

G. FALSITTA-A. FANTOZZI-G. MARONGIU-F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie.*
Tomo II - Accertamento e sanzioni a cura di F. Moschetti.

BREVIARIA IURIS

fondati da

GIORGIO CIAN e ALBERTO TRABUCCHI

[e continuati da GIORGIO CIAN]

- 1 - G. CIAN - A. TRABUCCHI - *Commentario breve al codice civile*⁹
 - *Commentario breve al codice civile - Complemento giurisprudenziale. Edizione per prove concorsuali ed esami 2010*
- 2 - A. MAFFEI ALBERTI - *Commentario breve alla legge fallimentare*⁵
- 3 - F. CARPI - V. COLESANTI - M. TARUFFO - *Commentario breve al codice di procedura civile*⁶
 - *Commentario breve al codice di procedura civile - Complemento giurisprudenziale*⁷
 - *Commentario breve al codice di procedura civile - Complemento giurisprudenziale. Edizione per prove concorsuali ed esami 2010*
- 4 - A. CRESPI - G. FORTI - G. ZUCCALÀ - *Commentario breve al codice penale*⁵
 - *Commentario breve al codice penale - Complemento giurisprudenziale*¹¹ (con CD contenente il testo completo delle più recenti sentenze richiamate)
 - *Commentario breve al codice penale - Complemento giurisprudenziale. 11^a edizione per prove concorsuali ed esami*
- 5 - P. MARCHETTI - L.C. UBERTAZZI - *Commentario breve alle leggi su proprietà intellettuale e concorrenza*⁴
- 6 - G. CONSO - V. GREVI - *Commentario breve al codice di procedura penale*
 - *Commentario breve al codice di procedura penale - Complemento giurisprudenziale*⁶
- 7 - S. BARTOLE - R. BIN - *Commentario breve alla Costituzione*
- 8 - L. SALAMONE - P. SPADA - *Commentario breve al diritto delle cambiali, degli assegni e di altri strumenti di credito e mezzi di pagamento*⁴
- 9 - G. CONSO - V. GREVI - *Prolegomeni a un commentario breve al nuovo codice di procedura penale (opera esaurita)*
- 10 - A. ROMANO - R. VILLATA - *Commentario breve alle leggi sulla giustizia amministrativa*³
- 11 - G. ALPA - P. ZATTI - *Commentario breve al codice civile. Leggi complementari (3 tomi) - Tomo I*⁴ - *Tomo II*⁴ - *Tomo III*⁴
- 12 - M. GRANDI - G. PERA - *Commentario breve alle leggi sul lavoro*⁴
- 13 - F. POCAR - *Commentario breve ai Trattati della Comunità e dell'Unione europea*
- 14 - F.C. PALAZZO - C.E. PALIERO - *Commentario breve alle leggi penali complementari*²
- 15 - C. CONSOLO - C. GLENDI - *Commentario breve alle leggi del processo tributario*²
- 16 - R. CAVALLO PERIN - A. ROMANO - *Commentario breve al testo unico sulle autonomie locali*
- 17 - L. COSTATO - F. PELLIZZER - *Commentario breve al codice dell'ambiente*
- 18 - A. MAFFEI ALBERTI - *Commentario breve al diritto delle società*
- 19 - A. ZACCARIA - *Commentario breve al diritto della famiglia*
- 20 - A. CARULLO - G. IUDICA - *Commentario breve alla legislazione sugli appalti pubblici e privati*
- 21 - G. VOLPE PUTZOLU - *Commentario breve al diritto delle assicurazioni*
- 22 - G. DE CRISTOFARO - A. ZACCARIA - *Commentario breve al diritto dei consumatori*
- 23 - G. FALSITTA - A. FANTOZZI - G. MARONGIU - F. MOSCHETTI - *Commentario breve alle leggi tributarie*
 - *Tomo I: Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G. Falsitta (in corso di pubblicazione)
 - *Tomo II: Accertamento e sanzioni*, a cura di F. Moschetti
 - *Tomo III: Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, a cura di A. Fantozzi
 - *Tomo IV: Imposta sul valore aggiunto e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu (in corso di pubblicazione)
 - *Tomo V: Tributi locali*, a cura di G. Marongiu (in corso di pubblicazione)
- 24 - M.V. BENEDETTI - C. CONSOLO - L.G. RADICATI DI BROZOLO - *Commentario breve al diritto dell'arbitrato nazionale ed internazionale*
- 25 - G. CIAN - *Codice civile e leggi collegate. Commento giurisprudenziale sistematico*
- 26 - R. FERRARA - G.F. FERRARI - *Commentario breve alle leggi in materia di urbanistica ed edilizia*

GASPARE FALSITTA
Emerito dell'Università di Pavia

AUGUSTO FANTOZZI
Ordinario dell'Università di Roma «La Sapienza»

GIOVANNI MARONGIU
Ordinario dell'Università di Genova

FRANCESCO MOSCHETTI
Ordinario dell'Università di Padova

COMMENTARIO BREVE

ALLE

LEGGI TRIBUTARIE

Tomo II
Accertamento e sanzioni

a cura di
FRANCESCO MOSCHETTI

ERNESTO MARCO BAGAROTTO
ROBERTO BAGGIO
FRANCO BATTISTONI FERRARA
MAURO BEGHIN
BRUNELLA BELLÈ
ADRIANO BENAZZI
GIULIA BOLETTI
MARIA FRANCESCA BONTÀ
MARIA CRISTINA BRUNO
IVO CARACCIOLI
VINCENZO CARDONE
ANDREA CARINCI
BERNARDO CARTONI
CARLO CIMINIELLO
GIUSEPPE CIMINIELLO
FRANCESCO COLAIANNI

GIUSEPPE CORASANITI
ROBERTO CORDEIRO GUERRA
VITO D'AMBRA
FRANCESCO DE DOMENICO
ADRIANO DI PIETRO
MARIO GARAVOGLIA
ANDREA GIOVANARDI
LORENZO IMPERATO
GIUSEPPE INGRAO
MAURIZIO INTERDONATO
AGOSTINO ENNIO LA SCALA
GIUSEPPE MARINI
GIUSEPPE MARINO
MELO MARTELLA
ENRICO MASTROGIACOMO
GIOVANNI MOSCHETTI
DIANA MURARO

VALERIA NUCERA
ROBERTO PISANO
ANDREA POGDIGHE
MARCELLO POGGIOLI
LUIGI QUERCIA
ROBERTA RINALDI
GIANLUCA RUGGIERO
CIRO SANTORIELLO
ROBERTO SCHIAVOLIN
LORIS TOSI
MAURO TRIVELLIN
GIUSEPPE VANZ
FRANCESCO VERRI
MARCO VERSIGLIONI
ANTONIO VIOTTO
NICOLÒ ZANOTTI



CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI
2011

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl

ISBN 978-88-13-29885-2

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5 della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale – cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale – e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da AIDRO, Corso di Porta Romana, n. 108, 20122 Milano, e-mail segreteria@aidro.org e sito web www.aidro.org

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Stampato in Italia - Printed in Italy

Centrofotocomposizione Dorigo - Padova
Stampato da L.E.G.O. S.p.A., Lavis (TN)

AUTORI DELL'OPERA

DIRETTORE

Francesco Moschetti

COLLABORATORI

I - ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Accertamento delle imposte sui redditi
(D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600)

Artt. 1-6: R. Baggio
Art. 12 *bis*: R. Baggio
Artt. 13-16: A. Benazzi
Artt. 18-18 *ter*: D. Muraro
Artt. 19-22: A. Benazzi
Artt. 23-30: G. Corasaniti
Art. 31: R. Schiavolin
Art. 31 *bis*: G. Marino
Art. 32: G. Vanz
Art. 33: A. Viotto
Art. 36: A. Viotto
Artt. 36 *bis*-36 *ter*: R. Rinaldi
Art. 37: A. Di Pietro
Art. 37 *bis*: M. Beghin
Art. 38: L. Tosi
Art. 39: A. Di Pietro
Art. 40: F. De Domenico
Art. 40 *bis*: M. Beghin
Art. 41: M. Martella

Art. 41 *bis*: G. Ingraio
Art. 41 *ter*: M. Interdonato
Art. 42: A. Di Pietro
Art. 43: R. Schiavolin
Artt. 44-45: A. Giovanardi
Artt. 58-60: R. Cordeiro Guerra
Art. 60 *bis*: M. Poggioli
Art. 61: A.E. La Scala
Artt. 62-63: G. Marini
Art. 64: A. Carinci
Art. 65: G. Marini
Art. 66: A.E. La Scala
Art. 67: M. Interdonato
Artt. 68-69: M. Trivellin
Art. 70: R. Schiavolin
Art. 71: R. Baggio
Artt. 72-74: G. Corasaniti
Art. 75: G. Marino

II - NORMATIVA COMPLEMENTARE

Dichiarazione
(D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322)

R. Baggio

Interpello
(Art. 21, L. 30 dicembre 1991, n. 413)

E.M. Bagarotto

Accertamento con adesione
(D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218)

M. Versiglioni

Studi di settore
(Artt. 62 bis e 62 sexies, D.l. 30 agosto 1993, n. 331;
Artt. 10, 10 bis e 10 ter, L. 8 maggio 1998, n. 146)

M. Beghin

Autotutela
(Art. 2 quater, D.l. 30 settembre 1994, n. 564, conv. con modif.
dalla L. 30 novembre 1994, n. 656; D.m. 11 febbraio 1997, n. 37)

R. Schiavolin

Sanzioni penali
(D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)

Premessa e coordinamento della sezione: I. Caraccioli

Art. 1: G. Moschetti

Art. 2: L. Imperato

Art. 3: V. Cardone

Art. 4: R. Pisano

Art. 5: B. Cartoni

Art. 6: L. Imperato

Art. 7: M. Garavoglia

Artt. 8-9: L. Imperato

Art. 10: C. Santoriello

Art. 10 bis-10 quater: F. Colaianni

Art. 11: F. Verri

Art. 12: M.C. Bruno

Art. 13: C. Ciminiello

Art. 14: G. Ciminiello

Art. 15: G. Ruggiero

Art. 16: V. D'Ambra

Art. 17: C. Santoriello

Art. 18: L. Quercia

Art. 19: G. Moschetti

Artt. 20-25: E. Mastrogiacomo

Sanzioni amministrative

Premessa e coordinamento della sezione: F. Batistoni Ferrara

(D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471)

Artt. 1-4: A. Poddighe

Artt. 5-7: V. Nucera

Artt. 8-9: N. Zanotti

Artt. 10-11: M.F. Bontà

Artt. 12-13: A. Poddighe

Art. 14: N. Zanotti

Art. 15: M.F. Bontà

Artt. 16-17: N. Zanotti

(D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472)

Artt. 1-5: F. Batistoni Ferrara
Art. 6: M.F. Bontà
Art. 7: F. Batistoni Ferrara
Art. 8: A. Poddighe
Artt. 9-10: V. Nucera
Art. 11: F. Batistoni Ferrara
Art. 12: M.F. Bontà

Art. 13: A. Poddighe
Artt. 14-19: B. Bellè
Art. 20: V. Nucera
Art. 21: A. Poddighe
Artt. 22-24: G. Boletto
Artt. 25-26: M.F. Bontà
Artt. 27-30: N. Zanotti

(Art. 7, d.l. 30 settembre 2003, n. 269)

F. Batistoni Ferrara

COORDINATORI SCIENTIFICI

Mauro Beghin Roberto Schiavolin Loris Tosi

SEGRETARIO DELLA REDAZIONE

Diana Muraro

gatore (Artigiancassa), pur essendo una società per azioni, è assimilabile alle amministrazioni pubbliche essendole stato attribuito dalla legge l'esercizio di attività e funzioni che sono proprie di tale amministrazioni (ris. min. 28 luglio 1998, n. 92). ■ Nel caso di erogazione di **contributi a fondo perduto**, da parte di Comuni, a favore di **imprenditori agricoli** che hanno subito danni alle loro aziende a causa delle calamità naturali, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che la ritenuta di cui all'art. 28, 2° co. si applica solo nei confronti delle **imprese agricole** costituite sottoforma di **società di persone o di capitali**, in quanto i redditi da essi prodotti sono considerati redditi di impresa. Diversamente, qualora l'**impresa agricola** sia esercitata da **persone fisiche** o da **enti non commerciali**, poiché il reddito agrario in tal caso è determinato su base catastale, nessuna rilevanza fiscale presentano i ricavi ed i costi effettivi, atteso che la determinazione catastale del reddito ne prescinde totalmente; pertanto non sono destinati ad avere alcuna rilevanza impositiva i predetti contributi. Nel caso in cui, invece, risultano superati i limiti della potenzialità del terreno fissati dall'art. 29 (ora 32) t.u.i.r., il reddito così prodotto va classificato come reddito di impresa; conseguentemente, i predetti contributi saranno assoggettati alla ritenuta di cui all'art. 28, 2° co. (ris. min. 5 giugno 1995, n. 150). ■ I **contributi erogati dall'U.N.I.-R.E.** (Unione Nazionale Incremento Razze Equine) agli **allevatori di cavalli** sono soggetti alla ritenuta di cui all'art. 28, 2° co., in quanto l'attività di allevamento e di vendita di cavalli da corsa, con la partecipazione a gare agonistiche e

la riscossione dei relativi premi, va ricompresa nel quadro economico dell'attività commerciale produttiva di reddito d'impresa e non già di reddito agrario determinato catastalmente (dec. Comm. trib. centr., 1990, n. 7285, in *R. d. trib.* 91, II, 58; nello stesso senso dec. Comm. trib. centr., 1997, n. 4500, in *F. it.* 97, 2111). ■ In forza del disposto di cui all'art. 90, 4° co., l. n. 289/02, il **CONI**, le **Federazioni sportive nazionali** e gli **enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI**, non sono obbligati ad operare la ritenuta di cui all'art. 28, 2° co., sui contributi erogati alle **società ed alle associazioni sportive dilettantistiche**. Si precisa che tale facoltà di applicazione della ritenuta non sottrae ad imposizione i contributi *de quibus*, i quali, pertanto, concorrono comunque a formare il reddito di impresa del soggetto percettore. Resta, in ogni caso, fermo il principio generale di cui al citato art. 28, 2° co.; pertanto, ogni qualvolta i contributi, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali, siano, invece, erogati da Regioni, Province e Comuni nonché enti pubblici e privati, a favore di società sportive dilettantistiche di capitali senza fini di lucro, sugli stessi deve obbligatoriamente essere operata la ritenuta a titolo d'acconto nella misura del 4 per cento (circ. Ag. Entr. 22 aprile 2003, n. 21, par. 7). Nella specifica ipotesi in cui i contributi siano erogati a favore di **associazioni sportive dilettantistiche**, sono assoggettati a ritenuta solo quei contributi destinati allo svolgimento di attività commerciali, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali (circ. Ag. Entr. 22 aprile 2003, n. 21, par. 7; nello stesso cfr. dec. Comm. trib. centr., 1997 n. 3702).

29 Ritenuta sui compensi e altri redditi corrisposti dallo Stato. *1. Le amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo, che corrispondono le somme e i valori di cui all'articolo 23, devono effettuare all'atto del pagamento una ritenuta diretta in acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti. La ritenuta è operata con le seguenti modalità:*

a) *sulla parte imponible delle somme e dei valori, di cui all'articolo 48, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, esclusi quelli indicati alle successive lettere b) e c), aventi carattere fisso e continuativo, con i criteri e le modalità di cui al comma 2 dell'articolo 23;*

b) *sulle mensilità aggiuntive e sui compensi della stessa natura, nonché su ogni altra somma o valore diversi da quelli di cui alla lettera a) e sulla parte imponible delle indennità di cui all'articolo 48, commi 5, 6, 7 e 8, del citato testo unico, con la aliquota applicabile allo scaglione di reddito più elevato della categoria o classe di stipendio del percipiente all'atto del pagamento o, in mancanza, con l'aliquota del primo scaglione di reddito;*

c) *sugli emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti di cui all'articolo 16, comma 1,*

lettera b), del citato testo unico, con i criteri di cui all'articolo 18, dello stesso testo unico, intendendo per reddito complessivo netto l'ammontare globale dei redditi di lavoro dipendente corrisposti dal sostituto al sostituito nel biennio precedente, al netto delle deduzioni di cui agli articoli 11 e 12, commi 1 e 2, del medesimo testo unico;

d) sulla parte imponibile del trattamento di fine rapporto e delle indennità equipollenti e delle altre indennità e somme di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), del citato testo unico con i criteri di cui all'articolo 17, dello stesso testo unico;

e) sulla parte imponibile delle somme e valori di cui all'articolo 48, del citato testo unico, non compresi nell'articolo 16, comma 1, lettera a), dello stesso testo unico, corrisposti agli eredi, con l'aliquota stabilita per il primo scaglione di reddito.

2. Gli uffici che dispongono il pagamento di emolumenti aventi carattere fisso e continuativo devono effettuare entro il 28 febbraio o entro due mesi dalla data di cessazione del rapporto, se questa è anteriore all'anno, il conguaglio di cui al comma 3 dell'articolo 23, con le modalità in esso stabilite. A tal fine, all'inizio del rapporto, il sostituito deve specificare quale delle opzioni previste al comma 3 dell'articolo 23 intende adottare. Ai fini delle operazioni di conguaglio i soggetti e gli altri organi che corrispondono compensi e retribuzioni non aventi carattere fisso e continuativo devono comunicare ai predetti uffici, entro la fine dell'anno e, comunque, non oltre il 12 gennaio dell'anno successivo, l'ammontare delle somme corrisposte, l'importo degli eventuali contributi previdenziali e assistenziali, compresi quelli a carico del datore di lavoro e le ritenute effettuate. Per le somme e i valori a carattere ricorrente la comunicazione deve essere effettuata su supporto magnetico secondo specifiche tecniche approvate con apposito decreto del Ministro del tesoro, di concerto con il Ministro delle finanze. Qualora, alla data di cessazione del rapporto di lavoro, l'ammontare degli emolumenti dovuti non consenta la integrale applicazione della ritenuta di conguaglio, la differenza è recuperata mediante ritenuta sulle competenze di altra natura che siano liquidate anche da altro soggetto in dipendenza del cessato rapporto di lavoro. Si applicano anche le disposizioni dell'articolo 23, comma 4.

3. Le amministrazioni della Camera dei deputati, del Senato e della Corte costituzionale, nonché della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle regioni a statuto speciale, che corrispondono le somme e i valori di cui al comma 1, effettuano, all'atto del pagamento, una ritenuta d'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche con i criteri indicati nello stesso comma. Le medesime amministrazioni, all'atto del pagamento delle indennità e degli assegni vitalizi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera g), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, applicano una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, commisurata alla parte imponibile di dette indennità e assegni, con le aliquote determinate secondo i criteri indicati nel comma 1. Si applicano le disposizioni di cui al comma 2.

4. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui valori di cui ai commi precedenti non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituito è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta.

5. Le amministrazioni di cui al comma 1, e quelle di cui al comma 3, che corrispondono i compensi e le altre somme di cui agli articoli 24, 25, 25-bis, 26 e 28 effettuano all'atto del pagamento le ritenute stabilite dalle disposizioni stesse.

SOMMARIO: I. I soggetti obbligati ad effettuare le ritenute dirette. - II. I compensi e le retribuzioni non aventi carattere fisso e continuativo. - III. Versamento delle ritenute da parte del sostituito. - IV. Prassi confermata.

I. I soggetti obbligati ad effettuare le ritenute dirette. ■ Il 1° co. dell'art. 29 in argomento stabilisce che le Amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo, sono tenute ad effettuare, all'atto del pagamento, una ritenuta diretta in acconto dell'imposta dovuta dai pubblici dipendenti sulle somme ed i valori di cui all'art. 23 del d.p.r. n. 600/73, cioè sulle somme ed i valori determinati a norma dell'art. 51 t.u.i.r. ■ In base al successivo 3° co. dello stesso art. 29, anche le Amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato e della Corte Costituzionale, nonché della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle Regioni a statuto speciale, che corrispondono somme e valori determinati a norma dell'art. 50 t.u.i.r., devono, altresì, effettuare una ritenuta di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti. ■ È opportuno sottolineare che l'elencazione dei soggetti che devono effettuare le ritenute di acconto con le modalità che di seguito saranno illustrate costituisce una **elencazione tassativa** che non ammette interpretazioni estensive (circ. min. 23 dicembre 1997, n. 326, par. 4.1). ■ L'obbligo di effettuare la ritenuta sussiste, pertanto, ogniqualvolta gli anzidetti soggetti corrispondono redditi di lavoro dipendente cui si rende applicabile la disciplina contenuta nell'art. 51 t.u.i.r. e, a tal fine, non assume rilevanza la circostanza che il percipiente non sia dipendente dell'Amministrazione erogante. Circa le modalità di applicazione della ritenuta alla fonte, la lett. a), 1° co. stabilisce che sulla parte imponibile delle somme e dei valori, di cui all'art. 51 t.u.i.r., esclusi quelli indicati nelle lett. b) e c) del medesimo art. 29, aventi carattere fisso e continuativo, la ritenuta è operata con i criteri e le modalità fissate in via generale dal 2° co. dell'art. 23, applicando quindi le aliquote progressive per scaglioni dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, ragguagliando al periodo di paga i corrispondenti scaglioni annui di reddito ed operando le detrazioni previste dagli artt. 12 e 13 t.u.i.r., rapportate al periodo stesso. La lett. b) dispone che sulle mensilità aggiuntive e sui compensi della stessa natura, nonché su ogni altra somma o valore diversi da quelli aventi carattere fisso e continuativo si applica l'aliquota corrispondente allo scaglione di reddito più elevato della categoria o classe di stipendio del percipiente all'atto del pagamento o, in mancanza, l'aliquota del primo scaglione di reddito. Per gli emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti, la parte imponibile dei trattamenti di fine rapporto e delle indennità equipollenti, delle altre indennità e somme connesse alla cessazione del rapporto e per la parte imponibile delle somme e dei valori corrisposti agli ere-

di, si rinvia ai commenti forniti a proposito dell'art. 23, d.p.r. n. 600/73.

II. I compensi e le retribuzioni non aventi carattere fisso e continuativo. ■ Come è stato chiarito dall'Amministrazione finanziaria sono da ricomprendere tra i **compensi e le retribuzioni non aventi carattere fisso e continuativo** le somme ed i valori corrisposti per mensilità aggiuntive, lavoro straordinario, missioni, prestazione dell'attività in luoghi sempre variabili e diversi, volo e navigazione, messi notificatori, trasferimento e prima sistemazione e equipollenti, servizio prestato all'estero, arretrati di precedenti periodi di paga dello stesso anno, ogni altra ipotesi che comporti corresponsione eventuale ed eccezionale nel periodo di paga (ad es. premi, sussidi e liberalità), compensi incentivanti, nonché per incarichi svolti presso terzi di cui all'art. 50, 1° co., lett. b), t.u.i.r., ad es. gettoni di presenza (circ. min. 23 dicembre 1997, n. 326, par. 4.2; ris. min. 6 marzo 2000, n. 23; ris. Ag. Entr. 13 novembre 2002, n. 354). Pertanto, le Amministrazioni dello Stato, sulle somme ed i valori sopra indicati devono applicare, all'atto del pagamento e senza necessità di cumulo con le altre somme e valori a carattere fisso del periodo di paga, la ritenuta riferita allo scaglione di reddito più elevato dello stipendio spettante al dipendente. Nell'ipotesi in cui manchi una classe di stipendio, come ad esempio nel caso dei cottimisti, su tali emolumenti si applicherà la ritenuta del primo scaglione di reddito. La distinzione fra emolumenti aventi carattere fisso e continuativo e le altre somme e valori a carattere accessorio rileva anche ai fini della disciplina delle operazioni di conguaglio. ■ Ai sensi del 2° co. dell'art. 29 in argomento, infatti, sono gli uffici che dispongono il pagamento di emolumenti aventi carattere fisso e continuativo a dover effettuare, entro il 28 febbraio o entro due mesi dalla data di cessazione del rapporto se questa è anteriore all'anno, il **conguaglio** di cui al 3° co. dell'art. 23 del d.p.r. 600, con le modalità da tale articolo stabilite. I soggetti e gli altri organi che corrispondono compensi e retribuzioni non aventi carattere fisso e continuativo devono comunicare agli uffici che procedono al conguaglio, entro la fine dell'anno e, comunque, non oltre il 12 gennaio dell'anno successivo, l'ammontare delle somme corrisposte, l'importo degli eventuali contributi previdenziali ed assistenziali, compresi quelli a carico del datore di lavoro, e le ritenute effettuate. Pertanto, nel caso in cui l'Amministrazione erogante i compensi e le retribuzioni non aventi carattere fisso e continuativo sia diversa da quella che eroga il trattamento fisso, la prima ha l'obbligo di comunicazione dell'ammontare delle somme e dei valori

corrisposti, nonché dell'importo degli eventuali contributi previdenziali ed assistenziali e delle ritenute effettuate, rinviando ai fini del conguaglio all'Amministrazione che dispone il pagamento degli emolumenti a carattere fisso e continuativo. Pertanto, l'Amministrazione, sulle somme non aventi carattere fisso e continuativo da essa corrisposte al personale appartenente ai ruoli di altre Amministrazioni dello Stato o ad enti diversi, deve operare la ritenuta prevista dal 1° co., lett. b), dell'art. 29 e deve trasmettere all'ente di appartenenza, entro il 12 gennaio dell'anno successivo, tutti i dati relativi ai compensi accessori corrisposti a ciascun dipendente, al fine di consentire a quest'ultimo la corretta effettuazione delle operazioni di conguaglio, tenendo conto di tutti gli emolumenti erogati (quelli a carattere fisso ed accessorio), nonché il rilascio della certificazione unica fiscale e previdenziale (ris. Ag. Entr. 3 luglio 208, n. 271 in merito al trattamento economico accessorio corrisposto dall'INPS al personale comandato appartenente ai ruoli di Amministrazioni dello Stato no ad altri enti). ■ Il 2° co. dell'art. 29 stabilisce che per le somme e i valori a carattere ricorrente la comunicazione deve essere effettuata su supporto magnetico secondo specifiche tecniche approvate con apposito decreto del Ministro del Tesoro, di concerto con il Ministro delle Finanze. L'ultima parte del suddetto 2° co. dispone, inoltre, che qualora, alla data di cessazione del rapporto di lavoro, l'ammontare degli emolumenti dovuti non consenta la integrale applicazione della ritenuta di conguaglio, la differenza è recuperata mediante ritenuta sulle competenze di altra natura che siano liquidate anche da altro soggetto in dipendenza del cessato rapporto di lavoro. Infine, il 2° co. in commento precisa espressamente che si applicano anche le disposizioni dell'art. 23, 4° co., cioè quelle che consentono al sostituto di chiedere, entro il 12 di gennaio dell'anno successivo, il conguaglio di altri redditi di lavoro dipendente o assimilati a quelli di lavoro dipendente percepiti nel corso di altri rapporti intrattenuti.

III. Versamento delle ritenute da parte del sostituto. ■ In base al 2° e 4° co. dell'articolo in

commento, nel caso in cui la ritenuta da operare sui valori non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, così come, sia pure facoltativamente, nell'ipotesi in cui le retribuzioni siano insufficienti a subire il prelievo delle imposte dovute a seguito delle operazioni di conguaglio, il sostituto è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta. Nel primo caso, quando si tratta di valori che non si accompagnano a retribuzioni in denaro ovvero queste sono inferiori alle ritenute dovute sui predetti valori, il sostituto è obbligato ad effettuare il corrispondente versamento; nel secondo caso, cioè quando le retribuzioni sono insufficienti a subire il prelievo delle imposte scaturenti dalle operazioni di conguaglio, il sostituto può scegliere se provvedere al versamento o chiedere che le imposte siano trattenute nei periodi di paga successivi a quello di febbraio. In tal caso le somme trattenute dopo il febbraio dell'anno successivo saranno maggiorate dello 0,50 per cento. È peraltro previsto che al termine del periodo d'imposta successivo o quando il rapporto si interrompe, anche per decesso del sostituto, le somme ancora dovute e non ancora trattenute devono essere versate direttamente dal sostituto entro il 15 gennaio dell'anno successivo.

IV. Prassi confermata. ■ L'Amministrazione finanziaria ha confermato la vigenza della ris. min. 29 aprile 1986, n. 8/230, con la quale è stato precisato che la CONSOB non effettua le ritenute d'acconto ai sensi dell'art. 29, bensì ai sensi dell'art. 23 del d.p.r. n. 600/73; nonché della ris. min. 22 novembre 1975, n. 8/50021, con la quale è stato precisato che le indennità e gli assegni corrisposti agli ufficiali dell'Esercito, della Marina e dell'Aeronautica cessati dal servizio e posti in posizione di ausiliari a norma della l. n. 113/54 devono essere assoggettate da parte dei Distretti militari, all'atto dell'erogazione, alla ritenuta riferita allo scaglione di reddito più elevato dell'assegno di ausiliaria spettante all'ufficiale che trovasi nella suindicata posizione e poi comunicati alle Direzioni Provinciali del Tesoro ai fini dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio da parte di queste ultime.

30 Ritenuta sui premi e sulle vincite. *1. I premi derivanti da operazioni a premio assegnati a soggetti per i quali gli stessi assumono rilevanza reddituale ai sensi dell'articolo 6 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, gli altri premi comunque diversi da quelli su titoli e le vincite derivanti dalla sorte, da giochi di abilità, quelli derivanti da concorsi a premio, da pronostici e da scommesse, corrisposti dallo Stato, da persone giuridiche pubbliche o private e*