

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*<sup>9</sup>
  - *Commentario breve al codice civile - Complemento giurisprudenziale. Edizione per prove concorsuali ed esami 2010*
- 2 - A. MAFFEI ALBERTI - *Commentario breve alla legge fallimentare*<sup>5</sup>
- 3 - F. CARPI - V. COLESANTI - M. TARUFFO - *Commentario breve al codice di procedura civile*<sup>6</sup>
  - *Commentario breve al codice di procedura civile - Complemento giurisprudenziale*<sup>7</sup>
  - *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*<sup>5</sup>
  - *Commentario breve al codice penale - Complemento giurisprudenziale*<sup>11</sup> (con CD contenente il testo completo delle più recenti sentenze richiamate)
  - *Commentario breve al codice penale - Complemento giurisprudenziale. 11<sup>a</sup> edizione per prove concorsuali ed esami*
- 5 - P. MARCHETTI - L.C. UBERTAZZI - *Commentario breve alle leggi su proprietà intellettuale e concorrenza*<sup>4</sup>
- 6 - G. CONSO - V. GREVI - *Commentario breve al codice di procedura penale*
  - *Commentario breve al codice di procedura penale - Complemento giurisprudenziale*<sup>6</sup>
- 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*<sup>4</sup>
- 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*<sup>3</sup>
- 11 - G. ALPA - P. ZATTI - *Commentario breve al codice civile. Leggi complementari* (3 tomi) - Tomo I<sup>4</sup> - Tomo II<sup>4</sup> - Tomo III<sup>4</sup>
- 12 - M. GRANDI - G. PERA - *Commentario breve alle leggi sul lavoro*<sup>4</sup>
- 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*<sup>2</sup>
- 15 - C. CONSOLO - C. GLENDI - *Commentario breve alle leggi del processo tributario*<sup>2</sup>
- 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 BOLETTA  
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](mailto:segreteria@aidro.org) e sito web [www.aidro.org](http://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. 41 bis: G. Ingraio
Art. 12 bis: R. Baggio	Art. 41 ter: M. Interdonato
Artt. 13-16: A. Benazzi	Art. 42: A. Di Pietro
Artt. 18-18 ter: D. Muraro	Art. 43: R. Schiavolin
Artt. 19-22: A. Benazzi	Artt. 44-45: A. Giovanardi
Artt. 23-30: G. Corasaniti	Artt. 58-60: R. Cordeiro Guerra
Art. 31: R. Schiavolin	Art. 60 bis: M. Poggioli
Art. 31 bis: G. Marino	Art. 61: A.E. La Scala
Art. 32: G. Vanz	Artt. 62-63: G. Marini
Art. 33: A. Viotto	Art. 64: A. Carinci
Art. 36: A. Viotto	Art. 65: G. Marini
Artt. 36 bis-36 ter: R. Rinaldi	Art. 66: A.E. La Scala
Art. 37: A. Di Pietro	Art. 67: M. Interdonato
Art. 37 bis: M. Beghin	Artt. 68-69: M. Trivellin
Art. 38: L. Tosi	Art. 70: R. Schiavolin
Art. 39: A. Di Pietro	Art. 71: R. Baggio
Art. 40: F. De Domenico	Artt. 72-74: G. Corasaniti
Art. 40 bis: M. Beghin	Art. 75: G. Marino
Art. 41: M. Martella	

### 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. Versiglion

**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

**25 ter** Ritenute sui corrispettivi dovuti dal condominio all'appaltatore. *1. Il condominio quale sostituto di imposta opera all'atto del pagamento una ritenuta del 4 per cento a titolo di acconto dell'imposta sul reddito dovuta dal percipiente, con obbligo di rivalsa, sui corrispettivi dovuti per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi, anche se rese a terzi o nell'interesse di terzi, effettuate nell'esercizio di impresa.*

*2. La ritenuta di cui al comma 1 è operata anche se i corrispettivi sono qualificabili come redditi diversi ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera i), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.*

**SOMMARIO:** I. I soggetti obbligati alla effettuazione delle ritenute. - II. I contratti di appalto di opere o servizi. - III. La decorrenza dell'obbligo di ritenuta e relativa applicazione. - IV. Gli obblighi dichiarativi e di certificazione.

**I. I soggetti obbligati alla effettuazione delle ritenute.** ■ L'art. 1, 43° co., l. n. 296/06 (legge Finanziaria 2007) ha introdotto l'art. 25 ter, al fine di disciplinare l'obbligo per il condominio, già sostituto di imposta ai sensi dell'art. 23, 1° co., di operare la ritenuta, a titolo di acconto, del 4 per cento sui corrispettivi dovuti in relazione a talune prestazioni di opera o servizi. Il soggetto obbligato ad effettuare la ritenuta d'acconto è il condominio in quanto tale, anche se il soggetto normalmente incaricato dal condominio a porre in essere gli adempimenti correlati alle funzioni di sostituto di imposta è l'amministratore, laddove nominato per obbligo (condominio con più di quattro condomini) o nell'esercizio di una facoltà (condominio con non più di quattro condomini) (circ. Ag. Entr. 7 febbraio 2007, n. 7; circ. min. 6 novembre 2000, n. 204). La ritenuta deve essere effettuata indipendentemente dalla veste giuridica dell'amministrazione del condominio (persona fisica, società di persone, di capitali). Per il condominio con non più di quattro condomini, in mancanza della nomina di un amministratore, le ritenute dovranno essere effettuate da uno qualunque dei condomini. ■ L'obbligo di effettuare la ritenuta introdotto dall'art. 25 ter si applica anche al cosiddetto «supercondominio» e al condominio parziale. Il «supercondominio» si configura nell'ambito di un complesso immobiliare composto da più edifici (ciascuno dei quali è di norma costituito in condominio), caratterizzato dalla presenza di cose, servizi ed aree comuni cui siano applicabili le norme sul condominio (C 05/8066). Il condominio parziale rileva nell'ipotesi di gestione separata di un bene che, per obiettive caratteristiche funzionali, è destinato al servizio e/o al godimento di una parte soltanto dell'edificio in condominio (C 04/8136). Ove sia ravvisabile una gestione autonoma delle parti interessate tale da richiedere adempimenti nettamente separati da quelli assolti dal condominio generale, il «supercondominio» e il condominio parziale rilevano

come distinti sostituti d'imposta ed hanno, tra l'altro, l'obbligo di richiedere un proprio codice fiscale. ■ La disposizione non si applica alla comunione ereditaria sull'immobile né, in generale, alle comunioni su immobili in cui una pluralità di soggetti è indistintamente proprietaria di tutto lo stabile (circ. Ag. Entr. 7 febbraio 2007, n. 7; circ. min. 6 novembre 2000, n. 204).

**II. I contratti di appalto di opere o servizi.** ■ La ritenuta prevista dall'art. 25 ter si applica sui corrispettivi dovuti per prestazioni convenute nei contratti d'opera in generale e, in particolare, nei contratti che comportano l'assunzione, nei confronti del committente, di un'obbligazione avente ad oggetto la realizzazione, dietro corrispettivo, di un'opera o servizio, nonché l'assunzione diretta, da parte del prestatore d'opera, del rischio connesso con l'attività, svolta senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente. A titolo esemplificativo, sono assoggettate a ritenuta le prestazioni eseguite per interventi di manutenzione o ristrutturazione dell'edificio condominiale e degli impianti elettrici o idraulici, ovvero per l'esecuzione di attività di pulizia, manutenzione di caldaie, ascensori, giardini, piscine e altre parti comuni dell'edificio (circ. Ag. Entr. 7 febbraio 2007, n. 7). ■ L'obbligo della ritenuta si estende anche ai compensi corrisposti a fronte di prestazioni occasionali, ossia rese nell'ambito di attività non abituali e verosimilmente in assenza di organizzazioni complesse e articolate. ■ Sono esclusi dall'applicazione della ritenuta *de qua* i corrispettivi previsti in base a contratti di somministrazione di energia elettrica, acqua, gas e simili, di assicurazione, di trasporto e di deposito. Invece, il corrispettivo deve essere assoggettato alla ritenuta in oggetto, se corrisposto in base al contratto di servizio energia di cui all'art. 1, 1° co., lett. p), d.p.r. n. 412/93, che regola l'erogazione di beni e servizi necessari a mantenere le condizioni di *comfort* negli edifici nel rispetto delle vigenti leggi in materia di uso razio-



nale dell'energia, di sicurezza e salvaguardia dell'ambiente, provvedendo comunque al miglioramento del processo di trasformazione dell'energia. Il contratto di servizio energia non è assimilabile al contratto di somministrazione, avendo esso un contenuto più ampio, così da annoverare, ad esempio, anche l'esercizio e la manutenzione degli impianti (circ. Ag. Entr. 7 febbraio 2007, n. 7). ■ La ritenuta *de qua* non è applicabile ai corrispettivi pagati in dipendenza di forniture di beni con posa in opera, qualora la posa in opera assuma funzione accessoria rispetto alla cessione del bene (circ. Ag. Entr. 29 dicembre 2006, n. 37). ■ I corrispettivi di prestazioni d'opera riconducibili ad attività di lavoro autonomo anche occasionale (ad esempio prestazioni rese da ingegneri, architetti, geometri) sono esclusi dall'applicazione della ritenuta in esame, in quanto l'art. 25 ter si riferisce esplicitamente a prestazioni svolte nell'esercizio di impresa o di attività commerciale non abituale. I corrispettivi di tali prestazioni, anche se pagati dal condominio, sono assoggettati alla ritenuta del 20 per cento sui redditi di lavoro autonomo anche occasionali prevista dall'art. 25 (circ. Ag. Entr. 7 febbraio 2007, n. 7). ■ La ritenuta d'acconto del 4 per cento non è applicabile ai corrispettivi erogati dal condominio agli amministratori del condominio stesso. Tale esclusione è giustificabile in ragione della riconducibilità all'istituto del mandato (C 06/22840) del rapporto intercorrente tra il condominio ed il suo amministratore (sia esso persona fisica o persona giuridica), mentre l'applicazione della ritenuta di cui al citato art. 25 ter presuppone l'erogazione da parte del condominio di corrispettivi dovuti in dipendenza di contratti d'opera e di appalto (ris. Ag. Entr. 15 maggio 2007, n. 99). ■ La ritenuta del 4 per cento a titolo di acconto si applica anche ai corrispettivi delle prestazioni di opera e servizi rese da soggetti non residenti, qualora siano rilevanti nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 23 t.u.i.r. In particolare, la ritenuta deve essere operata sui corrispettivi pagati alle stabili organizzazioni di soggetti non residenti (circ. Ag. Entr. 7 febbraio 2007, n. 7). ■ Le somme corrisposte da un condominio ad una cooperativa sociale di cui all'art. 1, lett. b), l. n. 381/91 per il servizio di pulizia devono essere assoggettate alla ritenuta d'acconto di cui all'art. 25 ter, indipendentemente dalle agevolazioni fiscali di cui gode la cooperativa sociale che resta soggetto passivo dell'Ires (ris. Ag. Entr. 25 ottobre 2007, n. 307). ■ La ritenuta prevista dall'art. 25 ter del

d.p.r. n. 600/73 non deve essere applicata sui corrispettivi delle prestazioni rese dalle persone fisiche che si avvalgono del regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali, o del regime fiscale agevolato delle attività marginali disciplinati, rispettivamente, dagli artt. 13 e 14, l. n. 388/00. A tal fine i contribuenti rilasciano un'apposita dichiarazione, dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva. L'esonero dall'applicazione della ritenuta prevista dall'art. 25 ter nei due casi in esame è comunque subordinato, da parte dell'amministratore di condominio, all'acquisizione della prescritta dichiarazione (circ. Ag. Entr. 7 febbraio 2007, n. 7).

**III. La decorrenza dell'obbligo di ritenuta e relativa applicazione.** ■ Il nuovo art. 25 ter del d.p.r. n. 600/73 è entrato in vigore il 1° gennaio 2007. Posto che la norma trova applicazione «all'atto del pagamento» dei corrispettivi dovuti per prestazioni relative a contratti d'appalto di opere o servizi, la ritenuta d'acconto del 4 per cento deve essere operata sui pagamenti effettuati a partire dal 1 gennaio 2007, indipendentemente dalla data di effettuazione delle prestazioni stesse o dalla data di emissione della relativa fattura. ■ L'obbligo di operare la predetta ritenuta sussiste a prescindere dall'assolvimento o meno dell'obbligo di emettere fattura (si pensi alle prestazioni occasionali) ovvero a prescindere dalla indicazione in fattura della ritenuta medesima. La ritenuta dovrà essere operata indipendentemente dall'importo del pagamento effettuato e dall'imputazione del pagamento stesso ad acconto o saldo del corrispettivo dovuto (circ. Ag. Entr. 7 febbraio 2007, n. 7).

**IV. Gli obblighi dichiarativi e di certificazione.** ■ I dati riguardanti le ritenute dell'art. 25 ter e il relativo versamento devono essere indicati nella dichiarazione dei sostituti di imposta che il condominio è tenuto a presentare secondo le modalità previste dall'art. 4 d.p.r. n. 322/98. ■ Il condominio deve provvedere al rilascio della certificazione unica attestante l'ammontare delle somme e valori corrisposti nonché la relativa causale e l'ammontare delle ritenute operate (art. 4, co. 6° ter e 6° quater, d.p.r. n. 322/98). ■ Tanto l'obbligo di effettuare la ritenuta, quanto gli obblighi di presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta e di certificazione delle ritenute effettuate gravano sul condominio in quanto tale e devono essere adempiuti dall'amministratore di condominio in carica *pro tempore* (circ. Ag. Entr. 7 febbraio 2007, n. 7).