
E' necessaria l'attestazione della ritenuta

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 19 Giugno 2008

Con sentenza n. 12072 del 18 marzo 2008 (dep. il 16 aprile 2008) la Corte di Cassazione ha affermato che *“non v'è dubbio che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 3 nel testo all'epoca vigente prevedeva che la certificazione relativa alla*

ritenuta

alla

fonte doveva

essere

rilasciata

dal

sostituto

d'imposta

ed

allegata

non può essere sostituita da

equipollenti, come ad esempio dal c.d. conto individuale tenuti dai

sostituti

d'imposta, ai sensi del ricordato D.P.R. n. 917 del 1986, art. 21,

nel

testo

vigente prima delle modifiche legislative del 1994".

Ma la Corte va oltre sostenendo che *“non sembra inoltre conferente il richiamo alla normativa attuale che non*

richiede

più

l'allegazione

delle certificazioni in parola

come

adempimento

del

contribuente

d'accertamento da parte dell'Ufficio; infatti nei casi

di

controllo la prova della ritenuta alla fonte può essere data solo

con

tale

precipua documentazione. In altre parola, in subiecta materia,

la

nuova

disciplina non fa che confermare la tesi dell'Amministrazione finanziaria".

I principi ricavabili in materia attraverso la lettura delle più recenti sentenze

Come è noto, l'art. 36 *ter*, comma 2, del D.P.R. n. 600/73 prevede che gli uffici, senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma degli articoli 37 e seguenti, possano procedere entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, al controllo formale della stessa, provvedendo a:

•

escludere, in tutto o in parte, lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'art. 20, comma 3, del D.P.R. n. 605/73, o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi;

•

escludere, in tutto o in parte, le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi di cui all'art. 78, comma 25, della legge n. 413/91;

•

escludere, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi di cui sopra;

In questa sede l'ufficio si limita alla verifica della correttezza degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi, attraverso un riscontro documentale, finalizzato a comprovare la spettanza degli elementi che hanno concorso a determinare l'imposta dovuta dal contribuente, astenendosi da qualsiasi altro intervento rettificativi.

Per effetto dei commi 3 e 4, del medesimo art. 36 *ter*, del D.P.R. n. 600/73, il contribuente è invitato, preliminarmente, a fornire chiarimenti e a trasmettere l'eventuale documentazione

in ordini ai dati indicati nella propria dichiarazione, rendendolo edotto dell'esito del controllo.

La problematica posta ancora una volta all'attenzione della Corte di Cassazione investe l'annosa questione delle ritenute (1).

Sul punto, la giurisprudenza è più volte intervenuta:

-

la Corte di Cassazione, sezione I, con sentenza n.8606 del 2 ottobre 1996 ha statuito che "*se è vero che, anche in regime di imposte riscosse in tutto o in parte previa ritenuta alla fonte, debitore principale verso il Fisco, è il percettore del reddito imponibile e non il sostituto che esegue la ritenuta e il successivo versamento..... è nondimeno vero che il sistema normativo è concepito in modo tale da far sì che a tale versamento il sostituto rimanga comunque del tutto estraneo. A lui, infatti, il Fisco non potrebbe opporre che il sostituto ha omesso di versare la somma trattenuta*";

-

la Corte di Cassazione, Sez. V, con sentenza n. 3304 del 19 febbraio 2004, ha affermato che la certificazione dei sostituti d'imposta delle ritenute operate, non allegate alla dichiarazione, può

essere dimostrata in giudizio dal contribuente, in quanto *“la dichiarazione dei redditi del contribuente affetta da errore (ovvero mancante della documentazione prescritta) è in linea di principio emendabile ed integrabile in ogni tempo quando dalla dichiarazione possono derivare al dichiarante oneri impositivi diversi e più gravosi di quelli che dovrebbero essere, in base alla legge, a suo carico”*;

•

la Corte di Cassazione, con sentenza n. 14033 del 21 aprile 2006, dep. il 16 giugno 2006, ha ritenuto che il contribuente che abbia percepito un compenso sottoposto a trattenuta d’acconto resta debitore principale dell’obbligazione tributaria, e perciò, ove il sostituto non abbia provveduto a versare all’Erario quanto trattenuto, il Fisco ben può rivolgersi direttamente al contribuente per ottenere le somme dovute a titolo d’imposta; il sostituto, dal canto suo, dovrà rivolgersi al sostituto per ottenere la restituzione di quanto quest’ultimo abbia trattenuto e non abbia versato all’Erario. Sostituto e sostituto, comunque, sono legittimati ad agire in giudizio per il rimborso delle ritenute fiscali (cfr. Cass. sent. n. 14911 del 28 giugno 2007);

•

la Comm. trib. Prov. di Teramo, Sez. III, n. 198 del 18 dicembre 2007 ha consentito lo scomputo delle ritenute subite da parte del sostituto anche con altra documentazione. In pratica i giudici Teramani escludono che la certificazione dei sostituiti d’imposta sia condizione essenziale per

la deducibilità, potendosi ricavare da altri elementi e/o documenti.

In materia di ritenute si segnala pure l'Ordinanza n. 22266 del 9 ottobre 2007 (dep. il 24 ottobre 2007) della Corte Cass., SS.UU., che devolve alla

giurisdizione

del

giudice

tributario

la controversia promossa dal sostituto d'imposta, nei confronti del

sostituto ai fini delle imposte dirette, per pretendere il pagamento (anche) di quella parte del suo credito che il convenuto abbia trattenuto e versato

a

titolo di ritenuta

d'imposta,

anche

quando

abbia

ad

oggetto

dell'imposta bensì l'obbligo del sostituto

di

operare

la

trattenuta;

sia il sostituto sia il sostituto

d'imposta

sono,

nell'ambito

delle imposte sui redditi legittimati a chiedere all'Amministrazione

il

rimborso delle somme versate a tale titolo, ed a impugnare il relativo

provvedimento di rifiuto.

Brevi conclusioni finali

L'ultima sentenza della Cassazione ci sembra tranciante, non lasciando spazi per una tesi diversa da quella dell'Amministrazione finanziaria: la prova della ritenuta alla fonte può essere data solo

con

la documentazione prescritta.

Ma vi è di più: pur se la sentenza investe una questione legata al vecchio dettato normativo, la

nuova

disciplina legislativa non fa che confermare la tesi dell'Amministrazione finanziaria.

Francesco Buetto

19 Giugno 2008

NOTE

(1)

Per ulteriori spunti di riflessione cfr. lo studio n. 192-2007/T del Consiglio nazionale del Notariato, approvato dalla Commissione studi tributari del 7 dicembre 2007, pubblicato sul sito www.notariato.it. In ordine al trattamento sanzionatorio si rinvia alla risoluzione n. 165/E del 2007, che ha confermato che nell'ipotesi di ritenute non eseguite e non versate sussistono due distinte sanzioni.