

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 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 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 PODDIGHE
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. 41 <i>bis</i> : G. Ingraio
Art. 12 <i>bis</i> : R. Baggio	Art. 41 <i>ter</i> : M. Interdonato
Artt. 13-16: A. Benazzi	Art. 42: A. Di Pietro
Artt. 18-18 <i>ter</i> : 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 <i>bis</i> : M. Poggioli
Art. 31 <i>bis</i> : 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 <i>bis</i> -36 <i>ter</i> : R. Rinaldi	Art. 66: A.E. La Scala
Art. 37: A. Di Pietro	Art. 67: M. Interdonato
Art. 37 <i>bis</i> : 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 <i>bis</i> : 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. 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

sposto senza riconoscimento alcuno delle spese inerenti né in via forfetaria né analitica. La previsione della ritenuta a titolo di imposta nel caso in cui detti compensi siano corrisposti a soggetti non residenti esclude, infatti, la possibilità di dedurre le spese inerenti alla loro produzione ai sensi dell'art. 71, 2° co., t.u.i.r. (circ. Ag. Entr. 2 novembre 2005, n. 47). ■ Nell'ambito del **trasporto marittimo**, rientrano fra i contratti di uso o concessione in uso quelli di «locazione a scafo nudo» in cui l'oggetto del contratto è costituito dalla nave e dalle sue pertinenze. Non vanno assoggettati a ritenuta i canoni derivanti dalla locazione di navi e aeromobili a scafo nudo qualora rappresentino fonti occasionali di reddito per le imprese operanti in traffici internazionali. In tal caso, infatti, detti proventi rientreranno nell'ambito degli utili di impresa assoggettabili a tassazione nello Stato di residenza del beneficiario ossia nello Stato in cui è situata l'effettiva direzione dell'impresa così come previsto dall'art. 8 del Modello di Convenzione OCSE. Ai canoni dei contratti «*voyage charter*» e «*time charter*» non si applica la ritenuta prevista dal 4° co. dell'art. 25, d.p.r. n. 600/73 (circ. Ag. Entr. 2 novembre 2005, n. 47). ■ In materia di *royalties* corrisposte ad un soggetto non residente in presenza di un Convenzione contro le doppie imposizioni, la Corte di Cassazione (C 05/3414; conformi C 04/1768; C 00/3251) ha ribadito che l'art. 12 della Convenzione Italia-Regno Unito contro la doppia imposizione, in materia di canoni, vada interpretato nel senso che gli Stati contraenti sono titolari di una effettiva potestà impositiva sussidiaria nei limiti indicati dalla norma (i canoni possono essere tassati nello Stato da cui provengono, in conformità alla legislazione di esso, ma se la persona che li percepisce ne è l'effettivo beneficiario, l'imposta così applicata non può eccedere l'8 per cento). La norma in questione non attribuisce allo Stato contraente una facoltà di scelta circa l'imposizione sussidiaria, concorrente con quella dello Stato di residenza del percettore. Al contrario, il termine

«possono» non consente ad uno degli Stati contraenti di procedere unilateralmente all'esercizio di un potere impositivo su un determinato reddito. Allo stesso tempo, non rientra nella volontà della Convenzione attribuire a ciascuno Stato la facoltà di scegliere l'aliquota applicabile nei limiti dell'8 per cento. La disciplina italiana, indipendentemente dalla norma convenzionale prevede una tassazione dei redditi da *royalties* ex art. 23, 2° co., lett. c), t.u.i.r., la quale costituisce la base per l'applicazione del tributo in via concorrente con l'ordinamento della residenza del percipiente, con la limitazione percentuale dello 8 per cento quando il soggetto che percepisce i canoni ne sia l'effettivo beneficiario. In altri termini, le Convenzioni contro le doppie imposizioni, come noto, non sono la fonte del potere impositivo di uno Stato contraente, in quanto la fonte risiede sempre nella normativa interna. La Convenzione ha esclusivamente una funzione limitativa rispetto all'esercizio della potestà impositiva sulla base della normativa interna. Sul tema, a proposito di *redevances* corrisposte a soggetti residenti in Olanda, la Suprema Corte (C 04/6038) osservava che non essendo intervenuta alcuna regolamentazione, non poteva trovare applicazione la deroga prevista nella Convenzione al principio della tassazione dei proventi nel solo Stato di residenza del percipiente. ■ L'Amministrazione finanziaria, interpretando la Convenzione Italia-Usa contro la doppia imposizione, ha ritenuto che i compensi pagati da un soggetto residente italiano ad una società americana per la concessione di una licenza relativa all'utilizzo di brevetti per la compressione di dati video non costituisce una *royalty* ai sensi dell'art. 12 della medesima Convenzione, poiché il percipiente non ne è il beneficiario effettivo. Tale soggetto infatti svolgeva una funzione di intermediazione a fronte della quale riceveva il corrispettivo dal vero e proprio *licensor*. Così, si è ritenuto applicabile la maggiore ritenuta prevista dall'art. 25, 4° co., d.p.r. n. 600/73 (ris. Ag. Entr. 12 luglio 2006, n. 86).

25 bis Ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari. *1. I soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 23, escluse le imprese agricole, i quali corrispondono provvigioni comunque denominate per le prestazioni anche occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa. L'aliquota della suddetta ritenuta si applica nella misu-*

ra fissata dall'articolo 11 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, per il primo scaglione di reddito.

2. La ritenuta è commisurata al cinquanta per cento dell'ammontare delle provvigioni indicate nel primo comma. Se i percipienti dichiarano ai loro committenti, preponenti o mandanti che nell'esercizio della loro attività si avvalgono in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi, la ritenuta è commisurata al venti per cento dell'ammontare delle stesse provvigioni.

3. La ritenuta di cui ai commi precedenti è scomputata dall'imposta relativa al periodo di imposta di competenza, purché già operata al momento della presentazione della dichiarazione annuale. Qualora la ritenuta sia operata successivamente, la stessa è scomputata dall'imposta relativa al periodo di imposta in cui è stata effettuata.

4. Se le provvigioni, per disposizioni normative o accordi contrattuali, sono direttamente trattenute sull'ammontare delle somme riscosse, i percipienti sono tenuti a rimettere ai committenti, preponenti o mandanti l'importo corrispondente alla ritenuta. Ai fini del computo dei termini per il relativo versamento da parte dei committenti, preponenti o mandanti, la ritenuta si considera operata nel mese successivo a quello in cui le provvigioni sono state trattenute dai percipienti. I committenti, preponenti o mandanti possono tener conto di eventuali errori nella determinazione dell'importo della ritenuta anche in occasione di successivi versamenti, non oltre il terzo mese dell'anno successivo a quello in cui le provvigioni sono state trattenute dai percipienti.

5. Le disposizioni dei precedenti commi non si applicano alle provvigioni percepite dalle agenzie di viaggio e turismo, dai rivenditori autorizzati di documenti di viaggio relativi ai trasporti di persone, dai soggetti che esercitano attività di distribuzione di pellicole cinematografiche, dagli agenti di assicurazione per le prestazioni rese direttamente alle imprese di assicurazione, dai mediatori di assicurazione per i loro rapporti con le imprese di assicurazione e con gli agenti generali delle imprese di assicurazione pubbliche o loro controllate che rendono prestazioni direttamente alle imprese di assicurazione in regime di reciproca esclusiva; dalle aziende ed istituti di credito e dalle società finanziarie e di locazione finanziaria per le prestazioni rese nell'esercizio delle attività di collocamento e di compravendita di titoli e valute nonché di raccolta e di finanziamento, dagli agenti, raccomandatari e mediatori marittimi e aerei, dagli agenti e commissionari di imprese petrolifere per le prestazioni ad esse rese direttamente, dai mediatori e rappresentanti di produttori agricoli ed ittici e di imprese esercenti la pesca marittima, dai commissionari che operano nei mercati ortoflorofrutticoli, ittici e di bestiame, nonché dai consorzi e cooperative tra imprese agricole, commerciali ed artigiane non aventi finalità di lucro.

6. Per le prestazioni rese dagli incaricati alle vendite a domicilio di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 114, la ritenuta è applicata a titolo d'imposta ed è commisurata all'ammontare delle provvigioni percepite ridotto del 22 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese di produzione del reddito. Per le prestazioni derivanti da mandato di agenzia si applicano le disposizioni indicate nei commi che precedono.

7. Con decreto del Ministro delle finanze sono determinati i criteri, i termini e le modalità per la presentazione della dichiarazione indicata nel secondo comma. In caso di dichiarazione non veritiera si applica la pena pecuniaria da due a tre volte la maggiore ritenuta che avrebbe dovuto essere effettuata.

8. Le disposizioni dei precedenti commi si applicano anche alle provvigioni corrisposte a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

SOMMARIO: I. Le ritenute sulle provvigioni. - II. I soggetti che devono operare la ritenuta. - III. Le diverse fattispecie reddituali cui si applica la ritenuta. - IV. Modalità di applicazione della ritenuta. - V. Applicazione della ritenuta a titolo di imposta.

- 1 I. Le ritenute sulle provvigioni.** ■ L'art. 25 bis, aggiunto dall'art. 3, d.l. n. 953/82, così come a sua volta modificato ed integrato dalla l. di conv. n. 53/83 reca la disciplina delle ritenute alla fonte sulle provvigioni, comunque denominate, dovute per prestazioni, anche occasionali, inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari. In particolare, la disposizione prevede: *i*) l'applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo d'acconto, con obbligo di rivalsa, dell'Irpef o dell'Ires dovuta dai soggetti percipienti (ovvero in un solo caso specifico a titolo di imposta) sulle provvigioni, comunque denominate, rese per le prestazioni, anche occasionali, inerenti ai rapporti prima indicati (1° e 6° co.); *ii*) differenti basi di commisurazione della ritenuta a seconda che il soggetto percettore delle provvigioni dichiara o meno al proprio committente, preponente o mandante di avvalersi in via continuativa, nell'esercizio della propria attività, di dipendenti o di terzi (2° e 7° co.); *iii*) i criteri per lo scomputo della ritenuta da parte dei soggetti che hanno percepito le provvigioni su cui la stessa è stata operata, nonché l'individuazione del periodo d'imposta in cui lo stesso può effettuarsi (3° co.); *iv*) particolari adempimenti a carico dei soggetti percettori delle provvigioni nell'ipotesi in cui questi ultimi trattengano direttamente le stesse dall'ammontare delle somme riscosse da terzi (4° co.); *v*) alcune esclusioni dall'ambito di applicazione della ritenuta per le provvigioni percepite da determinate categorie di soggetti (5° co.); *vi*) l'applicazione della ritenuta *de qua* anche alle provvigioni corrisposte a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti (8° co.).
- 2** ■ Quanto all'oggetto della ritenuta di cui all'art. 25 bis, questa si applica sulle provvigioni, comunque denominate, rese con riferimento a prestazioni, anche occasionali, inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari. La provvigione da assoggettare a ritenuta è, pertanto, costituita: *i*) dal compenso che spetta al commissionario, all'agente, al mediatore, al rappresentante di commercio e al procacciatore di affari per l'attività prestata; *ii*) da eventuali sovrapprezzi riconosciuti ai predetti soggetti e derivanti dall'eccedenza tra il prezzo della merce fissato dal committente, preponente o mandante e quello di vendita ottenuto dall'agente, commissionario, rappresentante e procacciatore d'affari; *iii*) dai compensi speciali

che derivano da prestazioni di garanzia circa il regolare adempimento dell'obbligazione da parte del terzo, quali, ad esempio, quelli conseguenti alla clausola dello «star del credere» (applicabile solo ai rapporti di commissione e non più anche a quelli di agenzia ex art. 1746, 2° co., c.c.); *iv*) da somme percepite dall'agente o dal rappresentante nell'ipotesi in cui il preponente concluda direttamente affari nella zona di esclusiva dell'agente o rappresentante; *v*) dai corrispettivi o proventi in natura, da valutarsi in base al valore normale dei beni e dei servizi da cui sono costituite, ex art. 9, t.u.i.r.; *vi*) da ogni altro compenso inerente all'attività prestata dagli anzidetti soggetti, ivi compresi i rimborsi spese relativi all'attività stessa ed escluse le somme ricevute a titolo di rimborso di spese anticipate per conto dei committenti, preponenti o mandanti (circ. min. 10 giugno 1983, n. 24). ■ Non è, invece, assoggettabile a ritenuta il valore normale dei beni strumentali concessi in comodato dal committente all'agente, da utilizzare esclusivamente per l'esercizio dell'attività di agenzia, senza alcuna correlazione con i risultati raggiunti dall'agente stesso, non rappresentando tali beni né una anticipazione, né un'integrazione delle provvigioni (ris. Ag. Entr. 21 luglio 2003, n. 156).

II. I soggetti che devono operare la ritenuta. ■ In forza del disposto di cui al 1° co. dell'art. 25 bis, la ritenuta a titolo d'acconto (ovvero, in un solo caso, a titolo di imposta) ivi prevista deve essere operata, con obbligo di rivalsa, all'atto del pagamento delle provvigioni *de quibus*, dai soggetti indicati nell'art. 23, 1° co., d.p.r. n. 600 del 1973, con la sola esclusione delle imprese agricole il cui titolare sia una persona fisica; diversamente, per le imprese agricole organizzate in forma societaria l'obbligo di operare la ritenuta in esame non viene meno (circ. min. 10 giugno 1983, n. 24).

III. Le diverse fattispecie reddituali cui si applica la ritenuta. ■ L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che l'elencazione dei rapporti contenuta nel 1° co. dell'art. 25 bis è da considerarsi tassativa e, pertanto, anche se altri rapporti presentino affinità con quelli ivi espressamente indicati dal legislatore, la ritenuta in oggetto non può in ogni caso ritenersi applicabile a tali rapporti (circ. min. 10 giugno 1983, n. 24). Conseguentemente, sono assoggettate alla ritenuta solo le provvigioni, comunque denominate, percepite dai commissionari, dagli agenti, dai mediatori, dai rappresentanti di commercio e dai

procacciatori d'affari per le attività da questi posti in essere; diversamente, la ritenuta **non si applica**, ad esempio, sui compensi inerenti ai contratti di mandato con o senza rappresentanza (quali, ad esempio, i «mandati di consulenza» attraverso i quali operano le agenzie di pubblicità «a servizio completo»; sul punto si rinvia comunque a quanto chiarito dall'Amministrazione finanziaria nella circ. n. 24 del 1983), ai contratti di spedizione e figure similari, sui compensi percepiti dai soggetti che agiscono quali indicati dal creditore a ricevere i pagamenti, nonché, più in generale, sulle provvigioni percepite a fronte di attività svolta per conto di altri ma non rientranti tra quelle specifiche dei rapporti innanzi citati, quali i compensi percepiti dall'agente in diretta e specifica relazione all'attività di depositario o di spedizioniere eventualmente svolta (circ. min. 10 giugno 1983, n. 24). ■ Ai fini dell'applicazione della ritenuta di cui all'art. 25 bis, è **irrelevante** che il soggetto che percepisce le provvigioni *de quibus exerciti* l'attività cui queste sono inerenti come **imprenditore individuale** ovvero avvalendosi di forme societarie, quali **società di persone** o di **capitali** ovvero di altre forme organizzative. Difatti, a seconda dei casi la ritenuta alla fonte operata dal sostituto di imposta sarà a titolo d'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche ovvero a titolo d'acconto dell'imposta sul reddito delle società dovuta dai percipienti. Peraltro, in forza del disposto di cui all'ultimo co. dell'art. 25 bis, la ritenuta in oggetto **si applica** anche alle **provvigioni** corrisposte a **stabili organizzazioni** nel territorio dello Stato di soggetti non residenti; diversamente, la ritenuta non si applica sulle provvigioni corrisposte a **soggetti non residenti privi di una stabile organizzazione** nel territorio dello Stato (nota Dir. 3 Reg. Entr. Lombardia, 1994, n. 116434). ■ Nel caso di **rapporto di commissione**, ex art. 1731 ss. c.c., la ritenuta di cui all'art. 25 bis si applica sulla provvigione contrattualmente determinata ovvero, se non stabilita dalle parti, determinata secondo gli usi del luogo in cui è compiuto l'affare, ovvero ancora, in mancanza, stabilita dal giudice secondo equità (art. 1733 c.c.). Inoltre, la ritenuta si applica anche sul compenso speciale o supplemento di provvigione cui il commissionario ha diritto nel caso in cui, in virtù di patto o uso, quest'ultimo garantisca la regolare esecuzione dell'affare (c.d. clausola dello «star del credere» ex art. 1736 c.c.). Allo stesso modo, è soggetta a ritenuta anche la parte di provvigione dovuta dal committente al commissionario nell'ipotesi di revoca della commissione ex art. 1734 c.c. e commisurata alle spese sostenute ed all'opera prestata. Diversamente, non rientra nell'ambito applicativo della ritenuta *de qua* la

figura del commissionario di vendita in esclusiva, trattandosi di un imprenditore acquirente di merci, che stipula con il produttore o industriale un contratto che regola tutte le vendite che con carattere di continuità, a tempo determinato o indeterminato, vengono tra gli stessi effettuate, con la particolare pattuizione della clausola di esclusiva (circ. min. 10 giugno 1983, n. 24). Secondo l'Agenzia delle Entrate, il curatore fallimentare deve operare la ritenuta d'acconto di cui all'art. 25 bis sui compensi spettanti all'**Istituto di Vendite Giudiziarie** che procede alla vendita dei beni compresi nel compendio fallimentare, in quanto l'attività svolta dal predetto istituto deve considerarsi **inerente ad un rapporto di commissione** (ris. Ag. Entr. 2 febbraio 2007, n. 18). ■ La ritenuta di cui all'art. 25 bis si applica – salvo le esposte esclusioni previste dal 5° co. del medesimo articolo (su cui si rinvia *infra*) – sulle provvigioni, comunque denominate, corrisposte sulla base di **contratti di agenzia** (ex art. 1742 ss. c.c.), ossia di quei contratti in cui un soggetto (l'agente) assume l'incarico di promuovere per conto del preponente, verso retribuzione (provvigione), la conclusione di contratti in una zona determinata, nonché corrisposte in base a contratti di **rappresentanza di commercio** (cui è estesa la disciplina codicistica del contratto di agenzia ex art. 1752), il cui elemento caratterizzante rispetto a quello di agenzia è costituito dal fatto che il rappresentante di commercio è un agente che agisce in nome e per conto del preponente (in forza del potere di rappresentanza per la conclusione dei contratti da quest'ultimo conferitogli). La disciplina dell'attività di agente e di rappresentante di commercio è recata dalla l. n. 204/85, dal d.m. 21 agosto 1985, nonché dal d.lgs. n. 303/91. ■ Tra gli agenti di commercio le cui provvigioni sono soggette a ritenuta rientrano anche gli **agenti di assicurazione**; più precisamente, si tratta degli agenti di assicurazione qualificati, in base agli accordi sindacali, in **gestione libera**, da tenere distinti dagli agenti in economia, i quali sono dipendenti della compagnia di assicurazione e da questa sono preposti alle «agenzie in economia o in gestione diretta» (che costituiscono delle vere e proprie succursali delle compagnie), le cui remunerazioni restano, pertanto, fuori dal campo applicativo della ritenuta *de qua* (circ. min. 10 giugno 1983, n. 24). La ritenuta si applica su **tutte le provvigioni**, in qualunque modo qualificate, con cui viene compensato l'agente assicurativo in gestione libera (tra cui rientrano anche i c.d. «agenti di città» che operano essenzialmente per le agenzie in economia delle imprese di assicurazione). Tuttavia, in forza del disposto di cui al 5° co., art. 25 bis, la ritenuta *de qua* non si ap-

plica sulle provvigioni percepite dagli agenti di assicurazione (ivi compresi gli agenti di città) per le prestazioni rese direttamente alle imprese di assicurazione pubbliche e private (si veda sul punto il commento all'art. 30, d.p.r. n. 600/73). ■

6 La ritenuta di cui all'art. 25 bis non si applica sulle remunerazioni dei c.d. intermediari librari, i quali si distinguono dagli agenti librari (sulle cui provvigioni, comunque denominate, si applica, invece, la ritenuta), trattandosi di soggetti imprenditori in proprio che acquistano — mediante contratti di compravendita ovvero estimatori — i libri dalle case editrici ad un prezzo inferiore a quello di copertina per poi rivenderli a terzi (circ. min. 10 giugno 1983, n. 24). ■

7 Sempre nella citata circolare l'Amministrazione finanziaria ha, inoltre, chiarito che la ritenuta *de qua* non si applica sulle provvigioni percepite dai c.d. depositari farmaceutici (i quali operano sulla base di contratti di deposito) che vanno tenuti distinti dall'agente (propagandista) farmaceutico (il quale svolge, invece, l'attività di propaganda, nella specie, di prodotti farmaceutici e sulle cui provvigioni si applica la ritenuta). ■

8 La ritenuta di cui all'art. 25 bis si applica sulle provvigioni, comunque denominate, percepite non solo dai mediatori «professionali» (art. 1754 ss. c.c.; l. n. 253/58, modificata ed integrata dalla l. n. 39/89), ma anche su quelle percepite dai «mediatori occasionali», in forza dell'espressa previsione in tal senso (anche e non solo per i rapporti di mediazione) contenuta nel 1° co. del citato art. 25 bis. Si ricorda che, con specifico riferimento ai mediatori di assicurazione (c.d. *brokers* assicurativi), in forza del disposto di cui al 5° co. del medesimo articolo, la ritenuta *de qua* non si applica limitatamente alle provvigioni da quest'ultimi percepite per i loro rapporti con le imprese di assicurazione e con gli agenti generali delle imprese di assicurazione pubbliche o loro controllate che rendono prestazioni direttamente alle imprese di assicurazione in regime di reciproca esclusiva. ■

9 Sono, inoltre, assoggettate alla ritenuta alla fonte a titolo d'acconto di cui all'art. 25 bis le provvigioni percepite con riferimento all'attività di procacciamento di affari, attività, quest'ultima, caratterizzata dall'impegno, anche occasionale, contrattualmente assunto di agire nell'interesse di una delle parti, ma senza vincolo di stabilità, al fine di consentire la conclusione di contratti ponendo in essere l'attività di intermediazione (ris. Ag. Entr. 18 novembre 2003, n. 209). Secondo l'Amministrazione finanziaria l'assoggettamento a ritenuta anche delle provvigioni percepite da questa peculiare categoria di ausiliari delle imprese ex art. 2195, 1° co., n. 5, c.c., sarebbe stato previsto «anche allo scopo di facilitare gli accertamenti e i controlli»

dalla stessa effettuati (circ. min. 10 giugno 1983, n. 24). ■

10 Accanto alle fattispecie escluse dall'ambito applicativo della ritenuta *de qua* in ragione del fatto che le provvigioni siano percepite con riferimento a rapporti non propriamente inquadrabili tra quelli tassativamente indicati nel 1° co. dell'art. 25 bis, il disposto di cui al già citato 5° co. del medesimo articolo reca, inoltre, un elenco di provvigioni comunque escluse dall'ambito applicativo della ritenuta. In particolare, si tratta delle provvigioni percepite: 1) dalle agenzie di viaggio e turismo; 2) dai rivenditori autorizzati di documenti di viaggio relativi ai trasporti di persone; 3) dai soggetti che esercitano attività di distribuzione di pellicole cinematografiche; 4) dagli agenti di assicurazione (l'esonero da ritenuta si applica sia con riferimento agli agenti in gestione libera, sia agli agenti di città operanti per le gestioni «in economia» di imprese pubbliche e private) per le prestazioni rese direttamente alle imprese di assicurazione (e non anche per quelle rese ad altro agente); 5) dai mediatori di assicurazione (c.d. *brockers* di assicurazione) per i loro rapporti con le imprese di assicurazione e con gli agenti generali delle imprese di assicurazione pubbliche o loro controllate che rendono prestazioni direttamente alle imprese di assicurazione in regime di reciproca esclusiva; 6) dalle aziende ed istituti di credito e dalle società finanziarie e di locazione finanziaria per le prestazioni rese nell'esercizio delle attività di collocamento e di compravendita di titoli e valute nonché di raccolta e di finanziamento; 7) dagli agenti, raccomandatori e mediatori marittimi e aerei; 8) dagli agenti e commissionari di imprese petrolifere per le prestazioni ad esse rese direttamente; 9) dai mediatori e rappresentanti di produttori agricoli ed ittici e di imprese esercenti la pesca marittima (diversamente, le provvigioni che i mediatori di prodotti agricoli percepiscono da altri soggetti che non siano produttori agricoli ex art. 2135 c.c. devono essere assoggettate a ritenuta); 10) dai commissionari che operano nei mercati ortoflorofrutticoli, ittici e di bestiame (a prescindere dalla circostanza che il soggetto che eroga tali provvigioni sia un soggetto esercente attività di imprenditore agricolo); 11) dai consorzi e cooperative tra imprese agricole, commerciali ed artigiane non aventi finalità di lucro. ■

11 In merito alla possibilità che nelle ipotesi appena indicate in cui è esclusa l'applicazione della ritenuta *de qua*, possa invece trovare applicazione, ricorrendone i relativi presupposti, la ritenuta di cui all'art. 30, d.p.r. n. 600/73, si rinvia al relativo commento.

IV. Modalità di applicazione della ritenuta. ■

Inizialmente la ritenuta alla fonte a titolo di ac-

conto dell'Irpef o dell'Ires di cui all'art. 25 bis era stata prevista nella misura del 10 per cento. Successivamente, in forza del disposto di cui all'art. 21, 11° co., lett. c), l. n. 449/97, l'aliquota di riferimento per l'applicazione della ritenuta sulle provvigioni *de quibus* è stata individuata in quella fissata dall'art. 11 t.u.i.r. per il primo scaglione del reddito, ossia in misura pari al 23 per cento. ■ Quanto alla determinazione della base imponibile su cui applicare la ritenuta *de qua*, l'art. 25 bis, 2° co., prevede che la commisurazione della ritenuta varia a seconda che il percettore delle provvigioni dichiara o meno al proprio preponente, committente o mandante di avvalersi in via continuativa, nell'esercizio della propria attività, di dipendenti o di terzi. In questo caso essa è commisurata al 20 per cento dell'ammontare delle provvigioni; in caso contrario la stessa è commisurata al 50 per cento del medesimo ammontare. ■ Per poter usufruire, dunque, dell'abbattimento della base imponibile sino al 20 per cento, i percipienti devono, quindi, avvalersi nell'esercizio dell'attività della collaborazione continuativa di dipendenti o di terzi. In forza del d.m. 16 aprile 1983, emanato ai sensi del disposto di cui al 7° co., art. 25 bis, sono stati definiti, tra l'altro, i soggetti da considerare dipendenti e terzi, gli elementi che deve contenere la dichiarazione, nonché i termini entro cui la stessa deve essere presentata. L'attività dei percipienti si considera esercitata con l'ausilio, in via continuativa, dell'opera di dipendenti o di terzi qualora, indipendentemente dal numero degli stessi, il rapporto di lavoro dipendente e quello di collaborazione diano luogo a prestazioni per la maggior parte dell'anno. Nel caso in cui l'attività sia stata esercitata per un periodo inferiore all'anno, la stessa si considera esercitata con l'ausilio in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi qualora il rapporto di lavoro abbia dato luogo a prestazioni per la prevalente parte di tale minor periodo (ex d.m. 16 aprile 1983). Ai fini della sussistenza del predetto requisito non è necessario che la prestazione d'opera sia resa dalle stesse persone; pertanto, è possibile che il percipiente si avvalga delle prestazioni lavorative di diversi soggetti, poiché la condizione necessaria è rappresentata soltanto dalla prevalenza, nel corso del periodo considerato, della presenza di collaboratori. Se, invece, il percipiente si avvale solo di prestazioni di terzi, ossia di collaboratori senza vincolo di subordinazione, il requisito della continuità si presume sussistente nel caso in cui il percipiente abbia sostenuto, nel precedente periodo di imposta, costi per le dette prestazioni in misura superiore al trenta per cento dell'ammontare complessivo delle provvigioni imputabili a tale pe-

riodo. ■ Affinché il soggetto percipiente delle provvigioni possa avvalersi della riduzione al 20 per cento della base di commisurazione della ritenuta, quest'ultimo deve presentare al committente, proponente o mandante un'apposita **dichiarazione**, da spedire, per ciascun anno solare, entro il 31 dicembre dell'anno precedente, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento (ex d.m. 16 aprile 1983) redatta in carta semplice, datata e sottoscritta, contenente i dati identificativi del percipiente stesso nonché l'attestazione di avvalersi, in via continuativa, dell'opera di dipendenti o di terzi. ■ Nel caso in cui le condizioni per poter usufruire della riduzione del 20 per cento si verificano in corso d'anno, la predetta dichiarazione deve essere presentata non oltre il quindicesimo giorno da quello in cui le condizioni stesse si sono verificate (ex d.m. 16 aprile 1983). ■ Non sono ripetibili, nei confronti dell'erogatore delle provvigioni, le maggiori ritenute applicate sul 50 per cento dell'ammontare delle provvigioni prima che l'erogatore sia venuto in possesso della prescritta dichiarazione presentata dal percipiente, in quanto la riduzione della base imponibile al 20 per cento opera esclusivamente sui pagamenti effettuati successivamente al ricevimento della stessa. ■ Per le prestazioni occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza, di commercio e di procacciamento d'affari, i percipienti le provvigioni devono presentare la dichiarazione non oltre il termine entro cui le operazioni dalle quali conseguono le provvigioni da assoggettare a ritenuta si considerano concluse per disposizioni normative, accordi contrattuali od usi. Tuttavia, tenuto conto dell'occasionalità delle prestazioni, la minore ritenuta sulle provvigioni potrà essere applicata anche se la relativa dichiarazione, presentata successivamente alla conclusione dell'operazione, non perviene al sostituto prima del pagamento delle provvigioni (circ. min. 10 giugno 1983, n. 24). ■ In forza del disposto di cui all'ultimo periodo del 7° co., art. 25 bis, in caso di dichiarazione non veritiera si applica la pena pecuniaria da due a tre volte la maggiore ritenuta che avrebbe dovuto essere effettuata. ■ Il 3° co. dell'art. 25 bis dispone che la ritenuta operata dai sostituti di imposta sulle provvigioni corrisposte ai percipienti è **scomputata dall'imposta relativa al periodo di imposta di competenza, purché già operata** al momento della presentazione della dichiarazione annuale dei redditi. Nel caso in cui la predetta ritenuta sia operata successivamente al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta cui è imputabile il reddito (la provvigione) in base al principio di competenza

- economica, questa è **scomputata dall'imposta relativa al periodo di imposta in cui la stessa è stata effettuata**. ■ La detraibilità «per competenza» delle ritenute subite nell'anno di presentazione della dichiarazione su provvigioni pagate prima di tale presentazione ed imputabili all'anno precedente è stata prevista dal legislatore nell'intento di agevolare il soggetto passivo delle ritenute medesime. Da ciò discende che le ritenute relative alle provvigioni predette, ove per qualsiasi ragione non vengano scomputate dall'imposta nell'anno in cui sono imputabili le provvigioni medesime, potranno essere comunque detratte dall'imposta dell'anno in cui le provvigioni sono state pagate. ■ Per i soggetti che svolgono attività occasionale, per i quali il presupposto d'imposta si verifica con la percezione, lo **scomputo avviene esclusivamente per cassa**. ■ La ritenuta *de qua va effettuata all'atto del pagamento* della provvigione. Conseguentemente, applicandosi il **principio di cassa**, sono assoggettati a ritenuta anche gli acconti e le **anticipazioni della provvigione medesima** e ciò anche se gli stessi, in base al principio di competenza, non sono da ricomprendere tra i componenti positivi che concorrono alla determinazione del reddito di impresa nel periodo di imposta in cui vengono percepiti. ■ Il 4° co. dell'art. 25 bis dispone che nell'ipotesi, assai frequente, in cui il commissionario, l'agente, il mediatore, il rappresentante di commercio o il procacciatore d'affari, in forza di disposizioni normative o contrattuali, **trattenga direttamente la provvigione a lui spettante, prelevandola dalle somme riscosse a seguito dell'operazione per la quale ha prestato la propria attività**, in questi casi è **fatto obbligo ai soggetti che percepiscono la provvigione di rimettere ai propri committenti, preponenti o mandanti l'importo corrispondente alla ritenuta**. Ne consegue che in queste ipotesi il calcolo e la liquidazione della ritenuta vengono effettuati ad opera degli stessi soggetti percettori del reddito su cui la stessa è operata. Ricorrendo queste fattispecie, la ritenuta si **considera operata nel mese successivo a quello in cui le provvigioni sono state trattenute dai percipienti**. Nel caso in cui vi siano degli **errori nella determinazione dell'importo della ritenuta**, i committenti, preponenti o mandanti possono te-

nerne conto compensandoli in occasione dei successivi versamenti; tuttavia gli errori stessi non possono più formare oggetto di compensazione oltre il mese di marzo dell'anno successivo a quello in cui le provvigioni sono state trattenute dai percipienti. L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che in queste fattispecie i sostituti, secondo i principi generali in materia, conservano integralmente le responsabilità inerenti a tale loro qualità (circ. min. 10 giugno 1983, n. 24).

V. Applicazione della ritenuta a titolo di imposta. ■ Il 6° co. dell'art. 25 bis prevede un'**unica ipotesi** in cui la ritenuta alla fonte è applicata non già a titolo di acconto, bensì a **titolo di imposta**. Si tratta delle provvigioni relative alle prestazioni rese dagli **incaricati alle vendite a domicilio** (c.d. «porta a porta») di cui all'art. 19, d.lgs. n. 114/98, (dec. Comm. trib. centr., 1997, n. 5577; Comm. trib. reg. Lombardia, 1998, n. 276; dec. Comm. trib. centr., 2000, n. 4168). Difatti, soltanto in questi casi la ritenuta è applicata a titolo di imposta ed è commisurata all'ammontare delle provvigioni percepite ridotto del 22 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese di produzione del reddito (ris. Ag. Entr. 27 gennaio 2006, n. 18; circ. Ag. Entr. 5 marzo 2003, n. 15, par. 5). La ritenuta è, invece, applicata a **titolo di acconto** tutte le volte in cui le provvigioni siano comunque percepite nell'ambito di un **rapporto di mandato di agenzia** (circ. min. 10 giugno 1983, n. 24). ■ La ritenuta a titolo di imposta di cui al 6° co. dell'art. 25 bis è destinata ad applicarsi anche alle provvigioni corrisposte per le prestazioni di intermediazione, a condizione che rientrino, sotto il profilo civilistico, tra le prestazioni rese dagli «incaricati alle vendite a domicilio», la cui disciplina era prima contenuta nell'art. 36, l. n. 426/71 ed ora nell'art. 19, d.lgs. n. 114/98 (ris. min. 11 marzo 1989, n. 8-1062). Secondo la giurisprudenza, il legislatore non avrebbe inteso subordinare l'applicazione della disposizione agevolativa di cui al 6° co., art. 25 bis alla circostanza che l'operatore a domicilio operi in «via sporadica od occasionale», **applicandosi, quindi, anche agli operatori economici a domicilio che svolgono l'attività in questione in via abituale e professionale e con un reddito consistente** (C 08/6312).