

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. ALFA - P. ZATTI - *Commentario breve al codice civile. Leggi complementari* (3 tomi) - Tomo I⁴ - Tomo II⁴ - Tomo III⁴
- 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 BATISTONI FERRARA
MAURO BEGHIN
BRUNELLA BELLÈ
ADRIANO BENZAZZI
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. 11: F. Verri
Art. 2: L. Imperato	Art. 12: M.C. Bruno
Art. 3: V. Cardone	Art. 13: C. Ciminiello
Art. 4: R. Pisano	Art. 14: G. Ciminiello
Art. 5: B. Cartoni	Art. 15: G. Ruggiero
Art. 6: L. Imperato	Art. 16: V. D'Ambra
Art. 7: M. Garavoglia	Art. 17: C. Santoriello
Artt. 8-9: L. Imperato	Art. 18: L. Quercia
Art. 10: C. Santoriello	Art. 19: G. Moschetti
Art. 10 bis-10 quater: F. Colaianni	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. 12-13: A. Poddighe
Artt. 5-7: V. Nucera	Art. 14: N. Zanotti
Artt. 8-9: N. Zanotti	Art. 15: M.F. Bontà
Artt. 10-11: 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

qualora ne sia riconosciuto il diritto dalle convenzioni contro le doppie imposizioni sul reddito, nonché relative all'acquisizione della documentazione di cui al 4° e 6° co., art. 27 *ter*, nei

casi in cui le azioni siano depositate presso organismi esteri di investimento collettivo aderenti al sistema Monte Titoli S.p.A.

28 Ritenuta sui compensi per avviamento commerciale e sui contributi degli enti pubblici. *1. I soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 23, quando corrispondono compensi per la perdita di avviamento in applicazione della legge 27 gennaio 1963, n. 19, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del quindici per cento, con l'obbligo di rivalsa, a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovuta dal percipiente.*

2. Le regioni, le province, i comuni, gli altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto delle imposte indicate nel comma precedente e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto dei beni strumentali.

SOMMARIO: I. La ritenuta sui compensi corrisposti per la perdita di avviamento commerciale. - II. La ritenuta sui contributi erogati da enti pubblici a favore di imprese. - III. Casistica.

I. La ritenuta sui compensi corrisposti per la perdita di avviamento commerciale. ■ Il 1° co. dell'art. 28 dispone l'applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo di acconto nella misura del 15 per cento da operare sui compensi corrisposti per la perdita del c.d. «avviamento commerciale» ai sensi della l. n. 19/63. ■ Il riferimento, ivi contenuto, alla l. n. 19/63 deve intendersi implicitamente sostituito dal riferimento alla l. n. 392/78, che ha disciplinato *ex novo* la materia; difatti, secondo l'Amministrazione finanziaria, con la nuova legge non sarebbe mutata «la funzione giuridico-economica del compenso per la perdita di avviamento rispetto a quella accolta dalla legge del 1963» (in tal senso cfr. circ. min. 19 maggio 1979, n. 24/8/1205, che sostanzialmente confermava le conclusioni espresse nella nota n. 8/238 del 1979). Pertanto, sempre secondo l'interpretazione ministeriale, anche nell'ipotesi in cui nella l. n. 392/78 manca il testuale riferimento alla perdita di avviamento (come nelle ipotesi di indennità di cui agli artt. 34, 2° co. e 69, 6° co.), l'indennità ivi prevista «non può assumere natura meramente risarcitoria e divenire perciò ai fini fiscali completamente irrilevante al pari delle indennità che assolvono una funzione reintegrativa del patrimonio appartenente al soggetto beneficiario». ■ Difatti, inizialmente l'istituto *de quo* era disciplinato dall'art. 4, l. n. 19/63, il quale prevedeva un compenso per la perdita della cessazione del rapporto di locazione di immobili urbani adibiti ad uso diverso dall'abita-

zione; tuttavia, questa disposizione aveva avuto una portata applicativa alquanto limitata, in quanto subordinava tale indennità alla dimostrazione dell'esistenza congiunta del danno subito dal conduttore e della correlativa utilità effettivamente derivata al locatore, nei cui limiti era contenuta la quantificazione della stessa. Tale istituto di tutela è stato poi modificato dalla citata l. n. 392/78, la cui disciplina è contenuta negli artt. 34 e 35 (gli artt. 69 e 73 recavano, invece, la disciplina dei rapporti in corso al momento di entrata in vigore della medesima legge, mentre l'art. 84 disponeva l'abrogazione di tutte le disposizioni incompatibili con la legge medesima). In particolare, le disposizioni *de quibus* prevedono due diverse ipotesi di indennità. Il 1° co. dell'art. 34, l. n. 392/78 stabilisce che in caso di cessazione del rapporto di locazione *i)* relativo ad immobili urbani adibiti ad uso diverso da quello abitativo, *ii)* utilizzati per lo svolgimento di attività (non anche professionali o di carattere transitorio) che comportino contatti diretti con il pubblico degli utenti e dei consumatori, *iii)* e sempre che la cessazione non sia dovuta a risoluzione per inadempimento o disdetta o recesso del conduttore o ad una delle procedure concorsuali di cui al r.d. n. 267/42, il conduttore ha diritto, per le attività industriali, artigianali, commerciali o di interesse turistico, ad una indennità pari a 18 mensilità dell'ultimo canone corrisposto; per le attività alberghiere l'indennità è pari a 21 mensilità. L'indennità (automaticamente collegata alla cessazione del rapporto di locazione non imputabile al condut-

tore) ha, quindi, una funzione «riparatoria» di un pregiudizio subito da quest'ultimo e dovuto alla mancata conservazione della clientela ed all'arricchimento del locatore (C. Cost. 80/36). Accanto a tale indennità, il 2° co. del medesimo art. 34 prevede, inoltre, un'ulteriore indennità, di importo uguale a quella normale, qualora l'immobile venga, da chiunque, adibito all'esercizio della stessa attività o di attività incluse nella medesima tabella merceologica che siano affini a quella già esercitata dal conduttore uscente ed ove il nuovo esercizio venga iniziato entro un anno dalla cessazione della precedente attività.

4 ■ Sotto il profilo fiscale, l'indennità per la perdita di avviamento commerciale in capo al percettore è assoggettata a tassazione separata in forza del disposto di cui all'art. 17, 1° co., lett. h), t.u.i.r.; più precisamente, ai sensi del 2° co. di tale disposizione, per regola generale, nei confronti degli imprenditori persone fisiche la tassazione di tale indennità avviene interamente nel periodo di competenza, concorrendo, quale componente positivo di reddito, alla determinazione del reddito d'impresa, salvo che lo stesso opti espressamente per il regime di tassazione separata; diversamente, se il soggetto percettore è una società in nome collettivo o una società in accomandita semplice ovvero un soggetto Ires, la predetta indennità costituisce in ogni caso un componente positivo che concorre alla formazione del reddito d'impresa nel periodo di competenza a titolo di sopravvenienza attiva [ex artt. 56 e 88, 3° co., lett. a), t.u.i.r.]. Peraltro, è stato affermato che la formulazione del citato art. 17, 1° co., lett. h), t.u.i.r. rispetto alla precedente versione contenuta nel d.p.r. n. 597/73, avrebbe una portata più elastica, capace di comprendere nel suo contenuto ogni forma di indennizzo, dunque non soltanto le indennità corrisposte in forza di legge, ma anche le indennità aggiuntive e comunque quelle corrisposte in forza di accordi contrattuali (circ. Unione del commercio, del turismo e dei servizi della Provincia di Milano, 1991, n. 69, in *Il fisco* 91, 5117 ss.).

5 ■ Secondo l'Amministrazione finanziaria, **entrambe le ipotesi di indennità** (quella «normale» e quella «aggiuntiva») di cui all'art. 34, 1° e 2° co., l. n. 392/78, devono intendersi **ricomprese nella previsione di cui all'art. 28, 1° co.** Conseguentemente, ogni qualvolta il soggetto locatore, tenuto a «compensare» il conduttore uscente per la perdita dell'avviamento commerciale, assuma la veste di **sostituto di imposta** (ossia si tratti di uno dei soggetti di cui all'art. 23, d.p.r. n. 600/73), è obbligato ad operare, **all'atto del pagamento** di tale «compenso» (sia dell'indennità «normale» che di quella «aggiuntiva»), una **ritenuta alla fonte, con obbligo di rivalsa, a titolo di**

acconto dell'Irpef o dell'Ires dovuta dal soggetto percipiente su tale reddito (quale componente del reddito di impresa da quest'ultimo dichiarato). La predetta ritenuta alla fonte a titolo di acconto, come detto, è del **15 per cento** e viene operata anche nel caso in cui tale indennità sia assoggettata a tassazione separata in capo al soggetto percettore ai sensi dell'art. 17, 1° co., lett. h) e 2° co., t.u.i.r. ■ In forza dell'espresso riferimento alla disciplina di cui alla l. n. 19 del 1963 (e quindi alla l. n. 392/78, che l'ha integralmente sostituita), contenuto nell'art. 28, 1° co., deve ragionevolmente ritenersi che l'applicazione della ritenuta alla fonte a titolo di acconto ivi prevista sia circoscritta alle sole ipotesi di pagamento di un'indennità (per perdita di avviamento commerciale) riconducibile ad una delle due fattispecie (indennità «normale» ed indennità «aggiuntiva») previste dall'art. 34, 1° e 2° co., l. n. 392/78, ossia alle sole erogazioni obbligatorie *ex lege*. Di contro, tale ritenuta non è applicabile anche con riferimento ad indennità ulteriori, corrisposte in forza di accordi contrattuali, ovvero corrisposte da soggetti terzi.

II. La ritenuta sui contributi erogati da enti pubblici a favore di imprese. ■ Il 2° co. dell'art. 28 prevede l'applicazione di una **ritenuta alla fonte, con obbligo di rivalsa, a titolo di acconto dell'Irpef e dell'Ires, nella misura del 4 per cento, sull'ammontare dei contributi corrisposti da Regioni, Province, Comuni ed altri enti pubblici e privati a favore di imprese, con l'espressa esclusione dei contributi erogati per l'acquisto di beni strumentali.** ■ Sotto il profilo **oggettivo**, la norma individua con esattezza i **oggetti su cui grava l'obbligo di operare la ritenuta**, identificandoli nelle Regioni, Province, Comuni ed altri enti pubblici e privati. Il riferimento agli «**altri enti pubblici e privati**» è stato introdotto dall'art. 21, 11° co., lett. d), l. n. 449/97, in sostituzione della precedente espressione «**altri enti pubblici**»; nella relazione di accompagnamento alla citata l. n. 449/97, con riferimento alla modifica in esame, è stato chiarito che quest'ultima è finalizzata a garantire il prelievo alla fonte anche nel caso in cui i contributi *de quibus* vengano corrisposti da enti pubblici successivamente trasformati in enti privati. In particolare, l'intervento modificativo in esame è stato adottato con la prevalente finalità di mantenere ferma l'applicazione della ritenuta alla fonte anche nell'ipotesi di contributi pubblici gestiti da società per azioni risultanti dalle trasformazioni degli enti creditizi pubblici disposte dalla c.d. legge «Amato» (n. 218/90). Tuttavia, la nuova formulazione dell'art. 28, 2° co., facendo genericamente riferimento agli «**enti privati**», è destinata ad includere nel novero dei soggetti tenuti

ad applicare la ritenuta *de qua* tutte le società per azioni anche quando non risultano da trasformazioni di enti creditizi pubblici, che erogano contributi pubblici (circ. Ag. Entr. 19 luglio 2007, n. 46). I sostituti di imposta prima indicati sono tenuti ad applicare la predetta ritenuta tutte le volte in cui *i*) il destinatario del contributo sia un'impresa ed *ii*) i contributi non siano destinati all'acquisto di beni strumentali. In considerazione di ciò, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che **non sono soggetti alla ritenuta *de qua* i contributi erogati dalla Commissione Europea** per il tramite di enti che assumono mera veste di intermediari di pagamento, quale, nel caso di specie, la Provincia (ris. Ag. Entr. 4 agosto 2004, n. 108). ■ Quanto ai destinatari del contributo su cui va applicata la ritenuta, la norma con il termine «**imprese**» ha inteso far riferimento sia a soggetti che rivestono la qualifica di imprenditori commerciali, sia a soggetti che, pur non rivestendo tale qualifica, abbiano conseguito redditi di natura commerciali o che posseggono, più in generale, redditi la cui determinazione ha luogo sulla base delle disposizioni disciplinanti il reddito di impresa (ris. Ag. Entr. 17 giugno 2002, n. 193; ris. min. 5 giugno 1995, 150). ■ Quanto all'individuazione dell'**ambito oggettivo** di applicazione della predetta ritenuta, la norma in esame stabilisce **solo un limite negativo**, assoggettando in via generale alla ritenuta alla fonte a titolo d'acconto nella misura del 4 per cento **qualsiasi forma di contributo, fatta eccezione per quei contributi erogati per l'acquisto di beni strumentali** (in merito al trattamento impositivo dei contributi a favore delle imprese si veda BEGHIN, *I contributi e le liberalità a favore delle imprese nel sistema delle imposte sul reddito e nell'Iva 97, passim*). In altri termini, tale disposizione non individua esattamente i contributi assoggettati a ritenuta alla fonte, bensì si limita ad indicare soltanto quelli esclusi, dettando, quindi, un principio di carattere generale, in forza del quale **tutti i contributi** corrisposti alle imprese dalle Regioni, Province, Comuni nonché da enti pubblici e privati subiscono la ritenuta alla fonte a titolo d'acconto, con la **sola esclusione dei contributi per l'acquisto di beni strumentali** (ris. Ag. Entr. 17 giugno 2002, n. 193). ■ Conseguentemente, la predetta ritenuta è destinata ad applicarsi sui contributi «**spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge**» [costituenti ricavi d'impresa ex art. 85, 1° co., lett. h), t.u.i.r.], ossia su quelle somme, corrisposte dalle Regioni, Province, Comuni nonché da enti pubblici e privati, a favore dell'impresa, la cui attribuzione è da collegarsi alla **copertura delle spese di gestione dell'esercizio**. ■ La ritenuta *de qua* è, inoltre, **destinata ad appli-**

carsi sui c.d. «contributi in conto capitale», erogati dalle Regioni, Province, Comuni nonché da enti pubblici e privati, a favore dell'impresa, finalizzati non già all'acquisizione di impianti, bensì destinati a potenziare o irrobustire l'impresa stessa, *id est* ad incrementarne i mezzi patrimoniali (comunque diversi dai contributi in conto esercizio), costituenti sopravvenienze attive imponibili in capo all'impresa stessa, ex art. 88, 3° co., lett. b), t.u.i.r. (richiamato dall'art. 56, 1° co., t.u.i.r. per i soggetti Irpef). ■ Diversamente, la ritenuta di cui all'art. 28, 2° co. **non si applica sui c.d. «contributi in conto impianti»**, ossia su quei contributi erogati all'impresa da Regioni, Province, Comuni, nonché da altri enti pubblici e privati, **finalizzati all'acquisizione di beni strumentali**, i quali sono esclusi dal novero delle sopravvenienze attive imponibili, «**indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato**», ex art. 88, 3° co., lett. b), t.u.i.r. (richiamato dall'art. 56, 1° co., t.u.i.r. per i soggetti Irpef).

III. Castistica. ■ Costituiscono contributi in conto esercizio, su cui si applica la ritenuta alla fonte a titolo di acconto, nella misura del 4 per cento, **i contributi erogati dall'ENPAF** (Ente Nazionale di Previdenza e di Assistenza Farmacisti), ex art. 17, 4° co., d.p.r. n. 371/98, quale contributo a favore dei titolari di farmacie private, a fronte degli adempimenti extraprofessionali posti a carico delle predette farmacie (ris. Ag. Entr. 26 marzo 2002, n. 96). ■ **I contributi diretti a compensare i costi** derivanti dall'utilizzo degli **impianti fotovoltaici** installati hanno natura di **contributi in conto esercizio** e, quindi, rientrano nell'ambito applicativo della ritenuta di cui all'art. 28, 2° co.; pertanto, il soggetto attuatore GSE - SpA (Gestore dei servizi elettrici) è tenuto ad effettuare la predetta ritenuta sul contributo erogato a titolo di «**tariffa incentivante**» alle imprese o agli enti non commerciali, se gli impianti attengono all'attività commerciale esercitata, mentre non è tenuto ad effettuare la ritenuta a tutti quei soggetti che non svolgono attività commerciale. Difatti, la tariffa incentivante, quale contributo per la realizzazione e la gestione dell'impianto fotovoltaico, rileva ai fini delle imposte sui redditi **solo nel caso in cui l'impianto venga utilizzato nell'ambito di un'attività di impresa** (circ. Ag. Entr. 19 luglio 2007, n. 46). L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che nell'ipotesi in cui la tariffa incentivante venga corrisposta al Ministero della difesa, quale soggetto che utilizza l'impianto fotovoltaico e ne è responsabile, la ritenuta di cui all'art. 28, 2° co. non si applica, in quanto quest'ultimo non rientra tra i soggetti passivi dell'Ires, ex art. 74, 1° co., t.u.i.r. Peraltro, la ritenuta *de qua* non si applica anche nell'ipotesi in cui la GSE SpA venga

autorizzata dal Ministero della Difesa ad erogare il predetto contributo direttamente alla ditta aggiudicatrice della gara per la progettazione, realizzazione e manutenzione dell'impianto fotovoltaico, quale corrispettivo della prestazione da quest'ultima resa nei confronti del Ministero della Difesa, il quale (Ministero della Difesa) resta in ogni caso il titolare del diritto di percepire la «tariffa incentivante». Allo stesso modo, non è assoggettabile alla predetta ritenuta il corrispettivo che il Ministero della Difesa (nella specie per il tramite della GSE SpA) eroga alla società aggiudicataria della gara d'appalto (ris. 3 Ag. Entr. 22 febbraio 2008, n. 61). ■ Nell'ipotesi in cui la **tariffa incentivante** sia erogata a favore di **enti non commerciali** (quali ad esempio, scuole pubbliche), su questa **non si applica la ritenuta** di cui all'art. 28, 2° co., **salvo che** la produzione di energia non configuri un'attività commerciale (ris. Ag. Entr. 28 gennaio 2008, n. 22). A tal riguardo, come chiarito nella circ. Ag. Entr. 19 luglio 2007, n. 46, lo svolgimento di un'attività commerciale da parte di un ente non commerciale è ravvisabile nel caso in cui disponga di un impianto di potenza fino a 20 kw che, posto non al servizio della sede dell'utente, produce energia eccedente i propri fabbisogni ovvero nel caso in cui disponga di un impianto di potenza superiore a 20 kw la cui eccedenza può solo essere venduta alla rete locale. ■ Ai fini dell'assoggettabilità alla ritenuta di cui all'art. 28, 2° co., dei contributi corrisposti da enti pubblici ad imprese, qualora il soggetto beneficiario del predetto contributo adempia l'onere di dimostrare di essere meritevole dell'esenzione per ragioni soggettive, in quanto ente morale, spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare che quel soggetto, pur non avendo istituzionalmente scopo di lucro, abbia svolto anche attività commerciale, venendo a configurarsi, perciò, in ordine a tale attività, una eccezione all'eccezione tale da farlo ricadere sotto la disciplina comune (C 06/11820). ■ La ritenuta **non si applica** sui **contributi per la realizzazione della rete di distribuzione urbana e territoriale del metano**, erogati (ai sensi della l. n. 784/80) dal CIPE a favore di società concessionarie di cui i Comuni si siano avvalsi per la gestione oltre che per la costruzione della rete metanifera, in quanto i predetti contributi si risolvono in una forma di «sovvenzione finalizzata all'acquisizione di impianti costituenti beni strumentali e, quindi, in contributi esclusi dall'applicazione del cennato prelievo alla fonte» (ris. min. 2 aprile 1997, n. 6 52). ■ Con riferimento ai **contributi erogati a fondo perduto** (ai sensi della l. n. 93/92) dall'**I.M.A.I.E.** (Istituto Mutualistico Artisti Interpreti ed Esecutori), ente con personalità giuridi-

ca e senza scopo di lucro, a favore di artisti, interpreti o esecutori e **di strutture che operano per la formazione, il sostegno e la promozione degli stessi soggetti**, tali contributi **non sono soggetti a ritenuta** nell'ipotesi in cui sono corrisposti a persone fisiche, in quanto non classificabili in alcuna delle tipologie reddituali previste dall'art. 6, 1° co., t.u.i.r. Diversamente, qualora tali contributi vengano erogati in favore di un soggetto esercente attività commerciale (imprese, società, ditte individuali) il predetto ente **deve operare una ritenuta alla fonte a titolo d'acconto** nella misura del 4 per cento ex art. 28, 2° co. Se, infine, tale contributo è corrisposto da una **O.N.L.U.S.**, l'applicazione della **ritenuta de qua va in ogni caso esclusa** ex art. 16, 1° co., d.lgs. n. 460/97 (ris. Ag. Entr. 21 aprile 2008, n. 166). ■ 7 Con riferimento ai contributi erogati dalla Regione a favore di imprese per la copertura di oneri relativi al solo capitale, ai soli interessi oppure ad entrambi, finalizzati all'acquisto di beni strumentali, l'Agenzia delle Entrate ha ricondotto «i contributi in conto interessi concessi in forza di specifiche disposizioni agevolative, anche se relativi a mutui contratti per finanziare l'acquisto di beni strumentali, nella disciplina generale dettata dall'art. 28, 2° co. del d.p.r. n. 600/73, ritenendoli **soggetti alla ritenuta alla fonte a titolo d'acconto** nella misura del quattro per cento» (ris. Ag. Entr. 17 giugno 2002, n. 193; ris. min. 28 luglio 1998, n. 92; ris. min. 2 luglio 1984, n. 8/142). ■ La ritenuta di cui all'art. 28, 2° 8 co. non è destinata a trovare applicazione nel caso di contributi erogati dalla Regione ad un'impresa al fine di ripianare le passività in precedenza contratte per l'acquisto di beni strumentali (C 98/5266). ■ Nel caso di contributi erogati dalla Provincia autonoma di Trento a favore di cooperative edilizie, a copertura degli interessi sui mutui a tasso variabile da queste ultime contratti con istituti di credito convenzionati con la stessa Provincia, sebbene tali contributi vengano corrisposti attraverso i predetti istituti bancari, secondo l'Agenzia delle Entrate gli stessi devono comunque essere **assoggettati alla ritenuta di cui all'art. 28, 2° co.**, da applicarsi nei confronti delle citate cooperative, in quanto gli istituti di credito rappresentano dei semplici intermediari tra ente erogatore del contributo e soggetto beneficiario effettivo dello stesso (ris. Ag. Entr. 8 agosto 2005, n. 114). ■ Secondo 10 l'Amministrazione finanziaria, la ritenuta di cui all'art. 28, 2° co. deve essere applicata anche sui **contributi erogati dall'Artigiancassa**, quale gestore di fondi pubblici di agevolazione, in forza di specifiche disposizioni agevolative (quali quelle di cui alla l. n. 35/95, alla l. n. 949/52, alla l. n. 240/81), in quanto in tal caso il soggetto ero-

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 ¹³ 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 imponibile 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 imponibile 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,*