

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE RESPONSABILE
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

VOLUME LXXVI - PARTE II
Anno 2005



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2005

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA

ASPETTI INTERNAZIONALISTICI NELLA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DELLA CORTE DI CASSAZIONE

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. L'applicazione diretta del diritto comunitario. - 3. Royalties. - 4. Residenza fiscale. - 5. Redditi di lavoro. - a) Imposizione del reddito e nozione di emigrante. - b) Trattamento di fine rapporto. - c) Borse di studio percepite all'estero. - d) Lavoratori transfrontalieri e reddito degli artisti. - e) Assegno di confine. - 6. Redditi di capitale. - a) Ritenute su dividendi - presupposti del diritto al rimborso. - b) Credito d'imposta - termine per il rimborso. - c) Termine per la detrazione del credito d'imposta sui dividendi. - d) Interessi percepiti all'estero da soggetti residenti. - e) Interessi non costituenti redditi di capitale: interessi per dilazione di pagamento. - 7. Fondi d'investimento esteri - monitoraggio fiscale. - 8. Valute estere. - 9. Reddito d'impresa: componenti negativi. - 10. Imposta sul valore aggiunto. - a) Iva: stabile organizzazione. - b) Importazioni. - c) Cessioni all'esportazione. - d) Servizi internazionali. - e) Termine per il rimborso. - f) Altre pronunce in materia di iva. - 11. Immunità tributaria. - 12. Direttiva comunitaria n. 335 del 1969 e diritto interno. - a) Imposta di registro e invim. - b) Tassa annuale di rinnovo iscrizione societaria. - c) Imposta straordinaria sul patrimonio netto delle imprese.

1. - Premessa

Sia consentito, prima di passare in rassegna i principi salienti affermati dalla Suprema Corte in punto di applicazione transnazionale del diritto tributario, soffermarsi, seppur brevemente, sulla fonte di produzione della sostanza giurisprudenziale oggetto di questo contributo.

Presso la Corte di Cassazione si trova ad operare, a far data dall'1 novembre 1999, una Sezione Tributaria, la cui costituzione, come si legge nel Decreto che ha provveduto ad istituirla, è stata necessitata da «(...) l'alto grado di specialità della materia e l'incessante produzione normativa, con continue modificazioni indotte anche da fonti comunitarie».

La citazione, certamente, supporta la contingenza delle motivazioni per cui si è ritenuto di dover destinare una specifica sezione alla trattazione delle questioni tributarie, e l'involgere, tali motivazioni, anche problematiche di carattere meramente organizzativo.

La sovrabbondanza di norme, il getto continuo di disposizioni dall'intricata cogenza temporale richiede che taluni magistrati siano «immolati» ai ricorsi tributari, in cui la volatilità delle leggi, per forza di cose, si traduce in pronunce destinate a vita breve. La Suprema Corte è consapevole, in altri termini, che la decisione di un ricorso equivale alla cristallizzazione di una fattispecie ad un dato momento ed alla sua definizione secondo norme di dubbia futura vigenza. Ecco, allora, che occorre andare al di là della contingenza, traendo dalle pronunce quanto più numerosi principi la cui ricorrenza si ponga al di sopra del

coacervo normativo e concorra ad una – quantomeno relativa – stratificazione degli orientamenti.

Non si trascuri, peraltro, il convincimento che le continue modificazioni normative siano cagionate dalle fonti comunitarie e dalla necessità di una loro armonizzazione con i precetti domestici. Ai fini di questa rassegna, anzi, tale è il profilo su cui ci soffermeremo in modo particolare e su cui il materiale disponibile è corposo ed interessante; esso, nondimeno, concorre alla specialità della materia che, come si legge nel Decreto di istituzione della Sezione, rende meritevole il diritto tributario di disporre di una «sede propria» presso la Suprema Corte.

Tuttavia, come ritenuto da dottrina autorevole (cfr. C. Glendi, «*Ordinazione del processo tributario e «specialità» della Sezione tributaria della Corte di Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2001, 1028), la sezione tributaria non può essere assimilata al *Bundesfinanzhof* dell'ordinamento tedesco, vale a dire una vera e propria Corte di Cassazione esclusivamente tributaria. Di contro, la nostra Sezione rileva solo nell'ambito «interno» alla Corte e l'eventuale assegnazione ad una diversa sezione non permette di configurare un vizio procedimentale dotato di rilevanza esterna.

I profili d'internazionalità emergono, in ogni caso, non solo con riguardo all'essere, l'ordinamento comunitario, una fonte di complicazione. Senza dubbio tali profili richiedono magistrati dotati di particolari competenze *ab initio* e continui successivi aggiornamenti alle novità – frequenti, come si diceva – della legislazione (soprattutto) europea, che per il fatto d'essere «giovane» è soggetta a continui assestamenti in materia di tributi non diversamente da quanto accade nelle altre branche del diritto.

Oltremodo, non paia considerazione retorica, le pronunce caratterizzate da contorni internazionalistici non di rado consentono al giudice il confronto tra la norma domestica e quella del diverso ordinamento chiamato in causa; ciò è assolutamente fruttuoso sotto il profilo della cultura giuridica e in vista di una «prospettiva europea» della giurisprudenza. A tal proposito, si conosce l'attenzione riservata dai giudici tributari della Suprema Corte alle sentenze emesse dalla Corte di giustizia europea. Se ne sottolineano l'omogeneità di stile, l'elevato livello di chiarezza, la tendenza ad evitare gli *obiter dicta* ove non strettamente pertinenti all'essenzialità delle questioni sottoposte alla decisione del giudice. In particolare, come si legge in una relazione tenuta da un esponente dell'Avvocatura dello Stato in occasione del primo anno del funzionamento della Sezione tributaria (v. G. De Bellis, *L'applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della Sezione Tributaria della Suprema Corte*, in *Rass. trib.*, 2003, 305), ciò che la giurisprudenza della Cassazione deve imitare dalla Corte di giustizia, soprattutto nella materia tributaria, è il richiamo ai precedenti. Ma esso, proprio in ragione della abbondanza di norme sovente modificate, diviene adempimento di una certa difficoltà; è significativo, sul punto, che il decreto istitutivo ritenga la «specializzazione» uno strumento per «ridurre il rischio di decisioni contrastanti». L'eterogeneità interpretativa è considerata alla stregua di «rischio» da cui rifuggire, e l'urgenza di unità d'indirizzo diviene misura compensativa della carenza di stabilità del sistema normativo.

La necessità di evitare contrasti inconsapevoli è stato uno tra i motivi che hanno determinato la costituzione di una specifica sezione tributaria. In precedenza, la possibilità di assegnare a sezioni diverse i ricorsi tributari aveva reso difficile il perseguimento dell'obiettivo; la dimensione sopranazionale di talune questioni sottoposte alla Corte richiede siano approntati strumenti che assicurino un'inversione di rotta.

meno relativa – stratificazione che le continue modificazioni e dalla necessità di una loro di questa rassegna, anzi, tale è lare e su cui il materiale dispone, concorre alla specialità della zione della Sezione, rende me- de propria» presso la Suprema

le (cfr. C. Glendi, «*Ordinariz- della Sezione tributaria della*, la sezione tributaria non può nento tedesco, vale a dire una te tributaria. Di contro, la no- a Corte e l'eventuale assegna- ifigurare un vizio procedimen-

ii caso, non solo con riguardo di complicazione. Senza dub- ticolari competenze *ab initio* e equenti, come si diceva – della d'essere «giovane» è soggetta liversamente da quanto accade

i, le pronunce caratterizzate da io al giudice il confronto tra la to chiamato in causa; ciò è as- ra giuridica e in vista di una A tal proposito, si conosce Suprema Corte alle sentenze ttolineano l'omogeneità di sti- vitare gli *obiter dicta* ove non tioni sottoposte alla decisione i relazione tenuta da un espo- del primo anno del funziona- *L'applicazione del diritto co- ibutaria della Suprema Corte*, iza della Cassazione deve imi- eria tributaria, è il richiamo ai bbondanza di norme sovente difficoltà; è significativo, sul lizzazione» uno strumento per rogeneità interpretativa è con- uggire, e l'urgenza di unità arenza di stabilità del sistema

oli è stato uno tra i motivi che ca sezione tributaria. In prece- se i ricorsi tributari aveva reso sione sopranazionale di talune rontati strumenti che assicuri-

Nello svolgersi della rassegna – non limitata alle sole pronunce successive alla istituzione della Sezione tributaria – avremo cura di sottolineare, con riferimento alle decisioni caratterizzate da profili internazionalistici, le linee di questa tendenza e i temi su cui si è profuso maggiormente lo sforzo di interpretare uniformemente il diritto tributario.

Come testimonia la relazione di uno dei Presidenti di sezione (M. Cantillo, *Relazione introduttiva*, in *La sezione tributaria della Corte di Cassazione nel sistema della giustizia tributaria: bilancio e prospettive ad un anno dalla sua istituzione*, in *Rass. trib.*, 2003, 1016), le questioni di fiscalità internazionale sono state numerose e hanno riguardato, come già avveniva prima della istituzione della Sezione, sia problematiche attinenti la doppia imposizione, sia, in generale, la compatibilità di norme domestiche con l'ordinamento comunitario, la cui giurisprudenza ha svolto notevoli passi avanti sulla via dell'armonizzazione dell'imposizione diretta.

Un filone tra i più fiorenti – lo si vuole solo anticipare – riguarda l'affermazione del principio per il quale la Corte di Cassazione è giudice chiamato a verificare la compatibilità del diritto interno con le disposizioni comunitarie anche in assenza di uno specifico motivo di ricorso, analogamente a quanto accade in caso di *jus superveniens* o di pronunce di illegittimità costituzionale.

Ed ancora – ma più in dettaglio lo si vedrà nel prosieguo – la Corte ha ritenuto di dover rimettere alla Corte di giustizia talune questioni di particolare rilievo e non ha avuto remore di procedere a *revirement* quando talora ha ritenuto di dover sconsigliare orientamenti consolidati ma non più condivisibili.

Le ragioni per le quali si è preferito evitare l'indicazione di un intervallo temporale preciso entro cui limitare la ricerca delle sentenze attengono non già alla volontà di sconfinare nell'approfondimento antiquario – che sarebbe opera troppo gravosa e non ve ne sarebbe lo spazio – quanto piuttosto alla necessità di assicurare che i singoli temi trattati potessero svolgersi con le dinamiche temporali proprie di ciascuno, sottolineando le linee di tendenza che li hanno interessati.

Occorre avvertire che nonostante gli argomenti trattati siano numerosi, essi costituiscono le principali aree d'internazionalità rinvenibili all'interno delle sentenze tributarie della Suprema Corte; analogamente, le pronunce citate non esauriscono il materiale giurisprudenziale a disposizione sulle singole materie. Esso risulta molto vasto e si presta ad essere catalogato contemporaneamente in aree tematiche diverse tra loro; sotto questo aspetto, si avverte che la collocazione di una pronuncia è fondata sul suo oggetto principale, di talché la sua citazione in ciascuno dei paragrafi che seguono non esclude che la sentenza si pronunci anche su altre questioni, eventualmente rilevanti esclusivamente «a fini domestici» (1).

2. – *L'applicazione diretta del diritto comunitario*

La possibilità del giudice nazionale di inquadrare la fattispecie sottoposta al suo esame nell'ambito di una norma comunitaria è questione che nelle intenzioni della dottrina – quantomeno *prima face* – va posto per ragioni di carattere

(1) Si segnala che le sentenze sono disponibili sul sito internet www.finanze.it, ovvero, su abbonamento, nella banca dati fisconline, sul sito www.deaprofessionale.it.

procedurale. Il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, invero, costituisce un'eventualità foriera di ritardi per la definizione delle controversie tributarie (così Gallo, *L'applicazione d'ufficio del diritto comunitario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di cassazione*, in *Rass. trib.*, 2003, 311), seppure, nel tempo, abbia prodotto la statuizione di principi di assoluta rilevanza con riguardo all'interpretazione del Trattato ed alla validità degli atti delle istituzioni comunitarie. D'altra parte, anche di recente la Suprema Corte ha preso posizione circa l'attenzione da riservare all'interpretazione della Corte di giustizia, destinata a prevalere anche sulle Decisioni della Commissione (Cass., 14 luglio 2004, n. 13054; Id., 30 aprile 2004, n. 8319).

Allo stato dell'arte, la giurisprudenza della Cassazione è conscia – non solo con riguardo, peraltro, al diritto tributario – che l'obbligo del giudice nazionale di disapplicare la norma interna confliggente con quella comunitaria sussista per ogni disposizione che possa dirsi direttamente applicabile; il *ché* vale, come noto, sia per i regolamenti, sia per quelle direttive il cui contenuto sia sufficientemente preciso.

In tema, occorre sottolineare che tale principio è stato esteso dalla Corte di giustizia, che ha affermato la diretta applicabilità della disposizione comunitaria anche qualora non ricorra il carattere di precisione; il giudice interno deve interpretare il diritto nazionale alla luce della lettera e delle finalità della direttiva conseguendo lo stesso risultato della medesima.

Una siffatta impostazione si fonderebbe sia sull'art. 5 del Trattato CE, sia sull'art. 249, 3° comma, norma, quest'ultima in cui si dispone che la direttiva vincoli lo Stato membro per quanto riguarda il risultato da raggiungere «salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi». In effetti, tale disposizione non chiama direttamente in causa il potere legislativo, di talché anche l'organo di giustizia ben potrebbe essere annoverato tra gli «organi nazionali» destinatari della previsione normativa.

Tutto ciò premesso, passando in rassegna quelle pronunce della Suprema Corte nelle quali viene affrontato il tema del contrasto tra diritto interno e comunitario, è possibile saggiare se ricorra una tendenza del giudice ad applicare direttamente la disposizione sovraordinata e se la disapplicazione di quella interna rappresenti un mero fatto procedurale o richiamo consapevole di un ordinamento destinato a trasfondersi in diritto vivente europeo.

Occorre avvertire che la sostanza giurisprudenziale formatasi in tema di rapporti tra diritto comunitario e interno rileva anche come giurisprudenza di merito. Cosicché, in questo paragrafo ci soffermeremo su pronunce il cui contenuto non si esaurisce nella statuizione di principi inerenti i rapporti tra le fonti, essendo tali considerazioni pregiudiziali, ovviamente, alla decisione nel merito delle controversie.

Nella prima metà degli anni ottanta risulta meritevole di segnalazione la sentenza n. 873 del 20 giugno 1986 con la quale la Suprema Corte assume una posizione decisa con riguardo alle controversie in relazione al G.A.T.T. ed ai relativi protocolli, pronunciandosi su una richiesta di rimborso per «diritti per servizi amministrativi ed accessori sull'importazione da Paesi aderenti all'Accordo generale sulle merci e sulle tariffe». Tralasciando il merito della questione – il rimborso del dazio è motivato per l'essere, la merce oggetto del tributo, inclusa in una delle liste allegate al protocollo di Annecy – ritengo che la pronuncia *de qua* tiri le fila di un convincimento ben radicato nella giurisprudenza della Cassazione, quello per cui l'interpretazione del G.A.T.T. compete alla giurisdizione nazionale (il *ché* vale anche in sede di applicazione di nuovo tributo), sul presupposto che le norme di esso sono state immesse nell'ordinamento nazionale mediante legge di ratifica del 5 aprile 1950, n. 557.

tizia, invero, costituisce e controversie tributarie *da parte del giudice*, in *Rass. trib.*, uzione di principi di asstato ed alla validità deie di recente la Suprema all'interpretazione della isioni della Commissione n. 8319).

azione è conscia - non 'obbligo del giudice nacon quella comunitaria ente applicabile; il ché lrettive il cui contenuto

ato esteso dalla Corte di lisposizione comunitaria giudice interno deve inle finalità della direttiva

t. 5 del Trattato CE, sia dispone che la direttiva o da raggiungere «salva » alla forma e ai mezzi». causa il potere legislatiessere annoverato tra gli a.

ronunce della Suprema tra diritto interno e co-del giudici ad applicare plicazione di quella in-consapevole di un ordieo.

le formatasi in tema di come giurisprudenza di su pronunce il cui contenti i rapporti tra le fon, alla decisione nel me-

vole di segnalazione la rema Corte assume una zione al G.A.T.T. ed ai imborso per «diritti per ne da Paesi aderenti asciando il merito della re, la merce oggetto del di Annecy - ritengo che en radicato nella giurione del G.A.T.T. comede di applicazione del so sono state immesse el 5 aprile 1950, n. 295,

e come tali idonee a costituire diritti ed obblighi intersoggettivi, attribuendo pertanto ai cittadini situazioni soggettive azionabili in giudizio (v. Cass., 6 luglio 1968, n. 2293; Id., 12 aprile 1972, n. 1196; Id., 8 giugno 1972, n. 1771 e 1773; Id., 21 maggio 1973, n. 1455; Id., 4 gennaio 1975, n. 2; Id., 7 gennaio 1975, n. 10; Id., 20 ottobre 1975, n. 4303; Id., 30 ottobre 1976, n. 2616; Id., 13 luglio 1979, n. 4066). La Corte di giustizia, tuttavia, aveva inizialmente escluso la rilevanza interna del G.A.T.T. e dei successivi protocolli salvo che essi fossero stati recepiti dall'ordinamento comunitario; così aveva rivendicato la propria competenza ad interpretare tali accordi internazionali; successivamente, ferma restando la non efficacia diretta del G.A.T.T., aveva ritenuto che i protocolli tariffari adottati nell'ambito di esso sarebbero stati rilevanti a fini interni solo in quanto trasfusi nelle tariffe doganali degli Stati contraenti.

Sul punto, giova ricordare che le Sezioni Unite, con la sentenza n. 5009 dell'8 ottobre 1984, avevano già affermato che la competenza pregiudiziale della Corte Cee non si estende al caso in cui la disciplina del G.A.T.T. sia invocabile e venga in discussione in via mediata, come criterio interpretativo utilizzabile nell'opera ermeneutica della legge nazionale in controversie insorte tra soggetti dell'ordinamento interno.

Il profilarsi, nelle sentenze appena richiamate, di conflitti di giurisdizione, negati dalla Suprema Corte per l'essere il G.A.T.T. un accordo ormai riversato nella legislazione nazionale, pone altresì il problema di quale debba essere l'atteggiamento del giudice nazionale rispetto alle pronunce della Corte di giustizia, vale a dire se i principi di diritto in esse contenute possano essere sconfessati, o costituiscano precedente cui attenersi nella definizione dei ricorsi. Sul punto, viene in aiuto la sentenza n. 2949 dell'11 gennaio 1989 ove sono statuiti taluni principi destinati rimanere fermi nel corso degli anni successivi.

Il primo di essi è quello della coesistenza della vigenza, in ambito nazionale, del diritto interno e di quello comunitario; le norme della Comunità entrano e permangono in vigore nello Stato membro ove siano dotate di immediata applicabilità. Inoltre, sono vincolanti per il giudice nazionale non solo le norme giuridiche contenute in direttive e regolamenti ma anche i principi di natura interpretativa della Corte di giustizia europea. Il giudice, rilevando un conflitto tra una norma dell'ordinamento italiano e una disposizione comunitaria è tenuto a disapplicare la prima con riguardo al giudizio in corso.

L'opera del giudice non rientra in una funzione abrogante ma produce una sospensione degli effetti della norma limitatamente al caso di specie sottoposto alla sua valutazione. La norma, in altri termini, continua ad essere vigente. Peraltro - sottolinea la sentenza n. 2949 del 1989 -, la disapplicazione può anche essere parziale nei limiti della c.d. «indivisibilità del precetto» che ricorre ogniqualvolta è l'interprete a dover sezionare - talora artificiosamente - la norma che in sé non si presterebbe ad efficacia parziale.

In quest'ultimo caso l'alterazione della formulazione testuale e del contenuto della norma non giustificano, talora, lo sforzo del giudice. Nel caso concreto oggetto della pronuncia n. 2949 del 1989 lo Stato Italiano si era sottratto agli obblighi nascenti dal Trattato Cee obbligando il contribuente - ai sensi dell'art. 19 della l. 27 novembre 1982, n. 873 - a provare la mancata traslazione dei diritti e tasse nazionali di cui veniva richiesto il rimborso; con la sentenza la norma è disapplicata, il rimborso non può essere negato e si statuisce che la prova della traslazione grava sull'Amministrazione. Una pronuncia come questa costituisce certamente un'opportunità per la Corte di ribadire principi che seppur occasionati dalla materia tributaria sono destinati a valere anche al di fuori di essa.

In tema di disapplicazione della norma interna in favore di quella comuni-

taria, rileva anche la sentenza 21 giugno 1996, n. 5731 che interviene chiarendo taluni profili inerenti gli oneri di carattere processuale gravanti sul contribuente per far valere l'illegittimità di una pretesa in contrasto con le disposizioni europee. La pronuncia, allineandosi con un filone giurisprudenziale della Cassazione maturato sulla tassa annuale di rinnovo di iscrizione societaria – su cui appresso ci soffermeremo – presuppone che l'ordinamento interno e quello comunitario siano autonomi e distinti ancorché coordinati, e tra essi, in caso di contrasti, sia destinato a prevalere quello comunitario senza che vi consegua l'abrogazione della legge italiana, che continua a trovare vigenza.

Di talché, nel momento in cui l'Amministrazione emette un atto d'imposizione fondandolo su una norma interna, il contribuente, conoscendo il contrasto tra la norma in questione e quella comunitaria, deve ricorrere alla sede giurisdizionale quale sede naturale per la cognizione della debenza del tributo. Il mero contrasto con l'ordinamento comunitario non produce un'invalida pretesa tributaria, per cui è il contribuente ad essere tenuto a sollevare la relativa eccezione, opponendo all'Amministrazione statale la diretta applicabilità della norma comunitaria in quanto essa sia sufficientemente precisa, incondizionata e lo Stato risulti inadempiente rispetto all'attuazione della Direttiva; si tratta di elementi su cui, peraltro, era già intervenuta la Corte costituzionale con la sentenza n. 168 del 1991. E tale attività è soggetta non già alle norme della decadenza dell'indebito, ma a quelle norme processuali che regolano i termini e le modalità dell'impugnazione dell'atto impositivo, continuando a trovare applicazione «le specifiche decadenze che caratterizzano sia la domanda di restituzione dell'imposta indebitamente pagata, sia l'impugnativa del provvedimento di imposizione». In altri termini, per poter discutere della debenza del tributo, ancor prima della rimborsabilità, occorre che sia stata instaurata una lite tributaria in quanto il contrasto della norma impositiva con una direttiva non incide sulla validità della norma in cui trova titolo la pretesa tributaria. Fondatamente, pertanto, diviene definitiva la pretesa dell'Amministrazione, pur traendo titolo da una norma confliggente con l'ordinamento comunitario, non essendo stata espletata un'attività *ad opponendum* in sede contenziosa nei termini per l'impugnazione dell'atto d'imposizione.

Nel filone della prevalenza dell'ordinamento comunitario su quello interno s'inserisce, altresì, la sentenza n. 6069 del 12 maggio 2000 con cui la Suprema Corte oltre ad intervenire sul potere del giudice di disapplicare l'ordinamento interno in contrasto con quello comunitario, si preoccupa di precisare il valore rivestito dalle sentenze della Corte di giustizia sulla formazione del convincimento del giudice. La pronuncia *de qua* sembra estendere, proprio a tali decisioni, il principio dello *iura novit curia*. Indipendentemente dalla sollecitazione delle parti, è il magistrato a dover individuare il contenuto della disposizione su cui fondare la decisione della fattispecie sottoposta alla sua attenzione e non rileva il fatto che una delle parti (l'Amministrazione), avendo richiamato una sentenza della Corte di giustizia svincolata dai motivi dell'appello, abbia poi provveduto ad allegarla tardivamente trattandosi di pronuncia sopravvenuta. In merito, la Cassazione ha sostenuto che la Commissione regionale non poteva prescindere dalla sopravvenienza di una sentenza della Corte di giustizia, dato il carattere vincolante delle pronunce con cui essa interpreta le norme comunitarie e la loro valenza di atti integrativi delle norme medesime, la cui conoscenza rientra negli obblighi del giudice. La Commissione regionale, pertanto, avrebbe dovuto tenere conto della sentenza della Corte di giustizia, quale *ius superveniens*, senza poter decidere in forza di un'esegesi della disposizione comunitaria inequivocamente smentita dalla sentenza stessa.

31 ché interviene chiarendo le gravanti sul contribuente sotto con le disposizioni giurisprudenziali della Cassazione societaria - su cui appunto interno e quello comunitario, e tra essi, in caso di conflitto senza che vi conseguano vigenza.

Il giudice interno emette un atto d'imposizione, conoscendo il contribuente, conoscendo il contribuente, deve ricorrere alla sede giurisdizionale della debenza del tributo. Il giudice produce un'invalida pretesa a sollevare la relativa eccezione applicabilità della norma precisa, incondizionata e lo la Direttiva; si tratta di elezione costituzionale con la sentenza alle norme della decadenza regolano i termini e le modalità a trovare applicazione a domanda di restituzione a del provvedimento di immissione debenza del tributo, ancorché taurata una lite tributaria in direttiva non incide sulla butaria. Fondatamente, perzione, pur traendo titolo da comunitario, non essendo stata contenziosa nei termini per

comunitario su quello inter- maggio 2000 con cui la Suprema Corte di disapplicare comunitario, si preoccupa di te di giustizia sulla forma de qua sembra estendere, curia. Indipendentemente er individuare il contenuto fattispecie sottoposta alla parti (l'Amministrazione), tizia svincolata dai motivi ardivamente trattandosi di ha sostenuto che la Compravvenienza di una senolante delle pronunce con valenza di atti integrativi negli obblighi del giudice. to tenere conto della sen- zis, senza poter decidere in inequivocamente smentita

Il rilevato errore di diritto comporta, con l'accoglimento del ricorso e l'annullamento della pronuncia impugnata, anche una conforme decisione nel merito (art. 384, 1° comma, c.p.c.). Anche per ricollegarci a quanto sopra esposto in tema di onere, gravante sul contribuente, di adire la sede giurisdizionale al fine di far valere l'illegittimità della pretesa impositiva confliggente con l'ordinamento comunitario, una sentenza come quella appena richiamata permette di «chiudere il cerchio» sui presupposti per i quali il giudice interno disapplica la norma nazionale. Ed invero, il contribuente deve avviare il contenzioso per contestare che la debenza abbia titolo e se non impugna l'atto nei termini previsti dalla legge l'accertamento diviene definitivo. Allo stesso tempo, qualora egli non si avveda dell'incompatibilità della pretesa con il diritto comunitario, sarà comunque tutelato essendo compito del giudice il verificare d'ufficio gli eventuali orientamenti della Corte di giustizia in materia. Su questa scia si colloca, altresì, la sentenza n. 4703 del 28 marzo 2003 che conferma l'orientamento della Cassazione circa il potere-dovere del giudice nazionale di verificare d'ufficio la compatibilità delle norme interne con il diritto comunitario a prescindere dalla deduzione di uno specifico motivo d'impugnazione; come nei casi di *jus superveniens* e dalla modifica normativa determinata dalla dichiarazione di illegittimità costituzionale, affinché il giudice si possa pronunciare è necessario che l'applicazione del diritto interno sia ancora controversa in quanto oggetto del dibattito introdotto con i motivi del ricorso. A tal fine i giudici, decidendo una questione attinente all'imposta di registro, hanno ritenuto di dover onorare l'insegnamento della Corte costituzionale (Cass., 18 aprile 1991, n. 168) secondo cui la prevalenza della norma comunitaria si fonda sull'art. 11 della carta costituzionale. La pronuncia della Suprema Corte, in particolare, in ciò richiamando talune sentenze della Corte di giustizia, precisa che l'impulso d'ufficio viene esercitato, tuttavia, solo qualora la controversia sia relativa a diritti disponibili.

Tali principi si trovano formulati anche in Cass., 10 dicembre 2002, n. 17564, ove la Suprema Corte compie un'ulteriore passo avanti sul riconoscimento del valore proprio degli atti comunitari, con specifico riguardo alle decisioni della Commissione. Tale pronuncia è particolarmente importante in quanto rende l'idea dell'attenzione rivolta dai giudici di legittimità alla giurisprudenza comunitaria. Sotto questo profilo, la sentenza rammenta che la Corte di giustizia ha interpretato l'art. 189, 4° comma del Trattato nel senso che una decisione della Commissione, indirizzata ad uno Stato membro diviene obbligatoria per tutti gli organi di questo, compresi quelli giurisdizionali. Il giudice domestico, in altri termini, non è solo colui al quale è rimesso il compito della verifica della compatibilità tra il diritto interno e quello comunitario, ma è chiamato a divenire voce di quest'ultimo, applicando in concreto la determinazione dell'organo comunitario, in specie rappresentata da una decisione. Tale atto costituisce una fonte di produzione di diritto comunitario secondario, ha portata individuale essendo diretto a persone determinate identificate al suo interno e rispetto alle quali è obbligatorio.

In questo contesto, la figura del giudice non può esimersi dal divenire momento di collegamento tra atto comunitario e destinatario del medesimo. Sul punto, la sentenza della Suprema Corte richiama quei principi elaborati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia che hanno contribuito alla «costituzionalizzazione» dell'ordinamento comunitario e a realizzare progressivamente la «effettività» e la uniformità di interpretazione ed applicazione del diritto comunitario. Tra essi assumono rilievo, nella dimensione dell'interpretazione e dell'applicazione anche giurisdizionale delle disposizioni comunitarie, quelli del «primato» e degli «effetti diretti» del diritto comunitario.

In base al primo, fondato sull'esplicita premessa della «integrazione»

dell'ordinamento giuridico comunitario in ciascuno di quelli dei singoli Stati membri, ogni norma di diritto comunitario, ritenuta dalla Corte gerarchicamente sovraordinata a quelle interne degli Stati membri in ragione della natura «comunitaria» delle fonti europee, deve prevalere su qualsiasi norma di diritto interno, di ogni ordine e grado, anteriore o successiva alla prima, collidente con quest'ultima.

In forza del secondo (principio degli effetti diretti o della «efficacia diretta») le norme giuridiche prodotte da fonti primarie (Trattati e loro modificazioni) o derivate (direttive e decisioni) del diritto comunitario – ad eccezione di quelle prodotte dai regolamenti, cui l'art. 249, 2° comma, del Trattato attribuisce già, espressamente, il carattere della «diretta applicabilità» – purché dotate di determinate caratteristiche di contenuto, devono essere considerate dagli Stati membri come diritto nazionale e come tali costitutive di situazioni giuridiche soggettive tutelabili dinanzi al giudice nazionale al pari di quelle interne, prescindendo dalla attuazione delle norme stesse nei singoli ordinamenti con atti normativi interni: attuazione che continua a formare, anche ove non intervenuta, oggetto di specifico obbligo di ciascuno degli Stati membri. L'applicazione coordinata e congiunta di entrambi tali principi determina, nella ricostruzione della Corte di giustizia, la regola essenziale, secondo cui il diritto comunitario, idoneo a spiegare «efficacia diretta», deve essere giuridicamente trattato, nell'ordinamento giuridico dei singoli Stati membri, come «diritto nazionale prevalente» su quello interno.

In questo contesto, tuttavia, occorre allora considerare che come il sistema giuridico italiano anche quello europeo è fondato sulla graduazione delle fonti; pertanto, se in linea di principio il diritto comunitario è destinato a prevalere, ci si deve soffermare sulla possibilità che la norma di esso confligga con una norma interna di grado superiore. Nella fattispecie, la sentenza si occupa di stabilire quale sia la fonte normativa destinata a prevalere nel caso in cui intervenga una decisione della Commissione, norma, come appena detto, di grado secondario tra le fonti comunitarie.

Nell'ambito dei tributi aventi rilevanza nell'ordinamento comunitario certamente significativa è la sentenza del 25 marzo 1991, n. 7531 che segnala la necessità di effettuare una distinzione tra quei tributi che i Paesi membri non possono istituire in quanto incompatibili *tout court* con l'ordinamento della Comunità e quelle disposizioni, adottate dai singoli Stati, con cui si attribuiscono agevolazioni tributarie o finanziarie la cui incompatibilità con la CEE può non essere immediatamente affermata, necessitandosi una specifica analisi che si concluda con una decisione. Ove la decisione comunitaria dichiara non consentita l'agevolazione, essa importa che lo Stato membro estenda il trattamento ai soggetti discriminati, aventi diritto alla ripetizione dell'indebito. Qualora l'onere del *solvens* sia stato traslato su altri soggetti, le norme comunitarie prevedono che si possa tener conto della traslazione in caso di richiesta di rimborso purché la prova negativa non renda particolarmente difficile l'ottenimento del medesimo; ed è per questo motivo che è previsto un termine quinquennale di decadenza applicabile per ogni azione esperibile per ottenere il rimborso di quanto pagato in relazione ad operazioni doganali.

3. – *Royalties*

In materia di *royalties*, la giurisprudenza della Suprema Corte è consistente, si distribuisce in modo uniforme sotto il profilo temporale e si è formata soprattutto con riguardo al problema della rilevanza a fini ilor delle somme corrisposte da soggetti residenti in Italia a soggetti esteri. Si tratta di uno dei temi

d'impresa quella scissione che ha invece informato la successiva legge del 1980».

Qualora tali compensi siano percepiti da un'impresa straniera priva di stabile organizzazione in Italia, deve esserne esclusa la tassabilità sia a fini irpeg che ilor, giusta la previsione contenuta nell'art. 19, n. 5 del d.p.r. n. 597 del 1973, e per il periodo anteriore all'entrata in vigore del d.p.r. n. 897 del 1980 che ha modificato la norma prevedendo la tassazione dei canoni corrisposti ad una impresa non residente priva di una stabile organizzazione nel nostro Paese. Ad analoghe conclusioni perviene Cass., 7 novembre 1988, n. 5996.

La giurisprudenza della Suprema Corte in tema di *royalties* si è occupata in particolar modo di verificare l'imponibilità delle medesime alla luce della disciplina convenzionale. Sotto questo profilo, numerose sentenze hanno deciso la questione con riguardo a canoni percepiti da soggetti residenti negli Stati Uniti ed in Gran Bretagna; più sporadiche appaiono quelle relative ad altri Paesi, tra cui l'Olanda ed il Giappone.

In relazione alle *royalties* pagate a soggetti residenti negli Stati Uniti, ne è stata affermata l'imponibilità a fini ilor qualora percepite nel periodo transitorio di cui allo Scambio di note intervenuto tra i due Paesi il 13 dicembre 1974 ed approvato con la l. 6 aprile 1977, n. 233; si tratta, pertanto, dei canoni pagati nel territorio dello Stato anteriormente alla Convenzione del 17 aprile 1984 - ratificata e resa esecutiva con la l. 11 dicembre 1985, n. 763 a società di diritto statunitense prive di stabile organizzazione in Italia. Sul tema, sono di recente intervenute, come noto, le Sezioni Unite che con la sentenza n. 17632 del 20 novembre 2003 hanno confermato l'indirizzo interpretativo emerso all'interno delle sezioni semplici (cfr. Cass., sez. I, 8 aprile 1992, n. 4301; Id., I, 26 marzo 1993, n. 3637; Id., I, 21 febbraio 1995, n. 1872; Id., 9 settembre 1996, n. 8166; Id., 7 novembre 1996, 9718; Id., I, 1 settembre 1997, n. 8320; Id., I, 26 settembre 1997, n. 9457; Id., I, 17 dicembre 1999, n. 14202; Id., I, 25 gennaio 2000, n. 810; Id., trib., 5 febbraio 2002, n. 1523; Id., trib., 8 marzo 2002, n. 3410) secondo il quale le *royalties* percepite in Italia da un soggetto estero statunitense privo di stabile organizzazione nel nostro Paese, si sottraggono all'irpef e all'irpeg ma non all'ilor. Per comprendere l'iter argomentativo che porta all'imponibilità a fini ilor delle *royalties* corrisposte al soggetto statunitense occorre muovere dall'art. 8 della convenzione Italia - U.S.A. del 30 marzo 1955 contro le doppie imposizioni, ratificata con la l. 19 luglio 1956, n. 943, ove si prevede che «i canoni ed i proventi che derivano, in corrispettivo della concessione del diritto all'uso di diritti d'autore, di brevetti, disegni, processi e formule segrete, marchi di fabbrica e simili (inclusi in tali canoni e proventi i canoni ed analoghi pagamenti relativi a pellicole cinematografiche o all'uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche), da fonti situate in uno degli Stati contraenti a favore di un residente o società o altro ente dell'altro Stato contraente che non abbia un'organizzazione permanente nel primo Stato, sono esenti da imposizione in tale primo stato». Sulla base della disposizione in questione, pertanto, i proventi di cui si tratta sarebbero esenti. Occorre tuttavia coordinare il dettato convenzionale con l'art. 1 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 599 istitutivo dell'ilor ove si dispone che presupposto dell'imposta locale sui redditi sia il «possesso di redditi in denaro o in natura, continuativi od occasionali, prodotti nel territorio dello Stato, ancorché esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche a dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche» e che siano esclusi dall'imposta medesima «i redditi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta» (art. 1, 2° comma, lett. c). A tale norma occorre ulteriormente affiancare l'art. 19, 1° comma, n. 9 del d.p.r. n. 597 del 1973 - come modificato dall'art. 31 del d.p.r. 30 dicembre 1980, n. 897 - in base al quale «si

to la successiva legge del

presa straniera priva di stassa tassabilità sia a fini irpeg, n. 5 del d.p.r. n. 597 del 1973; del d.p.r. n. 897 del 1980 re dei canoni corrisposti ad izzazione nel nostro Paese. 1988, n. 5996.

a di *royalties* si è occupata nedesime alla luce della di-ose sentenze hanno deciso ggetti residenti negli Stati quelle relative ad altri Pae-

endenti negli Stati Uniti, ne è pite nel periodo transitorio esi il 13 dicembre 1974 ed tanto, dei canoni pagati nel del 17 aprile 1984 – ratifi-763 a società di diritto sta-il tema, sono di recente in-tenza n. 17632 del 20 no-etativo emerso all'interno 2, n. 4301; Id., I, 26 marzo 9 settembre 1996, n. 8166; , n. 8320; Id., I, 26 settem-; Id., I, 25 gennaio 2000, n. marzo 2002, n. 3410) se-oggetto estero statunitense si sottraggono all'irpef e argomentativo che porta al soggetto statunitense oc-U.S.A. del 30 marzo 1955 luglio 1956, n. 943, ove si corrispettivo della conces-ti, disegni, processi e for-tali canoni e proventi i ca-matografiche o all'uso di la fonti situate in uno degli altro ente dell'altro Stato ente nel primo Stato, sono della disposizione in que-senti. Occorre tuttavia co-p.r. 29 settembre 1973, n. sto dell'imposta locale sui a, continuativi od occasio-iti dall'imposta sul reddito persone giuridiche» e che gettati a ritenuta alla fonte le norma occorre ulterior-. n. 597 del 1973 – come . 897 – in base al quale «si

considerano prodotti nel territorio dello Stato, ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti (...) i compensi corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio dello stato di soggetti non residenti per l'utilizzazione di marchi di fabbrica e di commercio, di opere dell'ingegno, di invenzioni industriali e simili, nonché per l'uso di veicoli, macchine ed altri beni mobili». L'art. 25 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 dispone, poi, che i compensi e le somme di cui al n. 9) dell'art. 19 del d.p.r. n. 597 del 1973 corrisposti a non residenti sono soggetti ad una ritenuta del 30 per cento a titolo d'imposta.

Orbene, secondo la ricostruzione operata dall'Amministrazione – poi condivisa dalla Suprema Corte –, la concreta esenzione goduta dalle *royalties* per effetto della disposizione convenzionale, impedisce l'applicabilità della norma di esclusione dall'ilor, contenuta nel 2° comma dell'art. 1 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 599, per i «redditi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta»; essa si riferisce ai proventi che effettivamente subiscano tale ritenuta, non a quelli che, pur essendo ad essa astrattamente esposti, godano in concreto di esenzione. Al contrario, secondo i contribuenti, la possibilità di assoggettare ad ilor le *royalties* dipendeva non già dalla effettiva applicazione di un'imposta sostitutiva su di esse, ma dalla circostanza che esse, qualora fossero state percepite da parte di soggetti non residenti in assenza di convenzioni contro le doppie imposizioni, avrebbero subito l'applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta, come tali rientrando nell'esclusione di cui al 2° comma, lett. c) dell'art. 1 del d.p.r. n. 599 del 1973.

Sul punto, la pronuncia n. 12698 del 9 luglio 2004, che costituisce uno dei primi esempi di applicazione del principio di diritto sancito dalle Sezioni unite, aggiunge, altresì, che l'ulteriore osservazione della ricorrente, secondo cui l'irrelevanza dell'effettivo assoggettamento a ritenuta è stata sancita espressamente dall'art. 115, 2° comma, lett. e), del t.u.i.r. – norma asseritamente dotata della funzione di «coordinare unificare e interpretare le disposizioni contenute nei decreti delegati nn. 597, 598 e 599 del 1973» – è infondata in quanto la circostanza che l'art. 115 2° comma, lett. e) escluda dall'ilor i redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva, ha una analogia portata dell'esclusione prevista dal 1° comma dell'art. 1 d.p.r. n. 599 del 1973, e non contribuisce a risolvere la questione relativa alla necessità dell'effettivo assoggettamento delle *royalties* all'imposta sostitutiva al fine di poter usufruire dell'esclusione.

La giurisprudenza della Suprema Corte circa l'esclusione delle *royalties* dall'ilor nel caso di percettore non residente privo di *permanent establishment* italiana, si era formata soprattutto intorno ai casi di canoni percepiti da soggetti residenti nel Regno Unito (cfr. Cass., 2 febbraio 2000, n. 1122; Id., 8 maggio 2000, n. 5768; Id., 28 luglio 2000, n. 9942; Id., 2 ottobre 2000, n. 12997; Id., 27 ottobre 2000, n. 14197; Id., 28 ottobre 2000, n. 14253; con riguardo ad un caso di *royalties* corrisposte in favore di soggetto residente in Giappone cfr. Cass., 12 gennaio 1987, n. 119, relativo al regime preesistente alla l. n. 897 del 1980). Sul punto, era stato osservato che sia la disciplina prevista dall'art. 1, par. 2 della Convenzione Italia/Regno Unito sulle doppie imposizioni, ratificata con l. 12 aprile 1973, n. 194, sia le norme di diritto interno [art. 19, 1° comma, del d.p.r. n. 597 del 1973; art. 1, lett. c), del d.p.r. n. 599 del 1973 e art. 25, comma ultimo del d.p.r. n. 600 del 1973], interpretate conformemente al diritto comunitario, comportano che le *royalties* percepite da un soggetto residente nel Regno Unito ed ivi sottoposte ad imposizione, non possono essere contemporaneamente assoggettate ad ilor in Italia.

Giova ricordare che l'art. 1, secondo paragrafo, della convenzione Ita-

lia/Regno Unito dispone che essa si applichi anche «ad ogni altra imposta, avente carattere sostanzialmente simile, applicata in Italia o nel Regno Unito successivamente alla data della presente Convenzione». Dalla lettera della norma si evince come essa non contenga un elenco esaustivo di tributi; pur tuttavia, ad avviso dell'Amministrazione, la Convenzione non contempla l'ilor in quanto istituita successivamente, e comunque trattasi di un tributo, per l'appunto, «locale». Le ragioni per le quali la Suprema Corte ritiene che lo Stato non possa sottrarsi agli obblighi nascenti dalla Convenzione attengono alla natura sostanzialmente erariale del tributo in questione. Oltremodo, si osservava come la non assoggettabilità ad imposte sul reddito (irpef o irpeg) delle *royalties* corrisposte da soggetti residenti determinerebbe la reviviscenza dell'ilor «in quanto la sostituzione dell'ordinario sistema impositivo introdotto dal d.p.r. n. 897 del 1980 con un unico prelievo in percentuale per ritenuta presupporrebbe che tale ritenuta sia stata effettivamente operata». Secondo Cass., 2 febbraio 2000, n. 1122, la tesi della rilevanza dell'assoggettamento effettivo ad imposta sostitutiva ai fini dell'esclusione dall'ilor potrebbe risolversi in una violazione di norme di diritto comunitario direttamente applicabili. Con specifico riguardo alla percezione di canoni italiani da parte di cittadini inglesi, l'assoggettamento ad ilor delle *royalties* «in uscita» potrebbe dare luogo ad un trattamento discriminatorio rispetto all'ipotesi in cui gli stessi proventi siano percepiti da parte di un soggetto italiano, così producendo una violazione dell'art. 12 del Trattato europeo. Sul punto, peraltro, la sentenza n. 9942 del 28 luglio 2000 aveva ammesso di dover rivedere «l'orientamento espresso nella già citata sentenza n. 1122 del 2000 nella quale è stato escluso che l'invocato principio del diritto comunitario possa comportare, a favore dei residenti nel Regno Unito, l'applicazione di una disciplina più favorevole di quella della Convenzione, contenuta in altra convenzione bilaterale nell'ambito comunitario di cui sia parte lo Stato italiano, la quale (come quella col Lussemburgo indicata dalla ricorrente) menzioni espressamente l'ilor tra i tributi oggetto della sua applicazione».

In ordine all'eventuale confliggenza con i principi del diritto comunitario in punto di divieto di ogni discriminazione effettuato in base alla nazionalità (art. 12 del Trattato) della disciplina di sottoposizione ad ilor delle *royalties* versate a soggetti statunitensi privi di stabile organizzazione in Italia da residenti in Italia, la sentenza n. 17632 del 2003 delle Sezioni Unite osserva che «anche a voler dare per ammesso che il divieto di che trattasi possa operare nella materia considerata ed in prò di soggetti extracomunitari», questi ultimi potrebbero lamentare di soffrire una discriminazione ai loro danni ove assoggettati ad un più gravoso onere tributario rispetto a quello riservato ad altri soggetti, comunitari o meno, dal diritto tributario interno o da convenzioni stipulate con l'Italia da nazioni diverse cui essi appartengano.

A completare il quadro delle pronunce più significative della Suprema Corte in materia di *royalties*, occorre segnalare che la Cassazione (Id., 20 marzo 2000, n. 3251; Id., 30 gennaio 2004, n. 1768) ha interpretato la convenzione stipulata tra Italia e Regno Unito il 21 ottobre 1988 e ratificata mediante la legge 5 novembre 1990, n. 329. La Corte ha ritenuto che l'art. 12, in materia di canoni, vada interpretato nel senso che gli Stati contraenti sono titolari di una effettiva potestà impositiva sussidiaria nei limiti indicati dalla norma (i canoni possono essere tassati nello Stato da cui provengono, in conformità alla legislazione di esso, ma se la persona che li percepisce ne è l'effettivo beneficiario, l'imposta così applicata non può eccedere l'8 per cento dell'ammontare lordo dei canoni stessi).

La norma in questione non attribuisce allo Stato contraente una facoltà di

he «ad ogni altra imposta, in Italia o nel Regno Unito». Dalla lettera della normativa tributiva; pur tuttavia non contempla l'importo di un tributo, per cui la Corte ritiene che lo stesso non attengono alla Convenzione. Oltremodo, si osserva che l'imposta (irpef o irpeg) delle quali non verrebbe la reviviscenza della norma impositiva introdotto dal 1988 per ritenuta preesistente operata». Secondo Cass., l'assoggettamento effettivo potrebbe risolversi in una norma applicabili. Con specificità di cittadini inglesi, potrebbe dare luogo ad un caso in cui gli stessi proventi siano prodotti una violazione della sentenza n. 9942 del 28 gennaio 1988, orientamento espresso nella sentenza n. 10000 del 1988, escluso che l'invocato, a favore dei residenti nel paese di provenienza di quella della sentenza n. 10000 del 1988, nell'ambito comunitario della col Lussemburgo indifferente tra i tributi oggetto della

principi del diritto comunitario applicato in base alla nazionalità del contribuente ad un importo delle *royalties* tassazione in Italia da residenti. Le Sezioni Unite osserva che «se trattasi possa operare in materia comunitaria», questi ultimi non danno ai loro danni ove assoggettato quello riservato ad altri soggetti o da convenzioni stipulate

significative della Suprema Corte di Cassazione (Id., 20 marzo 1988) interpretato la convenzione ratificata mediante la legge n. 30 del 28 febbraio 1988, l'art. 12, in materia di canoni sono titolari di una effetto dalla norma (i canoni), in conformità alla legislazione, è l'effettivo beneficiario, l'importo dell'ammontare lordo

o contraente una facoltà di

scelta circa l'imposizione sussidiaria, concorrente con quella dello Stato di residenza del percettore. Al contrario, il termine «possono» non consente ad uno degli Stati contraenti di procedere unilateralmente all'esercizio di un potere impositivo su un determinato reddito. Allo stesso tempo, non rientra nella volontà della convenzione attribuire a ciascuno Stato la facoltà di scegliere l'aliquota applicabile nei limiti dell'8 per cento quasi che ogni paese possa porre in essere un procedimento di attuazione della norma convenzionale secondo le forme e le competenze previste dall'ordinamento interno. La percentuale ha la funzione di limitare, in modo definitivo e svincolato da scelte discrezionali, il potere impositivo sussidiario dello Stato da cui i canoni provengono, non implicando l'adozione di ulteriori atti normativi internazionali o interni, contenendo tutti gli elementi per la sua applicazione da parte delle autorità fiscali degli Stati contraenti.

Una tale ricostruzione, invero, pare condivisibile qualora si consideri, ulteriormente, che le norme relative ai canoni contenute in altre convenzioni stipulate dall'Italia contro le doppie imposizioni che prevedano tale «imposizione sussidiaria», ne subordinano l'efficacia ad una successiva regolamentazione congiunta da parte dei due Stati contraenti. Questa circostanza rileva all'interno della convenzione con i Paesi Bassi in cui si prevede (art. 12, 2° comma, l'aliquota è del 5 per cento) che «Le autorità competenti dei due Stati regoleranno di comune accordo le modalità di applicazione di questo paragrafo». Sul tema, a proposito di *redevances* corrisposte a soggetti residenti in Olanda, la Suprema Corte nella sentenza n. 6038 del 25 marzo 2004, osservava che non essendo intervenuta alcuna regolamentazione, non poteva trovare applicazione la deroga prevista nella convenzione al principio della tassazione dei proventi nel solo stato di residenza del percipiente.

La Suprema Corte è intervenuta anche riguardo ai canoni corrisposti a soggetti non residenti dotati di stabile organizzazione in Italia (cfr., quali significative, Cass., 12 marzo 2001, n. 3588; Id., 30 marzo 2001, n. 4764; Id., 24 marzo 2000, n. 3547; Id., 24 maggio 1988, n. 3610). I casi considerati presentano profili particolari, essendo stato contestato alla *permanent establishment* – nella specie rappresentata da una società di capitali partecipata quasi integralmente dalla società francese percipiente le *redevances* – il diritto di portare in deduzione dal proprio reddito tali compensi, sul presupposto che non vi fosse alterità tra società francese controllante (creditrice) e società italiana controllata (debitrice). Sul punto era stato richiamato l'art. 11 della Convenzione Italia-Francia contro le doppie imposizioni del 29 ottobre 1958 trattandosi di accertamenti relativi a periodi d'imposta precedenti alla Convenzione siglata il 5 ottobre 1989 attualmente in vigore.

Sulla base della norma, qualora il beneficiario delle *royalties* avesse avuto una stabile organizzazione in Italia (cui equivale, nel caso delle *royalties*, il controllo di una partecipata) i canoni avrebbero dovuto essere tassati in Italia in deroga alla regola generale della tassazione nello Stato del percipiente. Orbene, nelle ipotesi considerate dalle pronunce richiamate, secondo la Corte, la disposizione convenzionale non rileva, essendo essa finalizzata a stabilire quale Stato sia titolare della giurisdizione tributaria nel caso concreto. Piuttosto, occorre osservare che la stabile organizzazione deve determinare il proprio reddito secondo le norme del reddito d'impresa, cosicché l'utilizzazione, da parte della società figlia, di beni immateriali pertinenti alla società madre ben può avvenire dietro pagamento di un corrispettivo, e ciò comporta che tale pagamento debba sottostare alla disciplina delle componenti negative del reddito d'impresa allora disciplinate dall'art. 74 del d.p.r. n. 597 del 1973.

4. - *Residenza fiscale*

Occorre riservare specifiche considerazioni ad un gruppo di pronunce atinenti alla residenza fiscale ed alle problematiche ad essa connesse, anche sul piano delle notificazioni a soggetti trasferiti all'estero o che comunque non risultino residenti, domiciliati o dimoranti in Italia. Le questioni involgono anche temi diversi da quello della residenza fiscale, ma l'inclusione all'interno di questo paragrafo è giustificata dalla circostanza che i principi di diritto enunciati dalle sentenze che ci apprestiamo a rassegnare riguardano in special modo la nozione di residenza fiscale ai fini dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche ed i suoi corollari; talune di esse, peraltro, sono propeedeutiche ad altre sentenze relative ai redditi di lavoro cui verrà dedicato il paragrafo seguente.

La norma su cui si è concentrata in modo particolare l'attenzione della Corte è data dall'art. 2, 2° comma del t.u.i.r., i cui presupposti - essere iscritto per la maggior parte del periodo d'imposta all'anagrafe della popolazione residente ovvero disporre del domicilio o della residenza nello Stato ai sensi del codice civile - devono essere considerati alternativi (cfr. Cass., 7 novembre 2001, n. 13803). L'iscrizione presso l'anagrafe degli italiani residenti all'estero non può essere considerato elemento rilevante per escludere la residenza in Italia, in special modo ove il soggetto abbia avuto in Italia il proprio domicilio, inteso come sede principale dei propri affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali.

Nella specie, il soggetto richiamava le norme convenzionali contro le doppie imposizioni vigenti con il Regno Unito, secondo le quali il concetto di residenza fiscale può essere ricollegato al c.d. «centro degli interessi vitali», intesi come interessi patrimoniali e personali. Secondo la Corte, pertanto, la nozione convenzionale è del tutto analoga a quella valevole sul piano del diritto interno.

Premesso ciò, i giudici, pur rilevando che nel caso di specie il presupposto di permanenza in Inghilterra poteva dirsi soddisfatto, avevano tenuto conto di alcuni eventi della vita del ricorrente che si erano verificati in Italia: la nascita della figlia e la separazione dalla moglie, ritenendo in definitiva che i legami con l'Italia fossero da considerarsi «più stretti». L'attenzione dei giudici alla giurisprudenza comunitaria è testimoniata dal richiamo ad una sentenza con cui la Corte di giustizia (causa C-262/99, 12 luglio 2001, *L. c. Stato Ellenico*) aveva affermato la preminenza dei legami personali rispetto a quelli esclusivamente economici qualora, con riferimento a soli questi ultimi, pur valutati globalmente, non fosse agevole giungere a conclusioni dotate di certezza.

La Corte di giustizia indica un elenco di elementi rilevanti per l'esistenza di legami personali quali la presenza fisica dei familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo in cui i figli frequentano effettivamente la scuola, quello dell'esercizio delle attività professionali, quello dei legami amministrativi con le Autorità pubbliche. Secondo la Corte, la sentenza dell'organo di giustizia comunitario deve essere considerata vincolante per l'interpretazione del diritto tributario, nazionale o convenzionale, anche in materia di imposte sul reddito.

Occorre segnalare che il contribuente, successivamente, chiese la revocazione della sentenza della Corte ritenendo che gli elementi di fatto su cui i giudici avevano fondato la loro decisione erano stati erroneamente supposti (esistenza di un'abitazione di villeggiatura in Italia, frequenza della scuola in Italia da parte della figlia, etc.). In particolare, la Corte, nel dichiara-

un gruppo di pronunce atid essa connesse, anche sul stero o che comunque non a. Le questioni involgono fiscale, ma l'inclusione circostanza che i principi di a rassegnare riguardano in ti dell'Imposta sul reddito esse, peraltro, sono prope-ro cui verrà dedicato il pa-

rticolare l'attenzione della resupposti - essere iscritto grafe della popolazione renza nello Stato ai sensi del tivi (cfr. Cass., 7 novem-ife degli italiani residenti vante per escludere la resi-ia avuto in Italia il proprio ffari ed interessi economi-

e convenzionali contro le ondo le quali il concetto di atro degli interessi vitali», ondo la Corte, pertanto, la vevole sul piano del di-

caso di specie il presuppo- ddisfatto, avevano tenuto si erano verificati in Italia: ritenendo in definitiva che stretti». L'attenzione dei iata dal richiamo ad una 2/99, 12 luglio 2001, L. c. legami personali rispetto a mento a soli questi ultimi, re a conclusioni dotate di

ati rilevanti per l'esistenza miliari, la disponibilità di effettivamente la scuola, uello dei legami ammini- e, la sentenza dell'organo vincolante per l'interpre- nale, anche in materia di

vamente, chiese la revoca- elementi di fatto su cui i stati erroneamente suppo- lia, frequenza della scuo- re, la Corte, nel dichiara-

re inammissibile il ricorso per revocazione (cfr. Cass., 15 aprile 2004, n. 7175) sottolinea che la circostanza che il contribuente si fosse separato in Inghilterra e non in Italia è un dato che i giudici della Corte hanno tratto dalla sentenza del giudice d'appello, senza che mai essa venisse contestata dal contribuente.

In tema merita di essere richiamata un'altra sentenza (cfr. Cass., 3 marzo 1999, n. 1783) con cui la Suprema Corte è intervenuta sulla norma dell'art. 2 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597. Come nella pronuncia analizzata in precedenza il ricorrente risultava iscritto all'Aire solo a decorrere da una certa data, senza che si desse prova di non essere stato iscritto, nel periodo precedente a detta data, all'anagrafe della popolazione residente. In tale occasione (come già affermato in Cass., 6 febbraio 1998, n. 1215), la Corte ritiene che ricorrendo gli estremi della iscrizione anagrafica, questa deve ritenersi sufficiente agli effetti dell'individuazione del soggetto passivo di imposta e preclusiva di ogni altro accertamento di fatto. In ambito privatistico vale l'affermazione secondo cui le risultanze anagrafiche sono idonee soltanto a costituire fondamento di una presunzione *iuris tantum*; per converso, queste conclusioni non valgono nel campo tributario dominato dal diverso criterio della autosufficienza e della prevalenza dell'elemento formale, criterio costituente frutto di una consapevole opzione effettuata dal legislatore, confermata nel vigente testo unico in cui, all'art. 2, l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente viene considerata condizione sufficiente in via autonoma per l'acquisizione della residenza fiscale.

Le riflessioni cui si presta la nozione di residenza fiscale producono effetti nell'ambito delle modalità con le quali viene eseguita, nei confronti di soggetti non residenti, la notifica degli atti tributari.

Si tratta di un settore nel quale le controversie sono frequenti - sebbene la quasi totalità delle medesime venga definita nei primi due gradi di giudizio - ed il cui contenuto verte sull'esattezza delle modalità con cui la notifica è stata effettuata.

Una pronuncia abbastanza recente (cfr. Cass., 23 giugno 2003, n. 9922) si è occupata di definire un caso in cui una contribuente residente all'estero lamentava l'inesattezza della notifica in ragion del fatto che ai sensi dell'art. 140 c.p.c. sarebbe stata necessaria la raccomandata con avviso di ricevimento, mai indirizzata alla sua residenza estera, nonostante l'Ufficio conoscesse con esattezza i nuovi dati, indicati in un diverso ricorso avverso un atto dello stesso Ufficio. La contribuente riteneva che quest'ultimo avrebbe dovuto richiedere l'intervento del console, sia personalmente e direttamente, sia indirettamente attraverso l'invio di una raccomandata presso l'Ufficio Consolare del Principato di Monaco. Nel rigettare il ricorso la Corte ritenne che la notifica, secondo le norme che la regolano, deve essere effettuata a mani proprie del destinatario, ovvero nel suo domicilio fiscale (art. 60 cit., lett. c), in «un Comune dello Stato», che può essere quello di residenza anagrafica ovvero quello in cui è prodotto il reddito, se il contribuente persona fisica non risiede nel territorio dello Stato (art. 58). Qualora non vi sia abitazione, ufficio o azienda del contribuente nel Comune in cui deve essere eseguita la notificazione, l'avviso di deposito di cui all'art. 140 c.p.c. si affigge all'albo di tale Comune, ed il termine per ricorrere decorre dall'ottavo giorno successivo a quello di tale affissione (art. 60, cit., lett. e); inoltre, le disposizioni ordinarie (art. 142 c.p.c.) relative alla notificazione a persona non residente né dimorante né domiciliata nella Repubblica non si applicano in materia fiscale (art. 60, lett. f).

In particolare, in relazione a tale categoria di soggetti, era stato precisato in altra occasione (cfr. Cass., 25 settembre 1996, n. 8456) che l'avviso di accerta-

mento di maggior valore di un immobile a carico di persona non residente, né dimorante, né domiciliata nello Stato, deve essere notificato nel Comune di stipulazione o formazione dell'atto, a norma del combinato disposto dell'art. 49 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634, e dell'art. 60 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600. Pertanto la notifica a detta persona dell'avviso presso il Consolato italiano nello Stato estero è inesistente.

5. - *Redditi di lavoro*

Non risultano particolarmente numerose le pronunce con le quali la Suprema Corte ha avuto modo di pronunciarsi in materia di redditi da lavoro. Il carattere internazionale di tali sentenze, come si vedrà rassegnando le decisioni più significative, attiene sia alla circostanza che la prestazione lavorativa venga svolta all'estero, sia all'ipotesi in cui datori di lavoro italiani corrispondano redditi a soggetti residenti in altri Stati. Non mancano, poi, pronunce isolate relative a materie eterogenee come borse di studio percepite all'estero da cittadini italiani.

a) - Imposizione del reddito e nozione di emigrante

In tema appare interessante la sentenza 25 agosto 1987, n. 7009 che, seppur con riguardo al d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597, ha precisato taluni capisaldi del sistema, a partire dall'art. 2 del previgente testo unico, norma sull'istituzione e la disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche che definisce, in generale, la soggettività passiva. La disposizione, al comma secondo, statuisce che si considerano residenti (e, in quanto tali sono soggetti imponibili), le persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente. In deroga al principio generale (desumibile dal coordinamento della norma ora citata con quella del precedente art. 1), secondo cui sono imponibili tutti i redditi delle persone residenti, il comma secondo dell'art. 3 esclude dalla base imponibile, tra l'altro, i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero da cittadini italiani, che sono rimasti iscritti nelle anagrafi della popolazione residente. La deroga, che incide sulla sola base imponibile, ed opera anche nel caso di sussistente soggettività passiva d'imposta per altri redditi, presuppone la ricorrenza di due requisiti riguardanti la fonte del reddito e la specifica posizione di cittadino emigrato. Ritengo che la sentenza in questione sia particolarmente importante proprio in quanto ricostruisce il significato e l'estensione di tale concetto.

La fonte del reddito, requisito di carattere oggettivo, ricorre ogniqualvolta il reddito (altrimenti imponibile) sia il corrispettivo della prestazione di lavoro subordinato prestato nel territorio di uno Stato estero. Secondo la Suprema Corte, data la genericità e l'ampiezza della formula usata dalla legge, deve ritenersi, da un lato, che essa comprenda anche la prestazione di lavoro subordinato non manuale, dall'altro, che detto requisito non viene meno se il lavoro sia prestato in virtù di contratto, anche a tempo determinato, con impresa avente sede nel territorio nazionale o se la retribuzione, sia, in tutto o, come si assume nella specie, in parte, erogata in Italia e sia qui utilizzata dal lavoratore o dai suoi familiari.

Per quanto attiene al requisito soggettivo, esso sussiste quando il cittadino italiano, prestatore del predetto lavoro, possa essere qualificato emigrante, anche se sia rimasto iscritto in anagrafe quale residente. Tale precisazione esclude

di persona non residente, né notificato nel Comune di stibinato disposto dell'art. 49 d.p.r. 29 settembre 1973, n. presso il Consolato italiano

onunce con le quali la Su-
teria di redditi da lavoro. Il
rà rassegnando le decisioni
restazione lavorativa venga
voro italiani corrispondano
cano, poi, pronunce isolate
percepite all'estero da citta-

ante

sto 1987, n. 7009 che, sep-
17, ha precisando le decisioni
igente testo unico, norma
to delle persone fisiche che
disposizione, al comma se-
uanto tali sono soggetti im-
olazione residente. In dero-
ento della norma ora citata
io imponibili tutti i redditi
esclude dalla base imponi-
to all'estero da cittadini ita-
polazione residente. La de-
ra anche nel caso di sussis-
ti, presuppone la ricorrenza
specifica posizione di citta-
ne sia particolarmente im-
e l'estensione di tale con-

ttivo, ricorre ogniqualvolta
della prestazione di lavoro
tero. Secondo la Suprema
usata dalla legge, deve rite-
zione di lavoro subordinato
e meno se il lavoro sia pre-
to o, come si assume nella
dal lavoratore o dai suoi fa-

sussiste quando il cittadino
qualificato emigrante, an-
Tale precisazione esclude

che sia possibile delimitare la categoria avente diritto all'esenzione in virtù dell'equiparazione alle persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente di «coloro che hanno nel territorio dello Stato la sede principale dei loro affari ed interessi o vi dimorano per più di sei mesi» (art. 2, 2° comma, d.p.r. n. 597 del 1973).

La Corte ritiene che, analogamente, non possa ricavarsi la definizione di emigrante da norme, quali l'art. 9, lett. b) del d.p.r. 31 gennaio 1958, n. 136 (regolamento sull'ordinamento delle anagrafi della popolazione residente), che riguardano la posizione anagrafica, ovvero il testo unico sull'elettorato di cui al d.p.r. 20 marzo 1967, n. 223, che a detta posizione ricollegano diritti e doveri del cittadino.

La definizione di emigrante (o emigrato) deve piuttosto essere ricavata dal coordinato disposto dell'art. 3 citato e dell'art. 10 del r.d. 13 novembre 1919, n. 2205, sulla emigrazione e la tutela giuridica dell'emigrante, ove, in relazione a questa figura, si fornisce l'espressa definizione agli effetti delle leggi e dei regolamenti sull'emigrazione.

Ai sensi del citato art. 10 è considerato emigrante ogni cittadino che espatri esclusivamente a scopo di lavoro manuale e per esercitare il piccolo traffico, o vada a raggiungere prossimi congiunti già emigrati a scopo di lavoro, o ritorni in Paese estero, ove già precedentemente sia emigrato, avendo soddisfatto gli obblighi di ordine militare ex art. 9. In base a tale definizione rimarrebbero esclusi dal predetto beneficio fiscale i prestatori di lavoro non manuale.

Va considerato però che, mentre l'art. 10 non esaurisce l'individuazione degli aventi diritto alla qualifica di emigrante — prevedendo il successivo art. 17 la categoria dell'emigrante in Paesi transoceanici —, l'art. 3, cpv. citato, con una generica dizione, elimina, ai fini fiscali, la restrizione al solo lavoro manuale; limitazione che sarebbe difficile conciliare, sia con l'evoluzione che hanno subito le qualifiche lavorative, sempre meno catalogabili in base alla manualità della prestazione, sia con i principi costituzionali sopravvenuti (art. 35 Cost.), sia con la stessa *ratio* della norma agevolativa, che tende a favorire il lavoratore, costretto, comunque, a subire i disagi del lavoro fuori dai confini dello Stato.

Su tale base, qualora il lavoro fosse stato svolto esclusivamente all'estero, anche ove il soggetto si fosse trasferito al solo fine di rendere la prestazione lavorativa contrattata, la retribuzione corrispostagli non avrebbe dovuto essere assoggettata all'imposta sul reddito delle persone fisiche, impedendo al datore di lavoro di operare la ritenuta d'acconto ai sensi dell'art. 23 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600. Allo stesso tempo, qualora la ritenuta fosse stata effettuata, il datore sarebbe stato comunque responsabile verso il lavoratore per le somme indebitamente trattenute. Da questo angolo visuale, la pronuncia n. 2927 dell'8 luglio 1992 (cui si conformerà Cass., 7 ottobre 1992, n. 3847) ha statuito che anche con riguardo a versamenti di ritenute d'acconto irpef che si assumano indebitamente operate sulla retribuzione del privato lavoratore dipendente, la domanda di rimborso del contribuente è soggetta al termine di decadenza di diciotto mesi dalla data del versamento, stabilito dall'art. 38 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602.

Tale norma, come precisato dalla Corte, si riferisce a qualsiasi ipotesi di indebito correlato all'adempimento dell'obbligazione tributaria, qualunque sia la ragione per cui il versamento si assume indebito, dal mero errore materiale, ai casi di inesistenza dell'obbligazione, ivi inclusa, perciò, quella, prospettata nella specie, derivante dall'affermata esclusione dalla base imponibile irpef dei redditi di lavoro dipendente prestato all'estero.

Sulla nozione di emigrante la Corte si è pronunciata anche qualche anno

più tardi con la sentenza n. 7498 del 24 luglio 1990 in cui, riproposte tutte le argomentazioni sopra sintetizzate, viene precisato che l'emigrato è il lavoratore trasferito all'estero e operante alle dipendenze di un'impresa italiana purché il trasferimento rivesta un carattere di sufficiente stabilità desunto dal tempo di permanenza all'estero, dal contenuto del contratto in relazione al quale il trasferimento avviene, o da altre circostanze che comportino la sussistenza di tale stabilità. In particolare, è stato escluso che abbia carattere continuativo la prestazione di lavoro *part time* svolta all'estero, affiancata ad altre prestazioni svolte in Italia nello stesso periodo. (cfr. Cass., 17 maggio 2005, n. 10313, con riguardo ad un marittimo imbarcato su nave battente bandiera estera per pochi mesi ma che aveva prestato attività, nel corso dell'anno, su navi battenti bandiera italiana).

Come si ricorderà, il riferimento alla nozione di emigrante è stato eliminato dal testo unico del 1986, il cui art. 3 si riferisce ai «redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto».

È stato precisato (cfr. Cass., 12 gennaio 2004, n. 251) che dalla nozione di emigrato restano esclusi i «comandi» e le «missioni» circoscritti in limitati ambiti temporali, e non rileva, inoltre, la sussistenza o meno della possibilità di una doppia imposizione; invero, il beneficio spetta anche ad un marittimo imbarcato per due anni su nave battente bandiera panamense con armatore italiano (analogamente cfr. Cass., 23 settembre 2004, n. 19154).

Sotto diverso profilo, rilevano i compensi percepiti da lavoratore per il servizio prestato all'estero in esecuzione di contratto di diritto privato concluso con una pubblica amministrazione (Cass., 6 giugno 2002, n. 1540, relativa ad una rappresentanza diplomatico-consolare del Ministero degli Affari Esteri). Tali emolumenti, ai sensi dell'art. 3, 3° comma, lett. c), del d.p.r. n. 917 del 1986 - vigente fino all'abrogazione disposta dall'art. 5, lett. a) del d.lgs. n. 314 del 1997 - vanno esclusi dalla base imponibile, restando irrilevante che il lavoro sia stato prestato al servizio di una amministrazione pubblica e in una rappresentanza diplomatica assistita dalla garanzia di extraterritorialità e che la contribuente avesse o meno residenza e all'estero e domicilio fiscale in Italia.

b) - Trattamento di fine rapporto

Sul tema, la Suprema Corte si è espressa più volte, sia nel senso della tassabilità in Italia dell'indennità corrisposta da un datore di lavoro italiano ad un cittadino estero, sia in relazione all'esclusione dalla base imponibile delle indennità percepite da cittadini italiani che abbiano prestato lavoro in un altro Stato.

Con riguardo alla prima ipotesi, meritevole di richiamo è la sentenza n. 11780 del 21 novembre 1998, in cui la Suprema Corte ha accolto la tesi dell'Amministrazione che aveva denunciato la violazione e la falsa applicazione degli artt. 2 e 3 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597 e dell'art. 2120 del codice civile, in relazione all'art. 360, n. 3, del codice di procedura civile, in base alla considerazione che non poteva definirsi reddito prodotto all'estero l'indennità di fine rapporto erogata al contribuente il quale avesse prestato in Italia la propria attività lavorativa per la massima parte del suo rapporto di lavoro. Ciò in quanto il credito del contribuente in ordine al trattamento di fine rapporto matura anno per anno su una frazione della retribuzione anche se diviene esigibile solo al momento della cessazione del rapporto di lavoro, con-

figurandosi come retribuzione a esazione differita; pertanto l'erogazione dell'indennità di fine rapporto in nessun caso può essere considerata reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero per il solo fatto che al momento della sua corresponsione il lavoratore dipendente - come in specie - trasferisca la propria residenza; diversamente opinando, infatti, il trattamento di fine rapporto resterebbe sottratto all'imposizione fiscale nel caso in cui il lavoratore si trasferisse all'estero alla vigilia della cessazione del suo rapporto di lavoro.

La Cassazione ha ritenuto di condividere quanto espresso dall'Amministrazione prescindendo da ogni considerazione in ordine alla natura giuridica del trattamento di fine rapporto che, per espressa disposizione di legge, resta sottoposto all'imposizione tributaria indipendentemente da qualsiasi ripartizione tra il lavoro dipendente prestato in Italia e quello prestato all'estero nell'ambito di un unico rapporto.

Occorre infatti ricordare, a parere della Corte, che l'art. 19 del d.p.r. n. 597 del 1973, nel disciplinare l'applicazione dell'imposta ai non residenti - i quali, ai sensi dell'art. 2, 3° comma, sono soggetti all'imposta limitatamente ai redditi prodotti nel territorio dello Stato - stabilisce che si considerano prodotti nello Stato (1° comma, n. 3) i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, o prestato all'estero nell'interesse dello Stato o di altri enti pubblici, specificando che, indipendentemente dal verificarsi di tali condizioni, si considerano prodotti nel territorio dello Stato (2° comma, lett. a), se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, le pensioni, gli assegni ad esse assimilati, ecc.

La norma non comprende tra i redditi sottoposti a imposizione anche il trattamento di fine rapporto, ma, nonostante la mancanza di una espressa previsione al riguardo, non si è dubitato che nell'elencazione innanzi riportata esso dovesse essere considerato compreso, non potendo contestarsi l'identità di natura di tale forma di reddito con quelli ivi menzionati. A conferma di tale interpretazione la Corte rileva che l'omologo art. 20, n. 2, lett. a) del T.U. sulle imposte sui redditi approvato con d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (art. 136), indica espressamente le indennità di fine rapporto tra i redditi che si considerano in ogni caso prodotti nel territorio dello Stato se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con una disposizione meramente chiarificatrice, priva di ogni carattere innovativo.

Con riguardo all'indennità di buonuscita corrisposta da un italiano ad un soggetto non residente, occorre menzionare la sentenza n. 519 dell'8 ottobre 1998 (il principio è stato accolto anche in Cass., 19 agosto 2004, n. 16233) in cui la Corte ebbe a ritenere che l'art. 3, 3° comma, lett. c), del t.u.i.r., che esclude dalla base imponibile i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, riguarda solo i redditi aventi carattere ricorrente correlati alla prestazione all'estero di lavoro dipendente e non anche quelli che si percepiscono alla fine del rapporto di lavoro e che si sostanziano nell'indennità di buonuscita. Nel 3° comma dell'art. 3 del d.p.r. n. 917 del 1986 si stabilisce che «sono in ogni caso esclusi dalla base imponibile», tra l'altro, «i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto». Analoga previsione era contenuta nel 2° comma dell'art. 3 del d.p.r. n. 597 del 1973.

Dalla formulazione di tali disposizioni appare evidente che, nell'uno e nell'altro caso, il legislatore ha inteso escludere i redditi appena considerati dal

in cui, riproposte tutte le
l'emigrato è il lavoratore
mpresa italiana purché il
ità desunto dal tempo di
elazione al quale il trasfe-
ino la sussistenza di tale
ttere continuativo la pre-
cata ad altre prestazioni
ggio 2005, n. 10313, con
bandiera estera per pochi
, su navi battenti bandie-

emigrante è stato elimi-
i «redditi derivanti da la-
e come oggetto esclusivo

251) che dalla nozione di
circoscritti in limitati am-
meno della possibilità di
che ad un marittimo im-
nse con armatore italiano
).

epiti da lavoratore per il
li diritto privato concluso
002, n. 1540, relativa ad
ero degli Affari Esteri).
c), del d.p.r. n. 917 del
, lett. a) del d.lgs. n. 314
do irrilevante che il lavo-
zione pubblica e in una
i extraterritorialità e che
: domicilio fiscale in Ita-

e, sia nel senso della tas-
e di lavoro italiano ad un
base imponibile delle in-
estato lavoro in un altro

ichiamo è la sentenza n.
Corte ha accolto la tesi
zione e la falsa applica-
597 e dell'art. 2120 del
e di procedura civile, in
ddito prodotto all'estero
quale avesse prestato in
te del suo rapporto di la-
ne al trattamento di fine
retribuzione anche se di-
rapporto di lavoro, con-

novero di quelli che concorrono, nel loro insieme, a formare il reddito complessivo del contribuente.

Per tali considerazioni, la Corte ha escluso che l'esenzione operi anche rispetto ai redditi assoggettati a tassazione separata in quanto essi sono per altro verso esclusi dalla determinazione del reddito complessivo del contribuente. Mentre, per contro, deve ritenersi che eventuali arretrati della retribuzione possano beneficiare dell'esenzione, trattandosi di frazioni di reddito che concorrono alla formazione della base imponibile.

Il legislatore tributario, nell'intento di evitare ogni controversia che potesse derivare dall'interpretazione della natura giuridica dell'indennità di fine rapporto, ha avuto cura cioè di specificare che quando questa fosse corrisposta dallo Stato, ovvero da datori di lavoro aventi la residenza o la sede sociale nel territorio dello Stato, essa non potesse sottrarsi all'applicazione dell'irpef.

Va considerato, infine, che la Convenzione tra la Repubblica Italiana e il Regno di Grecia per evitare le doppie imposizioni e per prevenire l'evasione fiscale in materia di imposte sul reddito, stipulata ad Atene il 19 marzo 1965 e ratificata con la l. 18 marzo 1968, n. 654, stabilisce all'art. 15 che, in deroga al principio generale secondo cui i redditi da lavoro dipendente sono tassabili nello Stato in cui il lavoro viene svolto (n. 1), allorché il datore di lavoro risieda nell'altro Stato contraente, essi sono tassabili nello Stato in cui ha sede il datore di lavoro (n. 2, lett. b).

Ne consegue che, poiché il trattamento di fine rapporto cui si riferisce la contestata ritenuta dell'irpef è stato erogato da una società nazionale avente la sua sede in Italia, non può trovare accoglimento l'istanza di rimborso proposta dal contribuente residente all'estero.

In tema di trattamento di fine rapporto, la Suprema Corte si è espressa di recente nella sentenza 6 febbraio 2002, n. 12201, in cui si è affermato che dalla circostanza che il t.f.r., secondo la disciplina dettata dall'art. 2120 c.c., come sostituito dall'art. 1 della l. 29 maggio 1982, n. 297, costituisce – così come l'eventuale anticipazione sullo stesso – un diritto di credito, a pagamento differito, di natura sostanzialmente retributiva, che matura anno per anno in relazione al lavoro prestato e all'ammontare della retribuzione dovuta (e degli accessori aventi natura retributiva), consegue che esso, ove relativo ad annualità di retribuzione corrisposte per lavoro prestato all'estero deve beneficiare, ai sensi degli artt. 2 e 3 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597 (applicabile *ratione temporis*), dello stesso regime fiscale di non assoggettamento ad irpef previsto, dalle citate norme, per i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero, non avendo alcuna rilevanza, a tal fine, che detto emolumento sia, in Italia, sottoposto al particolare sistema impositivo della tassazione separata.

c) – Borse di studio percepite all'estero

La sentenza n. 11809 del 23 aprile 2002, ha statuito che le somme corrisposte a soggetto residente a titolo di borsa di studio che prevede l'espletamento di prestazioni all'estero, siano imponibili a fini irpef. Alla stregua del complesso normativo di riferimento, deve escludersi che tali somme siano esenti. Tale esenzione, infatti, non si ricava da alcuna disposizione di legge, né è possibile dedurla, attraverso una interpretazione estensiva di altre norme che prevedono la non imponibilità di certi cespiti.

Dalle norme del previgente d.p.r. n. 597 del 1973, così come da quelle del successivo d.p.r. n. 917 del 1986, espressamente applicabili in base al disposto

e, a formare il reddito compless-

che l'esenzione operi anche rita in quanto essi sono per altro complessivo del contribuente. arretrati della retribuzione posizioni di reddito che concorrono

tare ogni controversia che pogiuridica dell'indennità di fifiche quando questa fosse corriaventi la residenza o la sede tesse sottrarsi all'applicazione

tra la Repubblica Italiana e il ni e per prevenire l'evasione fisa ad Atene il 19 marzo 1965 e sce all'art. 15 che, in deroga al roro dipendente sono tassabili lorquando il datore di lavoro rili nello Stato in cui ha sede il

fine rapporto cui si riferisce la ana società nazionale avente la l'istanza di rimborso proposta

Suprema Corte si è espressa di , in cui si è affermato che dalla ettata dall'art. 2120 c.c., come . 297, costituisce - così come) di credito, a pagamento diffeatura anno per anno in relaziozione dovuta (e degli acceso, ove relativo ad annualità di stero deve beneficiare, ai sensi 597 (applicabile *ratione tempo*amento ad irpef previsto, dalle prestato all'estero, non avendo nto sia, in Italia, sottoposto al parata.

ia statuito che le somme corri li studio che prevede l'espleli a fini irpef. Alla stregua del ludersi che tali somme siano lcuna disposizione di legge, né ne estensiva di altre norme che

1973, così come da quelle del applicabili in base al disposto

dell'art. 36 del d.p.r. 4 febbraio 1988, n. 42, si desume che la somma corrisposta a titolo di borsa di studio, costituisce reddito di lavoro dipendente in senso proprio se il beneficiario sia dipendente dell'erogante, mentre sarà considerata reddito assimilato a quello di lavoro dipendente ove il beneficiario non risulti legato da rapporto di lavoro dipendente con l'ente erogante.

In entrambi i casi le somme corrisposte a tale titolo soggiacciono ordinariamente al regime fiscale proprio dei redditi di lavoro dipendente ed assimilati di cui agli artt. 456 e 47 del d.p.r. n. 42 del 1988. In taluni casi, tuttavia, (art. 6 della l. 30 novembre 1989, n. 398; art. 6 del d.lgs. 8 agosto 1991, n. 257; l. 2 dicembre 1991, n. 390; art. 51 della l. 27 dicembre 1997, n. 449; art. 6 della l. 23 dicembre 1999, n. 488) le somme erogate a titolo di borsa di studio hanno usufruito, dal punto di vista fiscale, di disposizioni premiali, ma proprio la specialità di tali previsioni, adottate in deroga al generale principio dell'imponibilità tributaria della particolare erogazione, in assenza di analoga previsione per le borse di studio di cui trattasi, esclude la possibilità di una interpretazione che estenda l'esenzione impositiva anche a casi, quale quello in esame, non contemplati dalle previsioni eccezzuate.

Peraltro, conferma inequivocamente il diverso regime fiscale previsto in via generale per le somme corrisposte a titolo di borsa di studio la circostanza che le disposizioni agevolative sono sopravvenute all'entrata in vigore delle norme regolatrici della materia (d.p.r. n. 597 del 29 settembre 1973).

d) - *Lavoratori transfrontalieri e reddito degli artisti*

Occorre dedicare uno specifico spazio ad una recente sentenza - la n. 12595 dell'8 luglio 2004 - intervenuta sul tema della tassazione dei redditi da lavoro dipendente percepiti in Italia da un'artista francese. L'interesse verso questa pronuncia è motivato dalla cura operata dalla Suprema Corte nell'interpretazione delle norme convenzionali contro le doppie imposizioni vigenti nei rapporti Francia-Italia. In particolare, il richiamo alle disposizioni sui lavoratori subordinati e sui professionisti indipendenti s'incrocia a quello delle norme sugli artisti e gli sportivi.

Sulla base dell'art. 15 della Convenzione - ferma restando la regola generale per la quale il lavoratore deve essere tassato nel proprio stato di residenza - si applica il criterio oggettivo, per il quale i redditi devono essere tassati nello Stato in cui viene svolta l'attività se si tratta di uno Stato diverso da quello di residenza. Allo stesso tempo, tuttavia, se il lavoratore può essere definito transfrontaliero, come tale risiedendo in prossimità del confine tra i due Stati contraenti, i redditi di lavoro dipendente da questo percepiti devono essere assoggettati a tassazione nello Stato di residenza. Sennonché, l'Agenzia delle entrate riteneva che la contribuente in questione, seppur dipendente, fosse una musicista e come tale destinataria dell'art. 17 della Convenzione, norma che attribuisce valore al luogo in cui il reddito è stato prodotto. Sul punto, la Suprema Corte - posto il dato testuale dell'art. 17 che prevede «nonostante le disposizioni degli artt. 14 e 15» - ha ritenuto che il termine «nonostante» non equivale alla formula «in deroga», che esclude le norme richiamate.

La formula adottata nel testo in esame è certamente più morbida, nel senso che le norme sulla base delle quali ricostruire la disciplina della medesima fattispecie, devono essere lette in termini di «alternatività attenuata», che consente un'interpretazione integrata delle disposizioni concorrenti laddove se ne presenti la necessità. In altri termini, la norma contenuta nell'art. 17, par. 1, in for-

za della quale l'imposta deve essere applicata nello Stato in cui il reddito viene prodotto («altro Stato»), ha una valenza generale che, però, non osta all'applicazione di diverse e più specifiche disposizioni (principio di specialità) giustificate da una particolare *ratio legis*. Nella specie, la peculiare condizione dei lavoratori dipendenti frontalieri, espressamente prevista e disciplinata dal par. 4 dell'art. 15, avrebbe indotto — ad avviso della Corte — gli Stati contraenti a mantenere fermo il criterio della tassazione nello Stato di residenza, benché il lavoro sia svolto in un diverso Stato limitrofo.

Tale disposizione non è incompatibile con il citato par. 1 dell'art. 17, che reca una disciplina di carattere generale, peraltro ispirata, prevalentemente, all'esigenza di scongiurare fenomeni di evasione fiscale, collegati alle attività svolte in regime di lavoro autonomo nelle località più disparate. In tali casi, infatti, risulta difficoltoso, per lo Stato di residenza, effettuare controlli per far valere il principio dell'utile mondiale, che sarebbe quindi destinato a restare inattuato, consentendo ai contribuenti di realizzare con facilità forme di «risparmio fiscale», più o meno lecite.

Infine, la mancata applicazione, nella specie, del criterio di tassazione previsto per i lavoratori dipendenti frontalieri, soltanto perché si tratta di una musicista, comporterebbe un'ingiustificata discriminazione in ragione della professione svolta, in contrasto con quanto dispone l'art. 3 della Costituzione. Infatti, se per i lavoratori autonomi, in genere (ma in particolare per gli artisti che possono ricavare un reddito anche dal semplice uso della loro immagine, come si evince dalla seconda parte del par. 1 dell'art. 17), può essere giustificata una disciplina differenziata, — dovuta alla maggiore difficoltà di individuazione delle fonti e dell'ammontare del reddito, a causa delle peculiarità di talune attività, come la mobilità transnazionale — non è così per i lavoratori dipendenti frontalieri, per i quali il prelievo fiscale avviene con riferimento a due parametri fissi: l'abitazione del lavoratore e il luogo in cui viene svolto il lavoro, entrambi in zona di frontiera e, quindi, necessariamente anche vicine tra loro, circostanza che agevola i controlli, che è poi la *ratio* della specifica disposizione.

La Suprema Corte si è poi occupata specificamente (Cass., 5 maggio 1998, n. 4481) dell'assoggettabilità o meno alla ritenuta d'acconto dei compensi erogati ad artisti stranieri facenti parte di complessi non aventi sede né stabile organizzazione in Italia. Sul punto, è stato osservato che occorre anzitutto chiarire se i compensi in questione vadano qualificati come reddito d'impresa, soggetto soltanto ad irpeg (e quindi sottratto alla ritenuta), ovvero come reddito da lavoro autonomo, come era stato sostenuto dall'Amministrazione ricorrente.

Occorre premettere che il principio di territorialità si incentra, per i non residenti, sulla produzione del reddito nel territorio dello Stato (art. 2 del d.p.r. n. 597 del 1973), cioè sullo svolgimento in Italia dell'attività da cui i redditi derivano (art. 19), con la precisazione che i redditi d'impresa si considerano, in linea generale, prodotti in Italia solo se derivanti da attività quivi esercitate mediante stabile organizzazione.

Rispetto a tale principio, cui ha derogato il d.p.r. 30 dicembre 1980, n. 897 in tema di *royalties* (che si reputano prodotte in Italia anche in assenza di stabile organizzazione dei percettori), già in precedenza aveva introdotto altra deroga l'art. 2 del d.p.r. 28 marzo 1975, n. 60, aggiungendo all'art. 22 del d.p.r. n. 598 del 1973 in tema di irpeg (il quale richiamava a sua volta l'art. 19 del d.p.r. n. 597 del 1973, in tema di irpef), un comma relativo ai redditi realizzati da società, enti od associazioni, quando derivanti da attività artistiche o professionali, assoggettandoli a tassazione anche se prodotti in assenza di stabile organiz-

nello Stato in cui il reddito viene erale che, però, non osta all'apioni (principio di specialità) giu-ecie, la peculiare condizione dei prevista e disciplinata dal par. 4 la Corte - gli Stati contraenti a ello Stato di residenza, benché il

n il citato par. 1 dell'art. 17, che raltro ispirata, prevalentemente, one fiscale, collegati alle attività ilità più disparate. In tali casi, in- lenza, effettuare controlli per far rebbe quindi destinato a restare izzare con facilità forme di «ri-

pecie, del criterio di tassazione i, soltanto perché si tratta di una iscriminazione in ragione della spone l'art. 3 della Costituzione. > (ma in particolare per gli artisti mplice uso della loro immagine, dell'art. 17), può essere giustifi- ulla maggiore difficoltà di indivi- drito, a causa delle peculiarità di ale - non è così per i lavoratori fiscale avviene con riferimento a e e il luogo in cui viene svolto in di, necessariamente anche vicine che è poi la *ratio* della specifica

pecificamente (Cass., 5 maggio alla ritenuta d'acconto dei com- di complessi non aventi sede né stato osservato che occorre anzi- vadano qualificati come reddito di sottratto alla ritenuta), ovvero ra stato sostenuto dall'Ammini-

ritorialità si incentra, per i non reo- rio dello Stato (art. 2 del d.p.r. n. a dell'attività da cui i redditi deri- ti d'impresa si considerano, in li- ati da attività quivi esercitate me-

il d.p.r. 30 dicembre 1980, n. 897 : in Italia anche in assenza di sta- cedenza aveva introdotto altra de- ggiungendo all'art. 22 del d.p.r. n. nava a sua volta l'art. 19 del d.p.r. relativo ai redditi realizzati da so- la attività artistiche o professiona- lotti in assenza di stabile organiz-

zazione in Italia («i redditi derivanti da prestazioni artistiche o professionali ef- fettuare nel territorio dello Stato concorrono in ogni caso alla formazione del reddito imponibile»). Tale deroga al principio della territorialità si traduce, ad avviso della Corte, nell'estensione dal 1975 in poi alle associazioni di artisti professionisti non residenti, del principio di territorialità afferente i redditi d'impresa, quando venga comunque svolta in Italia l'attività produttiva di red- dito.

Se a decorrere dal 1975 la normativa fiscale ha superato le difficoltà in- erenti alla imponibilità dei redditi di artisti o professionisti non residenti eser- centi in forma associata, può fortemente dubitarsi, in forza del quadro delineato dalla legislazione del 1973 in tema di irpef ed irpeg, che l'esercizio di arti o professioni, attraverso enti o associazioni prive di personalità giuridica, possa qualificarsi, in senso tecnico, come esercizio d'impresa, che è soltanto quello indicato dall'art. 51 del d.p.r. n. 597 del 1973 come il reddito derivante dall'esercizio di impresa commerciale (priva dunque di altri fini, quali quelli artistici, culturali, sportivi, eccetera).

La Corte, a tal proposito, ricorda che l'art. 5 del d.p.r. n. 597 del 1973, re- lativo alla imponibilità a fini irpef dei redditi prodotti in forma associata, equi- para non a caso le associazioni di artisti o professionisti alle società semplici, di cui all'art. 2251 del codice civile, le quali sono quelle che esercitano attività economica, ma non commerciale. Ciò spiega come i redditi di tali associazioni, soggette ad irpeg (art. 2 del d.p.r. n. 598 del 1973, che richiama il citato art. 5 del d.p.r. n. 597 del 1973) siano imputati poi singolarmente ai singoli soci [art. 5, 2° comma, lett. c), citato].

Mediante tale imputazione riemerge il trattamento fiscale sostanzialmen- te previsto per le persone fisiche, talché il reddito può considerarsi come deri- vante da lavoro autonomo, e non come reddito d'impresa, nei molteplici casi in cui un artista o un professionista realizzino il risultato attraverso il concorso al- triui.

Sotto un primo profilo, seppur dichiarando l'art. 2 del d.p.r. n. 598 del 1973 soggetti passivi dell'irpeg le associazioni artistiche o professionali di cui all'art. 5 del d.p.r. n. 597 del 1973, l'equiparazione di tali associazioni alle società semplici e l'imputazione dei relativi redditi ai singoli soci (art. 5 del d.p.r. n. 597 del 1973) porta ad escludere che siffatto assoggettamento indichi che tali redditi debbano riguardarsi esclusivamente sotto il profilo dell'irpeg.

Oltremodo, la novella dell'ultimo comma dell'art. 22 del d.p.r. n. 598 del 1973 trova la sua *ratio* (circ. min. 12 aprile 1975, n. 21/RT/400) nella necessità di evitare che soggetti non residenti fossero indotti, proprio in forza della im- precisa natura imprenditoriale delle associazioni artistiche o professionali, ad occultare i propri redditi nell'ambito di fittizi redditi d'impresa di società ope- ranti in Italia al di fuori di stabili organizzazioni.

Secondo la Suprema Corte, la nuova formulazione dell'art. 22 del d.p.r. n. 598 del 1973 non contrasta con la circostanza che il reddito del singolo artista o professionista, che operi anche in forma associata (art. 49 del d.p.r. n. 597 del 1973), è comunque a lui imputabile, a fini irpef, ancorché egli non sia residente, ai sensi dell'art. 19 del d.p.r. n. 597 del 1973. Questa norma costituisce il pre- cetto sostanziale impositivo operante nella fattispecie e legittima la ritenuta d'acconto sui compensi corrisposti per prestazioni artistiche rese da artisti stra- nieri associati in Italia, ai sensi dell'art. 25 del d.p.r. n. 597 del 1973 (d.p.r. n. 600 del 1973).

La disposizione, rubricata «Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo», di- spone che «se i compensi vengono corrisposti a soggetti residenti all'estero, la

ritenuta deve essere operata nella misura del 20 per cento (invece che nella misura del 15 per cento relativa ai non residenti), anche per le prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese».

In sostanza, viene introdotta una dizione di ampia portata, includendo essa sia le prestazioni del singolo artista non residente che quelle dei «complessi» formati da non residenti, peraltro corrispondente a quella con cui l'art. 49 del d.p.r. n. 597 del 1973 definisce il reddito dell'artista e sulla quale non incidono né la novella di cui al citato d.p.r. n. 60 del 1975 né quella di cui al successivo d.p.r. n. 897 del 1980 (il quale all'art. 43 prevede in luogo della ritenuta d'acconto una «ritenuta d'imposta») che si riferiscono alla complessiva determinazione del reddito di enti e società non residenti.

La Corte d'appello, come riporta la Cassazione, avendo limitato il proprio esame della normativa in materia alla dicotomia fra ritenuta d'acconto applicabile ai soli soggetti irpef ed assoggettabilità alla sola irpeg dei redditi di lavoro percepiti da soggetti non residenti inseriti in «complessi» di organizzazione straniera, ha – contraddittoriamente, ad avviso della Corte – ritenuto confermativo della propria tesi relativa alla non imponibilità dei compensi oggetto dell'indagine (corrisposti ad artisti inseriti in organizzazioni non aventi stabile organizzazione nello Stato) proprio il comma ultimo dell'art. 25 del d.p.r. n. 600 del 1973 (d.p.r. n. 600 del 1973), che esclude la ritenuta d'acconto soltanto in presenza di stabili organizzazioni in Italia di enti non residenti.

Sulla base della lettera dell'ultima parte del citato art. 25, oltre che da quanto si è fin qui esposto, discende l'operatività della ritenuta d'acconto su redditi artistici o professionali realizzati in assenza di stabile organizzazione in Italia, e quindi, sostanzialmente equiparabili, nel trattamento fiscale, a quelli conseguiti dalle persone fisiche.

e) – Assegno di confine

Nella sentenza 12 marzo 2004, n. 13053, la Suprema Corte è intervenuta sull'assegno di confine, emolumento spettante ai dipendenti delle Dogane per l'attività lavorativa prestata all'estero. In tale occasione, la Cassazione, argomentando sul rilievo che l'assegno ha natura retributiva e non assistenziale o risarcitoria, ha statuito che esso deve ritenersi esente da imposta non per il fatto di avere carattere non retributivo, bensì in virtù della disposizione contenuta nell'art. 3, 3° comma, lett. c), del t.u.i.r., che concedeva (fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2000, come stabilito dall'art. 5 del d.lgs. n. 314 del 1997) tale esenzione, «in ogni caso», ai «redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto»: tale essendo certamente il reddito in esame, a prescindere dallo scopo – assistenziale o indennitario – per cui è attribuito (per alcuni casi in cui l'esenzione è stata esclusa, non avendo i redditi prodotti all'estero i suddetti caratteri, di cui invece partecipa quello dedotto in lite, cfr. Cass., 21 gennaio 1999, n. 519 e Cass., 6 agosto 2002, n. 11809).

La spettanza dell'esenzione è stata ulteriormente chiarita dall'art. 38, 3° comma, della l. 8 maggio 1998, n. 146, per cui la suddetta disposizione andava intesa nel senso che l'esclusione dalla base imponibile operava anche per i redditi da lavoro prestato nelle zone di frontiera da soggetti residenti nel territorio dello Stato.

ento (invece che nella mi-
e per le prestazioni effet-

mpia portata, includendo
residente che quelle dei
rispondente a quella con
reddito dell'artista e sul-
to d.p.r. n. 60 del 1975
(il quale all'art. 43 preve-
d'imposta») che si riferi-
li enti e società non resi-

e, avendo limitato il pro-
ria fra ritenuta d'acconto
alla sola irpeg dei redditi
i in «complessi» di orga-
avviso della Corte - rite-
on imponibilità dei com-
inseriti in organizzazioni
proprio il comma ultimo
del 1973), che esclude la
rganizzazioni in Italia di

itato art. 25, oltre che da
ella ritenuta d'acconto su
i stabile organizzazione in
attamento fiscale, a quelli

Suprema Corte è interve-
e ai dipendenti delle Do-
tale occasione, la Cassa-
tura retributiva e non as-
itenersi esente da imposta
ensi in virtù della disposi-
t.u.i.r., che concedeva (fi-
ore 2000, come stabilito
, «in ogni caso», ai «red-
tero in via continuativa e
o certamente il reddito in
) indennitario - per cui è
ita esclusa, non avendo i
ii invece partecipa quello
e Cass., 6 agosto 2002, n.

ite chiarita dall'art. 38, 3°
ddetta disposizione andava
le operava anche per i red-
getti residenti nel territorio

6. - Redditi di capitale

6.1. a) - Ritenute su dividendi - presupposti del diritto al rimborso

Con la sentenza n. 12458 del 10 novembre 1999, la Suprema Corte interviene in materia di accertamento in tema di rimborsi di ritenute su dividendi nell'ipotesi in cui l'effettivo beneficiario sia una società con sede negli Stati Uniti. La Cassazione, soffermandosi sulle condizioni relative alla domanda di rimborso, afferma che, in base al combinato disposto dell'art. 75 del d.p.r. n. 600 del 1973, che fa salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia, e dell'art. 10 della Convenzione internazionale tra il Governo della Repubblica italiana ed il Governo degli Stati Uniti d'America firmata a Roma in data 17 aprile 1984 e ratificata con la l. 11 dicembre 1985, n. 763, elemento fondante per la riduzione della facoltà impositiva dello Stato italiano è non già l'avvenuto pagamento dell'imposta negli USA, ma la circostanza che l'effettivo beneficiario dei dividendi sia una società che negli USA abbia la propria sede.

All'interno delle proprie deduzioni, l'Avvocatura aveva sostenuto che l'art. 27 del d.p.r. n. 600 del 1973 subordina il diritto al rimborso all'assolvimento dell'obbligo tributario nello Stato estero, nello specifico gli USA; nel caso di specie, dalla documentazione in atti non si desumeva l'effettivo assolvimento dell'indicato obbligo, posto che dall'*affidavit* rilasciato dalla banca svizzera risultava solo che i dividendi sarebbero stati accreditati al cliente.

Tale documento, in quanto scrittura privata, è idonea, ai sensi dell'art. 2702 del codice civile, a provare l'intestazione fiduciaria dei titoli ma non costituisce attestazione ufficiale in ordine all'assolvimento dell'obbligo impositivo, che solo giustifica il rimborso di parte delle ritenute effettuate. Nel respingere il ricorso, la Corte rileva che la fattispecie dedotta in giudizio non trova la sua regolamentazione nell'art. 27 del d.p.r. n. 600 del 1973, come sostenuto dall'Avvocatura generale dello Stato, ma nell'art. 75 dello stesso decreto che fa salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia, e nell'art. 10 della Convenzione Italia/Stati Uniti.

La norma prevede che i dividendi pagati da una società residente in uno Stato contraente ad un residente dell'altro Stato contraente, sono imponibili in detto altro Stato.

Tuttavia, tali dividendi possono essere tassati anche nello Stato contraente di cui la società che paga i dividendi è residente ed in conformità alla legislazione di detto Stato, ma se l'effettivo beneficiario di essi è un residente dell'altro Stato contraente, l'imposta così applicata non può eccedere, ai sensi della lett. b) il 15 per cento dell'ammontare lordo dei dividendi.

Da tale normativa si evince che la tesi sostenuta dall'Avvocatura era da considerarsi corretta rendendosi necessario che l'effettivo beneficiario dei dividendi fosse una società con sede negli USA.

La Convenzione bilaterale Italia-Stati Uniti d'America, infatti, privilegia non il pagamento dell'imposta ma la soggezione all'obbligo del pagamento delle imposte, nello Stato in cui ha sede la società beneficiaria dei dividendi.

In senso conforme a tale pronuncia si registrano Cass., 29 gennaio 2001, n. 1231; Id., 5 febbraio 2001, n. 1583; Id., 17 febbraio 2001, n. 2344 e 2348; Id., 21 febbraio 2001, n. 2532.

La Suprema Corte si è occupata di indagare i presupposti per il diritto

al rimborso anche con riguardo ai rapporti tra l'Italia e la Confederazione elvetica.

Sul punto occorre richiamare la sentenza n. 3861 del 29 marzo 2000 in cui la Cassazione ha affermato che il presupposto per il rimborso della differenza tra l'imposta pagata in Italia e quella minore dovuta in forza dell'accordo tra la Repubblica Italiana e la Confederazione Elvetica sulle doppie imposizioni è la prova dell'avvenuta percezione dei dividendi e dell'assolvimento degli obblighi fiscali nel paese firmatario di residenza del percipiente. A tal fine, la Corte, in coerenza a quanto già affermato nelle pronunce inerenti i rapporti Italia-Usa ha ritenuto che la dichiarazione della banca svizzera sull'accredito dei dividendi (c.d. *affidavit*) non può costituire prova del diritto al rimborso. Sul punto, si ritiene che il documento bancario cui fa riferimento la sentenza di secondo grado non contiene alcun elemento atto a dimostrare l'esistenza dei detti presupposti, né è dato affermare detta esistenza in base all'*id quod plerumque accidit*.

b) - Credito d'imposta - termine per il rimborso

La Suprema Corte ha avuto modo di occuparsi dei dividendi corrisposti a società estere, segnatamente inglesi, da parte di società italiane in cui la società non residente possiede una partecipazione. Proprio con riguardo ai rapporti Italia-Regno Unito, la Cassazione, con sentenza n. 21657 del 16 novembre 2004 (conforme a Cass., n. 1770 del 30 gennaio 2004; Id., 8 marzo 2004, n. 8450) ha statuito che la società residente in Inghilterra che riceva da una società residente in Italia -- di cui controlli il 10 per cento o più del potere di voto -- dividendi soggetti a ritenuta d'acconto che darebbero luogo ad un credito d'imposta se fossero ricevuti da un residente in Italia, ha diritto in base all'art. 10, della l. 5 novembre 1990, n. 329 di ratifica della Convenzione con la Gran Bretagna del 21 ottobre 1988, ad un credito di imposta pari alla metà del credito cui avrebbe diritto una persona fisica residente in Italia, e poiché si tratta di un rimborso di natura tributaria la relativa richiesta è soggetta al termine decadenziale di cui all'art. 38 del d.p.r. n. 602 del 1973.

L'art. 10, par. 4, della Convenzione, invero, così dispone: «una società residente nel Regno Unito che riceve dividendi da una società residente in Italia -- di cui controlli da sola e con altre, direttamente od indirettamente, il 10 per cento o più del potere di voto -- ha diritto, a condizione che sia la beneficiaria effettiva dei dividendi, ad un credito d'imposta pari alla metà del credito d'imposta cui una persona fisica residente in Italia avrebbe diritto se avesse ricevuto gli stessi dividendi ...».

La norma non specifica lo strumento ed i termini utilizzabili per far valere nello Stato di provenienza del reddito il credito d'imposta destinato ad attenuare la duplice tassazione dei dividendi, ma l'includibilità del medesimo tra le somme ritenute alla fonte «afferenti i dividendi distribuiti», alle quali fa riferimento l'art. 27-bis, 4° comma, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, aggiunto dal d.lgs. 6 marzo 1993, n. 36 (attuazione della direttiva n. 90/435/CEE), comporta l'espresso assoggettamento della sua riscossione alla disciplina dettata per il rimborso delle imposte.

Trova applicazione, conseguentemente, nei confronti della società residente in Inghilterra, l'art. 29, par. 2, della Convenzione Italia-Regno Unito, il quale, stabilendo che «La domanda di rimborso -- dell'imposta ritenuta alla fonte -- deve essere presentata entro i termini stabiliti dalla legislazione dello Stato contraente nel quale l'imposta è stata prelevata», necessariamente rinvia

e la Confederazione elve-

861 del 29 marzo 2000
sto per il rimborso della
minore dovuta in forza
derazione Elvetica sulle
cezione dei dividendi e
rmatario di residenza del
o già affermato nelle pro-
dichiarazione della ban-
i) non può costituire pro-
l documento bancario cui
tiene alcun elemento atto
dato affermare detta esi-

dei dividendi corrisposti a
tà italiane in cui la società
n riguardo ai rapporti Ita-
57 del 16 novembre 2004
, 8 marzo 2004, n. 8450)
riceva da una società resi-
del potere di voto - divi-
go ad un credito d'imposta
in base all'art. 10, della l.
e con la Gran Bretagna del
età del credito cui avrebbe
si tratta di un rimborso di
rmine decadenziale di cui

si dispone: «una società re-
società residente in Italia -
l indirettamente, il 10 per
one che sia la beneficiaria
ari alla metà del credito
rebbe diritto se avesse ri-

si utilizzabili per far valere
posta destinato ad attenua-
bilità del medesimo tra le
ibuiti», alle quali fa riferi-
1973, n. 600, aggiunto dal
n. 90/435/CEE), comporta
la disciplina dettata per il

onfronti della società resi-
zione Italia-Regno Unito, il
dell'imposta ritenuta alla
iti dalla legislazione dello
a», necessariamente rinvia

alle previsioni dell'art. 38, d.p.r. n. 600 del 1973, che costituisce la norma generale interna di riferimento in tema di rimborso delle imposte corrisposte mediante versamento diretto.

Secondo la Suprema Corte, pertanto, nel valutare la tempestività della richiesta di pagamento la sentenza impugnata non poteva eludere, dunque, l'applicazione dei termini stabiliti dai commi primo e secondo del citato art. 38, per la presentazione della medesima da parte del percipiente delle somme assoggettate a ritenuta, tale dovendosi intendere la società in ragione dell'afferenza del versamento diretto ai dividendi, e, dalla non controversa circostanza dell'intervenuto decorso di diciotto mesi dalla data in cui la ritenuta era stata operata, avrebbe dovuto trarre la conclusione della maturata decadenza della richiedente dal diritto al rimborso.

Né a diversa valutazione possono indurre le decisioni della Corte intervenute con riferimento a questioni concernenti la Convenzione Italia-Francia del 5 ottobre 1989 ratificata dall'Italia con la l. n. 20 del 1992 (Cass., 19 maggio 2003, n. 7804; Id., 7 maggio 2003, n. 6913), giacché, in tal ipotesi la stessa perviene ad opposta conclusione in ragione del diverso tenore della disposizione della Convenzione [art. 10, par. 4, lett. b)], che fa riferimento non alla riscossione di un credito d'imposta, bensì al diritto al pagamento di una somma di ammontare ad esso corrispondente da parte del Tesoro Italiano. Come tale, trattandosi di un diritto diverso da quello di riscuotere «un credito d'imposta», il relativo termine di esercizio non avrebbe natura tributaria ma civilistica, applicandosi l'ordinario termine prescrizione.

Invero, con riguardo ai rapporti Italia-Francia la Suprema Corte ha stabilito (cfr. anche Cass., 22 luglio 2004, n. 13678; Id., 21 settembre 1999, n. 10188) che spetta direttamente alla società residente in Francia il diritto al rimborso dell'ammontare pari alla metà del credito d'imposta, diminuito della ritenuta alla fonte, previsto dall'art. 10, 4° comma, lett. b), della Convenzione; a differenza dell'ipotesi di cui all'art. 10, 6° comma, della l. n. 20 citata, che si riferisce alla «maggiorazione di conguaglio», il cui credito verso il Fisco deve essere richiesto, per il tramite della stessa società avente residenza in Italia che in questo caso a differenza dell'altro agisce in nome e per conto del residente in Francia.

L'art. 10 della l. 7 gennaio 1992, n. 20, prevede che i dividendi pagati da una società residente in uno Stato ad un residente dell'altro Stato sono imponibili in detto altro Stato. In particolare [art. 10, 4° comma, lett. a)], «Un residente della Francia che riceve dividendi distribuiti da una società residente dell'Italia, i quali darebbero diritto ad un credito d'imposta se fossero ricevuti da un residente dell'Italia, ha diritto ad un pagamento da parte del Tesoro italiano pari a detto credito d'imposta, diminuito della ritenuta alla fonte con l'aliquota prevista al par. 2, lett. b)». Inoltre [art. 10, 4° comma, lett. b)] «Una società residente della Francia, indicata al par. 2-a) o soggetta alla legislazione francese applicabile alle società madri che riceve da una società residente dell'Italia dividendi che darebbero diritto ad un credito d'imposta se fossero ricevuti da un residente dell'Italia, ha diritto ad un pagamento da parte del Tesoro italiano di un ammontare pari alla metà di detto credito di imposta diminuito della ritenuta alla fonte prevista al par. 2». Il 6° comma del medesimo art. 10 dispone inoltre che «Salvo il caso in cui benefici del pagamento del Tesoro italiano previsto al par. 4-a) un residente della Francia che riceve dividendi distribuiti da una società residente dell'Italia ha diritto al rimborso dell'ammontare corrispondente alla «maggiorazione di conguaglio» afferente tali dividendi, diminuito della ritenuta alla fonte prevista al par. 2, se la stessa è stata effettivamente versata dalla società in relazione a detti dividendi. Il rimborso deve esse-

re richiesto, nei termini stabiliti dalla legislazione italiana, per il tramite della stessa società che in questo caso agisce in nome e per conto del richiedente, residente della Francia. Quando una società chiede il rimborso della «maggiorazione di conguaglio» le disposizioni del par. 4-b) non sono applicabili».

Ad avviso della Suprema Corte, dalla lettura delle citate disposizioni, si evince come l'ipotesi di cui al comma sesto dell'art. 10 sia speciale rispetto all'ipotesi di cui al 4° comma. Nella specie, risulta che la società non ha azionato il rimborso della «maggiorazione di conguaglio» prevista dal 6° comma, bensì la restituzione della metà del credito di imposta diminuito della ritenuta alla fonte, prevista dal 4° comma, lett. b), dell'art. 10. Non si applica pertanto la regola speciale che abilita la sola società residente in Italia, la quale agisce «in nome e per conto» della società francese, a chiedere il rimborso. L'art. 10, 4° comma, lett. b), attribuisce il diritto direttamente alla società residente in Francia.

Sempre in materia di regime fiscale dei dividendi applicabile tra società madri e società figlie, anche sulla base delle norme convenzionali, questa volta nell'ambito dei rapporti tra Italia ed Olanda, occorre richiamare la sentenza n. 19152 del 23 settembre 2004 in cui la Suprema Corte ha ritenuto che l'art. 7.2 della Direttiva 90/435/CEE sul regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie, va interpretato nel senso che consente un'imposizione come il prelievo del 5 per cento previsto dall'art. 10, 2° comma, della Convenzione tra Repubblica italiana ed il Regno dei Paesi Bassi contro le doppie imposizioni, stipulata l'8 maggio 1990, ratificata con l. 26 luglio 1993, n. 305, anche se tale prelievo, in quanto si applica ai dividendi versati dalla società controllata italiana alla sua società capogruppo olandese, costituisce una ritenuta alla fonte ai sensi dell'art. 5, n. 1, della medesima Direttiva (cfr. Corte di giustizia europea, 23 settembre 2003, in causa C-58/01). In tal caso, la Suprema Corte ha affermato che la ritenuta del 5 per cento operata da una società figlia italiana sulla somma rimborsata alla società madre olandese, commisurata alla maggiorazione di conguaglio, ai sensi dell'art. 10, 4° comma, della Convenzione è in contrasto con il divieto di ritenuta alla fonte sancito dall'art. 5.1 della Direttiva citata, né trova applicazione la deroga prevista dall'art. 7.2 della medesima Direttiva.

In termini del tutto generali, la Corte (cfr. Cass., 16 novembre 2004, n. 21646) con riferimento a ritenute operate da società comunitarie ed extracomunitarie su dividendi corrisposti alla società italiana controllante, ha osservato che il termine di cui all'art. 38 del d.p.r. n. 602 del 1973 si applica anche a quelle istanze di rimborso irpeg versata in eccedenza per non aver detratto le ritenute subite all'estero sui dividendi *de quibus*, senza che venga in rilievo l'art. 15 del t.u.i.r. che prevede la decadenza dalla detrazione del credito d'imposta ove non utilizzato nella dichiarazione del periodo d'imposta in cui le imposte estere sono pagate a titolo definitivo.

Occorre considerare, tuttavia, che la Corte di Cassazione ha indagato anche la fattispecie inversa, vale a dire la corresponsione a società residenti in Italia, di dividendi distribuiti da società non residenti. In tema, con una pronuncia molto recente (Cass., 12 agosto 2004, n. 15651; Id., 17 marzo 2000, n. 3119), è stato ribadita, una volta di più, l'attenzione dei Giudici di legittimità nei confronti della giurisprudenza comunitaria; il Supremo Collegio ha ritenuto che l'art. 96-bis, 1° comma, del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo originario introdotto dall'art. 1 del d.lgs. 6 marzo 1993, n. 136 - anteriore alla sostituzione operata dall'art. 2, 1° comma, n. 8, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 467 -, nella parte in cui, nel dettare la disciplina impositiva dei dividendi distri-

aliana; per il tramite del-
per conto del richieden-
chiede il rimborso della
ar. 4-b) non sono applli-

lle citate disposizioni, si
t. 10 sia speciale rispetto
he la società non ha azio-
» prevista dal 6° comma,
a diminuito della ritenuta
Non si applica pertanto la
Italia, la quale agisce «in
il rimborso. L'art. 10, 4°
società residente in Fran-

di applicabile tra società
onvenzionali, questa volta
richiamare la sentenza n.
e ha ritenuto che l'art. 7.2
ne applicabile alle società
e un'imposizione come il
ma, della Convenzione tra
tro le doppie imposizioni,
1993, n. 305, anche se tale
a società controllata italia-
una ritenuta alla fonte ai
Corte di giustizia europea,
a Suprema Corte ha affer-
società figlia italiana sulla
misurata alla maggiorazio-
ella Convenzione è in con-
art. 5.1 della Direttiva cit-
t. 7.2 della medesima Di-

ss., 16 novembre 2004, n.
comunitarie ed extracomu-
controllante, ha osservato
el 1973 si applica anche a
za per non aver detratto le
senza che venga in rilievo
lla detrazione del credito
periodo d'imposta in cui le

Cassazione ha indagato a-
zione a società residenti in
i. In tema, con una pronun-
1; Id., 17 marzo 2000, n.
e dei Giudici di legittimità
premo Collegio ha ritenuto
986, n. 917, nel testo origi-
n. 136 - anteriore alla so-
l.lgs. 18 dicembre 1997, n.
positiva dei dividendi distri-

buiti a società ed enti commerciali da società non residenti, prevede, in ordine alle condizioni per poter usufruire del particolare regime irpeg di deduzione ivi previsto, che il requisito della detenzione ininterrotta da almeno un anno della partecipazione debba sussistere «alla data della relativa delibera», è in contrasto - e va perciò, limitatamente a tale inciso, disapplicato - con la direttiva del Consiglio del 23 luglio 1990, n. 90/435/CEE, come interpretata dalla Corte di giustizia nella sentenza 17 ottobre 1996, resa nelle cause riunite nn. C-283/94, C-291/94 e C-292/94. Pertanto deve essere disapplicato l'art. 3, 3° comma, del citato d.lgs. n. 467 del 1997, limitatamente alla parte in cui stabilisce che il menzionato art. 2, 1° comma, n. 8, del decreto stesso - il quale, nel sostituire il 1° comma dell'art. 96-bis, ha espunto l'inciso «alla data della relativa delibera» - abbia effetto soltanto a decorrere «dal secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 1996».

c) - Termine per la detrazione del credito d'imposta sui dividendi

Il tema risulta affrontato dalla Suprema Corte all'interno della sentenza n. 4402 del 7 aprile 2000, ove i Giudici hanno ritenuto che la detrazione del credito d'imposta per gli utili distribuiti da società o da enti deve essere richiesta, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui gli utili sono stati percepiti (cfr. art. 2, 2° comma, della l. 16 dicembre 1977, n. 904, nonché attualmente art. 14, 5° comma, del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917).

Con particolare riguardo al caso di specie, il contribuente, nella dichiarazione dei redditi del 1986 relativa all'anno 1985 non aveva indicato, con riferimento agli utili percepiti nel 1985, il menzionato credito d'imposta, facendolo di contro valere solo con una successiva dichiarazione presentata nell'anno 1988. Ad avviso della Corte, legittimamente l'ufficio ha proceduto alla liquidazione dell'imposta dovuta sulla base della dichiarazione presentata nel 1986, senza tenere conto della dichiarazione c.d. «integrativa» presentata due anni dopo.

La lamentata mancata applicazione dell'art. 36-bis del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, non sussistendo nel caso di specie un errore materiale o di calcolo, è destituita di fondamento in quanto la suddetta norma prescrive che l'ufficio debba procedere alla liquidazione delle imposte sulla base delle dichiarazioni presentate dai contribuenti. Nel caso di specie, in quella sede il contribuente aveva lamentato anche l'esclusione, con la procedura di cui all'art. 36-bis del d.p.r. n. 600 del 1973, della detrazione dall'imposta netta di quella che si assume pagata a titolo definitivo all'estero sui redditi ivi prodotti. Sul punto, la Suprema Corte, afferma che la motivazione della sentenza impugnata riguarda il credito d'imposta sui dividendi (cfr. art. 1 della l. n. 904 del 1977 e art. 14 del d.p.r. n. 917 del 1986) ma non il credito per le imposte pagate all'estero (cfr. art. 18 del d.p.r. n. 597 del 1973 e art. 15 del d.p.r. n. 917 del 1986).

d) - Interessi percepiti all'estero da soggetti residenti

In tema di interessi corrisposti all'estero a soggetti residenti, la Suprema Corte è intervenuta in merito all'applicazione di ritenute. Con la sentenza n. 4751 del 13 maggio 1999, ha statuito che conformemente a quanto stabilito dall'art. 1-bis del d.l. 31 dicembre 1996, n. 669, convertito dalla l. 28 febbraio

1997, n. 30, avente ad oggetto l'interpretazione autentica dell'art. 26 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, le disposizioni di quest'ultima norma vanno interpretate nel senso che le banche con sede nel territorio dello Stato e le filiali italiane di banche estere non devono operare alcuna ritenuta sugli interessi, premi ed altri frutti dalle stesse percepiti su depositi e conti intrattenuti presso banche con sede all'estero, ovvero presso filiali estere di banche italiane.

L'art. 1-bis del d.l. n. 669 del 1996, ha dichiarata ed inequivoca valenza di atto d'interpretazione autentica, come già rilevato dalla Corte con la sentenza n. 1837 del 20 febbraio 1998, in quanto richiama le specifiche disposizioni inerenti agli interessi erogati da soggetti non residenti, e – con stretta pertinenza al contenuto delle medesime in tema di obbligo di effettuare le ritenute a carico del soggetto residente che sia incaricato del pagamento degli interessi stessi od intervenga nella loro riscossione – esprime la volontà del legislatore di escludere una lettura comprensiva dell'ipotesi in cui quei proventi siano direttamente percepiti da banche italiane o filiali italiane di banche estere (senza altri incaricati o intermediari), così prendendo posizione sui dubbi ermeneutici sul punto prospettabili (ed in concreto insorti).

La naturale retroattività della norma interpretativa sopraggiunta la rende vincolante nei giudizi in corso, anche in fase di legittimità, e pure se entrata in vigore, come nel caso in esame, prima della notificazione dell'impugnazione per cassazione, ove fatta valere dal ricorrente.

La legge d'interpretazione autentica evidenzia l'invalidità dell'atto impositivo, senza che si rendano necessari ulteriori riscontri in fatto, e quindi impone, con l'accoglimento del ricorso nei limiti sopra indicati e con la cassazione della decisione impugnata, una conforme pronuncia nel merito.

e) – Interessi non costituenti redditi di capitale: interessi per dilazione di pagamento

Si tratta di un tema i cui contorni internazionalistici risiedono per lo più nella circostanza che il percettore degli interessi sia un soggetto non residente.

Tra le pronunce – non particolarmente numerose – rileva la sentenza 10 settembre 2004, n. 18314 con cui la Corte ha statuito che la corresponsione di interessi per dilazione di pagamento, effettuata in favore di soggetto non residente nel territorio dello Stato e privo di stabile organizzazione in Italia, va assoggettata a ritenuta a titolo d'imposta, ai sensi dell'art. 26, 5° comma, d.p.r. n. 600 del 1973 (nel testo, applicabile anteriore alla sostituzione operata dal d.lgs. n. 461 del 1997), che prevede tale ritenuta anche sugli interessi che, come quelli in esame, non costituiscono redditi di capitale. Né rileva, in contrario, il disposto dell'art. 6, 2° comma, del t.u.i.r. (come modificato dall'art. 1, del d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito nella l. 26 febbraio 1994, n. 133) – laddove prevede che «gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati» –, atteso che l'art. 112, 1° comma, dello stesso t.u.i.r. sancisce il principio che i redditi delle persone giuridiche non residenti assoggettati a ritenuta alla fonte o ad imposta sostitutiva si sottraggono, come per ogni altra categoria di soggetti, alla regola secondo cui sono imponibili in Italia unicamente i redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato. Né a tale impostazione è di ostacolo la convenzione Italo-Germanica del 18 ottobre 1989 (l. 24 novembre 1992, n. 459) che si limita a stabilire che tale ritenuta non può accedere il limite del 10 per cento dell'imponibile.

...
 tica dell'art. 26 del d.p.r. ultima norma vanno inter-dello Stato e le filiali ita-nuta sugli interessi, premi intrattenuti presso banche ne italiane.

ed inequivoca valenza di a Corte con la sentenza n. ecifiche disposizioni ine- con stretta pertinenza al tuare le ritenute a carico o degli interessi stessi od del legislatore di esclude- oventi siano direttamente estere (senza altri incari- obi ermeneutici sul punto

va sopraggiunta la rende imità, e pure se entrata in azione dell'impugnazione

invalidità dell'atto impo- ri in fatto, e quindi impo- dicati e con la cassazione el merito.

interessi per dilazione di

nalistici risiedono per lo sia un soggetto non resi-

se - rileva la sentenza 10 che la corresponsione di vore di soggetto non resi- nizzazione in Italia, va as- rt. 26, 5° comma, d.p.r. n. ituzione operata dal d.lgs. interessi che, come quelli eva, in contrario, il dispo-) dall'art. 1, del d.l. 30 di- 1994, n. 133) - laddove costituiscono redditi della i tali interessi sono matu- .u.i.r. sancisce il principio ssogettati a ritenuta alla per ogni altra categoria di Italia unicamente i redditi é a tale impostazione è di bre 1989 (l. 24 novembre non può accedere il limite

Le argomentazioni attraverso cui la Cassazione giunge a tali conclusioni si fondano sulla l. 9 ottobre 1971, n. 825 (delega per la riforma tributaria) che stabiliva all'art. 3, n. 9, che «gli interessi corrisposti ai non residenti saranno, in ogni caso, tassati mediante ritenuta alla fonte del 30 per cento ...»; di tale regola è espressione la disposizione contenuta nell'art. 26, 5° comma, del delegato d.p.r. n. 600 del 1973, la quale, nel testo vigente dal 10 novembre 1992 al 19 giugno 1996, prevedeva che «se i percipienti non sono residenti nel territorio dello Stato o stabili organizzazioni di soggetti non residenti, la ritenuta - che i soggetti indicati nel 1° comma dell'art. 23 devono operare ... a titolo di acconto - è applicata a titolo d'imposta e deve essere operata anche sugli interessi che non costituiscono reddito di capitale ai sensi dell'art. 44, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597, e dell'art. 5, 2° comma, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 598».

Secondo la Suprema Corte, il tenore delle norme, che facevano riferimento alla tassabilità «in ogni caso» degli interessi ed alla conseguente imposizione «anche degli interessi che non costituiscono reddito di capitale» non consentiva, ai fini dell'imposizione degli interessi corrisposti ad un soggetto residente all'estero e privo di stabile organizzazione in Italia, alcuna distinzione basata sulla causa in forza della quale gli stessi venissero percepiti, neppure anteriormente alla modifica dell'art. 26, 5° comma, d.p.r. n. 600 del 1973 operata dall'art. 12, 1° comma, d.lgs. 21 novembre 1997, n. 461, secondo cui: «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».

In tal senso si era già espressa la Suprema Corte (cfr. Cass., 27 gennaio 2001, n. 1185) e l'esegesi condivisa non trova ostacolo nell'art. 6 del t.u.i.r., il quale, dopo le modifiche introdotte dall'art. 1, 1° comma, lett. a), d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, dispone che «Gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati» o nell'art. 20, 1° comma, lett. e), d.p.r. cit., richiamato dal successivo art. 113, 2° comma, in forza del quale, ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti, i redditi d'impresa si considerano prodotti nel territorio dello Stato soltanto se derivanti da attività esercitate mediante stabili organizzazioni, atteso che l'art. 112, 1° comma, t.u.i.r., sancisce il principio che i redditi delle persone giuridiche non residenti assoggettati a ritenuta alla fonte o ad imposta sostitutiva si sottraggono, come per ogni altra categoria di soggetti, alla regola secondo cui sono imponibili in Italia unicamente i redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato.

L'imponibilità degli interessi nello Stato con un'aliquota superiore al 10 per cento del loro ammontare lordo realizzava, altresì, la condizione che, secondo la previsione contenuta nell'art. 11, § 2, della convenzione Italia-Germania, consentiva l'applicazione sugli interessi pagati all'impresa non residente della ritenuta secondo l'aliquota massima prevista dall'accordo. Alle stesse conclusioni perviene Cass., 2 aprile 2004, n. 6541.

7. - Fondi d'investimento esteri - monitoraggio fiscale

La prospettiva internazionale delle pronunce della Suprema Corte risulta con particolare evidenza con riguardo al tema della discriminazione dei c.d. Fondi Lussemburghesi Storici, autorizzati ad operare il collocamento

in Italia di valori mobiliari ai sensi della legge valutaria (d.l. n. 476 del 1956).

Nella formulazione originaria, l'art. 11-*bis* del d.l. 30 settembre 1983, n. 512 (convertito, con modificazioni, nella l. 25 novembre 1983, n. 649), prevedeva che i fondi esteri storici fossero soggetti ad un'imposta sostitutiva dello 0,50 per cento sulla parte del fondo proporzionalmente corrispondente ai titoli collocati nel territorio dello Stato Italiano. Con riguardo ai fondi italiani, per converso, si prevedeva un'aliquota generale dello 0,25 per cento, e, allo stesso tempo, un'aliquota ridotta pari a 0,10 per cento, qualora il patrimonio del fondo risultasse investito in società italiane (art. 9 della l. 23 marzo 1983, n. 77 e art. 14 del d.lgs. 25 gennaio 1992, n. 84). A decorrere dall'1 luglio 1998, a seguito del d.lgs. 21 novembre 1997, n. 461, la disciplina inizialmente diversificata – e certamente sbilanciata in favore dei fondi italiani – è stata corretta ed oggi non v'è più differenza a livello di trattamento fiscale dei fondi, siano essi nazionali o esteri.

Come è naturale, tuttavia, rimane esposto a censura il periodo anteriore alla novella del 1997, intervallo temporale durante il quale, comunque, la libera circolazione dei capitali era principio vigente all'interno dell'ordinamento comunitario in ragione della Direttiva Cee n. 361 del 1988, recepita in Italia con il d.m. 27 aprile 1990. La differente tassazione degli investimenti, pertanto, si è rivelata assolutamente arbitraria, fondandosi su una distinzione soggettiva legata alla residenza, e come tale impeditivo della possibilità di raccogliere capitali da parte di quelle società che fossero stabilite all'interno di altri Stati membri, nella misura in cui i dividendi da queste versati ai residenti italiani fossero fiscalmente discriminati rispetto ai dividendi di una società stabilita nel nostro Paese.

Tutto ciò si traduceva, in fatto, in una violazione dell'art. 73 B del Trattato istitutivo della Comunità Europea. Su questo quadro è intervenuta la Suprema Corte con talune recenti pronunce (cfr. Cass., 30 ottobre 2003, n. 16347; Id., 26 giugno 2001, n. 8717).

In tali casi è stata denunciata la discriminazione tra i fondi esteri autorizzati soggetti all'art. 11-*bis* del decreto n. 512 del 1983, e gli organismi d'investimento italiani di cui all'art. 9 del decreto n. 77 del 1983 rispetto all'art. 25 della Convenzione Italia-Lussemburgo contro le doppie imposizioni. Ad avvalorare la discriminazione vengono richiamati sia l'art. 10-*ter* del decreto n. 77 del 1983, sia l'art. 4, 4° comma, del d.l. 28 giugno 1990, n. 167 convertito con modificazioni nella l. 4 agosto 1990, n. 227. Tali disposizioni prevedono che a tutti gli organismi d'investimento, siano essi fondi o società d'investimento, si applica la disciplina fiscale di cui all'art. 11-*bis* del decreto n. 512 del 1983. Sia nella seconda che nella terza delle pronunce citate – rese nei confronti della stessa contribuente e con il medesimo oggetto, seppur con riguardo ad annualità diverse – non è stato condiviso dalla Suprema Corte l'*iter* argomentativo.

Il punto debole di esso è costituito dall'assimilazione della società d'investimento ai fondi comuni di investimento estero, sulla base di un rinvio normativo che riguarda, a parere della Corte, tutt'altro profilo e che, comunque, non equipara lo *status* giuridico della società a quello dei fondi comuni.

La società ricorrente sosteneva di essere unicamente incaricata del collocamento in Italia delle azioni della società d'investimento, e di avere, pertanto, effettuato il versamento dell'imposta sostitutiva (art. 11-*bis* del d.l. n. 512 del 1983) di cui in parte si richiede la restituzione. Secondo le argomentazioni della ricorrente, poiché la società d'investimento, pur non essendo un fondo comune

alutariā (d.l. n. 476 del

l. 30 settembre 1983, n. 649), preve-
imposta sostitutiva dello
e corrispondente ai titoli
do ai fondi italiani, per
5 per cento, e, allo stesso
a il patrimonio del fondo
marzo 1983, n. 77 e art.
l'1 luglio 1998, a seguito
zialmente diversificata – e
stata corretta ed oggi non
fondi, siano essi nazionali

tura il periodo anteriore
uale, comunque, la libera
rno dell'ordinamento co-
8, recepita in Italia con il
estimenti, pertanto, si è
distinzione soggettiva le-
bilità di raccogliere capi-
nterno di altri Stati mem-
i residenti italiani fossero
ocietà stabilita nel nostro

dell'art. 73 B del Trattato
è intervenuta la Suprema
re 2003, n. 16347; Id., 26

tra i fondi esteri autoriz-
l 1983, e gli organismi
n. 77 del 1983 rispetto
tro le doppie imposizio-
imati sia l'art. 10-ter del
l. 28 giugno 1990, n. 167
n. 227. Tali disposizioni
siano essi fondi o società
all'art. 11-bis del decreto
lle pronunce citate – rese
simo oggetto, seppur con
iso dalla Suprema Corte

imilazione della società
ero, sulla base di un rin-
t'altro profilo e che, co-
stà a quello dei fondi co-

ente incaricata del collo-
ento, e di avere, pertanto,
11-bis del d.l. n. 512 del
lo le argomentazioni della
essendo un fondo comune

di investimento mobiliare, è assoggettata alla stessa disciplina fiscale dei fondi comuni esteri (e si trova nella stessa situazione giuridica), deve godere degli stessi benefici goduti dai fondi comuni che, secondo la convenzione Italia-Lussemburgo, «non possono essere assoggettati nell'altro stato contraente ad alcuna imposizione od obbligo ad essa relativo diversi o più onerosi di quelli cui sono o potranno essere assoggettati i nazionali di detto altro stato che si trovino nella stessa situazione».

Secondo la Cassazione, tuttavia, è proprio l'assimilazione della società d'investimento ai fondi comuni di diritto estero ad essere infondata. L'art. 4, 4° comma, d.l. n. 167 del 1990, in realtà, si limiterebbe ad escludere dall'obbligo di dichiarazione degli investimenti esteri le quote dei fondi esteri ai quali si applica l'art. 11-bis del decreto n. 512 del 1983. Dalla circostanza che tutti i fondi tassati in forza dell'art. 11-bis sono esenti dagli obblighi previsti dalla legge sul monitoraggio valutario, non si può però trarre la conclusione della sostanziale identità dei fondi stessi. Quindi dal fatto che la società d'investimento sia tassata come i fondi comuni esteri non si può dedurre che debba essere assimilata a questi e successivamente essere assimilata anche ai fondi nazionali, data la diversa struttura giuridica sostanziale di un fondo comune rispetto ad una società d'investimento.

Se in forza di una norma agevolativa (nella fattispecie l'art. 4, 4° comma, d.l. n. 167 del 1990) sono stati accomunati differenti soggetti, ciò non implica che le differenze tra gli stessi siano eliminate anche ad altri fini (cfr. Cass., n. 8117 del 2001). Il principio di non discriminazione, pertanto, sarebbe stato violato, secondo la Suprema Corte, solo qualora la ricorrente avesse dimostrato che soggetti di diritto italiano, strutturati ed operanti allo stesso modo della società d'investimento, godessero di un trattamento fiscale meno oneroso.

Di contro non è possibile desumere dal medesimo tipo di tassazione, la sussistenza di una analoga situazione di fatto. Nulla, infatti, esclude che situazioni e soggetti diversi possano essere tassati con le stesse modalità; la violazione sarebbe invece integrata qualora situazioni che si assumono identiche fossero assoggettate a differente trattamento tributario.

Caduta la pretesa di assimilazione giuridica, non sussistono inoltre nella fattispecie i presupposti per l'applicazione dell'art. 9 della l. n. 77 del 1983, che impone alla «società di gestione» di effettuare il prelievo sull'ammontare del valore netto del fondo, calcolato sulla base della media annua dei valori netti mensili, secondo criteri che non sono conciliabili con la diversa ipotesi della semplice vendita di azioni di una società estera.

Questo principio viene ribadito anche nella sentenza 23 aprile 2004, n. 7799, ove i giudici di legittimità affermano che l'art. 4, 4° comma, del d.l. n. 167 del 1990 si limita ad esentare dagli obblighi aggiuntivi di dichiarazione fiscale gli organismi esteri di investimento ed i fondi di investimento, senza con ciò operare un'equiparazione tra essi anche ad altri fini. Pertanto, la società italiana incaricata del collocamento in Italia quote di un organismo estero di investimento lussemburghese è tenuta a versare l'imposta sostitutiva di cui all'art. 11-bis del d.l. n. 512 del 1983, calcolata in base all'aliquota dello 0,50 per cento, così come previsto per i fondi comuni esteri di investimento mobiliare, senza che si applichi la più favorevole aliquota dello 0,25 per cento, ex art. 9 della l. n. 77 del 1983, dal momento che questa aliquota è propria dei fondi di investimento italiani.

Dunque, in base al principio di non discriminazione in materia di imposte sul reddito di cui all'art. 25 della Convenzione tra Italia e Lussemburgo del 3 giugno 1981 (ratificata con l. n. 747 del 1982), la disciplina potrebbe estendersi

eventualmente ai fondi di investimento lussemburghesi, ma non, comunque, agli organismi di investimento diversi da questi.

All'interno di questo breve paragrafo dedicato ai fondi esteri riserviamo un piccolo spazio -- per l'essere stata richiamata la relativa normativa ai fini del tema sinora affrontato -- ad una pronuncia inerente la portata soggettiva degli obblighi di cui all'art. 4 del d.l. n. 167 del 1990, in tema di rilevazione a fini fiscali dei trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori.

L'obbligo di rilevazione, secondo quanto affermato dalla Suprema Corte (cfr. Cass., 11 giugno 2003, n. 9320), non riguarda solo l'intestatario formale e il beneficiario effettivo di investimenti o attività di natura finanziaria all'estero ma anche, tenuto conto della *ratio* di monitoraggio propria della previsione normativa, colui che, all'estero, abbia la disponibilità di fatto e la possibilità di movimentazione di somme di denaro non proprie, con il compito fiduciario di trasferirle all'effettivo beneficiario.

8. -- Valute estere

Abbiamo ritenuto di riservare una specifica sezione di questa rassegna alle sentenze della Suprema Corte in materia di valute estere. Le decisioni in questione possiedono carattere eterogeneo, essendo inerenti la cessione di valuta estera, la materia dell'accertamento del reddito d'impresa in relazione alle sue componenti interne, nonché talune fattispecie di infrazioni valutarie.

Si tratta di giurisprudenza di recente formazione; e ciò probabilmente per motivi che attengono sia all'introduzione di norme in materia di circolazione transfrontaliera di capitali in attuazione della Direttiva Cee n. 308 del 1991, sia al progressivo passaggio dalle monete nazionali prima all'Ecu e, quindi, all'Euro.

In tema di cessione di valuta estera -- operazione idonea a conseguire redditi diversi [oggi *ex art. 67, 1° comma, lett. c-ter* del t.u.i.r.] -- la sezione tributaria della Corte (cfr. Cass., 3 maggio 2002, n. 6329) ha statuito che a fini irpef, l'art. 3 del d.l. 17 settembre 1992, n. 378 (convertito nella l. 14 novembre 1992, n. 437), nell'inserire, nell'art. 81, oggi art. 67, del t.u.i.r., la lettera *c-ter*, stabilendo che costituiscono redditi diversi «le plusvalenze realizzate mediante cessioni a termine di valute estere», ha posto a carico dei soggetti di cui all'art. 23 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, che intervengono in qualità di acquirenti nelle dette cessioni, l'obbligo di operare una ritenuta del 12,50 per cento a titolo di imposta sulle plusvalenze medesime. Tale norma va interpretata -- ancor prima della sostituzione operata dall'art. 67 del d.l. n. 331 del 1993 (convertito nella l. n. 427 del 1993), secondo cui costituiscono plusvalenze anche quelle «conseguite attraverso altri contratti che assumono, anche in modo implicito, valori a termine delle valute come riferimento per la determinazione del corrispettivo» -- nel significato già in essa implicitamente contenuto, in quanto l'unico conforme alla *ratio legis* ed agli artt. 3 e 53 della Costituzione, di ritenere comprese nel suo ambito applicativo anche forme contrattuali atipiche aventi finalità analoghe a quelle delle operazioni espressamente considerate. Devono considerarsi come rientranti nella previsione normativa i contratti denominati *domestic currency swaps* consistenti nello scambio a termine, ad una scadenza convenuta, di una somma di denaro espressa in divisa estera.

In materia di reddito d'impresa, a proposito di valute estere possono essere richiamate talune pronunce, relative alla valutazione delle rimanenze di aziende e istituti di credito, alla deducibilità di interessi passivi, nonché di rate di mutui la cui rivalutazione sia collegata alle oscillazioni dell'Ecu.

urghesi, ma non, comunque,

o ai fondi esteri riserviamo una relativa normativa ai fini della portata soggettiva degli elementi di rilevazione a fini fito- e valori.

fermato dalla Suprema Corte a solo l'intestatario formale e la natura finanziaria all'estero proprio della previsione di fatto e la possibilità di, con il compito fiduciario di

sezione di questa rassegna alle estere. Le decisioni in questione inerenti la cessione di valuta d'impresa in relazione alle sue frazioni valutarie.

zione; e ciò probabilmente per me in materia di circolazione attiva Cee n. 308 del 1991, sia ali prima all'Ecu e, quindi,

zione idonea a conseguire redd- del t.u.i.r.] – la sezione tribu- 29) ha statuito che a fini irpef, ito nella l. 14 novembre 1992, f t.u.i.r., la lettera c-ter), stabi- lenze realizzate mediante ces- o dei soggetti di cui all'art. 23 ngono in qualità di acquirenti uta del 12,50 per cento a titolo ma va interpretata – ancor pri- l. n. 331 del 1993 (convertito ono plusvalenze anche quelle no, anche in modo implicito, er la determinazione del corri- tamente contenuto, in quanto 3 della Costituzione, di ritene- me contrattuali atipiche aventi ssamente considerate. Devono rmativa i contratti denominati io a termine, ad una scadenza .visa estera.

di valute estere possono essere one delle rimanenze di aziende assivi, nonché di rate di mutui dell'Ecu.

Con riguardo alla prima di tali questioni, la Cassazione (cfr. Cass., 8 ottobre 2001, n. 12342) ha statuito che, secondo quanto stabilito dall'art. 36 del d.p.r. n. 42 del 1988 – secondo cui le disposizioni del d.p.r. n. 917 del 1986 «non considerate nei precedenti articoli di questo capo hanno effetto anche per i periodi d'imposta antecedenti al primo periodo di imposta successivo al 31 dicembre 1987, se le relative dichiarazioni, validamente presentate, risultano ad esse conformi» – è legittima l'applicazione del «cambio medio di fine esercizio» in luogo del «cambio storico» per la valutazione delle rimanenze in valuta estera di aziende o istituti di credito, abilitato dalla Banca d'Italia a compiere operazioni valutarie o in cambi, alla data del 31 dicembre 1979.

Sul fronte degli interessi passivi, con la sentenza 5 dicembre 2003, n. 18671, la Corte ha precisato che l'art. 1 del d.l. 28 novembre 1984, n. 791 – convertito, con modificazioni, nella l. 25 gennaio 1985, n. 6, secondo cui gli interessi passivi derivanti da debiti contratti per l'acquisto di obbligazioni pubbliche esenti da imposte sono deducibili dal reddito imponibile solo per la parte che eccede gli interessi attivi (esenti) percepiti come frutto delle obbligazioni pubbliche – trova applicazione per il solo fatto dell'acquisizione del credito obbligazionario esente ed a prescindere dalla natura vincolata o libera dell'assunzione del debito produttivo degli interessi medesimi.

Nel caso concreto sottoposto all'attenzione della Corte, la società contribuente sosteneva che la norma antielusiva fosse applicabile solo alle operazioni di carattere finanziario e speculativo e non invece quando, come in specie, una società fosse costretta ad acquistare obbligazioni per essere autorizzata ad eseguire operazioni commerciali in valuta estera.

Quanto alle rivalutazioni commisurate all'Ecu (cfr. Cass., 23 giugno 2003, n. 9931), la Suprema Corte ha affermato che tali corrispettivi periodici, che maturano secondo determinate scadenze, vanno imputati all'esercizio in corso a quella data, non potendo una previsione di spesa collegata alle oscillazioni dell'Ecu rappresentare un costo obiettivamente determinabile fin dall'inizio, o prima che le somme mutate vengano effettivamente imputate e restituite in base ai tempi di rateizzazione contrattualmente stabiliti.

Il ricorso alla valuta estera per l'effettuazione delle operazioni d'impresa reca con sé taluni profili problematici relativi, ad esempio, al diritto di portare in deduzione dal reddito d'impresa le perdite sofferte sui cambi. In tema, la Suprema Corte (cfr. Cass., 29 maggio 1992, n. 6521) ha statuito che nel regime di cui al d.p.r. n. 597 del 1973, le perdite «presunte» scaturenti dalla differenza tra cambio storico e cambio di fine esercizio vanno considerate in deducibili in quanto prive dei requisiti di certezza e determinazione obiettiva; si ritiene che ricorrerebbe una violazione dell'art. 9 del suddetto d.p.r. n. 597 del 1973 che esclude si debba tener conto dei debiti non ancora pagati e dei crediti ancora non riscossi.

Con riguardo al profilo della circolazione transfrontaliera dei capitali, la sezione tributaria (cfr. Cass., 22 settembre 2003, n. 13989) è entrata nel merito del d.p.r. 31 marzo 1988, n. 148; in particolare è stato affermato che l'art. 1 della l. 7 novembre 2000, n. 326 ha abrogato, con il suo 1° comma, l'art. 23, 2° comma, del suddetto decreto, che sanciva il principio della cosiddetta «ultrattività» delle norme vigenti alla data della commissione dell'illecito valutario, mentre con il comma secondo ha inserito – dopo l'art. 23 – l'art. 23-bis, che stabilisce espressamente, anche in materia di sanzioni amministrative per violazioni valutarie, i principi di «legalità», «irretroattività» e del c.d. «favor rei», applicabile quest'ultimo sia in caso di *abolitio criminis* che nell'ipotesi della successione di legge più favorevole. Il principio del *favor rei*, ancorché non espressamente previsto da una disposizione di diritto intertemporale, trova ap-

plicazione in tutti i procedimenti giurisdizionali pendenti alla data di entrata in vigore della legge ed aventi ad oggetto l'opposizione a provvedimento di irrogazione delle sanzioni in materia valutaria, purché non sia intervenuta la definitività del provvedimento (in tal senso anche Cass., 15 ottobre 2001, n. 12543; Id., 22 ottobre 2001, n. 12865; Id., 25 luglio 2002, n. 10938). Con riguardo al caso di specie, è stata ritenuta inapplicabile la sanzione pecuniaria per violazione dell'art. 3 del d.l. n. 167 del 1990, per illecita importazione di valuta dall'estero, avvenuta nel periodo anteriore alla modificazione del divieto, per effetto dell'entrata in vigore del d.lgs. 30 aprile 1997, n. 125, contenente «Norme in materia di circolazione transfrontaliera di capitali, in attuazione della direttiva 91/308/CEE», in cui si dispone che l'importazione, consentita senza limiti quantitativi, debba essere tuttavia dichiarata all'Ufficio Italiano Cambi. Nel caso sottoposto al vaglio della Corte, tale obbligo non era stato assolto dal sanzionato; nei suoi confronti, in effetti, esso non è applicabile, in quanto la Corte ha ritenuto che l'obbligo fosse vigente solo a partire dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 125. In senso conforme Cass., 11 settembre 2003, n. 13314.

9. - Reddito d'impresa: componenti negativi

Occorre soffermarsi sulle questioni affrontate dalla Suprema Corte in tema di deducibilità di componenti negativi di reddito, anche in relazione alla sussistenza di stabili organizzazioni.

Il problema sottoposto all'attenzione della Corte è quello di consentire alla stabile organizzazione di dedurre dal proprio reddito spese non direttamente sostenute, ma affrontate, per converso, dalla società madre per la soddisfazione di bisogni non esclusivamente propri ma di pertinenza delle stabili organizzazioni di cui essa dispone. Come è noto, in effetti, l'istituzione di una filiale ed il suo mantenimento richiedono l'effettuazione di spese sia nella fase di avvio che successivamente (trattasi delle c.d. «spese di regia», tra cui rientra anche l'*internal auditing*).

In tema, le pronunce sono dotate di particolare rilevanza in quanto sconfessano gli orientamenti restrittivi dell'Amministrazione. I giudici di legittimità (cfr. Cass., 26 gennaio 2001, n. 1133) hanno avuto modo di precisare taluni principi di diritto con riferimento a spese sostenute da una società madre estera (in specie, francese) e attribuite *pro quota* alle ramificazioni internazionali della medesima società, tra cui la stabile organizzazione italiana. Orbene, la Corte ha ritenuto che indubbiamente la sussistenza di una *permanent establishment* non può non incidere sui costi generali subiti dalla casa madre, specie in punto di immobili e personale. D'altra parte, sottolinea la Corte, l'art. 7, par. 3, della Convenzione Italia Francia contro le doppie imposizioni, prevede la deducibilità delle spese sostenute per gli scopi perseguiti dalla stabile organizzazione, comprese le spese di direzione e le spese generali di amministrazione sia nello stato in cui la essa è situata, sia altrove. Su questa base è da considerarsi del tutto legittima una ripartizione dei costi sostenuti dalla società madre; in particolare un corretto criterio generale d'imputazione di dette spese è quello che considera il rapporto tra il fatturato *worldwide* e quello della stabile organizzazione.

Il tema si è posto con particolare rilievo per quei gruppi di società che prestano attività di servizi internazionali operando su scali situati nel territorio di stati diversi. In tema è stato affermato (Cass., 5 settembre 2000, n. 11648) che il trasporto aereo, specie quello effettuato su grandi distanze che prevede gli

ndenti alla data di entrata in
ne a provvedimento di irro-
non sia intervenuta la defi-
, 15 ottobre 2001, n. 12543;
, n. 10938). Con riguardo al
ione pecuniaria per violazio-
cita importazione di valuta
odificazione del divieto, per
> 1997, n. 125, contenente
a di capitali, in attuazione
e l'importazione, consentita
chiarata all'Ufficio Italiano
ale obbligo non era stato as-
, esso non è applicabile, in
nte solo a partire dall'entrata
ass., 11 settembre 2003, n.

dalla Suprema Corte in tema
anche in relazione alla sussis-

te è quello di consentire alla
o spese non direttamente so-
madre per la soddisfazione di
a delle stabili organizzazioni
zione di una filiale ed il suo
sia nella fase di avvio che
gia», tra cui rientra anche

re rilevanza in quanto scon-
zione. I giudici di legittimità
to modo di precisare taluni
da una società madre estera
ficazioni internazionali della
italiana. Orbene, la Corte ha
permanent establishment non
a madre, specie in punto di
Corte, l'art. 7, par. 3, della
sizioni, prevede la deducibi-
fatta stabile organizzazione,
di amministrazione sia nello
a base è da considerarsi del
lalla società madre; in parti-
di dette spese è quello che
nello della stabile organizza-

nei gruppi di società che pre-
scali situati nel territorio di
embre 2000, n. 11648) che il
li distanze che prevede gli

«scali», pone taluni problemi in termini di processo produttivo. Ed invero, se il luogo di produzione del reddito è di pronta individuazione, corrispondendo a quello in cui i biglietti sono venduti, più difficoltoso è localizzare i costi di produzione. In altri termini, è possibile che i ricavi siano conseguiti esclusivamente dalla casa madre che sostiene dei costi per le proprie stabili organizzazioni – costi che è possibile imputare alle stabili organizzazioni che li potranno dedurre – senza che queste ultime imputino alla società madre una quota di costi da esse direttamente sostenuti ma connessi con ricavi mai realizzati. L'inerenza – ribadisce la Corte – richiede che i costi non siano riferiti ai ricavi ma all'oggetto dell'impresa. In definitiva, si ritiene legittimo che la compagnia aerea imputi direttamente tra i costi di ciascuna società nazionale quelli che siano stati specificamente sopportati da ogni scalo e determini in relazione «al volato» la quota dei costi generali di carattere operativo da imputare ad ogni società nazionale, ma che siano stati sostenuti e rilevati dalla società madre (così anche Cass., 1 agosto 2000, n. 10062; Id., 6 settembre 2000, n. 11770).

Sul tema, peraltro, meritevole di richiamo è Cass., 15 marzo 2002, n. 3861, ove la Suprema Corte rilevando che le sedi secondarie di un'impresa, anche se organizzata in forma societaria, non costituiscono autonomi centri d'imputazione giuridica, dichiara di non comprendere le ragioni per le quali, poste tali premesse, il giudice di seconde cure non abbia permesso che i costi sostenuti dalla società estera per il mantenimento delle proprie strutture all'estero venissero indicati come componenti negativi del reddito prodotte loro tramite, non considerando inerenti tali costi. La circostanza che le spese sfuggano al potere decisionale della stabile organizzazione è un dato privo di rilevanza proprio in ragione della premessa per la quale la *permanent establishment* non gode di distinta soggettività giuridica. Su queste considerazioni le spese di regia devono essere considerate deducibili e tale conclusione è in linea con quanto sostenuto dalla Suprema Corte sul tema (cfr. anche Cass., 14 dicembre 1999, n. 14016).

10. – *Imposta sul valore aggiunto*

La giurisprudenza della Suprema Corte in materia di iva risulta abbondante, certamente anche in ragione dei profili internazionalistici connotati a tale imposta; essi appaiono meno «eventuali» rispetto alle norme delle imposte sui redditi in virtù del carattere europeo della normativa del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633.

Un certo numero di decisioni, per la rilevanza del tema e l'impegno dei Giudici di legittimità, merita di essere considerato con particolare attenzione, ed attiene al tema della stabile organizzazione a fini iva. Successivamente si rassegnano talune pronunce in tema di operazioni triangolari, importazioni, esportazioni e servizi internazionali.

a) – *Iva: stabile organizzazione*

Le pronunce della Corte dedicate alla nozione di stabile organizzazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non risultano particolarmente numerose, ma rivestono estremo interesse.

Tra quelle relativamente risalenti, la prima meritevole di menzione è la n. 9580 del 19 settembre 1990 che costituisce uno dei primi approcci della Cassazione al tema e dimostra che l'indagine relativa alla sussistenza della *perma-*

nant establishment in Italia di un soggetto non residente si muove secondo un approccio che tiene conto della situazione fattuale che ricorre in concreto.

Ed invero, si ritiene che la stabile organizzazione si configuri in presenza di situazioni di fatto che, pur insuscettibili di essere ricondotte alla nozione di sede secondaria delineata dall'art. 2506 c.c. — nella sua formulazione anteriore alla riforma del diritto societario di cui al d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 —, si rivelino tuttavia idonee a denotare il fine di quei soggetti di esercitare in Italia un'attività imprenditoriale, caratterizzandosi, oltre che per un collegamento non occasionale con luoghi del territorio nazionale e con persone qui operanti, per un effettivo impiego di beni ed attività lavorative coordinati in funzione della produzione e/o dello scambio di beni e servizi, e per un'effettiva, seppur limitata, autonomia funzionale.

La certa qual vaghezza propria della sentenza del 1990, che riservava alla soggettività ai fini iva dei non residenti circoscritte riflessioni solo nella parte conclusiva, verrà decisamente abbandonata con le decisioni dei giorni nostri.

Dopo la n. 9580 del 1990 la giurisprudenza inizia a scarseggiare, forse per il numero esiguo dei ricorsi sul tema o la persuasività dei pronunciamenti di seconde cure. Di stabile organizzazione a fini Iva si torna a discutere nella sentenza n. 8122 del 15 giugno 2001, in cui la Corte censura l'Amministrazione finanziaria per aver compiuto, nel caso concreto, una contaminazione tra la figura del rappresentante fiscale e la stabile organizzazione, descrivendo il primo, erroneamente, quale titolare di un'impresa autonoma. Sul punto, la Corte affermerà che a differenza del rappresentante fiscale ai fini delle imposte sui redditi — per il quale vige il criterio dell'intera tassabilità del reddito prodotto in Italia anche nei confronti delle società non residenti e prive di stabile organizzazione — il rappresentante fiscale, ai fini iva, non diviene punto di riferimento di tutte le operazioni effettuate dal mandante estero nel territorio dello Stato; al rappresentante è attribuita una soggettività passiva parziale, a differenza di quanto accade nel caso di stabile organizzazione.

Negli anni successivi al 2001 e fino ad oggi, la Corte pare più produttiva e sono rinvenibili pronunce «seriali» ma rilevanti sotto il profilo dell'autorevolezza argomentativa.

Tra queste certamente spiccano le n. 3367 e 3368 del 7 marzo 2002, la n. 7682 del 25 maggio 2002, la n. 10925 del 25 luglio 2002 e la n. 17373 del 6 dicembre dello stesso anno. Tali decisioni rivestono interesse in ragione dello sforzo, profuso dai giudici di legittimità, di ricostruire una nozione di stabile organizzazione sulla base dell'interpretazione giurisprudenziale italiana e comunitaria maturata in relazione alle previsioni convenzionali — fondate sull'art. 5 del Modello di Convenzione Ocse — in ragione dell'assenza di una nozione normativa interna di stabile organizzazione (o di centro di attività stabile) ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto. In specie, è stato sottolineato che la nozione non può essere ricostruita esclusivamente ricorrendo ai modelli indicati nel catalogo contenuto all'interno del summentovato art. 5 del Modello, in ciò sconfessando l'operato dei giudici di merito. Così si è ritenuto che, sebbene la normativa convenzionale possieda di certo un valore di orientamento, essa ha lo scopo di limitare la potestà impositiva diretta dei due Stati contraenti. Occorre, in parallelo, considerare una disciplina normativa europea uniforme, vale a dire quella contenuta nella VI Direttiva del Consiglio n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (e sue modificazioni). Essa reca norme «incondizionate e sufficientemente precise» (v'è concordanza lessicale sul punto) e direttamente applicabili nei singoli ordinamenti.

Questa opera di circoscrizione delle norme riferibili al caso concreto è operata dalla Corte richiamando le pronunce della Corte di giustizia, e rende

lente si muove secondo un e ricorre in concreto. ne si configuri in presenza ricondotte alla nozione di sua formulazione anteriore gennaio 2003, n. 6 -, si r;getti di esercitare in Italia e per un collegamento non 1 persone qui operanti, per ordinati in funzione della r un'effettiva, seppur limi-

nel 1990, che riservava alla riflessioni solo nella parte cisioni dei giorni nostri.

zia a scarseggiare, forse per à dei pronunciamenti di se- torna a discutere nella sen- sura l'Amministrazione fi- ontaminazione tra la figura », descrivendo il primo, er-

Sul punto, la Corte affer- ni delle imposte sui redditi el reddito prodotto in Italia e di stabile organizzazione unto di riferimento di tutte torio dello Stato; al rappre- ; a differenza di quanto ac-

Corte pare più produttiva e otto il profilo dell'autore-

68 del 7 marzo 2002, la n. 2002 e la n. 17373 del 6 di- interesse in ragione dello arire una nozione di stabile sprudenziale italiana e co- nzionali - fondate sull'art. ell'assenza di una nozione tro di attività stabile) ai fini sottolineato che la nozione) ai modelli indicati nel ca- 5 del Modello, in ciò scon- tenuto che, sebbene la nor- li orientamento, essa ha lo e Stati contraenti. Occorre, ropea uniforme, vale a dire 77/388/CEE del 17 maggio lizionate e sufficientemente lrettamente applicabili nei

feribili al caso concreto è Corte di giustizia, e rende

l'idea di quella «apertura all'Europa» di cui si era fatto cenno in premessa; il ri- chiamo autorevole alla giurisprudenza comunitaria diviene porta d'ingresso del diritto vivente europeo, non passivamente recepito ma argomentato ulterio- rmente dalla lente domestica della Corte di Cassazione.

Occorre richiamare, allora, - secondo quanto si legge nelle suddette pron- nounce - l'art. 9, n. 1, della VI direttiva ove si fa riferimento non al concetto di stabile organizzazione ma a quello di «centro di attività stabile», che secondo l'interpretazione della Corte di giustizia richiede sia l'impiego di risorse umane che materiali nel territorio in cui l'operazione è posta in essere, non essendo sufficiente la presenza di impianti.

Ai fini domestici, pertanto, in materia d'iva, la nozione di stabile organiz- zazione si avvale di un'interpretazione adeguatrice alla luce di quegli orienta- menti formulati con riguardo all'art. 9, n. 1, della VI direttiva, con la conse- guenza che nel campo di applicazione dell'imposta non può farsi ricorso alla nozione di stabile organizzazione personale di cui all'art. 5, par. 5, del Modello Ocse.

È pur vero - afferma la Corte - che l'art. 293 del Trattato istitutivo della Comunità Europea prevede che l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità sia materia riservata alle Convenzioni Internazionali; pur tuttavia, essa incontra sempre il limite del rispetto dei principi generali e delle libertà fondamentali previste dal Trattato CE, in relazione al divieto di di- scriminazione e del diritto di stabilimento, in specie quando l'esercizio della potestà impositiva concerne imprese aventi sede in Paesi membri dell'Unione Europea. Ad ulteriore sostegno della tesi, la Corte ricorda che taluni atti nor- mativi successivi alla disciplina uniforme dell'imposta sul volume d'affari contengono l'espressione «stabile organizzazione» (giova, a tal proposito, il ri- ferimento alla Direttiva in materia di fusioni societarie del 23 luglio 1990, 90/434/CEE, Titolo quarto). E tale nozione è stata utilizzata dalla Corte di giu- stizia nelle sentenze rese in tema di non discriminazione nel trattamento fiscale di strutture prive di personalità giuridica appartenenti a società straniere, in casi in cui l'applicazione dei diritti nazionali o di convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione comportavano violazioni di tale principio.

Nel caso concreto prospettato alla Corte nella sentenza n. 10925 del 2002 il soggetto destinato a configurare una stabile organizzazione di società estera in Italia - quantomeno sul piano fattuale, ad avviso dell'Amministrazione - era una società, quindi una struttura complessa in possesso dei requisiti di cui all'art. 9, n.1 della VI direttiva. Svolta tale considerazione non rileva nemmeno che la struttura organizzativa in questione sia produttiva di reddito ovvero do- tata di autonomia gestionale o contabile. Su tali profili, anche nel passato, la giurisprudenza della Cassazione si era pronunciata uniformemente (si vedano Cass., 27 novembre 1987, nn. 8815 e 8820; Id., 19 settembre 1990, n. 5580) ri- tenendo che «(...) l'attività cui si dedica la stabile organizzazione può essere secondaria e strumentale rispetto a quella dell'ente estero e lo scopo può anche essere non economico; così come non si richiede che la struttura organizzativa sia di per sé produttiva di reddito ovvero dotata di autonoma gestionale e con- tabile (...)». In altri termini, non si richiede quella indole soggettiva che è inve- ce delle succursali, delle sedi secondarie (art. 2506 c.c., vecchio testo) le quali costituiscono una *species* tipica di stabile organizzazione che si riscontra in tutte le fattispecie aventi le caratteristiche suddette. A tal proposito la Corte ricorda che l'art. 82 del testo unico n. 645 del 1958 distingueva, ai fini dell'imposta di ricchezza mobile le «succursali» dalle «altre stabili organiza- zioni».

È indubbio che la Corte, con le pronunce nn. 3367, 3368, 7682, 10925 e

17373 del 2002, abbia compiuto importanti passi avanti nella ricostruzione della nozione di stabile organizzazione, mostrando coscienza dell'imprescindibile prospettiva internazionalistica, sia dal punto di vista normativo che giurisprudenziale.

Tale impostazione ha avuto largo seguito, anche di recente con la sentenza n. 6799 del 6 aprile 2004, nella quale, pur ribadendosi che il nucleo centrale della nozione corrisponde alla definizione contenuta in numerose convenzioni contro le doppie imposizioni modellate sullo schema Ocse (come aveva ritenuto Cass. n. 8815 del 1987, in relazione ad irpef ed irpeg), in materia d'iva rileva la direttiva comunitaria nonché tutta quella giurisprudenza che da essa è scaturita negli ultimi decenni.

Proprio il richiamo alla sentenza n. 6799 del 2004 consente che ci si fermi sui criteri in relazione ai quali una società di capitali residente possa essere qualificata come stabile organizzazione a fini iva di una società non residente, e quali siano le conseguenze che tale qualificazione reca con sé in termini di adempimenti d'imposta.

Sotto il primo profilo, v'è da dire che la soggettività fiscale di una stabile organizzazione costituita da una società di capitali residente, non può negarsi nell'ipotesi di una personalità giuridica nello Stato del soggetto non residente, dal momento che l'indagine relativa alla individuazione di un centro d'imputazione autonomo dei rapporti tributari deve compiersi – per l'iva come per le imposte sui redditi – non solo sul piano formale ma soprattutto sostanziale (si veda, in proposito, la sentenza 7 marzo 2002, n. 3367, che avrebbe poi costituito precedente per la già richiamata sentenza 25 luglio 2002, n. 10925). In tale pronuncia, la Corte si è specificamente occupata di valutare se una società di capitali residente, controllata da una società non residente, avesse a considerarsi quale stabile organizzazione in Italia della controllante, per il solo fatto dell'esistenza del rapporto di controllo. Il principio di diritto rinvenibile nella sentenza prevede che una società di capitali con sede in Italia può assumere il ruolo di stabile organizzazione plurima di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguiti una strategia unitaria. Allo scopo di accertare se l'attività posta in essere dalla società nazionale sia o meno di carattere preparatorio o ausiliario, la ricostruzione della stessa deve essere unitaria e riferita al programma del gruppo considerato in termini complessivi. La contribuente argomentava che la società controllata non costituisse *permanent establishment* della società estera né sotto il profilo materiale, né dal punto di vista personale. Alla ricorrenza della prima – prevista dall'art. 5, par. 1, 2 e 3 del Modello – ostava la considerazione per la quale gli uffici e il personale appartenessero alla società residente. Peraltro, si sottolineava che la stabile organizzazione non si sarebbe configurata nemmeno nell'ipotesi in cui la società non residente avesse mantenuto in Italia una propria sede con proprio personale preposto all'esercizio delle attività svolte dalla controllata poiché l'art. 5, par. 4, lett. e) prevede che non si consideri stabile organizzazione «una sede fissa d'affari, utilizzata per l'impresa ai soli fini di fornire informazioni o attività analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliario per l'impresa». Ed ancora, nonostante il controllo, la società residente non disponeva del potere di concludere contratti a nome della controllante, né le attività della società residente hanno natura ausiliaria di quelle svolte dalla controllante da cui la non residente non dipende economicamente. Ed ancora, è stato precisato che l'attività di controllo sull'esatta esecuzione di contratti tra un soggetto residente e un non residente non è ausiliaria; così, la società che svolge tale attività non può essere considerata come stabile organizzazione in Italia della società estera, ai sensi dell'art. 5, par. 4 del Modello Ocse di Convenzione.

avanti nella ricostruzione
 coscienza dell'impre-
 vista normativo che giuri-

e di recente con la sentenza
 dosi che il nucleo centrale
 a in numerose convenzioni
 Ocse (come aveva ritenuto
 3), in materia d'iva rileva la
 enza che da essa è scaturita

.004 consente che ci si sofi-
 apitali residente possa esse-
 di una società non residen-
 me reca con sé in termini di

attività fiscale di una stabi-
 li residente, non può negar-
 tato del soggetto non resi-
 individuazione di un centro
 compiersi - per l'iva come
 nale ma soprattutto sostan-
 2, n. 3367, che avrebbe poi
 25 luglio 2002, n. 10925).
 ipata di valutare se una so-
 tà non residente, avesse a
 ella controllante, per il solo
 rincipio di diritto rinvenibile
 1 sede in Italia può assume-
 età estere appartenenti allo
 Allo scopo di accertare se
 o meno di carattere prepa-
 essere unitaria e riferita al
 lessivi. La contribuente ar-
permanent establishment
 al punto di vista personale.
 ar. 1, 2 e 3 del Modello -
 rsonale appartenessero alla
 bile organizzazione non si
 ocietà non residente avesse
 oprio personale preposto
 iché l'art. 5, par. 4, lett. e)
 e «una sede fissa d'affari,
 nazioni o attività analoghe
 impresa». Ed ancora, nono-
 va del potere di concludere
 lla società residente hanno
 la cui la non residente non
 to che l'attività di controllo
 sidente e un non residente
 ità non può essere conside-
 età estera, ai sensi dell'art.

Ma la questione dell'autonomia a fini iva della stabile organizzazione si
 gioca, comunque, anche sul terreno del diritto interno (sentenza n. 6799 del
 2004) con riferimento alla disciplina dettata dal decreto iva (occorre, in parti-
 colare, il richiamo a: l'art. 7, ove si definisce il presupposto territoriale
 dell'imposta nelle ipotesi di prestazione di servizi; l'art. 17, che individua i
 soggetti passivi del tributo; l'art. 38-ter, che regola l'ipotesi di diniego del rim-
 borso dell'imposta ai soggetti non residenti; l'art. 21, che prevede che la fattura
 debba indicare, per i non residenti, l'ubicazione della stabile organizzazione;
 l'art. 35, che obbliga alla comunicazione all'Ufficio iva l'istituzione di una sta-
 bile organizzazione; l'art. 40, che dispone che in mancanza di stabile organiz-
 zazione sia competente l'Ufficio di Roma; l'art. 81, ove sono introdotti obblighi
 per coloro che abbiano aperto una stabile organizzazione anteriormente
 all'istituzione dell'imposta sul valore aggiunto). Dal complesso di tali norme,
 ed in particolare dalla disposizione di cui all'art. 17, 4° comma, si ricava che
 quando ricorrono il requisito oggettivo dell'esercizio abituale di un'attività
 commerciale e quello territoriale della stabilità in Italia di un'organizzazione
 del soggetto non residente, gli obblighi e i diritti relativamente alle operazioni
 effettuate da o nei confronti della stabile organizzazione non possono essere
 adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, dal soggetto non residente diretta-
 mente o tramite un suo rappresentate fiscale. La *permanent establishment* nello
 Stato, obbligata al pagamento ed alla rivalsa dell'imposta, oltre che al rispetto
 dei doveri formali di fatturazione delle operazioni attive e di registrazione delle
 fatture passive, costituisce, così, l'unico centro d'imputazione fiscale delle ope-
 razioni riferibili al soggetto non residente ed essa è la sola legittimata a presen-
 tare la dichiarazione annuale, nella quale, ai sensi dell'art. 19 e dell'art. 30 del
 decreto iva, vanno determinati l'imposta dovuta o l'eccedenza da computare in
 detrazione nell'anno successivo e formulata l'eventuale richiesta di rimborso.

La pronuncia, pur recentissima, non costituisce sintomo di una definitiva
 presa di posizione della Corte sul tema dell'autonomia/dipendenza della stabile
 organizzazione ai fini iva. Il tema dell'esistenza o meno di un'autonomia giuri-
 dica, a fini iva, della stabile organizzazione nei rapporti con la casa madre ha
 formato oggetto di una recente ordinanza (18 febbraio 2004, n. 7851), con cui
 tale questione viene rimessa alla Corte di giustizia europea. La Cassazione par-
 rebbe ritenere che ove venisse accolta la tesi dell'autonomia - di talché sareb-
 bero da assoggettare ad imposizione i rapporti giuridici posti in essere tra casa
 madre e stabile organizzazione - questa potrebbe essere in contrasto con il di-
 ritto comunitario. Con riguardo al caso concreto - a leggere l'ordinanza - non
 era stata contestata tra le parti l'esistenza di una stabile organizzazione; occor-
 reva piuttosto, chiarire se questa potesse dirsi dotata di autonomia. L'ordinanza
 contiene un esplicito riferimento a quella giurisprudenza della Corte di giustizia
 secondo cui si ha prestazione di servizi nel caso in cui tra prestatore ed utente
 intercorre un rapporto giuridico (3 marzo 1994, C-16/93) mentre non è necessa-
 rio che la prestazione di servizi derivi da obbligazioni di cui può essere richie-
 sta l'esecuzione forzata (10 settembre 2002, C-141/00). Le riflessioni dei giudi-
 ci di legittimità si dipanano considerando la normativa interna, civilistica e fi-
 scale, nonché le disposizioni convenzionali Ocse in materia di imposte sul red-
 dito. Va ricordato che la Corte di Cassazione ha chiesto che in caso di risposta
 affermativa alla questione sollevata - se cioè la normativa comunitaria (artt. 2,
 n. 1 e 9, par. 1 della VI Direttiva, n. 77/388/CEE) debba essere interpretata nel
 senso che la filiale nel territorio dello Stato dotata delle caratteristiche di «cen-
 tro di attività stabile» o di «stabile organizzazione», sia soggetto autonomo - la
 Corte di giustizia precisi se un simile rapporto sia configurabile nel caso di *cost
 sharing agreement* e se i costi riaddebitati siano corrispettivo dei servizi posti in

essere dalla casa madre a beneficio (anche) delle filiali, dandosi luogo, così, a rapporti sinallagmatici *intra-company*.

Il tema dell'autonomia della stabile organizzazione si sposta, attraverso la suddetta ordinanza, in sede europea presso la Corte di giustizia, affinché questa possa autorevolmente intervenire ed indicare un principio cui la giurisprudenza possa uniformarsi. In effetti, questa non ha beneficiato di opinioni dottrinali concordi, poiché il dibattito relativo non può dirsi, allo stato delle cose, ancora concluso; ci si continua a confrontare sull'autonomia (P. Centore, *Soggettività tributaria ai fini Iva della stabile organizzazione*, in *Fisco*, 1999, I, 1266) o sulla dipendenza della *branch* (P. Ludovici, *Il regime impositivo della stabile organizzazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 72 ss.).

La presa di posizione certamente più netta della Corte di Cassazione è, dunque, quella della sentenza n. 6799 del 6 aprile 2004 ove si statuisce che la società non residente non può esercitare gli obblighi e i diritti relativi alle operazioni da e verso la stabile organizzazione né direttamente né attraverso un rappresentante fiscale. Se sussiste stabile organizzazione, è quest'ultima a dover effettuare la fatturazione di operazioni attive o la registrazione di quelle passive e a dover presentare la dichiarazione annuale. Detto altrimenti: la stabile organizzazione non è soggetto autonomo ma esplicitazione, sul territorio, della società non residente.

Del resto, solo poche settimane prima, con la sentenza n. 4639 dell'8 marzo 2004, con riguardo a rimborso iva, è stato argomentato che l'esistenza della stabile organizzazione non è un presupposto che la legge richiedeva (art. 38-ter, anteriormente alla modificazione intervenuta con d.lgs. 19 giugno 2002, n. 191) solo per i rimborsi relativi a quelle operazioni che fossero state poste in essere dalla *branch*, ma anche per quelle che la società non residente avesse compiuto direttamente; anche in questo caso, se risulta esservi una stabile organizzazione è quest'ultima il soggetto legittimato alla richiesta di rimborso.

Ed ancora (cfr. Cass., 11 marzo 2003, n. 3570), con riguardo ad un rimborso iva a soggetto domiciliato o residente in uno Stato membro, senza stabile organizzazione in Italia, si è stabilito che all'interno dell'art. 38-ter del decreto iva, il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica appare come il punto di riferimento preferenziale, nel senso che prendere in considerazione un altro centro di attività a partire dal quale venga prestato il servizio o in cui venga svolta la produzione, è necessario solo qualora il «criterio della sede» non conduca ad una soluzione fiscalmente razionale o dia luogo ad un conflitto con un altro Stato membro. Pertanto, il riferimento di un'attività produttiva ad un centro diverso dalla sede emerge solo qualora il centro di attività presenti sufficiente stabilità ed idoneità di struttura, sotto il profilo tecnico ed umano affinché le prestazioni in oggetto possano essere rese autonomamente.

Da ultimo si segnala che con una sentenza particolarmente recente (cfr. Cass., 13 aprile 2005, n. 7703), la Suprema Corte ha affermato che la richiesta ed il conseguimento della partita iva da parte di una società estera non determina necessariamente il costituirsi in Italia di una stabile organizzazione, ma costituisce soltanto un fattore presuntivo da cui il giudice di merito può dedurre che la società abbia costituito una stabile organizzazione in Italia. Perciò ove la società offra elementi indiziari in senso contrario sostenendo (allo scopo di conseguire il rimborso iva) che tale organizzazione non è sorta, il giudice di merito deve valutare complessivamente l'insieme degli indizi adottati, e non affidarsi al mero dato del conseguimento di una partita iva.

In chiusura dello spazio riservato alle pronunce in tema di stabile organiz-

ziali, dandosi luogo, così, a
 zione si sposta, attraverso la
 di giustizia, affinché questa
 ncipio cui la giurisprudenza
 iciato di opinioni dottrinali
 allo stato delle cose, ancora
 ia (P. Centore, *Soggettività*
 in *Fisco*, 1999, 1, 1266) o
 ime impositivo della stabile
 aggiunto, in *Riv. dir. trib.*,

ella Corte di Cassazione è,
 2004 ove si statuisce che la
 ti e i diritti relativi alle ope-
 rettamente né attraverso un
 azione, è quest'ultima a do-
 o la registrazione di quelle
 ale. Detto altrimenti: la sta-
 esplicazione, sul territorio,

sentenza n. 4639 dell'8 mar-
 tentato che l'esistenza della
 legge richiedeva (art. 38-ter,
 lgs. 19 giugno 2002, n. 191)
 fossero state poste in essere
 n residente avesse compiuto
 i una stabile organizzazione
 i rimborso.

, con riguardo ad un rimbor-
 o membro, senza stabile or-
 dell'art. 38-ter del decreto
 della propria attività econo-
 iale, nel senso che prendere
 e dal quale venga prestato il
 ssario solo qualora il «crite-
 mente razionale o dia luogo
 , il riferimento di un'attività
 olo qualora il centro di atti-
 tura, sotto il profilo tecnico
 o essere rese autonomamen-

articolamente recente (cfr.
 ia affermato che la richiesta
 i società estera non determi-
 nabile organizzazione, ma co-
 dices di merito può dedurre
 zione in Italia. Perciò ove la
 sostenendo (allo scopo di
 e non è sorta, il giudice di
 idizi adottati, e non affidarsi

e in tema di stabile organiz-

zazione a fini iva, riteniamo utile sottolineare un dato interessante in relazione alle modalità tecnico-argomentative utilizzate nella stesura di taluna delle sentenze sinora menzionate.

Al loro interno, come ovvio, la Corte si dedica al controllo della sussistenza dei presupposti in virtù dei quali nel caso concreto si integri la nozione di stabile organizzazione. Una volta che tale accertamento abbia avuto esito negativo, la Corte potrebbe limitarsi a dichiarare infondati i rilievi dell'Amministrazione in relazione ai quali la ricorrenza della stabile organizzazione costituisce presupposto. Talora (sentenza n. 3367 del 2002), tuttavia, per una maggiore completezza argomentativa, la Corte si profonde comunque nell'affrontare i rilievi sollevati, quantunque essi risultino assorbiti dalla mancata ricorrenza di stabile organizzazione nel caso concreto. Cosicché, le pronunce contenenti un accertamento negativo della ricorrenza della stabile organizzazione, recano sostanza giurisprudenziale e principi di diritto attinenti al «merito» delle contestazioni.

b) - Importazioni

I principi statuiti dalla Suprema Corte in questo ambito non sembrano prestarsi ad essere esposti e valutati in una prospettiva unitaria, quanto piuttosto singolarmente. Verso tale considerazione muoverebbe, a mio avviso, la circostanza della diversità dell'oggetto-bene dell'operazione posta in essere, della cui imponibilità si discute in occasione dei ricorsi. Talora, peraltro, la questione dell'imponibilità si intreccia con disposizioni di temporaneo favore previste da normative speciali. È il caso, ad esempio, della fattispecie di cui a Cass., 18 maggio 1994, n. 4892, al termine della quale la Suprema Corte ha statuito che qualora l'importazione di monete e banconote estere, aventi corso legale, venga assoggettata ad iva sul presupposto che trattasi di monete da collezione e quindi escluse dall'esenzione prevista dall'art. 10, n. 3, del decreto iva per le operazioni relative a valute estere aventi corso legale, il contribuente non può avvalersi del condono fiscale concesso con il d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito in l. 7 agosto 1982, n. 516, atteso che questo riguarda solo l'iva interna, come si deduce dagli artt. 25 e 28 del d.l. precisato, i quali collegano detto beneficio alle dichiarazioni annuali e non alle singole operazioni soggette ad imposta, e dall'art. 29, che prevede la caducazione delle sole sanzioni amministrative relative all'iva interna.

In tema di imponibilità iva connessa a norme agevolative si può richiamare anche Cass., 23 luglio 1998, n. 7219 ove la Corte ha statuito che il produttore agricolo che importi bovini dalla Repubblica di San Marino è tenuto a versare l'imposta sul valore aggiunto ai sensi del comma secondo dell'art. 71 del d.p.r. n. 633 del 1972, senza che possa ritenersi esonerato dall'effettuare il versamento in virtù del regime forfetario previsto per l'agricoltura dall'art. 34 del citato decreto iva e per il fatto che i bovini importati sono stati venduti in un successivo periodo di imposta.

Alla conclusione dell'applicabilità dell'iva giunge anche Cass., 15 novembre 1994, n. 9589 a proposito dell'importazione di un bacino galleggiante di carenaggio. Secondo la Suprema Corte, esso, ancorché, in ipotesi dotato dei requisiti della mobilità e dell'attitudine alla navigazione - non può essere considerato nave, né assimilato alla nave, come definita dall'art. 136, 1° e 2° comma, del codice della navigazione, ai fini dell'applicazione del combinato disposto degli artt. 68, lett. a) e 8-bis, 1° comma, lett. a) del d.p.r. n. 633 del 1972, a nulla rilevando che il 3° comma dell'art. 136 cod. nav. estenda ai galleggianti

mobili le disposizioni riguardanti le navi, in quanto non sia diversamente disposto e limitatamente alla normativa specifica che regola il settore della navigazione. L'importazione di un bacino di carenaggio non può ritenersi, pertanto, compresa tra le operazioni che, in forza delle sopra menzionate disposizioni del d.p.r. n. 633 del 1972, non sono soggette ad iva e che hanno ad oggetto le sole navi (in senso proprio e tecnico) destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, escluso le unità da diporto di cui alla l. 11 febbraio 1971, n. 50.

V'è da dire che in tema d'importazioni la giurisprudenza si mostra davvero interessante – curiosa, a tratti – come nel caso di Cass., 7 dicembre 1994, n. 10513, in cui la Cassazione ha stabilito che l'importazione di un lingotto d'oro, sottratto all'atto della presentazione per lo sdoganamento e prima che questo sia avvenuto, non è assoggettabile ad iva, non potendo tale evento produrre l'effetto di rendere soggetto a tale imposta un prodotto che – sia se importato (per il disposto dell'art. 68 lett. b) del d.p.r. 29 gennaio 1979, n. 24), sia se oggetto di cessione interna (per il disposto dell'art. 10, n. 11, dello stesso d.p.r. n. 633 del 1972) – è esente da iva, senza che tale esenzione possa essere subordinata a successivi controlli sulla destinazione del bene.

Ed ancora, sempre in materia di agevolazioni all'importazione, segnatamente di prodotti alimentari tipici, Cass., 5 ottobre 1999, n. 11041, ha stabilito che l'importazione di olive alla greca, trattandosi di olive immesse allo stato naturale in salamoia, non deve essere assoggettata all'aliquota dell'8 per cento, ma a quella agevolata del 2 per cento, rientrando queste nella tipologia prevista dall'art. 2 d.m. 21 dicembre 1967 (frutta, ortaggi e verdura allo stato naturale). Tale regime agevolativo, concepito per la soppressa I.G.E., con l'avvento dell'iva è stato conservato, avendo l'art. 78 cpv. d.p.r. n. 633 del 1972 stabilito che «per le cessioni ed importazioni dei prodotti alimentari per i quali l'imposta generale sull'entrata e la parallela imposta sull'importazione si applicano con aliquota ordinaria o condensata» – cioè *una tantum*, come stabilito dal d.m. 21 dicembre 1967 citato – «l'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto si applica nella misura del 2 per cento».

La Suprema Corte è intervenuta anche in ordine alla giurisdizione in merito alle questioni relative all'iva sulle importazioni. A tal proposito, Cass., 7 agosto 1998, n. 7760, ha stabilito che le controversie in questa materia sono devolute alla giurisdizione del giudice ordinario, secondo le regole proprie della disciplina di cui al d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43 e successive modificazioni, atteso che l'art. 70, 1° comma, del d.p.r. n. 633 del 1972, nel testo sostituito dall'art. 25 del d.p.r. 30 dicembre 1980, n. 897, dispone che per le controversie riguardanti l'accertamento, la liquidazione e la riscossione dell'iva relativa alle importazioni si applicano le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine (questi sono annoverati tra i diritti doganali ex art. 34, 2° comma, d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43) e l'art. 1 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, nell'indicare specificamente le controversie devolute alle commissioni tributarie, contempla, nel 2° comma lett. d), quelle in materia di iva, salvo il disposto dell'art. 70 del d.p.r. n. 633 del 1972.

La sezione tributaria della Suprema Corte è intervenuta anche in ordine alla responsabilità per il mancato pagamento del tributo all'importazione. In tema merita di essere richiamata Cass., 1 agosto 2000, n. 10047 (in senso conforme cfr. Cass., 18 giugno 2003, n. 9777 e n. 9782; Id., 26 settembre 2003, n. 14312), ove i Giudici di legittimità hanno statuito che lo spedizioniere doganale non può essere considerato responsabile del mancato pagamento dell'imposta dovuta per le importazioni di merci da lui effettuate in nome e per conto della ditta importatrice, né in via sussidiaria, ai sensi dell'art. 41 del d.p.r. 23 gennaio

si sia diversamente dispo-
a il settore della naviga-
può ritenersi, pertanto,
nzionate disposizioni del
hanno ad oggetto le sole
di attività commerciali o
enza in mare, escluso le

udenza si mostra davvero
ss., 7 dicembre 1994, n.
ione di un lingotto d'oro,
to e prima che questo sia
lo tale evento produrre
to che – sia se importato
o 1979, n. 24), sia se og-
. 11, dello stesso d.p.r. n.
one possa essere subordi-

ll'importazione, segnata-
99, n. 11041, ha stabilito
olive immesse allo stato
aliquota dell'8 per cento,
te nella tipologia prevista
rdura allo stato naturale).
sa I.G.E., con l'avvento
n. 633 del 1972 stabilito
ntari per i quali l'imposta
rtazione si applicano con
ome stabilito dal d.m. 21
alore aggiunto si applica

alla giurisdizione in me-
A tal proposito, Cass., 7
n questa materia sono de-
do le regole proprie della
cessive modificazioni, at-
1972, nel testo sostituito
ne che per le controversie
sione dell'iva relativa alle
doganali relative ai diritti
ali *ex* art. 34, 2° comma,
26 ottobre 1972, n. 636,
alle commissioni tributa-
ia di iva, salvo il disposto

ervenuta anche in ordine
buto all'importazione. In
, n. 10047 (in senso con-
Id., 26 settembre 2003, n.
lo spedizioniere doganale
o pagamento dell'imposta
in nome e per conto della
t. 41 del d.p.r. 23 gennaio

1973, n. 43 (abrogato dall'art. 28 della l. 8 maggio 1998, n. 146), né in via di-
retta, ai sensi dell'art. 56 del medesimo d.p.r. n. 43 del 1973, dovendo tali nor-
me essere disapplicate perché incompatibili con l'art. 2.1 del Regolamento Cee
n. 1031 del 1988 – entrato in vigore l'1 gennaio 1989 e riprodotto nell'art.
201.3 del Regolamento Cee n. 2913 del 1992 (istitutivo del cosiddetto codice
doganale comunitario) – il quale esclude che possa essere chiamato a risponde-
re dell'adempimento dell'obbligazione doganale chi, come lo spedizioniere,
abbia agito in nome e per conto del proprietario della merce transitata in dogana.
Ed ancora, l'art. 8, 3° comma, della l. 25 luglio 2000, n. 213 – norma di in-
terpretazione autentica dell'art. 2 del d.l. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito
nella l. n. 17 del 1994, e quindi avente efficacia retroattiva – esclude espressa-
mente lo spedizioniere doganale dalla responsabilità per il pagamento dell'iva,
a fronte di dichiarazione d'intento da lui presentata in dogana, tenendone re-
sponsabili soltanto coloro (cessionari, committenti, importatori) che tale dichia-
razione abbiano sottoscritto.

Sotto altro profilo, la Suprema Corte, qualche anno prima, con la sentenza
n. 7016 del 23 maggio 2001, aveva statuito che la detrazione dell'imposta as-
soluta in dogana per l'importazione di merci in nome proprio e per conto di altro
imprenditore compete all'importatore che abbia utilizzato i beni, importati sen-
za acquistarne la proprietà, per l'esercizio della propria attività d'impresa nel
territorio italiano, atteso che il diritto alla detrazione non è subordinato
all'acquisto della proprietà di quanto viene importato, ma all'esistenza del re-
quisito della inerenza, cioè dell'impiego del bene importato per l'esercizio
dell'attività di impresa e per il compimento di operazioni soggette all'iva.

Si aggiungano talune sentenze relative agli aspetti sanzionatori della mate-
ria. Sul punto, ad esempio, Cass., 2 luglio 1999, n. 6823, ha affermato che ai
sensi dell'art. 70 del decreto iva, come sostituito dall'art. 25 d.p.r. n. 897 del
1980, e anche dopo il d.l. n. 746 del 1983, convertito in l. n. 17 del 1984, e mo-
dificativo delle norme relative all'importazione senza pagamento, l'iva
all'importazione si configura come diritto doganale ed è pertanto assoggettato
al relativo sistema sanzionatorio, con conseguente inapplicabilità delle at-
tenuanti ed esimenti previste per il minor versamento dell'iva dall'art. 48 del
d.p.r. n. 633 del 1972 citato, senza che possa attribuirsi rilevanza in senso con-
trario ai richiami agli artt. 46 e 48 del decreto iva, contenuti rispettivamente
nell'art. 70 e nell'art. 3 del d.l. n. 746 del 1983, in quanto i suddetti richiami,
rappresentando deroghe al principio della soggezione dell'iva all'importazione
alla disciplina doganale, valgono nei limiti in cui sono posti e non possono in-
durre a ritenere che, in tema d'importazione, si sia creato un sistema misto tra il
regime delle sanzioni doganali e quello delle sanzioni iva.

La stessa sentenza n. 6823 del 1999 ha avuto occasione di precisare, in te-
ma di pluralità di infrazioni, che a norma dell'art. 3, 3° comma, d.lgs. n. 472 del
1997, se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa l'infrazione tri-
butaria e quella successiva prevedono sanzioni di diversa entità, è applicabile la
legge più favorevole, con la conseguenza che il regime sanzionatorio previsto
dai d.lgs. n. 471 e 472 del 1997 trova applicazione anche per le infrazioni pre-
gresse, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo. In
particolare, nella specie, vertendosi in materia di sanzioni relative al minor pa-
gamento dell'iva all'importazione, la Corte ha ritenuto che il combinato dispo-
sto dagli artt. 7, 4° comma, del d.lgs. n. 471 del 1997 e 13, lett. c) del d.lgs. n.
472 del 1997, consentisse, in presenza delle circostanze prescritte, l'irrogazione
di una sanzione inferiore a quella prevista dalla precedente normativa ed ha
pertanto cassato con rinvio la decisione impugnata al fine di accertare la ricor-
renza delle condizioni per l'applicazione dello «*ius superveniens*». Peraltro,

sempre con riguardo ai profili sanzionatori, Cass., 8 gennaio 1991, n. 83, aveva affermato che la differenza «non superiore al 50 per cento» cui è condizionato il riconoscimento da parte dell'Ufficio dell'esimente di cui all'art. 48, 4° comma del decreto iva nel testo originario, va calcolata ponendo a raffronto l'ammontare delle cessioni e prestazioni effettuate nell'anno precedente e costituenti il *plafond* dell'esportatore abituale, e l'ammontare di acquisti (e importazioni) effettuati in esenzione nell'anno seguente, sulla base del principio che nell'interpretare la norma che predispone la circostanza esimente vada adottato lo stesso criterio utilizzato nella norma incriminatrice.

L'attenzione riservata ai profili sanzionatori delle operazioni estero-Italia è confermata da Cass., 8 ottobre 2001, n. 12333 in cui la Corte, dopo aver precisato che l'iva all'importazione rientra nel novero dei diritti di confine – previsti dall'art. 34, 2° comma, del d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43, per cui la competenza alla relativa riscossione spetta agli Uffici doganali – statuisce che gli Uffici doganali competenti non possono richiedere il pagamento del tributo dovuto ed irrogare le relative sanzioni all'esportatore abituale che, effettuate importazioni di merci senza pagamento dell'iva, secondo le previsioni dell'art. 8, 1° comma, lett. c) del decreto iva, resosi conto di aver superato il *plafond* e di avere, pertanto, effettuato acquisti di beni in esenzione d'imposta oltre i limiti consentiti, abbia versato, anziché presso gli Uffici doganali, presso l'Ufficio iva, l'imposta dovuta e le sanzioni da questo determinate.

Sempre in tema d'importazioni, Cass., 6 maggio 2002, n. 6476 ha precisato che ai sensi dell'art. 70, 2° comma, del decreto iva, nel caso di importazione senza pagamento d'imposta oltre il limite consentito, deve considerarsi definitivamente verificata l'infrazione, mentre nell'iva interna la singola liquidazione periodica comporta soltanto il versamento di volta in volta dell'iva a debito, sulla base del raffronto tra operazioni attive e passive salvo un successivo momento di definitiva determinazione dell'imposta in sede di dichiarazione annuale. Ne consegue l'inapplicabilità dell'attenuante prevista dall'art. 48 del decreto iva, senza che, in contrario, possa attribuirsi rilevanza al richiamo – contenuto nel citato art. 70 – all'art. 46, 3° comma, del d.p.r. medesimo, poiché l'iva all'importazione è configurata dal legislatore come diritto doganale e deve essere collocata tra i diritti riscossi dalla dogana ai sensi dell'art. 2, 1° comma, lett. b), del d.lgs. n. 546 del 1992, per cui il richiamo all'art. 46 deve considerarsi effettuato soltanto «*quoad poenam*».

c) – Cessioni all'esportazione

Le fattispecie di cessione all'esportazione sottoposte al vaglio della Suprema Corte sono distribuite in modo uniforme nel corso del tempo, a partire dalla fine degli anni ottanta. Esse non sono numerose, in verità, e mostrano come di rado la Corte sia incorsa nella duplicazione delle pronunce. Detto altrimenti, parrebbe che i principi fissati siano così ben motivati da non lasciare adito a dubbi interpretativi tali da meritare successivi pronunciamenti.

La Corte ha avuto modo di precisare il contenuto, i limiti ed i presupposti per l'applicazione delle norme del decreto iva in materia, sotto i diversi profili problematici che le norme presentano.

Con la sentenza n. 6351 del 3 maggio 2002, si è statuito che la norma di cui all'art. 8, 1° comma del decreto iva, ove la legge accorda l'esenzione per le cessioni di beni destinati all'esportazione, postula l'effettivo perfezionamento di tutte le operazioni di esportazione, in relazione alle quali è il cedente ad assumere la responsabilità; alla luce del diritto interno e del diritto doganale

ennaio 1991, n. 83, aveva deciso» cui è condizionato di cui all'art. 48, 4° comma, ponendo a raffronto quell'anno precedente e confrontare di acquisti (e im-), sulla base del principio circostanza esimente vada rintracciata.

Le operazioni estero-Italia è la Corte, dopo aver precisato i diritti di confine - previsti dall'art. 43, per cui la competenza è attribuita che gli Uffici doganali del tributo dovuto ed essere, effettuate importazioni di cui all'art. 8, 1° comma, il *plafond* e di avere, per non superare i limiti consentiti, verso l'Ufficio iva, l'imposta

del 2002, n. 6476 ha precisato, nel caso di importazione, deve considerarsi definitiva la singola liquidazione in volta dell'iva a deduzione salvo un successivo versamento di dichiarazione avvenuta dall'art. 48 del decreto di rilevanza al richiamo - con il d.p.r. medesimo, poiché il diritto doganale e deve essere l'art. 2, 1° comma, o all'art. 46 deve conside-

Le imposte al vaglio della Successione del tempo, a partire da, in verità, e mostrano come le pronunce. Detto altrimenti motivati da non lasciare i pronunciamenti.

Quindi, i limiti ed i presupposti materia, sotto i diversi profili

È stabilito che la norma di cui accorda l'esenzione per le importazioni effettuate perfezionamento delle quali è il cedente ad asse e del diritto doganale

comunitario rimane a suo carico, nell'ipotesi di mancato perfezionamento dell'esportazione stessa, l'onere della prova della presentazione delle merci alla dogana di destinazione. Al fine di fornire tale dimostrazione, il cedente può ricorrere a qualunque mezzo, purché si giunga ad una prova certa ed incontrovertibile, come nel caso in cui consti l'attestazione di Pubbliche Amministrazioni del Paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana.

Per converso, documenti di origine privata, come la documentazione bancaria dell'avvenuto pagamento non possono costituire prova idonea a tale scopo.

Sul punto, Cass., 26 ottobre 2001, n. 13221 aveva precisato lo stesso principio affermando che sia la disciplina di diritto interno (art. 53, 1° comma del d.p.r. n. 633 del 1972), sia quella di diritto comunitario (Regolamento Cee n. 2726 del 1990) attribuiscono al soggetto che dichiara di voler compiere un'esportazione la diretta e piena responsabilità del compimento dell'operazione e, in particolare, quella della regolare presentazione delle merci e del relativo modello (T1 o T2), nonché del rilascio della prescritta dichiarazione all'ufficio doganale di destinazione delle merci, senza che possa considerarsi sufficiente, al fine di beneficiare della esenzione *ex lege* (art. 8 d.p.r. n. 633 del 1972) la mera presentazione all'ufficio di partenza (obbligo dal quale il soggetto stesso può, oltretutto, essere esonerato). Ne consegue, per l'esportatore, l'onere di provare il regolare compimento di tutte le dette formalità; si renderà necessaria, pertanto, la presentazione dell'apposita documentazione, ovvero, in mancanza, provando con ogni mezzo, ma pur sempre in modo certo ed incontrovertibile, l'avvenuta esportazione, pena la classificazione dell'operazione commerciale come «cessione internazionale», non esente da iva.

Sul tema del perfezionamento dell'esportazione si registra anche una pronuncia inerente taluni profili di patologia della fattispecie, come nel caso in cui la vidimazione dell'ufficio doganale manchi in quanto l'oggetto dell'esportazione consiste in merce rubata. In tema, Cass., 6 dicembre 2001, n. 15445, riconosce l'esenzione alla cessione all'esportazione costituita dalla spedizione entro novanta giorni con contestuale consegna al cessionario, anche quando, per l'appunto, l'esemplare della fattura non rechi la vidimazione dell'ufficio doganale. L'art. 8, 1° comma, lett. b) del decreto iva, secondo la Cassazione, è stata dettata in considerazione dell'*id quod plerumque accidit*, mentre il furto costituisce un'evidente ragione di forza maggiore in presenza della quale non vi è ragione di applicare l'imposta, come accade ai sensi dell'art. 53 del decreto, nell'ipotesi in cui i beni destinati al commercio siano perduti.

La Suprema Corte si è altresì pronunciata sul trattamento fiscale a fini iva delle operazioni accessorie a cessioni all'esportazione. In tema, Cass., 26 luglio 1995, n. 8172, ha precisato che l'esenzione accordata dalla legge alla prestazione principale si estende anche alla prestazione accessoria dell'imballaggio. In particolare, si stabilisce che l'esenzione della prestazione accessoria è assicurata anche nell'ipotesi in cui vengano omesse le indicazioni di cui all'art. 21, 6° comma, del decreto iva. In altri termini, la prestazione accessoria, essendo tale, non è soggetta a quegli adempimenti di carattere formale prevista per la prestazione principale, seguendo la «sorte», piuttosto, di quest'ultima; in specie, come si diceva, trattandosi di cessione all'esportazione, come tale esente, l'esenzione si applica direttamente anche alla prestazione accessoria d'imballaggio.

Con particolare riguardo alle operazioni triangolari, la sezione tributaria

della Corte (cfr. Cass., 4 aprile 2000, n. 4098) ha avuto cura di precisare i relativi contorni.

In termini assolutamente generali, Cass., 21 maggio 1998, n. 5065, ha stabilito che nelle cosiddette «operazioni triangolari» regolate dall'art. 8, lett. a) del decreto iva – così denominate per la presenza di un cedente e di un cessionario, entrambi residenti nel territorio dello Stato, nonché di un terzo residente all'estero e destinatario della merce, l'esportazione dei beni deve avvenire a cura o a nome del cedente anche se su incarico del cessionario, senza possibilità di inserimento, in tale fase, del cessionario. Inoltre, per espressa previsione, l'esportazione deve risultare da documento doganale ovvero da vidimazione apposta dall'Ufficio Doganale su un esemplare della fattura.

Pertanto, qualora dal cedente siano state emesse le fatture relative alla merce destinata all'esportazione e su tali fatture, intestate al cessionario residente nel territorio dello Stato, risulti la vidimazione dell'Ufficio Doganale comprovante l'uscita della merce dal territorio doganale, devono ritenersi soddisfatte le condizioni richieste dalla legge per considerare sussistente un'operazione triangolare e, quindi, una cessione all'esportazione esente da imposta.

Quanto ai requisiti in ragione dei quali esse possano essere considerate come cessioni intracomunitarie, è stato osservato che un'operazione triangolare, ai fini di una tale qualificazione, non presuppone necessariamente che il trasporto dei beni nell'altro «Stato membro» avvenga «a cura o a nome del cedente», in quanto lo scopo della norma è più solo quello di evitare operazioni fraudolente che si verificherebbero se il cessionario nazionale potesse autonomamente – al di fuori di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente – decidere di esportare i beni in un altro «Stato membro».

Pertanto, ad assicurare il risultato perseguito dalla norma, si rende sufficiente che la consegna al cessionario nazionale sia stata, per comune volontà, originariamente prevista come cessione per il trasporto e la consegna a clienti residenti nell'altro «Stato membro» e che tale previsione risulti contenuta ed esplicitata in tutta la documentazione relativa alle operazioni in questione.

d) – Servizi internazionali

Il combinato disposto degli artt. 7, comma ultimo, e 9 del decreto iva considera i servizi internazionali, e quelli connessi agli scambi internazionali, operazioni non imponibili ai fini del tributo, essendo privi del requisito della territorialità. In tema, le sentenze dei giudici di legittimità sono limitate ma certamente meritevoli di essere rassegnate.

Sul versante «definitorio», Cass., 12 maggio 2003, n. 7250 (nello stesso senso, cfr. Cass., 12 luglio 1984, n. 4092), argomentando sulla base del combinato disposto dagli artt. 9, 1° comma, n. 6, del decreto iva e della norma di interpretazione autentica dettata dall'art. 3, 13° comma, del d.l. 27 aprile 1990, n. 90 (convertito nella l. 26 giugno 1990, n. 165), ha precisato che costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, come tali non imponibili, soltanto quelli di rifacimento, completamento ed ampliamento degli aeroporti – e degli altri impianti ivi indicati – che vengano effettuati all'interno degli scali medesimi, mentre non possono usufruire del beneficio quei servizi e quelle prestazioni che, pur effettuati in funzione dello svolgimento delle attività aeroportuali, siano tuttavia localizzati all'esterno dell'area aeroportuale. In specie, la Suprema Corte cassava con rinvio la sentenza della commissione tributaria regionale che aveva considerato compresi nella previsione normativa i lavori

relati
cheg
men

butar
sulla
nella
impo
non
alla
della

poi,
ment
dell'
2888
nale
conf
nazi
iva,
nell'
dall'
stess

prec
favo
nazi
iva,
serv
ri ch
stess
trafc
fase
«pre
effet
esen

pror
per
side
disp
riod
2° c
ni d

la d
scat
Ana
ne c

to cura di precisare i rela-

gio 1998, n. 5065, ha stabilito dall'art. 8, lett. a) del cedente e di un cessionario, né di un terzo residente i beni deve avvenire a cessionario, senza possibilità, per espressa previsione, e ovvero da vidimazione attura.

se le fatture relative alla estate al cessionario residente dell'Ufficio Doganale, devono ritenersi considerare sussistente esportazione esente da im-

ossano essere considerate un'operazione triangolare, necessariamente che il tra- «a cura o a nome del ce- dello di evitare operazioni nazionale potesse auto- contrattuale con il cedente ro».

lla norma, si rende suffi- stata, per comune volontà, to e la consegna a clienti isione risulti contenuta ed razioni in questione.

o, e 9 del decreto iva con- cambi internazionali, ope- vi del requisito della terri- tà sono limitate ma certa-

003, n. 7250 (nello stesso ando sulla base del combi- to iva e della norma di in- , del d.l. 27 aprile 1990, n. precisato che costituiscono zionali, come tali non im- nto ed ampliamento degli ngano effettuati all'interno del beneficio quei servizi e) svolgimento delle attività l'area aeroportuale. In spe- della commissione tributa- evisione normativa i lavori

relativi alla costruzione di una strada di accesso all'aerostazione e di un parcheggio, senza un'adeguata motivazione circa il fatto se gli stessi potessero o meno considerarsi compresi nell'area aeroportuale.

Tale pronuncia sembra prendere le distanze da quanto la stessa sezione tributaria aveva affermato in Cass., 19 aprile 2001, n. 5798, in cui si statuiva, sulla base del medesimo combinato disposto di norme, che i servizi consistiti nella progettazione di interventi su strutture aeroportuali devono ritenersi non imponibili, atteso che, alla stregua della citata normativa, rileva, al fine della non imponibilità, soltanto la finalizzazione e la funzionalizzazione dei servizi alla realizzazione delle opere sulla struttura aeroportuale e non anche il luogo della materiale prestazione degli stessi.

Nel contesto delle pronunce sui servizi internazionali, riveste interesse, poi, una pronuncia relativa al contratto di leasing, nell'ipotesi in cui tale strumento venga utilizzato dall'impresa che presta servizi internazionali ai fini dell'espletamento della propria attività. Sul punto, Cass., 27 febbraio 2001, n. 2888, ha disposto che il *leasing* con il quale l'impresa di trasporto internazionale si procuri la disponibilità di automezzi da impiegare per il trasporto stesso configura una prestazione di servizio inerente all'espletamento di attività internazionale e, pertanto, rientra nella previsione dell'art. 9, 2° comma, del decreto iva, che rende applicabili ai soggetti che svolgano servizi internazionali nell'esercizio di attività d'impresa, l'art. 8 dello stesso decreto, esentandoli dall'applicazione dell'iva nei limiti del *plafond* previsto dal 2° comma della stessa norma.

Sempre con riguardo al *plafond*, Cass., 8 febbraio 2000, n. 1362, aveva precisato, con riferimento ad un'operazione di *leasing* immobiliare effettuata a favore di una società esercente attività di magazzini generali di un traforo internazionale, che in virtù del regime previsto dagli artt. 8, 8-bis, e 9, del decreto iva, sono esenti dall'imposta, nei limiti del medesimo *plafond*, le prestazioni di servizi rese da terzi ad esportatori o ai soggetti equiparati, e cioè ad imprenditori che forniscano servizi connessi a scambi internazionali di cui all'art. 9 dello stesso d.p.r. che comprende fra questi ultimi servizi, anche quelli di transito nei trafori internazionali. Pertanto, giacché anche il *leasing* immobiliare, nella sua fase antecedente all'eventuale acquisto finale del bene, rientra nell'ambito delle «prestazioni di servizi» di per sé soggette ad imposta, la prestazione venga effettuata nei confronti di esportatori o di soggetti equiparati, essa è da ritenersi esente da imposta nei limiti del predetto *plafond*.

e) - Termine per il rimborso

Nel corso dei primi mesi dell'anno 2005, sono divenute più frequenti le pronunce con le quali la Corte è intervenuta sulla natura del termine previsto per la presentazione dell'istanza di rimborso iva da parte di un soggetto non residente. Come noto, sotto il profilo normativo, occorre richiamare il combinato disposto dell'art. 38-ter del d.p.r. n. 633 del 1972, l'art. 7, 1° comma, quarto periodo della direttiva comunitaria n. 1072 del 6 dicembre 1979 ed infine l'art. 1, 2° comma del d.m. 30 maggio 1982 con cui si è data attuazione alle disposizioni dell'art. 38-ter del decreto iva.

La disciplina sostanziale contenuta all'interno della direttiva prevede che la domanda di rimborso debba essere presentata entro i sei mesi successivi allo scadere dell'anno civile nel corso del quale l'imposta è divenuta esigibile. Analogamente, il 2° comma dell'art. 1 del decreto ministeriale del 1982 dispone che il rimborso - di cui può chiedersi la restituzione «per trimestre» - può

essere avanzato entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello cui il trimestre si riferisce.

Nulla quaestio, essendovi identità di contenuto, sul fronte di un'eventuale confliggenza della norma interna con quella comunitaria. Tuttavia – ed è questo il tema su cui la Corte si è trovata ad intervenire – occorre chiarire la natura di tale termine, vale a dire se esso sia o meno dotato di carattere perentorio. Qualora la risposta al quesito posto fosse positiva, ne conseguirebbe il corollario della natura decadenziale della disposizione; di talché, scaduto il termine in questione, il soggetto non residente non potrebbe più chiedere la restituzione dell'imposta. Viceversa, ove si ritenesse che il termine sia dotato di indole ordinatoria, l'istanza di rimborso fuori termine sarebbe sostanzialmente legittima.

Giocano in favore dell'una e dell'altra tesi argomentazioni parimenti convincenti e come tali idonee a giudizio della Cassazione, a legittimare contrasti giurisprudenziali in seno alla medesima.

Secondo quella che risulta essere la pronuncia più recente (cfr. Cass., 15 marzo 2005, n. 5559) la natura perentoria del termine in questione poggerebbe su due diverse argomentazioni.

Da un lato si sostiene che il contenuto precettivo della norma comunitaria è molto preciso e dettagliato e come tale la formulazione della norma sembra deporre verso il carattere decadenziale della disposizione. Gli Stati membri, peraltro, non hanno potuto esercitare una potestà normativa propria, limitandosi a recepire il contenuto della direttiva; ed invero il legislatore italiano si è limitato a traslare il contenuto della norma all'interno del decreto ministeriale.

Sotto diverso profilo, poi, occorre rilevare che esigenze di uniformità dell'applicazione del diritto all'interno dei singoli Stati membri spingono alla considerazione della perentorietà del termine. Occorre ricordare, in effetti, che l'art. 249, 3° comma, del Trattato, obbliga il giudice nazionale ad interpretare il proprio diritto alla luce della lettera e dello scopo della direttiva.

A queste argomentazioni, la pronuncia n. 1013 del 19 gennaio 2005 ne aggiunge una terza, sostenendo che la perentorietà del termine si giustifica nel sistema procedimentale del rimborso, perché l'Amministrazione finanziaria deve poter essere messa in condizione di esaurire in tempi brevi le procedure di rimborso ed esperire a sua volta le procedure di ripetizione delle somme indebitamente detratte.

La giurisprudenza secondo cui il termine per l'istanza di rimborso non è posto a pena di decadenza è certamente più stratificata (cfr. Cass., 11 marzo 2003, n. 3575; Id., 1 dicembre 2004, n. 22563; Id., 25 gennaio 2005, n. 1474; Id., 9 marzo 2005, n. 5116) ed a supporto delle conclusioni argomenta che laddove non espressamente comminata, non può operare la decadenza in materia di diritti soggettivi, che ha natura eccezionale e che pertanto non può essere ricavata in via interpretativa; non giova la considerazione che è necessario che l'esercizio di diritti da parte del contribuente sia ascritta entro termini ben definiti ed invalicabili. L'art. 152 del codice di procedura civile, invero, prevede che i termini posti a pena di decadenza debbano esplicitamente essere previsti dalla legge: nel caso di specie le norme – comunitaria ed interna – non prevedono in modo espresso la decadenza dal diritto alla richiesta del rimborso e come tali non hanno natura perentoria.

Oltremodo, è stato osservato (cfr. Cass., n. 5116 del 2005, cit.) che l'ottava direttiva europea in materia di iva non autorizza il legislatore nazionale ad apporre termini perentori per la presentazione delle domande di rimborso da parte di un soggetto economico residente in Stato estero, ed anzi l'allegato C, lett. B. dispone all'art. 6 che gli Stati membri non possono imporre ai soggetti econo-

ssivo a quello cui il trimestre

to, sul fronte di un'eventuale
nitaria. Tuttavia – ed è questo
- occorre chiarire la natura di
di carattere perentorio. Qua-
e conseguirebbe il corollario
talché, scaduto il termine in
più chiedere la restituzione
termine sia dotato di indole
rebbe sostanzialmente legitti-

gomentazioni parimenti con-
zione, a legittimare contrasti

ia più recente (cfr. Cass., 15
nine in questione poggerrebbe

tivo della norma comunitaria
ulazione della norma sembra
sizione. Gli Stati membri, per-
mrativa propria, limitandosi a
gislatore italiano si è limitato
decreto ministeriale.

che esigenze di uniformità
li Stati membri spingono alla
corre ricordare, in effetti, che
ce nazionale ad interpretare il
della direttiva.

13 del 19 gennaio 2005 ne ag-
tel termine si giustifica nel si-
ministrazione finanziaria deve
mpi brevi le procedure di rim-
tizione delle somme indebita-

er l'istanza di rimborso non è
tificata (cfr. Cass., 11 marzo
d., 25 gennaio 2005, n. 1474;
onclusioni argomenta che lade-
erare la decadenza in materia
he pertanto non può essere ri-
razione che è necessario che
iscritta entro termini ben defi-
cedura civile, invero, prevede
esplicitamente essere previsti
itaria ed interna – non preve-
alla richiesta del rimborso e

116 del 2005, cit.) che l'ottava
il legislatore nazionale ad ap-
domande di rimborso da parte
o, ed anzi l'allegato C, lett. B,
no imporre ai soggetti econo-

mici esteri obblighi superiori a quelli gravanti sugli operatori nazionali. Perciò
si deve ritenere che non abbia carattere di perentorietà il termine posto dal de-
creto ministeriale del 1982, in attuazione dell'art. 38-ter del decreto iva e risulta
applicabile solo il termine «generale» di due anni di cui all'art. 21 del d.lgs. 31
dicembre 1992, n. 546.

Della questione sorprende la facilità con cui la Corte – di volta in volta
operando giudici diversi – si sia trovata a mutare orientamento senza che le cir-
costanze di fatto fossero dissimili tra loro. Fermo restando che la questione – in
vista della funzione nomofilattica della Corte – meriterebbe una definizione in
sede di Sezioni Unite, la tesi a favore della perentorietà del termine è più con-
vincente per la prospettiva europea che reca con sé. Seppur sia vero che un ter-
mine decadenziale necessiti di previsione espressa e che, in termini di *jus*
strictum, la conclusione non sarebbe corretta in linea di principio, è pur vero
che ritenere ordinatorio il termine presterebbe il fianco a difformità sostanziali
all'interno dell'ambito comunitario.

f) – Altre pronunce in materia di iva

Nella vasta produzione giurisprudenziale della Suprema Corte, sono rinve-
nibili talune pronunce che si è ritenuto di segnalare, nonostante si tratti di sen-
tenze sostanzialmente isolate.

Tra esse assume particolare rilievo la sentenza 13 dicembre 1996, n.
11141, con la quale la Corte affronta un caso di simulazione di fatture. In spe-
cie, una società italiana aveva importato beni senza pagamento dell'iva, avva-
lendosi della disposizione di cui all'art. 8 del decreto e dichiarando la volontà di
procedere alla successiva esportazione. Tali operazioni erano state ritenute ines-
sistenti dall'Amministrazione; in particolare era stato sostenuto che le opera-
zioni inesistenti, apparentemente esenti, avrebbero potuto alterare in danno
dell'Erario, il meccanismo del *pro rata*; esse, inoltre, avrebbero potuto essere
utilizzate per fruire dei vantaggi riservati dalla legge agli esportatori, oltre che
per sottrarre all'iva cessioni e operazioni altrimenti soggette all'imposta. Detto
altrimenti: l'Amministrazione ha interesse non solo a verificare se l'operazione
è o meno simulata ma anche a stabilirne la natura esente, ove se ne integrino i
presupposti. E ciò in ragione del fatto che ai fini dell'applicazione di talune
norme del decreto iva le operazioni esenti hanno una loro rilevanza specifica.
Ad avviso della Corte, l'art. 21, 7° comma del decreto iva si applica alle opera-
zioni diverse da quelle esenti; pertanto è strettamente necessario valutare preli-
minarmente la natura della operazione inesistente verificando se essa sia o me-
no esente. Tale pronuncia, come si vede, non riguarda direttamente le cessioni
all'esportazione ma essendo da queste occasionata, merita di essere presa in
considerazione.

Occorre considerare che questa sentenza si sofferma sul concetto di «luogo
di utilizzazione», definito come quel luogo in cui l'attività oggetto della presta-
zione viene utilizzata, anche attraverso la propria emanazione estera, dal com-
mittente per la sua attività. Pertanto, per effetto della norma contenuta nell'art.
7, 4° comma, del decreto iva, sono escluse dal campo di applicazione dell'iva le
operazioni pubblicitarie fornite da soggetti esteri in favore di residenti, purché
l'utilizzazione del relativo servizio avvenga fuori dai territori della Comunità
Europea.

Merita, da ultimo, qualche breve considerazione la pronuncia 11 marzo
2002, n. 3522, in cui la normativa iva di cessione alle esportazioni si intreccia
con le norme di cui al d.l. 9 settembre 1988, n. 397, convertito con modifica-

zioni dalla l. 9 novembre 1988, n. 475, in materia di tassa di fabbricazione di sacchetti di plastica non biodegradabili. Tale imposta – il cui presupposto è dato dalla fabbricazione, diviene esigibile non appena i prodotti vengono ceduti dal fabbricante alle ditte destinatarie per l'immissione nel mercato interno. Nella specie i prodotti erano stati ceduti ad una società italiana che avrebbe successivamente provveduto ad esportarli; tale operazione, ai fini dell'iva fruiva dell'esenzione di cui all'art. 8 del relativo decreto, che come noto considera cessioni all'esportazione, come tali non imponibili ai fini dell'imposta, quelle effettuate nei confronti di cessionari nazionali che si avvalgano del regime di esenzione proprio degli esportatori abituali.

Tale norma ha un'autonoma rilevanza che non incide in altri ambiti del sistema, di talché, pur risultandone una cessione che ai fini dell'iva è esente in quanto cessione all'esportazione, la circostanza che intervenga un soggetto nazionale nell'operazione – seppure questo successivamente intenda esportare i prodotti – determina l'esigibilità della tassa della l. n. 475 del 1988, ai cui fini l'immissione nel mercato interno è integrata dalla cessione del prodotto ad un soggetto italiano.

11. – Immunità tributaria

Non poteva non trovare spazio all'interno della presente rassegna il tema della soggettività tributaria, ai sensi del diritto italiano, degli Stati stranieri e di quelle entità che godono di soggettività giuridica nel contesto del diritto internazionale. La regola dell'immunità tributaria discende da una norma consuetudinaria di diritto internazionale «*par in parem non habet iurisdictionem*»; sulla base di essa, la sottrazione alla giurisdizione di un altro Stato determina il venir meno della passività alla potestà tributaria.

La Suprema Corte non ha avuto occasione di pronunciarsi di sovente in tale materia, di talché le sentenze disponibili sono del tutto isolate e dimostrano che il tema è assolutamente «di nicchia» e privo di problematiche particolari; nondimeno, la sostanza giurisprudenziale meritevole di considerazione – limitata ad un tritico di pronunce – consente di analizzare la questione da diversi angoli di visuale.

Sotto un profilo di carattere generale, i giudici (cfr. Cass., 3 maggio 1978, n. 2051) hanno statuito che ai fini del riconoscimento o meno dell'immunità tributaria dello Stato straniero o di altro soggetto sovrano di diritto internazionale non è decisiva la distinzione tra attività esercitata *jure imperii* e attività esercitata *jure gestionis*, ma quello che rileva è esclusivamente il carattere funzionale dell'attività esercitata, per cui l'immunità tributaria mentre deve essere negata in relazione alle attività dirette al perseguimento di fini meramente privatistici, deve, invece, essere riconosciuta rispetto alle attività che pur se poste in essere da enti pubblici appartenenti all'ordinamento di cui il soggetto di diritto internazionale è portatore e attraverso i quali questo persegue i propri fini pubblicistici (cosiddetti enti strumentali) e qualunque sia lo strumento materiale o giuridico in concreto adoperato, siano preordinate all'attuazione di finalità pubblicistiche proprie dello Stato straniero o dell'altro ente di diritto internazionale.

La sentenza esaminata non va esente da una certa contraddittorietà delle proprie motivazioni; per quanto possa essere vero sia che non ogni attività di gestione venga posta in essere attraverso strumenti di diritto privato, sia che non ogni finalità pubblicistica venga perseguita mediante *ius imperii*, è altrettanto vero che il ricorso alla prospettiva della funzione si presta ad ambiguità,

a di tassa di fabbricazione di imposta – il cui presupposto è che i prodotti vengono ceduti in esclusiva nel mercato interno. La società italiana che avrebbe l'operazione, ai fini dell'iva fruitrice, che come noto considera gli ai fini dell'imposta, quelle che si avvalgano del regime di

non incide in altri ambiti del sistema ai fini dell'iva è esente in cui intervenga un soggetto nazionale intenda esportare in Italia. n. 475 del 1988, ai cui fini la cessione del prodotto ad un

nella presente rassegna il tema è di diritto degli Stati stranieri e di diritto nel contesto del diritto internazionale da una norma consuetudinaria *habet jurisdictionem*; sulla quale un altro Stato determina il venir

di pronunciarsi di sovente in materia del tutto isolate e dimostrano l'esistenza di problematiche particolari; si vuole di considerazione – limitare la questione da diversi

caso (cfr. Cass., 3 maggio 1978, in cui si è ritenuto che il diritto internazionale di diritto internazionale esercitata *jure imperii* e attività esercitata esclusivamente il carattere funzionale tributaria mentre deve essere limitata ai fini meramente prelati alle attività che pur se poste in nome di cui il soggetto di diritto internazionale persegue i propri fini non sia lo strumento materiale funzionale all'attuazione di finalità dell'altro ente di diritto interna-

na certa contraddittorietà delle norme sia che non ogni attività di diritto privato, sia che sia esercitata mediante *ius imperii*, è altrettanto si presta ad ambiguità,

perché postulando la neutralità dell'azione amministrativa – anteriormente all'ordinazione funzionale – potrebbe generare uno svuotamento del potere amministrativo in quanto tale non funzionalizzato o impedire la qualificazione del potere se non in quanto effettivamente esercitato.

Tale prospettiva verrà adottata anche successivamente quando la Cassazione dovrà pronunciarsi con riguardo alla questione della soggettività tributaria/immunità tributaria di soggetti specifici del diritto internazionale. La Suprema Corte (cfr. Cass., 8 luglio 1990, n. 5091; Id., 5 novembre 1991, n. 11788) ha statuito che il Sovrano Militare Ordine di Malta, in quanto portatore di un proprio ordinamento indipendente, è sottratto alla potestà impositiva dello Stato italiano, e l'immunità copre tutti i rapporti ed i mezzi dell'Ente che non risultino distratti dalla loro destinazione naturale e, quindi, anche quelli di marca privatistica, ancorché intrinsecamente di contenuto neutro o promiscuo, che non esibiscano, in concreto, destinazioni diverse. In altre parole, laddove la soggettività di un Ente risulti funzionalizzata esclusivamente al raggiungimento delle sue finalità istituzionali, queste ultime ne definiscono l'ambito di attività, per cui la soggettività diviene fisiologicamente strumentale agli scopi perseguiti, mutuandone pure i privilegi, salva la prova – afferma la Suprema Corte – di «deviazioni teleologiche». Detto altrimenti: occorre considerare la funzione concreta, salvo che essa tradisca le finalità per cui il potere era stato predisposto; con ciò si conferma che la prospettiva funzionale non è esente da critiche sotto il profilo della certezza del diritto.

In tempi relativamente recenti, la Suprema Corte è intervenuta su un ricorso azionato dall'ordine di Malta (cfr. Cass., 19 agosto 1998, n. 8191) in vista della richiesta di rimborso irpeg ed ilor avanzata in ragione dell'immunità tributaria disposta dalla norma di diritto internazionale. In questo caso, in realtà, il problema sottoposto all'attenzione della Corte riguardava il termine a decorrere dal quale il rimborso potesse esser fatto valere, se quello ordinario decennale inerente la ripetizione dell'indebitato *ex art. 2033 c.c.* ovvero quello di diciotto mesi di cui all'art. 38 del d.p.r. n. 602 del 1973. La sostanza del ricorso, pertanto, non è direttamente internazionale sebbene siano internazionali i presupposti della decisione. In altri termini l'art. 38 si applica al rimborso di somme versate anche quando l'obbligazione tributaria è inesistente, proprio come lo è nel caso di specie, sussistendo una norma internazionale che dispone l'immunità tributaria. In definitiva, quindi, ad avviso della Corte vige il termine di diciotto mesi previsto dall'art. 38 d.p.r. n. 602 del 1973 per chiedere il rimborso delle imposte versate a seguito di meri errori materiali o nel caso di pagamenti effettuati pur essendo inesistente totalmente o parzialmente la sottostante obbligazione tributaria.

Così, nell'ipotesi in cui un soggetto che goda di immunità tributaria sulla base di una norma di diritto internazionale liquidi e versi, pur non essendovi tenuto, una somma a titolo di irpeg, non si applica il termine ordinario di prescrizione decennale.

12. – *Direttiva comunitaria n. 335 del 1969 e diritto interno*

a) – *Imposta di registro e invim*

La giurisprudenza «internazionale» della Suprema Corte con riguardo all'imposta di registro è maturata anche grazie alla sussistenza di una disciplina

comunitaria specifica data dalla direttiva 17 luglio 1969, n. 335, come modificata dalle direttive 9 aprile 1973, n. 80 e 10 giugno 1985, n. 303.

La circostanza che la disciplina interna – emanata con il d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 – sia successiva alla complessiva normativa comunitaria, non ha impedito che la giurisprudenza fosse chiamata a pronunciarsi su taluni profili di compatibilità tra i due sistemi, segnatamente con riferimento all'operatività dell'uno o dell'altro in ipotesi date da operazioni particolari.

In materia la giurisprudenza è discreta sotto il profilo quantitativo e si è formata soprattutto negli ultimi anni. Prescindendo dalla consequenzialità temporale delle pronunce, passiamo in rassegna le più significative, che mostreranno come i giudici di legittimità abbiano chiarito i confini tra normativa interna e comunitaria.

All'interno della sentenza 6 aprile 2004, n. 6785 (analogamente, Cass., 2 aprile 2004, n. 6546) è stato precisato che la direttiva n. 69/335/CEE – come modificata dalle direttive successive sopra citate – in particolare negli artt. 4 e 7, riguarda i conferimenti volti a realizzare aumenti di capitale, e quindi non osta all'applicazione dell'imposta proporzionale di registro (in base all'art. 4 della Tariffa allegata al testo unico dell'imposta di registro) nel caso di fusione per incorporazione di due società – entrambe possedute da una terza società – realizzata senza aumento di capitale (analogamente all'ipotesi in cui la società incorporante detenga la totalità delle azioni o delle quote dell'incorporata). Infatti, l'applicazione della direttiva va esclusa ogni volta in cui, per effetto di trasferimenti di beni o patrimoni, non vi è aumento di capitale e, quindi, non vi è conferimento, non realizzandosi alcuna «raccolta» o «libera circolazione» di capitali.

È interessante sottolineare come all'interno della sentenza citata i giudici di legittimità abbiano ribadito una volta di più il rapporto tra fonti comunitarie e diritto italiano. Invero si afferma che le direttive comunitarie in taluni casi sono effettivamente immediatamente applicabili nel nostro ordinamento interno, e pertanto si collocano, sotto il profilo delle fonti del diritto, sullo stesso piano dei regolamenti comunitari, che vietano alle varie legislazioni nazionali ogni intervento nelle materie da essi disciplinate. Ciò certamente accade quando la direttiva non disciplini rapporti tra privati, bensì tra lo Stato o altri soggetti pubblici, e privati, con norme che vietano ai primi precise condotte in danno dei secondi, con la conseguente disapplicazione della configgente norma interna. In materia tributaria, come avverte la Corte, questo principio vige con particolare pregnanza, e comporta l'obbligo di rimborso delle imposte eventualmente versate in virtù di leggi statali applicate in violazione di divieti comunitari.

Ancora in occasione di una controversia relativa ad un'istanza di rimborso la Suprema Corte (cfr. Cass., 9 luglio 2004, n. 12716; Id., 15 maggio 2003, n. 7554) si è pronunciata sul trattamento fiscale applicabile agli atti di conferimento di azienda. La ricorrente, società conferitaria, assumeva che in base agli artt. 4 e 7 della direttiva comunitaria del 1969 non avrebbero dovuto essere assoggettati ad imposizione gli atti di conferimento di azienda da parte di una società di capitali in un'altra società di capitali. In materia, la direttiva prevedeva inizialmente che gli aumenti di capitale delle società di capitali fossero assoggettati all'imposta massima dello 0,5 per cento; successivamente, la direttiva n. 303 del 1985 aveva completamente esentato tale operazione dal pagamento dell'imposta. Nella specie, alla data dell'atto e della registrazione del rogito notarile recante il conferimento di azienda, da parte di una società di capitali con sede in Italia, con aumento del capitale della società di capitali conferitaria avente anch'essa sede in Italia, era applicabile l'imposta proporzionale di registro dell'1 per cento [art. 4, lett. a), n. 3), Parte prima], della Tariffa allegata al

io 1969, n. 335, come modificato 1985, n. 303. emanata con il d.p.r. 26 aprile 1986, in attuazione della direttiva comunitaria, non ha rinunciato su taluni profili di riferimento all'operatività particolari.

o il profilo quantitativo e si è dovuto dalla consequenzialità tematica significative, che mostreranno confini tra normativa interna e

6785 (analogamente, Cass., 22 settembre 1999, n. 69/335/CEE – come modificata in particolare negli artt. 4 e 7 della direttiva n. 69/335/CEE – aventi di capitale, e quindi non applicabili di registro) nel caso di fusione o di acquisizione da una terza società o di trasformazione all'ipotesi in cui la società di origine delle quote dell'incorporata). In ogni caso, in cui, per effetto di trasferimento di capitale e, quindi, non vi è stata «libera circolazione» di

la sentenza citata i giudici hanno precisato il rapporto tra fonti comunitarie e nazionali in taluni casi sono regolati dal nostro ordinamento interno, e in mancanza del diritto, sullo stesso piano delle fonti legislative nazionali ogni volta che certamente accade quando la norma nazionale tra lo Stato o altri soggetti non è stata applicata in modo preciso condotte in danno dei cittadini e in violazione della normativa nazionale. In ogni caso, al principio vige con particolare forza l'imprescindibilità delle imposte eventualmente previste dalle norme di divieti comunitari.

La sentenza relativa ad un'istanza di rimborso n. 12716; Id., 15 maggio 2003, n. 12716, applicabile agli atti di conferimento, assumeva che in base agli atti non avrebbero dovuto essere assenti di azienda da parte di una società in materia, la direttiva prevedeva che la società di capitali fossero assoggettate successivamente, la direttiva n. 69/335/CEE, tale operazione dal pagamento e della registrazione del rogito di una società di capitali conferita la società di capitali conferitaria l'imposta proporzionale di registro (prima), della Tariffa allegata al

d.p.r. n. 131 del 1986, nel testo anteriore alla sostituzione con un'imposta fissa approntata dall'art. 10, 1° comma, lett. c), nn. 1 e 2), della l. n. 488 del 1999, in vigore dall'1 gennaio 2000 ed efficace per gli aumenti di capitale sottoscritti nel trimestre in corso al 31 dicembre 1999, la cui denuncia doveva presentarsi successivamente a tale data]. La nota IV al predetto art. 4 della Tariffa, si riferisce solo al caso in cui la società destinataria del conferimento abbia sede legale o amministrativa in altro Stato membro della Cee. Orbene, la Direttiva n. 69/335/CEE mira a promuovere la libertà di circolazione dei capitali; in termini d'imposizione, ciò comporta la soppressione delle imposte indirette in vigore negli Stati membri e l'applicazione, in sostituzione, di un'imposta riscossa una sola volta nel mercato comune e di pari livello in tutti gli Stati membri. La direttiva stabilisce, in particolare, quali operazioni siano assoggettate od assoggettabili all'imposta armonizzata sui conferimenti (artt. 4 e 7), vietando (artt. 10 e 11) le imposte indirette aventi le stesse caratteristiche dell'imposta sui conferimenti (salvo alcune deroghe previste dall'art. 12). Inizialmente l'art. 7 della direttiva prevedeva, per l'imposta sui conferimenti, una gamma di aliquote applicabili in via ordinaria da ciascuno Stato membro e contemplava aliquote ridotte (obbligatorie o facoltative), a seconda della natura dell'operazione effettuata. In particolare si disponeva una riduzione obbligatoria dell'aliquota almeno del 50 per cento qualora una o più società di capitali conferissero la totalità dei loro patrimoni, o uno o più rami della loro attività, ad una o più società di capitali in via di creazione o già esistenti.

Vigendo tale regime, è stato precisato (cfr. Cass., 14 aprile 2003, n. 5862) che gli Stati membri non fossero, in realtà, obbligati ad adeguarsi alle aliquote fissate in sede comunitaria, avendone esclusivamente la facoltà.

Successivamente, l'art. 1 della direttiva n. 73/80/CEE modificava l'art. 7 della direttiva originaria, fissando nell'1 per cento l'aliquota dell'imposta sui conferimenti, con effetto dall'1 gennaio 1976; venivano modificate anche le riduzioni. Infine, la direttiva n. 85/303/CEE dispone – come peraltro ribadito anche all'interno di talune sentenze della Corte di giustizia (cfr. Corte di giustizia CE del 13 febbraio 1996, nelle cause riunite C-197/94 e C-252/94, «Société Bautia»), l'esenzione da qualunque imposta sui conferimenti per le operazioni che, alla data dell'1 luglio 1984, fossero esentate o assoggettate ad un'aliquota pari od inferiore allo 0,5 per cento. Su questa base, in caso di conferimento di un ramo dell'attività dotato di autonomia funzionale (cfr. Corte di giustizia CE del 13 dicembre 1991, in causa C-164/90, «Muwi Bouwgroep BV», nonché del 13 ottobre 1992, in causa C-50/91, «Commerz Credit Bank») di una società di capitali in altra società di capitali, remunerato con quote sociali della conferitaria, è esente da imposta.

La Corte di Cassazione, preso atto che lo Stato italiano non si è avvalso della facoltà di deroga prevista dall'art. 9 della Direttiva n. 69/335/CEE, e che la normativa all'epoca vigente, era in evidente contrasto con l'ordinamento comunitario, recante norme incondizionate e precise, accoglie il ricorso e sancisce il diritto al rimborso.

Ad una conclusione diversa la Suprema Corte giungeva con la sentenza 19 febbraio 2004, n. 3318. Nel caso di specie l'operazione posta in essere consisteva in un conferimento effettuato in assenza di una delibera assembleare per ripianare le perdite della società. In tale occasione era stato affermato che la nota II dell'art. 4 della Tariffa allegata al d.p.r. n. 131 del 1986 (nel testo anteriore alla sostituzione operata dall'art. 10 della l. 23 dicembre 1999, n. 488), sull'inapplicabilità dell'imposta proporzionale di registro per i conferimenti relativi all'aumento di capitale in corrispondenza alla sua riduzione per perdite, non riguardasse il caso di conferimenti effettuati senza una deliberazione as-

sembrare che abbia disposto questa riduzione-aumento, indipendentemente dal fatto che essi siano rivolti ed in concreto utilizzati per il ripianamento di perdite che avrebbero potuto imporre (ove non sanate) l'adozione della deliberazione medesima (cfr. Cass., 10 febbraio 2004, n. 2510, con riferimento ad un'ipotesi di aumento di capitale a fronte di conferimento in danaro).

Sempre con riguardo ai conferimenti, la giurisprudenza di legittimità ha precisato che l'aliquota ridotta dell'otto per cento per gli atti traslativi a titolo oneroso di terreni agricoli comportanti il loro acquisto da parte di imprenditori agricoli o società cooperative, non si applica alle società di persone o di capitali che svolgano attività agricola perché esse non rientrano tra le categorie previste dalla legge. Si ritiene, invero, che le decisioni della Corte di giustizia (cfr. C-164/96 del 6 novembre 1997; C-403/98 dell'11 gennaio 2001) non hanno inciso sulla disciplina nazionale da applicarsi ad imprenditori agricoli che acquistino terreni agricoli (cfr. Cass., 27 giugno 2003, n. 10226).

Il contrasto tra normativa interna e comunitaria ricorre anche con riguardo all'art. 11 della direttiva n. 69/335/CEE relativa all'emissione di obbligazioni e di altri titoli negoziabili. In proposito, i giudici della Corte (cfr. Cass., 21 giugno 1996, n. 5731) hanno statuito che pur essendo la normativa interna applicata (art. 4, lett. e), della Tariffa, parte I, all. A, al d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634) in contrasto con l'art. 11 della direttiva n. 69/335/CEE che vieta di sottoporre ad imposizione prestiti contratti sotto forma di emissione di obbligazioni o di altri titoli negoziabili, il contribuente che non abbia tempestivamente impugnato l'avviso di liquidazione di imposta suppletiva per la registrazione della delibera societaria concernente l'emissione di un prestito obbligazionario, non ha diritto al rimborso dell'imposta pagata, in quanto il contrasto tra norma interna e comunitaria non determina il venir meno del contenzioso tributario e dei suoi termini; pertanto non viene in rilievo la disciplina generale della ripetizione d'indebito e la relativa prescrizione decennale.

In materia di imposta di registro e prestiti obbligazionari intervenne successivamente anche Cass., sez. I, 13 marzo 1998, n. 2733, statuendo che l'art. 79, 1° comma, seconda proposizione del testo unico dell'imposta di registro, ove prevede che «... al rimborso di imposte già pagate si fa luogo soltanto nei casi in cui alla predetta data sia pendente controversia o sia stata presentata domanda di rimborso», deve essere inteso nel senso che al rimborso della imposta di registro già pagata si fa luogo a condizione che, nel caso in cui il pagamento sia stato preceduto da un provvedimento impositivo ritualmente notificato al contribuente (avviso di accertamento o di liquidazione), sia pendente, alla data del 1° luglio 1986, controversia sul relativo rapporto tributario, e, quindi, il provvedimento stesso sia stato tempestivamente impugnato (art. 16 del d.p.r. n. 636 del 1972). Nel caso in cui, invece, l'imposta sia stata riscossa mediante versamento diretto o sia stata, comunque, pagata in mancanza di provvedimento di imposizione, è necessario che sia stata tempestivamente presentata, entro il 1° luglio 1986, domanda di restituzione dell'imposta stessa.

Sempre in tema di obbligazioni convertibili in azioni, la Cassazione si è pronunciata con la sentenza 28 ottobre 2000, n. 14248 in cui si è ribadito che il comma quarto dell'art. 79 del testo unico dell'imposta di registro, ove stabilisce, nel caso di obbligazioni convertibili in azioni, che l'imposta prevista per la conversione dell'art. 4, n. 6, della tariffa non è dovuta fino a concorrenza di quanto in precedenza versato in dipendenza del collocamento delle obbligazioni, introduce una regola di compensazione automatica del debito d'imposta sorto con detta conversione con il pregresso debito restitutorio dell'Amministrazione finanziaria - al momento in cui essi divengano coesistenti -, ma non

mento, indipendentemente dal
i per il ripianamento di perdite
l'adozione della deliberazione
con riferimento ad un'ipotesi
danaro).

urisprudenza di legittimità ha
o per gli atti traslativi a titolo
quisto da parte di imprenditori
società di persone o di capitali
ntrano tra le categorie previste
ella Corte di giustizia (cfr. C-
ennaio 2001) non hanno inciso
nditori agricoli che acquistino
226).

aria ricorre anche con riguardo
all'emissione di obbligazioni e
della Corte (cfr. Cass., 21 giu-
do la normativa interna appli-
l d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634)
5/CEE che vieta di sottoporre
emissione di obbligazioni o di
abbia tempestivamente impu-
nativa per la registrazione della
n prestito obbligazionario, non
anto il contrasto tra norma in-
del contenzioso tributario e dei
ciplina generale della ripetizio-

obbligazionari intervenne suc-
8, n. 2733, statuendo che l'art.
unico dell'imposta di registro,
pagate si fa luogo soltanto nei
roversia o sia stata presentata
enso che al rimborso della im-
ione che, nel caso in cui il pa-
to impositivo ritualmente noti-
di liquidazione), sia pendente,
relativo rapporto tributario, e,
stivamente impugnato (art. 16
ce, l'imposta sia stata riscos-
omunque, pagata in mancanza
che sia stata tempestivamen-
la di restituzione dell'imposta

li in azioni, la Cassazione si è
14248 in cui si è ribadito che il
mposta di registro, ove stabili-
ni, che l'imposta prevista per la
è dovuta fino a concorrenza di
collocamento delle obbligazio-
omatica del debito d'imposta
debito restitutorio dell'Ammi-
divengano coesistenti -, ma non

si occupa del diritto al rimborso e, in particolare, non elidendolo e non diffe-
rendone l'esercizio finché si determini quella compensazione, né potrebbe ra-
gionevolmente inferire in proposito per il carattere meramente eventuale della
conversione medesima. Ne consegue che l'indicata norma non osta a che il di-
ritto al rimborso dell'imposta indebitamente pagata sul prestito obbligazionario
possa essere fatto valere in assenza di conversione delle obbligazioni in azioni,
non rilevando che la stessa sia ancora consentita. Peraltro, la Cassazione (cfr.
Cass., 28 gennaio 1998, n. 826) ha precisato che sono soggette ad imposizione,
ai fini dell'imposta di registro, non le mere operazioni di emissione di obbliga-
zioni, ma quelle che, attraverso il meccanismo di conversione di obbligazioni in
azioni, realizzino un aumento di capitale.

Sulla questione del termine per la ripetizione dell'imposta di registro pa-
gata a fronte di contrasto tra norma interna e comunitaria è di recente interve-
nuta la pronuncia n. 5480 del 18 marzo 2004 ove la Corte ha ribadito che il di-
ritto di ottenere il rimborso dell'imposta proporzionale di registro corrisposta in
violazione del diritto comunitario su operazioni di raccolta di capitali di cui alla
direttiva n. 69/335/CEE e successive modificazioni, è soggetto al termine di de-
cadenza triennale stabilito dall'art. 77 del d.p.r. n. 131 del 1986 - e non al ter-
mine decennale di prescrizione -, senza che detto termine si possa ritenere in
contrasto con l'ordinamento comunitario perché esso, come affermato dalla
Corte di giustizia nella sentenza 15 settembre 1998, relativa alle cause riunite
C-279/96, C-280/96 e C-281/96, non rende né impossibile né eccessivamente
difficile l'esercizio del diritto conferito dall'ordinamento comunitario. Tale
termine decorre dalla registrazione dell'atto, a causa della diretta applicabilità
delle disposizioni di esenzione dall'imposta, sufficientemente precise e incondi-
zionate.

Censure di contrasto con l'ordinamento comunitario, sono state sollevate
con riguardo all'applicazione dell'invim con riferimento all'ipotesi di conferi-
mento di azienda comprensiva di immobili. In tema, è stato osservato (Cass., n.
6785 del 2003, cit.), che come statuito dalla Corte di giustizia (cfr. C-42/96, 11
dicembre 1997), la direttiva n. 335 del 1969 non incide sull'imposta che colpi-
sce l'incremento di valore dell'immobile constatato all'atto del conferimento di
esso ad una società di capitali. Pertanto, in caso di conferimento di azienda
comprensiva di immobili, l'invim risulta dovuta.

In materia, peraltro, la Corte aveva già stabilito (cfr. Cass., 30 ottobre
2002, n. 15299) che l'art. 12 della suddetta direttiva, pur ponendo un limite
all'applicazione di imposte di trasferimento da parte dei singoli ordinamenti na-
zionali in caso di conferimento di immobili o complessi aziendali, non esclude
che l'operazione sia soggetta all'invim, poiché tale imposta, colpendo l'in-
cremento di valore degli immobili al momento del trasferimento o trascorsi die-
ci anni dall'acquisto, è estranea all'applicazione della direttiva.

b) - Tassa annuale di rinnovo iscrizione societaria

Il principio secondo cui il contrasto con il diritto comunitario legittima la
disapplicazione della norma e non l'abrogazione di essa era già stato affermato,
come ricordato dalla stessa pronuncia n. 5731 del 21 giugno 1996, all'interno
della sentenza n. 3458 del 12 aprile 1996 con riferimento al problema della de-
cadenza dell'istanza di rimborso della tassa annuale di rinnovo di iscrizione so-
cietaria. In tema, peraltro, la giurisprudenza è stata particolarmente feconda sin
dai primi anni successivi al momento della effettiva attuazione della direttiva
17 luglio 1969, n. 335, avvenuta mediante il d.l. 31 dicembre 1992, n. 513 (cfr.

Cass., 15 marzo 2004, n. 5278; Id., 18 novembre 2003, n. 7178; id., 31 marzo 2003, n. 14293; Id., 21 marzo 2003, n. 18675; Id., 20 marzo 2003, n. 10220; Id., 18 dicembre 2002, n. 15108 e 7328; Id., 10 dicembre 2002, n. 11120; Id., 18 maggio 2001, n. 15081; Id., 30 giugno 2000, n. 8820; Id., 19 aprile 2000, n. 8605, 8606, 8765, 8770 e 8834; Id., 13 aprile 2000, n. 10871; Id., 13 aprile 2000, n. 10868; Id., 13 aprile 2000, n. 10627; Id., 13 aprile 2000, n. 9938; Id., 12 aprile 2000, n. 10892; Id., 12 aprile 2000, n. 10617; Id., 12 aprile 2000, n. 10366; Id., 12 aprile 2000, n. 10365; Id., 10 febbraio 2000, n. 10370; Id., 9 dicembre 1999, n. 4214; Id., 25 novembre 1999, n. 11316; Id., 5 ottobre 1999, n. 3715; Id., 5 ottobre 1999, n. 3361; Id., 23 giugno 1999, n. 12025; Id., 4 maggio 1999, n. 11973; Id., 8 aprile 1999, n. 7052; Id., 18 marzo 1999, n. 6614; Id., 12 febbraio 1999, n. 5478; Id., 29 gennaio 1999, n. 4991; Id., 29 gennaio 1999, n. 4990; Id., 29 gennaio 1999, n. 4978; Id., 15 ottobre 1998, n. 2545; Id., 28 aprile 1998, n. 10231; Id., 24 marzo 1998, n. 440; Id., 3 dicembre 1997, n. 8651; Id., 13 gennaio 1997, n. 686; Id., 21 giugno 1996, n. 1884; Id., 17 maggio 1996, n. 7856; Id., 23 febbraio 1996, n. 3457 e 3458).

I temi affrontati all'interno delle pronunce appena menzionate attengono sia alla possibilità di considerare compatibile con l'ordinamento comunitario la tassa annuale d'iscrizione al registro delle imprese, sia l'applicazione del termine decadenziale triennale previsto dall'art. 13 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 641. La giurisprudenza ritiene che la somma pretesa per il rinnovo dell'iscrizione annuale nel registro delle imprese è priva di qualunque nesso con il costo di tale operazione e non può essere quindi ricompresa tra i diritti «a carattere remunerativo» contemplati dall'art. 12 della Direttiva Cee n. 335 del 1969; tale pagamento ricade pertanto sotto il divieto previsto dall'art. 10 della stessa direttiva il quale, essendo direttamente applicabile nel nostro ordinamento, rende inapplicabili le disposizioni nazionali (nella specie, art. 3, d.l. 19 dicembre 1984, n. 853, convertito, con modificazioni, nella l. 17 febbraio 1985, n. 17) con esso confliggenti (Cass., sez. un., 13 aprile 1996, n. 3458; Cass., 10 giugno 1998, n. 5742, oltre alle sentenze della stessa Corte nn. 5464, 10233, 11181 del 1997, cit.). In punto di applicazione del termine triennale di decadenza di cui all'art. 13 del d.p.r. n. 641 del 1972 – secondo cui «Il contribuente può chiedere la restituzione delle tasse erroneamente pagate entro il termine di decadenza di tre anni a decorrere dal giorno del pagamento o, in caso di rifiuto dell'atto sottoposto a tassa, dalla data della commisurazione del rifiuto stesso» – in luogo di quello ordinario decennale previsto per la ripetizione dell'indebito oggettivo (art. 2033 c.c.), le sentenze richiamate considerano applicabile il termine breve dell'art. 13 ad ogni ipotesi di rimborso di pagamenti d'imposta non dovuti (7 agosto 1998, n. 8522). Ciò in coerenza con un orientamento normativo che, a tutela dell'interesse ad una sollecita definizione dei rapporti tra fisco e contribuente, appare diretto ad assoggettare (in linea di massima) tal genere di richieste a brevi termini di decadenza, invece che all'ordinario (e più lungo) termine ordinario di prescrizione previsto per l'azione di ripetizione contemplata dal diritto comune (art. 38, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602; art. 21, 2° comma, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; art. 29, della l. 29 dicembre 1990, n. 428). Ogni dubbio in proposito è stato del resto ormai eliminato dall'art. 11, 2° comma, della l. 23 dicembre 1998, n. 443, con il quale il legislatore ha stabilito espressamente che le società hanno il diritto di ottenere il rimborso, «sempre che abbiano presentato istanza (...) nei termini previsti» dal citato art. 13. E la compatibilità di una disciplina siffatta con i principi dell'ordinamento comunitario non può essere dubitata, posto che il diritto comunitario non vieta ad uno Stato membro di opporre alle azioni di ripetizione di tributi riscossi in violazione del diritto comunitario un termine nazionale di decadenza triennale che de-

rog
sog
allc
mu
terCas
alla
- d
n. 4
196
not
ess
pro
a) c
trindi
con
con
terv
le 3
145liar
din.
in l
con
del
pre
da jnor
che
C-4
C-3
a r
Qu
pita
tisp
ché
sce
esavier
rile
ass

3, n. 7178; Id., 31 marzo 2003, n. 10220; Id., e 2002, n. 11120; Id., 18 0; Id., 19 aprile 2000, n. n. 10871; Id., 13 aprile aprile 2000, n. 9938; Id., 17; Id., 12 aprile 2000, n. 2000, n. 10370; Id., 9 di- i16; Id., 5 ottobre 1999, n. 9, n. 12025; Id., 4 maggio arzo 1999, n. 6614; Id., 12 1; Id., 29 gennaio 1999, n. 998, n. 2545; Id., 28 aprile embre 1997, n. 8651; Id., 4; Id., 17 maggio 1996, n.

ena menzionate attengono ordinamento comunitario la ia l'applicazione del termi- r. 26 ottobre 1972, n. 641. r il rinnovo dell'iscrizione ue nesso con il costo di tale diritti «a carattere remune- n. 335 del 1969; tale paga- t. 10 della stessa direttiva il ordinamento, rende inappli- , d.l. 19 dicembre 1984, n. orario 1985, n. 17) con esso 3; Cass., 10 giugno 1998, n. 54, 10233, 11181 del 1997, : di decadenza di cui all'art. tribuente può chiedere la re- termine di decadenza di tre o di rifiuto dell'atto sottop- ifiuto stesso» - in luogo di one dell'indebito oggettivo applicabile il termine breve nti d'imposta non dovuti (7 ientamento normativo che, a ei rapporti tra fisco e contri- nassima) tal genere di richie- dinario (e più lungo) termine petizione contemplata dal di- 3, n. 602; art. 21, 2° comma, l. 29 dicembre 1990, n. 428). liminato dall'art. 11, 2° com- ale il legislatore ha stabilito ottenere il rimborso, «sempre evisti» dal citato art. 13. E la ipi dell'ordinamento comuni- comunitario non vieta ad uno : di tributi riscossi in violazio- li decadenza triennale che de-

roga al regime ordinario dell'azione di ripetizione dell'indebito tra privati, as- soggettata a un termine più favorevole; sempre che detto termine «si applichi allo stesso modo alle azioni di ripetizione di tali tributi fondate sul diritto co- munitario e a quelle fondate sul diritto interno» (Corte di giustizia CE 15 set- tembre 1998, in C-260/96).

c) - Imposta straordinaria sul patrimonio netto delle imprese

A chiudere la presente rassegna sulle pronunce tributarie della Corte di Cassazione dotate di profili internazionalistici sono talune sentenze dedicate alla compatibilità dell'Imposta straordinaria sul patrimonio netto delle imprese - di cui al d.l. 30 settembre 1992, n. 394, convertito nella l. 26 novembre 1992, n. 461 - con l'ordinamento comunitario, in specie con la direttiva 17 luglio 1969, n. 335, relativa all'imposizione indiretta sui conferimenti societari. Come noto, l'imposta nazionale in esame è rimasta in vigore fino all'1 gennaio 1998, essendo stata abrogata dal decreto istitutivo dell'Imposta regionale sulle attività produttive di cui al d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

Essa si applicava alle società e degli enti di cui all'art. 87, 1° comma, lett. a) e b) del t.u.i.r. (oggi art. 73), secondo l'aliquota dello 0,75 per cento del patrimonio netto risultante dal bilancio.

La giurisprudenza della Suprema Corte in materia è molto scarsa, ma di estremo interesse; dopo orientamenti favorevoli alla tesi del contrasto con le norme comunitarie espressi nell'ambito dei giudizi di prime e se- conde cure, si attendeva l'autorevole pronunciamento della Cassazione, in- tervenuto con la sentenza 11 maggio 2004, n. 8907, cui si sono uniformate le successive (cfr. Cass., 19 luglio 2004, n. 13310; Id., 29 luglio 2004, n. 14517).

Le ragioni addotte per giustificare il (preteso) contrasto dell'imposta ita- liana con la direttiva sui conferimenti atenevano agli effetti del tributo straor- dinario, da ritenersi equivalenti rispetto all'imposta indiretta sui conferimenti; in particolare, si sottolineava che ad essa dovessero essere assoggettati anche i conferimenti sociali già colpiti con le imposte indirette secondo l'aliquota dell'1 per cento consentita dall'ordinamento comunitario, ed anzi, l'aliquota prevista era superiore rispetto a quella massima consentita dalla direttiva, così da porsi in contrasto con essa.

La Cassazione ha anzitutto precisato che l'imposta sul patrimonio netto non è un'imposta destinata ad applicarsi ai movimenti di capitali o di beni e che la giurisprudenza della Corte di giustizia (sentenza 27 ottobre 1998, causa C-4/97, «N.»; ordinanza sulle cause riunite C-279/99; C-293/99; C-296/99; C-330/99; C-336/99, «P. & B. ed altri) ha ritenuto che essa non corrisponde a nessuna delle operazioni imponibili indicate dall'art. 4 della direttiva. Questa si applica, invero, alle operazioni consistenti in trasferimenti di ca- pitali o di beni, nonché agli aumenti di capitale o del patrimonio sociale, fat- tispecie estranee rispetto all'imposta di cui al d.l. n. 394 del 1992. Di tal- ché, secondo la valutazione della Corte di giustizia, la direttiva non impedi- sce che sulle società di capitali si trovi a gravare un'imposta come quella in esame.

Pertanto, non ricorre un contrasto con l'ordinamento comunitario quando viene colpita «la componente di patrimonio netto costituita dal capitale sociale rilevato annualmente in bilancio (anche se tale componente deve e può essere assoggettata all'imposta sui conferimenti)».

Così, ancora una volta, la Suprema Corte si trova ad applicare, facendola

propria, l'interpretazione vincolante resa dai giudici comunitari, mettendo fine ai dubbi interpretativi sollevati dai contribuenti, poi condivisi dalle corti di merito nazionali successivamente sconfessate in sede comunitaria.

dott. ANDREA QUATTROCCHI