

CIRCOLARE N. 8
5 FEBBRAIO 2011

La certificazione delle ritenute da parte dei sostituti di imposta

© Copyright 2011 Acerbi & Associati®

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

Entro il prossimo **28 febbraio** i sostituti di imposta dovranno rilasciare le certificazioni dei redditi corrisposti nel corso del 2010 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 2010, deve essere rilasciata l'apposita certificazione utilizzando **lo schema di certificazione** approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 dicembre 2009. La certificazione riguarda i dividendi corrisposti dal 1 gennaio 2009, indipendentemente dall'anno in cui la società ne ha deliberato la distribuzione.

Per un puntuale commento relativamente alla certificazione dei dividendi corrisposti si rimanda alla Circolare di Studio n. 7/2011 disponibile nella sezione "iscritti" del sito www.fiscoimpresa.com.

Ricordiamo 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. 22 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 28 febbraio** 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, 28 febbraio 2011

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 2010 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, lì 27 ottobre 2010

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 4%	euro	400
Iva 20% (su euro 10.400)	euro	2.080
Totale:	euro	12.480
Ritenuta d'acconto 20%	(euro	2.000)
<i>Totale da corrispondere:</i>	euro	10.480

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

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	400	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 28 febbraio, riguarda l'ammontare complessivo delle somme e valori corrisposti nel 2010 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 2011 con valuta 31 dicembre 2010 costituisce reddito del 2011 e non del 2010 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 2010 costituisce reddito del 2010, 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 2010 costituisce reddito del 2010 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 2010, mentre nei casi 2. e 3. dovranno essere certificate entro il 28 del mese di febbraio 2011 con riferimento quindi all'anno 2010.

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 2010 si avrà che:

1. le ritenute sulle provvigioni pagate nel 2010 sono scomputabili dall'imposta relativa ai redditi 2010;
2. le ritenute sulle provvigioni pagate nel 2011 (ma di competenza del 2010, che quindi il percettore fa concorrere alla determinazione del suo reddito del 2010) entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del 2010, sono scomputabili dall'imposta relativa ai redditi del 2010;
3. le ritenute sulle provvigioni erogate nel 2011 (ma di competenza del 2010, che quindi il percettore fa concorrere alla determinazione del suo reddito del 2010) dopo che sia stata presentata la dichiarazione relativa ai redditi del 2010, si scomputano dall'imposta relativa ai redditi del 2011 (al netto di quelle già detratte nell'anno precedente).

Poiché, come visto sopra, la legge prevede che il percipiente possa 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 pagate 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, sicché deve ritenersi che sia interesse del sostituto, 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".

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).
- è 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 terzo 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.

TERMINE DI CONSEGNA DELLE CERTIFICAZIONI

Per quanto riguarda il termine di consegna, l'art. 4 comma 6-ter 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 28 febbraio 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.