



## NOTA OPERATIVA N 13/2013

### OGGETTO: ritenute d'acconto, regole per lo scomputo

#### - Introduzione

I sostituti di imposta devono operare le ritenute sui compensi erogati a determinati soggetti (lavoratori autonomi, imprese appaltatrici dei condomini ecc.). Le somme trattenute devono essere poi dichiarate tramite la dichiarazione del sostituto d'imposta (mod.770) e certificate, al soggetto che ha subito la ritenuta, entro il 28 febbraio dell'anno successivo.

**I soggetti sostituiti** scomputano dalle imposte dovute le ritenute subite, **ai sensi dell'art. 22 del TUIR**.

Negli ultimi anni l'**Agenzia Delle Entrate da un lato e la giurisprudenza dall'altro**, si sono più volte pronunciate sulla possibilità di scomputare le ritenute subite.

In particolare vi sono state diverse interpretazioni riguardo alla possibilità di scomputare le ritenute in assenza della certificazione prevista *ex lege*.

Risulta utile, pertanto, fare il punto sulle regole che si devono seguire al fine di evitare possibili contestazioni in sede di controllo formale da parte dell'Agenzia delle Entrate.

#### - Lo scomputo delle ritenute.

L'**art. 22 del TUIR** stabilisce che è possibile scomputare le "ritenute d'acconto operate" dalle imposte dovute.

Dall'interpretazione letterale della norma si evince, dunque, che il **presupposto necessario allo scomputo è la circostanza che il sostituto abbia operato la ritenuta**, ovvero abbia pagato il percipiente al netto di questa.

**Il sostituto, tuttavia, affinché sia liberato dall'onere impositivo, deve provare che la ritenuta sia stata effettivamente trattenuta dal sostituto.**

A tal fine è necessario che il sostituto conservi la certificazione dei compensi, di cui all'art. 4 D.P.R. 322/1998, che deve essere consegnata o inviata entro il termine previsto (28 febbraio).

**L'art. 36-ter del D.P.R. 600/1973** dispone, infatti, che **gli Uffici possono escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto in assenza "delle certificazioni richieste ai contribuenti"**.

**La certificazione**, affinché sia valida per lo scomputo delle ritenute, **deve contenere i seguenti dati**:

1. Dati identificativi del sostituto d'imposta;
2. Dati identificativi del percipiente;
3. Ammontare totale delle somme corrisposte nel periodo d'imposta;
4. Ritenute operate nel periodo d'imposta.

Benché la certificazione sia obbligatoria e il mancato rilascio da parte del sostituto d'imposta sia punito con la sanzione amministrativa, da 258 € a 2.065 €, capita non di rado, che questa **non sia affatto recapitata ovvero sia inviata oltre i termini**.

Sulla possibilità di scomputare le ritenute in assenza della certificazione sia l'Agenzia delle Entrate che la giurisprudenza hanno prodotto tesi discordanti, creando diverse incertezze per i contribuenti.

In particolar modo si è dibattuto su due temi fondamentali :

1. sulla **valenza di documenti alternativi alla certificazione** del sostituto;
2. sulla **necessità che il sostituto abbia effettivamente versato la ritenuta** operata.

L'Amministrazione Finanziaria, con riferimento al primo aspetto, ha negli ultimi anni chiarito la propria posizione tramite la risoluzione n.68/2009. Con essa **è stato esplicitamente riconosciuto** valido, ai fini dello scomputo, **l'utilizzo di documenti diversi dalla certificazione di cui all'art. 4 D.P.R. 322/1998**.

Secondo la tesi dell'Agenzia, **quando l'art. 36-ter del D.P.R. 600/1973 autorizza gli Uffici ad escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto**, in assenza "delle certificazioni richieste ai contribuenti", **non fa riferimento alle sole certificazioni rilasciate dal sostituto ai sensi dell'art.4** ma anche a certificazioni di tipo diverso.

**La documentazione "alternativa" riconosciuta valida** è rappresentata dalla **fattura abbinata alla documentazione proveniente da banche o altri intermediari finanziari** idonea a comprovare l'importo del compenso netto effettivamente percepito. Detta documentazione dovrà essere accompagnata, inoltre, da una **dichiarazione sostitutiva di atto notorio** con cui il contribuente dichiarerà che il pagamento (provato dai documenti bancari) è effettivamente riferito alla fattura regolarmente contabilizzata (e non ad altri compensi).

## DOCUMENTI ALTERNATIVI ALLA CERTIFICAZIONE

### DOCUMENTAZIONE BANCARIA:

- Estratto conto;
- Contabile del bonifico;
- Assegno ricevuto;
- Etc.

### CONTENUTO DELLA DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI ATTO NOTORIO:

- Il pagamento è riferito ad una determinata fattura;
- Non sono stati effettuati altri pagamenti relativamente alla fattura in oggetto;

### DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DELL'ATTO DI NOTORIETA' (art.47,DPR n. 455/2000)

Il sottoscritto \_\_\_\_\_ nato a \_\_\_\_\_ il \_\_\_\_\_ residente  
a \_\_\_\_\_ in via \_\_\_\_\_ CF \_\_\_\_\_ P.I. \_\_\_\_\_

consapevole delle sanzioni penali, richiamate dall'art. 76, DPR n. 455/2000, in caso di  
dichiarazioni mendaci e falsità negli atti

#### DICHIARA

- Di aver emesso la fattura n. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_ nei confronti di \_\_\_\_\_ come da copia allegata alla presente;
- Di aver incassato il corrispettivo di € \_\_\_\_\_ in data \_\_\_\_\_ al netto della ritenuta d'acconto di € \_\_\_\_\_, così come risulta dalla documentazione allegata;
- Di non essere in possesso della certificazione del sostituto, ex art. 4 D.P.R. 322/1998;
- Che la documentazione relativa al pagamento è riferita alla fattura richiamata e che non esistono altri pagamenti riferiti alla medesima fattura.

Luogo e data \_\_\_\_\_

Firma \_\_\_\_\_

**L'Amministrazione, dunque, subordina lo scomputo delle ritenute subite a documentazione prodotta da soggetti terzi (sostituto d'imposta ovvero banca/intermediario finanziario).**

**Un'ulteriore possibilità**, desunta dalla risoluzione in esame e ancor di più dalla R.M. 1034/1977, è **quella di utilizzare delle lettere di accompagnamento che il sostituto di imposta può emettere all'atto del pagamento delle singole fatture.**

In sostanza si tratta di certificazioni vere e proprie, quindi con tutti gli elementi essenziali tipici della certificazione di cui all'art.4, collegate alle singole fatture ed emesse volta per volta in corrispondenza dei pagamenti.

**Quest'ultima soluzione comporta il vantaggio**, per il sostituto, **di non dover aspettare l'invio della certificazione entro il 28 febbraio.**

<b>SCOMPUTO DELLE RITENUTE D'ACCONTO :</b>		
<b>DOCUMENTI NECESSARI</b>		
<b>POSSIBILITA' (1)</b>	<b>POSSIBILITA' (2)</b>	<b>POSSIBILITA' (3)</b>
<b>1. CERTIFICAZIONE DEI COMPENSI PREDISPOSTA DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA (EX ART. 4 D.P.R. 322/1998) INVIATA ENTRO IL 28 FEBBRAIO E RELATIVA A TUTTI I COMPENSI CORRISPOSTI NELL'ANNO</b>	<b>1. FATTURA RELATIVA AL PAGAMENTO REGOLARMENTE CONTABILIZZATA;</b>  <b>2. DOCUMENTAZIONE DEL PAGAMENTO PROVENIENTE DA BANCA/INTERMEDIARI FINANZIARI;</b>  <b>3. DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI ATTO NOTORIO ATTESTANTE IL COLLEGAMENTO TRA IL PAGAMENTO E LA FATTURA;</b>	<b>1. SINGOLE CERTIFICAZIONI EMESSE DAL SOSTITUTO ALL'ATTO DEI SINGOLI PAGAMENTI</b>

Con riferimento al secondo aspetto precedentemente richiamato, ovvero sulla **necessità che il sostituto abbia effettivamente versato la ritenuta** operata, la giurisprudenza (Cassazione sentenza 14033/2006) ha prodotto una tesi non condivisibile che ha creato non poco sconcerto tra gli operatori.

**La sentenza citata ha subordinato lo scomputo della ritenuta subita al versamento della stessa da parte del sostituto.**

Benché lo scopo della presente nota non è quello di approfondire questo aspetto particolarmente complesso è utile ricordare che **il presupposto necessario allo scomputo** è quello richiamato dall'art. 22 del TUIR, ovvero la circostanza **che il sostituto abbia operato** (e non versato) **la ritenuta.**

Se **il contribuente** che ha subito la ritenuta non potesse scomputare la stessa in mancanza del versamento (obbligo a carico del sostituto) **subirebbe inoltre una doppia tassazione** esplicitamente vietata dalla normativa tributaria.

**In senso contrario alla sentenza richiamata si è espresso inoltre anche il Consiglio Nazionale del Notariato con lo studio 192-2007/T.**

## **- Conclusioni**

I sostituti d'imposta devono certificare i compensi e le ritenute operate nei confronti di alcuni soggetti (lavoratori autonomi, agenti, imprese).

Per i soggetti sostituiti **la certificazione costituisce, secondo l'Agenzia delle Entrate, elemento necessario ai fini dello scomputo della ritenuta dalle imposte dovute.**

**I soggetti che hanno subito la ritenuta, nel caso in cui non ricevano entro i termini la certificazione del sostituto, possono ugualmente scomputare le ritenute se in possesso di una serie di documenti espressamente elencati dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione 68/2009.**

**La documentazione alternativa alla certificazione consiste nella fattura oggetto del pagamento, documenti bancari (o di altri intermediari) e dichiarazione sostitutiva di atto notorio** attestante il collegamento tra pagamento indicato nella documentazione bancaria e la fattura.

Ai fini dello scomputo **non è invece necessario che il sostituto d'imposta abbia effettivamente versato la ritenuta** in quanto sia la certificazione che la documentazione richiesta dalla risoluzione liberano il sostituto dall'onere impositivo.

Gli **iscritti all'Accademia di Ragioneria** potranno richiedere chiarimenti e approfondimenti sul tema.

**Il Redattore  
Dott. Alessandro Corona**

**Il Presidente della Fondazione  
Prof. Paolo Moretti**