

CIRCOLARE N. 6/2004

La certificazione delle ritenute da parte dei sostituti di imposta

© Copyright 2004 Acerbi & Associati®

LA CERTIFICAZIONE DEI REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE, DI LAVORO AUTONOMO, PROVVIGIONI E DEI DIVIDENDI

Entro il prossimo **15 marzo** i sostituti di imposta dovranno rilasciare le certificazioni dei redditi corrisposti nel corso del 2003 sui quali sono state operate ritenute alla fonte; si tratta delle certificazioni previste dall'art. 4 commi 6-ter e 6-quater del D.P.R. 22 luglio 1998 n. 322 e relative a qualsiasi reddito soggetto a ritenuta alla fonte: redditi di lavoro dipendente e assimilati, di lavoro autonomo, provvigioni, dividendi, ecc..

La Certificazione Unica dei redditi di lavoro dipendente (CUD) non è oggetto della nostra trattazione in quanto predisposta direttamente dai Consulenti del lavoro.

Le imprese nostre Clienti devono invece provvedere a certificare i dividendi distribuiti nonché i redditi di lavoro autonomo e le provvigioni.

I DIVIDENDI

Ai soggetti che hanno percepito **dividendi** nel corso del 2003, deve essere rilasciata l'apposita certificazione utilizzando il **nuovo schema di certificazione** approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28 novembre 2002. La certificazione riguarda i dividendi percepiti nel 2003, indipendentemente dall'anno in cui la società ne ha deliberato la distribuzione; l'art. 1 del citato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dispone che la certificazione non deve essere rilasciata per gli utili assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o a imposta sostitutiva, ad esempio:

- gli utili corrisposti a persone fisiche non imprenditori residenti detentori di partecipazioni non qualificate (tali, nel caso di società non quotate, sono le partecipazioni che rappresentino una percentuale inferiore o uguale al 20% dei diritti di voti esercitabili nell'assemblea ordinaria ovvero meno del 25% del capitale sociale – i due criteri sono alternativi), assoggettati, salvo diversa opzione del beneficiario, alla ritenuta di imposta del 12,5% (art. 27 comma 1 del D.P.R. n. 600/1973);
- gli utili assoggettati ad imposta sostitutiva di cui all'art. 7 (risparmio gestito) e art. 8 (organismi di investimento collettivo) del D.Lgs. n. 461/1997.

Essa **deve invece essere comunque rilasciata** in caso di dividendi non assoggettati a ritenuta, al fine di indicare il credito d'imposta spettante, come meglio oltre, nonché di dividendi erogati a soggetti non residenti.

Il modello di certificazione e le relative istruzioni sono disponibili nel sito dell'Agenzia delle Entrate www.agenziaentrate.it (sezione "Modulistica" – "Altri modelli" – "Certificazione relativa agli utili corrisposti").

Ricordiamo ancora che la segnalazione dei dati relativi ai percettori di utili devono essere comunicati all'Anagrafe tributaria mediante la compilazione del quadro SK del modello 770 ordinario.

Non è invece più richiesta la comunicazione relativa al deposito delle azioni per la partecipazione all'assemblea ordinaria di bilancio delle società azionarie.

I REDDITI DI LAVORO AUTONOMO E LE PROVVIGIONI

La fattispecie più frequente per le società Clienti dello Studio, è quella relativa alla certificazione dei redditi di lavoro autonomo o delle provvigioni. **I redditi di lavoro autonomo e le provvigioni**, come noto, ai sensi rispettivamente degli articoli 25 e 25-bis del D.P.R. n. 600/1973, sono assoggettati, all'atto del pagamento, ad applicazione di ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta, con obbligo di rivalsa.

In sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, per i soggetti sostituiti nei cui confronti è stata esercitata la rivalsa, l'art. 19 del D.P.R. n. 917/1986 prevede il diritto allo **scomputo dall'imposta** delle **ritenute** operate anteriormente alla presentazione della dichiarazione medesima.

A tal fine, ai sensi dell'art. 4 commi 6-ter e 6-quater del D.P.R. n. 322/1998 **entro il 15 marzo** dell'anno successivo a quello in cui le somme ed i valori sono stati corrisposti, i sostituti d'imposta tenuti ad operare le ritenute alla fonte **devono rilasciare al percipiente la certificazione**, debitamente **sottoscritta**, attestante:

- l'ammontare delle **somme e dei valori corrisposti**, con l'indicazione della relativa causale, **al lordo e al netto di eventuali deduzioni spettanti**;
- l'ammontare delle **ritenute operate**;
- l'ammontare di eventuali **contributi previdenziali**, per la parte rimasta effettivamente a carico del percettore.

Si riporta di seguito, a titolo di esempio, fac-simile di certificazione dei sostituti d'imposta:

Rossi S.r.L.
Viale dell'Industria 1
36100 Vicenza
CF e PIVA
nr. Reg. Imprese nr. REA.....

Egregio Signor
Dr.....
Via
Città

Vicenza, 15 marzo 2004

OGGETTO: CERTIFICAZIONE DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA AI SENSI DELL'ART. 4 COMMI 6-TER E 6-QUATER DEL D.P.R. N. 322/1998

Con la presente si dichiara di aver corrisposto nell'anno 2003 al Sig. CF
Iva nato a il domiciliato a via
..... nr. i seguenti importi:

causale	importo lordo	somme non soggette	base imponibile	aliquota ritenuta	importo ritenuta	importo Iva	netto pagato	contributi previdenziali carico percettore
---------	---------------	--------------------	-----------------	-------------------	------------------	-------------	--------------	--

--	--	--	--	--	--	--	--	--

Le ritenute operate a norma di legge risultano regolarmente versate.

Il Legale Rappresentante

In alternativa, per i **redditi di lavoro autonomo**, il Ministero delle Finanze, con R.M. n. 8/1034 del 31 ottobre 1977, aveva riconosciuto la validità **delle lettere di accompagnamento dei compensi** quale certificazione delle ritenute, qualora le stesse contenessero le indicazioni del sostituto d'imposta e del percipiente, la causale, l'ammontare lordo delle somme corrisposte, l'ammontare delle ritenute effettuate nonché la sottoscrizione del legale rappresentante del sostituto stesso.

Si ritiene comunque che, anche nelle lettere di accompagnamento in parola debbano essere specificati l'ammontare delle **somme e dei valori corrisposti, al lordo e al netto di eventuali deduzioni spettanti** e quello di eventuali **contributi previdenziali** per la parte rimasta effettivamente a carico del percettore.

Si riporta di seguito, a titolo di esempio, la lettera di accompagnamento relativa al pagamento del compenso ad un Dottore Commercialista:

Meccanica S.r.L.
 Viale dell'Industria 1
 36100 Vicenza
 CF e PIVA
 nr. Reg. Imprese nr. REA.....

Egregio Signor
 Dr Paolo Rossi
 Via T. Bianchi 1
 36100 Vicenza

Vicenza, li 30 aprile 2003

OGGETTO: PAGAMENTO PRESTAZIONI COME DA AVVISO DI PARCELLA

Con la presente, Le inviamo il pagamento relativo alle sue prestazioni svolte in nostro favore, di cui al suo avviso di parcella del riportante i seguenti valori:

Corrispettivi	euro	10.000
Cassa Previdenza 2%	euro	200
Iva 20% (su euro 10.200.000)	euro	2.040
Totale:	euro	12.240
Ritenuta d'acconto 20%	(euro	2.000)
<i>Totale da corrispondere:</i>	euro	10.240

Si allega assegno nr. della banca, di pari entità.

Ulteriori dati per la certificazione di cui all'art. 4 commi 6-ter e 6-quater del D.P.R. n. 322/1998:

importo lordo	somme non soggette	base imponibile	aliquota ritenuta	importo ritenuta	contributi previdenziali carico percettore
10.000	200	10.000	20%	2.000	--

Esente da bollo ex. art. 6 Tabella all. B al D.P.R. n. 642/72.

Il Legale Rappresentante

La certificazione delle ritenute effettuate che dovrà essere rilasciata entro il prossimo 15 marzo, riguarda l'ammontare complessivo delle somme e valori corrisposti nel 2003 per prestazioni di lavoro autonomo rese nello stesso anno o in anni precedenti, in base al "principio di cassa". A tale riguardo, relativamente peraltro alla disciplina dei redditi di lavoro dipendente, il Ministero delle Finanze ha avuto modo di chiarire con la C.M. 23 dicembre 1997 n. 326/E che "*in merito al principio di cassa, ... il momento della percezione è quello in cui il provento esce dalla sfera di disponibilità dell'erogante per entrare nel compendio patrimoniale del percettore*". Così ad esempio:

1. un compenso accreditato in banca il 1 gennaio 2004 con valuta 31 dicembre 2003 costituisce reddito del 2004 e non del 2003 perché reso effettivamente disponibile per il lavoratore autonomo solo a gennaio, considerato che il 31 dicembre la banca non aveva ancora reso fruibile l'emolumento;
2. un compenso pagato con assegno datato 31 dicembre 2003 costituisce reddito del 2003, anche se il lavoratore autonomo percipiente lo presenta in banca per l'incasso in una data successiva;
3. un compenso posto in pagamento per cassa presso il sostituto entro dicembre 2003 costituisce reddito del 2003 per il beneficiario, anche se quest'ultimo ritira la somma a gennaio.

Conseguentemente nel caso 1. le somme non dovranno essere inserite nella certificazione relativa al 2003, mentre nei casi 2. e 3. dovranno essere certificate entro il 15 del mese di marzo in corso.

Per quanto riguarda le **provvigioni**, a norma dell'art. 25-bis comma 3 del D.P.R. n. 600/73 e come evidenziato dalla C.M. 10 giugno 1983 n. 24, il percipiente può scomputare le ritenute relative alle provvigioni imputabili al periodo d'imposta precedente, percepite nel periodo intercorrente fra la chiusura di tale periodo di imposta e il termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione afferente il periodo medesimo. In altri termini la ritenuta è scomputata dall'imposta relativa al periodo di imposta di competenza purché già operata al momento della presentazione della dichiarazione annuale; la stessa disposizione prescrive che qualora la ritenuta sia operata successivamente al termine di presentazione della dichiarazione annuale, la stessa è scomputata dall'imposta relativa al periodo di imposta in cui è stata effettuata.

Pertanto, esemplificando, con riferimento alle provvigioni di competenza del periodo di imposta 2003 si avrà che:

1. le ritenute sulle provvigioni erogate nel 2003 sono scomputabili dall'imposta relativa ai redditi 2003;
2. le ritenute sulle provvigioni erogate nel 2004, ma di competenza del 2003 (che quindi il percettore fa concorrere alla determinazione del suo reddito nel 2003), entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del 2003, sono scomputabili dall'imposta relativa ai redditi del 2003;
3. le ritenute sulle provvigioni erogate nel 2004, ma di competenza del 2003 (che quindi il percettore fa concorrere alla determinazione del suo reddito nel 2003), dopo che sia stata

presentata la dichiarazione relativa ai redditi del 2003, si scomputano dall'imposta relativa ai redditi del 2004 (al netto di quelle già detratte nell'anno precedente).

Poichè come visto sopra la legge prevede che il percipiente può scomputare "per competenza" le ritenute relative alle provvigioni imputabili al periodo d'imposta precedente percepite nel periodo intercorrente fra la chiusura di tale periodo d'imposta e il termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione dei redditi afferente il periodo medesimo, il sostituto è tenuto a rilasciare apposita certificazione separata nell'anno solare in cui tali provvigioni sono state percepite e le relative ritenute effettuate. Circa le modalità del rilascio di quest'ultima certificazione, va precisato che il legislatore non ha posto a carico del sostituto alcun obbligo di rilasciare di propria iniziativa la certificazione stessa, sicchè deve ritenersi che sia interesse del sostituito, e costituisca pertanto un onere a suo carico, richiedere tale certificazione; conseguentemente, ove la certificazione non venga richiesta, lo scomputo delle ritenute da parte del percipiente le provvigioni sarà, come già detto in precedenza, effettuato per cassa.

Pertanto, al momento del rilascio della certificazione relativa alle ritenute operate sulle provvigioni pagate nell'anno precedente, i sostituti d'imposta dovranno escludere dalla certificazione le ritenute effettuate sulle provvigioni di competenza di anni precedenti che hanno già costituito oggetto della predetta separata certificazione, al fine di consentire ai percettori il sopra illustrato scomputo "per competenza".

MANCATO RICEVIMENTO DELLA CERTIFICAZIONE

Va ricordato inoltre che, in caso di **mancato ricevimento** della certificazione dei sostituti d'imposta, la giurisprudenza (Comm. Tributaria Centrale, Sez. XVIII, 3 aprile 1995 decisione n. 1303) prevede per il contribuente l'obbligo di fornire all'amministrazione finanziaria la prova documentale di **essersi attivato presso il sostituto d'imposta per l'ottenimento** della medesima, senza decadere peraltro dal diritto di scomputo della ritenuta subita ma non certificata ovvero certificata in modo incompleto o in ritardo (R.M. 31 ottobre 1977, n. 8/1034).

A titolo di esempio si propone pertanto di seguito facsimile riferito al mancato ottenimento di certificazione relativa alla corresponsione di provvigioni:

La Commerciale S.r.L.
Via A. Verdi 1
36100 Vicenza
CF e PIVA
nr. Reg. Imprese nr. REA.....

Metalmeccanica Vicentina S.r.L.
Viale dell'Artigianato 1
36100 Vicenza

Vicenza, li 30 marzo 2004

Raccomandata A/R

OGGETTO: MANCATO INVIO CERTIFICAZIONE RITENUTE D'ACCONTO SU PROVVISORI

Spettabile società,
essendo ampiamente scaduto il termine previsto dall'art. 4 commi 6-ter e 6-quater del D.P.R. n. 322/1998, per la consegna della certificazione relativa alle ritenute d'acconto subite per l'anno 2003, Vi inviamo la presente per sollecitare la redazione della medesima.

Codesta comunicazione viene inoltre inviata per fornire all'Amministrazione finanziaria la prova documentale che la nostra impresa si è tempestivamente attivata presso di Voi per ottenere la prescritta certificazione.

Distinti saluti.

Il Legale Rappresentante

LA SOTTOSCRIZIONE DELLA CERTIFICAZIONE

Per quanto riguarda la sottoscrizione dei certificati del sostituto di imposta, ai sensi dell'art. 4 comma 6-quater del D.P.R. n. 322/1998 essa può essere effettuata senz'altro anche con firma elettronica "mediante sistemi di elaborazione automatica".

Risulta legittima una firma del rappresentante legale del sostituto d'imposta, copiata nel computer con uno scanner, e successivamente ricopiata dal computer sulle certificazioni del sostituto d'imposta.

Nel caso in cui anche la sottoscrizione a mezzo sistemi di elaborazione automatica sia impraticabile ovvero comporti eccessivi oneri, la sanzione applicabile alla mancata sottoscrizione si ritiene sia quella prevista dall'art. 11 comma 1 lettera a) del D.Lgs. 471/1997, come modificato dal D.Lgs. 202/1998. Tale norma prevede la punizione con la sanzione amministrativa da Euro 258,00 a Euro 2.066,00 della mancata o tardiva consegna delle certificazioni e, tra l'altro, dell'invio di comunicazioni prescritte dalle leggi tributarie in materia di imposte dirette e I.V.A. con dati incompleti o non veritieri. Pertanto, come ribadito anche dal Ministero delle Finanze nella circolare 25 gennaio 1999, n. 23/E, paragrafo 4.2., sono sanzionabili nel modo sopradescritto la mancata o tardiva consegna delle certificazioni previste dall'art. 4 commi 6-ter e 6-quater del D.P.R. n. 322/1998, ovvero il rilascio delle medesime con dati incompleti da parte dei soggetti obbligati all'effettuazione delle ritenute alla fonte sui redditi o valori da essi corrisposti. Si reputa che la mancata sottoscrizione delle certificazioni rappresenti un caso di rilascio delle medesime con dati incompleti.

Inoltre, ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs. 472/1997 è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali, e quindi non incidenti come tali nella determinazione del tributo, della medesima disposizione (cosiddetto regime del "cumulo giuridico"). Se tali violazioni formali riguardano più periodi d'imposta, la sanzione base è aumentata dalla metà al triplo.

Peraltro, ai fini della contestazione dell'eventuale sanzione applicata, si ritiene sia rilevante la considerazione che comunque la certificazione risulta identificata dalla denominazione della società nonché dal nome del rappresentante legale, se pur non sottoscritto.

Si sottolinea altresì che:

- L'art. 7 del D.Lgs. 472/1997 prevede che nella determinazione della sanzione si debba aver riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta di colui che ha agito "contra legem". In particolare il Ministero delle Finanze con la circolare 10 luglio 1998, n. 180/E, ha indicato che per giudicare la gravità della violazione bisogna aver riguardo anche all'opera svolta da chi ha agito per l'attenuazione delle conseguenze derivanti dalla condotta non conforme alla legge (nel caso in questione l'indicazione della denominazione sociale e del nome del rappresentante legale).
- E' applicabile l'istituto del ravvedimento previsto dall'art. 13 del D.Lgs. 472/1997.
- Ai sensi dell'art. 16 comma 3 del D.Lgs. 472/1997 nel termine di sessanta giorni dalla notificazione della sanzione il trasgressore può definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione indicata.

A riguardo della sanzione per la violazione di mancata sottoscrizione della dichiarazione punita, come visto in precedenza, ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. n. 471/1997, ricordiamo che l'art. 10 della L. n. 212/2000 - Statuto del Contribuente - contiene una disposizione con la quale viene previsto che non sono punibili le violazioni "meramente formali", che non arrecano pregiudizio all'azione di controllo e non incidono sulla determinazione di base imponibile, imposta e versamento del tributo. Il D.Lgs. 26 gennaio 2001 n. 32 ha confermato che le violazioni di carattere meramente formale non sono più sanzionabili, rivedendo alcune disposizioni tributarie in contrasto con i principi introdotti dallo Statuto del Contribuente.

TERMINE DI CONSEGNA DELLE CERTIFICAZIONI

Per quanto riguarda il termine di consegna, l'art. 4 del D.P.R. n. 322/1998 più volte citato prevede, tra l'altro, che i certificati delle ritenute d'acconto operate debbano essere consegnati *"agli interessati entro il 15 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme o i valori sono stati corrisposti ..."*. Il termine indicato è ordinatorio ed il suo mancato rispetto comporta l'applicazione della medesima sanzione sopra commentata a proposito della mancata sottoscrizione.

Tuttavia, la norma non richiede particolari formalità nelle modalità di predisposizione e consegna dei certificati, neanche ai fini di attribuire loro data certa per consentire una immediata verifica del rispetto del termine previsto dalla legge. Conseguentemente si ritiene che la vigente normativa non richieda, ad esempio, la spedizione del certificato a mezzo raccomandata. Rimane comunque evidente l'opportunità di poter provare l'invio delle certificazioni nei termini di legge.