
Le ritenute d'acconto e la responsabilità del sostituto

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 25 Novembre 2013

cosa accade quando il sostituto d'imposta non versa la ritenuta trattenuta? Quali sono le responsabilità tributarie del sostituto?

Con la sentenza n. 23121 dell'11 ottobre 2013 (ud. 23 maggio 2013) la Corte di Cassazione ha affermato che il sostituto è comunque coobbligato d'imposta.

La sentenza

La Corte, innanzitutto, ribadisce (v. Cass. n. 4509/2012), che *“costituisce ritenuta a titolo di acconto quella operata su di un reddito che concorre a formare la base imponibile, mentre costituisce ritenuta a titolo di imposta quella operata su di un reddito non assoggettabile ad imposizione; in altre parole: se il reddito in questione non è esente da imposta e concorre a formare la base imponibile, la ritenuta è appunto un acconto, la cui definitiva congruità dovrà essere valutata in sede di consuntivo, il quale potrà evidenziare la sussistenza di un ulteriore debito o del diritto al rimborso; se, invece, il detto reddito non concorre a formare la base imponibile, la ritenuta costituisce un'imposta 'secca', avendo evidentemente il legislatore ritenuto trattarsi comunque di una manifestazione di ricchezza, come tale assoggettabile a prelievo in via definitiva, in misura non ancorata all'ammontare complessivo dei redditi del contribuente”*.

Per la Corte Suprema, tuttavia, tale classificazione non appare rilevante nel caso di specie, in quanto, *“a prescindere se la ritenuta sia prevista a titolo di imposta o a titolo di acconto, il fatto che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 64, comma 1, 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,*

in ogni caso, anche il sostituto debba ritenersi già originariamente (e non solo in fase di riscossione), come espressamente ribadito dal citato art. 35 obbligato solidale al pagamento dell'imposta: soggetto perciò egli stesso all'accertamento ed a tutti i conseguenti oneri. Fermo restando, ovviamente, il diritto di regresso verso il sostituto che, dopo avere eseguito la ritenuta, non l'abbia versata all'erario, esponendolo così all'azione del fisco (Cass. 14033/2006; 24962/2010)".

La posizione della giurisprudenza in materia di controllo formale

La Corte di Cassazione è più volte intervenuta su tale problematica in materia di controllo formale.

- Con sentenza n.8606 del 2 ottobre 1996 ha affermato che "*se è vero che, anche in regime di imposte rimosse 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 ommesso di versare la somma trattenuta*".
- Con sentenza n. 3304 del 19 febbraio 2004, ha affermato che la certificazione dei sostituti d'imposta delle ritenute operate, non allegata 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*".
- 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).

- Con sentenza n. 12072 del 18 marzo 2008 (dep. il 16 aprile 2008) 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 alla dichiarazione dei redditi (... Le persone fisiche che hanno percepito somme o valori soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'acconto, devono allegare alla dichiarazione, un certificato del sostituto d'imposta attestante l'ammontare delle somme e dei valori corrisposti con l'indicazione della relativa causale e l'ammontare delle ritenute operate...) La documentazione prescritta 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 dichiarante; invero è comunque prescritto che questi conservi la documentazione certificativa delle ritenute d'acconto per tutto il periodo di decadenza del potere d'accertamento da parte dell'Ufficio; infatti nei casi di controllo la prova della ritenuta alla fonte può essere data solo con tale precisa documentazione. In altre parole, in subiecta materia, la nuova disciplina non fa che confermare la tesi dell'Amministrazione finanziaria”*.

La R.M. n. 68/2009

Con R.M. n. 68/E del 19 marzo 2009, rispondendo a richieste di chiarimenti pervenute da più parti in merito alla possibilità di scomputare dall'imposta sul reddito delle persone fisiche le ritenute sui redditi d'impresa o di lavoro autonomo subite dai contribuenti, allorché gli stessi non siano in condizione di esibire la prescritta certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta, l'Agenzia delle Entrate ha fornito una importante precisazione.

Per le Entrate *“è da ritenere che la locuzione certificazioni richieste ai contribuenti utilizzata dall'art. 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 si riferisca non soltanto alle certificazioni rilasciate dai sostituti d'imposta ai sensi dell'art. 4, comma 6-bis e 6-ter, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322. La stessa, invero, assume una*

portata più ampia, idonea a consentire anche l'utilizzo di certificazioni diverse".

Ciò è particolarmente utile nei casi in cui il contribuente non abbia ricevuto, nei termini di legge, dal sostituto d'imposta la certificazione delle ritenute effettivamente subite.

In tal 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".

Nell'ipotesi in cui fattura e documentazione siano prodotte in sede di controllo formale ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, il contribuente dovrà allegare una dichiarazione sostitutiva di atto notorio in cui dichiarare, sotto la propria responsabilità, che la documentazione attestante il pagamento si riferisce ad una determinata fattura regolarmente contabilizzata.

Nelle ipotesi di controllo ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, infatti, "limitatamente ai redditi di lavoro autonomo e d'impresa, la predetta dichiarazione sostitutiva, accompagnata sia dalla fattura, in cui è generalmente indicato l'ammontare della ritenuta (la cui emissione comporta, di norma, l'esigibilità dell'imposta sul valore aggiunto e, di conseguenza, costituisce l'emittente debitore verso l'erario), sia dalla documentazione rilasciata da banche o altri operatori finanziari, assume un valore probatorio equipollente a quello della certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta, rilevando la stessa come dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà di cui all'art. 47 del D.P.R. n. 445/2000, che tiene luogo della certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta".

Il citato art. 47 del D.P.R. n. 445/2000 dispone che *"l'atto di notorietà concernente stati, qualità personali o fatti che siano a diretta conoscenza dell'interessato è sostituito da dichiarazione resa e sottoscritta dal medesimo con la osservanza delle modalità di cui all'articolo 38. La dichiarazione resa nell'interesse proprio del dichiarante può riguardare anche stati, qualità personali e fatti relativi ad altri soggetti di cui egli abbia diretta conoscenza..."*. Dalla lettura della trascritta disposizione le Entrate ne ricavano, in primo luogo, che la dichiarazione sostitutiva di atto notorio può riguardare stati, qualità personali e fatti di cui l'interessato è a diretta conoscenza e, tra i fatti di cui il sostituto è a diretta conoscenza vi è senza dubbio la relazione esistente tra fattura contabilizzata e documentazione bancaria attestante le somme

percepite.

Inoltre, la dichiarazione sostitutiva di atto notorio, anche se resa nell'interesse proprio del dichiarante, può riguardare anche stati, qualità personali e fatti relativi a soggetti terzi, di cui l'interessato sia a diretta conoscenza e, dunque, è possibile dichiarare che il sostituto ha trattenuto una parte del corrispettivo a titolo di ritenuta fiscale.

La generale applicazione dell'istituto ai rapporti tra cittadini e pubblica amministrazione, sancita dal comma 3 dell'articolo 47, fa propendere le Entrate per l'applicabilità dell'istituto anche ai rapporti tra fisco e contribuente.

Inoltre, alle dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà mendaci sono connessi specifici effetti sul piano penale, indicati nell'art. 76 del D.P.R. n. 445 del 2000.

Con la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà il contribuente è infatti 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.

25 novembre 2013

Roberta De Marchi