

D.P.R. 29-9-1973 n. 600

Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

Publicato nella Gazz. Uff. 16 ottobre 1973, n. 268, n. 1, S.O.

## Epigrafe

TITOLO

Dichiarazione annuale

I

1. *Dichiarazione dei soggetti passivi.*
2. *Contenuto della dichiarazione delle persone fisiche.*
3. *Certificazioni e documenti riguardanti la dichiarazione delle persone fisiche.*
4. *Contenuto della dichiarazione dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche.*
5. *Certificazioni e documentazioni riguardanti la dichiarazione dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche.*
6. *Dichiarazione delle società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate.*
7. *Dichiarazione dei sostituti d'imposta.*
- 7-bis. *Certificazioni dei sostituti di imposta.*
8. *Redazione e sottoscrizione delle dichiarazioni.*
9. *Termini per la presentazione delle dichiarazioni.*
10. *Dichiarazione nei casi di liquidazione.*
11. *Dichiarazione nei casi di trasformazione e di fusione.*
12. *Presentazione delle dichiarazioni.*
- 12-bis. *Trattamento dei dati risultanti dalla dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto.*

TITOLO

Scritture contabili

II

13. *Soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.*
14. *Scritture contabili delle imprese commerciali, delle società e degli enti equiparati.*
15. *Inventario e bilancio.*

- 16. Registro dei beni ammortizzabili.*
- 17. Registro riepilogativo di magazzino.*
- 18. Disposizione regolamentare concernente la contabilità semplificata per le imprese minori.*
- 18-bis. Scritture contabili delle imprese di allevamento.*
- 18-ter. Scritture contabili per le altre attività agricole.*
- 19. Scritture contabili degli esercenti arti e professioni.*
- 20. Scritture contabili degli enti non commerciali.*
- 20-bis. Scritture contabili delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale.*
- 21. Scritture contabili dei sostituti d'imposta.*
- 22. Tenuta e conservazione delle scritture contabili.*

TITOLO

III

Ritenute alla fonte

- 23. Ritenute sui redditi di lavoro dipendente.*
- 24. Ritenuta sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.*
- 25. Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi.*
- 25-bis. Ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari.*
- 25-ter. Ritenute sui corrispettivi dovuti dal condominio all'appaltatore.*
- 26. Ritenute sugli interessi e sui redditi di capitale.*
- 26-bis. Esenzione dalle imposte sui redditi per i non residenti.*
- 26-ter.*
- 26-quater. Esenzione dalle imposte sugli interessi e sui canoni corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell'Unione europea.*
- 27. Ritenuta sui dividendi.*
- 27-bis. Rimborso della ritenuta sui dividendi distribuiti a soggetti non residenti.*
- 27-ter. Azioni in deposito accentrato presso la Monte Titoli S.p.A.*
- 28. Ritenuta sui compensi per avviamento commerciale e sui contributi degli enti pubblici.*
- 29. Ritenuta sui compensi e altri redditi corrisposti dallo Stato.*

**30.** *Ritenuta sui premi e sulle vincite.*

TITOLO

IV

Accertamento e controlli

**31.** *Attribuzioni degli uffici delle imposte.*

**31-bis.** *Assistenza per lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea.*

**32.** *Poteri degli uffici.*

**33.** *Accessi, ispezioni e verifiche.*

**34.** *Certificazione delle passività bancarie.*

**35.** *Deroghe al segreto bancario.*

**36.** *Comunicazione di violazioni tributarie.*

**36-bis.** *Liquidazioni delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni.*

**36-ter.** *Controllo formale delle dichiarazioni.*

**37.** *Controllo delle dichiarazioni.*

**37-bis.** *Disposizioni antielusive.*

**38.** *Rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche.*

**39.** *Redditi determinati in base alle scritture contabili.*

**40.** *Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti diversi dalle persone fisiche.*

**40-bis.** *Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale.*

**41.** *Accertamento d'ufficio.*

**41-bis.** *Accertamento parziale.*

**41-ter.** *Accertamento dei redditi di fabbricati.*

**42.** *Avviso di accertamento.*

**43.** *Termine per l'accertamento.*

**44.** *Partecipazione dei comuni all'accertamento.*

**45.** *Commissione per l'esame delle proposte del comune.*

TITOLO

V

Sanzioni

**46.** *Omissione, incompletezza e infedeltà della dichiarazione.*

- 47. *Violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta.*
- 48. *Violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni.*
- 49. *Deduzioni e detrazioni indebite.*
- 50. *Omessa denuncia delle variazioni dei redditi fondiari.*
- 51. *Violazione degli obblighi relativi alla contabilità.*
- 52. *Violazione degli obblighi delle aziende di credito.*
- 53. *Altre violazioni.*
- 54. *Determinazione delle pene pecuniarie.*
- 55. *Applicazione delle pene pecuniarie.*
- 56. *Sanzioni penali.*
- 57. *Sanzioni accessorie.*

TITOLO

VI

Disposizioni varie

- 58. *Domicilio fiscale.*
- 59. *Domicilio fiscale stabilito dall'amministrazione.*
- 60. *Notificazioni.*
- 60-bis. *Assistenza per le richieste di notifica tra le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea.*
- 61. *Ricorsi.*
- 62. *Rappresentanza dei soggetti diversi dalle persone fisiche.*
- 63. *Rappresentanza e assistenza dei contribuenti.*
- 64. *Sostituto e responsabile d'imposta.*
- 65. *Eredi del contribuente.*
- 66. *Computo dei termini.*
- 67. *Divieto della doppia imposizione.*
- 68. *Segreto d'ufficio.*
- 69. *Pubblicazione degli elenchi dei contribuenti.*
- 70. *Norme applicabili.*

TITOLO

VII

Disposizioni transitorie e finali

- 71. *Dichiarazioni e scritture contabili.*
- 72. *Ritenuta sugli interessi delle obbligazioni.*
- 73. *Ritenuta sui dividendi.*
- 74. *Nominatività obbligatoria dei titoli azionari.*
- 75. *Accordi internazionali.*
- 76. *Abrogazione.*
- 77. *Entrata in vigore.*

## **Allegato A**

## **Allegato B**

---

**D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 <sup>(1)</sup>.**

*(commento di giurisprudenza)*

**Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi <sup>(2)</sup>.**

---

(1) Pubblicato nella Gazz. Uff. 16 ottobre 1973, n. 268, n. 1, S.O.

(2) Vedi il T.U. approvato con *D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917*.

---

## **TITOLO I**

### **Dichiarazione annuale**

*(commento di giurisprudenza)*

#### **1. Dichiarazione dei soggetti passivi.**

Ogni soggetto passivo deve dichiarare annualmente i redditi posseduti anche se non ne consegue alcun debito d'imposta. I soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili, di cui al successivo art. 13, devono presentare la dichiarazione anche in mancanza di redditi.

La dichiarazione è unica agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi e deve contenere l'indicazione degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili secondo le norme che disciplinano le imposte stesse. I redditi per i quali manca tale indicazione si considerano non dichiarati ai fini dell'accertamento e delle sanzioni.

La dichiarazione delle persone fisiche è unica per i redditi propri del soggetto e per quelli di altre persone a lui imputabili a norma dell'articolo 4 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con *D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917*, e deve comprendere anche i redditi sui quali l'imposta si applica separatamente a norma degli articoli 16, comma 1, lettere da *d)* a *n-bis)*, e 18 dello stesso testo unico. I redditi di cui alle lettere *a)*, *b)*, *c)* e *c-bis)* del comma 1 dell'articolo 16 del predetto testo unico devono essere dichiarati solo se corrisposti da soggetti non obbligati per legge alla effettuazione delle ritenute di acconto <sup>(3)</sup> <sup>(4)</sup>.

Sono esonerati dall'obbligo della dichiarazione:

*a)* le persone fisiche che non possiedono alcun reddito sempre che non siano obbligate alla tenuta di scritture contabili;

*b)* le persone fisiche non obbligate alla tenuta di scritture contabili che possiedono soltanto redditi esenti e redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta nonché redditi fondiari per un importo complessivo, al lordo della deduzione di cui all'articolo 10, comma *3-bis*, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con *D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917*, non superiore a lire 360.000 annue <sup>(5)</sup> <sup>(6)</sup>;

*b-bis)* le persone fisiche non obbligate alla tenuta di scritture contabili che possiedono soltanto redditi esenti, redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta e il reddito fondiario dell'abitazione principale e sue pertinenze purché di importo non superiore a quello della deduzione di cui all'articolo 10, comma *3-bis*, del citato testo unico delle imposte sui redditi <sup>(7)</sup> <sup>(8)</sup>;

*c)* le persone fisiche non obbligate alla tenuta di scritture contabili che possiedono soltanto redditi esenti, redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, reddito fondiario dell'abitazione principale e sue pertinenze purché di importo non superiore a quello della deduzione di cui all'articolo 10, comma *3-bis*, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con *D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917*, nonché altri redditi per i quali la differenza tra l'imposta lorda complessiva e l'ammontare spettante delle detrazioni di cui agli articoli 12 e 13 del citato testo unico, e le ritenute operate risulta non superiore a lire 20 mila. Tuttavia detti contribuenti, ai fini della scelta della destinazione dell'8 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche prevista dall'*art. 47 della L. 20 maggio 1985, n. 222*, e dalle leggi che approvano le intese con le confessioni religiose di cui all'*art. 8, comma 3, della Costituzione*, possono presentare apposito modello, approvato con il decreto di cui all'*art. 8, comma 1*, ovvero con il certificato di cui all'*art. 7-bis*, con le modalità previste dall'*art. 12* ed entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione dei redditi <sup>(9)</sup> <sup>(10)</sup>;

*d)* [i possessori di redditi di lavoro dipendente e assimilati, indicati agli articoli 46 e 47, comma 1, lettere *a)* e *d)*, del citato testo unico delle imposte sui redditi, compresi quelli soggetti a tassazione separata, certificati dall'ultimo sostituto di imposta, che, oltre tali redditi, possiedono soltanto redditi esenti e redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta e quello derivante

dall'abitazione principale e sue pertinenze purché di importo non superiore alla deduzione di cui all'articolo 34, comma 4-*quater*, dello stesso testo unico. Tuttavia detti contribuenti possono presentare o spedire, con le modalità previste dall'articolo 12 del presente decreto, entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione, il certificato di cui al primo comma dell'articolo 3 del presente decreto, redatto in conformità ad apposito modello approvato e pubblicato ai sensi dell'articolo 8 del presente decreto, ai soli fini della scelta della destinazione dell'8 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche prevista dall'*art. 47, L. 20 maggio 1985, n. 222*, e dalle leggi che approvano le intese con le confessioni religiose di cui all'articolo 8, terzo comma, della Costituzione] <sup>(11)</sup>;

e) [i soggetti diversi dalle persone fisiche che non possiedono alcun reddito o possiedono soltanto i redditi esenti e redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, sempre che non siano obbligati alla tenuta di scritture contabili] <sup>(12)</sup>;

*e-bis*) [le persone fisiche, diverse da quelle di cui alla lettera c), non obbligate alla tenuta di scritture contabili che possiedono un reddito complessivo al quale corrisponde un'imposta lorda non superiore all'ammontare delle detrazioni di cui agli articoli 12 e 13 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con *D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917*, a condizione che non sia dovuta l'imposta locale sui redditi. In tal caso l'esonero spetta anche se la differenza tra l'imposta dovuta e le predette detrazioni risulta non superiore a lire 20 mila. Tuttavia detti contribuenti, ai fini della scelta della destinazione dell'8 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche prevista dall'*art. 47, L. 20 maggio 1985, n. 222*, e dalle leggi che approvano le intese con le confessioni religiose di cui all'art. 8, terzo comma, della Costituzione, possono presentare apposito modello approvato con il decreto di cui all'art. 8, primo comma, primo periodo, ovvero il certificato di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 7-*bis*, con le modalità previste dall'art. 12 ed entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione dei redditi] <sup>(13)</sup>.

[Ai fini della lettera c) del comma precedente sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente soltanto i compensi dei lavoratori soci di cooperative e le somme indicate rispettivamente alle lettere a) e c) del comma 1 dell'articolo 47 del citato testo unico delle imposte sui redditi] <sup>(14)</sup>.

Nelle ipotesi di esonero previste nel quarto comma il contribuente ha, tuttavia, facoltà di presentare la dichiarazione dei redditi <sup>(15)</sup>.

Se più soggetti sono obbligati alla stessa dichiarazione, la dichiarazione fatta da uno di essi esonera gli altri.

Per le persone fisiche legalmente incapaci l'obbligo della dichiarazione spetta al rappresentante legale.

---

(3) Comma prima sostituito dall'*art. 1, D.L. 31 maggio 1994, n. 330* e poi così modificato dall'*art. 3, comma 83, L. 28 dicembre 1995, n. 549*.

(4) La Corte costituzionale, con *sentenza 14-15 luglio 1976, n. 179* (Gazz. Uff. 21 luglio 1976, n. 191), ha dichiarato l'illegittimità, fra l'altro, degli artt. 2, n. 3, della *L. 9 ottobre 1971, n. 825*, 2, comma primo, e 4, lettera *a*), del *D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597*, 1, comma terzo, 46, 56, e 57 del *D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600* e 15, 16, 17, 19, 20 e 30 del *D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636*, nelle parti in cui le relative norme dispongono: *a*) che per la determinazione del reddito complessivo sono imputati al marito, quale soggetto passivo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, oltre ai redditi propri, i redditi della moglie (eccettuati quelli che sono nella libera disponibilità della moglie legalmente ed effettivamente separata), e che i redditi di coniugi sono cumulati al fine dell'applicazione dell'imposta; *b*) che non è soggetto passivo dell'imposta la moglie, i cui redditi siano imputati al marito ai sensi dell'*art. 4, lettera a*), del *D.P.R. n. 597 del 1973*; *c*) che la dichiarazione delle persone fisiche è unica, oltreché per i redditi propri del soggetto passivo, per quelli della moglie a lui imputabili a norma dell'*art. 4 del D.P.R. n. 597 del 1973*; *d*) che la moglie, la quale non sia legalmente ed effettivamente separata, è tenuta ad indicare al marito, quale soggetto passivo dell'imposta, gli elementi, i dati e le notizie a questo occorrenti perché possa adempiere l'obbligo della dichiarazione dei redditi come sopra a lui imputati.

(5) Lettera così sostituita dall'*art. 15, L. 24 dicembre 1993, n. 537* che ha anche aggiunto la lettera *b-bis*). Successivamente le lettere *b*) e *b-bis*) sono state così modificate dall'*art. 6, comma 7, L. 23 dicembre 1999, n. 488*.

(6) Vedi, anche, l'*art. 18, comma 6, L. 13 maggio 1999, n. 133*.

(7) Lettera così sostituita dall'*art. 15, L. 24 dicembre 1993, n. 537* che ha anche aggiunto la lettera *b-bis*). Successivamente le lettere *b*) e *b-bis*) sono state così modificate dall'*art. 6, comma 7, L. 23 dicembre 1999, n. 488*.

(8) Vedi, anche, l'*art. 18, comma 6, L. 13 maggio 1999, n. 133*.

(9) Vedi, anche, l'*art. 18, comma 6, L. 13 maggio 1999, n. 133*.

(10) Lettera modificata prima dall'*art. 3, D.P.R. 28 marzo 1975, n. 60* (Gazz. Uff. 28 marzo 1975, n. 84), poi sostituita, dall'*art. 7, L. 13 aprile 1977, n. 114* e dall'*art. 7, D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314* e di nuovo così modificata dall'*art. 6, comma 7, L. 23 dicembre 1999, n. 488*.

(11) La lettera *d*) da ultimo così modificata dall'*art. 1, D.L. 31 maggio 1994, n. 330* è stata successivamente abrogata dall'*art. 7, D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314*.

(12) Lettera aggiunta all'*art. 3, D.P.R. 28 marzo 1975, n. 60* (Gazz. Uff. 28 marzo 1975, n. 84), entrato in vigore il giorno successivo alla sua pubblicazione e poi abrogata dall'*art. 7, D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314*.

(13) Lettera aggiunta dall'*art. 1, D.L. 31 maggio 1994, n. 330* e poi abrogata dall'*art. 7, D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314*.

(14) Comma abrogato dall'*art. 7, D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314*.

(15) Comma aggiunto dall'*art. 1, D.L. 31 maggio 1994, n. 330*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

## **2. Contenuto della dichiarazione delle persone fisiche.**

1. La dichiarazione delle persone fisiche, oltre quanto stabilito nel secondo comma dell'articolo 1, deve indicare i dati e gli elementi necessari per l'individuazione del contribuente, per la determinazione dei redditi e delle imposte dovute, nonché per l'effettuazione dei controlli e gli altri elementi, esclusi quelli che l'Amministrazione finanziaria è in grado di acquisire direttamente, richiesti nel modello di dichiarazione di cui all'articolo 8, primo comma, primo periodo <sup>(16)</sup>.

---

(16) Così sostituito dall'*art. 1, D.L. 31 maggio 1994, n. 330*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

## **3. Certificazioni e documenti riguardanti la dichiarazione delle persone fisiche.**

1. Le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 51 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, anche se non obbligati da altre norme devono redigere e conservare, per il periodo indicato nell'articolo 22, il bilancio, composto dallo stato patrimoniale e dal conto dei profitti e delle perdite, relativo al periodo d'imposta. I ricavi, i costi, le rimanenze e gli altri elementi necessari, secondo le disposizioni del capo VI del titolo I del citato testo unico, per la determinazione del reddito d'impresa devono essere indicati in apposito prospetto, qualora non risultanti dal bilancio.

2. Le disposizioni del comma 1 non si applicano ai soggetti che, ammessi a regimi contabili semplificati, non hanno optato per il regime di contabilità ordinaria.

3. I contribuenti devono conservare, per il periodo previsto dall'articolo 43, le certificazioni dei sostituti di imposta, nonché i documenti probatori dei crediti di imposta, dei versamenti eseguiti con riferimento alla dichiarazione dei redditi e degli oneri deducibili o detraibili ed ogni altro documento previsto dal decreto di cui all'articolo 8. Le certificazioni ed i documenti devono essere esibiti o trasmessi, su richiesta, all'ufficio competente <sup>(17)</sup>.

---

(17) Articolo prima modificato dall'[art. 5, D.L. 23 dicembre 1977, n. 936](#), poi dall'[art. 1, D.L. 31 maggio 1994, n. 330](#) ed infine così sostituito dall'[art. 1, D.Lgs 9 luglio 1997, n. 241](#).

---

*(commento di giurisprudenza)*

#### **4. Contenuto della dichiarazione dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche.**

1. La dichiarazione dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, oltre quanto stabilito nel secondo comma dell'articolo 1, deve indicare i dati e gli elementi necessari per l'individuazione del contribuente e di almeno un rappresentante, per la determinazione dei redditi e delle imposte dovute, nonché per l'effettuazione dei controlli e gli altri elementi, esclusi quelli che l'Amministrazione finanziaria è in grado di acquisire direttamente, richiesti nel modello di dichiarazione di cui all'articolo 8, primo comma, primo periodo.

2. Le società o enti che non hanno la sede legale o amministrativa nel territorio dello Stato devono inoltre indicare l'indirizzo della stabile organizzazione nel territorio stesso, in quanto vi sia, e in ogni caso le generalità e l'indirizzo in Italia di un rappresentante per i rapporti tributari <sup>(18)</sup>.

---

(18) Così sostituito dall'[art. 1, D.L. 31 maggio 1994, n. 330](#).

---

*(commento di giurisprudenza)*

#### **5. Certificazioni e documentazioni riguardanti la dichiarazione dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche.**

1. I soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche devono conservare, per il periodo indicato nell'articolo 22, il bilancio o il rendiconto, nonché i relativi verbali e relazioni, cui sono obbligati dal codice civile, da leggi speciali o dallo statuto. I ricavi, i costi, le rimanenze e gli altri elementi necessari, secondo le disposizioni del capo VI del titolo I del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), per la determinazione dell'imponibile devono essere indicati in apposito prospetto, qualora non risultanti dal bilancio o dal rendiconto.

2. Gli enti indicati alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 87 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), devono conservare il bilancio relativo alle attività

commerciali eventualmente esercitate. La disposizione non si applica agli enti che, ammessi a regimi contabili semplificati, non hanno optato per il regime ordinario.

3. Le società e gli enti indicati alla lettera *d*) del comma 1 dell'articolo 87 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), devono conservare il bilancio relativo alle attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni. Non sono obbligati alla conservazione del bilancio le società semplici e le società o le associazioni equiparate né gli enti non commerciali che non esercitano nel territorio dello Stato attività commerciali o che, ammessi a regimi contabili semplificati, non hanno optato per il regime ordinario.

4. Le certificazioni dei sostituti d'imposta e i documenti probatori dei versamenti eseguiti con riferimento alle dichiarazioni dei redditi e degli oneri di cui agli articoli 110, 110-bis, 113 e 114 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), nonché ogni altro documento previsto dal decreto di cui all'articolo 8 devono essere conservati per il periodo previsto dall'articolo 43. Le certificazioni e i documenti devono essere esibiti o trasmessi, su richiesta, all'ufficio competente <sup>(19)</sup>.

---

(19) Articolo prima modificato dall'[art. 3, D.P.R. 28 marzo 1975, n. 60](#) (Gazz. Uff. 28 marzo 1975, n. 84), dall'[art. 19, L. 30 dicembre 1991, n. 413](#), dall'[art. 1, D.L. 31 maggio 1994, n. 330](#) ed infine così sostituito dall'[art. 2, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241](#).

---

*(commento di giurisprudenza)*

**6. Dichiarazione delle società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate.**

1. Le società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice indicate nell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), le società e le associazioni ad esse equiparate a norma dello stesso articolo devono presentare la dichiarazione agli effetti dell'imposta locale sui redditi da esse dovuta e agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovute dai soci o dagli associati.

2. La dichiarazione deve contenere le indicazioni prescritte nel secondo comma dell'articolo 1 e nel primo comma dell'articolo 4.

3. I soggetti di cui al comma 1, anche se non obbligati da altre norme devono redigere e conservare, per il periodo indicato nell'articolo 22, il bilancio,

composto dallo stato patrimoniale e dal conto dei profitti e delle perdite, relativo al periodo d'imposta. I ricavi, i costi, le rimanenze e gli altri elementi necessari, secondo le disposizioni del capo VI del titolo I del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), per la determinazione dell'imponibile devono essere indicati in apposito prospetto, qualora non risultanti dal bilancio.

4. Le disposizioni del comma 3 non si applicano ai soggetti che, ammessi a regimi contabili semplificati, non hanno optato per il regime di contabilità ordinaria, nonché alle società semplici e alle società ed associazioni ad esse equiparate.

5. I soggetti di cui al comma 1 devono conservare, per il periodo previsto dall'articolo 43, le certificazioni dei sostituti di imposta, i documenti probatori dei crediti di imposta, dei versamenti eseguiti con riferimento alla dichiarazione dei redditi e degli oneri deducibili o detraibili, nonché ogni altro documento previsto dal decreto di cui all'articolo 8. Le certificazioni ed i documenti devono essere esibiti o trasmessi, su richiesta, all'ufficio competente <sup>(20)</sup>.

---

(20) Articolo prima modificato dall'[art. 9, L. 13 aprile 1977, n. 114](#) dall'[art. 1, D.L. 31 maggio 1994, n. 330](#) e poi così sostituito dall'[art. 3, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241](#). Sui termini per la presentazione delle dichiarazioni tramite le banche o gli uffici postali e per l'effettuazione dei versamenti per l'anno 2001, vedi l'[art. 1, D.P.C.M. 30 aprile 2001](#). Vedi, inoltre, l'[art. 2, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322](#), come modificato dall'[art. 2, D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435](#), e il comma 218 dell'[art. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244](#).

---

*(commento di giurisprudenza)*

## **7. Dichiarazione dei sostituti d'imposta.**

[1. I soggetti indicati nel titolo III, che corrispondono compensi, sotto qualsiasi forma, soggetti a ritenute alla fonte secondo le disposizioni dello stesso titolo, devono presentare annualmente apposita dichiarazione unica, anche ai fini dei contributi dovuti all'Istituto nazionale per la previdenza sociale (INPS) e dei premi dovuti all'Istituto nazionale per le assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro (INAIL), relativa a tutti i percipienti. Si applica la disposizione dell'articolo 12, comma 1, secondo periodo.

2. La dichiarazione deve indicare i dati e gli elementi necessari per l'individuazione del sostituto d'imposta, per la determinazione dell'ammontare dei compensi, sotto qualsiasi forma corrisposti, delle ritenute, dei contributi e dei premi, nonché per l'effettuazione dei controlli e gli altri elementi richiesti nel modello di dichiarazione, esclusi quelli che l'amministrazione finanziaria,

l'INPS e l'INAIL sono in grado di acquisire direttamente e sostituisce le dichiarazioni previste ai fini contributivi e assicurativi.

3. La dichiarazione è unica anche ai fini dei contributi dovuti ad altri enti e casse. Con decreto del Ministro delle finanze, emanato di concerto con i Ministri del tesoro e del lavoro e della previdenza sociale, sono stabilite le relative modalità di attuazione.

4. Le attestazioni comprovanti il versamento delle ritenute e ogni altro documento previsto dal decreto di cui all'articolo 8 devono essere conservati per il periodo previsto dall'articolo 43 e devono essere esibiti o trasmessi, su richiesta, all'ufficio competente. La conservazione delle attestazioni relative ai versamenti contributivi e assicurativi resta disciplinata dalle leggi speciali.

5. La dichiarazione non deve essere presentata per i compensi e le altre somme soggetti a ritenuta ai sensi dell'articolo 29] <sup>(21)</sup>.

---

(21) Articolo prima modificato dall'*art. 1, D.L. 21 dicembre 1982, n. 923*, dall'*art. 2, D.L. 30 dicembre 1982, n. 953*, dall'*art. 5, D.L. 5 marzo 1986, n. 57* e dall'*art. 1, D.L. 31 maggio 1994, n. 330*, poi sostituito dall'*art. 4, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241* ed infine abrogato dal 1° gennaio 1999, dall'*art. 9, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322*.

---

#### **7-bis.** *Certificazioni dei sostituti di imposta.*

[1. I soggetti indicati nel titolo III del presente decreto che corrispondono somme e valori soggetti a ritenute alla fonte secondo le disposizioni dello stesso titolo devono rilasciare una apposita certificazione unica anche ai fini dei contributi dovuti all'Istituto nazionale per la previdenza sociale (INPS) attestante l'ammontare complessivo delle dette somme e valori, l'ammontare delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali, nonché gli altri dati stabiliti con il decreto di cui all'articolo 8, comma 1, secondo periodo. La certificazione è unica anche ai fini dei contributi dovuti agli altri enti e casse previdenziali; con decreto del Ministro delle finanze, emanato di concerto con i Ministri del tesoro e del lavoro e della previdenza sociale, sono stabilite le relative modalità di attuazione. La certificazione unica sostituisce quelle previste ai fini contributivi <sup>(22)</sup>.

2. I certificati, sottoscritti anche mediante sistemi di elaborazione automatica, sono consegnati agli interessati entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti ovvero entro dodici giorni dalla richiesta degli stessi in caso di interruzione del rapporto di lavoro. Nelle ipotesi di cui all'articolo 27 il certificato può essere sostituito dalla copia della comunicazione prevista dagli *articoli 7, 8, 9 e 11 della legge 29 dicembre 1962, n. 1745*] <sup>(23)</sup>.

---

(22) Per l'approvazione dello schema di certificazione di cui al presente comma vedi il [Prov. 28 novembre 2002](#).

(23) Articolo aggiunto dall'[art. 1, D.L. 31 maggio 1994, n. 330](#), poi sostituito dall'[art. 7, D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314](#), modificato dall'[art. 18, D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435](#) ed infine abrogato dall'[art. 6, D.P.R. 16 aprile 2003, n. 126](#). I riferimenti alle disposizioni indicate nel presente articolo, contenuti in ogni altro atto normativo, si intendono fatti alle disposizioni dei commi 6-ter e 6-quater dell'articolo 4 del regolamento di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322](#), come modificato dall'[articolo 5 del suddetto D.P.R. n. 126 del 2003](#), ai sensi di quanto disposto dal comma 3 del citato articolo 6.

---

*(commento di giurisprudenza)*

#### **8. Redazione e sottoscrizione delle dichiarazioni.**

[1. Le dichiarazioni devono essere redatte, a pena di nullità, su stampati conformi ai modelli approvati con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro il 15 febbraio dell'anno in cui devono essere utilizzati. Il decreto di approvazione dei modelli di dichiarazione dei sostituti d'imposta di cui all'articolo 7, comma 1, primo periodo, e dei modelli di dichiarazione di cui all'[articolo 78, comma 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413](#), è pubblicato nella Gazzetta Ufficiale entro il 31 ottobre dell'anno precedente a quello in cui i modelli stessi devono essere utilizzati.

2. Gli stampati possono essere ritirati gratuitamente presso gli uffici comunali ovvero acquistati presso le rivendite autorizzate; tuttavia per particolari stampati il Ministro delle finanze può stabilire che la distribuzione sia fatta direttamente dagli uffici dell'amministrazione finanziaria ovvero mediante spedizione al contribuente. Il Ministro delle finanze stabilisce il prezzo degli stampati posti in vendita e l'aggio spettante ai rivenditori.

3. La dichiarazione deve essere sottoscritta, a pena di nullità, dal contribuente o da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale. La nullità è sanata se il contribuente provvede alla sottoscrizione entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio delle entrate territorialmente competente.

4. La dichiarazione dei soggetti diversi dalle persone fisiche deve essere sottoscritta, a pena di nullità, dal rappresentante legale, e in mancanza da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto, o da un rappresentante negoziale. La nullità è sanata se il soggetto tenuto a sottoscrivere la dichiarazione vi provvede entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio delle entrate territorialmente competente.

5. La dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, presso i quali esiste un organo di controllo, deve essere sottoscritta anche dalle persone fisiche che lo costituiscono o dal presidente se si tratta di organo collegiale. La dichiarazione priva di tale sottoscrizione è valida, salva l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 53.

6. In caso di presentazione della dichiarazione in via telematica da parte delle società menzionate nel comma 1 dell'articolo 12, ovvero per il tramite dei soggetti incaricati ai sensi del comma 2 dello stesso articolo, le disposizioni dei commi 3, 4 e 5 del presente articolo si applicano con riferimento alla dichiarazione che gli stessi soggetti sono tenuti a conservare] <sup>(24)</sup>.

---

(24) Articolo prima modificato dall'*art. 19, L. 30 dicembre 1991, n. 413* e dall'*art. 1, D.L. 31 maggio 1994, n. 330*, poi sostituito dall'*art. 5, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241* ed infine abrogato, con la decorrenza ivi prevista, dall'*art. 9, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

## **9. Termini per la presentazione delle dichiarazioni.**

[1. Le persone fisiche e le società o le associazioni di cui all'articolo 6 devono presentare la dichiarazione, compresa quella unificata annuale, tra il 1° maggio e il 30 giugno di ciascun anno. La presentazione della dichiarazione in via telematica deve essere effettuata entro il 30 settembre di ciascun anno, rispettando i termini e le modalità stabiliti con il decreto di cui all'articolo 8.

2. I soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, tenuti all'approvazione del bilancio o del rendiconto entro un termine stabilito dalla legge o dall'atto costitutivo, devono presentare la dichiarazione, compresa quella unificata annuale, entro un mese dall'approvazione del bilancio o rendiconto. Se il bilancio non è stato approvato nel termine stabilito, la dichiarazione deve essere presentata entro un mese dalla scadenza del termine stesso. La presentazione della dichiarazione in via telematica deve essere effettuata entro due mesi dall'approvazione del bilancio o del rendiconto o dalla scadenza del termine stabilito per l'approvazione, rispettando i termini e le modalità stabiliti con il decreto di cui all'articolo 8. Qualora il termine di due mesi scada anteriormente al 1° giugno la trasmissione in via telematica deve essere effettuata nel mese di giugno.

3. Gli altri soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche devono presentare la dichiarazione, compresa quella unificata annuale, entro sei mesi dalla fine del periodo d'imposta. La presentazione della dichiarazione in via telematica deve essere effettuata entro sette mesi dalla fine del periodo

d'imposta, rispettando i termini e le modalità stabiliti con il decreto di cui all'articolo 8.

4. I sostituti d'imposta che non sono tenuti alla presentazione della dichiarazione unificata annuale devono presentare la dichiarazione tra il 1° e il 30 aprile di ciascun anno per i pagamenti fatti nell'anno solare precedente ovvero per gli utili di cui all'articolo 27, dei quali è stata deliberata la distribuzione nell'anno solare precedente. La presentazione della dichiarazione in via telematica deve essere effettuata entro il 31 maggio, rispettando i termini e le modalità stabiliti con il decreto di cui all'articolo 8.

5. Per gli interessi, i premi e gli altri frutti soggetti alla ritenuta di cui ai primi tre commi dell'articolo 26 e per quelli assoggettati alla ritenuta a titolo d'imposta ai sensi dell'ultimo comma dello stesso articolo, degli *articoli 2 e 3 del decreto-legge 17 settembre 1992, n. 378*, convertito, con modificazioni, dalla *legge 14 novembre 1992, n. 437* e dell'*articolo 7, commi 1 e 2, del decreto-legge 20 giugno 1996, n. 323*, convertito, con modificazioni, dalla *legge 8 agosto 1996, n. 425*, nonché per i premi e per le vincite di cui all'articolo 30, la dichiarazione deve essere presentata contestualmente alla dichiarazione dei redditi propri.

6. Le dichiarazioni presentate entro un mese dalla scadenza del termine sono valide, salvo il disposto del sesto comma dell'articolo 46. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore al mese si considerano omesse a tutti gli effetti, ma costituiscono titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta.

7. La dichiarazione, diversa da quella di cui al comma 4, può essere integrata, salvo il disposto del quinto comma dell'articolo 54, per correggere errori o omissioni mediante successiva dichiarazione da redigere e presentare secondo le modalità stabilite dagli articoli 8 e 12, entro il termine per la presentazione della dichiarazione per il secondo periodo d'imposta successivo, sempreché non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o la violazione non sia stata comunque constatata ovvero non siano stati notificati gli inviti e le richieste di cui all'articolo 32 <sup>(25)</sup> ] <sup>(26)</sup>.

---

(25) Articolo prima modificato dall'*art. 16, L. 13 aprile 1977, n. 114* dall'*art. 5-bis, D.L. 31 ottobre 1980, n. 693*, dall'*art. 9, D.L. 23 gennaio 1993, n. 16* dall'*art. 62, D.L. 30 agosto 1993, n. 331*, dall'*art. 14, L. 29 dicembre 1990, n. 408*, dall'*art. 3, D.L. 23 maggio 1994, n. 308*, e dall'*art. 1, D.L. 31 maggio 1994, n. 330*, e poi così sostituito dall'*art. 6, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241*.

(26) Articolo abrogato, con la decorrenza ivi indicata, dall'*art. 9, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

## **10. Dichiarazione nei casi di liquidazione.**

[In caso di liquidazione di società o enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche e di società o associazioni di cui all'[art. 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597](#), il liquidatore nominato con provvedimento dell'autorità giudiziaria, o in mancanza il rappresentante legale, deve presentare entro quattro mesi dalla data in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data stessa <sup>(27)</sup>.

La dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione deve essere presentata entro quattro mesi dalla chiusura della liquidazione stessa o dal deposito del bilancio finale, se prescritto.

Se la liquidazione si prolunga oltre il periodo d'imposta in corso alla data indicata nel primo comma, devono essere presentate, nei termini stabiliti dall'[art. 9](#), la dichiarazione relativa alla residua frazione del detto periodo e quelle relative ad ogni successivo periodo di imposta.

Nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa le dichiarazioni di cui al primo e secondo comma devono essere presentate, anche se si tratta di imprese individuali, dal curatore o dal commissario liquidatore, rispettivamente entro quattro mesi dalla nomina ed entro quattro mesi dalla chiusura del fallimento e della liquidazione, e le dichiarazioni di cui al terzo comma devono essere presentate soltanto se vi è stato esercizio provvisorio.

Resta fermo, anche durante la liquidazione, l'obbligo di presentare le dichiarazioni prescritte dal quarto comma dell'[art. 9](#) nei termini ivi indicati] <sup>(28)</sup>.

---

<sup>(27)</sup> Comma così modificato dall'[art. 8, D.Lgs 9 luglio 1997, n. 241](#).

<sup>(28)</sup> Articolo abrogato, con la decorrenza ivi indicata, dall'[art. 9, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322](#).

---

*(commento di giurisprudenza)*

## **11. Dichiarazione nei casi di trasformazione e di fusione.**

[In caso di trasformazione di una società non soggetta all'imposta sul reddito delle persone giuridiche in società soggette a tale imposta, o viceversa, deliberata nel corso del periodo d'imposta, deve essere presentata, entro quattro mesi dalla data in cui ha effetto la trasformazione, la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data stessa.

In caso di fusione di più società deve essere presentata, dalla società risultante dalla fusione o incorporante, entro quattro mesi dalla data in cui ha effetto la fusione, la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio delle società fuse o incorporate compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data stessa.

Alla dichiarazione prescritta nei precedenti commi dev'essere allegato il conto dei profitti e delle perdite della frazione di esercizio cui si riferisce, redatto dagli amministratori e sottoscritto a norma dell'art. 8.

In caso di scissione totale la società designata a norma del comma 14 dell'art. 123-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi deve presentare la dichiarazione relativa alla frazione di periodo della società scissa entro quattro mesi dalla data in cui è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni prescritte dall'art. 2504 del codice civile, indipendentemente da eventuali effetti retroattivi. Alla dichiarazione deve essere allegato un conto economico della frazione di periodo, redatto ai soli fini tributari dagli amministratori e sottoscritto a norma dell'art. 8 <sup>(29)</sup>.

Le disposizioni dei commi precedenti, in quanto applicabili, valgono anche nei casi di trasformazione e di fusione di enti diversi dalle società <sup>(30)</sup> <sup>(31)</sup>.

---

(29) Comma aggiunto dall'art. 2, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 543 (Gazz. Uff. 13 gennaio 1993, n. 9).

(30) Vedi, anche, l'art. 3, comma 71, L. 28 dicembre 1995, n. 549.

(31) Articolo abrogato dall'art. 19, D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, con la decorrenza ivi indicata. I riferimenti alle disposizioni del presente articolo contenuti in ogni altro atto normativo si intendono fatti all'art. 5-*bis*, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, ai sensi del suddetto articolo 19.

---

*(commento di giurisprudenza)*

## **12. Presentazione delle dichiarazioni.**

[1. La dichiarazione è presentata all'Amministrazione finanziaria, per il tramite di una banca o di un ufficio dell'Ente poste italiane, convenzionati. I contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi, della dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e di quella del sostituto d'imposta, qualora abbiano effettuato ritenute alla fonte nei riguardi di non più di dieci soggetti, devono presentare la dichiarazione unificata annuale. Le società di cui all'articolo 87, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, con capitale sociale superiore a 5 miliardi di lire devono presentare la dichiarazione in via telematica direttamente all'amministrazione finanziaria. I

soggetti incaricati ai sensi del comma 2 presentano la dichiarazione in via telematica. Il collegamento telematico con l'amministrazione finanziaria è gratuito.

2. Ai soli fini dell'applicazione del presente articolo si considerano soggetti incaricati della trasmissione della dichiarazione:

a) gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro;

b) i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria;

c) le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori indicate nell'articolo 78, commi 1, lettere a) e b), e 2, della [legge 30 dicembre 1991, n. 413](#), le quali possono provvedervi anche a mezzo di altri soggetti, individuati con decreto del Ministro delle finanze;

d) i centri autorizzati di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati.

3. I soggetti di cui al comma 2 sono abilitati dall'amministrazione finanziaria alla trasmissione dei dati contenuti nelle dichiarazioni, subordinatamente alla stipulazione del contratto di assicurazione di cui al comma 9. L'abilitazione è revocata quando nello svolgimento dell'attività di trasmissione delle dichiarazioni vengono commesse gravi o ripetute irregolarità, ovvero in presenza di provvedimenti di sospensione irrogati dall'ordine di appartenenza del professionista o in caso di revoca dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività da parte dei centri autorizzati di assistenza fiscale.

4. La dichiarazione può essere presentata all'amministrazione finanziaria anche mediante spedizione effettuata dall'estero, utilizzando il mezzo della raccomandata o altro equivalente dal quale risulti con certezza la data di spedizione.

5. Le banche e gli uffici postali devono rilasciare, anche se non richiesta, ricevuta di presentazione della dichiarazione. Il soggetto incaricato ai sensi del comma 2 rilascia al contribuente o al sostituto d'imposta, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione per il tramite di una banca o di un ufficio postale, copia della dichiarazione contenente l'impegno a trasmettere in via telematica all'amministrazione finanziaria i dati in essa contenuti e, entro i quindici giorni successivi a quello in cui l'amministrazione finanziaria ha comunicato l'avvenuto ricevimento della dichiarazione, copia della relativa attestazione.

6. I soggetti di cui al comma 11 devono trasmettere in via telematica le dichiarazioni all'Amministrazione finanziaria entro cinque mesi dalla data di scadenza del termine di presentazione delle dichiarazioni stesse.

7. La dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è consegnata dal contribuente alla banca o all'ufficio postale ovvero trasmessa all'amministrazione finanziaria mediante procedure telematiche.

8. Le società che trasmettono la dichiarazione direttamente all'amministrazione finanziaria e i soggetti incaricati della predisposizione della dichiarazione conservano, per il periodo previsto dall'articolo 43, la dichiarazione, della quale l'amministrazione finanziaria può chiedere l'esibizione o la trasmissione, debitamente sottoscritta e redatta su modello conforme a quello approvato con il decreto di cui all'articolo 8. I documenti rilasciati dal soggetto incaricato di predisporre la dichiarazione devono essere conservati dal contribuente o dal sostituto d'imposta per il periodo previsto dall'articolo 43.

9. Salva l'applicazione delle disposizioni sul mandato e sul contratto d'opera professionale, in caso di mancata o tardiva presentazione della dichiarazione o di indicazione nella stessa di dati difformi da quelli contenuti nella copia rilasciata al contribuente o al sostituto d'imposta, i soggetti indicati nel comma 2 devono tenere indenne il contribuente dalle sanzioni amministrative eventualmente irrogate nei suoi confronti. A tal fine essi devono stipulare idoneo contratto di assicurazione.

10. La prova della presentazione della dichiarazione è data dalla ricevuta della banca o dell'ufficio postale o della ricevuta di invio della raccomandata di cui al comma 4 ovvero dalla comunicazione dell'Amministrazione finanziaria attestante l'avvenuto ricevimento della dichiarazione presentata in via telematica. Nessuna altra prova può essere addotta in contrasto con le risultanze dei predetti documenti.

11. Le modalità di attuazione delle disposizioni del presente articolo sono stabilite con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. Le modalità di svolgimento del servizio di ricezione delle dichiarazioni da parte delle banche e dell'Ente poste italiane, comprese la misura del compenso spettante e le conseguenze derivanti dalle irregolarità commesse nello svolgimento del servizio, sono stabilite mediante distinte convenzioni, approvate con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro. La misura del compenso è determinata tenendo conto dei costi del servizio e del numero complessivo delle dichiarazioni ricevute <sup>(32)</sup>.

12. Le disposizioni del presente articolo si applicano anche alla presentazione delle dichiarazioni riguardanti imposte sostitutive delle imposte sui redditi] <sup>(33)</sup>.

---

(32) Con *D.M. 21 luglio 1998* (Gazz. Uff. 24 agosto 1998, n. 196) è stata approvata la convenzione tra il Ministero delle finanze e la «Poste Italiane S.p.a.» e con *D.M. 21 luglio 1998* (Gazz. Uff. 24 agosto 1998, n. 196) è stata approvata la convenzione tra lo stesso Ministero e l'Abi (Associazione delle banche operanti sul territorio nazionale).

(33) Articolo prima modificato dall'*art. 4, D.P.R. 5 aprile 1978, n. 131*, dall'*art. 5, D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787* e dall'*art. 1, D.L. 31 maggio 1994, n. 330*, poi sostituito dall'*art. 7, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241* ed infine abrogato, con la decorrenza ivi prevista, dall'*art. 9, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322*. Vedi, anche, quanto dispone l'*art. 12* del citato decreto n. 241. Con *D.M. 1° luglio 1998* (Gazz. Uff. 16 luglio 1998, n. 164, S.O.) sono state stabilite le modalità per la trasmissione, all'amministrazione finanziaria dei dati contenuti nelle dichiarazioni, dai C.A.A.F., dalle Poste e dalle banche convenzionate. Con *D.M. 5 luglio 1999* (Gazz. Uff. 23 luglio 1999, n. 171) sono stati determinati il contenuto e le caratteristiche tecniche per la trasmissione in via telematica, all'amministrazione finanziaria, dei dati contenuti nelle dichiarazioni modelli unico 99 da parte dei soggetti abilitati.

---

**12-bis.** *Trattamento dei dati risultanti dalla dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto.*

1. I sostituti d'imposta ed i soggetti comunque incaricati ai sensi dell'articolo 12 di trasmettere la dichiarazione all'Amministrazione finanziaria, possono trattare i dati connessi alle dichiarazioni per le sole finalità di prestazione del servizio e per il tempo a ciò necessario, adottando specifiche misure individuate nelle convenzioni di cui al comma 11 del predetto articolo 12, volte ad assicurare la riservatezza e la sicurezza delle informazioni anche con riferimento ai soggetti da essi designati come responsabili o incaricati ai sensi della *legge 31 dicembre 1996, n. 675*. Con il decreto di cui al comma 11 dell'articolo 12 sono individuate, altresì, le modalità per inserire nei modelli di dichiarazione l'informativa all'interessato e l'espressione del consenso relativo ai trattamenti, da parte dei soggetti di cui al precedente periodo, dei dati personali di cui all'*articolo 22, comma 1, della legge 31 dicembre 1996, n. 675*, connessi alle dichiarazioni.

2. Limitatamente alle dichiarazioni presentate nel 1998, l'informativa di cui all'*articolo 10 della legge 31 dicembre 1996, n. 675*, s'intende resa attraverso i modelli di dichiarazione ed il consenso di cui al comma 1 è validamente espresso con la sottoscrizione delle dichiarazioni <sup>(34)</sup>.

---

(34) Articolo aggiunto dall'*art. 2, D.Lgs. 8 maggio 1998, n. 135* (Gazz. Uff. 9 maggio 1998, n. 106), con effetto dallo stesso giorno della pubblicazione del decreto medesimo.

---

## TITOLO II

### Scritture contabili

**13. Soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.**

Ai fini dell'accertamento sono obbligati alla tenuta di scritture contabili, secondo le disposizioni di questo titolo:

a) le società soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche;

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali <sup>(35)</sup>;

c) le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società ad esse equiparate ai sensi dell'*art. 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597*;

d) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 51 del decreto indicato alla lettera precedente <sup>(36)</sup>.

Sono inoltre obbligate alla tenuta di scritture contabili, a norma degli articoli 19 e 20:

e) le persone fisiche che esercitano arti e professioni, ai sensi dell'art. 9, commi primo e secondo del decreto indicato al primo comma, lettera c);

f) le società o associazioni fra artisti e professionisti di cui all'art. 5, lettera c), del decreto indicato alla precedente lettera;

g) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonché i trust, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali <sup>(37)</sup>.

I soggetti obbligati ad operare ritenute alla fonte a titolo di acconto sui compensi corrisposti, di cui al successivo art. 21, devono tenere le scritture ivi indicate ai fini dell'accertamento del reddito dei percipienti <sup>(38)</sup>.

I soggetti i quali, fuori dell'ipotesi di cui all'art. 28, lettera b), del *D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597*, svolgono attività di allevamento di animali, devono tenere le scritture contabili indicate nell'articolo 18-*bis* <sup>(39)</sup>.

---

<sup>(35)</sup> Lettera così modificata dal comma 76 dell'*art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296*.

<sup>(36)</sup> Vedi, anche, l'*art. 12, D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435*.

<sup>(37)</sup> Lettera così modificata dal comma 76 dell'*art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296*.

(38) Vedi il [D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 689](#) e l'[art. 2, D.L. 19 dicembre 1984, n. 853](#).

(39) Comma aggiunto dall'[art. 2, D.P.R. 5 aprile 1978, n. 132](#) (Gazz. Uff. 27 aprile 1978, n. 116).

---

*(commento di giurisprudenza)*

#### **14. Scritture contabili delle imprese commerciali, delle società e degli enti equiparati.**

Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui al primo comma dell'art. 13 devono in ogni caso tenere:

a) il libro giornale e il libro degli inventari;

b) i registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;

c) scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumerne chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito;

d) scritture ausiliarie di magazzino, tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali. Nelle scritture devono essere registrate le quantità entrate ed uscite delle merci destinate alla vendita; dei semilavorati, se distintamente classificati in inventario, esclusi i prodotti in corso di lavorazione; dei prodotti finiti nonché delle materie prime e degli altri beni destinati ad essere in essi fisicamente incorporati; degli imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti; delle materie prime tipicamente consumate nella fase produttiva dei servizi, nonché delle materie prime e degli altri beni incorporati durante la lavorazione dei beni del committente. Le rilevazioni dei beni, singoli o raggruppati per categorie di inventario, possono essere effettuate anche in forma riepilogativa con periodicità non superiore al mese. Nelle stesse scritture possono inoltre essere annotati, anche alla fine del periodo d'imposta, i cali e le altre variazioni di quantità che determinano scostamenti tra le giacenze fisiche effettive e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico. Per le attività elencate ai numeri 1) e 2) del primo comma dell'[art. 22 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633](#), e successive modificazioni, le registrazioni vanno effettuate solo per i movimenti di carico e scarico dei magazzini interni centralizzati che forniscono due o più negozi o altri punti di vendita, con esclusione di quelli indicati al punto 4 dell'[art. 4, del D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627](#). Per la produzione di beni, opere, forniture e servizi la cui valutazione è effettuata a costi specifici o a norma dell'[art. 63 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597](#), e successive modificazioni, le scritture ausiliarie sono costituite da schede di lavorazione dalle quali devono risultare i costi specificamente imputabili; le registrazioni sulle schede di lavorazione

sostituiscono le rilevazioni di carico e di scarico dei singoli beni specificamente acquistati per le predette produzioni. Dalle scritture ausiliarie di magazzino possono essere esclusi tutti i movimenti relativi a singoli beni o a categorie inventariali il cui costo complessivo nel periodo di imposta precedente non eccede il venti per cento di quello sostenuto nello stesso periodo per tutti i beni sopraindicati. I beni o le categorie inventariali che possono essere esclusi devono essere scelti tra quelli di trascurabile rilevanza percentuale <sup>(40)</sup>.

I soggetti stessi devono inoltre tenere, in quanto ne ricorrano i presupposti, il registro dei beni ammortizzabili e il registro riepilogativo di magazzino di cui ai successivi articoli 16 e 17 e i libri sociali obbligatori di cui ai numeri 1 e seguenti dell'art. 2421 del codice civile.

[I soggetti che adottano contabilità in codice sono obbligati alla tenuta di apposito registro nel quale devono essere riportati il codice adottato e le corrispondenti note interpretative] <sup>(41)</sup>.

Le società e gli enti il cui bilancio o rendiconto è soggetto per legge o per statuto alla approvazione dell'assemblea o di altri organi possono effettuare nelle scritture contabili gli aggiornamenti consequenziali all'approvazione stessa fino al termine stabilito per la presentazione della dichiarazione.

Le società, gli enti e gli imprenditori di cui al primo comma che esercitano attività commerciali all'estero mediante stabili organizzazioni e quelli non residenti che esercitano attività commerciali in Italia mediante stabili organizzazioni, devono rilevare nella contabilità distintamente i fatti di gestione che interessano le stabili organizzazioni, determinando separatamente i risultati dell'esercizio relativi a ciascuna di esse.

[Le scritture ausiliarie di magazzino di cui alla lettera *d*) devono essere tenute a partire dal secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi di cui all'*art. 53 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597*, ed il valore complessivo delle rimanenze di cui agli artt. 62 e 63 dello stesso decreto sono superiori rispettivamente a due miliardi e a cinquecento milioni di lire. L'obbligo cessa a partire dal primo periodo di imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi o il valore delle rimanenze è inferiore a tale limite. Per i soggetti il cui periodo di imposta è diverso dall'anno solare l'ammontare dei ricavi deve essere ragguagliato all'anno. Ai fini della determinazione dei limiti sopra indicati non si tiene conto delle risultanze di accertamenti se l'incremento non supera di oltre il quindici per cento i valori dichiarati] <sup>(42) (43)</sup>.

---

(40) Lettera aggiunta dall'*art. 41, D.P.R. 30 dicembre 1980, n. 897*. Vedi, anche, l'*art. 45 del citato D.P.R.* Successivamente l'*art. 1, D.P.R. 4 novembre 1981, n. 664* ha abrogato il citato art. 41, con effetto dal 31 dicembre 1980, e l'*art. 2 del D.P.R. n. 664* innanzi indicato ha così sostituito nuovamente la

lettera d) del presente *D.P.R. n. 600 del 1973*. Per gli obblighi relativi alla tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino vedi, anche, l'*art. 1, D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695*.

(41) Comma così sostituito dall'*art. 10-quater, D.L. 2 marzo 1989, n. 69* e poi abrogato dall'*art. 6, D.L. 10 giugno 1994, n. 357*.

(42) Comma aggiunto dall'*art. 3, D.P.R. 4 novembre 1981, n. 664* e poi abrogato dall'*art. 1, D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695* a decorrere dalla data della sua entrata in vigore. Vedi, anche, l'*art. 3, D.L. 19 dicembre 1984, n. 853* e l'*art. 13, comma sesto, D.L. 2 marzo 1989, n. 69*.

(43) Vedi, anche, l'*art. 4, D.M. 8 novembre 2007, n. 228*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

## **15. Inventario e bilancio.**

Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui al primo comma dell'*art. 13* devono in ogni caso redigere l'inventario e il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite, a norma dell'articolo 2217 del codice civile, entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette <sup>(44)</sup>.

L'inventario, oltre agli elementi prescritti dal codice civile o da leggi speciali, deve indicare la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore e il valore attribuito a ciascun gruppo. Ove dall'inventario non si rilevino gli elementi che costituiscono ciascun gruppo e la loro ubicazione, devono essere tenute a disposizione dell'ufficio delle imposte le distinte che sono servite per la compilazione dell'inventario.

Nell'inventario degli imprenditori individuali devono essere distintamente indicate e valutate le attività e le passività relative all'impresa <sup>(45)</sup>.

Il bilancio e il conto dei profitti e delle perdite, salve le disposizioni del codice civile e delle leggi speciali, possono essere redatti con qualsiasi metodo e secondo qualsiasi schema, purché conformi ai principi della tecnica contabile, salvo quanto stabilito nel secondo comma dell'*art. 3* <sup>(46)</sup>.

---

(44) Comma così modificato dall'*art. 8, L. 30 dicembre 1991, n. 413*.

(45) Comma così modificato dall'*art. 3, D.P.R. 28 marzo 1975, n. 60* (Gazz. Uff. 28 marzo 1975, n. 84).

(46) Vedi, anche, l'*art. 4, D.M. 8 novembre 2007, n. 228*.

## 16. Registro dei beni ammortizzabili.

Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali, di cui al primo comma dell'art. 13, devono compilare il registro dei beni ammortizzabili entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione.

Nel registro devono essere indicati, per ciascun immobile e per ciascuno dei beni iscritti in pubblici registri, l'anno di acquisizione, il costo originario, le rivalutazioni, le svalutazioni, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del periodo d'imposta precedente, il coefficiente di ammortamento effettivamente praticato nel periodo d'imposta, la quota annuale di ammortamento e le eliminazioni dal processo produttivo.

Per i beni diversi da quelli indicati nel comma precedente le indicazioni ivi richieste possono essere effettuate con riferimento a categorie di beni omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento. Per i beni di cui all'articolo 102-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), le indicazioni ivi richieste possono essere effettuate con riferimento a categorie di beni omogenee per anno di acquisizione e vita utile. Per i beni gratuitamente devolvibili deve essere distintamente indicata la quota annua che affluisce al fondo di ammortamento finanziario <sup>(47)</sup>.

Se le quote annuali di ammortamento sono inferiori alla metà di quelle risultanti dall'applicazione dei coefficienti stabiliti ai sensi del secondo comma dell'art. 68 del [D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597](#), il minor ammontare deve essere distintamente indicato nel registro dei beni ammortizzabili.

I costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione di cui all'ultimo comma del detto art. 68, che non siano immediatamente deducibili, non si sommano al valore dei beni cui si riferiscono ma sono iscritti in voci separate del registro dei beni ammortizzabili a seconda dell'anno di formazione <sup>(48)</sup>.

---

(47) Comma così modificato dal comma 326 dell'art. 1, [L. 23 dicembre 2005, n. 266](#).

(48) Vedi, anche, l'art. 2, [D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695](#), l'art. 6, [D.M. 22 ottobre 2001, n. 408](#) e l'art. 4, [D.M. 8 novembre 2007, n. 228](#).

---

## 17. Registro riepilogativo di magazzino.

... <sup>(49)</sup>.

---

(49) Articolo abrogato con effetto dal 1° gennaio 1974 dall'*art. 6-bis, D.L. 23 dicembre 1977, n. 936*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

**18.** *Disposizione regolamentare concernente la contabilità semplificata per le imprese minori.*

1. Le disposizioni dei precedenti articoli si applicano anche ai soggetti che, a norma del codice civile, non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili di cui allo stesso codice. Tuttavia i soggetti indicati alle lettere *c)* e *d)* del primo comma dell'articolo 13, qualora i ricavi di cui all'articolo 53 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, e successive modificazioni, conseguiti in un anno intero non abbiano superato l'ammontare di lire seicento milioni per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di lire un miliardo per le imprese aventi per oggetto altre attività, sono esonerati per l'anno successivo dalla tenuta delle scritture contabili prescritte dai precedenti articoli, salvi gli obblighi di tenuta delle scritture previste da disposizioni diverse dal presente decreto. Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività si fa riferimento all'ammontare dei ricavi relativi alla attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi. Con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabiliti i criteri per la individuazione delle attività consistenti nella prestazione di servizi.

2. I soggetti che fruiscono dell'esonero, entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale, indicano nel registro degli acquisti tenuto ai fini dell'imposta sul valore aggiunto il valore delle rimanenze.

3. Le operazioni non soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto sono separatamente annotate nei registri tenuti ai fini di tale imposta con le modalità e nei termini stabiliti per le operazioni soggette a registrazione. Coloro che effettuano soltanto operazioni non soggette a registrazione annotano in un apposito registro l'ammontare globale delle entrate e delle uscite relative a tutte le operazioni effettuate nella prima e nella seconda metà di ogni mese ed eseguire nel registro stesso l'annotazione di cui al comma 2.

4. I soggetti esonerati dagli adempimenti relativi all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'*articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*, concernente «Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto» e successive modificazioni, non sono tenuti ad osservare le disposizioni dei commi 2 e 3.

5. Il regime di contabilità semplificata previsto nel presente articolo si estende di anno in anno qualora gli ammontari indicati nel comma 1 non vengano superati.

6. Il contribuente ha facoltà di optare per il regime ordinario. L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e in ogni caso per il periodo stesso e per i due successivi.

7. I soggetti che intraprendono l'esercizio di impresa commerciale, qualora ritengano di conseguire ricavi per un ammontare ragguagliato ad un anno non superiore ai limiti indicati al comma 1, possono, per il primo anno, tenere la contabilità semplificata di cui al presente articolo.

8. Per i rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, di libri e di periodici, anche su supporti audiovideomagnetici, e per i distributori di carburante, ai fini del calcolo dei limiti di ammissione ai regimi semplificati di contabilità, i ricavi si assumono al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei predetti beni. Per le cessioni di generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori similari, si considerano ricavi gli aggi spettanti ai rivenditori.

9. Ai fini del presente articolo si assumono come ricavi conseguiti nel periodo di imposta i corrispettivi delle operazioni registrate o soggette a registrazione nel periodo stesso agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto e di quelle annotate o soggette ad annotazioni a norma del comma 3 <sup>(50)</sup>.

---

(50) Il presente articolo, modificato dall'[art. 3, D.P.R. 28 marzo 1975, n. 60](#) (Gazz. Uff. 28 marzo 1975, n. 84), dall'[art. 3, D.P.R. 30 novembre 1977, n. 888](#), dall'[art. 9, D.L. 2 marzo 1989, n. 69](#), e dall'[art. 4, L. 30 dicembre 1991, n. 413](#), è stato abrogato e così sostituito dall'[art. 1, D.P.R. 12 aprile 2001, n. 222](#). Vedi, anche, l'[art. 13, D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435](#) e l'[art. 4, D.M. 8 novembre 2007, n. 228](#).

---

*(commento di giurisprudenza)*

**18-bis.** *Scritture contabili delle imprese di allevamento.*

I soggetti i quali, fuori dell'ipotesi di cui all'[art. 28, lettera b\)](#), del [D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597](#), svolgono attività di allevamento di animali devono tenere un registro cronologico di carico e scarico degli animali allevati, distintamente per specie e ciclo di allevamento, con l'indicazione degli incrementi e decrementi verificatisi per qualsiasi causa nel periodo d'imposta

<sup>(51)</sup>.

---

(51) Articolo aggiunto dall'*art. 2, D.P.R. 5 aprile 1978, n. 132* (Gazz. Uff. 27 aprile 1978, n. 116).

---

**18-ter.** *Scritture contabili per le altre attività agricole.*

1. I soggetti che si avvalgono dei regimi di cui all'articolo 56-*bis* del *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, ed all'*articolo 5 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*, devono tenere esclusivamente i registri previsti dal *decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633* <sup>(52)</sup>.

---

(52) Articolo aggiunto dall'*art. 15, D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

**19.** *Scritture contabili degli esercenti arti e professioni.*

Le persone fisiche che esercitano arti o professioni e le società o associazioni fra artisti e professionisti, di cui alle lettere *e)* ed *f)* dell'*art. 13*, devono annotare cronologicamente in un apposito registro le somme percepite sotto qualsiasi forma e denominazione nell'esercizio dell'arte o della professione, anche a titolo di partecipazione agli utili, indicando per ciascuna riscossione:

*a)* il relativo importo, al lordo e al netto della parte che costituisce rimborso di spese diverse da quelle inerenti alla produzione del reddito eventualmente anticipate per conto del soggetto che ha effettuato il pagamento, e l'ammontare della ritenuta d'acconto subita;

*b)* le generalità, il comune di residenza anagrafica e l'indirizzo del soggetto che ha effettuato il pagamento;

*c)* gli estremi della fattura, parcella, nota o altro documento emesso <sup>(53)</sup>.

Nello stesso registro devono essere annotate cronologicamente, con le indicazioni di cui alle lettere *b)* e *c)*, le spese inerenti all'esercizio dell'arte o professione delle quali si richiede la deduzione analitica ai sensi dell'*art. 50 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597*. Deve essersi, inoltre annotato, entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione, il valore dei beni per i quali si richiede la deduzione di quote di ammortamento ai sensi del detto articolo, raggruppati in categorie omogenee e distinti per anno di acquisizione.

I soggetti di cui al primo comma sono obbligati a tenere uno o più conti correnti bancari o postali ai quali affluiscono, obbligatoriamente, le somme riscosse nell'esercizio dell'attività e dai quali sono effettuati i prelevamenti per il pagamento delle spese <sup>(54)</sup>.

I compensi in denaro per l'esercizio di arti e professioni sono riscossi esclusivamente mediante assegni non trasferibili o bonifici ovvero altre modalità di pagamento bancario o postale nonché mediante sistemi di pagamento elettronico, salvo per importi unitari inferiori a 100 euro <sup>(55)</sup>.

[Il contribuente può tenere registri distinti per gli incassi e per i pagamenti, nel qual caso tali registri, se contengono tutti i dati richiesti dal [D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633](#), e sono tenuti con le modalità ivi previste, sostituiscono a tutti gli effetti quelli prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto] <sup>(56)</sup>.

[I contribuenti indicati nel primo comma che nel periodo di imposta precedente hanno percepito compensi per un ammontare superiore a 360 milioni di lire sono soggetti a regime di contabilità ordinaria per il periodo di imposta successivo e devono tenere <sup>(57)</sup>:

a) il registro nel quale annotare cronologicamente le operazioni produttive di componenti positivi e negativi di reddito integrate dalle movimentazioni finanziarie inerenti all'esercizio dell'arte o professione, compresi gli utilizzi delle somme percepite, ancorché estranei all'esercizio dell'arte o professione nonché gli estremi dei conti correnti bancari utilizzati per le movimentazioni predette;

b) i registri obbligatori ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;

c) il registro dei beni ammortizzabili con le modalità di cui all'articolo 16, primo, secondo e terzo comma;

d) apposite scritture nelle quali vanno indicati, con i criteri e le modalità di cui all'articolo 21, i compensi e le altre somme erogate a soggetti che prestano, nei confronti dell'esercente l'arte o la professione, attività lavorativa non di lavoro dipendente] <sup>(58) (59)</sup>.

Con decreti del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, possono essere stabiliti appositi modelli dei registri di cui al comma precedente con classificazione delle categorie di componenti positivi e negativi rilevanti ai fini della determinazione del reddito, individuate anche in relazione a quelle risultanti dai modelli di dichiarazione dei redditi e possono essere prescritte particolari modalità per la tenuta meccanografica del registro <sup>(60)</sup>.

---

(53) Vedi, anche, l'[art. 3, D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695](#).

(54) Comma aggiunto dal comma 12 dell'[art. 35, D.L. 4 luglio 2006, n. 223](#). Peraltro il citato comma 12 è stato abrogato dall'[art. 32, D.L. 25 giugno 2008, n. 112](#).

(55) Comma aggiunto dal comma 12 dell'*art. 35, D.L. 4 luglio 2006, n. 223*. Peraltro il citato comma 12 è stato abrogato dall'*art. 32, D.L. 25 giugno 2008, n. 112*.

(56) Comma abrogato dall'*art. 3, D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695* a decorrere dalla data della sua entrata in vigore.

(57) Vedi, anche, l'*art. 11-bis, D.L. 19 settembre 1992, n. 384*.

(58) Comma abrogato dall'*art. 3, D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695* a decorrere dalla data della sua entrata in vigore.

(59) Comma aggiunto dall'*art. 8, D.L. 27 aprile 1990, n. 90* nel testo modificato dalla relativa legge di conversione.

(60) Comma aggiunto dall'*art. 8, D.L. 27 aprile 1990, n. 90*, nel testo modificato dalla relativa legge di conversione. Vedi, anche, l'*art. 14, D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435*.

---

## **20. Scritture contabili degli enti non commerciali.**

Le disposizioni degli artt. 14, 15, 16, 17 e 18 si applicano, relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate, anche agli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali <sup>(61)</sup>.

Indipendentemente alla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate nell'articolo 108, comma 2-*bis*, lettera *a*), testo unico delle imposte sui redditi, approvato con *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917* <sup>(62)</sup>.

Gli enti soggetti alla determinazione forfettaria del reddito ai sensi del comma 1 dell'articolo 109-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a lire 30 milioni, relativamente alle attività di prestazione di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi, assolvono gli obblighi contabili di cui all'articolo 18, secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'*articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662* <sup>(63)</sup> <sup>(64)</sup>.

---

(61) Articolo così sostituito dall'[art. 3, D.P.R. 28 marzo 1975, n. 60](#) (Gazz. Uff. 28 marzo 1975, n. 84).

(62) Comma aggiunto dall'[art. 8, D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460](#).

(63) Comma aggiunto dall'[art. 8, D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460](#).

(64) Vedi, anche, l'[art. 4, D.M. 8 novembre 2007, n. 228](#).

---

## **20-bis.** *Scritture contabili delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale.*

1. Le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) diverse dalle società cooperative, a pena di decadenza di benefici fiscali per esse previsti, devono:

*a)* in relazione all'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza ed analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della organizzazione, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore a quello indicato dall'articolo 22;

*b)* in relazione alle attività direttamente connesse tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui agli articoli 14, 15, 16 e 18; nell'ipotesi in cui l'ammontare annuale dei ricavi non sia superiore a lire 30 milioni, relativamente alle attività di prestazione di servizi, ovvero a lire 50 milioni negli altri casi, gli adempimenti contabili possono essere assolti secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'[articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662](#).

2. Gli obblighi di cui al comma 1, lettera *a)*, si considerano assolti qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del codice civile.

3. I soggetti richiamati al comma 1 che nell'esercizio delle attività istituzionali e connesse non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a lire 100 milioni, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'[articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398](#), possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera *a)*, il rendiconto delle entrate e delle spese complessive, nei termini e nei modi di cui all'articolo 20.

4. In luogo delle scritture contabili previste al comma 1, lettera *a)*, le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano ai sensi dell'[articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266](#), le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai

sensi della [legge 26 febbraio 1987, n. 49](#), possono tenere il rendiconto nei termini e nei modi di cui all'articolo 20.

5. Qualora i proventi superino per due anni consecutivi l'ammontare di due miliardi di lire, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'[articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398](#), il bilancio deve recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori contabili <sup>(65)</sup>.

---

(65) Articolo aggiunto dall'[art. 25, D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460](#).

---

## **21. Scritture contabili dei sostituti d'imposta.**

1. I soggetti indicati nel terzo comma dell'articolo 13 devono indicare, per ciascun dipendente, nel libro matricola o in altri libri obbligatori tenuti ai sensi della vigente legislazione sul lavoro, le detrazioni di cui agli articoli 12 e 13 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con [D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917](#), attribuite in base alla richiesta del dipendente effettuata a norma dell'articolo 23. Le somme e i valori corrisposti a ciascun dipendente devono risultare dal libro paga o da documenti equipollenti tenuti ai sensi della vigente legislazione sul lavoro <sup>(66)</sup>.

---

(66) Articolo così sostituito, da ultimo, dall'[art. 7, D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314](#).

---

*(commento di giurisprudenza)*

## **22. Tenuta e conservazione delle scritture contabili.**

Fermo restando quanto stabilito dal codice civile per il libro giornale e per il libro degli inventari e dalle leggi speciali per i libri e registri da esse prescritti, le scritture contabili di cui ai precedenti articoli, ad eccezione delle scritture ausiliarie di cui alla lettera *c*) e alla lettera *d*) del primo comma dell'articolo 14, devono essere tenute a norma dell'articolo 2219 del codice stesso e numerate progressivamente in ogni pagina, in esenzione dall'imposta di bollo. Le registrazioni nelle scritture cronologiche e nelle scritture ausiliarie di magazzino devono essere eseguite non oltre sessanta giorni <sup>(67)</sup>.

Le scritture contabili obbligatorie ai sensi del presente decreto, di altre leggi tributarie, del codice civile o di leggi speciali devono essere conservate fino a

quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine stabilito dall'articolo 2220 del codice civile o da altre leggi tributarie, salvo il disposto dell'art. 2457 del detto codice. Gli eventuali supporti meccanografici, elettronici e simili devono essere conservati fino a quando i dati contabili in essi contenuti non siano stati stampati sui libri e registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge. L'autorità adita in sede contenziosa può limitare l'obbligo di conservazione alle scritture rilevanti per la risoluzione della controversia in corso <sup>(68)</sup>.

Fino allo stesso termine di cui al precedente comma devono essere conservati ordinatamente, per ciascun affare, gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevuti e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse.

Con decreti del Ministro per le finanze potranno essere determinate modalità semplificative per la tenuta del registro dei beni ammortizzabili e del registro riepilogativo di magazzino, in considerazione delle caratteristiche dei vari settori di attività <sup>(69)</sup>.

---

(67) Comma così prima sostituito dall'*art. 42, D.P.R. 30 dicembre 1980, n. 897* e poi dall'*art. 8, L. 18 ottobre 2001, n. 383*. Vedi, anche, l'*art. 45 del citato D.P.R. n. 897 del 1980* e l'*art. 7, D.L. 14 marzo 1988, n. 70*.

(68) Comma così sostituito dall'*art. 10-quinquies, D.L. 2 marzo 1989, n. 69*. Sul termine massimo dell'obbligo di conservazione di atti e documenti, stabilito a soli effetti tributari, vedi l'*art. 8, L. 27 luglio 2000, n. 212*.

(69) Vedi, anche, l'*art. 2, D.L. 19 dicembre 1984, n. 853*.

---

### TITOLO III

#### Ritenute alla fonte <sup>(70)</sup>

*(commento di giurisprudenza)*

#### **23. Ritenute sui redditi di lavoro dipendente.**

1. Gli enti e le società indicati nell'articolo 87, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, le società e associazioni indicate nell'articolo 5 del predetto testo unico e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'articolo 51 del citato testo unico, o imprese agricole, le persone fisiche che esercitano arti e professioni, il curatore fallimentare, il commissario liquidatore nonché il condominio quale sostituto di imposta, i quali corrispondono somme e valori di cui all'articolo 48 dello stesso testo unico, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto

dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui predetti valori non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta <sup>(71)</sup>.

1-*bis*. I soggetti che adempiono agli obblighi contributivi sui redditi di lavoro dipendente prestato all'estero di cui all'articolo 48, concernente determinazione del reddito di lavoro dipendente, comma 8-*bis*, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), devono in ogni caso operare le relative ritenute <sup>(72)</sup>.

2. La ritenuta da operare è determinata:

a) sulla parte imponibile delle somme e dei valori di cui all'articolo 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), esclusi quelli indicati alle successive lettere b) e c), corrisposti in ciascun periodo di paga, con le aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, ragguagliando al periodo di paga i corrispondenti scaglioni annui di reddito ed effettuando le detrazioni previste negli articoli 12 e 13 del citato testo unico, rapportate al periodo stesso. Le detrazioni di cui agli articoli 12 e 13 del citato testo unico sono riconosciute se il percipiente dichiara annualmente di avervi diritto, indica le condizioni di spettanza, il codice fiscale dei soggetti per i quali si usufruisce delle detrazioni e si impegna a comunicare tempestivamente le eventuali variazioni <sup>(73)</sup>;

b) sulle mensilità aggiuntive e sui compensi della stessa natura, con le aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, ragguagliando a mese i corrispondenti scaglioni annui di reddito;

c) sugli emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti di cui all'articolo 16, comma 1, lettera b), del citato testo unico, con i criteri di cui all'articolo 18, dello stesso testo unico, intendendo per reddito complessivo netto l'ammontare globale dei redditi di lavoro dipendente corrisposti dal sostituto al sostituto nel biennio precedente, effettuando le detrazioni previste negli articoli 12 e 13 del medesimo testo unico <sup>(74)</sup>;

d) sulla parte imponibile del trattamento di fine rapporto e delle indennità equipollenti e delle altre indennità e somme di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), del citato testo unico con i criteri di cui all'articolo 17 dello stesso testo unico <sup>(75)</sup>;

*d-bis*) [sulla parte imponibile delle prestazioni di cui all'articolo 16, comma 1, lettera *a-bis*), del citato testo unico, con i criteri di cui all'articolo 17-*bis* dello stesso testo unico] <sup>(76)</sup>;

e) sulla parte imponibile delle somme e dei valori di cui all'articolo 48, del citato testo unico, non compresi nell'articolo 16, comma 1, lettera a), dello stesso testo unico, corrisposti agli eredi del lavoratore dipendente, con l'aliquota stabilita per il primo scaglione di reddito.

3. I soggetti indicati nel comma 1 devono effettuare, entro il 28 febbraio dell'anno successivo e, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, alla data di cessazione, il conguaglio tra le ritenute operate sulle somme e i valori di cui alle lettere a) e b) del comma 2, e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo degli emolumenti stessi, tenendo conto delle detrazioni eventualmente spettanti a norma degli articoli 12 e 13 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), e successive modificazioni, e delle detrazioni eventualmente spettanti a norma dell'articolo 15 dello stesso testo unico, e successive modificazioni, per oneri a fronte dei quali il datore di lavoro ha effettuato trattenute, nonché, limitatamente agli oneri di cui al comma 1, lettere c) e f), dello stesso articolo, per erogazioni in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali <sup>(77)</sup>. In caso di incapacità delle retribuzioni a subire il prelievo delle imposte dovute in sede di conguaglio di fine anno entro il 28 febbraio dell'anno successivo, il sostituto può dichiarare per iscritto al sostituto di volergli versare l'importo corrispondente alle ritenute ancora dovute, ovvero, di autorizzarlo a effettuare il prelievo sulle retribuzioni dei periodi di paga successivi al secondo dello stesso periodo di imposta. Sugli importi di cui è differito il pagamento si applica l'interesse in ragione dello 0,50 per cento mensile, che è trattenuto e versato nei termini e con le modalità previste per le somme cui si riferisce <sup>(78)</sup>. L'importo che al termine del periodo d'imposta non è stato trattenuto per cessazione del rapporto di lavoro o per incapacità delle retribuzioni deve essere comunicato all'interessato che deve provvedere al versamento entro il 15 gennaio dell'anno successivo. [Qualora le comunicazioni delle indennità e dei compensi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera b), del citato testo unico pervengano al sostituto oltre il termine del 12 gennaio del periodo d'imposta successivo, di esse lo stesso terrà conto ai fini delle operazioni di conguaglio del periodo d'imposta successivo] <sup>(79)</sup>. Se alla formazione del reddito di lavoro dipendente concorrono somme o valori prodotti all'estero le imposte ivi pagate a titolo definitivo sono ammesse in detrazione fino a concorrenza dell'imposta relativa ai predetti redditi prodotti all'estero. La disposizione del periodo precedente si applica anche nell'ipotesi in cui le somme o i valori prodotti all'estero abbiano concorso a formare il reddito di lavoro dipendente in periodi d'imposta precedenti. Se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato <sup>(80)</sup>.

4. Ai fini del compimento delle operazioni di conguaglio di fine anno il sostituto può chiedere al sostituto di tenere conto anche dei redditi di lavoro dipendente, o assimilati a quelli di lavoro dipendente, percepiti nel corso di precedenti rapporti intrattenuti. A tal fine il sostituto deve consegnare al sostituto d'imposta, entro il 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati percepiti, la certificazione unica concernente i redditi di lavoro dipendente, o assimilati a quelli di lavoro dipendente, erogati da altri soggetti, compresi quelli erogati da soggetti non obbligati ad effettuare le ritenute. [Alla consegna della suddetta certificazione unica il sostituto deve anche comunicare al sostituto quale delle opzioni previste al comma precedente intende adottare in caso di incapacità delle retribuzioni a subire il

prelievo delle imposte] <sup>(81)</sup>. La presente disposizione non si applica ai soggetti che corrispondono trattamenti pensionistici.

5. [Le disposizioni dei precedenti commi si applicano anche alle persone fisiche che esercitano arti e professioni, ai sensi dell'articolo 49, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), quando corrispondono somme e valori di cui all'articolo 48, dello stesso testo unico, deducibili ai fini della determinazione del loro reddito di lavoro autonomo <sup>(82)</sup> ] <sup>(83)</sup>.

---

(70) Per l'applicabilità delle norme contenute nel presente titolo, vedi, anche, l'[art. 21, comma 15, L. 27 dicembre 1997, n. 449](#). Vedi, inoltre, l'[art. 4, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322](#), come modificato dall'[art. 4, D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435](#).

(71) Comma così modificato prima dall'[art. 21, comma 11, L. 27 dicembre 1997, n. 449](#) e poi dal comma 1 dell'[art. 37, D.L. 4 luglio 2006, n. 223](#). Vedi, anche, l'[art. 11, comma 4, D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47](#).

(72) Comma aggiunto dall'[art. 36, L. 21 novembre 2000, n. 342](#).

(73) Lettera così modificata prima dall'[art. 2, comma 2, L. 27 dicembre 2002, n. 289](#), poi dall'[art. 1, comma 353, L. 30 dicembre 2004, n. 311](#) e dal comma 7 dell'[art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296](#) ed infine dal comma 221 dell'[art. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244](#).

(74) Lettera così modificata prima dal comma 353 dell'[art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311](#) e poi dal comma 7 dell'[art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296](#).

(75) Lettera così modificata dall'[art. 11, comma 2, D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47](#). Successivamente il suddetto comma 2 è stato abrogato dall'[art. 7, D.Lgs. 12 aprile 2001, n. 168](#). Si riporta pertanto il testo della lettera d) nella formulazione in vigore prima della modifica disposta dal citato [D.Lgs. n. 47 del 2000](#).

(76) Lettera aggiunta dall'[art. 10, D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47](#), poi così modificata dall'[art. 7, D.Lgs. 12 aprile 2001, n. 168](#), con la decorrenza indicata nell'[art. 13 dello stesso D.Lgs. n. 168 del 2001](#) ed infine abrogata dall'[art. 21, D.Lgs. 5 dicembre 2005, n. 252](#), a decorrere dal 1° gennaio 2007, ai sensi di quanto disposto dall'[art. 23 dello stesso D.Lgs. n. 252 del 2005](#), come modificato dal comma 749 dell'[art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296](#).

(77) Periodo prima sostituito dal comma 353 dell'[art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311](#) e poi così modificato dal comma 7 dell'[art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296](#).

(78) Periodo così modificato dall'[art. 14, comma 1, D.Lgs. 23 dicembre 1999, n. 505](#), con i limiti e la decorrenza indicati nel comma 2 dello stesso art. 14.

(79) Periodo soppresso dall'*art. 14, comma 1, D.Lgs. 23 dicembre 1999, n. 505*, con i limiti e la decorrenza indicati nel comma 2 dello stesso art. 14.

(80) Vedi, anche, l'*art. 58, comma 18, L. 17 maggio 1999, n. 144*.

(81) Periodo soppresso dal comma 353 dell'*art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311*.

(82) Articolo così sostituito, da ultimo, dall'*art. 7, D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314*.

(83) Comma abrogato dall'*art. 21, comma 11, L. 27 dicembre 1997, n. 449*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

#### **24. Ritenuta sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.**

1. I soggetti indicati nel comma 1, dell'articolo 23, che corrispondono redditi di cui all'articolo 47, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, devono operare all'atto del pagamento degli stessi, con obbligo di rivalsa, una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sulla parte imponibile di detti redditi, determinata a norma dell'articolo 48-*bis* del predetto testo unico. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui predetti redditi non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta. Si applicano, in quanto compatibili, tutte le disposizioni dell'articolo 23 e, in particolare, i commi 2, 3 e 4. Sulla parte imponibile dei redditi di cui all'articolo 16, comma 1, lettera c), del medesimo testo unico, la ritenuta è operata a titolo di acconto nella misura del 20 per cento <sup>(84)</sup>.

1-*bis*. Sulla parte imponibile dei compensi di cui all'articolo 48-*bis*, comma 1, lettera *d-bis*), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, è operata una ritenuta a titolo d'imposta con l'aliquota prevista per il primo scaglione di reddito, maggiorata delle addizionali vigenti <sup>(85)</sup>.

1-*ter*. Sulla parte imponibile dei redditi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera *c-bis*), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, in materia di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento <sup>(86)</sup>.

1-*quater*. Sulla parte imponibile delle prestazioni pensionistiche complementari di cui all'articolo 50, comma 1, lettera *h-bis*) del *TUIR* è operata una ritenuta con l'aliquota stabilita dagli *articoli 11 e 14 del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252* <sup>(87)</sup>.

2. [Ai fini del conguaglio di cui al comma 3 dell'articolo 23, i soggetti che corrispondono le indennità e i compensi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), devono comunicare, entro il 12 di gennaio del periodo d'imposta successivo, al datore di lavoro del percipiente, l'ammontare delle somme corrisposte, delle ritenute effettuate e dei relativi contributi] <sup>(88)</sup>.

---

(84) Periodo aggiunto dall'[art. 34, L. 21 novembre 2000, n. 342](#), con la decorrenza indicata nel comma 4 dello stesso articolo.

(85) Comma aggiunto dall'[art. 14, comma 1, D.Lgs. 23 dicembre 1999, n. 505](#), con i limiti e la decorrenza indicati nel comma 2 dello stesso art. 14.

(86) Comma aggiunto dall'[art. 34, L. 21 novembre 2000, n. 342](#), con la decorrenza indicata nel comma 4 dello stesso articolo.

(87) Comma aggiunto dall'[art. 21, D.Lgs. 5 dicembre 2005, n. 252](#), a decorrere dal 1° gennaio 2007, ai sensi di quanto disposto dall'[art. 23 dello stesso D.Lgs. n. 252 del 2005](#), come modificato dal comma 749 dell'[art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296](#).

(88) Articolo così sostituito, da ultimo, dall'[art. 7, D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314](#). Successivamente l'[art. 14, comma 1, D.Lgs. 23 dicembre 1999, n. 505](#), ha disposto l'abrogazione del solo comma 2, con i limiti e la decorrenza indicati nel comma 2 dello stesso art. 14. Per la modifica del presente articolo, a decorrere dal 1° gennaio 2008, vedi gli [artt. 21 e 23, D.Lgs. 5 dicembre 2005, n. 252](#).

---

*(commento di giurisprudenza)*

## **25. Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi.**

I soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23, che corrispondono a soggetti residenti nel territorio dello Stato compensi comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli utili, per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente ovvero siano rese a terzi o nell'interesse di terzi o per l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con l'obbligo di rivalsa. La predetta ritenuta deve essere operata dal condominio quale sostituto d'imposta anche sui compensi percepiti dall'amministratore di condominio. La stessa ritenuta deve essere operata sulla parte imponibile delle somme di cui alla lettera b) e sull'intero ammontare delle somme di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 49 del testo unico delle imposte sui redditi,

approvato con [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#). La ritenuta è elevata al 20 per cento per le indennità di cui alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 16 dello stesso testo unico, concernente tassazione separata. La ritenuta non deve essere operata per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese <sup>(89)</sup>.

Salvo quanto disposto nell'ultimo comma del presente articolo, se i compensi e le altre somme di cui al comma precedente sono corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 30 per cento, anche per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese. Ne sono esclusi i compensi per prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero e quelli corrisposti a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti <sup>(90)</sup>.

Le disposizioni dei precedenti commi non si applicano ai compensi di importo inferiore a lire 50.000 corrisposti dai soggetti indicati nella lettera c) dell'[art. 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598](#), per prestazioni di lavoro autonomo non esercitato abitualmente e sempreché non costituiscano acconto di maggiori compensi.

I compensi di cui all'articolo 23, comma 2, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), corrisposti a non residenti sono soggetti ad una ritenuta del trenta per cento a titolo di imposta sulla parte imponibile del loro ammontare. È operata, altresì, una ritenuta del trenta per cento a titolo di imposta sull'ammontare dei compensi corrisposti a non residenti per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche che si trovano nel territorio dello Stato. Ne sono esclusi i compensi corrisposti a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti <sup>(91) (92)</sup>.

---

(89) Da ultimo il comma 1 dell'art. 25 è stato così modificato dall'[art. 21, comma 11, L. 27 dicembre 1997, n. 449](#), che ha anche elevato al 20% la precedente ritenuta del 19%, dall'[art. 34, L. 21 novembre 2000, n. 342](#), con la decorrenza indicata nel comma 4 dello stesso articolo, e dal comma 24 dell'[art. 36, D.L. 4 luglio 2006, n. 223](#), come modificato dalla relativa legge di conversione.

(90) Comma così modificato dall'[art. 21, comma 11, L. 27 dicembre 1997, n. 449](#). Vedi, anche, quanto disposto, per l'anno 1998, dal comma 12 dello stesso articolo.

(91) Comma prima modificato dall'[art. 1, D.L. 31 dicembre 1996, n. 669](#) e poi così sostituito dall'[art. 1, D.Lgs. 30 maggio 2005, n. 143](#). Vedi, anche, l'art. 3 dello stesso decreto.

(92) Articolo prima modificato dall'[art. 12, L. 13 aprile 1977, n. 114](#) e poi così sostituito dall'[art. 43, D.P.R. 30 dicembre 1980, n. 897](#). Vedi, anche, l'[art. 2, D.L. 30 dicembre 1982, n. 953](#).

---

*(commento di giurisprudenza)*

**25-bis.** *Ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari.*

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 misura 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 <sup>(93)</sup>.

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.

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.

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.

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.

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 <sup>(94)</sup>.

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.

Le disposizioni dei precedenti commi si applicano anche alle provvigioni corrisposte a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti <sup>(95)</sup>.

---

(93) Comma così modificato dall'*art. 21, comma 11, L. 27 dicembre 1997, n. 449*. Vedi, anche, quanto disposto, per l'anno 1998, dal comma 12 dello stesso articolo.

(94) Comma così modificato prima dall'*art. 14, L. 24 dicembre 1993, n. 537* e poi dall'*art. 2, comma 12, L. 27 dicembre 2002, n. 289*.

(95) Articolo aggiunto dall'*art. 2, D.L. 30 dicembre 1982, n. 953*.

---

## **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 *l*), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#) <sup>(96)</sup>.

---

(96) Articolo aggiunto dal comma 43 dell'*art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

## **26. Ritenute sugli interessi e sui redditi di capitale.**

1. I soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 23, che hanno emesso obbligazioni e titoli similari operano una ritenuta del 27 per cento, con obbligo di rivalsa, sugli interessi ed altri proventi corrisposti ai possessori. L'aliquota della ritenuta è ridotta al 12,50 per cento per le obbligazioni e titoli similari, con scadenza non inferiore a diciotto mesi, e per le cambiali finanziarie. Tuttavia, se i titoli indicati nel precedente periodo sono emessi da società o enti, diversi dalle banche, il cui capitale è rappresentato da azioni non negoziate in mercati regolamentati degli Stati membri dell'Unione europea e degli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), ovvero da quote, l'aliquota del 12,50 per cento si applica a condizione che, al momento di emissione, il tasso di rendimento effettivo non sia superiore: *a*) al doppio del tasso ufficiale di riferimento, per le obbligazioni ed i titoli similari negoziati in mercati regolamentati degli Stati membri dell'Unione europea e degli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella lista di cui al citato decreto, o collocati mediante offerta al pubblico ai sensi della disciplina vigente al momento di emissione; *b*) al tasso ufficiale di riferimento aumentato di due terzi, per le obbligazioni e i titoli similari diversi dai precedenti. Qualora il rimborso delle obbligazioni e dei titoli similari con scadenza non inferiore a diciotto mesi, abbia luogo prima di tale scadenza, sugli interessi e altri proventi maturati fino al momento dell'anticipato rimborso è dovuta dall'emittente una somma pari al 20 per cento <sup>(97)</sup>.

2. L'Ente poste italiane e le banche operano una ritenuta del 27 per cento, con obbligo di rivalsa, sugli interessi ed altri proventi corrisposti ai titolari di conti correnti e di depositi, anche se rappresentati da certificati. La predetta ritenuta è operata dalle banche anche sui buoni fruttiferi da esse emessi. Non sono soggetti alla ritenuta:

*a*) gli interessi e gli altri proventi corrisposti da banche italiane o da filiali italiane di banche estere a banche con sede all'estero o a filiali estere di banche italiane;

b) gli interessi derivanti da depositi e conti correnti intrattenuti tra le banche ovvero tra le banche e l'Ente poste italiane;

c) gli interessi a favore del Tesoro sui depositi e conti correnti intestati al Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, nonché gli interessi sul «Fondo di ammortamento dei titoli di Stato» di cui al comma 1 dell'articolo 2 della legge 27 ottobre 1993, n. 43, e sugli altri fondi finalizzati alla gestione del debito pubblico <sup>(98)</sup> <sup>(99)</sup>.

3. Quando gli interessi ed altri proventi di cui al comma 2 sono dovuti da soggetti non residenti, la ritenuta ivi prevista è operata dai soggetti di cui all'articolo 23 che intervengono nella loro riscossione. Qualora il rimborso delle obbligazioni e titoli similari con scadenza non inferiore a diciotto mesi emessi da soggetti non residenti, abbia luogo prima di tale scadenza, è dovuta dai percipienti una somma pari al 20 per cento degli interessi e degli altri proventi maturati fino al momento dell'anticipato rimborso. Tale somma è prelevata dai soggetti di cui all'articolo 23 che intervengono nella riscossione degli interessi ed altri proventi ovvero nel rimborso nei confronti di soggetti residenti <sup>(100)</sup>.

3-bis. I soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 23, che corrispondono i proventi di cui alle lettere *g-bis*) e *g-ter*) del comma 1 dell'articolo 41 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con il [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), ovvero intervengono nella loro riscossione operano sui predetti proventi una ritenuta con l'aliquota del 12,50 per cento ovvero con la maggiore aliquota a cui sarebbero assoggettabili gli interessi ed altri proventi dei titoli sottostanti nei confronti dei soggetti cui siano imputabili i proventi derivanti dai rapporti ivi indicati. Nel caso dei rapporti indicati nella lettera *g-bis*), la predetta ritenuta è operata, in luogo della ritenuta di cui al comma 3, anche sugli interessi e gli altri proventi dei titoli ivi indicati, maturati nel periodo di durata dei predetti rapporti <sup>(101)</sup>.

4. Le ritenute previste nei commi da 1 a 3-bis sono applicate a titolo di acconto nei confronti di: a) imprenditori individuali, se i titoli, i depositi e conti correnti, nonché i rapporti da cui gli interessi ed altri proventi derivano sono relativi all'impresa ai sensi dell'articolo 77 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#); b) società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi; c) società ed enti di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 87 del medesimo testo unico e stabili organizzazioni nel territorio dello Stato delle società e degli enti di cui alla lettera d) del predetto articolo. La ritenuta di cui al comma 3-bis è applicata a titolo di acconto, qualora i proventi derivanti dai titoli sottostanti non sarebbero assoggettabili a ritenuta a titolo di imposta nei confronti dei soggetti a cui siano imputabili i proventi derivanti dai rapporti ivi indicati. Le predette ritenute sono applicate a titolo d'imposta nei confronti dei soggetti esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed in ogni altro caso. Non sono soggetti tuttavia a ritenuta i proventi indicati nei commi 3 e 3-bis corrisposti a società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate di cui all'articolo 5 del testo unico, alle società ed enti di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 87 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con [decreto](#)

*del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, e alle stabili organizzazioni delle società ed enti di cui alla lettera *d)* dello stesso articolo 87 <sup>(102) (103) (104)</sup>.

5. I soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 23 operano una ritenuta del 12,50 per cento a titolo d'acconto, con obbligo di rivalsa, sui redditi di capitale da essi corrisposti, diversi da quelli indicati nei commi precedenti e da quelli per i quali sia prevista l'applicazione di altra ritenuta alla fonte o di imposte sostitutive delle imposte sui redditi. Se i percipienti non sono residenti nel territorio dello Stato o stabili organizzazioni di soggetti non residenti la predetta ritenuta è applicata a titolo d'imposta ed è operata anche sui proventi conseguiti nell'esercizio d'impresa commerciale. L'aliquota della ritenuta è stabilita al 27 per cento se i percipienti sono residenti negli Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*. La predetta ritenuta è operata anche sugli interessi ed altri proventi dei prestiti di denaro corrisposti a stabili organizzazioni estere di imprese residenti, non appartenenti all'impresa erogante, e si applica a titolo d'imposta sui proventi che concorrono a formare il reddito di soggetti non residenti ed a titolo d'acconto, in ogni altro caso <sup>(105) (106)</sup>.

---

(97) Comma così modificato dall'*art. 7, D.Lgs. 16 giugno 1998, n. 201*, dall'*art. 2, comma 1, D.Lgs. 23 dicembre 1999, n. 505*, con i limiti e la decorrenza indicati nel comma 2 dello stesso art. 2, dal comma 316 dell'*art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296* e dal comma 84 dell'*art. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244*, con la decorrenza ed i limiti indicati nel comma 88 del medesimo articolo 1.

(98) Comma così modificato dall'*art. 7, D.Lgs. 16 giugno 1998, n. 201*. Vedi, anche, l'*art. 14, D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124*, come sostituito dall'*art. 5, D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47*. Vedi, inoltre, quanto ulteriormente disposto dal suddetto art. 5, il comma 24 dell'*art. 5, D.L. 30 settembre 2003, n. 269* e il comma 3 dell'*art. 17, D.Lgs. 5 dicembre 2005, n. 252*.

(99) La Corte costituzionale, con *ordinanza 19-29 marzo 2007, n. 114* (Gazz. Uff. 4 aprile 2007, n. 14, 1<sup>a</sup> Serie speciale), ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale del combinato disposto dei commi 2 e 4 dell'art. 26 sollevata in riferimento agli artt. 3, 36 e 53 della Costituzione.

(100) Comma così sostituito dall'*art. 2, comma 1, D.Lgs. 23 dicembre 1999, n. 505*, con i limiti e la decorrenza indicati nel comma 2 dello stesso art. 2. Vedi, anche, il comma 24 dell'*art. 5, D.L. 30 settembre 2003, n. 269*.

(101) Vedi, anche, l'*art. 14, D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124*, come sostituito dall'*art. 5, D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47*. Vedi, inoltre, quanto ulteriormente

disposto dal suddetto art. 5, dall'art. 9 dello stesso *D.Lgs. n. 47 del 2000* e il comma 3 dell'*art. 17, D.Lgs. 5 dicembre 2005, n. 252*.

(102) Comma così modificato dall'*art. 7, D.Lgs. 16 giugno 1998, n. 201*. Per l'interpretazione autentica delle disposizioni del presente comma, vedi l'*art. 14, L. 18 febbraio 1999, n. 28*.

(103) La Corte costituzionale, con *ordinanza 23-31 maggio 2001, n. 174* (Gazz. Uff. 6 giugno 2001, n. 22, serie speciale), ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 26, quarto comma, terzo periodo, sostituito dall'*art. 12, comma 1, del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461*, come interpretato autenticamente con l'*art. 14 della legge 18 febbraio 1999, n. 28*, sollevata in riferimento agli artt. 3 e 53 della Cost. La stessa Corte, chiamata nuovamente a pronunciarsi sulla stessa questione senza addurre nuovi profili, con *ordinanza 20 giugno-4 luglio 2002, n. 313* (Gazz. Uff. 10 luglio 2002, n. 27, serie speciale), ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione.

(104) La Corte costituzionale, con *ordinanza 19-29 marzo 2007, n. 114* (Gazz. Uff. 4 aprile 2007, n. 14, 1<sup>a</sup> Serie speciale), ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale del combinato disposto dei commi 2 e 4 dell'art. 26 sollevata in riferimento agli artt. 3, 36 e 53 della Costituzione.

(105) Comma così modificato dal comma 84 dell'*art. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244*, con la decorrenza ed i limiti indicati nel comma 88 dello stesso articolo 1.

(106) Articolo così sostituito, da ultimo, dall'*art. 12, D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461*. Vedi, anche, l'art. 15 dello stesso *D.Lgs. n. 461 del 1997* e l'*art. 6, comma 3, D.L. 15 aprile 2002, n. 63*.

---

## **26-bis.** *Esenzione dalle imposte sui redditi per i non residenti.*

1. Non sono soggetti ad imposizione i redditi di capitale derivanti dai rapporti indicati nelle lettere *a)*, diversi dai depositi e conti correnti bancari e postali, con esclusione degli interessi ed altri proventi derivanti da prestiti di denaro, *c)*, *d)*, *g-bis)* e *g-ter)*, dell'articolo 41, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, qualora siano percepiti da:

*a)* soggetti residenti all'estero, di cui all'*articolo 6, comma 1, del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239*, e successive modificazioni <sup>(107)</sup>.

*1-bis.* I requisiti di cui al comma 1 sono attestati mediante la documentazione di cui all'*articolo 7, comma 2, del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239* <sup>(108)</sup>.

2. Qualora i rapporti di cui all'articolo 44, comma 1, lettere *g-bis)* e *g-ter)*, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al *decreto del Presidente della*

*Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, abbiano ad oggetto azioni o strumenti finanziari simili alle azioni di cui allo stesso articolo 44, l'esenzione di cui al comma 1 non si applica sulla quota del provento corrispondente all'ammontare degli utili messi in pagamento nel periodo di durata del contratto <sup>(109)</sup> <sup>(110)</sup>.

---

(107) Comma così modificato prima dall'*art. 2, comma 2, D.Lgs. 21 luglio 1999, n. 259*, con la decorrenza indicata nel comma 3 dallo stesso articolo 2 e poi dall'*art. 10, D.L. 25 settembre 2001, n. 350*, come sostituito della relativa legge di conversione.

(108) Comma aggiunto dall'*art. 10, D.L. 25 settembre 2001, n. 350*, come sostituito dalla relativa legge di conversione.

(109) Comma così sostituito dall'*art. 2, D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344*, con la decorrenza indicata nell'*art. 4* dello stesso decreto.

(110) Articolo aggiunto dall'*art. 12, D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461*.

---

**26-ter.** 1. Sui redditi di cui all'articolo 41, comma 1, lettera *g-quater*), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, l'impresa di assicurazione applica una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura prevista dall'*articolo 7 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461*.

2. Sui redditi di cui all'articolo 41, comma 1, lettera *g-quinquies*), del citato testo unico delle imposte sui redditi, i soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 23 applicano una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura prevista dall'*articolo 7 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461*.

3. Sui redditi di capitale indicati nei commi 1 e 2, dovuti da soggetti non residenti e percepiti da soggetti residenti nel territorio dello Stato è dovuta un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi con aliquota del 12,50 per cento. L'imposta sostitutiva può essere applicata direttamente dalle imprese di assicurazioni estere operanti nel territorio dello Stato in regime di libertà di prestazione di servizi ovvero da un rappresentante fiscale, scelto tra i soggetti indicati nell'articolo 23, che risponde in solido con l'impresa estera per gli obblighi di determinazione e versamento dell'imposta e provvede alla dichiarazione annuale delle somme. Il percipiente è tenuto a comunicare, ove necessario, i dati e le informazioni utili per la determinazione dei redditi consegnando, anche in copia, la relativa documentazione o, in mancanza, una dichiarazione sostitutiva nella quale attesti i predetti dati ed informazioni. Nel caso in cui i redditi siano percepiti direttamente all'estero si applicano le disposizioni di cui all'articolo 16-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi di cui al *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917* <sup>(111)</sup> <sup>(112)</sup>.

---

(111) Comma così sostituito dall'*art. 41-bis, comma 1, D.L. 30 settembre 2003, n. 269*, nel testo integrato dalla relativa legge di conversione. Vedi, anche, il comma 2 dello stesso articolo 41-*bis*.

(112) Articolo aggiunto dall'*art. 14, D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47*. Per i limiti di applicabilità del presente articolo vedi, anche, il comma 1-*bis* del suddetto art. 14, aggiunto dall'*art. 11, D.Lgs. 12 aprile 2001, n. 168*, e l'art. 16 dello stesso *D.Lgs. n. 47 del 2000*. Vedi, inoltre, l'*art. 1, D.L. 24 settembre 2002, n. 209*, come modificato dalla relativa legge di conversione.

---

**26-quater.** *Esenzione dalle imposte sugli interessi e sui canoni corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell'Unione europea.*

1. Gli interessi e i canoni pagati a società non residenti aventi i requisiti di cui al comma 4, lettera *a)*, o a una stabile organizzazione, situata in un altro Stato membro, di società che hanno i suddetti requisiti sono esentati da ogni imposta quando tali pagamenti sono effettuati:

*a)* da società ed enti che rivestono una delle forme previste dall'allegato A, che risiedono, ai fini fiscali, nel territorio dello Stato e sono assoggettate, senza fruire di regimi di esonero, all'imposta sul reddito delle società;

*b)* da una stabile organizzazione, situata nel territorio dello Stato e assoggettata, senza fruire di regimi di esonero, all'imposta sul reddito delle società, di società non residenti aventi i requisiti di cui al comma 4, lettera *a)*, qualora gli interessi o i canoni siano inerenti all'attività della stabile organizzazione stessa <sup>(113)</sup>.

2. I soggetti beneficiari degli interessi e dei canoni hanno diritto all'esenzione se:

*a)* la società che effettua il pagamento o la società la cui stabile organizzazione effettua il pagamento, detiene direttamente una percentuale non inferiore al 25 per cento dei diritti di voto nella società che riceve il pagamento o nella società la cui stabile organizzazione riceve il medesimo pagamento;

*b)* la società che riceve il pagamento o la società la cui stabile organizzazione riceve il pagamento detiene direttamente una percentuale non inferiore al 25 per cento dei diritti di voto nella società che effettua il pagamento o nella società la cui stabile organizzazione effettua il medesimo pagamento;

*c)* una terza società avente i requisiti di cui alla lettera *a)* del comma 4 detiene direttamente una percentuale non inferiore al 25 per cento dei diritti di voto sia nella società che effettua il pagamento o nella società la cui stabile

organizzazione effettua il pagamento sia nella società che riceve il pagamento o nella società la cui stabile organizzazione riceve il medesimo pagamento;

d) i diritti di voto di cui alle lettere a), b) e c), detenuti nelle società ed enti residenti nel territorio dello Stato, sono quelli esercitabili nell'assemblea ordinaria prevista dagli articoli 2364, 2364-bis e 2479-bis del codice civile;

e) le partecipazioni che attribuiscono i diritti di voto di cui alle lettere a), b) e c) sono detenute ininterrottamente per almeno un anno.

3. Ai fini del presente articolo:

a) si considerano canoni, i compensi di qualsiasi natura percepiti per l'uso o la concessione in uso:

1) del diritto di autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, comprese le pellicole cinematografiche e il software;

2) di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico;

3) di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche;

b) si considerano interessi, i redditi da crediti di qualsiasi natura, garantiti o non da ipoteca e, in particolare, i redditi derivanti da titoli, da obbligazioni e da prestiti, compresi gli altri proventi derivanti dai suddetti titoli e prestiti;

c) non si considerano interessi:

1) le remunerazioni dei finanziamenti eccedenti di cui all'articolo 98 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), direttamente erogati dal socio o dalle sue parti correlate;

2) gli utili di cui all'articolo 44, comma 1, lettera f), del predetto testo unico;

3) le remunerazioni dei titoli e degli strumenti finanziari di cui agli articoli 44, comma 2, lettera a), e 109, comma 9, lettera a), del medesimo testo unico, anche per la quota che non comporta la partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale gli strumenti finanziari sono stati emessi;

4) i pagamenti relativi a crediti che autorizzano il creditore a rinunciare al suo diritto agli interessi in cambio del diritto a partecipare agli utili del debitore;

5) i pagamenti relativi a crediti che non contengono disposizioni per la restituzione del capitale o per i quali il rimborso debba essere effettuato trascorsi più di cinquanta anni dalla data di emissione.

4. La disposizione di cui al comma 1 si applica se:

a) le società beneficiarie dei redditi di cui al comma 3 e le società le cui stabili organizzazioni sono beneficiarie dei medesimi redditi, rivestono una delle forme previste dall'allegato *A*, risiedono ai fini fiscali in uno Stato membro, senza essere considerate, ai sensi di una Convenzione in materia di doppia imposizione sui redditi con uno Stato terzo, residenti al di fuori dell'Unione europea e sono assoggettate, senza fruire di regimi di esonero, ad una delle imposte indicate nell'allegato *B* ovvero a un'imposta identica o sostanzialmente simile applicata in aggiunta o in sostituzione di dette imposte;

b) gli interessi e i canoni pagati alle società non residenti di cui alla lettera a) sono assoggettati ad una delle imposte elencate nell'allegato *B*;

c) le società non residenti di cui alla lettera a) e le stabili organizzazioni situate in un altro Stato membro di società aventi i requisiti di cui alla lettera a) sono beneficiarie effettive dei redditi indicati nel comma 3; a tal fine, sono considerate beneficiarie effettive di interessi o di canoni:

1) le predette società, se ricevono i pagamenti in qualità di beneficiario finale e non di intermediario, quale agente, delegato o fiduciario di un'altra persona;

2) le predette stabili organizzazioni, se il credito, il diritto, l'utilizzo o l'informazione che generano i pagamenti degli interessi o dei canoni si ricollegano effettivamente a tali stabili organizzazioni e i suddetti interessi o canoni rappresentano redditi per i quali esse sono assoggettate nello Stato membro in cui sono situate ad una delle imposte elencate nell'allegato *B* o, in Belgio, all'«impôt des non-residents/belasting der niet-verblijfhouders», in Spagna all'«impuesto sobre la Renta de no Residentes» ovvero a un'imposta identica o sostanzialmente simile applicata in aggiunta o in sostituzione di dette imposte.

5. Se il soggetto che effettua il pagamento dei canoni e degli interessi di cui al comma 3 controlla o è controllato, direttamente o indirettamente, dal soggetto che è considerato beneficiario effettivo, ovvero entrambi i soggetti sono controllati, direttamente o indirettamente, da un terzo, e l'importo degli interessi o dei canoni è superiore al valore normale determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), l'esenzione di cui al comma 1 si applica limitatamente al medesimo valore normale.

6. Ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui al comma 1, deve essere prodotta un'attestazione dalla quale risulti la residenza del beneficiario effettivo e, nel caso di stabile organizzazione, l'esistenza della stabile organizzazione stessa, rilasciata dalle competenti autorità fiscali dello Stato in cui la società beneficiaria è residente ai fini fiscali o dello Stato in cui è situata la stabile organizzazione, nonché una dichiarazione dello stesso beneficiario effettivo che attesti la sussistenza dei requisiti indicati nei commi 2 e 4. La suddetta documentazione va presentata ai soggetti di cui al comma 1, lettere a) e b),

entro la data del pagamento degli interessi o dei canoni e produce effetti per un anno a decorrere dalla data di rilascio della documentazione medesima.

7. La documentazione di cui al comma 6 deve essere conservata fino a quando non siano decorsi i termini per gli accertamenti relativi al periodo di imposta in corso alla data di pagamento degli interessi o dei canoni, e comunque fino a quando non siano stati definiti gli accertamenti stessi. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere stabilite specifiche modalità di attuazione mediante approvazione di appositi modelli <sup>(114)</sup>.

8. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono apportate modifiche agli allegati *A* e *B* conformemente a quanto stabilito in sede comunitaria.»;

c) all'articolo 27, dopo il comma 3 è inserito il seguente: «3-*bis*. I soggetti cui si applica l'articolo 98 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), sono tenuti ad operare, con obbligo di rivalsa, la ritenuta di cui al comma 3 sulla remunerazione di finanziamenti eccedenti prevista dal citato articolo 98 direttamente erogati dal socio o da una sua parte correlata, non residenti nel territorio dello Stato. A fini della determinazione della ritenuta di cui sopra, si computa in diminuzione la eventuale ritenuta operata ai sensi dell'articolo 26 riferibile alla medesima remunerazione. La presente disposizione non si applica alla remunerazione di finanziamenti eccedenti direttamente erogati dalle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti»;

d) all'articolo 37-*bis*, comma 3, dopo la lettera *f-bis*) è aggiunta la seguente: «*f-ter*) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26-*quater*, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea <sup>(115)</sup>.

---

(113) Vedi, anche, il comma 3 dell'[art. 3, D.L. 15 febbraio 2007, n. 10](#).

(114) Con [Prov. 15 gennaio 2008](#) (pubblicato nel sito internet dell'Agenzia delle entrate il 18 gennaio 2008) è stato approvato lo schema di modello per l'esenzione o il rimborso dell'imposta italiana su interessi e canoni pagati fra società consociate di stati membri diversi.

(115) Articolo aggiunto dall'[art. 1, D.Lgs. 30 maggio 2005, n. 143](#). Vedi, anche, l'art. 3 dello stesso decreto.

---

*(commento di giurisprudenza)*

**27. Ritenuta sui dividendi.**

1. Le società e gli enti indicati nelle lettere *a)* e *b)* del comma 1 dell'articolo 73 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), operano con obbligo di rivalsa, una ritenuta del 12,50 per cento a titolo d'imposta sugli utili in qualunque forma corrisposti, anche nei casi di cui all'articolo 47, comma 7, del predetto testo unico, a persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni non qualificate ai sensi della lettera *c-bis)* del comma 1 dell'articolo 67 del citato testo unico n. 917 del 1986, non relative all'impresa ai sensi dell'articolo 65 del medesimo testo unico. La ritenuta di cui al periodo precedente si applica alle condizioni ivi previste agli utili derivanti dagli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera *a)* e dai contratti di associazione in partecipazione di cui all'articolo 109, comma 9, lettera *b)*, del predetto testo unico qualora il valore dell'apporto non sia superiore al 5 per cento o al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto nel caso in cui si tratti rispettivamente di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. La ritenuta è applicata altresì dalle persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del testo unico delle imposte sui redditi e dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice ed equiparate di cui all'articolo 5 del medesimo testo unico sugli utili derivanti dai contratti di associazione in partecipazione previsti nel precedente periodo, corrisposti a persone fisiche residenti; per i soggetti che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 66 del predetto testo unico, in luogo del patrimonio netto si assume il valore individuato nel comma 2 dell'articolo 47 del medesimo testo unico <sup>(116)</sup>.

1-*bis*. Nei casi di cui all'articolo 47, commi 5 e 7, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), la ritenuta prevista dai commi 1 e 4 si applica sull'intero ammontare delle somme o dei valori corrisposti, qualora il percettore non comunichi il valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione <sup>(117)</sup>.

2. In caso di distribuzione di utili in natura i singoli soci o partecipanti, per conseguirne il pagamento, sono tenuti a versare alle società ed altri enti di cui alle lettere *a)* e *b)* del comma 1 dell'articolo 73 del predetto testo unico, l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta di cui al comma 1, determinato in relazione al valore normale dei beni ad essi attribuiti, quale risulta dalla valutazione operata dalla società emittente alla data individuata dalla lettera *a)* del comma 2 dell'articolo 109 del citato testo unico <sup>(118)</sup>.

3. La ritenuta è operata a titolo d'imposta e con l'aliquota del 27 per cento sugli utili corrisposti a soggetti non residenti nel territorio dello Stato diversi dalle società ed enti indicati nel comma 3-*ter*, in relazione alle partecipazioni, agli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera *a)*, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), e ai contratti di associazione in partecipazione di cui all'articolo 109, comma 9, lettera *b)*, del medesimo testo unico, non relative a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato. L'aliquota della ritenuta è ridotta al 12,50 per cento per gli utili pagati ad azionisti di risparmio. L'aliquota della

ritenuta è ridotta all'11 per cento sugli utili corrisposti ai fondi pensione istituiti negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#). I soggetti non residenti, diversi dagli azionisti di risparmio, dai fondi pensione di cui al periodo precedente e dalle società ed enti indicati nel comma 3-*ter*, hanno diritto al rimborso, fino a concorrenza dei quattro noni della ritenuta, dell'imposta che dimostrino di aver pagato all'estero in via definitiva sugli stessi utili mediante certificazione del competente ufficio fiscale dello Stato estero <sup>(119)</sup>.

3-*bis*. I soggetti cui si applica l'articolo 98 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), sono tenuti ad operare, con obbligo di rivalsa, la ritenuta di cui ai commi 3 e 3-*ter* sulla remunerazione di finanziamenti eccedenti prevista dal citato articolo 98 direttamente erogati dal socio o da una sua parte correlata, non residenti nel territorio dello Stato. A fini della determinazione della ritenuta di cui sopra, si computa in diminuzione la eventuale ritenuta operata ai sensi dell'articolo 26 riferibile alla medesima remunerazione. La presente disposizione non si applica alla remunerazione di finanziamenti eccedenti direttamente erogati dalle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti <sup>(120)</sup>.

3-*ter*. La ritenuta è operata a titolo di imposta e con l'aliquota dell'1,375 per cento sugli utili corrisposti alle società e agli enti soggetti ad un'imposta sul reddito delle società negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), ed ivi residenti, in relazione alle partecipazioni, agli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera *a*), del predetto testo unico e ai contratti di associazione in partecipazione di cui all'articolo 109, comma 9, lettera *b*), del medesimo testo unico, non relativi a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato <sup>(121)</sup>.

4. Sulle remunerazioni corrisposte a persone fisiche residenti relative a partecipazioni al capitale o al patrimonio, titoli e strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera *a*), ultimo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi e a contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera *b*), del medesimo testo unico, in cui l'associante è soggetto non residente, non qualificati ai sensi della lettera *c-bis*) del comma 1, dell'articolo 67 del testo unico e non relativi all'impresa ai sensi dell'articolo 65 dello stesso testo unico, è operata una ritenuta del 12,50 per cento a titolo d'imposta dai soggetti di cui al primo comma dell'articolo 23 che intervengono nella loro riscossione. La ritenuta è operata a titolo d'acconto:

a) sulla quota imponibile delle remunerazioni corrisposte da soggetti non residenti in relazione a partecipazioni al capitale o al patrimonio, titoli e

strumenti finanziari e a contratti di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 67 del citato testo unico, non relativi all'impresa ai sensi dell'articolo 65;

b) sull'intero importo delle remunerazioni corrisposte, in relazione a partecipazioni, titoli, strumenti finanziari e contratti non relativi all'impresa ai sensi dell'articolo 65, da società ed enti residenti negli Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-*bis* del citato testo unico salvo che la persona fisica dimostri al soggetto che interviene nella riscossione che, a seguito dell'esercizio di interpello secondo le modalità del comma 5, lettera b), dello stesso articolo 167, sono rispettate le condizioni di cui alla lettera c) del comma 1, dell'articolo 87 del citato testo unico. La disposizione del periodo precedente non si applica alle partecipazioni, ai titoli e agli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, emessi da società i cui titoli sono negoziati nei mercati regolamentati. La ritenuta è, altresì, operata sull'intero importo delle remunerazioni relative a contratti stipulati con associanti non residenti che non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo <sup>(122)</sup> <sup>(123)</sup>.

4-*bis*. Le ritenute del comma 4 sono operate al netto delle ritenute applicate dallo Stato estero. In caso di distribuzione di utili in natura si applicano le disposizioni di cui al comma 2 <sup>(124)</sup>.

5. Le ritenute di cui ai commi 1 e 4, primo periodo, non sono operate qualora le persone fisiche residenti e gli associati in partecipazione dichiarino all'atto della percezione che gli utili riscossi sono relativi all'attività di impresa o ad una partecipazione qualificata ai sensi della lettera c) del comma 1 dell'articolo 67 del citato testo unico. Le ritenute di cui ai commi 1 e 4, sono operate con l'aliquota del 27 per cento ed a titolo d'imposta nei confronti dei soggetti esenti dall'imposta sul reddito delle società <sup>(125)</sup>.

6. Per gli utili corrisposti a soggetti residenti ed assoggettati alla ritenuta a titolo d'imposta o all'imposta sostitutiva sul risultato maturato di gestione non si applicano le disposizioni degli *articoli 5, 7, 8, 9 e 11, terzo comma, della legge 29 dicembre 1962, n. 1745* <sup>(126)</sup>.

---

(116) Gli attuali commi 1, 1-*bis*, 2, 3, 4 e 5 così sostituiscono gli originari commi 1, 2, 3, 4 e 5 per effetto di quanto disposto dall'*art. 2, D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344*, con la decorrenza indicata nell'*art. 4* dello stesso decreto. Successivamente il presente comma 1 è stato così modificato dal comma 1 dell'*art. 14, D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247*, con la decorrenza indicata nel comma 2 dello stesso articolo 14. Precedentemente il presente comma 1 era stato modificato dall'*art. 5, D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47*, con la decorrenza indicata nell'*art. 9* dello stesso decreto e dall'*art. 9, D.L. 25 settembre 2001, n. 351*.

(117) Gli attuali commi 1, 1-*bis*, 2, 3, 4 e 5 così sostituiscono gli originari commi 1, 2, 3, 4 e 5 per effetto di quanto disposto dall'*art. 2, D.Lgs. 12*

*dicembre 2003, n. 344*, con la decorrenza indicata nell'art. 4 dello stesso decreto. Successivamente il presente comma 1-*bis* è stato così sostituito dal comma 1 dell'*art. 14, D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247*, con la decorrenza indicata nel comma 2 dello stesso articolo 14.

(118) Gli attuali commi 1, 1-*bis*, 2, 3, 4 e 5 così sostituiscono gli originari commi 1, 2, 3, 4 e 5 per effetto di quanto disposto dall'*art. 2, D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344*, con la decorrenza indicata nell'art. 4 dello stesso decreto.

(119) Gli attuali commi 1, 1- *bis*, 2, 3, 4 e 5 così sostituiscono gli originari commi 1, 2, 3, 4 e 5 per effetto di quanto disposto dall'*art. 2, D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344*, con la decorrenza indicata nell'art. 4 dello stesso decreto. Successivamente il comma 3 è stato prima modificato dal comma 67 dell'*art. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244*, con i limiti indicati nel comma 68 del medesimo articolo 1, e poi così sostituito dal comma 1 dell'*art. 24, L. 7 luglio 2009, n. 88* - Legge comunitaria 2008. Vedi, anche, i commi 2 e 3 dello stesso articolo 24.

(120) Comma aggiunto dall'*art. 1, D.Lgs. 30 maggio 2005, n. 143* e poi così modificato dal comma 67 dell'*art. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244*, con i limiti indicati nel comma 68 dello stesso articolo 1. Vedi, anche, l'*art. 3 del citato D.Lgs. n. 143 del 2005*.

(121) Comma aggiunto dal comma 67 dell'*art. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244*, con i limiti indicati nei commi 68 e 69 dello stesso articolo 1.

(122) Lettera così modificata dal comma 84 dell'*art. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244*, con i limiti indicati nel comma 88 dello stesso articolo 1.

(123) Gli attuali commi 1, 1-*bis*, 2, 3, 4 e 5 così sostituiscono gli originari commi 1, 2, 3, 4 e 5 per effetto di quanto disposto dall'*art. 2, D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344*, con la decorrenza indicata nell'art. 4 dello stesso decreto. Successivamente il comma 4 è stato così sostituito, con i commi 4 e 4-*bis*, dal comma 1 dell'*art. 14, D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247*, con la decorrenza indicata nel comma 2 dello stesso articolo 14.

(124) Il comma 4 è stato così sostituito, con i commi 4 e 4-*bis*, dal comma 1 dell'*art. 14, D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247*, con la decorrenza indicata nel comma 2 dello stesso articolo 14.

(125) Gli attuali commi 1, 1-*bis*, 2, 3, 4 e 5 così sostituiscono gli originari commi 1, 2, 3, 4 e 5 per effetto di quanto disposto dall'*art. 2, D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344*, con la decorrenza indicata nell'art. 4 dello stesso decreto. Precedentemente il presente comma 5 era stato modificato dall'*art. 2, comma 1, D.Lgs. 23 dicembre 1999, n. 505*, con i limiti e la decorrenza indicati nel comma 2 dello stesso art. 2.

(126) Articolo così sostituito, da ultimo, dall'*art. 12, D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461*.

**27-bis.** *Rimborso della ritenuta sui dividendi distribuiti a soggetti non residenti.*

1. Le società che detengono una partecipazione diretta non inferiore al 20 per cento del capitale della società che distribuisce gli utili, hanno diritto, a richiesta, al rimborso della ritenuta di cui ai commi 3, 3-*bis* e 3-*ter* dell'articolo 27, se <sup>(127)</sup>:

a) rivestono una delle forme previste nell'allegato della direttiva 435/90/CEE del 23 luglio 1990 del Consiglio;

b) risiedono, ai fini fiscali, in uno Stato membro dell'Unione europea, senza essere considerate, ai sensi di una Convenzione in materia di doppia imposizione sui redditi con uno Stato terzo, residenti al di fuori dell'Unione europea <sup>(128)</sup>;

c) sono soggette, nello Stato di residenza, senza fruire di regimi di opzione o di esonero che non siano territorialmente o temporalmente limitati, ad una delle imposte indicate nella predetta direttiva <sup>(129)</sup>;

d) la partecipazione sia detenuta ininterrottamente per almeno un anno <sup>(130)</sup>.

1-*bis*. La disposizione del comma 1 si applica altresì alla remunerazione dei finanziamenti eccedenti di cui all'articolo 44, comma 1, lettera e), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), agli utili di cui all'articolo 44, comma 1, lettera f), del predetto testo unico, nonché alle remunerazioni dei titoli e degli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), del medesimo testo unico, semprechè la remunerazione e gli utili siano erogati a società con i requisiti indicati nel comma 1 che detengono una partecipazione diretta non inferiore al 20 per cento del capitale della società che, rispettivamente, la corrisponde o li distribuisce <sup>(131)</sup>.

2. Ai fini dell'applicazione del comma 1, deve essere prodotta una certificazione, rilasciata dalle competenti autorità fiscali dello Stato estero, che attesti che la società non residente possieda i requisiti indicati alle lettere a), b) e c) del comma 1, nonché una dichiarazione della società che attesti la sussistenza del requisito indicato alla lettera d) del medesimo comma 1 <sup>(132)</sup>.

3. Ove ricorrano le condizioni di cui al comma 1, a richiesta della società beneficiaria dei dividendi, i soggetti di cui all'art. 23 possono non applicare la ritenuta di cui ai commi 3, 3-*bis* e 3-*ter* dell'art. 27. In questo caso, la documentazione di cui al comma 2 deve essere acquisita entro la data del pagamento degli utili e conservata, unitamente alla richiesta, fino a quando non siano decorsi i termini per gli accertamenti relativi al periodo di imposta in corso alla data di pagamento dei dividendi e, comunque, fino a quando non siano stati definiti gli accertamenti stessi <sup>(133)</sup>.

4. [Resta impregiudicata l'applicazione di ritenute alla fonte previste da disposizioni convenzionali che accordano rimborsi di somme afferenti i dividendi distribuiti] <sup>(134)</sup>.

5. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano alle società di cui al comma 1 che risultano controllate direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in Stati della Comunità europea a condizione che dimostrino di non detenere la partecipazione allo scopo esclusivo o principale di beneficiare del regime in esame. A tal fine per l'assunzione delle prove si applicano le procedure di cui ai commi 12 e 13 dell'*art. 11 della L. 30 dicembre 1991, n. 413* <sup>(135) (136)</sup>.

---

(127) Alinea così modificato prima dall'*art. 1, D.Lgs. 6 febbraio 2007, n. 49* e poi dal comma 67 dell'*art. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244*, con i limiti indicati nel comma 68 dello stesso articolo 1. Per la riduzione della percentuale indicata nel presente alinea vedi l'*art. 2 del citato D.Lgs. n. 49 del 2007*.

(128) Lettera così modificata dall'*art. 1, D.Lgs. 6 febbraio 2007, n. 49*. Vedi, anche, l'*art. 2* dello stesso decreto.

(129) Lettera così modificata dall'*art. 1, D.Lgs. 6 febbraio 2007, n. 49*. Vedi, anche, l'*art. 2* dello stesso decreto.

(130) Comma prima modificato dall'*art. 15, L. 18 febbraio 1999, n. 28* e poi così sostituito dall'*art. 2, D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344*, con la decorrenza indicata nell'*art. 4* dello stesso decreto, e dall'*art. 1, D.Lgs. 6 febbraio 2007, n. 49*. Vedi, anche, l'*art. 2* dello stesso *D.Lgs. n. 49/2007*.

(131) Comma aggiunto dall'*art. 1, D.Lgs. 6 febbraio 2007, n. 49*. Per la riduzione della percentuale indicata nel presente comma vedi l'*art. 2* dello stesso decreto.

(132) Comma prima modificato dall'*art. 15, L. 18 febbraio 1999, n. 28* e poi così sostituito dall'*art. 2, D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344*, con la decorrenza indicata nell'*art. 4* dello stesso decreto, e dall'*art. 1, D.Lgs. 6 febbraio 2007, n. 49*. Vedi, anche, l'*art. 2* dello stesso *D.Lgs. n. 49/2007*.

(133) Comma così modificato prima dall'*art. 15, L. 18 febbraio 1999, n. 28*, poi dall'*art. 1, D.Lgs. 6 febbraio 2007, n. 49* ed infine dal comma 67 dell'*art. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244*, con i limiti indicati nel comma 68 del medesimo articolo 1. Vedi, anche, l'*art. 2* dello stesso *D.Lgs. n. 49 del 2007*.

(134) Comma abrogato dall'*art. 1, D.Lgs. 6 febbraio 2007, n. 49*. Vedi, anche, l'*art. 2* dello stesso decreto.

(135) Comma così modificato dall'*art. 1, D.Lgs. 6 febbraio 2007, n. 49*. Vedi, anche, l'*art. 2* dello stesso decreto.

(136) Articolo aggiunto dall'*art. 2, D.Lgs. 6 marzo 1993, n. 136* (Gazz. Uff. 10 maggio 1993, n. 107), entrato in vigore, per effetto dell'*art. 4*, il giorno stesso della sua pubblicazione.

---

**27-ter.** *Azioni in deposito accentrato presso la Monte Titoli S.p.A.*

1. Sugli utili derivanti dalle azioni e dagli strumenti finanziari simili alle azioni di cui all'articolo 4428/11/03<sup>1</sup> del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, immessi nel sistema di deposito accentrato gestito dalla Monte Titoli S.p.A. ai sensi della *legge 19 giugno 1986, n. 289*, è applicata, in luogo della ritenuta di cui ai commi 1, 3 e 3-ter dell'articolo 27, un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi con le stesse aliquote ed alle medesime condizioni previste dal predetto articolo <sup>(137)</sup>.

2. L'imposta sostitutiva di cui al comma 1 è applicata dai soggetti presso i quali i titoli sono depositati, aderenti al sistema di deposito accentrato gestito dalla Monte Titoli S.p.A. ai sensi del regolamento CONSOB emanato in base all'*articolo 10 della legge 19 giugno 1986, n. 289*, nonché dai soggetti non residenti che aderiscono a sistemi esteri di deposito accentrato aderenti al sistema Monte Titoli.

3. I soggetti di cui al comma 2 accreditano, con separata evidenza, l'ammontare dell'imposta sostitutiva applicata sugli utili di cui al comma 1 al conto unico istituito ai sensi del comma 1 dell'*articolo 3 del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239*, con valuta pari alla data dell'effettivo pagamento degli utili. I medesimi soggetti addebitano l'imposta sostitutiva ai percipienti, all'atto del pagamento, con valuta pari a quella con la quale sono riconosciuti gli utili stessi. Si applicano le disposizioni dell'*articolo 4 del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239*.

4. Per gli utili di cui al comma 1 spettanti a soggetti residenti in Stati con i quali siano in vigore convenzioni per evitare la doppia imposizione sul reddito, ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva nella misura prevista dalla convenzione i soggetti di cui al comma 2 acquisiscono:

a) una dichiarazione del soggetto non residente effettivo beneficiario degli utili, dalla quale risultino i dati identificativi del soggetto medesimo, la sussistenza di tutte le condizioni alle quali è subordinata l'applicazione del regime convenzionale e gli eventuali elementi necessari a determinare la misura dell'aliquota applicabile ai sensi della convenzione;

b) un'attestazione dell'autorità fiscale competente dello Stato ove l'effettivo beneficiario degli utili ha la residenza, dalla quale risulti la residenza nello Stato medesimo ai sensi della convenzione. L'attestazione produce effetti fino al 31 marzo dell'anno successivo a quello di presentazione.

5. Nell'ipotesi di applicazione del comma 4 non spetta il rimborso di cui al comma 3, ultimo periodo, dell'articolo 27. Sugli utili di pertinenza di enti od organismi internazionali che godono dell'esenzione dalle imposte in Italia per effetto di leggi o di accordi internazionali resi esecutivi in Italia, i soggetti di cui al comma 2, non applicano l'imposta sostitutiva.

6. Ove ricorrano le condizioni previste dal comma 1, dell'articolo 27-*bis*, l'imposta sostitutiva di cui al comma 1, del presente articolo non è applicata, a condizione che i soggetti di cui al comma 2 acquisiscano:

a) la documentazione attestante la sussistenza delle condizioni di cui al comma 1 dell'articolo 27-*bis*;

b) una certificazione delle competenti autorità fiscali dello Stato estero, che attesti la ricorrenza dei requisiti di cui al comma 2 dell'articolo 96-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi.

7. I soggetti di cui al comma 2 conservano la documentazione di cui ai precedenti commi 4 e 6 fino a quando non siano decorsi i termini per gli accertamenti relativi al periodo d'imposta in corso alla data di pagamento degli utili, e comunque fino a quando non siano stati definiti gli accertamenti stessi.

8. Gli intermediari non residenti aderenti al sistema Monte Titoli e gli intermediari non residenti che aderiscono a sistemi esteri di deposito accentrato aderenti al sistema Monte Titoli nominano quale loro rappresentante fiscale in Italia una banca o una società di intermediazione mobiliare, residente nel territorio dello Stato, una stabile organizzazione in Italia di banche o di imprese di investimento non residenti, ovvero una società di gestione accentrata di strumenti finanziari autorizzata ai sensi dell'[articolo 80 del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58](#). Il rappresentante fiscale risponde dell'adempimento dei propri compiti negli stessi termini e con le stesse responsabilità previste per i soggetti di cui al comma 2, residenti in Italia e provvede a:

a) versare l'imposta sostitutiva di cui al presente articolo;

b) effettuare le comunicazioni di cui all'[articolo 7 della legge 29 dicembre 1962, n. 1745](#);

c) conservare la documentazione prevista nei commi 4 e 6;

d) fornire, entro 15 giorni dalla richiesta dell'amministrazione finanziaria, ogni notizia o documento utile per comprovare il corretto assolvimento degli obblighi riguardanti l'imposta sostitutiva di cui al comma 1 <sup>(138)</sup>.

9. Con uno o più decreti del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, possono essere previste modalità semplificate per l'attribuzione ai soggetti non residenti del credito d'imposta sui dividendi, nei casi in cui detta attribuzione sia prevista dalla convenzione contro le doppie imposizioni stipulata fra l'Italia e il Paese di residenza del beneficiario e per l'acquisizione della documentazione di cui ai commi 4 e 6 nei casi in cui le azioni siano depositate presso organismi esteri di investimento collettivo aderenti al

sistema Monte Titoli. Con gli stessi decreti possono essere approvati modelli uniformi per l'acquisizione dell'attestazione di cui al comma 4, lettera *b*), e può essere previsto che la medesima attestazione produca effetti anche ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute negli *articoli 6 e 7 del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239*, purché da essa risulti la sussistenza delle condizioni di cui all'articolo 6 dello stesso decreto <sup>(139)</sup> <sup>(140)</sup>.

---

(137) Comma prima sostituito dall'*art. 2, D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344*, con la decorrenza indicata nell'*art. 4* dello stesso decreto, e poi così modificato dal comma 67 dell'*art. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244*, con i limiti indicati nel comma 68 del medesimo articolo 1. Il riferimento al testo unico delle imposte sui redditi contenuto nel presente comma ed apparentemente errato, è così pubblicato nella Gazzetta Ufficiale.

(138) Comma così modificato, a decorrere dal 1° gennaio 2004, dal comma 3 dell'*art. 41, D.L. 30 settembre 2003, n. 269*, come modificato dalla relativa legge di conversione, ai sensi di quanto disposto dal comma 8 dello stesso articolo 41.

(139) Comma così modificato dall'*art. 8, D.Lgs. 16 giugno 1998, n. 201*.

(140) Articolo aggiunto dall'*art. 12, D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

**28. Ritenuta sui compensi per avviamento commerciale e sui contributi degli enti pubblici.**

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

Le regioni, le province, i comuni, gli altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto delle imposte indicate nel comma precedente e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto dei beni strumentali <sup>(141)</sup>.

---

(141) Per l'interpretazione autentica del presente comma, vedi l'*art. 2, comma 8, D.L. 12 agosto 1983, n. 371*. Successivamente, il comma è stato così

modificato dall'*art. 21, L. 27 dicembre 1997, n. 449*. Vedi, anche, l'*art. 90, comma 4, L. 27 dicembre 2002, n. 289*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

## **29. Ritenuta sui compensi e altri redditi corrisposti dallo Stato.**

1. Le amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo, che corrispondono le somme e i valori di cui all'articolo 23, devono effettuare all'atto del pagamento una ritenuta diretta in acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti. La ritenuta è operata con le seguenti modalità:

a) sulla parte imponibile delle somme e dei valori, di cui all'articolo 48, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, esclusi quelli indicati alle successive lettere b) e c), aventi carattere fisso e continuativo, con i criteri e le modalità di cui al comma 2 dell'articolo 23;

b) sulle mensilità aggiuntive e sui compensi della stessa natura, nonché su ogni altra somma o valore diversi da quelli di cui alla lettera a) e sulla parte imponibile delle indennità di cui all'articolo 48, commi 5, 6, 7 e 8, del citato testo unico, con la aliquota applicabile allo scaglione di reddito più elevato della categoria o classe di stipendio del percipiente all'atto del pagamento o, in mancanza, con l'aliquota del primo scaglione di reddito;

c) sugli emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti di cui all'articolo 16, comma 1, lettera b), del citato testo unico, con i criteri di cui all'articolo 18, dello stesso testo unico, intendendo per reddito complessivo netto l'ammontare globale dei redditi di lavoro dipendente corrisposti dal sostituto al sostituto nel biennio precedente, al netto delle deduzioni di cui agli articoli 11 e 12, commi 1 e 2, del medesimo testo unico <sup>(142)</sup>;

d) sulla parte imponibile del trattamento di fine rapporto e delle indennità equipollenti e delle altre indennità e somme di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), del citato testo unico con i criteri di cui all'articolo 17, dello stesso testo unico;

e) sulla parte imponibile delle somme e valori di cui all'articolo 48, del citato testo unico, non compresi nell'articolo 16, comma 1, lettera a), dello stesso testo unico, corrisposti agli eredi, con l'aliquota stabilita per il primo scaglione di reddito <sup>(143)</sup>.

2. Gli uffici che dispongono il pagamento di emolumenti aventi carattere fisso e continuativo devono effettuare entro il 28 febbraio o entro due mesi dalla data di cessazione del rapporto, se questa è anteriore all'anno, il conguaglio di cui al comma 3 dell'articolo 23, con le modalità in esso stabilite. A tal fine, all'inizio del rapporto, il sostituto deve specificare quale delle opzioni previste al comma 3 dell'articolo 23 intende adottare <sup>(144)</sup>. Ai fini delle operazioni di conguaglio i

soggetti e gli altri organi che corrispondono compensi e retribuzioni non aventi carattere fisso e continuativo devono comunicare ai predetti uffici, entro la fine dell'anno e, comunque, non oltre il 12 gennaio dell'anno successivo, l'ammontare delle somme corrisposte, l'importo degli eventuali contributi previdenziali e assistenziali, compresi quelli a carico del datore di lavoro e le ritenute effettuate. Per le somme e i valori a carattere ricorrente la comunicazione deve essere effettuata su supporto magnetico secondo specifiche tecniche approvate con apposito decreto del Ministro del tesoro, di concerto con il Ministro delle finanze <sup>(145)</sup>. Qualora, alla data di cessazione del rapporto di lavoro, l'ammontare degli emolumenti dovuti non consenta la integrale applicazione della ritenuta di conguaglio, la differenza è recuperata mediante ritenuta sulle competenze di altra natura che siano liquidate anche da altro soggetto in dipendenza del cessato rapporto di lavoro. Si applicano anche le disposizioni dell'articolo 23, comma 4.

3. Le amministrazioni della Camera dei deputati, del Senato e della Corte costituzionale, nonché della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle regioni a statuto speciale, che corrispondono le somme e i valori di cui al comma 1, effettuano, all'atto del pagamento, una ritenuta d'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche con i criteri indicati nello stesso comma. Le medesime amministrazioni, all'atto del pagamento delle indennità e degli assegni vitalizi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera g), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), applicano una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, commisurata alla parte imponibile di dette indennità e assegni, con le aliquote determinate secondo i criteri indicati nel comma 1. Si applicano le disposizioni di cui al comma 2 <sup>(146)</sup>.

4. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui valori di cui ai commi precedenti non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta.

5. Le amministrazioni di cui al comma 1, e quelle di cui al comma 3, che corrispondono i compensi e le altre somme di cui agli articoli 24, 25, 25-bis, 26 e 28 effettuano all'atto del pagamento le ritenute stabilite dalle disposizioni stesse <sup>(147)</sup>.

---

(142) Lettera così modificata dal comma 353 dell'*art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311*.

(143) Vedi, anche, l'*art. 4, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322*, come modificato dall'*art. 4, D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435*.

(144) Periodo così sostituito dal comma 353 dell'*art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311*.

(145) Le specifiche tecniche sono state approvate con *D.M. 21 dicembre 1998* (Gazz. Uff. 4 gennaio 1999, n. 2, S.O.).

(146) Vedi, anche, l'*art. 4, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322*, come modificato dall'*art. 4, D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435*.

(147) Articolo così sostituito, da ultimo, dall'*art. 7, D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314*. Il comma 5 è stato poi così modificato dall'*art. 3, D.Lgs. 28 dicembre 1998, n. 490*. Vedi, anche, il comma 4 dell'*art. 11, D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 47*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

### **30. Ritenuta sui premi e sulle vincite.**

I premi derivanti da operazioni a premio assegnati a soggetti per i quali gli stessi assumono rilevanza reddituale ai sensi dell'articolo 6 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, gli altri premi comunque diversi da quelli su titoli e le vincite derivanti dalla sorte, da giochi di abilità, quelli derivanti da concorsi a premio, da pronostici e da scommesse, corrisposti dallo Stato, da persone giuridiche pubbliche o private e dai soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 23, sono soggetti a una ritenuta alla fonte a titolo di imposta, con facoltà di rivalsa, con esclusione dei casi in cui altre disposizioni già prevedano l'applicazione di ritenute alla fonte. Le ritenute alla fonte non si applicano se il valore complessivo dei premi derivanti da operazioni a premio attribuiti nel periodo d'imposta dal sostituto d'imposta al medesimo soggetto non supera l'importo di lire 50.000; se il detto valore è superiore al citato limite, lo stesso è assoggettato interamente a ritenuta. Le disposizioni del periodo precedente non si applicano con riferimento ai premi che concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente <sup>(148)</sup>.

L'aliquota della ritenuta è stabilita nel dieci per cento per i premi delle lotterie, tombole, pesche o banchi di beneficenza autorizzati a favore di enti o comitati di beneficenza, nel venti per cento sui premi dei giochi svolti in occasione di spettacoli radio-televisivi, competizioni sportive o manifestazioni di qualsiasi altro genere nei quali i partecipanti si sottopongono a prove basate sull'abilità o sull'alea o su entrambe, nel venticinque per cento in ogni altro caso <sup>(149)</sup>.

Se i premi sono costituiti da beni diversi dal denaro o da servizi, i vincitori hanno facoltà, se chi eroga il premio intende esercitare la rivalsa, di chiedere un premio di valore inferiore già prestabilito, differente per quanto possibile, rispetto al primo, di un importo pari all'imposta gravante sul premio originario. Le eventuali differenze sono conguagliate in denaro.

La ritenuta sulle vincite e sui premi del lotto, delle lotterie nazionali, dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici esercitati dallo Stato, è compresa nel

prelievo operato dallo Stato in applicazione delle regole stabilite dalla legge per ognuna di tali attività di giuoco.

La ritenuta sulle vincite dei giuochi di abilità e dei concorsi pronostici esercitati dal Comitato olimpico nazionale italiano e dall'Unione nazionale incremento razze equine è compresa nell'imposta unica prevista dalle leggi vigenti.

L'imposta sulle vincite nelle scommesse al totalizzatore ed al libro è compresa nell'importo dei diritti erariali dovuti a norma di legge <sup>(150)</sup>.

La ritenuta sulle vincite corrisposte dalle case da gioco autorizzate è compresa nell'imposta sugli spettacoli di cui all'*articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640* <sup>(151)</sup>.

---

(148) Comma così sostituito dall'*art. 19, L. 27 dicembre 1997, n. 449*.

(149) Comma così modificato dall'*art. 3, D.P.R. 28 marzo 1975, n. 60* (Gazz. Uff. 28 marzo 1975, n. 84), entrato in vigore il giorno successivo alla sua pubblicazione.

(150) Vedi, anche, l'*art. 22, D.P.R. 8 aprile 1998, n. 169* e l'*art. 17, D.M. 2 giugno 1998, n. 174*.

(151) Comma aggiunto dall'*art. 10-ter, D.L. 31 dicembre 1996, n. 669*, nel testo integrato dalla relativa legge di conversione.

---

## TITOLO IV

### Accertamento e controlli

*(commento di giurisprudenza)*

#### **31. Attribuzioni degli uffici delle imposte.**

Gli uffici delle imposte controllano le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, ne rilevano l'eventuale omissione e provvedono alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute; vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli altri obblighi stabiliti nel presente decreto e nelle altre disposizioni relative alle imposte sui redditi; provvedono alla irrogazione delle pene pecuniarie previste nel titolo V e alla presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente.

La competenza spetta all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata.

[L'Amministrazione finanziaria provvede allo scambio, con le altre autorità competenti degli Stati membri della Comunità economica europea, delle informazioni necessarie per assicurare il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio. Essa, a tal fine, può autorizzare la presenza nel territorio dello Stato di funzionari delle amministrazioni fiscali degli altri Stati membri] <sup>(152)</sup>.

[L'Amministrazione finanziaria provvede alla raccolta delle informazioni da fornire alle predette autorità con le modalità ed entro i limiti previsti per l'accertamento delle imposte sul reddito] <sup>(153) (154)</sup>.

---

(152) Comma aggiunto dall'*art. 1, D.P.R. 5 giugno 1982, n. 506* (Gazz. Uff. 6 agosto 1982, n. 215) e poi abrogato dall'*art. 1, D.Lgs. 19 settembre 2005, n. 215*.

(153) Comma aggiunto dall'*art. 1, D.P.R. 5 giugno 1982, n. 506* (Gazz. Uff. 6 agosto 1982, n. 215) e poi abrogato dall'*art. 1, D.Lgs. 19 settembre 2005, n. 215*.

(154) Vedi, anche, il comma 13 dell'*art. 27, D.L. 29 novembre 2008, n. 185*.

---

**31-bis.** *Assistenza per lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea.*

1. L'Amministrazione finanziaria provvede allo scambio, con le altre autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea, delle informazioni necessarie per assicurare il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio. Essa, a tale fine, può autorizzare la presenza nel territorio dello Stato di funzionari delle amministrazioni fiscali degli altri Stati membri.

2. L'Amministrazione finanziaria provvede alla raccolta delle informazioni da trasmettere alle predette autorità con le modalità ed entro i limiti previsti per l'accertamento delle imposte sul reddito.

3. Le informazioni non sono trasmesse quando possono rivelare un segreto commerciale, industriale o professionale, un processo commerciale o un'informazione la cui divulgazione contrasti con l'ordine pubblico. La trasmissione delle informazioni può essere, inoltre, rifiutata quando l'autorità competente dello Stato membro richiedente, per motivi di fatto o di diritto, non è in grado di fornire lo stesso tipo di informazioni.

4. Le informazioni ottenute ai sensi del comma 1 sono tenute segrete con i limiti e le modalità disposti dall'*articolo 7 della direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977* del Consiglio, modificata dalla *direttiva 2003/93/CE del 7 ottobre 2003* del Consiglio e dalla *direttiva 2004/56/CE del 21 aprile 2004* del Consiglio.

5. Non è considerata violazione del segreto d'ufficio la comunicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria alle autorità competenti degli altri Stati membri delle informazioni atte a permettere il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio.

6. Quando la situazione di uno o più soggetti di imposta presenta un interesse comune o complementare con altri Stati membri, l'Amministrazione finanziaria può decidere di procedere a controlli simultanei con le Amministrazioni finanziarie degli altri Stati membri, ciascuno nel proprio territorio, allo scopo di scambiare le informazioni così ottenute quando tali controlli appaiano più efficaci di un controllo eseguito da un solo Stato membro.

7. L'Amministrazione finanziaria individua, autonomamente, i soggetti d'imposta sui quali intende proporre un controllo simultaneo, informando le autorità competenti degli altri Stati membri interessati circa i casi suscettibili di un controllo simultaneo. A tale fine, essa indica, per quanto possibile, i motivi per cui detti casi sono stati scelti e fornisce le informazioni che l'hanno indotta a proporli, indicando il termine entro il quale i controlli devono essere effettuati.

8. Qualora l'autorità competente di un altro Stato membro proponga di partecipare ad un controllo simultaneo, l'Amministrazione finanziaria comunica alla suddetta autorità l'adesione o il rifiuto ad eseguire il controllo richiesto, specificando, in quest'ultimo caso, i motivi che si oppongono all'effettuazione di tale controllo.

9. Nel caso di adesione alla proposta di controllo simultaneo avanzata dall'autorità competente di un altro Stato membro, l'Amministrazione finanziaria designa un rappresentante cui compete la direzione e il coordinamento del controllo.

10. Dall'attuazione del presente articolo non devono derivare nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica e l'Amministrazione competente provvede all'espletamento delle attività ivi previste con le risorse umane strumentali e finanziarie previste a legislazione vigente <sup>(155)</sup>.

---

(155) Articolo aggiunto dall'*art. 1, D.Lgs. 19 settembre 2005, n. 215*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

### **32. Poteri degli uffici.**

Per l'adempimento dei loro compiti gli uffici delle imposte possono:

1) procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche a norma del successivo articolo 33;

2) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, anche relativamente ai rapporti ed alle operazioni, i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti a norma del numero 7), ovvero rilevati a norma dell'articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera b), del [decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504](#). I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'articolo 33, secondo e terzo comma o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera b), del [decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504](#), sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articoli 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni. Le richieste fatte e le risposte ricevute devono risultare da verbale sottoscritto anche dal contribuente o dal suo rappresentante; in mancanza deve essere indicato il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto ad avere copia del verbale <sup>(156)</sup> <sup>(157)</sup>;

3) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, compresi i documenti di cui al successivo art. 34. Ai soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili secondo le disposizioni del titolo III può essere richiesta anche l'esibizione dei bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie. L'ufficio può estrarne copia ovvero trattenerli, rilasciandone ricevuta, per un periodo non superiore a sessanta giorni dalla ricezione. Non possono essere trattenute le scritture cronologiche in uso <sup>(158)</sup>;

4) inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti, con invito a restituirli compilati e firmati <sup>(159)</sup>;

5) richiedere agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie o regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie. Alle società ed enti di assicurazione, per quanto riguarda i rapporti con gli assicurati del ramo vita, possono essere richiesti dati e notizie attinenti esclusivamente alla durata del contratto di assicurazione, all'ammontare del premio e alla individuazione del soggetto tenuto a corrisponderlo. Le informazioni sulla categoria devono essere fornite, a seconda della richiesta, cumulativamente o specificamente per ogni soggetto che ne fa parte. Questa disposizione non si applica all'Istituto centrale di statistica, agli ispettorati del lavoro per quanto riguarda le rilevazioni loro commesse dalla legge, e, salvo il

disposto del numero 7), alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie <sup>(160)</sup>;

6) richiedere copie o estratti degli atti e dei documenti depositati presso i notai, i procuratori del registro, i conservatori dei registri immobiliari e gli altri pubblici ufficiali. Le copie e gli estratti, con l'attestazione di conformità all'originale, devono essere rilasciate gratuitamente;

6-bis) richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con le banche, la società Poste italiane Spa, gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio e le società fiduciarie, nazionali o stranieri, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta. Il richiedente e coloro che vengono in possesso dei dati raccolti devono assumere direttamente le cautele necessarie alla riservatezza dei dati acquisiti <sup>(161)</sup>;

7) richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale, alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi. Alle società fiduciarie di cui alla [legge 23 novembre 1939, n. 1966](#), e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all'articolo 20 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al [decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58](#), può essere richiesto, tra l'altro, specificando i periodi temporali di interesse, di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati. La richiesta deve essere indirizzata al responsabile della struttura accentrata, ovvero al responsabile della sede o dell'ufficio destinatario che ne dà notizia immediata al soggetto interessato; la relativa risposta deve essere inviata al titolare dell'ufficio procedente <sup>(162)</sup>;

7-bis) richiedere, con modalità stabilite con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare d'intesa con l'Autorità di vigilanza in coerenza con le regole europee e internazionali in materia di vigilanza e, comunque, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale,

ad autorità ed enti, notizie, dati, documenti e informazioni di natura creditizia, finanziaria e assicurativa, relativi alle attività di controllo e di vigilanza svolte dagli stessi, anche in deroga a specifiche disposizioni di legge <sup>(163)</sup>;

8) richiedere ai soggetti indicati nell'articolo 13 dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte in un determinato periodo d'imposta, rilevanti ai fini dell'accertamento, nei confronti di loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo <sup>(164)</sup>;

8-*bis*) invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi <sup>(165)</sup>;

8-*ter*) richiedere agli amministratori di condominio negli edifici dati, notizie e documenti relativi alla gestione condominiale <sup>(166)</sup>.

Gli inviti e le richieste di cui al presente articolo devono essere notificati ai sensi dell'art. 60. Dalla data di notifica decorre il termine fissato dall'ufficio per l'adempimento, che non può essere inferiore a quindici giorni, ovvero per il caso di cui al n. 7) a trenta giorni. Il termine può essere prorogato per un periodo di venti giorni su istanza dell'operatore finanziario, per giustificati motivi, dal competente direttore centrale o direttore regionale per l'Agenzia delle entrate, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, dal comandante regionale <sup>(167)</sup>.

Le richieste di cui al primo comma, numero 7), nonché le relative risposte, anche se negative, devono essere effettuate esclusivamente in via telematica. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le disposizioni attuative e le modalità di trasmissione delle richieste, delle risposte, nonché dei dati e delle notizie riguardanti i rapporti e le operazioni indicati nel citato numero 7) <sup>(168)</sup>.

Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta <sup>(169)</sup>.

Le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che deposita in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile <sup>(170) (171) (172)</sup>.

---

(156) Numero prima sostituito dall'*art. 1, D.P.R. 15 luglio 1982, n. 463* (Gazz. Uff. 23 luglio 1982, n. 201) e poi così modificato dall'*art. 18, L. 30 dicembre 1991, n. 413*, dal comma 402 dell'*art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311* e dal comma 9 dell'*art. 2, D.L. 30 settembre 2005, n. 203*.

(157) La Corte costituzionale, con [ordinanza 14-26 febbraio 2002, n. 33](#) (Gazz. Uff. 6 marzo 2002, n. 10, serie speciale), ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 32, primo comma, numero 2, sollevata in riferimento all'art. 24, secondo comma, della Costituzione. La stessa Corte, con successiva [sentenza 6-8 giugno 2005, n. 225](#) (Gazz. Uff. 15 giugno 2005, n. 24, 1<sup>a</sup> Serie speciale), ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 32, primo comma, numero 2), sollevata in riferimento agli articoli 3 e 53 della Costituzione.

(158) Numero così modificato dall'[art. 19, L. 30 dicembre 1991, n. 413](#).

(159) Numero così modificato dal comma 32 dell'[art. 37, D.L. 4 luglio 2006, n. 223](#).

(160) Numero prima sostituito dall'[art. 1, D.P.R. 15 luglio 1982, n. 463](#) (Gazz. Uff. 23 luglio 1982, n. 201) e poi così modificato dall'[art. 13, L. 30 dicembre 1991, n. 413](#) e dal comma 402 dell'[art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311](#).

(161) Numero aggiunto dall'[art. 3, comma 178, L. 28 dicembre 1995, n. 549](#) e poi così modificato dal comma 402 dell'[art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311](#).

(162) Numero prima sostituito dall'[art. 18, L. 30 dicembre 1991, n. 413](#) e poi così modificato dal comma 402 dell'[art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311](#). Vedi, anche, il comma 14-ter dell'[art. 2, D.L. 30 settembre 2005, n. 203](#), aggiunto dalla relativa legge di conversione.

(163) Numero aggiunto dal comma 8-*quinquies* dell'[art. 15, D.L. 1 luglio 2009, n. 78](#), nel testo integrato dalla relativa legge di conversione.

(164) Numero prima sostituito dall'[art. 18, L. 30 dicembre 1991, n. 413](#) e poi così modificato dal comma 32 dell'[art. 37, D.L. 4 luglio 2006, n. 223](#).

(165) Numero aggiunto dall'[art. 18, L. 30 dicembre 1991, n. 413](#).

(166) Numero aggiunto dall'[art. 21, comma 11, L. 27 dicembre 1997, n. 449](#).

(167) Comma così modificato prima dall'[art. 1, D.P.R. 15 luglio 1982, n. 463](#) (Gazz. Uff. 23 luglio 1982, n. 201) e poi dal comma 402 dell'[art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311](#). Vedi, anche, l'[art. 6, D.L. 9 settembre 1992, n. 372](#).

(168) Comma aggiunto dal comma 402 dell'[art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311](#) con effetto dal 1° gennaio 2006 ai sensi di quanto disposto dal [Prov. 1° luglio 2005](#) (Gazz. Uff. 4 luglio 2005, n. 153). Con [Prov. 22 dicembre 2005](#) (Gazz. Uff. 10 gennaio 2006, n. 7, S.O.), modificato dal [Prov. 24 febbraio 2006](#) (Gazz. Uff. 10 marzo 2006, n. 58), dal [Prov. 28 aprile 2006](#) (Gazz. Uff. 15 maggio 2006, n. 111) e dal [Prov. 12 novembre 2007](#) (Gazz. Uff. 24 novembre 2007, n. 274, S.O.) - modificato dal [Comunicato 20 marzo 2008](#) (pubblicato nel sito internet dell'Agenzia delle entrate il 20 marzo 2008) - sono state stabilite le modalità di trasmissione telematica delle richieste e delle risposte, nonché dei dati, notizie e documenti in esse contenuti.

(169) Comma aggiunto dall'[art. 25, L. 18 febbraio 1999, n. 28](#).

(170) Comma aggiunto dall'*art. 25, L. 18 febbraio 1999, n. 28*.

(171) Vedi, anche, l'*art. 7, L. 27 dicembre 2002, n. 289*.

(172) La Corte costituzionale, con ordinanza 23 maggio-7 giugno 2007, n. 181 (Gazz. Uff. 13 giugno 2007, n. 23, 1<sup>a</sup> Serie speciale), ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale del quarto comma dell'*art. 32*, sollevata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in riferimento all'*art. 53*, primo comma, della Costituzione.

---

*(commento di giurisprudenza)*

### **33. Accessi, ispezioni e verifiche.**

Per la esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche si applicano le disposizioni dell'*art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*.

Gli uffici delle imposte hanno facoltà di disporre l'accesso di propri impiegati muniti di apposita autorizzazione presso le pubbliche amministrazioni e gli enti indicati al n. 5) dell'*art. 32* allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie ivi previste e presso le aziende e istituti di credito e l'Amministrazione postale allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie relative ai conti la cui copia sia stata richiesta a norma del n. 7) dello stesso *art. 32* e non trasmessa entro il termine previsto nell'ultimo comma di tale articolo e allo scopo di rilevare direttamente la completezza o la esattezza, allorché l'ufficio abbia fondati sospetti che le pongano in dubbio, dei dati e notizie contenuti nella copia dei conti trasmessa, rispetto a tutti i rapporti intrattenuti dal contribuente con la azienda o istituto di credito o l'Amministrazione postale <sup>(173)</sup>.

La Guardia di finanza coopera con gli uffici delle imposte per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni delle leggi sulle imposte dirette procedendo di propria iniziativa o su richiesta degli uffici secondo le norme e con le facoltà di cui all'*art. 32* e al precedente comma. Essa inoltre, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all'*art. 329* del codice di procedura penale, utilizza e trasmette agli uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria <sup>(174)</sup>.

Ai fini del necessario coordinamento dell'azione della guardia di finanza con quella degli uffici finanziari saranno presi accordi, periodicamente e nei casi in cui si debba procedere ad indagini sistematiche tra la direzione generale delle imposte dirette e il comando generale della guardia di finanza e, nell'ambito delle singole circoscrizioni, fra i capi degli ispettorati e degli uffici e comandi territoriali.

Gli uffici finanziari e i comandi della Guardia di finanza, per evitare la reiterazione di accessi, si devono dare immediata comunicazione dell'inizio delle ispezioni e verifiche intraprese. L'ufficio o il comando che riceve la

comunicazione può richiedere all'organo che sta eseguendo la ispezione o la verifica l'esecuzione di specifici controlli e l'acquisizione di specifici elementi e deve trasmettere i risultati dei controlli eventualmente già eseguiti o gli elementi eventualmente già acquisiti, utili ai fini dell'accertamento. Al termine delle ispezioni e delle verifiche l'ufficio o il comando che li ha eseguiti deve comunicare gli elementi acquisiti agli organi richiedenti <sup>(175)</sup>.

Gli accessi presso le aziende e istituti di credito e l'Amministrazione postale debbono essere eseguiti, previa autorizzazione dell'ispettore compartimentale delle imposte dirette ovvero, per la Guardia di finanza, dal comandante di zona, da funzionari dell'Amministrazione finanziaria con qualifica non inferiore a quella di funzionario tributario e da ufficiali della guardia di finanza di grado non inferiore a capitano; le ispezioni e le rilevazioni debbono essere eseguite alla presenza del responsabile della sede o dell'ufficio presso cui avvengono o di un suo delegato e di esse è data immediata notizia a cura del predetto responsabile al soggetto interessato. Coloro che eseguono le ispezioni e le rilevazioni o vengono in possesso dei dati raccolti devono assumere direttamente le cautele necessarie alla riservatezza dei dati acquisiti. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, sono determinate le modalità di esecuzione degli accessi con particolare riferimento al numero massimo dei funzionari e degli ufficiali da impegnare per ogni accesso; al rilascio e alle caratteristiche dei documenti di riconoscimento e di autorizzazione; alle condizioni di tempo, che non devono coincidere con gli orari di sportello aperto al pubblico, in cui gli accessi possono essere espletati e alla redazione dei processi verbali <sup>(176)</sup>.

... <sup>(177)</sup> <sup>(178)</sup> <sup>(179)</sup>.

---

(173) Comma prima sostituito dall'[art. 2, D.P.R. 15 luglio 1982, n. 463](#) (Gazz. Uff. 23 luglio 1982, n. 201) e poi così modificato dall'[art. 18, L. 30 dicembre 1991, n. 413](#).

(174) Comma prima sostituito dall'[art. 2, D.P.R. 15 luglio 1982, n. 463](#) (Gazz. Uff. 23 luglio 1982, n. 201) e poi così modificato dall'[art. 5, D.L. 3 maggio 1991, n. 143](#), dall'[art. 18, L. 30 dicembre 1991, n. 413](#), e dall'[art. 23, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74](#).

(175) Gli attuali commi quinto e sesto così sostituiscono l'originario comma quinto per effetto dell'[art. 2, D.P.R. 15 luglio 1982, n. 463](#) (Gazz. Uff. 23 luglio 1982, n. 201), entrato in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione. Il citato art. 2 ha, inoltre, così disposto: «Il decreto di cui all'ultimo comma dell'[art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600](#), come modificato dal presente articolo, deve essere emanato entro trenta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto e le relative disposizioni possono essere modificate ed integrate con successivi decreti». Il primo periodo del comma sesto è stato poi così sostituito, con gli attuali primi due periodi, dall'[art. 18, L. 30 dicembre 1991, n. 413](#).

(176) Gli attuali commi quinto e sesto così sostituiscono l'originario comma quinto per effetto dell'[art. 2, D.P.R. 15 luglio 1982, n. 463](#) (Gazz. Uff. 23 luglio 1982, n. 201), entrato in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione. Il citato art. 2 ha, inoltre, così disposto: «Il decreto di cui all'ultimo comma dell'[art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600](#), come modificato dal presente articolo, deve essere emanato entro trenta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto e le relative disposizioni possono essere modificate ed integrate con successivi decreti». Il primo periodo del comma sesto è stato poi così sostituito, con gli attuali primi due periodi, dall'[art. 18, L. 30 dicembre 1991, n. 413](#).

(177) Il comma che si omette aggiunge due commi all'[art. 52, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633](#).

(178) Vedi, anche, l'[art. 7, L. 27 dicembre 2002, n. 289](#).

(179) La Corte costituzionale, con [ordinanza 26 marzo - 10 aprile 2003, n. 119](#) (Gazz. Uff. 16 aprile 2003, n. 15, 1<sup>a</sup> Serie speciale), ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'[art. 33](#) sollevata in riferimento all'[art. 24](#) della Costituzione.

---

#### **34. Certificazione delle passività bancarie.**

[Se il contribuente afferma l'esistenza, nei confronti di aziende e istituti di credito, di componenti passivi del proprio reddito imponibile o di oneri deducibili, l'ufficio delle imposte può invitarlo a presentare, entro un termine non inferiore a sessanta giorni, la copia dei conti intrattenuti con l'ente creditore e un certificato dell'ente stesso attestante l'ammontare dei detti componenti ed oneri con la specificazione di tutti gli altri rapporti debitori o creditori, nonché dei riporti e delle garanzie prestate anche da terzi in atto con lo stesso contribuente alla data in cui termina il periodo di imposta e ad altre date anteriori o successive indicate dall'ufficio. Il certificato, controfirmato dal capo servizio o dal contabile addetto al servizio, deve essere rilasciato dall'ente creditore nel termine di trenta giorni dalla richiesta scritta del contribuente e deve contenere la esplicita menzione che è stato rilasciato su richiesta del contribuente ai sensi della presente disposizione e che riflette rapporti intrattenuti con tutte le sedi, agenzie filiali o altre ripartizioni territoriali dell'azienda o istituto di credito.

Su richiesta del Ministro per le finanze, il servizio di vigilanza sulle aziende di credito controlla l'esattezza delle attestazioni contenute nel certificato] <sup>(180)</sup>.

---

(180) Abrogato dall'[art. 18, L. 30 dicembre 1991, n. 413](#).

### 35. *Deroghe al segreto bancario.*

[L'ufficio delle imposte dirette può richiedere i documenti, i dati e le notizie indicati al numero 7) dell'art. 32 su conforme parere dell'ispettorato compartimentale delle imposte dirette, previa autorizzazione del presidente della commissione tributaria di primo grado territorialmente competente e può accedere presso le aziende e istituti di credito e l'Amministrazione postale a norma del secondo comma dell'art. 33 previa autorizzazione del competente ispettore compartimentale nelle seguenti ipotesi:

a) quando il contribuente non ha presentato la dichiarazione dei redditi e l'ufficio è in possesso di elementi dai quali risulta che nel periodo d'imposta ha conseguito ricavi o altre entrate o ha acquistato beni mobili o immobili per ammontare superiore a lire cento milioni;

b) quando da elementi certi in possesso dell'ufficio risulta che il contribuente ha conseguito nel periodo d'imposta ricavi o altre entrate, rilevanti per la determinazione dell'imponibile ed analiticamente individuati per ammontare superiore al quadruplo di quelli dichiarati, sempre che la differenza sia superiore a lire cento milioni;

c) quando il reddito complessivo fondamentale attribuibile al soggetto, in base ad elementi e a circostanze di fatto certi, ai sensi del quarto comma dell'art. 38 e salva la facoltà di cui al successivo quinto comma dello stesso articolo, non è inferiore a lire cento milioni ed al quadruplo di quello dichiarato per lo stesso periodo di imposta;

d) quando il contribuente non ha tenuto le scritture contabili prescritte dagli articoli 14, 18, 18-bis, 19 e 20 o quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del primo comma dell'articolo 39 sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica; la disposizione non si applica se dagli elementi in possesso dell'ufficio non risultano ricavi o altre entrate per ammontare superiore a lire cento milioni;

e) quando ricorre l'ipotesi prevista dalla lettera d) dell'art. *51-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.*

La richiesta può riguardare anche i conti successivi al periodo o ai periodi d'imposta cui si riferiscono i fatti indicati nel precedente comma e può essere estesa ai conti intestati al coniuge non legalmente ed effettivamente separato ed ai figli minori conviventi. Nel caso previsto dalla precedente lettera e), se le fatture sono state emesse o utilizzate da una società che esercita l'attività di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, la richiesta può essere estesa ai conti intestati ai soci delle società di fatto nonché agli amministratori delle società in nome collettivo e in accomandita semplice in carica nel periodo o nei periodi di imposta in cui le fatture sono state emesse o utilizzate.

Con le richieste e nel corso degli accessi indicati nel primo comma non possono essere rilevati dagli uffici documenti, dati e notizie relativi a soggetti diversi dal contribuente. Tali documenti, dati e notizie sono tuttavia utilizzabili ai fini fiscali se forniti dal contribuente o, autonomamente, dalle aziende e istituti di credito.

L'ispettore compartimentale delle imposte dirette deve esprimersi sulla richiesta di autorizzazione all'accesso formulata dagli uffici entro il termine di giorni quindici dalla richiesta stessa.

Si applicano le disposizioni di cui al secondo comma dell'art. 34] <sup>(181)</sup>.

---

(181) Sostituito dall'art. 3, D.P.R. 15 luglio 1982, n. 463 (Gazz. Uff. 23 luglio 1982, n. 201), e poi abrogato dall'art. 18, L. 30 dicembre 1991, n. 413.

---

*(commento di giurisprudenza)*

### **36. Comunicazione di violazioni tributarie** <sup>(182)</sup>.

[Le società, comprese quelle in nome collettivo e in accomandita semplice, e gli enti diversi dalle società soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche devono inviare all'ufficio delle imposte competente per l'accertamento, entro tre mesi, copia dell'atto costitutivo e delle deliberazioni che lo modificano. La presentazione, nei casi in cui è richiesto l'atto pubblico, deve essere effettuata a cura del pubblico ufficiale che ha ricevuto l'atto. Per gli atti soggetti ad iscrizione nel registro delle imprese il termine decorre dalla data di iscrizione] <sup>(183)</sup>.

[Nello stesso termine i soggetti indicati nel comma precedente devono dare comunicazione all'ufficio delle imposte della variazione dell'indirizzo della loro sede legale o amministrativa nonché della stabile organizzazione in Italia se hanno sede all'estero] <sup>(184)</sup>.

[Gli amministratori delle società ed enti di cui al primo comma devono, entro trenta giorni, inviare al competente ufficio delle imposte copia della deliberazione o del provvedimento con il quale la società o l'ente è posto in liquidazione] <sup>(185)</sup>.

I soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive o di vigilanza nonché gli organi giurisdizionali, requirenti e giudicanti, penali, civili e amministrativi e, previa autorizzazione, gli organi di polizia giudiziaria che, a causa o nell'esercizio delle loro funzioni, vengono a conoscenza di fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie devono comunicarli direttamente ovvero, ove previste, secondo le modalità stabilite da leggi o norme regolamentari per l'inoltro della denuncia penale, al comando della

Guardia di finanza competente in relazione al luogo di rilevazione degli stessi, fornendo l'eventuale documentazione atta a comprovarli <sup>(186)</sup>.

---

(182) Rubrica così sostituita dall'*art. 37, L. 24 novembre 2000, n. 340*.

(183) Comma abrogato dall'*art. 37, L. 24 novembre 2000, n. 340*.

(184) Comma abrogato dall'*art. 37, L. 24 novembre 2000, n. 340*.

(185) Comma abrogato dall'*art. 37, L. 24 novembre 2000, n. 340*.

(186) Comma aggiunto dall'*art. 19, L. 30 dicembre 1991, n. 413* e poi così modificato dal comma 31 dell'*art. 37, D.L. 4 luglio 2006, n. 223*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

**36-bis.** *Liquidazioni delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni.*

1. Avvalendosi di procedure automatizzate, l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta <sup>(187)</sup>.

2. Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a:

a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi;

b) correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;

c) ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;

d) ridurre le deduzioni dal reddito espote in misura superiore a quella prevista dalla legge;

e) ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione;

f) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

2-*bis*. Se vi è pericolo per la riscossione, l'ufficio può provvedere, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta <sup>(188)</sup>.

3. Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio, ai sensi del comma 2-*bis*, emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione <sup>(189)</sup>.

4. I dati contabili risultanti dalla liquidazione prevista nel presente articolo si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente e dal sostituto d'imposta <sup>(190)</sup>.

---

(187) Per l'interpretazione autentica del presente comma, vedi l'*art. 28, L. 27 dicembre 1997, n. 449*.

(188) Comma aggiunto dal comma 10 dell'*art. 2, D.L. 30 settembre 2005, n. 203*.

(189) Comma così modificato prima dall'*art. 1, D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32* e poi dal comma 10 dell'*art. 2, D.L. 30 settembre 2005, n. 203*.

(190) Articolo aggiunto dall'*art. 2, D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920* modificato dall'*art. 1, D.P.R. 27 settembre 1979, n. 506* (Gazz. Uff. 22 ottobre 1979, n. 288), dall'*art. 10-ter, D.L. 2 marzo 1989, n. 69* e dall'*art. 1, D.L. 31 maggio 1994, n. 330* ed infine così sostituito dall'*art. 13, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241*. Per la riscossione delle somme dovute a seguito dei controlli automatici effettuati ai sensi del presente articolo vedi l'*art. 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462*. Per i termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo delle somme dovute dai contribuenti vedi l'*art. 17, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602* come sostituito dall'*art. 6, D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46*. Vedi, anche, il comma 103 dell'*art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296* e il comma 14 dell'*art. 27, D.L. 29 novembre 2008, n. 185*.

---

### **36-ter. Controllo formale delle dichiarazioni.**

1. Gli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria, procedono, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, al controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze, tenendo anche conto di specifiche analisi del rischio di evasione e delle capacità operative dei medesimi uffici <sup>(191)</sup> <sup>(192)</sup>.

2. Senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma degli articoli 37 e seguenti, gli uffici possono:

a) escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'*articolo 20, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605*, o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi;

b) escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi di cui all'*articolo 78, comma 25, della legge 30 dicembre 1991, n. 413*;

c) escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi menzionati nella lettera b);

d) determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti;

e) liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati di cui all'articolo 1, comma 4, lettera d), presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente;

f) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

3. Ai fini dei commi 1 e 2, il contribuente o il sostituto d'imposta è invitato, anche telefonicamente o in forma scritta o telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi.

4. L'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarati, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione <sup>(193)</sup>.

---

(191) Comma così modificato dal comma 17 dell'*art. 1, L. 13 dicembre 2010, n. 220*, a decorrere dal 1° gennaio 2011.

(192) Per i termini del controllo delle dichiarazioni presentate dal 1994 al 1998 vedi l'*art. 9, L. 23 dicembre 1998, n. 448*.

(193) Articolo aggiunto dall'*art. 1, D.P.R. 14 aprile 1982, n. 309* (Gazz. Uff. 7 giugno 1982, n. 154), modificato dall'*art. 10-ter, D.L. 2 marzo 1989, n. 69* sostituito dall'*art. 13, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241* ed, infine, così modificato dall'*art. 1, D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32*. Per la riscossione delle somme dovute a seguito dei controlli formali effettuati ai sensi del presente articolo vedi l'*art. 3, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462*. Per i termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo delle somme dovute dai contribuenti vedi l'*art. 17, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602* come sostituito dall'*art. 6, D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46*. Vedi, anche, il comma 14 dell'*art. 27, D.L. 29 novembre 2008, n. 185*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

### **37. Controllo delle dichiarazioni.**

Gli uffici delle imposte procedono, sulla base di criteri selettivi fissati annualmente dal Ministro delle finanze tenendo anche conto delle loro capacità operative, al controllo delle dichiarazioni e alla individuazione dei soggetti che ne hanno omesso la presentazione sulla scorta dei dati e delle notizie acquisiti ai sensi dei precedenti articoli e attraverso le dichiarazioni previste negli articoli 6 e 7, di quelli raccolti e comunicati dall'anagrafe tributaria e delle informazioni di cui siano comunque in possesso. I criteri selettivi per l'attività di accertamento di cui al periodo precedente, compresa quella a mezzo di studi di settore, sono rivolti prioritariamente nei confronti dei soggetti diversi dalle imprese manifatturiere che svolgono la loro attività in conto terzi per altre imprese in misura non inferiore al 90 per cento <sup>(194)</sup>.

In base ai risultati dei controlli e delle ricerche effettuati gli uffici delle imposte provvedono, osservando le disposizioni dei successivi articoli, agli accertamenti in rettifica delle dichiarazioni presentate e gli accertamenti di ufficio nei confronti dei soggetti che hanno omesso la dichiarazione.

In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona <sup>(195)</sup>.

Le persone interposte, che provino di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente imputati, a norma del comma terzo, ad altro contribuente, possono chiederne il rimborso. L'amministrazione procede al rimborso dopo che l'accertamento, nei confronti del soggetto interponente, è divenuto definitivo ed in misura non superiore all'imposta effettivamente percepita a seguito di tale accertamento <sup>(196)</sup>.

---

(194) Comma prima sostituito dall'*art. 6, L. 24 aprile 1980, n. 146* e poi così modificato dal comma 253 dell'*art. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244*.

(195) Comma aggiunto dall'*art. 30, D.L. 2 marzo 1989, n. 69*.

(196) Comma aggiunto dall'*art. 7, D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

### **37-bis.** *Disposizioni antielusive.*

1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni:

a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;

b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;

c) cessioni di crediti;

d) cessioni di eccedenze d'imposta;

e) operazioni di cui al *D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544*, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni, nonché il trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società <sup>(197)</sup>;

f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni e le classificazioni di bilancio, aventi ad oggetto i beni ed i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a *c-quinquies*), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con *D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917* <sup>(198)</sup>;

*f-bis*) cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi <sup>(199)</sup>;

*f-ter*) pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26-*quater*, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea <sup>(200)</sup>;

*f-quater*) pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, una delle quali avente sede legale in uno Stato o territorio diverso da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), aventi ad oggetto il pagamento di somme a titolo di clausola penale, multa, caparra confirmatoria o penitenziale <sup>(201)</sup>.

4. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.

5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.

6. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'[art. 68 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546](#), concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

7. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi precedenti possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso all'amministrazione, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

8. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'[articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400](#), sono disciplinate le modalità per l'applicazione del presente comma <sup>(202)</sup>.

---

(197) Lettera così modificata dall'*art. 1, D.Lgs. 6 novembre 2007, n. 199*, con la decorrenza indicata nell'*art. 2* dello stesso decreto.

(198) Lettera così modificata prima dall'*art. 7, D.Lgs. 16 giugno 1998, n. 201* e poi dall'*art. 2, D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344*, con la decorrenza indicata nell'*art. 4* dello stesso decreto.

(199) Lettera aggiunta dall'*art. 2, D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344*, con la decorrenza indicata nell'*art. 4* dello stesso decreto e poi così modificata dal comma 2 dell'*art. 18, D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247*, con la decorrenza indicata nel comma 6 dello stesso articolo 18.

(200) Lettera aggiunta dall'*art. 1, D.Lgs. 30 maggio 2005, n. 143*. Vedi, anche, l'*art. 3* dello stesso decreto.

(201) Lettera aggiunta dal comma 65 dell'*art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296* e poi così modificata dal comma 84 dell'*art. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244*, con la decorrenza ed i limiti indicati nel comma 88 dello stesso articolo 1. Vedi, anche, il comma 66 dell'*art. 1 della citata legge n. 296 del 2006*.

(202) Articolo aggiunto dall'*art. 7, D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358*. Le modalità per l'applicazione del comma 8 sono state approvate con *D.M. 19 giugno 1998, n. 259*. Vedi, anche, l'*art. 69, comma 7, L. 21 novembre 2000, n. 342*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

### **38. Rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche** <sup>(203)</sup>.

L'ufficio delle imposte procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni d'imposta indicate nella dichiarazione.

La rettifica deve essere fatta con unico atto, agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta locale sui redditi, ma con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie di cui all'*art. 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597*.

L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito nell'*art. 39*, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti <sup>(204)</sup>.

L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso

del periodo d'imposta, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile <sup>(205)</sup>.

La determinazione sintetica può essere altresì fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale. In tale caso è fatta salva per il contribuente la prova contraria di cui al quarto comma <sup>(206)</sup>.

La determinazione sintetica del reddito complessivo di cui ai precedenti commi è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato <sup>(207)</sup>.

L'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'*articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218* <sup>(208)</sup>.

Dal reddito complessivo determinato sinteticamente sono deducibili i soli oneri previsti dall'*articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*; competono, inoltre, per gli oneri sostenuti dal contribuente, le detrazioni dall'imposta lorda previste dalla legge <sup>(209)</sup>.

---

(203) Vedi, anche, il *D.M. 10 settembre 1992*, il *D.M. 29 aprile 1999*, il *D.M. 21 settembre 1999*, l'*art. 7, L. 27 dicembre 2002, n. 289* il *Prov. 7 gennaio 2005* e il *Prov. 14 febbraio 2007*.

(204) Comma così modificato dall'*art. 8, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241*. Vedi, anche, il comma 498 dell'*art. 1, L. 23 dicembre 2005, n. 266*.

(205) L'originario comma quarto è stato sostituito con i commi quarto e quinto dall'*art. 1, L. 30 dicembre 1991, n. 413*. Successivamente, il presente comma è stato modificato dall'*art. 1, D.L. 31 maggio 1994, n. 330*. Da ultimo, il presente comma è stato così sostituito dal comma 1 dell'*art. 22, D.L. 31 maggio 2010, n. 78*.

(206) L'originario comma quarto è stato sostituito con i commi quarto e quinto dall'*art. 1, L. 30 dicembre 1991, n. 413*. Successivamente, il presente comma è stato modificato dall'*art. 2, comma 14-quater, D.L. 30 settembre 2005, n. 203*, nel testo integrato dalla relativa legge di conversione. Da ultimo, il presente comma è stato così sostituito dal comma 1 dell'*art. 22, D.L. 31 maggio 2010, n. 78*.

(207) Comma così sostituito dal comma 1 dell'*art. 22, D.L. 31 maggio 2010, n. 78*.

(208) Comma così sostituito dal comma 1 dell'*art. 22, D.L. 31 maggio 2010, n. 78*.

(209) Comma aggiunto dall'*art. 25, L. 18 febbraio 1999, n. 28* e poi così sostituito dal comma 1 dell'*art. 22, D.L. 31 maggio 2010, n. 78*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

### **39. Redditi determinati in base alle scritture contabili.**

Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica:

a) se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio, del conto dei profitti e delle perdite e dell'eventuale prospetto di cui al comma 1 dell'articolo 3;

b) se non sono state esattamente applicate le disposizioni del titolo I, capo VI, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, e successive modificazioni;

c) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari di cui ai numeri 2) e 4) del primo comma dell'articolo 32, dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi ai sensi del numero 3) dello stesso comma, dalle dichiarazioni di altri soggetti previste negli articoli 6 e 7, dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio;

d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti <sup>(210)</sup> <sup>(211)</sup>.

In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma:

a) quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione <sup>(212)</sup>;

b) [quando alla dichiarazione non è stato allegato il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite] <sup>(213)</sup>;

c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più scritture contabili prescritte dall'art. 14, ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;

d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica. Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lettera d) del primo comma dell'art. 14 del presente decreto <sup>(214)</sup> <sup>(215)</sup>;

d-bis) quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del [decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633](#) <sup>(216)</sup>.

Le disposizioni dei commi precedenti valgono, in quanto applicabili, anche per i redditi delle imprese minori e per quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni, con riferimento alle scritture contabili rispettivamente indicate negli artt. 18 e 19. Il reddito d'impresa dei soggetti indicati nel quarto comma dell'art. 18, che non hanno provveduto agli adempimenti contabili di cui ai precedenti commi dello stesso articolo, è determinato in ogni caso ai sensi del secondo comma del presente articolo <sup>(217)</sup>.

---

(210) Comma prima modificato dall'[art. 62-sexies, D.L. 30 agosto 1993, n. 331](#) e dal comma 3 dell'[art. 35, D.L. 4 luglio 2006, n. 223](#), come modificato dalla relativa legge di conversione, e poi così sostituito dal comma 5 dell'[art. 24, L. 7 luglio 2009, n. 88](#) - Legge comunitaria 2008. Vedi, anche, il comma 8 dell'[art. 33, D.L. 30 settembre 2003, n. 269](#), come sostituito dall'[art. 2, comma 10, L. 24 dicembre 2003, n. 350](#), il comma 4-bis dell'[art. 10, L. 8 maggio 1998, n. 146](#), aggiunto dal comma 17 dell'[art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296](#), e il comma 265 dell'[art. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244](#).

(211) Vedi, anche, il comma 307 dell'[art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296](#).

(212) Vedi, anche, il comma 8 dell'[art. 33, D.L. 30 settembre 2003, n. 269](#), come sostituito dall'[art. 2, comma 10, L. 24 dicembre 2003, n. 350](#).

(213) Lettera abrogata dall'[art. 8, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241](#).

(214) Lettera così modificata dall'*art. 62-sexies, D.L. 30 agosto 1993, n. 331*. Vedi, anche, il comma 8 dell'*art. 33, D.L. 30 settembre 2003, n. 269*, come sostituito dall'*art. 2, comma 10, L. 24 dicembre 2003, n. 350*.

(215) Periodo aggiunto dall'*art. 4, D.P.R. 4 novembre 1981, n. 664*.

(216) Lettera aggiunta dall'*art. 25, L. 18 febbraio 1999, n. 28*.

(217) Vedi, anche, l'*art. 7, L. 27 dicembre 2002, n. 289* e i commi 504 e 507 dell'*art. 1, L. 23 dicembre 2005, n. 266*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

#### **40. Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti diversi dalle persone fisiche.**

Alla rettifica delle dichiarazioni presentate dai soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche si procede con unico atto agli effetti di tale imposta e dell'imposta locale sui redditi, con riferimento unitario al reddito complessivo imponibile ma tenendo distinti i redditi fondiari. Per quanto concerne il reddito complessivo imponibile si applicano le disposizioni dell'articolo 39 relative al reddito d'impresa con riferimento al bilancio o rendiconto e se del caso ai prospetti di cui all'*art. 5* e tenendo presenti, ai fini della lettera *b)* del secondo comma dell'articolo 39, anche le disposizioni del *D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598* concernenti la determinazione del reddito complessivo imponibile.

Alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle società e associazioni indicate nell'*art. 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597*, si procede con unico atto ai fini dell'imposta locale sui redditi dovuta dalle società stesse e ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche o delle persone giuridiche dovute dai singoli soci o associati. Si applicano le disposizioni del primo comma del presente articolo o quelle dell'*art. 38*, secondo che si tratti di società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate ovvero di società semplici o di società o associazioni equiparate <sup>(218) (219)</sup>.

---

(218) Vedi, anche, l'*art. 7, L. 27 dicembre 2002, n. 289*.

(219) La Corte costituzionale, con *ordinanza 9-12 marzo 1998, n. 55* (Gazz. Uff. 18 marzo 1998, n. 11, Serie speciale), ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'*art. 40*, secondo comma, sollevata in riferimento all'*art. 24* della Costituzione.

---

**40-bis. Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale.**

1. Ai fini dell'imposta sul reddito delle società, il controllo delle dichiarazioni proprie presentate dalle società consolidate e dalla consolidante nonché le relative rettifiche, spettano all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente alla data in cui è stata presentata la dichiarazione.

2. Le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato sono effettuate con unico atto, notificato sia alla consolidata che alla consolidante, con il quale è determinata la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale e sono irrogate le sanzioni correlate. La società consolidata e la consolidante sono litisconsorti necessari. Il pagamento delle somme scaturenti dall'atto unico estingue l'obbligazione sia se effettuato dalla consolidata che dalla consolidante.

3. La consolidante ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili derivanti dalle rettifiche di cui al comma 2 le perdite di periodo del consolidato non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo. A tal fine, la consolidante deve presentare un'apposita istanza, all'ufficio competente a emettere l'atto di cui al comma 2, entro il termine di proposizione del ricorso. In tale caso il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso, sia per la consolidata che per la consolidante, per un periodo di sessanta giorni. L'ufficio procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito alla consolidata ed alla consolidante, entro sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza <sup>(220)</sup>.

4. Le attività di controllo della dichiarazione dei redditi del consolidato e le relative rettifiche diverse da quelle di cui al comma 2, sono attribuite all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente nei confronti della società consolidante alla data in cui è stata presentata la dichiarazione.

5. Fino alla scadenza del termine stabilito nell'articolo 43, l'accertamento del reddito complessivo globale può essere integrato o modificato in aumento, mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base agli esiti dei controlli di cui ai precedenti commi <sup>(221)</sup>.

---

(220) Vedi, anche, il *Prov. 29 ottobre 2010*.

(221) Articolo aggiunto dal comma 1 dell'*art. 35, D.L. 31 maggio 2010, n. 78* come modificato dalla relativa legge di conversione, a decorrere dal 1° gennaio 2011 ai sensi di quanto disposto dal comma 4 dello stesso articolo 35.

---

*(commento di giurisprudenza)*

#### **41. Accertamento d'ufficio.**

Gli uffici delle imposte procedono all'accertamento d'ufficio nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazioni nulle ai sensi delle disposizioni del titolo I.

Nelle ipotesi di cui al precedente comma l'ufficio determina il reddito complessivo del contribuente, e in quanto possibile i singoli redditi delle persone fisiche soggetti all'imposta locale sui redditi, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive di requisiti di cui al terzo comma dell'art. 38 e di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze della dichiarazione, se presentata, e dalle eventuali scritture contabili del contribuente ancorché regolarmente tenute.

I redditi fondiari sono in ogni caso determinati in base alle risultanze catastali.

Se il reddito complessivo è determinato sinteticamente, non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10 del *D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597*. Si applica il quinto comma dell'art. 38.

Agli effetti dell'imposta locale sui redditi il reddito complessivo delle persone fisiche determinato d'ufficio senza attribuzione totale o parziale alle categorie di redditi indicate nell'articolo 6 del decreto indicato nel precedente comma è considerato reddito di capitale, salvo il disposto del terzo comma.

---

*(commento di giurisprudenza)*

#### **41-bis.** *Accertamento parziale* <sup>(222)</sup>.

1. Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'articolo 43, i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate, qualora dalle attività istruttorie di cui all'articolo 32, primo comma, numeri da 1) a 4), nonché dalle segnalazioni effettuati dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parziale dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile, compresi i redditi da partecipazioni in società, associazioni ed imprese di cui all'art. 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con *D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917*, o l'esistenza di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti, nonché l'esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter*, possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito o il maggior reddito imponibili, ovvero la maggiore imposta da versare, anche avvalendosi delle procedure previste dal *decreto*

*legislativo 19 giugno 1997, n. 218*. Non si applica la disposizione dell'art. 44

<sup>(223)</sup>.

2. [Le disposizioni del comma 1 possono applicarsi anche all'accertamento induttivo dei ricavi e dei compensi, di cui all'*art. 12 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69*, convertito, con modificazioni, dalla *L. 27 aprile 1989, n. 154*, e successive modificazioni, tenendo conto della dimostrazione della non applicabilità dei coefficienti eventualmente fornita dal contribuente, con le modalità di cui all'ultimo periodo del comma 1 dello stesso articolo 12. L'accertamento parziale avverrà utilizzando anche il coefficiente basato sul contributo diretto lavorativo determinato con i decreti di cui all'*art. 11, comma 5, del citato decreto-legge n. 69 del 1989*, convertito, con modificazioni, dalla *legge n. 154 del 1989*, e successive modificazioni. Le disposizioni del presente comma non sono applicabili nei riguardi dei contribuenti in regime di contabilità ordinaria e nei casi in cui la detta dimostrazione della non applicabilità dei coefficienti risulti asseverata da uno dei soggetti di cui all'*art. 30, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636*, e successive modificazioni. Nei confronti di questi ultimi si applicano, in caso di falsa indicazione dei fatti asseverati, ove non derivante da false o erronee informazioni fornite dal contribuente, le pene previste nell'*art. 4 del D.L. 10 luglio 1982, n. 429*, convertito, con modificazioni, dalla *L. 7 agosto 1982, n. 516*, come sostituito dall'*art. 6 del D.L. 16 marzo 1991, n. 83*, convertito, con modificazioni, dalla *L. 15 maggio 1991, n. 154*] <sup>(224)</sup> <sup>(225)</sup>.

---

(222) Per la sostituzione della firma autografa degli avvisi previsti dal presente articolo con l'indicazione a stampa del nominativo del responsabile della relativa adozione, vedi la lettera c) del punto 1, *Prov. 2 novembre 2010*.

(223) Comma così modificato prima dal comma 405 dell'*art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311* e poi dal comma 17 dell'*art. 1, L. 13 dicembre 2010, n. 220*, a decorrere dal 1° gennaio 2011.

(224) Comma abrogato dall'*art. 62-quinquies, D.L. 30 agosto 1993, n. 331*.

(225) Articolo aggiunto dall'*art. 1, D.P.R. 14 aprile 1982, n. 309* (Gazz. Uff. 7 giugno 1982, n. 154), poi modificato dall'*art. 30, D.L. 2 marzo 1989, n. 69* ed infine così sostituito dall'*art. 2, L. 30 dicembre 1991, n. 413*. Una ulteriore modifica è stata apportata al comma 2 dall'*art. 11, D.L. 19 settembre 1992, n. 384*. Vedi, anche, l'*art. 11-ter del predetto D.L. n. 384 del 1992*, gli *artt. 7, 8 e 9, L. 27 dicembre 2002, n. 289* e l'*art. 5-bis, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218*, aggiunto dall'*art. 83, comma 18, D.L. 25 giugno 2008, n. 112*.

---

#### **41-ter.** *Accertamento dei redditi di fabbricati.*

1. Le disposizioni di cui agli articoli 32, primo comma, numero 7), 38, 40 e 41-bis non si applicano con riferimento ai redditi di fabbricati derivanti da

locazione dichiarati in misura non inferiore ad un importo corrispondente al maggiore tra il canone di locazione risultante dal contratto ridotto del 15 per cento e il 10 per cento del valore dell'immobile.

2. In caso di omessa registrazione del contratto di locazione di immobili, si presume, salva documentata prova contraria, l'esistenza del rapporto di locazione anche per i quattro periodi d'imposta antecedenti quello nel corso del quale è accertato il rapporto stesso; ai fini della determinazione del reddito si presume, quale importo del canone, il 10 per cento del valore dell'immobile.

3. Ai fini di cui ai commi 1 e 2, il valore dell'immobile è determinato ai sensi dell'articolo 52, comma 4, del testo unico di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131](#), e successive modificazioni <sup>(226)</sup>.

---

(226) Articolo aggiunto dal comma 342 dell'[art. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311](#) con i limiti indicati nel comma 343 dello stesso articolo 1.

---

*(commento di giurisprudenza)*

#### **42. Avviso di accertamento.**

Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale <sup>(227)</sup>.

L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma <sup>(228)</sup>.

---

(227) Comma così modificato dall'[art. 1, D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32](#).

(228) Comma così modificato dall'*art. 1, D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

#### **43. Termine per l'accertamento.**

Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione <sup>(229)</sup>.

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla ai sensi delle disposizioni del titolo I l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata <sup>(230)</sup>.

In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal *decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74*, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione <sup>(231)</sup>.

Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificatamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte <sup>(232) (233)</sup>.

---

(229) Comma così modificato dall'*art. 15, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241*. I termini previsti dal presente comma sono raddoppiati ai sensi di quanto disposto dal comma 2-bis dell'*art. 12, D.L. 1° luglio 2009, n. 78*, aggiunto dal comma 3 dell'*art. 1, D.L. 30 dicembre 2009, n. 194*.

(230) Comma così modificato dall'*art. 15, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241*. I termini previsti dal presente comma sono raddoppiati ai sensi di quanto disposto dal comma 2-bis dell'*art. 12, D.L. 1° luglio 2009, n. 78*, aggiunto dal comma 3 dell'*art. 1, D.L. 30 dicembre 2009, n. 194*.

(231) Comma aggiunto dal comma 24 dell'*art. 37, D.L. 4 luglio 2006, n. 223*, con i limiti di applicabilità indicati nel comma 26 dello stesso art. 37.

(232) Per la proroga dei termini di cui al presente articolo vedi l'*art. 9-bis, D.L. 28 marzo 1997, n. 79* e l'*art. 10, L. 27 dicembre 2002, n. 289*. In deroga a quanto disposto dal presente articolo vedi il comma 5 dell'*art. 27, L. 18 aprile 2005, n. 62* - Legge comunitaria 2004. Per la decorrenza dei Termini di accertamento di cui al presente articolo vedi il comma 474 dell'*art. 1, L. 23 dicembre 2005, n. 266*.

(233) La Corte costituzionale, con [ordinanza 9 - 24 aprile 2003, n. 141](#) (Gazz. Uff. 30 aprile 2003, n. 17, 1<sup>a</sup> Serie speciale), ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 43, terzo comma, sollevata in riferimento all'art. 97, primo comma, della Costituzione. La stessa Corte, con successiva [ordinanza 11-14 ottobre 2005, n. 390](#) (Gazz. Uff. 19 ottobre 2005, n. 42, 1<sup>a</sup> Serie speciale), ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 43 sollevata in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione.

---

*(commento di giurisprudenza)*

#### **44. Partecipazione dei comuni all'accertamento** <sup>(234)</sup>.

I comuni partecipano all'accertamento dei redditi delle persone fisiche secondo le disposizioni del presente articolo e di quello successivo <sup>(235)</sup>.

L'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dei comuni le dichiarazioni di cui all'articolo 2 dei contribuenti in essi residenti; gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, prima della emissione degli avvisi di accertamento, ai sensi dell'articolo 38, quarto comma e seguenti, inviano una segnalazione ai comuni di domicilio fiscale dei soggetti passivi <sup>(236)</sup>.

Il comune di domicilio fiscale del contribuente, o il consorzio al quale lo stesso partecipa, segnala all'ufficio delle imposte dirette qualsiasi integrazione degli elementi contenuti nelle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche ai sensi dell'articolo 2, indicando dati, fatti ed elementi rilevanti e fornendo ogni idonea documentazione atta a comprovarla. Dati, fatti ed elementi rilevanti, provati da idonea documentazione, possono essere segnalati dal comune anche nel caso di omissione della dichiarazione <sup>(237)</sup>.

Il comune di domicilio fiscale del contribuente, con riferimento agli accertamenti di cui al secondo comma, comunica entro sessanta giorni da quello del ricevimento della segnalazione ogni elemento in suo possesso utile alla determinazione del reddito complessivo <sup>(238)</sup>.

[Le proposte di accertamento dell'ufficio delle imposte e le proposte di aumento del comune devono essere accompagnate da un elenco in duplice copia. Una delle copie, datata e sottoscritta, viene restituita in segno di ricevuta all'ufficio mittente] <sup>(239)</sup>.

[Decorso il termine di novanta giorni di cui al quarto comma l'ufficio delle imposte provvede alla notificazione degli accertamenti per i quali o non siano intervenute proposte di aumento da parte dei comuni o le proposte del comune siano state accolte dall'ufficio stesso] <sup>(240)</sup>.

[Le proposte di aumento non condivise dall'ufficio delle imposte devono essere trasmesse a cura dello stesso, con le proprie deduzioni, all'apposita commissione operante presso ciascun ufficio, la quale determina gli imponibili da accertare. Se la commissione non delibera entro quarantacinque giorni dalla

trasmissione della proposta, l'ufficio delle imposte provvede all'accertamento dell'imponibile già determinato] <sup>(241)</sup>.

Il comune per gli adempimenti previsti dal terzo e quarto comma può richiedere dati e notizie alle amministrazioni ed enti pubblici che hanno obbligo di rispondere gratuitamente <sup>(242) (243)</sup>.

---

(234) Vedi, anche, il comma 1 dell'*art. 18, D.L. 31 maggio 2010, n. 78*.

(235) Gli attuali primi quattro commi così sostituiscono gli originari primi tre commi per effetto dell'*art. 13, L. 13 aprile 1977, n. 114*.

(236) Gli attuali primi quattro commi così sostituiscono gli originari primi tre commi per effetto dell'*art. 13, L. 13 aprile 1977, n. 114*. Il presente comma è stato poi così sostituito dall'*art. 5, D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787* e dalla lettera *a)* del comma 4 dell'*art. 18, D.L. 31 maggio 2010, n. 78*.

(237) Gli attuali primi quattro commi sostituiscono gli originari primi tre commi per effetto dell'*art. 13, L. 13 aprile 1977, n. 114*. Successivamente, il presente comma è stato così sostituito dall'*art. 18, L. 24 aprile 1980, n. 146* e così modificato dalla lettera *b)* del comma 4 dell'*art. 18, D.L. 31 maggio 2010, n. 78*.

(238) Gli attuali primi quattro commi sostituiscono gli originari primi tre commi per effetto dell'*art. 13, L. 13 aprile 1977, n. 114*. Successivamente, il presente comma è stato così sostituito dall'*art. 18, L. 24 aprile 1980, n. 146* e dalla lettera *c)* del comma 4 dell'*art. 18, D.L. 31 maggio 2010, n. 78*.

(239) Comma abrogato dalla lettera *d)* del comma 4 dell'*art. 18, D.L. 31 maggio 2010, n. 78*.

(240) Comma così sostituito dall'*art. 18, L. 24 aprile 1980, n. 146*. e, successivamente, abrogato dalla lettera *d)* del comma 4 dell'*art. 18, D.L. 31 maggio 2010, n. 78*.

(241) Comma abrogato dalla lettera *d)* del comma 4 dell'*art. 18, D.L. 31 maggio 2010, n. 78*.

(242) Comma aggiunto dall'*art. 18, L. 24 aprile 1980, n. 146*.

(243) Vedi, anche, l'*art. 1, D.L. 30 settembre 2005, n. 203*.

---

#### **45. Commissione per l'esame delle proposte del comune.**

[La commissione di cui al sesto comma dell'*art. 44* è unica per ogni ufficio delle imposte, è presieduta dal capo dello stesso ufficio o da un impiegato della carriera direttiva da lui delegato ed è composta per metà da impiegati

dell'ufficio e per metà da persone designate dal consiglio comunale di ciascuno dei comuni compresi nel distretto. Non possono essere designati coloro che esercitano professionalmente funzioni di assistenza e rappresentanza in materia tributaria.

Il numero dei componenti della commissione non può essere superiore, oltre al presidente, a otto per i comuni di prima classe, a sei per i comuni di seconda e terza classe e a quattro per i comuni di quarta e quinta classe. Non possono far parte della commissione gli impiegati dell'ufficio delle imposte che rivestono cariche elettive nei comuni del distretto e i componenti delle commissioni tributarie. Entro il 30 novembre di ciascun anno il sindaco comunica all'ufficio delle imposte i nominativi delle persone designate in rappresentanza del comune, le quali si intendono confermate di anno in anno qualora entro il detto termine il sindaco non abbia comunicato variazioni.

La convocazione della commissione è fatta dal presidente, almeno cinque giorni prima di quello fissato per la riunione, con avviso a mezzo di raccomandata diretto al sindaco del comune del quale si esaminano le proposte. L'avviso deve contenere l'indicazione nominativa dei contribuenti ai quali si riferiscono le proposte medesime.

La commissione determina l'ammontare dell'imponibile da accertare sulla base degli atti in suo possesso deliberando a maggioranza di voti con l'intervento di almeno la metà più uno dei componenti; in caso di parità prevale il voto del presidente. Le sedute della commissione non sono pubbliche e ad esse non può intervenire il contribuente.

Il segretario della commissione redige il verbale della seduta nel quale devono essere indicati i nominativi degli intervenuti, le proposte esaminate e le decisioni adottate. Il verbale è sottoscritto anche dal presidente.

Ai compiti di segreteria della commissione provvede l'ufficio delle imposte. Le spese relative alla partecipazione dei rappresentanti dei comuni sono a carico dei comuni stessi] <sup>(244)</sup>.

---

(244) Articolo abrogato dalla lettera e) del comma 4 dell'*art. 18, D.L. 31 maggio 2010, n. 78*.

---

## TITOLO V

### Sanzioni <sup>(245)</sup>

*(commento di giurisprudenza)*

**46.** *Omissione, incompletezza e infedeltà della dichiarazione.*

[Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione di cui agli articoli da 1 a 6, 10 e 11 si applica la pena pecuniaria da due a quattro volte l'ammontare delle imposte dovute e comunque non inferiore a lire 300.000 <sup>(246)</sup>. Se non sono dovute imposte, la pena pecuniaria si applica nella misura di lire 300.000 <sup>(247)</sup>, elevabili fino a lire 3.000.000 <sup>(248)</sup> nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili; la pena pecuniaria può essere ridotta fino a lire 60.000 <sup>(249)</sup> nei confronti dei lavoratori dipendenti di cui alla lettera d) del terzo comma dell'art. 1, che non hanno presentato il certificato ivi previsto.

Se nella dichiarazione presentata non sono compresi tutti i singoli redditi posseduti, si applica la pena pecuniaria da due a quattro volte l'ammontare delle imposte e delle maggiori imposte dovute in relazione ai redditi non dichiarati.

Se le omissioni previste nei precedenti commi riguardano anche redditi prodotti all'estero la pena pecuniaria è aumentata di un terzo.

Se nella dichiarazione, al di fuori dell'ipotesi di cui al secondo comma, è indicato ai fini delle singole imposte un reddito netto inferiore a quello accertato si applica la pena pecuniaria da una a due volte l'ammontare della maggiore imposta o delle maggiori imposte dovute, anche se la differenza dipende dalla indeducibilità di spese, passività e oneri. La pena pecuniaria, per la parte relativa a ciascuna imposta, è aumentata di un terzo se la differenza tra il reddito accertato e quello dichiarato riguarda anche i redditi prodotti all'estero, è ridotta alla metà se la maggiore imposta è inferiore a un quarto di quella accertata e non si applica quando la maggiore imposta accertata non è superiore a lire 10.000 <sup>(250)</sup>.

Per maggiore imposta si intende la differenza tra l'imposta liquidata in base all'accertamento e quella liquidata in base alla dichiarazione ai sensi dell'articolo 36-*bis* ovvero ai sensi dell'art. 36-*ter* <sup>(251)</sup>.

Se la dichiarazione è stata presentata con ritardo non superiore a un mese, si applicano le pene di cui al primo comma ridotte a un quarto <sup>(252) (253) (254)</sup>.

---

(245) Vedi, anche, sulle sanzioni in materia di imposte dirette, il *D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471*.

(246) La misura della pena pecuniaria è stata così elevata dall'*art. 8, comma 1, D.L. 30 settembre 1989, n. 332*.

(247) La misura della pena pecuniaria è stata così elevata dall'*art. 8, comma 1, D.L. 30 settembre 1989, n. 332*.

(248) La misura della pena pecuniaria è stata così elevata dall'*art. 8, comma 1, D.L. 30 settembre 1989, n. 332*.

(249) La misura della pena pecuniaria è stata così elevata dall'*art. 8, comma 1, D.L. 30 settembre 1989, n. 332*.

(250) Comma così sostituito dall'*art. 2, D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920*.

(251) Comma da ultimo così sostituito dall'*art. 1, D.P.R. 14 aprile 1982, n. 309* (Gazz. Uff. 7 giugno 1982, n. 154) entrato in vigore, per effetto dell'*art. 3*, il giorno successivo a quello della sua pubblicazione.

(252) La Corte costituzionale, con *sentenza 14-15 luglio 1976, n. 179* (Gazz. Uff. 21 luglio 1976, n. 191), ha dichiarato l'illegittimità, fra l'altro, degli artt. 2, n. 3, della *L. 9 ottobre 1971, n. 825*, 2, comma primo, e 4, lettera a), del *D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597*, 1, comma terzo, 46, 56, e 57 del *D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600* e 15, 16, 17, 19, 20 e 30 del *D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636*, nelle parti in cui le relative norme dispongono: a) che per la determinazione del reddito complessivo sono imputati al marito, quale soggetto passivo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, oltre ai redditi propri, i redditi della moglie (eccettuati quelli che sono nella libera disponibilità della moglie legalmente ed effettivamente separata), e che i redditi di coniugi sono cumulati al fine dell'applicazione dell'imposta; b) che non è soggetto passivo dell'imposta la moglie, i cui redditi siano imputati al marito ai sensi dell'*art. 4, lettera a)*, del *D.P.R. n. 597 del 1973*; c) che la dichiarazione delle persone fisiche è unica, oltreché per i redditi propri del soggetto passivo, per quelli della moglie a lui imputabili a norma dell'*art. 4 del D.P.R. n. 597 del 1973*; d) che la moglie, la quale non sia legalmente ed effettivamente separata, è tenuta ad indicare al marito, quale soggetto passivo dell'imposta, gli elementi, i dati e le notizie a questo occorrenti perché possa adempiere l'obbligo della dichiarazione dei redditi come sopra a lui imputati.

(253) La Corte costituzionale, con *ordinanza 22 febbraio - 1 marzo 1995, n. 75* (Gazz. Uff. 8 marzo 1995, n. 10, serie speciale), ha disposto la restituzione al giudice remittente degli atti relativi al giudizio di legittimità costituzionale dell'*art. 46*, per contrasto con l'*art. 3* della Costituzione.

(254) Articolo abrogato dall'*art. 16, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

#### **47. Violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta.**

[Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione prescritta dall'*art. 7* si applica la pena pecuniaria da due a quattro volte l'ammontare complessivo delle ritenute relative ai compensi, interessi e altre somme non dichiarati.

Se l'ammontare complessivo dei compensi, interessi e altre somme dichiarati è inferiore a quello definitivamente accertato, si applica la pena pecuniaria da due a quattro volte la differenza. Se la dichiarazione non comprende tutti i percipienti, si applica inoltre per ogni nominativo omesso la pena pecuniaria da lire 300.000 a lire 3.000.000 <sup>(255)</sup>.

Si applicano le disposizioni del sesto comma dell'*art. 46* <sup>(256)</sup> <sup>(257)</sup> <sup>(258)</sup>.

---

(255) La misura della pena pecuniaria è stata così elevata dall'*art. 8, comma 1, D.L. 30 settembre 1989, n. 332*.

(256) Comma così modificato dall'*art. 2, D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920*. Vedi, anche, gli *artt. 6 e 7, D.P.R. 5 aprile 1978, n. 131*.

(257) La Corte costituzionale, con *ordinanza 22 febbraio - 1 marzo 1995, n. 75* (Gazz. Uff. 8 marzo 1995, n. 10, serie speciale), ha disposto la restituzione al giudice remittente degli atti relativi al giudizio di legittimità costituzionale dell'*art. 47*, per contrasto con gli *artt. 3, 53 e 76* della Costituzione. Con successiva *sentenza 18-26 maggio 1995, n. 194* (Gazz. Uff. 31 maggio 1995, n. 23, serie speciale), la stessa Corte ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dello stesso *art. 47*, sollevata in riferimento agli *artt. 3, 53 e 76* della Costituzione.

(258) Articolo abrogato dall'*art. 16, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

#### **48. Violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni.**

[Se la dichiarazione non è redatta in conformità al modello approvato dal Ministro per le finanze o se non contiene tutti i dati ed elementi prescritti dagli articoli 2, primo e terzo comma, 4 e 6 si applica, ove le infrazioni non integrino le fattispecie di omessa, incompleta o infedele dichiarazione, la pena pecuniaria da lire 300.000 a lire 3.000.000 <sup>(259)</sup>.

Se l'omissione o l'incompletezza riguarda gli elementi di cui al secondo comma dell'*art. 2* e dell'*art. 7*, si applica la pena pecuniaria da lire 600.000 a lire 6.000.000 <sup>(260)</sup>. La stessa pena si applica in caso di mancanza o incompletezza degli allegati di cui agli articoli 3, 5, 6, 7, 10 e 11.

In caso di omessa presentazione della copia della dichiarazione destinata al comune di domicilio fiscale, ai sensi del quinto comma dell'*art. 12*, si applica la pena pecuniaria di lire 120.000 <sup>(261)</sup>. La stessa pena si applica quando la copia non è conforme all'originale] <sup>(262)</sup>.

---

(259) La misura della pena pecuniaria è stata così elevata dall'*art. 8, comma 1, D.L. 30 settembre 1989, n. 332*.

(260) La misura della pena pecuniaria è stata così elevata dall'*art. 8, comma 1, D.L. 30 settembre 1989, n. 332*.

(261) La misura della pena pecuniaria è stata così elevata dall'*art. 8, comma 1, D.L. 30 settembre 1989, n. 332*.

(262) Articolo abrogato dall'*art. 16, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

#### **49. Deduzioni e detrazioni indebite.**

[Se il contribuente ha esposto nella dichiarazione indebite detrazioni dall'imposta ovvero indebite deduzioni dal reddito di cui agli *artt. 17 e 24 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598*, e all'*art. 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 599*, si applica la pena pecuniaria da due a quattro volte la maggiore imposta dovuta. La stessa pena si applica se le indebite detrazioni o deduzioni sono state conseguite per causa imputabile al contribuente, in sede di ritenuta alla fonte. Si applica il quinto comma dell'*art. 55* <sup>(263)</sup> <sup>(264)</sup>.

---

(263) Comma così modificato dall'*art. 2, D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920*.

(264) Articolo abrogato dall'*art. 16, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

#### **50. Omessa denuncia delle variazioni dei redditi fondiari.**

[In caso di omessa denuncia, nel termine stabilito dall'*articolo 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597*, delle situazioni che danno luogo a variazioni in aumento del reddito dominicale dei terreni e del reddito agrario si applica la pena pecuniaria da lire 500.000 a lire 5.000.000 <sup>(265)</sup> <sup>(266)</sup>.

---

(265) Così sostituito dall'*art. 11-bis, D.L. 14 marzo 1988, n. 70*.

(266) Articolo abrogato dall'*art. 16, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

#### **51. Violazione degli obblighi relativi alla contabilità.**

[Se nel corso degli accessi di cui all'art. 32 viene rifiutata l'esibizione o comunque impedita l'ispezione delle scritture contabili e dei documenti la cui tenuta e conservazione è obbligatoria per legge o di cui risulta la esistenza, si applica la pena pecuniaria da lire 1.200.000 a lire 12.000.000 <sup>(267)</sup>.

La stessa pena si applica in caso di omessa tenuta o conservazione delle scritture contabili e dei documenti prescritti dagli articoli 14, 18, 19 e 21.

Qualora le scritture contabili e i documenti di cui al precedente comma non siano tenuti in conformità alle disposizioni dell'art. 22, si applica la pena pecuniaria da lire 600.000 a lire 6.000.000 <sup>(268)</sup>.

Le pene previste nei precedenti commi sono irrogate anche se dai fatti non è derivato ostacolo all'accertamento, e sono raddoppiate se vengono accertate evasioni di imposta per un ammontare complessivo superiore a lire 5.000.000.

Nell'ipotesi di cui al terzo comma la pena è ridotta al quinto del minimo se la irregolarità delle scritture contabili o i documenti mancanti sono di scarsa rilevanza.

Gli amministratori e i componenti degli organi di controllo delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che sottoscrivono la dichiarazione senza denunciare la mancanza delle scritture contabili prescritte dal presente decreto sono puniti con la multa da lire 200.000 a lire 2.000.000 <sup>(269)</sup>. Nelle ipotesi di cui all'art. 75, comma 4, terzo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con *D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917*, ferme restando le sanzioni previste dall'art. 46, si applica la pena pecuniaria da uno a cinque decimi dell'ammontare delle spese ed oneri ammessi in deduzione <sup>(270)</sup> <sup>(271)</sup>.

---

(267) La misura della pena pecuniaria è stata così elevata dall'*art. 8, comma 1, D.L. 30 settembre 1989, n. 332*.

(268) La misura della pena pecuniaria è stata così elevata dall'*art. 8, comma 1, D.L. 30 settembre 1989, n. 332*.

(269) La sanzione è esclusa dalla depenalizzazione in virtù dell'*art. 32, primo comma, L. 24 novembre 1981, n. 689*.

(270) Periodo aggiunto dall'*art. 30, D.L. 2 marzo 1989, n. 69*.

(271) Articolo abrogato dall'*art. 16, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471*.

---

## **52. Violazione degli obblighi delle aziende di credito.**

[Se i documenti trasmessi a norma dell'articolo 32, primo comma, numero 7), non rispondono al vero o sono incompleti si applica la pena pecuniaria da lire

3.000.000 a lire 30.000.000 a carico dell'azienda o istituto di credito e la pena pecuniaria da lire 1.000.000 a lire 10.000.000 a carico di coloro che hanno sottoscritto le risposte. La pena a carico dell'azienda o istituto di credito si applica anche nel caso di omissione dell'invio dei documenti. Si considera omesso l'invio avvenuto oltre il termine di cui all'articolo 32, ultimo comma; ove il ritardo non sia superiore a quindici giorni, la pena è ridotta della metà. Le stesse disposizioni si applicano anche nel caso di violazioni da parte delle società ed enti di assicurazione e delle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi ovvero attività di gestione e intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria, relativamente alle richieste di cui all'art. 32, primo comma, numero 5) <sup>(272)</sup>.

In caso di recidiva nelle infrazioni di cui al comma precedente, può essere disposto lo scioglimento degli organi amministrativi della azienda o istituto; in caso di eccezionale gravità può essere revocata l'autorizzazione all'esercizio del credito ai sensi delle leggi in vigore.

Nel caso in cui le infrazioni previste nel primo comma si riferiscono a richieste rivolte dagli uffici delle imposte all'amministrazione postale, si applica la pena pecuniaria da lire 600.000 a lire 6.000.000 <sup>(273)</sup> a carico delle persone responsabili secondo l'ordinamento della amministrazione stessa] <sup>(274)</sup>.

---

(272) Comma così sostituito prima dall'*art. 1, D.P.R. 15 luglio 1982, n. 463* (Gazz. Uff. 23 luglio 1982, n. 201), e poi dall'*art. 18, L. 30 dicembre 1991, n. 413*.

(273) La misura della pena pecuniaria è stata così elevata dall'*art. 8, comma 1, D.L. 30 settembre 1989, n. 332*.

(274) Articolo abrogato dall'*art. 16, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

### **53. Altre violazioni.**

[Sono punite con la pena pecuniaria da lire 300.000 a lire 3.000.000 <sup>(275)</sup>:

1) l'omissione delle comunicazioni richieste dagli uffici delle imposte ai sensi del n. 5) dell'art. 32 o l'invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri;

2) la mancata restituzione dei questionari previsti al n. 4) e al n. 7) dell'art. 32 o la restituzione di essi con risposte incomplete o non veritiere <sup>(276)</sup>;

3) la inottemperanza all'invito di comparizione di cui al n. 2 dell'art. 32 ed a qualsiasi altra richiesta fatta dagli uffici delle imposte nell'esercizio dei poteri indicati nello stesso articolo;

4) ogni altra violazione di obblighi stabiliti dal presente decreto e dalle norme relative alle singole imposte sui redditi.

La stessa pena pecuniaria si applica a carico di coloro che nelle ipotesi previste nel quarto comma dell'*art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597*, e nel quarto comma, lettera *d)*, dell'*art. 1 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*, attestino fatti non rispondenti al vero, senza pregiudizio delle sanzioni penali eventualmente applicabili per la formazione, il rilascio e l'uso di tali attestazioni <sup>(277)</sup>.

L'inosservanza dell'obbligo di comunicazione, previsto dal quarto comma dell'articolo 36, è punita con la pena pecuniaria da lire 100.000 a lire 1.000.000 da irrogare con decreto del Ministro delle finanze <sup>(278)</sup> <sup>(279)</sup> <sup>(280)</sup>.

---

(275) La misura della pena pecuniaria è stata così elevata dall'*art. 8, comma 1, D.L. 30 settembre 1989, n. 332*.

(276) Numero così modificato dall'*art. 1, D.P.R. 15 luglio 1982, n. 463* (Gazz. Uff. 23 luglio 1982, n. 201).

(277) Comma aggiunto dall'*art. 14, L. 13 aprile 1977, n. 114* e poi così modificato dall'*art. 5, D.L. 5 marzo 1986, n. 57*.

(278) Comma aggiunto dall'*art. 19, L. 30 dicembre 1991, n. 413*.

(279) Articolo abrogato dall'*art. 16, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471*.

(280) La Corte costituzionale con *ordinanza 12-21 luglio 1995, n. 350* (Gazz. Uff. 9 agosto 1995, n. 33, Serie speciale) ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 53, terzo comma, introdotto dall'*art. 19 della L. 30 dicembre 1991, n. 413*, sollevata in riferimento all'art. 108, secondo comma, della Costituzione.

---

*(commento di giurisprudenza)*

#### **54. Determinazione delle pene pecuniarie.**

[Nella determinazione della misura della pena pecuniaria si deve tener conto della gravità del danno o del pericolo per l'erario e della personalità dell'autore della violazione desunta dai suoi precedenti e dalle sue condizioni di vita individuale, familiare e sociale.

La pena può essere aumentata fino alla metà nei confronti di chi nei tre anni precedenti sia incorso in un'altra violazione della stessa indole, per la quale sia stata inflitta la pena pecuniaria. Sono considerate violazioni della stessa indole, non soltanto quelle che violano una stessa disposizione del presente decreto ma anche quelle che, pur essendo previste in più disposizioni, presentano in concreto, per la natura dei fatti che le costituiscono o dei motivi che le determinano, carattere fondamentale comune.

Le pene pecuniarie sono ridotte ad un quarto qualora la violazione consista nella inosservanza di un termine e l'obbligo venga adempiuto entro trenta giorni dalla scadenza di esso, a meno che la violazione non sia già stata constatata formalmente.

Quando il reddito netto è definito per mancata impugnazione dell'accertamento dell'ufficio o per rinuncia al proposto gravame prima che sia intervenuta la decisione della commissione tributaria di primo grado, le pene pecuniarie applicabili ai sensi degli articoli da 46 a 50 sono ridotte alla metà <sup>(281)</sup>.

In caso di presentazione della dichiarazione integrativa entro il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo di imposta successivo, in luogo delle sanzioni previste negli articoli 46 e 49 si applica la soprattassa del 30 per cento della maggiore imposta che risulta dovuta <sup>(282)</sup>. Se il versamento della maggiore imposta che risulterà dalla suddetta dichiarazione integrativa viene effettuato prima della presentazione della stessa nei termini previsti per i versamenti di acconto, la soprattassa è ridotta al 15 per cento. La soprattassa è aumentata al 60 per cento se la dichiarazione integrativa è presentata entro il termine relativo alla dichiarazione per il secondo periodo di imposta successivo <sup>(283)</sup> <sup>(284)</sup>.

---

(281) Comma abrogato dall'*art. 17, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218*.

(282) Vedi, anche, l'*art. 38, L. 8 maggio 1998, n. 146*.

(283) Comma aggiunto dall'*art. 14, L. 29 dicembre 1990, n. 408*.

(284) Articolo abrogato dall'*art. 16, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

## **55. Applicazione delle pene pecuniarie.**

[Le pene pecuniarie previste per la violazione degli obblighi stabiliti dal presente decreto e dalle norme relative alle singole imposte sui redditi sono irrogate dall'ufficio delle imposte.

Per le violazioni che danno luogo ad accertamenti in rettifica o d'ufficio, l'irrogazione delle sanzioni è comunicata al contribuente con l'avviso di accertamento <sup>(285)</sup> <sup>(286)</sup>.

Per le violazioni che non danno luogo ad accertamenti l'ufficio delle imposte può provvedere in qualsiasi momento con separati avvisi da notificare entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione. Se la violazione è stata constatata in occasione di accessi, ispezioni e verifiche eseguiti ai sensi dell'art. 33, la pena pecuniaria non può essere irrogata qualora, nel termine di trenta giorni dalla data del relativo verbale, sia stato eseguito versamento diretto all'esattoria di una somma pari ad un sesto del massimo della pena <sup>(287)</sup>.

Se i ricavi o i compensi non annotati nelle scritture contabili sono specificamente indicati nella relativa dichiarazione dei redditi e sempre che le violazioni previste dall'art. 51 non siano già state constatate non si fa luogo all'applicazione delle relative pene pecuniarie qualora, anteriormente alla presentazione della dichiarazione, sia stato eseguito il versamento diretto al concessionario del servizio della riscossione di una somma pari ad un ventesimo dei ricavi o dei compensi non annotati <sup>(288)</sup>.

Nei casi previsti dall'art. 52 l'ufficio delle imposte trasmette il processo verbale al Ministro per le finanze, il quale provvede con proprio decreto, alla irrogazione delle pene pecuniarie, sentiti, nella rispettiva competenza, il Ministro per il tesoro e il Ministro per le poste e telecomunicazioni. I provvedimenti previsti nel secondo comma dell'art. 52 sono adottati su proposta del Ministro per le finanze di concerto con il Ministro per il tesoro.

Gli organi del contenzioso tributario possono dichiarare non dovute le pene pecuniarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce <sup>(289)</sup> ] <sup>(290)</sup>.

---

**(285)** La Corte costituzionale, con [ordinanza 12-25 luglio 2001, n. 304](#) (Gazz. Uff. 1° agosto 2001, n. 30, serie speciale), ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 55, secondo comma, sollevata in riferimento agli articoli 3 e 53 della Cost.

**(286)** La Corte costituzionale, con [ordinanza 12-25 luglio 2001, n. 304](#) (Gazz. Uff. 1° agosto 2001, n. 30, serie speciale), ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 55, secondo comma, sollevata in riferimento agli articoli 3 e 53 della Cost.

**(287)** La Corte costituzionale, con [sentenza 15 ottobre 1987, n. 364](#) (Gazz. Uff. 11 novembre 1987, n. 47 - Serie speciale), ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 55, terzo comma, limitatamente alle parole «Se la violazione è stata constatata in occasione di accessi, ispezioni e verifiche eseguite ai sensi dell'art. 33».

(288) Comma così inserito dall'*art. 4, L. 30 dicembre 1991, n. 413*.

(289) Comma aggiunto dall'*art. 2, D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920*. Con *D.M. 10 agosto 1977* (Gazz. Uff. 19 agosto 1977, n. 255) è stato approvato il modello di distinta per il versamento diretto all'esattoria della pena pecuniaria di cui al presente art. 55 e con *D.M. 7 ottobre 1977* (Gazz. Uff. 27 ottobre 1977, n. 24) il modello per il versamento in conto corrente postale.

(290) Articolo abrogato dall'*art. 16, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

## **56. Sanzioni penali.**

[Chi non presenta la dichiarazione di cui agli articoli da 1 a 6, 10 e 11 o la presenta incompleta o infedele, quando l'imposta relativa al reddito accertato, è superiore a 5.000.000 di lire, è punito, oltre che con la pena pecuniaria prevista nell'art. 46, con l'arresto da tre mesi a tre anni. Se l'imposta dovuta è superiore a 30.000.000 di lire, la pena dell'arresto non può essere inferiore ad un anno.

Nei casi previsti dall'art. 47 quando l'ammontare complessivo delle somme non dichiarate è superiore a 200.000.000 di lire, si applica oltre la pena pecuniaria di cui allo stesso articolo, la pena dell'arresto da tre mesi ad un anno.

È punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni e con la multa da lire 200.000 a lire 2.000.000 <sup>(291)</sup>, ferme restando le altre sanzioni eventualmente applicabili:

a) chiunque, essendo a conoscenza che negli inventari, bilanci o rendiconti è stata omessa l'iscrizione di attività o sono state iscritte passività inesistenti ovvero che sono state formate scritture o documenti contabili sottoscritte la dichiarazione di cui al primo comma senza rettificare i dati conseguenti rilevanti ai fini della determinazione dell'imponibile;

b) chiunque al di fuori dei casi previsti nella lettera a), indica nella dichiarazione di cui al primo comma passività inesistenti rilevanti ai fini della determinazione dell'imponibile;

c) chiunque, nella dichiarazione prescritta dall'art. 7 indica nomi immaginari o comunque diversi da quelli veri in modo che ne risulti impedita od ostacolata la identificazione degli effettivi percipienti;

d) chiunque nei certificati di cui all'art. 3 indica somma, al lordo delle ritenute, inferiori a quelle effettivamente corrisposte;

e) chiunque commette fatti fraudolenti al fine di sottrarre redditi alle imposte sul reddito.

Se i fatti indicati alle lettere *a)*, *b)* ed *e)* del comma precedente comportano evasioni di imposte per un ammontare complessivo eccedente 5.000.000 di lire la multa è applicata in misura pari all'importo di tale ammontare e la reclusione non può essere inferiore a due anni. Si applica soltanto la multa se i fatti indicati nel terzo comma comportano un'evasione di imposta di speciale tenuità.

Qualora la dichiarazione sia stata sottoscritta da un rappresentante negoziale, colui che ha conferito la rappresentanza è punito fuori dei casi di concorso, con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa da lire 100.000 a lire 1.000.000 <sup>(292)</sup> se omette di esercitare il controllo necessario ad impedire che i fatti indicati alle lettere *a)*, *b)* e *c)* del terzo comma vengano comunque commessi. Se i fatti indicati alle lettere *a)* e *b)* comportano evasioni di imposta per un ammontare complessivo superiore a 5.000.000 di lire la multa è pari alla metà di tale ammontare e la reclusione non può essere inferiore ad un anno. Si applica la sola multa se gli stessi fatti comportano evasioni di imposta di speciale tenuità.

L'azione penale per i reati di cui ai commi precedenti non può essere iniziata o proseguita prima che l'accertamento dell'imposta sia divenuto definitivo. La prescrizione del reato è sospesa fino alla stessa data] <sup>(293)</sup>.

---

(291) La sanzione è esclusa dalla depenalizzazione in virtù dell'*art. 32, secondo comma, L. 24 novembre 1981*, n. 689.

(292) La sanzione è esclusa dalla depenalizzazione in virtù dell'*art. 32, secondo comma, L. 24 novembre 1981*, n. 689.

(293) Articolo abrogato dall'*art. 13, D.L. 10 luglio 1982, n. 429*. La Corte costituzionale, con *sentenza 14-15 luglio 1976, n. 179* (Gazz. Uff. 21 luglio 1976, n. 191), ha dichiarato l'illegittimità, fra l'altro, degli artt. 2, n. 3, della *L. 9 ottobre 1971, n. 825*, 2, comma primo, e 4, lettera *a)*, del *D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597*, 1, comma terzo, 46, 56, e 57 del *D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600* e 15, 16, 17, 19, 20 e 30 del *D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636*, nelle parti in cui le relative norme dispongono: *a)* che per la determinazione del reddito complessivo sono imputati al marito, quale soggetto passivo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, oltre ai redditi propri, i redditi della moglie (eccettuati quelli che sono nella libera disponibilità della moglie legalmente ed effettivamente separata), e che i redditi di coniugi sono cumulati al fine dell'applicazione dell'imposta; *b)* che non è soggetto passivo dell'imposta la moglie, i cui redditi siano imputati al marito ai sensi dell'*art. 4, lettera a)*, del *D.P.R. n. 597 del 1973*; *c)* che la dichiarazione delle persone fisiche è unica, oltreché per i redditi propri del soggetto passivo, per quelli della moglie a lui imputabili a norma dell'*art. 4 del D.P.R. n. 597 del 1973*; *d)* che la moglie, la quale non sia legalmente ed effettivamente separata, è tenuta ad indicare al marito, quale soggetto passivo dell'imposta, gli elementi, i dati e le notizie a questo occorrenti perché possa adempiere l'obbligo della

dichiarazione dei redditi come sopra a lui imputati. La stessa Corte, sentenza 15-28 luglio 1983, n. 247 (Gazz. Uff. 3 agosto 1983, n. 212), ha dichiarato l'illegittimità dell'ultimo comma dell'art. 56 nella parte in cui comporta che l'accertamento dell'imposta divenuto definitivo in conseguenza della decisione di una commissione tributaria vincoli il giudice penale, nella cognizione dei reati previsti in materia di imposte sui redditi, contestati a chi sia rimasto estraneo al giudizio tributario, perché non posto in condizioni di intervenire o di parteciparvi. Con altra [sentenza 9-18 gennaio 1989, n. 2](#) (Gazz. Uff. 25 gennaio 1989, n. 4 - Serie speciale), la Corte ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 56, ultimo comma, nella parte in cui dispone che l'azione penale non può essere iniziata o proseguita prima che l'accertamento dell'imposta sia divenuto definitivo, anche per l'ipotesi prevista dal terzo comma, lett. d), dello stesso art. 56. Con altra [sentenza 23 maggio-12 giugno 1991, n. 258](#) (Gazz. Uff. 19 giugno 1991, n. 24 - Serie speciale), la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'ultimo comma dell'art. 56, in relazione agli [artt. 60, 21, terzo comma e 22 della L. 7 gennaio 1929, n. 4](#), nella parte in cui stabilisce che l'accertamento dell'imposta divenuto definitivo a seguito di decisione di una commissione tributaria faccia stato nel giudizio penale relativo al reato previsto dal primo comma dell'[art. 56 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600](#).

---

*(commento di giurisprudenza)*

### **57. Sanzioni accessorie.**

... <sup>(294)</sup>.

... <sup>(295)</sup>.

... <sup>(296)</sup>.

[L'applicazione della pena pecuniaria stabilita nell'art. 50 importa la decadenza dal diritto di fruire di contributi o altre provvidenze dello Stato e di altri enti pubblici previsti a titolo di incentivazione per l'esecuzione delle opere che hanno determinato le variazioni in aumento non denunciate] <sup>(297)</sup>.

---

<sup>(294)</sup> Comma abrogato dall'[art. 13, D.L. 10 luglio 1982, n. 429](#).

<sup>(295)</sup> Comma abrogato dall'[art. 13, D.L. 10 luglio 1982, n. 429](#).

<sup>(296)</sup> Comma abrogato dall'[art. 13, D.L. 10 luglio 1982, n. 429](#).

<sup>(297)</sup> Comma abrogato dall'[art. 16, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471](#).

## Disposizioni varie

*(commento di giurisprudenza)*

### 58. Domicilio fiscale.

Agli effetti dell'applicazione delle imposte sui redditi ogni soggetto si intende domiciliato in un comune dello Stato, giusta le disposizioni seguenti <sup>(298)</sup> <sup>(299)</sup> <sup>(300)</sup>.

Le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel comune della cui anagrafe sono iscritte. Quelle non residenti hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più comuni, nel comune in cui si è prodotto il reddito più elevato <sup>(301)</sup> <sup>(302)</sup>. I cittadini italiani, che risiedono all'estero in forza di un rapporto di servizio con la pubblica amministrazione nonché quelli considerati residenti ai sensi dell'articolo 2, comma 2-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con *decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*, hanno il domicilio fiscale nel comune di ultima residenza nello Stato <sup>(303)</sup> <sup>(304)</sup>.

I soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e in mancanza nel comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività.

In tutti gli atti, contratti, denunce e dichiarazioni che vengono presentati agli uffici finanziari deve essere indicato il comune di domicilio fiscale delle parti, con la precisazione dell'indirizzo.

Le cause di variazione del domicilio fiscale hanno effetto dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui si sono verificate.

---

(298) La Corte costituzionale, con *sentenza 24 ottobre-7 novembre 2007, n. 366* (Gazz. Uff. 14 novembre 2007, n. 44, Prima serie speciale), ha dichiarato, tra l'altro, l'illegittimità del combinato disposto degli articoli 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60, primo comma, lettere c), e) ed f), del presente decreto, e dell'*articolo 26, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602*, nella parte in cui prevede, nel caso di notificazione a cittadino italiano avente all'estero una residenza conoscibile dall'amministrazione finanziaria in base all'iscrizione nell'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE), che le disposizioni contenute nell'articolo 142 del codice di procedura civile non si applicano.

(299) La Corte costituzionale, con *ordinanza 17-26 maggio 2006, n. 210* (Gazz. Uff. 31 maggio 2006, n. 22, 1<sup>a</sup> Serie speciale), ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale del combinato disposto dell'*articolo 26, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602*, 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60,

primo comma, lettere c) ed e), del [D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600](#), sollevata in riferimento agli artt. 1, 3 e 24 della Costituzione.

(300) La Corte costituzionale, con [sentenza 24 ottobre-7 novembre 2007, n. 366](#) (Gazz. Uff. 14 novembre 2007, n. 44, 1<sup>a</sup> Serie speciale), ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale del combinato disposto degli articoli 58, primo e secondo comma, e 60, primo comma, lettere c), e) ed f), sollevata in riferimento agli artt. 1, 3, 24 e 42 della Costituzione.

(301) La Corte costituzionale, con [sentenza 24 ottobre-7 novembre 2007, n. 366](#) (Gazz. Uff. 14 novembre 2007, n. 44, Prima serie speciale), ha dichiarato, tra l'altro, l'illegittimità del combinato disposto degli articoli 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60, primo comma, lettere c), e) ed f), del presente decreto, e dell'[articolo 26, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602](#), nella parte in cui prevede, nel caso di notificazione a cittadino italiano avente all'estero una residenza conoscibile dall'amministrazione finanziaria in base all'iscrizione nell'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE), che le disposizioni contenute nell'articolo 142 del codice di procedura civile non si applicano.

(302) La Corte costituzionale, con [ordinanza 17-26 maggio 2006, n. 210](#) (Gazz. Uff. 31 maggio 2006, n. 22, 1<sup>a</sup> Serie speciale), ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale del combinato disposto dell'[articolo 26, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602](#), 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60, primo comma, lettere c) ed e), del [D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600](#), sollevata in riferimento agli artt. 1, 3 e 24 della Costituzione.

(303) Comma così modificato dall'[art. 10, L. 23 dicembre 1998, n. 448](#).

(304) La Corte costituzionale, con [sentenza 24 ottobre-7 novembre 2007, n. 366](#) (Gazz. Uff. 14 novembre 2007, n. 44, 1<sup>a</sup> Serie speciale), ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale del combinato disposto degli articoli 58, primo e secondo comma, e 60, primo comma, lettere c), e) ed f), sollevata in riferimento agli artt. 1, 3, 24 e 42 della Costituzione.

---

*(commento di giurisprudenza)*

## **59. Domicilio fiscale stabilito dall'amministrazione.**

L'amministrazione finanziaria può stabilire il domicilio fiscale del soggetto, in deroga alle disposizioni dell'articolo precedente, nel comune dove il soggetto stesso svolge in modo continuativo la principale attività ovvero, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, nel comune in cui è stabilita la sede amministrativa.

Quando concorrono particolari circostanze la amministrazione finanziaria può consentire al contribuente, che ne faccia motivata istanza, che il suo domicilio fiscale sia stabilito in un comune diverso da quello previsto dall'articolo precedente.

Competente all'esercizio delle facoltà indicate nei precedenti commi è l'intendente di finanza o il Ministro per le finanze a seconda che il provvedimento importi lo spostamento del domicilio fiscale nell'ambito della stessa provincia o in altra provincia.

Il provvedimento è in ogni caso definitivo, deve essere motivato e notificato all'interessato ed ha effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato notificato <sup>(305)</sup>.

---

**(305)** Per l'individuazione degli uffici competenti a stabilire il domicilio fiscale del contribuente in un comune diverso da quello della residenza anagrafica o della sede legale vedi il *Prov. 23 ottobre 2003*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

## **60. Notificazioni.**

La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, con le seguenti modifiche:

a) la notificazione è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio <sup>(306)</sup>;

b) il messo deve fare sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso ovvero indicare i motivi per i quali il consegnatario non ha sottoscritto;

b- bis) se il consegnatario non è il destinatario dell'atto o dell'avviso, il messo consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e il messo dà notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata <sup>(307)</sup>;

c) salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario <sup>(308) (309) (310)</sup>;

d) è in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti

o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente da apposita comunicazione effettuata al competente ufficio a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero in via telematica con modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate <sup>(311)</sup>;

e) quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del c.p.c., in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione <sup>(312) (313) (314)</sup>;

e- *bis*) è facoltà del contribuente che non ha la residenza nello Stato e non vi ha eletto domicilio ai sensi della lettera d), o che non abbia costituito un rappresentante fiscale, comunicare al competente ufficio locale, con le modalità di cui alla stessa lettera d), l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano; salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione degli avvisi o degli atti è eseguita mediante spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento <sup>(315)</sup>;

f) le disposizioni contenute negli articoli 142, 143, 146, 150 e 151 del codice di procedura civile non si applicano <sup>(316) (317) (318)</sup>.

L'elezione di domicilio ha effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della data di ricevimento delle comunicazioni previste alla lettera d) ed alla lettera e- *bis*) del comma precedente <sup>(319)</sup>.

Le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal trentesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica, o, per le persone giuridiche e le società ed enti privi di personalità giuridica, dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione da parte dell'ufficio della dichiarazione prevista dagli *articoli 35 e 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*, ovvero del modello previsto per la domanda di attribuzione del numero di codice fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche non obbligati alla presentazione della dichiarazione di inizio attività IVA. Se la comunicazione è stata omessa la notificazione è eseguita validamente nel comune di domicilio fiscale risultante dall'ultima dichiarazione annuale <sup>(320)</sup>.

Salvo quanto previsto dai commi precedenti ed in alternativa a quanto stabilito dall'articolo 142 del codice di procedura civile, la notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o a quello della sede legale estera risultante dal registro delle imprese di cui all'articolo 2188 del codice civile. In mancanza dei predetti indirizzi, la spedizione della lettera raccomandata con avviso di ricevimento è effettuata all'indirizzo estero indicato dal contribuente nelle domande di attribuzione del numero di codice fiscale o variazione dati e nei modelli di cui al terzo comma, primo periodo. In

caso di esito negativo della notificazione si applicano le disposizioni di cui al primo comma, lettera e) <sup>(321)</sup>.

La notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata ai sensi del quarto comma qualora i medesimi non abbiano comunicato all'Agenzia delle entrate l'indirizzo della loro residenza o sede estera o del domicilio eletto per la notificazione degli atti, e le successive variazioni, con le modalità previste con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. La comunicazione e le successive variazioni hanno effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione <sup>(322)</sup>.

Qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto <sup>(323)</sup>.

---

(306) Lettera così modificata dal n. 1) della lettera a) del comma 4 dell'*art. 38, D.L. 31 maggio 2010, n. 78*.

(307) Lettera aggiunta dal comma 27 dell'*art. 37, D.L. 4 luglio 2006, n. 223*.

(308) La Corte costituzionale, con *sentenza 24 ottobre-7 novembre 2007, n. 366* (Gazz. Uff. 14 novembre 2007, n. 44, Prima serie speciale), ha dichiarato, tra l'altro, l'illegittimità del combinato disposto degli articoli 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60, primo comma, lettere c), e) ed f), del presente decreto, e dell'*articolo 26, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602*, nella parte in cui prevede, nel caso di notificazione a cittadino italiano avente all'estero una residenza conoscibile dall'amministrazione finanziaria in base all'iscrizione nell'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE), che le disposizioni contenute nell'articolo 142 del codice di procedura civile non si applicano.

(309) La Corte costituzionale, con *ordinanza 17-26 maggio 2006, n. 210* (Gazz. Uff. 31 maggio 2006, n. 22, 1<sup>a</sup> Serie speciale), ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale del combinato disposto dell'*articolo 26, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602*, 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60, primo comma, lettere c) ed e), del *D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*, sollevata in riferimento agli artt. 1, 3 e 24 della Costituzione.

(313) La Corte costituzionale, con *ordinanza 17-26 maggio 2006, n. 210* (Gazz. Uff. 31 maggio 2006, n. 22, 1<sup>a</sup> Serie speciale), ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale del combinato disposto dell'*articolo 26, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602*, 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60, primo comma, lettere c) ed e), del *D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*, sollevata in riferimento agli artt. 1, 3 e 24 della Costituzione.

(310) La Corte costituzionale, con [sentenza 24 ottobre-7 novembre 2007, n. 366](#) (Gazz. Uff. 14 novembre 2007, n. 44, 1<sup>a</sup> Serie speciale), ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale del combinato disposto degli articoli 58, primo e secondo comma, e 60, primo comma, lettere c), e) ed f), sollevata in riferimento agli artt. 1, 3, 24 e 42 della Costituzione.

(311) Lettera così modificata dal n. 2) della lettera a) del comma 4 dell'*art. 38, D.L. 31 maggio 2010, n. 78*.

(312) Lettera così modificata dal comma 27 dell'*art. 37, D.L. 4 luglio 2006, n. 223*. Successivamente la Corte costituzionale, con [sentenza 24 ottobre-7 novembre 2007, n. 366](#) (Gazz. Uff. 14 novembre 2007, n. 44, Prima serie speciale), ha dichiarato, tra l'altro, l'illegittimità del combinato disposto degli articoli 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60, primo comma, lettere c), e) ed f), del presente decreto, e dell'*articolo 26, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602*, nella parte in cui prevede, nel caso di notificazione a cittadino italiano avente all'estero una residenza conoscibile dall'amministrazione finanziaria in base all'iscrizione nell'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE), che le disposizioni contenute nell'articolo 142 del codice di procedura civile non si applicano.

(314) La Corte costituzionale, con [sentenza 24 ottobre-7 novembre 2007, n. 366](#) (Gazz. Uff. 14 novembre 2007, n. 44, 1<sup>a</sup> Serie speciale), ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale del combinato disposto degli articoli 58, primo e secondo comma, e 60, primo comma, lettere c), e) ed f), sollevata in riferimento agli artt. 1, 3, 24 e 42 della Costituzione.

(315) Lettera aggiunta dal comma 27 dell'*art. 37, D.L. 4 luglio 2006, n. 223*.

(316) La Corte costituzionale, con [sentenza 24 ottobre-7 novembre 2007, n. 366](#) (Gazz. Uff. 14 novembre 2007, n. 44, Prima serie speciale), ha dichiarato, tra l'altro, l'illegittimità del combinato disposto degli articoli 58, primo comma e secondo periodo del secondo comma, e 60, primo comma, lettere c), e) ed f), del presente decreto, e dell'*articolo 26, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602*, nella parte in cui prevede, nel caso di notificazione a cittadino italiano avente all'estero una residenza conoscibile dall'amministrazione finanziaria in base all'iscrizione nell'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE), che le disposizioni contenute nell'articolo 142 del codice di procedura civile non si applicano.

(317) La Corte costituzionale, con [ordinanza 3-18 dicembre 2001, n. 417](#) (Gazz. Uff. 27 dicembre 2001, Ediz. Str.), ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'*art. 60, primo comma, lettera f)* sollevata in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione.

(318) La Corte costituzionale, con [sentenza 24 ottobre-7 novembre 2007, n. 366](#) (Gazz. Uff. 14 novembre 2007, n. 44, 1<sup>a</sup> Serie speciale), ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale del combinato disposto degli articoli 58, primo e secondo comma, e 60, primo

comma, lettere c), e) ed f), sollevata in riferimento agli artt. 1, 3, 24 e 42 della Costituzione.

(319) Comma prima sostituito dal comma 27 dell'*art. 37, D.L. 4 luglio 2006, n. 223* e poi così modificato dal n. 3) della lettera a) del comma 4 dell'*art. 38, D.L. 31 maggio 2010, n. 78*.

(320) Comma così modificato prima dal comma 27 dell'*art. 37, D.L. 4 luglio 2006, n. 233* e poi dal n. 4) della lettera a) del comma 4 dell'*art. 38, D.L. 31 maggio 2010, n. 78*. Precedentemente la Corte costituzionale, con *sentenza 10-19 dicembre 2003, n. 360* (Gazz. Uff. 24 dicembre 2003, n. 51 - Prima serie speciale), aveva dichiarato l'illegittimità del presente comma, nella parte in cui prevedeva che le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo del contribuente, non risultanti dalla dichiarazione annuale, avessero effetto, ai fini delle notificazioni, dal sessantesimo giorno successivo a quello della avvenuta variazione anagrafica. Vedi, anche, il *D.M. 8 gennaio 2001*.

(321) Comma aggiunto dalla lettera a) del comma 1 dell'*art. 2, D.L. 25 marzo 2010, n. 40*.

(322) Comma aggiunto dalla lettera a) del comma 1 dell'*art. 2, D.L. 25 marzo 2010, n. 40*.

(323) Comma aggiunto dal comma 27 dell'*art. 37, D.L. 4 luglio 2006, n. 223*.

---

**60-bis.** *Assistenza per le richieste di notifica tra le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea.*

1. L'Amministrazione finanziaria può chiedere all'autorità competente di un altro Stato membro di notificare al destinatario, secondo le norme sulla notificazione dei corrispondenti atti vigenti nello Stato membro interpellato, tutti gli atti e le decisioni degli organi amministrativi dello Stato relativi all'applicazione della legislazione interna sulle imposte indicate nell'*articolo 1 della direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977* del Consiglio, modificata dalla *direttiva 2003/93/CE del 7 ottobre 2003* del Consiglio e dalla *direttiva 2004/56/CE del 21 aprile 2004* del Consiglio.

2. Su domanda dell'autorità competente di un altro Stato membro, l'Amministrazione finanziaria procede, secondo le norme di legge in vigore per la notifica dei corrispondenti atti nel territorio nazionale, alla notifica al destinatario di tutti gli atti e le decisioni delle autorità amministrative dello Stato membro richiedente relativi all'applicazione, nel suo territorio, della legislazione sulle imposte indicate nell'*articolo 1 della direttiva 77/799/CEE*.

3. La domanda di notifica indica il contenuto dell'atto o della decisione da notificare e contiene il nome, l'indirizzo del destinatario e qualsiasi altro dato utile ai fini dell'identificazione dello stesso.

4. L'Amministrazione finanziaria informa immediatamente l'autorità richiedente circa il seguito dato alla domanda di notifica, comunicando la data in cui l'atto o la decisione sono stati notificati al destinatario <sup>(324)</sup>.

---

(324) Articolo aggiunto dall'*art. 1, D.Lgs. 19 settembre 2005, n. 215*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

### **61. Ricorsi.**

Il contribuente può ricorrere contro gli atti di accertamento e di irrogazione delle sanzioni secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario di cui al *D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636*.

La nullità dell'accertamento ai sensi del terzo comma dell'*art. 42* e del terzo comma dell'*art. 43*, e in genere per difetto di motivazione, deve essere eccepita a pena di decadenza in primo grado.

I contribuenti obbligati alla tenuta di scritture contabili non possono provare circostanze omesse nelle scritture stesse o in contrasto con le loro risultanze. Tuttavia è ammessa la prova, sulla base di elementi certi e precisi, delle spese e degli oneri di cui all'*articolo 75, comma 4, terzo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917*, ferma restando la disposizione del comma 6 dello stesso articolo <sup>(325)</sup>.

... <sup>(326)</sup>.

---

(325) Periodo aggiunto dall'*art. 30, D.L. 2 marzo 1989, n. 69*.

(326) Sostituisce il secondo e il terzo comma dell'*art. 59, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*.

---

### **62. Rappresentanza dei soggetti diversi dalle persone fisiche.**

La rappresentanza dei soggetti diversi dalle persone fisiche, quando non sia determinabile secondo la legge civile, è attribuita ai fini tributari alle persone che ne hanno l'amministrazione anche di fatto.

---

### **63. Rappresentanza e assistenza dei contribuenti.**

Presso gli uffici finanziari il contribuente può farsi rappresentare da un procuratore generale o speciale, salvo quanto stabilito nel quarto comma.

La procura speciale deve essere conferita per iscritto con firma autenticata. L'autenticazione non è necessaria quando la procura è conferita al coniuge o a parenti e affini entro il quarto grado o a propri dipendenti da persone giuridiche. Quando la procura è conferita a persone iscritte in albi professionali o nell'elenco previsto dal terzo comma ovvero ai soggetti indicati nell'articolo 4, comma 1, lettere e), f) ed i), del [decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545](#) è data facoltà agli stessi rappresentanti di autenticare la sottoscrizione <sup>(327)</sup>.

Il Ministero delle finanze può autorizzare all'esercizio dell'assistenza e della rappresentanza davanti alle commissioni tributarie gli impiegati delle carriere dirigenziali direttiva e di concetto dell'amministrazione finanziaria nonché gli ufficiali e i sottufficiali della guardia di finanza collocati a riposo dopo almeno venti anni di effettivo servizio. L'autorizzazione può essere revocata in ogni tempo con provvedimento motivato. Il Ministero tiene l'elenco delle persone autorizzate e comunica alle segreterie delle commissioni tributarie le relative variazioni <sup>(328)</sup>.

A coloro che hanno appartenuto all'amministrazione finanziaria e alla guardia di finanza, ancorché iscritti in un albo professionale o nell'elenco previsto nel precedente comma, è vietato, per due anni dalla data di cessazione del rapporto d'impiego, di esercitare funzioni di assistenza e di rappresentanza presso gli uffici finanziari e davanti le commissioni tributarie.

Chi esercita funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria in violazione del presente articolo è punito con la multa da lire cinquantamila a lire cinquecentomila <sup>(329)</sup>.

---

<sup>(327)</sup> Comma così modificato dall'[art. 7-quater, D.L. 30 settembre 2005, n. 203](#), aggiunto dalla relativa legge di conversione.

<sup>(328)</sup> Comma così modificato dall'[art. 42, L. 23 dicembre 2000, n. 388](#).

<sup>(329)</sup> La Corte costituzionale, con ordinanza 30 giugno-9 luglio 1998, n. 253 (Gazz. Uff. 15 luglio 1998, n. 28, Serie speciale), ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 63, sollevata in riferimento all'art. 3, primo comma, della Costituzione.

---

*(commento di giurisprudenza)*

#### **64. Sostituto e responsabile d'imposta.**

Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso.

Il sostituto ha facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta.

Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa.

---

*(commento di giurisprudenza)*

#### **65. Eredi del contribuente.**

Gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa.

Gli eredi del contribuente devono comunicare all'ufficio delle imposte del domicilio fiscale del dante causa le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale. La comunicazione può essere presentata direttamente all'ufficio o trasmessa mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, nel quale caso si intende fatta nel giorno di spedizione.

Tutti i termini pendenti alla data della morte del contribuente o scadenti entro quattro mesi da essa, compresi il termine per la presentazione della dichiarazione e il termine per ricorrere contro l'accertamento, sono prorogati di sei mesi in favore degli eredi. I soggetti incaricati dagli eredi, ai sensi del comma 2, dell'articolo 12, devono trasmettere in via telematica la dichiarazione entro il mese di gennaio dell'anno successivo a quello in cui è scaduto il termine prorogato <sup>(330)</sup>.

La notifica degli atti intestati al dante causa può essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso ed è efficace nei confronti degli eredi che almeno trenta giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione di cui al secondo comma.

---

**(330)** Periodo aggiunto dall'*art. 8, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.*

---

*(commento di giurisprudenza)*

**66. Computo dei termini.**

Per il computo dei termini si applicano le disposizioni dell'articolo 2963 del codice civile.

---

---

*(commento di giurisprudenza)*

**67. Divieto della doppia imposizione.**

La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto neppure nei confronti di soggetti diversi.

L'imposta personale pagata dal soggetto erogante a titolo definitivo a seguito di accertamento è scomputata dall'imposta dovuta dal percipiente il medesimo reddito <sup>(331)</sup>.

---

**(331)** Comma aggiunto dall'*art. 8, L. 13 maggio 1999, n. 133*.

---

*(commento di giurisprudenza)*

**68. Segreto d'ufficio.**

È considerata violazione del segreto di ufficio qualunque informazione o comunicazione riguardante l'accertamento, data senza ordine del giudice, salvo i casi previsti dalla legge, a persone estranee alle rispettive amministrazioni, diverse dal contribuente o da chi lo rappresenta dal personale dell'amministrazione finanziaria e dalla guardia di finanza nonché dai componenti delle commissioni di cui all'*art. 45*, dai membri dei consigli comunali e dei consigli tributari, dai membri dei comitati che esercitano il controllo di legittimità sugli atti dei comuni e dal personale dei comuni che partecipano all'accertamento. Non è considerata violazione del segreto d'ufficio la comunicazione dei dati contenuti nelle dichiarazioni dei redditi <sup>(332)</sup>.

Qualora l'amministrazione finanziaria si avvalga delle facoltà previste nel successivo articolo 69, quarto comma, nell'*art. 12, L. 13 giugno 1952, n. 693* e nell'*art. 12 sesto comma del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602*, non sono

considerate violazioni del segreto di ufficio la trasmissione al consorzio obbligatorio tra gli esattori delle imposte dirette in carica delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e la comunicazione di dati e notizie necessari per l'esecuzione dei compiti affidati al consorzio. Le persone che comunque attendono agli adempimenti relativi a tali compiti sono tenute a mantenere il segreto d'ufficio <sup>(333)</sup>.

[Non è considerata violazione del segreto d'ufficio la comunicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria alle competenti autorità degli Stati membri della Comunità economica europea delle informazioni atte a permettere il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio, in attuazione della *direttiva del Consiglio delle Comunità europee numero 77/799/CEE del 19 dicembre 1977*, modificata dalla direttiva 79/1070 del 6 dicembre 1979] <sup>(334)</sup>.

---

(332) Comma così sostituito dall'*art. 6, L. 19 luglio 1977, n. 412*. L'ultima parte di tale comma, per disposizione del citato art. 6, ha effetto dal 1° gennaio 1974

(333) Comma aggiunto dall'*art. 1, D.P.R. 30 settembre 1975, n. 483* (Gazz. Uff. 9 ottobre 1975, n. 269), entrato in vigore, per effetto dell'art. 3, il giorno successivo a quello della sua pubblicazione.

(334) Comma aggiunto dall'*art. 3, D.P.R. 5 giugno 1982, n. 506* (Gazz. Uff. 6 agosto 1982, n. 215), entrato in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione, e poi abrogato dall'*art. 1, D.Lgs. 19 settembre 2005, n. 215*.

---

## **69. Pubblicazione degli elenchi dei contribuenti.**

1. Il Ministro delle finanze dispone annualmente la pubblicazione degli elenchi dei contribuenti il cui reddito imponibile è stato accertato dagli uffici delle imposte dirette e di quelli sottoposti a controlli globali a sorteggio a norma delle vigenti disposizioni nell'ambito dell'attività di programmazione svolta dagli uffici nell'anno precedente.

2. Negli elenchi deve essere specificato se gli accertamenti sono definitivi o in contestazione e devono essere indicati, in caso di rettifica, anche gli imponibili dichiarati dai contribuenti.

3. Negli elenchi sono compresi tutti i contribuenti che non hanno presentato la dichiarazione dei redditi, nonché i contribuenti nei cui confronti sia stato accertato un maggior reddito imponibile superiore a 10 milioni di lire e al 20 per cento del reddito dichiarato, o in ogni caso un maggior reddito imponibile superiore a 50 milioni di lire.

4. Il centro informativo delle imposte dirette, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni dei redditi, forma, per

ciascun comune, i seguenti elenchi nominativi da distribuire agli uffici delle imposte territorialmente competenti:

a) elenco nominativo dei contribuenti che hanno presentato la dichiarazione dei redditi;

b) elenco nominativo dei soggetti che esercitano imprese commerciali, arti e professioni.

5. Con apposito decreto del Ministro delle finanze sono annualmente stabiliti i termini e le modalità per la formazione degli elenchi di cui al comma 4.

6. Gli elenchi sono depositati per la durata di un anno sia presso lo stesso ufficio delle imposte, sia presso i Comuni interessati. Nel predetto periodo è ammessa la visione e l'estrazione di copia degli elenchi nei modi e con i limiti stabiliti dalla disciplina in materia di accesso ai documenti amministrativi di cui agli [articoli 22 e seguenti della legge 7 agosto 1990, n. 241](#), e successive modificazioni, dalla relativa normativa di attuazione, nonché da specifiche disposizioni di legge. Per l'accesso non sono dovuti i tributi speciali di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 648](#) <sup>(335)</sup>.

6-bis. Fuori dei casi previsti dal comma 6, la comunicazione o diffusione, totale o parziale, con qualsiasi mezzo, degli elenchi o di dati personali ivi contenuti, ove il fatto non costituisca reato, è punita con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma da cinquemila euro a trentamila euro. La somma può essere aumentata sino al triplo quando risulta inefficace in ragione delle condizioni economiche del contravventore <sup>(336)</sup>.

7. Ai comuni che dispongono di apparecchiature informatiche, i dati potranno essere trasmessi su supporto magnetico ovvero mediante sistemi telematici <sup>(337)</sup>.

---

(335) Comma così sostituito dal comma 1 dell'[art. 42, D.L. 25 giugno 2008, n. 112](#). Vedi, anche, il comma 1-bis dello stesso art. 42, aggiunto dalla relativa legge di conversione.

(336) Comma aggiunto dall'[art. 42, D.L. 25 giugno 2008, n. 112](#).

(337) Così sostituito dall'[art. 19, L. 30 dicembre 1991, n. 413](#).

---

## **70. Norme applicabili.**

Per quanto non è diversamente disposto dal presente decreto si applicano, in materia di accertamento delle violazioni e di sanzioni, le norme del codice penale e del codice di procedura penale, della [L. 7 gennaio 1929, n. 4](#) e del [R.D.L. 3 gennaio 1926, n. 63](#), e successive integrazioni.

Il venti per cento dei proventi delle sanzioni pecuniarie è devoluto ai fondi costituiti presso l'amministrazione o il corpo cui appartengono gli accertatori con le modalità previste con il decreto del Ministro per le finanze. Si applica il quarto comma dell'*art. 6 della L. 15 novembre 1973, n. 734* <sup>(338)</sup>.

---

(338) Comma aggiunto dall'*art. 3, D.P.R. 28 marzo 1975, n. 60* (Gazz. Uff. 28 marzo 1975, n. 84), entrato in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione.

---

## TITOLO VII

### Disposizioni transitorie e finali

#### **71. Dichiarazioni e scritture contabili.**

Le disposizioni del presente decreto, salvo quanto è stabilito nei successivi articoli, si applicano per i periodi d'imposta che hanno inizio a partire dalla data di entrata in vigore del presente decreto comprese le frazioni di esercizio o periodi di gestione di cui all'*art. 27 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598*.

Le scritture contabili relative a periodi di imposta nei quali ai fini delle imposte sui redditi non ne era obbligatoria la tenuta non sono soggette ad ispezioni ai fini dell'accertamento.

Le disposizioni degli articoli 46 e 56 si applicano anche per le dichiarazioni prescritte dal quarto comma dell'*art. 27 del decreto* indicato nel primo comma.

Le persone fisiche e le società o associazioni di cui all'*art. 6* devono presentare la dichiarazione, relativamente ai redditi posseduti nell'anno 1974, entro il 30 aprile 1975 <sup>(339)</sup>.

Sono prorogati al 15 maggio 1975 i termini per la presentazione della dichiarazione dei soggetti indicati all'*art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598*, aventi scadenza entro il 14 maggio 1975 <sup>(340)</sup>.

I sostituti d'imposta devono presentare la dichiarazione di cui al quarto comma dell'*art. 9*, relativamente ai pagamenti fatti e agli utili distribuiti nell'anno 1974, entro il 15 aprile 1975 <sup>(341)</sup>.

---

(339) Comma aggiunto dall'*art. 3, D.P.R. 28 marzo 1975, n. 60* (Gazz. Uff. 28 marzo 1975, n. 84), entrato in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione.

(340) Comma aggiunto dall'[art. 3, D.P.R. 28 marzo 1975, n. 60](#) (Gazz. Uff. 28 marzo 1975, n. 84), entrato in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione.

(341) Comma aggiunto dall'[art. 3, D.P.R. 28 marzo 1975, n. 60](#) (Gazz. Uff. 28 marzo 1975, n. 84), entrato in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione.

---

*(commento di giurisprudenza)*

## **72. Ritenuta sugli interessi delle obbligazioni.**

Per le obbligazioni e titoli simili sottoscritti anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto, la ritenuta prevista nel primo comma dell'art. 26 si applica in misura pari al minore tra l'ammontare determinato a norma del detto articolo e l'ammontare complessivo dell'imposta di ricchezza mobile e dell'imposta sulle obbligazioni e delle relative addizionali che avrebbero dovuto essere applicate secondo le disposizioni in vigore prima della data stessa. La rivalsa sarà esercitata soltanto se, in precedenza, veniva effettivamente esercitata per le suddette imposte.

La ritenuta non si applica sugli interessi e altri frutti delle obbligazioni e titoli simili sottoscritti e dei mutui contratti anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto che fruiscono delle esenzioni previste dall'art. 37 e dal terzo comma dell'[art. 40 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601](#).

---

*(commento di giurisprudenza)*

## **73. Ritenuta sui dividendi.**

Le disposizioni dell'art. 27, concernenti la ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti dalle società ivi indicate, si applicano per gli utili la cui distribuzione sia deliberata, anche a titolo di acconto, a partire dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

In quanto non diversamente stabilito dal presente decreto e da altre norme emanate nell'esercizio della delega legislativa di cui alla [legge 9 ottobre 1971, n. 825](#), e successive modificazioni, continuano ad applicarsi le disposizioni della [legge 29 dicembre 1962, n. 1745](#), e successive modificazioni, comprese quelle degli articoli 10-*bis* e 10-*ter*.

In caso di ritardo nelle comunicazioni previste dagli *articoli 7, 8, 9 e 11 della legge 29 dicembre 1962, n. 1745*, si applica il terzo comma dell'art. 54 del presente decreto.

---

---

*(commento di giurisprudenza)*

**74. Nominatività obbligatoria dei titoli azionari.**

Le azioni di tutte le società aventi sede nel territorio dello Stato devono essere nominative.

Le azioni al portatore emesse anteriormente all'entrata in vigore del presente decreto devono essere presentate alla conversione in nominative entro il 31 dicembre 1974. Gli utili degli esercizi chiusi dopo l'entrata in vigore del presente decreto non possono essere pagati ai possessori di azioni al portatore che non risultino presentate per la conversione in nominative e sono soggetti alla ritenuta alla fonte a norma dell'art. 27 del presente decreto. Gli utili degli esercizi chiusi prima sono soggetti alla ritenuta nella misura del trenta per cento a titolo d'imposta.

Si applicano in quanto compatibili, salvo il disposto del precedente comma, le disposizioni degli *articoli 6, 7, 8 e 13, primo comma, del regio decreto-legge 25 ottobre 1941, n. 1148*, convertito nella *legge 9 febbraio 1942, n. 96*, e quelle del *regio decreto 29 marzo 1942, numero 239*, e successive modificazioni, intendendo sostituite le date del 30 giugno e del 1° luglio 1942, stabilite in tali disposizioni, con quelle del 31 dicembre 1974 e del 1° gennaio 1975.

---

---

*(commento di giurisprudenza)*

**75. Accordi internazionali.**

Nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia.

---

---

## 76. Abrogazione.

Con effetto dalla data di entrata in vigore del presente decreto sono abrogati, in quanto non sia diversamente stabilito con norma espressa, le disposizioni del testo unico delle leggi sulle imposte dirette approvato con il [decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645](#), e successive modificazioni, e le disposizioni di altre leggi non compatibili con quelle del presente decreto.

Per i rapporti in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, relativi a tributi vigenti anteriormente alla data stessa continuano ad applicarsi le disposizioni in materia di accertamento e di sanzioni di cui al predetto testo unico.

---

## 77. Entrata in vigore.

Il presente decreto entra in vigore il 1° gennaio 1974.

---

Allegato A <sup>(342)</sup>

(art. 26-*quater*, comma 1, lettera a)

a) Le società di diritto belga denominate «société anonyme/ naamloze vennootschap», «société en commandite par actions/commanditaire vennootschap op aandelen», «société privée à responsabilité limitée/besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid», nonché gli enti di diritto pubblico che operano in regime di diritto privato;

b) le società di diritto danese denominate «aktieselskab» e «anpartsselskab»;

c) le società di diritto tedesco denominate «Aktiengesellschaft», «Kommanditgesellschaft auf Aktien», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung» e «bergrechtliche Gewerkschaft»;

d) le società di diritto greco denominate « ?????????? ?????????? »;

e) le società di diritto spagnolo denominate «sociedad anònima», «sociedad comanditaria por acciones», «sociedad de responsabilidad limitada», nonché gli enti di diritto pubblico che operano in regime di diritto privato;

f) le società di diritto francese denominate «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée», nonché gli stabilimenti ed imprese pubblici a carattere industriale e commerciale;

g) le società di diritto irlandese denominate «public companies limited by shares or by guarantee», «private companies limited by shares or by guarantee», gli enti registrati sotto il regime degli «Industrial and Provident Societies Acts» o le «building societies» registrate sotto il regime dei «Building Societies Acts»;

h) le società di diritto italiano denominate «società per azioni», «società in accomandita per azioni», «società a responsabilità limitata», nonché gli enti pubblici e privati che esercitano attività industriali e commerciali;

i) le società di diritto lussemburghese denominate «société anonyme», «société en commandite par actions» e «société à responsabilité limitée»;

l) le società di diritto olandese denominate «naamloze vennootschap» e «besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid»;

m) le società di diritto austriaco denominate: «Aktiengesellschaft» e «Gesellschaft mit beschränkter Haftung»;

n) le società commerciali o società civili di forma commerciale, le cooperative e le imprese pubbliche costituite conformemente al diritto portoghese;

o) le società di diritto finlandese denominate: «osakeyhtiö/aktiebolag», «osuuskunta/andelslag», «säästöpankki/sparbank» e «vakuutusyhtiö/försäkringsbolag»;

p) le società di diritto svedese denominate: «aktieboag» e «försäkringsaktiebolag»;

q) le società costituite conformemente al diritto del Regno Unito;

r) le società di diritto ceco denominate «akciová společnost», «společnost s ručením omezeným», «verejná obchodní společnost», «komanditní společnost», «družstvo»;

s) le società di diritto estone denominate «täisühing», «usaldusühing», «osaühing», «aktsiaselts», «tulundusühistu»;

t) le società di diritto cipriota denominate società conformemente alla normativa societaria, gli enti di diritto pubblico nonché ogni altro ente considerato una società conformemente alla normativa in materia di imposta sul reddito;

u) le società di diritto lettone denominate «akciju sabiedrība», «sabiedrība ar ierobežotu atbildību»;

v) le società costituite conformemente al diritto della Lituania;

z) le società di diritto ungherese denominate «közkereseti társaság», «betéti társaság », «közös vállalat», «korlátolt felelősségű társaság», «részvénytársaság», «egyesülés», «közhasznú társaság», «szövetkezet»;

aa) le società di diritto maltese denominate «Kumpaniji ta' Responsabilità limitata», «Socjetajiet in akkomandita li l-kapital taghhom maqsum fazzjonijiet»;

bb) le società di diritto polacco denominate «spólka akcyjna», «spólka z ograniczona odpowiedzialnoscia»;

cc) le società di diritto sloveno denominate «delnska družba», «komanditna delniska družba», «komanditna družba», «družba z omejeno odgovornostjo», «družba z neomejeno odgovornostjo»;

dd) le società di diritto slovacco denominate: «akciová spoločnosť», «spoločnosť s ručením obmedzeným», «komanditná spoločnosť», «verejná obchodná spoločnosť», «družstvo»;

ee)

società di diritto bulgaro denominate:

“събирателното дружество”, “командитното дружество”, “дружеството с ограничена отговорност”, “акционерното дружество”, “командитното дружество с акции” “кооперации”, “кооперативни съюзи”, “държавни предприятия” costituite in conformità della legislazione bulgara e dedite ad attività commerciali;

ff)

società di diritto rumeno denominate: “societăți pe acțiuni”, “societăți în comandită pe acțiuni”, “societăți cu răspundere limitată”.

---

(342) Allegato aggiunto dal *D.Lgs. 30 maggio 2005, n. 143*, ai sensi di quanto disposto dall'art. 2 dello stesso decreto e poi così modificato dall'*art. 1, D.M. 12 ottobre 2007* (Gazz. Uff. 14 dicembre 2007, n. 290), a decorrere dal 1° gennaio 2007, ai sensi di quanto disposto dall'art. 2 dello stesso decreto. Vedi, anche, l'*art. 3 del citato D.Lgs. n. 143 del 2005*.

---

Allegato B <sup>(343)</sup>

(art. 26-*quater*, comma 1, lettera a)

- 1) impot des sociétés/vennootschapsbelasting in Belgio;
- 2) selskabsskat in Danimarca;
- 3) Körperschaftsteuer in Germania;
- 4) ?ó??? ?????????????? ?????????? ?????????? in Grecia;
- 5) impuesto sobre sociedades in Spagna;
- 6) impôt sur les sociétés in Francia;
- 7) corporation tax in Irlanda;
- 8) imposta sul reddito delle società in Italia;
- 9) impôt sur le revenu des collectivités in Lussemburgo;
- 10) vennootschapsbelasting nei Paesi Bassi;
- 11) Körperschaftsteuer in Austria;
- 12) imposto sobre o rendimento da pessoas colectivas in Portogallo;
- 13) yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund in Finlandia;
- 14) statlig inkomstskatt in Svezia;
- 15) corporation tax nel Regno Unito;
- 16) Dan z příjmů právnických osob nella Repubblica ceca;
- 17) Tulumaks in Estonia;
- 18) ?ó??? ?????????????? a Cipro;
- 19) Uztnémumu ienākuma nodoklis in Lettonia;
- 20) Pelno mokestis in Lituania;
- 21) Társasági adó in Ungheria;
- 22) Taxxa fuq 1-income a Malta;
- 23) Podatek dochodowy od osób prawnych in Polonia;
- 24) Davek od dobička pravnih oseb in Slovenia;
- 25) Dan z príjmov právnických osôb in Slovacchia;
- 26)  
корпоративен данък in Bulgaria;
- 27)

impozit pe profit, impozitul pe veniturile obținute  
din România de ne rezidenți în România.

---

(343) Allegato aggiunto dal *D.Lgs. 30 maggio 2005, n. 143*, ai sensi di quanto disposto dall'art. 2 dello stesso decreto e poi così modificato dall'*art. 1, D.M. 12 ottobre 2007* (Gazz. Uff. 14 dicembre 2007, n. 290), a decorrere dal 1° gennaio 2007, ai sensi di quanto disposto dall'art. 2 dello stesso decreto. Vedi, anche, l'*art. 3 del citato D.Lgs. 143 del 2005*.