

Il commercialista telematico

LA DETRAZIONE DELLE RITENUTE NON VERSATE

a cura di Antonio Gigliotti

La Ctr della Puglia è intervenuta sulla questione della detraibilità (o meno) da parte del professionista, delle ritenute d'acconto non versate/certificate dal sostituto d'imposta.

Secondo la Ctr della Puglia, qualora il sostituto d'imposta non rilasci la certificazione attestante le ritenute operate, il contribuente "sostituito" può ugualmente scomputare, dall'imposta dovuta, le somme trattenute a titolo d'acconto, a condizione che dimostri con idonea documentazione di avere effettivamente subito la ritenuta non certificata.

(Ctr della Puglia – sentenza n. 48/2/2008)

Premessa

La sentenza in rassegna si inserisce nel filone giurisprudenziale sviluppatosi intorno alla possibilità di scomputare dall'imposta lorda le ritenute non versate/certificate dal sostituto d'imposta.

Tale questione è stata oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, ma la tesi sostenuta dall'Amministrazione Finanziaria non è stata seguita dai giudici della Ctr della Puglia ed è stata, inoltre, oggetto di critiche da parte della Dottrina.

Vediamo quali sono le vari posizioni sull'argomento.

Agenzia delle Entrate

In merito alla possibilità di scomputare dalle imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi (Modello Unico) le ritenute d'acconto subite, ma non certificate, **l'Agenzia delle Entrate** ha affrontato il tema nel corso di un *Forum*

Il commercialista telematico

organizzato dall'editoria specializzata il 19 maggio 2007, in cui **si era espressa negativamente subordinando la possibilità di scomputare le predette ritenute dalle imposte al verificarsi delle seguenti condizioni:**

- ➔ il sostituto d'imposta deve aver effettivamente operato le ritenute;
- ➔ lo stesso sostituto deve attestare la circostanza attraverso il rilascio da parte del sostituto d'imposta dell'apposita certificazione di cui al citato D.P.R. n. 322/1998.

Nota bene

Secondo l'orientamento dell'**Agenzia delle Entrate**, si desume implicitamente che i lavoratori autonomi non potranno fornire la dimostrazione di aver subito le ritenute d'acconto con strumenti di prova alternativi al rilascio della certificazione, quali, ad esempio:

- estratti notarili del libro cronologico degli incassi e pagamenti di cui all'art. 19, D.P.R. n. 600/1973;
- fatture emesse con l'evidenziazione della ritenuta subita, etc.

La giurisprudenza, invece, in più occasioni, si è dimostrata di tesi opposta, considerando, anche tali strumenti come idonei mezzi di prova (Comm. Trib di II grado di Treviso, decisione n. 299 del 3 febbraio 1995; Comm. Trib. di II grado di Piacenza, decisione n. 72 del 30 maggio 1989; Comm. Trib. prov. di Milano, sentenza n. 490 del 9 ottobre 1998; Comm. Trib. reg. della Lombardia, sentenza n. 188/2001).

L'Agenzia delle Entrate, nell'esprimere la propria tesi, ha fatto riferimento alle disposizioni di cui all'art. 22 del TUIR e all'art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973.

In particolare, **l'art. 22, del TUIR:**

- **vincola lo scomputo delle ritenute alla circostanza che le stesse siano state effettivamente operate del sostituto.**

Il commercialista telematico

L'**art. 36-ter, D.P.R. n. 600/1973** prevede, poi, che:

- **gli uffici possono “escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d’acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d’imposta, ... , o dalle certificazioni richieste ai contribuenti”.**

Tale ultima disposizione, secondo l’interpretazione dell’Agenzia delle Entrate, ammetterebbe che la dimostrazione delle ritenute subite possa avvenire unicamente tramite la documentazione proveniente dal sostituto d’imposta, e non anche tramite quella fornita dai contribuenti.

Pertanto, è proprio sulla base di questa normativa che l’Agenzia delle Entrate ha eccepito, quale elemento di debolezza della tesi contraria, che gli strumenti di prova utilizzati in alternativa rispetto alla certificazione provengono dallo stesso contribuente.

Parere del Notariato

A parere del **Notariato**, tuttavia, **le argomentazioni sostenute dal Fisco** sono corrette solo in apparenza e **possono essere superate analizzando il combinato disposto dell’art. 36-ter, D.P.R. n. 600/1973 e dell’art. 6, comma 4 dello “Statuto del contribuente”** (*Legge n. 212 del 27 luglio 2000*).

Quest’ultima disposizione, in particolare, prevede che:

- ➔ “al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell’amministrazione finanziaria”.

Il contribuente, naturalmente, non potrà rifiutarsi di esibire agli uffici fiscali le certificazioni rilasciate dal sostituto d’imposta, tuttavia, alla luce di quanto previsto dalla citata disposizione dello Statuto del contribuente, che fa riferimento a dati già posseduti dal Fisco, a parere del Notariato, si intuisce che l’Agenzia delle Entrate potrà facilmente riscontrare la veridicità delle prove

Il commercialista telematico

alternative prendendo semplicemente visione del modello 770 relativo al sostituto di imposta che ha operato le ritenute nei confronti del contribuente¹.

Di conseguenza, **secondo il Notariato:**

- ➔ **il riscontro con il 770 è idoneo a superare il fatto che le prove alternative provengano direttamente dal soggetto sostituito.**

Nota bene

Sul punto, la Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato si era espressa anche nello Studio n. 39/2005/T, in cui aveva precisato che:

- **non possono essere recuperate in capo al soggetto sostituito le ritenute subite stante il divieto di doppia imposizione.**

Allo stesso modo si erano espresse anche Cass. civ., sentenza n. 3725 del 3 luglio 1979 e Comm. Centr., 3 aprile 1995, n. 1303.

Un'ulteriore argomentazione contraria rispetto alla tesi del Fisco si può desumere dallo stesso art. 36-ter citato, laddove si afferma che gli uffici "possono" escludere lo scomputo delle ritenute nel caso di mancata esibizione della certificazione del sostituto d'imposta. Secondo il Notariato, infatti, **il legislatore non ha voluto introdurre un automatismo del recupero delle ritenute dovuto alla mancata esibizione della certificazione**, nel cui caso avrebbe altrimenti utilizzato espressamente l'espressione "*gli uffici devono escludere le ritenute...*".

Scomputo delle Ritenute non versate

Per quanto riguarda in particolare lo scomputo delle ritenute non versate (oltre che non certificate) il Notariato, basandosi su quanto previsto dall'**art. 35 del D.P.R. n. 602/1973**, il quale ha previsto che:

¹ Tale riscontro è effettuabile agevolmente utilizzando il codice fiscale del sostituto d'imposta per procedere alla lettura del modello da questi presentato.

Il commercialista telematico

→ “quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, soprattasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, il sostituto è coobbligato in solido”,

ha sottolineato come il legislatore abbia previsto espressamente che **il sostituto è coobbligato solidale soltanto nelle ipotesi di ritenuta alla fonte a titolo di imposta e non di acconto**.

Il debito del sostituto relativo alla ritenuta non versata, inoltre, non è detto che coincida con l'Irpef dovuta dal sostituto. Quest'ultima, infatti, non riguarda solo il provento assoggettato a ritenuta, ma l'intero imponibile.

Secondo il Notariato non sussiste, quindi, nella sostituzione d'acconto, l'identità di prestazione richiesta dall'art. 1292 c.c.² affinché ne consegua la coobbligazione tra i due soggetti.

Pertanto, **i rapporti che ne derivano sono completamente autonomi e distinti e le conseguenze del mancato versamento da parte del sostituto non possono che essere a carico di quest'ultimo**.

La decisione della Ctr della Puglia

A sostegno del professionista interviene ora una decisione dei **giudici regionali** secondo i quali **la ritenuta si può scomputare dalla dichiarazione dei redditi del professionista anche senza la relativa certificazione**.

Ciò è quanto stabilito dalla **Ctr della Puglia (sentenza n. 48/2/2008)**, in consapevole disaccordo con l'orientamento espresso al riguardo dalla giurisprudenza di legittimità (Cassazione n. 14033/2006), nella convinzione che

² L'art. 1292 del c.c. stabilisce che: “L'obbligazione è in solido quando più debitori sono obbligati tutti per la medesima prestazione, in modo che ciascuno può essere costretto all'adempimento per la totalità e l'adempimento da parte di uno libera gli altri; oppure quando tra più creditori ciascuno ha diritto di chiedere l'adempimento dell'intera obbligazione e l'adempimento conseguito da uno di essi libera il debitore verso tutti i creditori.”

Il commercialista telematico

vada sempre salvaguardato il diritto del contribuente a non subire un doppio prelievo fiscale sul medesimo compenso.

Il caso

La questione affrontata dai giudici riguardava un professionista che nel 2002 aveva percepito un compenso per l'attività svolta in favore di una Srl, al quale veniva notificata una cartella di pagamento per il recupero della somma pari alla ritenuta a titolo di acconto su quel compenso, evidentemente non versata dalla committente.

Il contribuente impugnava la cartella di pagamento dinanzi alla Ctp, eccependo che la società aveva regolarmente applicato la ritenuta fiscale sul suo compenso professionale e, a conforto di tale circostanza, produceva in giudizio copia delle parcelle e delle relative rimesse bancarie dalle quali si poteva rilevare come il compenso incassato era al netto della ritenuta subita e indicata in parcella.

La decisione della Ctp

I primi giudici accoglievano il ricorso, evidenziando come il ricorrente avesse presentato una documentazione idonea a dimostrare che **erano state effettivamente operate** le ritenute d'imposta, a titolo di acconto, sul compenso percepito.

L'appello dell'ufficio

L'Ufficio proponeva appello sostenendo che, secondo il prevalente orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, il percipiente di una somma soggetta a ritenuta fiscale, ancorché sostituito dal committente nel versamento della stessa, deve ritenersi fin dall'origine obbligato solidale, con il sostituto, al pagamento di quella imposta, fermo restando il diritto di regresso nei confronti dello stesso sostituto inadempiente.

La decisione della Ctr della Puglia

La Ctr Puglia non ha condiviso la tesi dell'appellante, ritenendo che il principio dalla stessa invocato, secondo cui assume esclusivo rilievo la responsabilità solidale del sostituto, con la conseguenza che quest'ultimo è

www.commercialistatelematico.com

Il commercialista telematico

tenuto, sempre e comunque, a versare le imposte sul compenso percepito, non può avere un'applicazione generalizzata, dovendosi valutare caso per caso.

Nella fattispecie, ha sottolineato il Collegio, il contribuente aveva ricevuto il proprio compenso professionale al netto delle ritenute, provando documentalmente in giudizio tale circostanza attraverso la produzione delle “rimesse bancarie” che collimano con le parcelle emesse.

Pertanto, non si giustificava nei suoi confronti la pretesa di pagamento di una somma (ritenuta a titolo d'acconto) da altri già trattenuta per conto del Fisco, di cui, peraltro, non aveva mai avuto il possesso.

Insomma, una volta che il contribuente ha dimostrato la regolarità dell'operazione sotto il profilo fiscale (assoggettamento del compenso alla ritenuta a titolo d'acconto) e appurato che il committente ha effettivamente trattenuto una parte di quel compenso per riversarlo all'Erario, appare iniquo coinvolgere nella pretesa di pagamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria un soggetto estraneo al rapporto tributario. In caso contrario, ha concluso il Collegio, il contribuente subirebbe due volte il prelievo fiscale sullo stesso reddito.

Antonio Gigliotti

8 Agosto 2008