

CASI CONTROVERSI

Certificazione unica e mancati versamenti

di **Comitato di redazione**

Il prossimo **9 marzo** dovranno essere **trasmesse all'Agenzia** delle entrate **le certificazioni** relative alle ritenute fiscali e previdenziali operate nel corso del periodo 2014; come noto, il nuovo adempimento si riconnette alla alimentazione dei dati necessari per la elaborazione della dichiarazione precompilata e risulta aggiuntivo rispetto al generico onere di rilasciare la certificazione al soggetto sostituito.

In tal senso, il nuovo art. 4 del D.P.R. n. 322/1998, è stato così modificato dal Decreto semplificazioni:

- il comma 6-ter prevede che i **sostituti di imposta rilasciano un'apposita certificazione** unica *“attestante l'ammontare complessivo delle dette somme e valori, l'ammontare delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali, ...”*;
- il comma 6-quater sancisce, poi, che le certificazioni di cui al comma 6-ter, *“sono consegnate agli interessati entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti ovvero entro dodici giorni dalla richiesta degli stessi in caso di interruzione del rapporto di lavoro”*;
- infine, a mente del comma 6-quinquies, le certificazioni di cui al comma 6-ter sono **trasmesse in via telematica all'Agenzia delle entrate entro il 7 marzo** dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti.

Per ogni certificazione omessa, tardiva o errata si applica la sanzione di cento euro, in deroga a quanto previsto dall'art. 12, del D. Lgs. n. 472/1997. Nei casi di errata trasmissione della certificazione, la sanzione non si applica se la trasmissione della certificazione corretta è effettuata entro i cinque giorni successivi alla scadenza indicata nel primo periodo.

A fronte del nuovo scenario, spesso viene domandato quale sia il comportamento corretto da tenere **qualora il sostituto abbia operato la ritenuta, ma non sia riuscito a provvedere al versamento della medesima**.

La certificazione va rilasciata oppure no?

Al riguardo, possiamo riscontrare che la **funzione della certificazione** sia quella di consentire al soggetto sostituito di **poter scomputare la trattenuta** nella determinazione dell'imposta dovuta (pur essendo concesse anche modalità alternative); pertanto, la **certificazione va rilasciata a prescindere dal versamento delle somme** a titolo di ritenuta.

Chiaramente, non possiamo sottacere che la **Cassazione**, in caso di controllo della posizione del sostituito, **legittima l'Agenzia delle entrate a disconoscere lo scomputo qualora le ritenute stesse non siano state versate dal sostituto**, applicando un concetto di **presunta responsabilità solidale** in merito al quale vi sarebbe da discutere parecchio.

Comunque, sia, il principio di matrice amministrativa risulta essere quello che la certificazione attesta il minore pagamento del compenso effettuato, proprio in virtù dell'obbligo di applicazione della ritenuta sancito dal D.P.R. n. 600/1973.

Se analizziamo la vicenda sotto il **versante penale**, però, dobbiamo anche richiamare il contenuto dell'art. 10-bis del D.Lgs. n. 74/2000 che prevede quanto segue: *"E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta"*.

Con la previsione di una **specifica sanzione per il mancato invio telematico delle certificazioni** all'Agenzia delle entrate, si pone dunque un problema di strategia in capo al sostituto di imposta che non abbia versato le ritenute per ammontari oltre soglia:

- da un lato, lo spettro delle sanzioni penali indurrebbe alla mancata certificazione delle ritenute;
- dall'altro, tale comportamento "benefico" si tradurrebbe nella applicazione della sanzione amministrativa per la omessa comunicazione telematica.

Si tratta allora di **comprendere se l'omesso versamento possa legittimare la mancata trasmissione**, circostanza che a noi sembra esclusa per quanto sopra detto, oppure ancora se risulti possibile ipotizzare una **trasmissione telematica delle informazioni all'Agenzia delle entrate senza la materiale consegna della certificazione al sostituto**.

Tale ultimo comportamento, invero, non pare del tutto coerente, per la semplice circostanza che i commi dell'art. 4 del D.P.R. n. 322/1998 sembrano essere tra loro collegati da una **sequenza inscindibile**, per effetto del continuo richiamo al comma 6-ter che prevede l'obbligo di certificazione.

Riteniamo, dunque, che l'invio telematico delle certificazioni possa lasciare intendere, sia pure nel dubbio, che il documento sia stato consegnato al sostituto.

In conclusione, **esclusa l'ipotesi di un possibile ravvedimento entro il termine della presentazione del modello 770** (che sanerebbe la violazione in radice), si potrà tentare, ma senza alcuna certezza, **la trasmissione telematica delle certificazioni evitandone la consegna cartacea**.

Pare questa **l'unica via d'uscita configurabile**, a meno che non si voglia sostenere (come pure parrebbe possibile) che l'aspetto amministrativo e quello penale siano tra loro strettamente

collegati, vale a dire che per evitare l'applicazione delle conseguenze penali sia gioco forza da patire anche la sanzione di natura amministrativa.

Sullo sfondo, vi sarà da verificare anche l'evoluzione del decreto delegato in tema di riforma delle sanzioni anche penali-tributarie, che potrebbe introdurre novità sulle specifiche vicende. Ma, al momento, nessuna certezza può essere ritratta.