

IMPOSTE SUL REDDITO

Ritenute d'acconto scomputabili anche se non certificate

di **Luca Caramaschi**

Ogni anno, in occasione della compilazione delle **dichiarazioni dei redditi** ci si imbatte spesso nella situazione per cui un contribuente, che nel corso del periodo d'imposta oggetto di dichiarazione si è visto "incidere" da ritenute **operate** a titolo di acconto, non riesca ad ottenere la rispettiva **certificazione** dal proprio sostituto d'imposta (o meglio, da colui che, dopo aver trattenuto la somma corrispondente all'importo della **ritenuta**, avrebbe dovuto versarla all'Erario, provvedendo successivamente all'inoltro telematico della **Certificazione Unica** all'Agenzia delle Entrate inviandone copia al proprio **sostituto**).

Oltre a casi nei quali chi ha operato la ritenuta, oltre a non averla versata, non ha nemmeno trasmesso telematicamente all'Agenzia la predetta **certificazione unica (CU)**, vi sono anche situazioni, che potremmo definire "intermedie", nelle quali il sostituto d'imposta, che comunque non ha versato la ritenuta, ha **trasmesso telematicamente la CU**, inviandone **copia al sostituto**.

Le due situazioni, sotto il profilo operativo, comportano effetti certamente differenti in quanto l'[articolo 36-ter D.P.R. 600/1973](#), che si occupa del **controllo formale** delle dichiarazioni (i cosiddetti "**avvisi bonari**") stabilisce, alla lettera a) del comma 2, che "*Senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma degli articoli 37 e seguenti, gli uffici possono: 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'articolo. 20, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, o dalle **certificazioni** richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi;*".

Il **mancato rilascio della certificazione** al soggetto sostituto, pertanto, ha indotto molti Uffici dell'Agenzia delle Entrate a **disconoscere** in capo ai contribuenti lo scomputo delle **ritenute** per le quali non risultava rilasciata la relativa certificazione, seppur in un contesto dove la stessa risultava indubitabilmente "operata", e cioè **trattenuta dal sostituto**.

Questa disposizione a carattere procedurale, tuttavia, si "scontra" con un'altra previsione contenuta questa volta nel Testo Unico delle imposte sui redditi. Si tratta dell'[articolo 22 Tuir](#) il quale, proprio a proposito dello "**Scomputo degli acconti**" afferma al comma 1 lettera b) che "*Dall'imposta determinata a norma dei precedenti articoli si scomputano nell'ordine: ... c) le **ritenute** alla fonte a titolo di acconto **operate**, anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei redditi, sui redditi che concorrono a formare il reddito complessivo e su quelli tassati separatamente. Le ritenute operate dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi si **scomputano** dall'imposta relativa al periodo di imposta nel quale sono state operate. Le ritenute*

operate sui redditi delle società, associazioni e imprese indicate nell'articolo 5 si scomputano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti”.

Detta disposizione, infatti, come è agevole constatare, fa unicamente riferimento alle **ritenute “operate”**, senza richiamare la successiva azione del **sostituto d'imposta** consistente nel **versamento all'erario** della medesima, l'invio telematico della **certificazione** unica all'Agenzia delle entrate e il suo successivo inoltro al soggetto **sostituito**.

Se il diritto a scomputare le ritenute solo “operate” e quindi **non** anche “**certificate**” rappresenta un principio oramai consolidato dalla costante **giurisprudenza di legittimità** (si veda, per tutte, la sentenza della [Corte di Cassazione n.14138 del 07.06.2017](#)) rimaneva il problema della interpretazione della già richiamata disposizione contenuta nell'[articolo 36-ter D.P.R. 600/1973](#), dettata in tema di **controllo formale** della dichiarazione.

Sul punto si è pronunciata la **Corte di Cassazione** che con la recentissima [sentenza n. 18910 del 17.07.2018](#) affermando che “*La norma sul controllo formale delle dichiarazioni, usualmente intesa come fonte del recupero delle ritenute non certificate, deve essere integrata secondo i principi generali della prova. In altri termini, quando stabilisce che gli uffici «possono» escludere lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti da certificazioni dei sostituti d'imposta, l'articolo 36-ter d.P.R. 600/1973 deve essere interpretato nel senso che **gli uffici finanziari (e a fortiori i giudici tributari) «possono» apprezzare anche prove diverse dal certificato, ad esso equipollenti***”.

La stessa Suprema Corte, peraltro, richiama un precedente intervento di prassi della stessa **Agenzia delle Entrate (risoluzione 68/E/2009)**, rilevando come la stessa “*si sia infine determinata a consentire lo scomputo delle ritenute non certificate, **ove il contribuente ne dia prova equivalente al certificato***”.

In tal senso appaiono dirimenti alcuni passaggi forniti dall'Agenzia nel citato documento di prassi quando 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” e che “*nell'ipotesi in cui fattura e documentazione siano prodotte in sede di controllo ai sensi dell'articolo 36-ter D.P.R. n. 600 del 1973, alle stesse andrà, inoltre, allegata una **dichiarazione sostitutiva** di atto notorio in cui il contribuente dichiara, sotto la propria responsabilità, che la documentazione attestante il **pagamento** si riferisce ad una determinata fattura regolarmente contabilizzata*”.*

Seminario di specializzazione

I NUOVI ADEMPIMENTI PRIVACY PER GLI STUDI PROFESSIONALI

Scopri le sedi in programmazione >