

Edizione di giovedì 21 dicembre 2017

IVA

Acconto IVA nei casi di fusione

di **Marco Peirola**

DICHIARAZIONI

Integrativa inefficace se la contestazione è già notificata

di **Raffaele Pellino**

ADEMPIMENTI

Somministrazione di carburante con regole ad hoc nel netting

di **Enrico Ferra, Riccardo Righi**

ADEMPIMENTI

Istituzione ed esercizio dei depositi fiscali di prodotti energetici

di **Angelo Ginex**

ADEMPIMENTI

Sanzione per mancata esecuzione di ritenute alla fonte

di **Dottryna**

IVA

Acconto IVA nei casi di fusione

di **Marco Peirolo**

In relazione alla **scadenza del 27 dicembre 2017** per il versamento dell'acconto IVA dovuto per l'anno 2017, è noto che i metodi di calcolo dell'acconto, previsti dall'[articolo 6, commi 2 e 3-bis, della L. 405/1990](#), si basano, alternativamente, sul dato storico, sul dato previsionale e sulla liquidazione anticipata al 20 dicembre.

Tra i soggetti che **non sono tenuti al versamento dell'acconto** vanno ricordati, con specifico riguardo alle **operazioni straordinarie**, coloro che hanno iniziato l'attività nel corso dell'anno in cui ha efficacia l'operazione e coloro che, in tale anno, hanno cessato o cesseranno l'attività, ma in ogni caso anteriormente al 1° dicembre (se contribuenti mensili) o al 1° ottobre (se contribuenti trimestrali). In entrambi i casi, viene infatti a mancare uno dei due parametri di commisurazione (quello "storico" o quello "previsionale") previsti dalla norma ([C.M. 52/446038/1991](#), § 2.1); per la stessa ragione, l'acconto non è dovuto neppure adottando il metodo di calcolo basato sulle operazioni annotate o che avrebbero dovuto essere annotate per il periodo dal 1° al 20 dicembre, ovvero dal 1° ottobre al 20 dicembre.

Con specifico riguardo ai casi di **fusione propriamente detta o per incorporazione**, la società risultante dalla fusione o quella incorporante **subentra**, dalla data dalla quale ha effetto la fusione, nei diritti e negli obblighi esistenti in capo alle società fuse o incorporate, che si estinguono per effetto della fusione stessa ([C.M. 52/446038/1991](#), § 4). Ne discende, in via generale, che l'obbligo di versamento dell'acconto IVA spetta alla società risultante dalla fusione o quella incorporante a condizione che il suddetto obbligo sussista, alla data di efficacia della fusione, in capo alla società fusa o incorporata.

Per le **fusioni aventi effetto tra il 1° gennaio ed il 30 novembre** (se la società estinta era in regime mensile) o tra il 1° gennaio ed il 30 settembre (se la società estinta era in regime trimestrale), l'acconto **non** deve essere versato né dalla società estinta, in quanto manca il "dato previsionale" di riferimento, né da quella risultante dalla fusione, in quanto manca il "dato storico". Per le stesse ragioni, in caso di fusione per incorporazione, la società incorporata non deve versare l'acconto mentre la società incorporante deve versarlo tenendo conto del "dato storico" riguardante esclusivamente le proprie risultanze contabili, ovvero – in caso di adizione del metodo previsionale o di quello analitico – del "dato previsionale" che comprende tutte le risultanze, incluse quelle riferibili all'attività della società incorporata.

Per le fusioni aventi effetto a partire **dal 1° dicembre** (contribuenti mensili) o **dal 1° ottobre** (contribuenti trimestrali), poiché l'obbligo di versamento è già sorto in capo alla società che verrà fusa o incorporata entro la fine dell'anno, l'acconto deve essere versato con le seguenti

modalità:

- se la fusione avviene nel **periodo compreso tra il 1° dicembre o il 1° ottobre e il 27 dicembre** (termine finale di versamento dell'acconto), la società risultante dalla fusione deve utilizzare, quale "dato storico", l'ammontare delle risultanze della società fusa o incorporata in relazione all'ultima liquidazione periodica dell'anno precedente, ovvero in sede di dichiarazione relativa a tale anno e, quale "dato previsionale", l'importo delle risultanze relative alla società fusa o incorporata, riguardanti le sole operazioni registrate fino alla data da cui ha effetto la fusione, compensando le risultanze creditorie con quelle debitorie. Di contro, la società incorporante deve calcolare l'acconto dovuto per la società incorporata sulla base degli stessi criteri previsti per l'ipotesi della fusione "propria", tenendo conto, altresì, con gli eventuali effetti compensativi, dei "dati storici" e "previsionali" relativi alla propria attività;
- se la fusione avviene nel **periodo compreso tra il 28 e il 31 dicembre**, ciascuna società deve autonomamente provvedere al versamento dell'acconto nei termini di legge anche se, a causa della successiva fusione, le liquidazioni periodiche definitive relative all'ultimo mese o trimestre e la compilazione della dichiarazione annuale verranno effettuate, con le stesse modalità illustrate per il caso precedente, dalla società risultante dalla fusione o da quella incorporante.

L'acconto IVA deve essere determinato avuto riguardo alla data in cui ha effetto la fusione anche in caso di incorporazione tra società che svolgono attività per le quali è prevista la **liquidazione trimestrale per "autorizzazione"**, ai sensi dei [D.M. 24 ottobre 2000, 366 e 370](#).

Si tratta delle società operanti nei **settori delle telecomunicazioni**, individuati con il [D.M. 366/2000](#), e di quelle che **effettuano somministrazioni di acqua, gas, energia elettrica, raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani, ecc.**, individuati con il [D.M. 370/2000](#). Tali soggetti, che nell'anno precedente abbiano versato un ammontare di IVA **superiore a 2 milioni di euro**, determinano l'acconto in misura pari al 97% dell'importo corrispondente alla media dei versamenti trimestrali eseguiti o che avrebbero dovuto essere eseguiti per i precedenti trimestri dell'anno in corso ([articolo 1, comma 471, della L. 311/2004](#)). Come precisato dalla [circolare 54/E/2005](#), tale metodo di calcolo dell'acconto IVA esclude sia il metodo storico sia quello previsionale, i quali pertanto non potranno essere utilizzati, mentre può essere invece applicato il metodo analitico, posto che la disposizione introdotta non apporta alcuna deroga al [comma 3-bis dell'articolo 6 della L. 405/1990](#).

Ne consegue, secondo la [risoluzione 16/E/2008](#), che se la fusione è avvenuta **anteriamente all'ultimo trimestre di liquidazione**, la società incorporante nel determinare l'acconto dovuto deve:

- verificare il superamento del limite dei due milioni di euro dei versamenti eseguiti nell'anno solare precedente tenendo conto solo dei propri versamenti;
- commisurare l'importo dell'acconto dovuto alla media dei propri versamenti eseguiti o che avrebbe dovuto eseguire per i precedenti trimestri dell'anno in corso.

Se, invece, la fusione è stata perfezionata **nell'ultimo trimestre di liquidazione**, l'obbligo del pagamento dell'acconto IVA si configura quale anticipo del versamento d'imposta da eseguire in relazione all'ultima liquidazione periodica dell'anno, per cui la società incorporante deve:

- verificare il superamento del limite dei due milioni di euro dei versamenti eseguiti nell'anno solare precedente tenendo conto, oltre che dei propri versamenti, anche dei versamenti della società incorporata;
- commisurare l'importo dell'acconto dovuto alla media dei versamenti trimestrali eseguiti o che avrebbero dovuto essere eseguiti per i precedenti trimestri dell'anno in corso dalla società incorporante stessa e dalla società incorporata.

Infine, nell'ipotesi in cui la fusione sia avvenuta **successivamente alla scadenza del termine di versamento dell'acconto**, ogni società provvede autonomamente al versamento dell'acconto. In tal caso, la liquidazione periodica definitiva relativa all'ultimo trimestre e la compilazione della dichiarazione IVA annuale sono effettuate unicamente dalla società incorporante.



Seminario di specializzazione

I REGIMI SPECIALI IVA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

DICHIARAZIONI

Integrativa inefficace se la contestazione è già notificata

di **Raffaele Pellino**

In tema di imposte sui redditi, costituisce “**causa ostativa**” alla presentazione della dichiarazione **integrativa** ([articolo 2, comma 8, del D.P.R. 322/1998](#)) la notifica della contestazione di una violazione commessa nella redazione della **dichiarazione originaria** in quanto “*se fosse possibile porre rimedio alle irregolarità anche dopo la contestazione delle stesse la correzione si risolverebbe in un inammissibile strumento di elusione delle sanzioni previste dal legislatore*”.

Questo è quanto sostenuto dalla Cassazione nell’ambito della **sentenza n. 28172 del 24 novembre 2017**.

Ma veniamo ai fatti.

La controversia trae origine da un avviso accertamento emesso dall’Agenzia delle Entrate a seguito di controllo sulla dichiarazione dei redditi: con l’atto di accertamento l’ufficio ha inteso recuperare a tassazione i **costi indebitamente dedotti**. Tuttavia, nelle more dell’accertamento, il contribuente aveva presentato una dichiarazione “**integrativa**” rettificando le irregolarità.

Ciò premesso, il contribuente ricorreva in commissione tributaria provinciale contro l’Ufficio chiedendo l’annullamento dell’atto impositivo in quanto riteneva che, con la presentazione dell’integrativa, le irregolarità della dichiarazione “originaria” fossero **automaticamente** sanate. I giudici di 1° grado hanno respinto l’impugnazione del contribuente sottolineando che l’inizio dell’**attività di controllo** da parte dell’Amministrazione inibisce la correzione della dichiarazione; diversamente, la commissione tributaria regionale ha **accolto** le pretese del contribuente.

A fronte di quest’ultima decisione, l’Ufficio ha proposto ricorso per Cassazione ritenendo censurabile quanto sostenuto dai giudici di secondo grado in merito alla “violazione e falsa applicazione” degli [articoli 2, comma 8, del D.P.R. 322/1998](#), e [13 del D.Lgs. 472/1997](#), in relazione all’articolo 360 n. 3 del codice di procedura civile. La CTR, infatti, si sarebbe posta in contrasto con il principio, per il quale, **dopo la contestazione della violazione resta preclusa ogni possibilità di regolarizzazione**.

Intervenendo sul punto, la Corte di Cassazione, contrariamente a quanto sostenuto dai giudici di merito di secondo grado, ha precisato quanto segue: “*L’Agenzia delle Entrate sottolinea... la sostanziale difformità della dichiarazione integrativa di cui al comma 8° dell’art. 2 con l’istituto del*

*ravvedimento operoso di cui all'art. 13 D.Lgs. 472/1997. Tanto premesso il Collegio rileva che la censura del contribuente rientra in tale previsione normativa, risultando erroneo il richiamo, sia dei primi Giudici e sia dell'Ufficio al comma 8 bis del DPR n. 322/98 ed art. 13 D.Lgs.472/1997 risultando la loro applicazione sottoscritta ai soli casi di ravvedimento operoso". Ne consegue che – come precisato dai giudici – **costituisce causa ostativa alla presentazione della dichiarazione integrativa (articolo 2, comma 8, del D.P.R.322/1998)**, la notifica della contestazione di una violazione commessa nella redazione di precedente dichiarazione, in quanto “*se fosse possibile porre rimedio alle irregolarità anche dopo la contestazione delle stesse la correzione si risolverebbe in un inammissibile strumento di elusione delle sanzioni previste dal legislatore*”.*

Nello stesso senso la [sentenza n. 15015/2017](#) in cui la Cassazione, pur riferendosi ad una situazione diversa (omessa separata indicazione, in dichiarazione, delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni con imprese residenti o localizzate in Stati c.d. *black list*) ha rilevato che “**dopo la contestazione di una violazione è preclusa ogni possibilità di regolarizzazione**, posto che, ove fosse possibile porre rimedio alla mancata separata indicazione dei costi in oggetto (o a qualunque altra irregolarità) anche dopo la contestazione della relativa violazione o l'inizio di attività di verifica e controllo, la correzione stessa si risolverebbe (come rilevato da Corte Cost. n. 392 del 23 luglio 2002) in un inammissibile strumento di elusione delle sanzioni predisposte dal legislatore per l'inosservanza della correlativa prescrizione (v. Cass. nn. 23745 e 15285 del 2015; n. 20081 del 2014; n. 5398 del 2012)”.

Viene, così **accolto il ricorso dell'Ufficio** e rinviato il giudizio in CTR per l'adozione di una congrua “motivazione” anche in ordine alle spese del giudizio.

Pertanto, anche l'attuale formulazione degli [articoli 2, comma 8, e 8, comma 6-bis, del D.P.R. 322/1998](#), benché orientata ad una generale possibilità di correggere errori o omissioni commessi nella compilazione delle dichiarazioni già presentate, non oltre i termini previsti per l'accertamento da parte del Fisco ([articolo 43 del D.P.R. 600/1973](#)), dovrà fare i conti con l'**impossibilità di emendare** la dichiarazione **dopo la notifica dell'atto di contestazione** da parte dell'ufficio.



Seminario di specializzazione
LE INTEGRAZIONI E LE CORREZIONI DELLE DICHIARAZIONI FISCALI
Scopri le sedi in programmazione >

ADEMPIMENTI

Somministrazione di carburante con regole ad hoc nel netting

di **Enrico Ferra, Riccardo Righi**

Tra le diverse modalità di **certificazione** degli acquisti di **carburante** per **autotrazione**, una procedura particolarmente utilizzata dalle società che impiegano importanti flotte aziendali è quella del “**netting**”: il sistema di rifornimento gestito mediante l'utilizzo di specifiche **carte “fedeltà”** rilasciate direttamente dalle compagnie petrolifere.

Il **netting** rappresenta nella pratica un particolare contratto di somministrazione atto a semplificare il processo di acquisto di carburante per le società aderenti al sistema delle **tessere magnetiche**, destinato a diffondersi sempre di più grazie alle semplificazioni amministrative e contabili che ne conseguono.

Rispetto alla normale “catena di acquisto” del carburante, nella quale il bene viene inizialmente ceduto al gestore dell'impianto di distribuzione dalla compagnia petrolifera e, successivamente, erogato al cliente finale dal distributore in sede di rifornimento, con il contratto di **netting** si instaurano di fatto **due distinti rapporti di somministrazione**: il primo, tra il gestore dell'impianto e la compagnia petrolifera; il secondo, tra la compagnia petrolifera e il cliente finale.

Nel dettaglio, attraverso il contratto di netting:

- il **gestore dell'impianto di distribuzione** stipula con la **compagnia petrolifera** un contratto di somministrazione, attraverso il quale si impegna ad effettuare periodicamente forniture di carburante, che erogherà direttamente al cliente finale al momento del rifornimento;
- la **compagnia petrolifera** sottoscriverà un contratto di somministrazione con il **cliente finale**, nei cui confronti si impegnerà a cedere il carburante ogni qual volta verrà effettuato il rifornimento.

Come si evince dallo schema appena delineato, fatta salva la “materiale” erogazione del carburante, **tra il distributore e il cliente finale non viene ad instaurarsi alcun tipo di rapporto giuridico**, in quanto il bene è già stato ceduto dal distributore alla compagnia petrolifera in forza del primo contratto di somministrazione.

La particolare struttura del **netting** si riflette necessariamente sulle modalità di pagamento e sui relativi **obblighi di certificazione**.

Il **pagamento del carburante**, effettuato dalle imprese aderenti al sistema direttamente nei

confronti della compagnia petrolifera, viene gestito tramite un **sistema di tessere magnetiche**, rilasciate da quest'ultima alle imprese clienti, le quali potranno utilizzarle per il rifornimento di carburante presso i distributori convenzionati.

Periodicamente, la compagnia petrolifera renderà alle imprese aderenti il carburante acquistato ed **emetterà un'unica fattura**, in base alla quale verrà effettuato il pagamento vero e proprio. Pertanto, da un punto di vista finanziario, il contratto di *netting* permette alle imprese clienti di effettuare **pagamenti periodici direttamente** alla **compagnia petrolifera**, senza sostenere alcun esborso in sede di rifornimento presso gli impianti di distribuzione.

Per quanto attiene agli aspetti **contabili** e **fiscali**, la fatturazione avviene, come detto, periodicamente sulla base della rendicontazione dei rifornimenti effettuati dal cliente finale, il quale dovrà pertanto **registrare una sola fattura periodica**, emessa direttamente dalla compagnia petrolifera. Al riguardo si osserva, infatti, che con la [circolare 42/E/2012](#) l'Agenzia delle Entrate, richiamando la precedente [C.M. 205/E/1998](#), ha ribadito che il contratto di *netting* è **escluso dalla disciplina della scheda carburante** prevista dal D.P.R. 444/1997 (e successivamente integrata dal D.L. 13 maggio 2011, c.d. "decreto sviluppo"). Ciò in quanto, sebbene la carta "**fedeltà**" associata al *netting* non sia assimilabile alle carte di credito o di debito (il cui utilizzo consente di escludere la tenuta della scheda carburante), d'altro canto, il rapporto che si instaura per effetto di tale contratto è riconducibile al **contratto di somministrazione di beni di cui all'articolo 1559 del codice civile**, e quindi non è assimilabile "*alle cessioni di beni disciplinate dalle disposizioni del citato D.P.R. n. 444 del 1997, che delimitano l'ambito applicativo della disciplina concernente la scheda carburante e delle nuove disposizioni introdotte dal decreto sviluppo*".

La [C.M. 205/1998](#) ha stabilito inoltre che gli utilizzatori dei veicoli debbano compilare **mensilmente un documento numerato e datato** nel quale sono indicati, tra l'altro, il numero di **targa** del veicolo e i **chilometri** percorsi. Ciò al fine di ricondurre la spesa ai veicoli strumentali e consentire la deducibilità del costo nonché la detrazione dell'Iva assolta.

Un ulteriore aspetto da tenere in considerazione è la possibilità che la **compagnia petrolifera** abbia **sede al di fuori del territorio dello Stato**. Essendo il **carburante** fisicamente **in Italia** al momento della cessione, la fattura andrà emessa ai sensi dell'[articolo 17, comma 2, del D.P.R. 633/1972](#) e registrata con la procedura dell'**inversione contabile**. Per la medesima ragione, anche se la compagnia petrolifera dovesse avere sede nel territorio comunitario, l'acquisto di carburante così effettuato non sarebbe da includere negli elenchi Intrastat, in quanto non sussisterebbero i presupposti per considerarlo un acquisto intracomunitario.

Si ricorda, infine, che il contratto di *netting* non esclude la **coesistenza di più metodi di pagamento** per il rifornimento di carburante: parallelamente all'esistenza di un contratto di *netting*, l'impresa aderente potrebbe trovarsi ad acquistare carburante mediante la procedura tradizionale, ad esempio nel caso in cui il distributore non fosse "convenzionato" con la compagnia petrolifera e, pertanto, non accettasse le carte magnetiche emesse dalla stessa. In tal caso, gli acquisti di carburante effettuati al di fuori del rapporto di somministrazione

dovranno seguire la nota disciplina della **scheda carburante**, contenuta nel D.P.R. 444/1997.



La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.

Adepiimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)

ADEMPIMENTI

Istituzione ed esercizio dei depositi fiscali di prodotti energetici

di Angelo Ginex

Con la [circolare n. 14/D del 4 dicembre 2017](#) l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha fornito interessanti chiarimenti in ordine al **regime dei depositi fiscali di prodotti energetici** di cui all'[articolo 23 D.Lgs. 504/1995](#) (c.d. Testo unico delle imposte sulla produzione e sui consumi).

In primo luogo, la citata circolare, al fine di individuare i casi in cui è consentito il **regime del deposito fiscale**, ha chiarito che:

- gli **stabilimenti di produzione di prodotti sottoposti ad accisa** sono soggetti soltanto al previo rilascio di una specifica licenza da parte dell'Ufficio delle dogane e non alla richiesta di autorizzazione, essendo ad essi applicabile il procedimento semplificato in virtù del quale il riconoscimento quali depositi fiscali discende dall'effettuazione di operazioni di fabbricazione, trasformazione e lavorazione di prodotti sottoposti ad accisa;
- i **depositi commerciali di prodotti energetici soprasoglia** possono essere gestiti in regime di deposito fiscale previo rilascio della licenza e di una espressa autorizzazione da parte dell'Ufficio delle dogane. Nel caso di depositi commerciali di GPL di capacità non inferiore a 400 metri cubi e di depositi commerciali di altri prodotti energetici con capacità non inferiore a 10.000 metri cubi, il rilascio dell'autorizzazione è subordinato alla sussistenza di effettive necessità operative e di approvvigionamento;
- i **depositi commerciali di prodotti energetici sottosoglia** possono essere gestiti anch'essi in regime di deposito fiscale previo rilascio della licenza e di una espressa autorizzazione da parte dell'Ufficio delle dogane. Nel caso di depositi commerciali di GPL di capacità inferiore a 400 metri cubi e di depositi commerciali di altri prodotti energetici con capacità inferiore a 10.000 metri cubi, il rilascio dell'autorizzazione, oltre ad essere subordinato alla sussistenza di effettive necessità operative e di approvvigionamento, è soggetto all'esistenza di almeno una delle condizioni previste dall'[articolo 23, comma 4, D.Lgs. 504/1995](#).

Per ciò che concerne i **requisiti soggettivi** richiesti per il depositario autorizzato, quest'ultimo deve dichiarare di:

1. non aver subito, nell'ultimo quinquennio antecedente la richiesta, condanna definitiva per **reati di natura tributaria, finanziaria e fallimentare**, nonché per determinati delitti non colposi puniti con la reclusione;
2. non essere sottoposto a **procedure concorsuali** o non averne definite nell'ultimo

- quinquennio;
3. non aver commesso **violazioni gravi e ripetute alle disposizioni in materia di Iva e tributi doganali**, per le quali siano state contestate sanzioni amministrative nell'ultimo quinquennio.

La **mancaza o perdita di queste condizioni** costituiscono, rispettivamente, causa di diniego della richiesta di autorizzazione o di licenza di esercizio, di sospensione dell'istruttoria di rilascio, di sospensione o di revoca del provvedimento autorizzativo emesso.

La **richiesta di autorizzazione** è presentata, in bollo, all'Ufficio delle dogane territorialmente competente sull'impianto e **deve contenere tutte le informazioni utili** a provare il possesso dei requisiti prescritti, gli estremi dell'autorizzazione in materia di installazione ed esercizio di impianti di stoccaggio di oli minerali, gli estremi dell'iscrizione al registro della Camera di commercio, industria, agricoltura e artigianato, una dichiarazione dell'esercente dalla quale risulti l'eventuale esistenza di condanne penali a proprio carico, la planimetria del deposito, una dettagliata relazione tecnica sull'impianto e la documentazione riguardante le effettive necessità operative e di approvvigionamento dell'impianto.

Il procedimento autorizzatorio si conclude con un **provvedimento, espresso e motivato, nel termine di novanta giorni dal ricevimento della richiesta**.

Per quanto concerne il contenuto della **denuncia di attivazione di deposito fiscale** per gli stabilimenti di produzione, i quali non necessitano di autorizzazione ma solamente della licenza, si rimanda alle norme di prassi vigenti (par. 3 [circolare n. 335 del 30 dicembre 1992](#)). Il provvedimento di rilascio della **licenza di esercizio** deve avvenire **entro sessanta giorni** dal ricevimento della denuncia.

L'ufficio delle dogane deve acquisire il **parere della Direzione centrale** nell'ambito dei procedimenti di maggiore complessità avviati sulle richieste di autorizzazione ad istituire depositi fiscali sottosoglia e sulle richieste di rilascio della licenza di esercizio del deposito fiscale per stabilimento di produzione con ridotta capacità di lavorazione.



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adeempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



richiedi la prova gratuita per 30 giorni >

ADEMPIMENTI

Sanzione per mancata esecuzione di ritenute alla fonte

di Dottryna



Il titolo II del D.Lgs. 471/1997 conclude di fatto il quadro delle “sanzioni non penali in materia di imposte dirette, IRAP, IVA e riscossione”, con un blocco di tre articoli dedicati alle violazioni commesse nell’ambito della riscossione.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Dottryna, nella sezione “Sanzioni”, una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo analizza la sanzione applicabile nel caso di mancata esecuzione di ritenute alla fonte.

L’[articolo 14 del decreto](#), recante “*violazioni dell’obbligo di esecuzione di ritenute alla fonte*” è stato oggetto di modifica da parte dell’[articolo 15 del D.Lgs. 158/2015](#), che ha abrogato, con effetto 01/01/2016, le parole ricomprese tra le parentesi quadre del testo sotto riportato.

La versione della norma in vigore sino al 31/12/2015 stabiliva che “*chi non esegue, in tutto o in parte, le ritenute alla fonte è soggetto alla sanzione amministrativa pari al venti per cento dell’ammontare non trattenuto [salva l’applicazione delle disposizioni dell’art. 13 per il caso di omesso versamento].*”.

Al di là della modifica normativa, su cui si tornerà più avanti, la sanzione è **destinata ai sostituti d’imposta che omettono di eseguire le ritenute alla fonte, rimanendo irrilevante la circostanza che le stesse siano effettuata a titolo d’acconto o d’imposta.**

Il comportamento sanzionato si realizza quando un sostituto d’imposta provvede alla corresponsione per l’intero ammontare lordo di un compenso o di un reddito, in relazione al quale sia prevista per legge l’effettuazione di una ritenuta alla fonte.

Ad esempio, se per un compenso pari a 100 è prevista l’effettuazione di una ritenuta del 20% all’atto del pagamento, la violazione si realizza nel momento in cui la somma viene pagata per l’intero importo di 100.

In tal caso la violazione viene punita con una sanzione amministrativa del 20% dell’**importo**

non trattenuto, nell'esempio pari a 20 (la sanzione ammonta quindi a 4).

La base di commisurazione della sanzione è rappresentata, infatti, dall'ammontare non trattenuto, perché le ritenute alla fonte devono avvenire, nella pressoché totalità dei casi, con **obbligo di rivalsa nei confronti del sostituto** (occorre quindi trattenere una parte del compenso o del reddito per riversarlo all'Erario).

Nei rari casi in cui la **rivalsa** è invece **facoltativa**, come accade, ad esempio, per le ritenute sui premi e sulle vincite di cui all'[articolo 30 del D.P.R. 600/1973](#), **si ritiene che la sanzione** in commento **sia** a priori **inapplicabile**, appunto perché non c'è nessun obbligo di trattenere parte dell'importo a titolo di ritenuta.

La mancata esecuzione della ritenuta alla fonte può essere regolarizzata tramite ravvedimento operoso, come chiarito dalla [circolare AdE 24/E/2017](#) (cfr. paragrafo 2.2.2). Attesa, tuttavia, la particolare natura della regolarizzazione in esame, che ha ad oggetto un anticipo di imposte dovute da un soggetto ma versate da un altro, il **sostituto che non abbia eseguito la ritenuta**, ma che **provveda a versarla successivamente**, deve comunque **rivalersi** dell'imposta versata sul sostituto.

Riprendendo l'esempio sopra proposto, se il sostituto pagasse l'intero corrispettivo di 100 e successivamente regolarizzasse la mancata esecuzione della ritenuta di 20 senza rivalersi sul sostituto, di fatto avrebbe nel complesso corrisposto a quest'ultimo un compenso non più pari a 100, ma a 120.

Come sopra anticipato, rispetto al testo di legge in vigore al 31/12/2015, **l'attuale articolo non fa più salva l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 13 per il caso di omesso versamento**.

Le schede di lettura ufficiali del Parlamento così si esprimono in ordine a tale modifica: *“la norma in esame [l'[articolo 15, comma 1, lettera p\), del D.Lgs. 158/2015](#), n.d.r.] elimina, rispetto alla vigente formulazione, il riferimento all'applicazione delle disposizioni dell'articolo 13 per il caso di omesso versamento. Si segnala che è stata accolta l'osservazione contenuta nel parere delle Commissioni riunite Giustizia e Finanze del Senato del 5 agosto 2015, volta a precisare nella relazione illustrativa che, in virtù del predetto intervento normativo, **il contribuente non potrà essere sanzionato per omesso versamento in caso di accertamento di ritenute non dichiarate e non operate**”.*

Questo passaggio della relazione illustrativa, a prima vista piuttosto contorto, fa implicito riferimento alle indicazioni impartite dalla [C.M. 23/1999](#), la quale (cfr. capitolo 1, paragrafo 2.3), a commento della presentazione di dichiarazione infedele da parte dei sostituti d'imposta, precisa che *“alle sanzioni per infedele dichiarazione devono aggiungersi quelle previste per le eventuali violazioni degli obblighi di esecuzione di ritenute alla fonte e di versamento delle ritenute alle prescritte scadenze”.*

Normalmente le sanzioni per **infedele dichiarazione** sono **“assorbenti”** rispetto a quelle per

omesso versamento (è infatti ovvio che una dichiarazione infedele sottintende un omesso versamento, ma non per questo vengono richieste, ad esempio ai fini IRES, sia le sanzioni per dichiarazione infedele che quelle per omesso versamento), ma, nel caso specifico della sostituzione d'imposta, il citato documento di prassi ha invece fornito un'indicazione (peraltro laconica) di segno contrario.

Allo scopo di discostarsi da tale impostazione, che atteneva però alla sfera interpretativa e non normativa, è stato attuato un intervento di carattere legislativo all'interno di una disposizione (appunto l'articolo 14) che nulla ha a che vedere con l'infedele presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta, la cui disciplina sanzionatoria è contenuta nell'articolo 2 del decreto.

Ne discende che, sebbene sia stato richiesto di precisare nella relazione illustrativa che, per effetto di tale modifica, in caso di accertamento di ritenute non effettuate non potrà essere irrogata la sanzione per omesso versamento, sulla base di un'interpretazione logica del testo di legge occorre invece concludere che **anche la mancata effettuazione delle ritenute è ora punita solo con la sanzione del 20%**.

In proposito va osservato che la notifica di un avviso di accertamento a carico di un **sostituto d'imposta** presuppone che questi **abbia presentato una dichiarazione infedele o l'abbia omessa** (situazione a cui fa riferimento la relazione illustrativa), **ma** la mancata esecuzione di una ritenuta alla fonte può essere contestata **anche** in "tempo reale", **senza** quindi che sia ancora stata presentata la **dichiarazione dei sostituti d'imposta**.

È evidente che, in quest'ultima ipotesi, **non potrà tornare applicabile la sanzione per infedele presentazione della dichiarazione** (potendo, tra l'altro, il contribuente ben decidere di presentarla con i dati corretti), ma il comportamento dovrà essere sanzionato in base alle disposizioni in materia di riscossione.

Se fino al 31/12/2015 sarebbe stata irrogabile, oltre alla sanzione in commento, anche quella per omesso versamento (che pressoché inevitabilmente conseguiva), **sulla base del testo di legge attualmente in vigore parrebbe applicabile la sola sanzione del 20% per omessa effettuazione della ritenuta**.

Il che conduce però ad un **epilogo poco comprensibile**, dal momento che, se così fosse, il contribuente potrebbe definire la violazione con il pagamento di 1/3 di una sanzione che è già di per sé molto contenuta (nel complesso si verrebbe a definire una sanzione pari al 6,67% della ritenuta non operata).

Su questo tema si auspica un chiarimento ufficiale.



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adepiimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)