

# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 19/03/2009 n. 68

## Oggetto:

Scomputo delle ritenute sui redditi di lavoro autonomo e d'impresa - Art. 36-ter del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - assenza della certificazione rilasciata dal sostituto - dichiarazione sostitutiva di atto notorio - ammissibilita'

## Testo:

Da piu' parti sono giunte alla scrivente richieste di chiarimenti in merito alla possibilita' di scomputare dall'imposta sul reddito delle persone fisiche le ritenute sui redditi d'impresa o di lavoro autonomo subite dai contribuenti, allorquando gli stessi non siano in condizione di esibire la prescritta certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta.

In proposito, si rappresenta che l'articolo 36-ter, comma 2, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dispone che, in sede di controllo formale delle dichiarazioni, gli Uffici periferici dell'Amministrazione finanziaria possono escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti, tra l'altro, "...dalle certificazioni richieste ai contribuenti".

E' da ritenere che la locuzione "certificazioni richieste ai contribuenti" utilizzata dall'articolo 36-ter del d.P.R. n. 600 del 1973 si riferisca non soltanto alle certificazioni rilasciate dai sostituti d'imposta ai sensi dell'articolo 4, comma 6-bis e 6-ter, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322. La stessa, invero, assume una portata piu' ampia, idonea a consentire anche l'utilizzo di certificazioni diverse.

Cio' torna particolarmente utile nei casi in cui il contribuente non abbia ricevuto, nei termini di legge, dal sostituto d'imposta la certificazione delle ritenute effettivamente subite.

In tal caso, si 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, cosi' come risulta dalla predetta fattura.

Nell'ipotesi in cui fattura e documentazione siano prodotte in sede di controllo ai sensi dell'articolo 36-ter del d.P.R. n. 600 del 1973, alle stesse andra', inoltre, allegata una dichiarazione sostitutiva di atto notorio in cui il contribuente dichiara, sotto la propria responsabilita', che la documentazione attestante il pagamento si riferisce ad una determinata fattura regolarmente contabilizzata.

Nelle ipotesi di controllo ai sensi dell'articolo 36-ter del d.P.R. n. 600 del 1973, infatti, limitatamente ai redditi di lavoro autonomo e d'impresa, la predetta dichiarazione sostitutiva, accompagnata sia dalla fattura, in cui e' generalmente indicato l'ammontare della ritenuta (la cui emissione comporta, di norma, l'esigibilita' dell'imposta sul valore aggiunto e, di conseguenza, costituisce l'emittente debitore verso l'erario), sia dalla documentazione rilasciata da banche o altri operatori finanziari, assume un valore probatorio equipollente a quello della certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta, rilevando la stessa come "dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorieta'" di cui all'articolo 47 del d.P.R. 28 novembre 2000, n. 445 (Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa), che tiene luogo della certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta.

Dispone, infatti, il citato articolo 47 che: "1. L'atto di notorieta' concernente stati, qualita' personali o fatti che siano a diretta conoscenza dell'interessato e' sostituito da dichiarazione resa e sottoscritta dal medesimo con la osservanza delle modalita' di cui all'articolo 38.

2. La dichiarazione resa nell'interesse proprio del dichiarante puo' riguardare anche stati, qualita' personali e fatti relativi ad altri soggetti di cui egli abbia diretta conoscenza (...)."

Dalla lettura della trascritta disposizione si evince, in primo luogo, che la dichiarazione sostitutiva di atto notorio puo' riguardare stati, qualita' personali e fatti di cui l'interessato e' a diretta conoscenza e, tra i fatti di cui il sostituto e' a diretta conoscenza vi e' senza dubbio la relazione esistente tra fattura contabilizzata e documentazione bancaria attestante le somme percepite.

Inoltre, la dichiarazione sostitutiva di atto notorio, anche se resa nell'interesse proprio del dichiarante, puo' riguardare anche stati, qualita' personali e fatti relativi a soggetti terzi, di cui l'interessato sia a diretta conoscenza e, dunque, e' possibile dichiarare che il sostituto ha trattenuto una parte del corrispettivo a titolo di ritenuta fiscale.

La generale applicazione dell'istituto ai rapporti tra cittadini e pubblica amministrazione, sancita dal comma 3 dell'articolo 47, fa propendere per l'applicabilita' dell'istituto anche ai rapporti tra fisco e contribuente.

E', inoltre, da tener presente che alle dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorieta' mendaci sono connessi specifici effetti sul piano penale, indicati nell'articolo 76 del d.P.R. n. 445 del 2000.

In questa sede e' opportuno precisare che con la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorieta' il contribuente e' tenuto a dichiarare, sotto la propria responsabilita', che la documentazione prodotta e' riferita esclusivamente alla fattura e che a fronte della stessa non vi sono stati altri pagamenti da parte del sostituto.

\*\*\*

Le Direzioni Regionali vigileranno affinche' le istruzioni e i principi enunciati nella presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.