuate ma non certificate**

Si è presentato negli ultimi tempi, anche attraverso taluni, non condivisibili arresti giurisprudenziali<sup>1</sup>, il problema del trattamento da riservare, in sede di determinazione dell'IRPEF, alle ritenute a titolo di acconto operate dal sostituto e tuttavia da questi non certificate.

La questione investe due distinti piani del percorso che conduce alla determinazione dell'imposta. Da un lato, quello sostanziale, giacché c'è da domandarsi se, nel momento in cui il contribuente procede alla quantificazione del tributo attraverso la compilazione della propria scheda dichiarativa, possa tenere in considerazione le trattenute concretamente subite pur in difetto della menzionata certificazione. Dall'altra, quello procedimentale, in quanto, ponendosi dal punto di vista dell'Agenzia delle Entrate, ci si interroga se, mancando la suddetta certificazione, lo scomputo della ritenuta possa o debba essere ciò nondimeno riconosciuto facendo leva su altri supporti documentali.

A nostro avviso, l'art. 22 del DPR 917/1986 consente, inequivocabilmente, di scomputare le ritenute operate senza condizionare tale scomputo al possesso e/o alla produzione della certificazione rilasciata dal sostituto.

Infatti, il sostituto, nel momento in cui determina l'IRPEF dovuta, non applica l'art. 36 *ter* del DPR 600/1973, giacché quest'ultima disposizione regola esclusivamente il modo d'essere della successiva (e necessariamente eventuale) attività amministrativa.

Le cose cambiano laddove ci si collochi sul fronte del controllo della dichiarazione.

L'Agenzia delle Entrate è in possesso, invero, di una dichiarazione presentata per le vie telematiche dalla quale emerge la ritenuta scomputata e non dispone - ciò è evidente - del ben che minimo supporto in ordine alla concreta effettuazione della ritenuta stessa da parte del sostituto. Questa situazione legittima il Fisco a richiedere, sulla base del sorteggio che domina tale metodologia di controlli, la documentazione riguardante la suddetta ritenuta.

---

<sup>1</sup> Cass., sez. trib., 21 aprile 2006 -16 giugno 2006, n. 14033; Cass., sez. trib., 18 marzo 2008 - 14 maggio 2008, n. 12072



Ed è del tutto naturale che, nel muovere in tale direzione, la prima richiesta riguardi la certificazione del sostituto. È qui che nascono i problemi, giacché sono molteplici le ragioni per le quali il sostituto potrebbe non avere certificato una ritenuta effettuata e versata al Fisco. È evidente che l'azione amministrativa dovrà tendere, in questi casi, all'accertamento del fatto (avvenuta effettuazione della ritenuta), senza spingersi de plano al recupero, in capo al sostituto, delle ritenute non formalizzate mediante la certificazione.

## 2. La soluzione prospettata dalla giurisprudenza di merito

Dall'esame della giurisprudenza di merito emerge una linea di ragionamento la quale individua nella certificazione rilasciata dal sostituto soltanto uno dei molteplici mezzi di prova documentale spendibili dal sostituto per provare d'aver subito la ritenuta. Per le commissioni tributarie<sup>2</sup>, la certificazione in parola non ha valore costitutivo del diritto allo scomputo e può essere rimpiazzata da altra documentazione idonea a dimostrare che il titolare del reddito ha sopportato, in sede di erogazione dei compensi, la ritenuta d'acconto. Al fine di agevolare il riscontro sulla giurisprudenza citata, si propongono, qui di seguito, le massime più significative estratte dalla medesima. A titolo esemplificativo, è stato osservato che *“La prova (...) può ben essere fornita dalle stesse ricevute emesse dal contribuente all'atto del pagamento del compenso per le sue prestazioni di lavoro occasionale, dove sono distintamente indicati l'importo lordo spettante, quello della ritenuta operata e quello netto corrisposto”* (Comm. trib. di II grado di Treviso, sez. IV, dec. n. 299 del 7 luglio 1995 - 3 febbraio 1995); *“Le certificazioni del sostituto d'imposta, anche se irregolari, non fanno venir meno nel sostituto il diritto al calcolo di tali ritenute, ai fini della liquidazione dell'imposta. La ritenuta non certificata dal sostituto può essere provata con l'estratto del libro delle entrate e delle ritenute da parte del lavoratore autonomo”* (Comm. trib. di II grado di Piacenza, dec. n. 72 del 14 ottobre 1989 - 30 maggio 1989); *“La lettera di accompagnamento dell'assegno relativo al compenso corrisposto al professionista, contenente*

---

<sup>2</sup> In tal senso Comm. trib. prov. di Ragusa, sez. II, del 23 luglio 2007, n. 116: la copia della fattura emessa dal sostituto che evidenzia la ritenuta è idonea a certificare che la ritenuta è stata eseguita in mancanza del documento del sostituto; è dello stesso avviso, quanto al valore della fattura, Comm. trib. prov. di Lecce, sez. IX, 12 febbraio 2009 - 4 marzo 2008, n. 60; la Comm. trib. prov. di Milano, sez. XII, 19 febbraio - 2 maggio 2007, n. 99, riconosce valore probatorio al cedolino attestante l'avvenuto prelievo della ritenuta fiscale; Comm. trib. prov. di Teramo, sez. III, 18 dicembre 2007, n. 198



gli elementi richiesti dall'art. 3 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (nome del percipiente e ammontare delle ritenute sottratte dal sostituto di imposta) equivale a tutti gli effetti a certificazione vera e propria" (Comm. trib. prov. di Milano, sez. XXXI, sentenza n. 490 del 17 novembre 1998 - 9 ottobre 1998). In definitiva "La mancata allegazione alla dichiarazione dei redditi della certificazione del sostituto di imposta, relativa alla ritenuta d'acconto, non fa venir meno il diritto del contribuente a provare con idonea documentazione che le ritenute sono detraibili dal proprio reddito ai fini IRPEF" (Comm. trib. centr., sez. XVIII, 18 aprile 2000, n. 2519). Dello stesso avviso è la Commissione Tributaria Centrale, che non ha mancato di affermare, valorizzando il divieto di doppia imposizione, che "qualora il contribuente, per il fatto omissivo dei sostituti d'imposta, non è stato posto in grado di produrre anche nel corso del giudizio la documentazione necessaria per provare di aver subito le ritenute d'acconto, limitandosi alla produzione dell'estratto del libro entrate dal quale risultano subite, le somme dovute non possono essere richieste anche allo stesso contribuente-sostituito, stante il divieto di doppia imposizione posto dagli artt. 7 e 67 del D.P.R. n. 600/73" (Com. Trib. Centr., sez. XVIII, 3 aprile 1995 - 24 febbraio 1995, n. 1303).

### 3. La soluzione recentemente offerta dalla giurisprudenza di legittimità

Diverso è l'orientamento dei giudici di legittimità, quanto meno nella giurisprudenza più recente. Infatti, la Suprema Corte così si esprime al riguardo: "il fatto che l'art. 64, primo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 definisca il sostituto d'imposta come colui che "in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri ... ed anche a titolo di acconto" non toglie che anche il sostituito debba ritenersi fin dall'origine (e non già solo in fase di riscossione) obbligato solidale al pagamento dell'imposta: in tale qualità, anch'egli è pertanto soggetto al potere di accertamento ed a tutti i conseguenti oneri, fermo restando il diritto di regresso verso il sostituto che, dopo aver eseguito la ritenuta, non l'abbia versata all'Erario, in tal modo esponendolo all'azione del fisco" (Cass., sez. trib., 21 aprile 2006 -16 giugno 2006, n. 14033)<sup>3</sup>. Recentemente,

---

<sup>3</sup> La corte ha dunque abbandonato il condivisibile orientamento espresso attraverso la sent. n. 3725 con la quale i giudici avevano statuito che "Qualora il soggetto obbligato alla ritenuta dell'imposta di ricchezza mobile o complementare, dopo averla operata, non provveda al versamento di essa alla tesoreria provinciale, le somme non versate, le maggiori somme risultanti dall'accertamento d'ufficio e le relative soprattasse sono iscritte a ruolo a nome di detto soggetto che si configura come sostituto d'imposta, ne il contribuente che abbia subito la ritenuta può essere assoggettato nuovamente al pagamento dell'imposta per il fatto che non possa esibire la dichiarazione attestante l'avvenuta ritenuta da parte di chi l'ha effettuata, il quale si rifiuti di rilasciarla" (Cass. civ., sez. I, 3 luglio 1979, n. 3725).



poi, la stessa Cassazione ha sancito che la certificazione rilasciata dal sostituto costituisce l'unico mezzo idoneo a dimostrare di aver subito la ritenuta. Rileva, infatti, che *“la certificazione delle ritenute d'acconto non può essere sostituita da documentazione equipollente. Tale certificazione deve essere infatti rilasciata dal sostituto ed a nulla rileva il fatto che la normativa attuale non richieda più l'allegazione della medesima come adempimento del contribuente dichiarante”*. (Cass., sez. trib., 18 marzo 2008 - 14 maggio 2008, n. 12072)<sup>4</sup>. In sintesi, non solo la Cassazione sembra attribuire alla certificazione del sostituto valore costitutivo quanto al diritto di scomputo, ma si spinge altresì a ravvisare un vincolo di coobbligazione tra sostituto e sostituito pur in presenza di rapporti non già riconducibili alla cd sostituzione totale con rivalsa obbligatoria, bensì alla cd *“pseudo sostituzione parziale”* con rivalsa obbligatoria (o ritenuta d'acconto). Più semplicemente, per il supremo collegio vi è coobbligazione tra sostituto e sostituito anche laddove la ritenuta alla fonte rappresenti un mero acconto dell'imposta dovuta a saldo dal sostituito sulla base della propria dichiarazione.

Questa conclusione si traduce in un evidente scardinamento dell'istituto, in quanto il coinvolgimento del sostituito realizza, nei casi in cui quest'ultimo soggetto abbia già sopportato il peso economico della ritenuta, una chiara situazione di doppia imposizione, vietata non solo dal nostro assetto costituzionale ma anche, nel comparto dell'imposizione sul reddito, dall'art. 163 del Tuir. A questa situazione pone parziale rimedio il recente intervento dell'Agenzia delle Entrate, del quale si dirà nel successivo paragrafo.

#### **4. La soluzione proposta dall'Agenzia delle Entrate**

Con la Risoluzione n. 68/E del 19 marzo 2009, l'Agenzia delle Entrate ha ufficializzato il proprio pensiero circa la possibilità di scomputare, dall'IRPEF, le ritenute d'acconto sui redditi d'impresa o di lavoro autonomo subite dal sostituito, qualora quest'ultimo non sia stato in condizione di esibire detta documentazione.

---

<sup>4</sup> In senso conforme Comm. Trib. Prov. di Reggio Emilia, sez I, che, con la sentenza n. 9 del 14.01.2009, ha ritenuto *“Che quando il sostituto d'imposta viene iscritto a ruolo, come nel caso de quo, per omessa presentazione dei Modelli 770, nonché per omesso versamento delle ritenute operate ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. 600/73, il sostituito è chiamato in solido allorché non siano state effettuate le ritenute alla fonte e/o non sia data certificazione dell'avvenuto versamento”*



Afferma invero l'Agencia che *“in tale caso, si ritiene che il contribuente sia comunque legittimato allo scomputo delle ritenute subite, a condizione che sia in grado di documentare l'effettivo assoggettamento a ritenuta tramite esibizione congiunta della fattura e della relativa documentazione, proveniente da banche o altri intermediari finanziari, idonea a comprovare l'importo del compenso netto effettivamente percepito, al netto della ritenuta, così come risulta dalla predetta fattura”*.

In sintesi, l'Agencia ritiene di superare correttamente il dato formale incardinato nella certificazione del sostituto e di porre al centro dell'attività di accertamento il dato di effettività: lo scomputo della ritenuta non è più indissolubilmente legato alla certificazione e viene, invece, correlato alla effettiva sopportazione del peso economico della stessa ritenuta. Cerchiamo di chiarire un po' meglio questi passaggi.

La risoluzione stabilisce che il contribuente ha la possibilità di produrre, in sede di controllo ai sensi dell'art. 36 *ter* del D.P.R. n. 600/73, *“una dichiarazione sostitutiva di atto notorio in cui il contribuente dichiara, sotto la propria responsabilità, che la documentazione attestante il pagamento si riferisce ad una determinata fattura regolarmente contabilizzata”*; inoltre, *“il contribuente è tenuto a dichiarare, sotto la propria responsabilità, che la documentazione prodotta è riferita esclusivamente alla fattura e che a fronte della stessa non vi sono stati altri pagamenti da parte del sostituto”*. È apprezzabile lo sforzo di risolvere in via amministrativa questo problema, ancorché la richiesta di produrre la dichiarazione sostitutiva di atto notorio parrebbe, proprio nell'ottica di semplificazione dell'attività di controllo, eccessiva rispetto ai risultati che si vogliono ottenere<sup>5</sup>. Se, infatti, il problema consiste nell'accertare l'avvenuto pagamento del compenso e l'avvenuta effettuazione della ritenuta, la soluzione può essere agevolmente individuata attraverso l'innesto nel procedimento amministrativo di documentazione contabile riguardante tali fatti.

Ad esempio, l'esibizione della fattura corredata dalla copia della documentazione bancaria attestante il versamento in conto corrente di un determinato provento può reputarsi sufficiente ai fini della dimostrazione dell'avvenuta effettuazione della ritenuta. Rispetto a tale apparato dimostrativo, la certificazione non aggiunge nulla di nuovo, salvo la

---

<sup>5</sup> Si pone un problema rispetto ai giudizi pendenti con riferimento ai quali potrebbero essere già maturate le preclusioni per la produzione dei documenti. Se la parte (il sostituto) ha già provveduto, nei termini di legge, al deposito della documentazione indicata nella Risoluzione citata, avrebbe la facoltà di rilasciare a verbale la propria dichiarazione sostitutiva di atto notorio.



responsabilità penale che il sostituito si assume nei casi di dichiarazione falsa. In quest'ottica, la soluzione prospettata dall'Agenzia pare eccessiva rispetto alla consistenza del problema, soprattutto se si considera che, come rilevato, la citata risoluzione si esprime anche in ordine al contenuto della dichiarazione sostitutiva di atto notorio. Quest'ultima non dovrà limitarsi all'individuazione delle fatture che hanno formalizzato il rapporto tra sostituto e sostituito ma dovrà altresì attestare che, tra i due soggetti, non sono intercorsi altri pagamenti. Questa richiesta rischia di indebolire, sul piano pratico, la soluzione adottata, perché, nel procedere in questa direzione, la questione probatoria declina in un vero e proprio strumento di accertamento rispetto ad operazioni che potrebbero non essere state formalizzate, avendo le parti accettato il rischio dell'evasione.

##### **5. Osservazioni conclusive e rapide osservazioni sul piano operativo**

Alla luce di quanto sopra, tenuto conto del combinato disposto dell'art 22 del dpr 917/86 e dell'art. 36 *ter* del dpr 600/1973, **il problema dello scomputo delle ritenute d'acconto non certificate non può che essere dominato dal principio di libertà dei mezzi di prova, specialmente nei casi in cui il sostituito risulti incolpevolmente sprovvisto della certificazione prevista ex lege.**

Tale libertà dei mezzi di prova va adattata al procedimento di controllo delle dichiarazioni nel senso che, anche nei casi nei quali non esista la certificazione e non esista la dichiarazione sostitutiva di atto notorio, il diritto allo scomputo dovrà essere riconosciuto.

Appare del vero opportuno evidenziare come tale riconoscimento richieda, tuttavia, uno sforzo dimostrativo da parte del contribuente, il quale dovrà darsi carico di esibire quella documentazione da cui si desuma, anche in assetto presuntivo, il fatto consistente nella sopportazione delle ritenute d'acconto.

Una diversa soluzione non farebbe altro che alimentare ingiustificatamente i problemi dell'amministrazione, che potrebbe in astratto trovarsi di fronte a soggetti i quali, accettando il rischio della responsabilità penale, abbiano dichiarato il falso. Ma - lo si ribadisce - la dichiarazione sostitutiva non può ottenere in alcun modo l'efficacia costitutiva del diritto allo scomputo. Quest'ultima, per le ragioni già messe in luce in precedenza, dipende soltanto dall'effettuazione, in concreto, della trattenuta.

In conclusione, a fronte di ritenute che il sostituito dimostri di aver sopportato si ritiene che:



**Fondazione Centro Studi**

**U.N.G.D.C.®**

- a) il diritto allo scomputo debba essere riconosciuto;
- b) l'amministrazione sia legittimata a procedere nei confronti del sostituto laddove quest'ultimo, operata la ritenuta, non l'abbia poi versata all'Erario.



**Fondazione Centro Studi**

**U.N.G.D.C.®**

**COMITATO SCIENTIFICO**

Centro Studi UNGDC

---

**PRESIDENTE**

---

**Presidente Prof. Raffaello Lupi**

---

*Area Fiscale*

---

<b>Coordinatore</b>	<b>Prof. Dario Stevanato</b>
	<b>Prof. Mauro Beghin*</b>
	Dott. Nicola Cavalluzzo
	Dott. Lelio Cacciapaglia
	Dott. Franco Michelotti
<b>Responsabili</b>	Prof. Paolo Montesano
	Dott. Raffaele Rizzardi
	Dott. Maurizio Tozzi
<b>Ricercatore</b>	<b>Avv. Gianluca Rocchetti*</b>

**CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE**

Centro Studi UNGDCEC

---

<b>Presidente</b>	<b>Dott. Michele Testa</b>
<b>Segretario</b>	<b>Dott. Eros De March</b>
	Dott. Renato Bogoni
<b>Consiglieri</b>	Dott. Luigi Carunchio
	Dott. Andrea Bonechi

\*Relatori del documento