

IMPOSTE SUL REDDITO

Le sanzioni da omessa effettuazione di ritenute fiscali

di **Stefano Rossetti**

Seminario di specializzazione

LA RIMOZIONE DELL'ERRORE FISCALE: LE DICHIARAZIONI INTEGRATIVE E IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L'ordinamento tributario prevede, tra le varie modalità di attuazione del prelievo fiscale, il **meccanismo della sostituzione d'imposta**.

Il soggetto deputato ad operare e versare all'erario le **ritenute**, secondo le modalità e le tempistiche previste dalle singole leggi d'imposta, è il **sostituto d'imposta** come definito dall'[articolo 64 D.P.R. 600/1973](#).

In linea generale, i sostituti d'imposta operano le ritenute (sia a titolo d'imposta sia a titolo d'acconto) **all'atto della corresponsione della somma avente natura reddituale** (c.d. criterio di cassa). Tuttavia, tale regola, prevede delle **deroghe**. Infatti:

- il secondo periodo del **comma 4 dell'articolo 25-bis D.P.R. 600/1973**, in tema di **provvigioni trattenute dall'intermediario**, prevede una *fiction iuris* secondo cui la ritenuta si intende operata nel mese successivo in cui le provvigioni sono trattenute dai percipienti;
- l'[articolo 3, comma 2, lettera d\), D.P.R. 602/1973](#) prevede un criterio di competenza (in luogo di quello di cassa) per l'applicazione delle ritenute relative ai **redditi di capitale derivanti da obbligazioni, titoli similari e cambiali finanziarie**. In particolare, viene previsto che la ritenuta debba essere operata su tali redditi **all'atto della maturazione anche in assenza della corresponsione**.

Le **ritenute operate** (a titolo di acconto o d'imposta), ai sensi del combinato disposto dell'[articolo 8, comma 1, n. 1, D.P.R. 602/1973](#) e dell'[articolo 18 D.Lgs. 241/1997](#), devono essere versate, da parte dei sostituti d'imposta, **entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui vengono operate**.

In deroga alla regola generale, l'[articolo 8, comma 1, n. 5, D.P.R. 602/1973](#) prevede che le ritenute operate sui dividendi devono essere versate **entro il giorno 16 del mese successivo al**

trimestre in cui la ritenuta è operata (16 aprile in relazione al primo trimestre, 16 luglio in relazione al secondo trimestre, 16 ottobre in relazione al terzo trimestre, 16 gennaio in relazione al quarto trimestre).

Ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#) i sostituti d'imposta effettuano i versamenti delle ritenute, **anche mediante l'istituto della compensazione**, mediante modello F24.

Sotto il **profilo sanzionatorio** 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** ([articolo 14 D.Lgs. 471/1997](#)).

La condotta che viene punita con tale fattispecie sanzionatoria è di **tipo omissivo**, ovvero viene punito con la sanzione amministrativa chi non opera una ritenuta alla fonte (sia essa a titolo d'imposta o di acconto).

Pertanto, **il momento consumativo di tale violazione è individuabile nel mancato trattenimento della somma a titolo di ritenuta all'atto del pagamento dell'importo redditualmente rilevante** (vedasi anche la [risoluzione AdE 165/E/2007](#)). Tale illecito è rimuovibile mediante ricorso all'istituto del ravvedimento operoso ([articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#)).

Secondo la formulazione dell'[articolo 14 D.Lgs. 471/1997](#) (come modificata dal **D.Lgs. 158/2015**) l'**omessa effettuazione della ritenuta è punita con una sanzione pari al 20% della somma non trattenuta senza che tale violazione sia punita anche a titolo di omesso versamento ai sensi dell'articolo 13 D.Lgs. 471/1997**.

La disposizione in commento è stata modificata ad opera del **D.Lgs. 158/2015**, il quale ha eliminato il riferimento alla **sanzione di omesso versamento ex articolo 13 D.Lgs. 471/1997**.

Prima della modifica, l'omissione dell'effettuazione della ritenuta, che rappresenta una violazione inevitabilmente prodromica all'omesso versamento della stessa, comportava l'applicazione di una **duplice sanzione**:

- **quella prevista dall'articolo 13 D.Lgs. 471/1997 in misura pari al 30% della ritenuta non versata;**
- **quella prevista dall'articolo 14 D.Lgs. 471/1997 in misura pari al 20% della ritenuta non operata.**

La relazione illustrativa al **D.Lgs. 158/2015**, sul punto afferma che *“il comma 1, lett. p) modifica l'articolo 14 del d.lgs. n. 471 del 1997, che prevede l'applicazione di una **sanzione amministrativa pari al 20 per cento dell'ammontare non trattenuto** nei confronti dei soggetti che violano l'obbligo di esecuzione, in tutto o in parte, delle ritenute alla fonte. La disposizione elimina, rispetto alla previgente formulazione, il riferimento all'applicazione delle disposizioni dell'articolo 13 per il caso di omesso versamento. In virtù dell'intervento normativo il contribuente non potrà essere sanzionato per omesso versamento in caso di accertamento di ritenute non dichiarate e non*

operate”.

La formulazione attuale, dunque, secondo le intenzioni del legislatore dovrebbe **evitare che ad una condotta che comporta inevitabilmente una duplice violazione degli obblighi in materia di ritenute venga applicato un doppio trattamento sanzionatorio.**

Questa lettura è confermata dalle sentenze della **CTR Toscana (sentenza n. 2227/2017)** e della **CTR Piemonte (sentenza n. 1614/2017)** ad avviso delle quali per le violazioni antecedenti all’entrata in vigore della versione dell’[articolo 14 D.Lgs. 471/1997](#) attualmente vigente **si deve applicare il principio del *favor rei*.**

Da ultimo si segnala che, in caso di **mancata effettuazione della ritenuta** con conseguente omesso versamento, per ragioni di prudenza, **sarebbe opportuno che la regolarizzazione mediante ravvedimento operoso avvenga sia in relazione alla violazione di omessa effettuazione di ritenute ex [articolo 14 D.Lgs. 471/1997](#) sia alla violazione di omesso versamento ex [articolo 13 D.Lgs. 471/1997](#).**

Infatti, a tutt’oggi la posizione dell’Amministrazione finanziaria (**circolare 98/E/2000**) in materia di violazioni prodromiche e indotte è quella secondo cui **“trattandosi di fattispecie distinte, ..., in linea di principio il ravvedimento relativo ad una violazione non dipende necessariamente dal ravvedimento relativo alle altre, fermo restando il potere dell’Amministrazione di sanzionare le violazioni non regolarizzate”.**