

Scomputo delle ritenute d'acconto subite: non è necessaria la certificazione

di [Danilo Sciuto](#)

Publicato il 10 Marzo 2006

Accade sovente che l'Amministrazione finanziaria, in sede di controllo della dichiarazione dei redditi ex art. 36-ter, DPR n. 600/73, richieda la documentazione riguardante le ritenute d'acconto scomutate dal contribuente, e, qualora questi non disponga dell'apposita certificazione, ne contesti l'avvenuto scomputo e, conseguentemente, riassoggetti a tassazione i relativi compensi. Ci si chiede: la mancata esibizione della certificazione può legittimare tale comportamento da parte dell'Agenzia delle Entrate? (a cura di Maria Antonietta Chiavaro)

Con il presente intervento ci si propone, attraverso un esame del quadro normativo di riferimento, di dare una risposta a tale quesito.

Certificazione delle ritenute d'acconto subite e scomputo - Il quadro normativo

L'art. 4, commi 6-ter e 6-quater, del D.P.R. n. 322/1998 prevede, in capo ai 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 trattenute) un'apposita certificazione che attesti l'ammontare complessivo delle ritenute operate.

L'art. 22 del TUIR prevede che, dall'imposta dovuta, si scomputino

“le ritenute operate anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei



redditi”.

Da un esame testuale del dato normativo, non è ben chiaro se sussiste un legame tra le due norme su citate; se, in altri termini, è necessario essere in possesso della certificazione di cui all’art. 4 del D.P.R. n. 322/1998 per operare lo scomputo di cui all’art. 22 del TUIIR.

La sostituzione d’imposta

Per affrontare la questione appare opportuno analizzare brevemente l’istituto della sostituzione d’imposta e la funzione che la certificazione assolve nell’ambito di tale meccanismo.

Normalmente il soggetto passivo dell’obbligazione tributaria è colui in capo al quale si realizza il presupposto impositivo (ad esempio, il proprietario di un appartamento è tenuto al pagamento dell’imposta comunale sugli immobili: il presupposto impositivo è rappresentato dal fatto di possedere un immobile e pertanto chi possiede un appartamento paga l’ICI).

Il meccanismo della sostituzione d’imposta deroga a tale schema; infatti, nel rapporto di sostituzione viene meno la coincidenza tra soggetto tenuto all’obbligazione tributaria e soggetto cui va riferito il presupposto impositivo.

Ne consegue che i soggetti “protagonisti” di tale meccanismo sono due, e cioè il soggetto che eroga il compenso (c.d. sostituto), che preleva e trattiene una parte di tale compenso a titolo di ritenuta, e il soggetto percettore (c.d. sostituito) che intasca il suddetto compenso decurtato della quota trattenuta dall’erogante.

È evidente che il sostituito è colui in capo al quale si realizza il presupposto impositivo (infatti, in quanto percettore di reddito, è soggetto passivo della relativa imposta); il soggetto tenuto all’obbligazione tributaria è, invece, il sostituto, che, in particolare, deve:

- versare la ritenuta fiscale operata;
- presentare un’apposita dichiarazione fiscale (il modello 770);
- consegnare al sostituito la certificazione qui in discussione.

La sostituzione d'imposta è quindi una particolare tecnica di riscossione, dettata da esigenze squisitamente pratiche, volta, da un lato a tassare la ricchezza prima che giunga nelle mani del contribuente, e dall'altro a concentrare in capo ad un unico soggetto gli obblighi nei confronti dell'Erario.

La certificazione ex art. 4 del D.P.R. n. 322/1998

Vediamo ora, nell'ambito di tale meccanismo, quale funzione assolve la certificazione di cui all'art. 4 del D.P.R. n. 322/1998.

Spesso si cade nell'errore di ritenere che la certificazione sia l'unico documento in grado di provare che una ritenuta è stata subita, il che si traduce, in caso di mancata esibizione della stessa, nel non riconoscere, ai fini dello scomputo in dichiarazione dei redditi, le ritenute subite, ma non certificate.

In realtà, la funzione assolta dalla certificazione è esclusivamente quella di regolamentare i rapporti fra sostituito e sostituto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, liberando il primo dall'obbligazione tributaria (limitatamente alla somma oggetto di ritenuta) e attribuendo al secondo ogni responsabilità in caso di mancato versamento delle ritenute operate. In tale eventualità, infatti, il Fisco potrà rivalersi solo nei confronti del sostituto, non potendo addebitare per la seconda volta al sostituto le somme di cui è già stato depauperato.

Da quanto detto, si deduce che la certificazione non ha valenza probatoria, nel senso che l'esistenza di tale attestazione non costituisce prova dell'avvenuto versamento delle ritenute e, di contro, la sua mancata esibizione non è sintomatica del fatto che il versamento non sia stato effettuato.

Il diritto allo scomputo delle ritenute ex art. 22 del TUIR

Va, altresì, osservato che il testo dell'art. 22 del TUIR così recita: "Dall'imposta (...) si scomputano (...) le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate, anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei redditi (...)". Dalla lettera della norma si desume che il presupposto alla base del diritto a scomputare le

ritenute è rappresentato dal fatto che queste siano state operate da parte del sostituto, ossia decurtate dal compenso erogato al percettore – sostituito, a prescindere dal fatto che siano state non solo certificate, ma addirittura versate.

L'orientamento giurisprudenziale

Tali argomentazioni sono avvalorate anche da un'ampia giurisprudenza tendente a disconoscere valore probatorio alla suddetta certificazione, anche alla luce del principio generale che sancisce il divieto di doppia imposizione di cui all'art. 163 del TUIR (ai sensi del quale "la stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi").

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 3725/79, 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", aggiungendo che "non essendovi solidarietà nel debito le stesse somme non possono essere richieste anche al sostituto stante il divieto di doppia imposizione".

Su quest'ultimo aspetto ha posto l'accento anche la Commissione Tributaria Centrale ritenendo 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"(Sentenza n. 1303/95).

D'altronde, è pacifico anche in giurisprudenza che la certificazione non è l'unico documento legittimante lo scomputo. Il contribuente sprovvisto di certificazione può, infatti, disporre di altri supporti documentali atti a provare che le ritenute sono state effettivamente operate. A titolo esemplificativo si citano:

- le ricevute o fatture 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 (vedi Commissione Tributaria di II grado di Treviso, decisione n. 299/95);
- un estratto conto del libro delle entrate e delle ritenute, dal quale sia desumibile che le ritenute sono state operate (vedi Commissione Tributaria di II grado di Piacenza, decisione n. 72/89);
- la lettera di trasmissione dell'assegno recante il compenso, nella quale viene anche indicato l'ammontare della ritenuta operata (vedi Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sentenza n. 490/98).

Conclusioni

Dall'esame del quadro normativo e della giurisprudenza in materia, si perviene alle seguenti conclusioni:

1. la certificazione non fornisce la prova dell'avvenuto pagamento delle ritenute;
2. la certificazione non costituisce la conditio sine qua non per lo scomputo delle ritenute medesime;
3. il mancato riconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria delle ritenute operate ma non certificate implica una violazione del divieto di doppia imposizione poiché, in corrispondenza della stessa ricchezza prodotta, l'Erario effettuerebbe un duplice prelievo, prima in capo al sostituto e dopo in capo al sostituito.

D'altro canto, la circostanza secondo cui la certificazione non ha valore probatorio, oltre che dalla portata letterale della norma, è ulteriormente avvalorata dalla considerazione che, in caso contrario (cioè, se si riconoscesse valenza probatoria alla certificazione), si verificherebbe un'incoerenza da parte del legislatore fiscale, il quale da un lato vieta espressamente la doppia tassazione, ma dall'altro, implicitamente, la legittima.

Leggi anche:

[Lo scomputo delle ritenute d'acconto non certificate \(2015\)](#)

[Lo scomputo delle ritenute non certificate e non versate dal sostituto di imposta \(2018\)](#)

marzo 2006

a cura di Maria Antonietta Chiavaro