

G. FALSITTA-A. FANTOZZI-G. MARONGIU-F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie.*
Tomo II - Accertamento e sanzioni a cura di F. Moschetti.

BREVIARIA IURIS

fondati da

GIORGIO CIAN e ALBERTO TRABUCCHI

[e continuati da GIORGIO CIAN]

- 1 - G. CIAN - A. TRABUCCHI - *Commentario breve al codice civile*⁹
 - *Commentario breve al codice civile - Complemento giurisprudenziale. Edizione per prove concorsuali ed esami 2010*
- 2 - A. MAFFEI ALBERTI - *Commentario breve alla legge fallimentare*⁵
- 3 - F. CARPI - V. COLESANTI - M. TARUFFO - *Commentario breve al codice di procedura civile*⁶
 - *Commentario breve al codice di procedura civile - Complemento giurisprudenziale*⁷
 - *Commentario breve al codice di procedura civile - Complemento giurisprudenziale. Edizione per prove concorsuali ed esami 2010*
- 4 - A. CRESPI - G. FORTI - G. ZUCCALÀ - *Commentario breve al codice penale*⁵
 - *Commentario breve al codice penale - Complemento giurisprudenziale*¹¹ (con CD contenente il testo completo delle più recenti sentenze richiamate)
 - *Commentario breve al codice penale - Complemento giurisprudenziale. 11^a edizione per prove concorsuali ed esami*
- 5 - P. MARCHETTI - L.C. UBERTAZZI - *Commentario breve alle leggi su proprietà intellettuale e concorrenza*⁴
- 6 - G. CONSO - V. GREVI - *Commentario breve al codice di procedura penale*
 - *Commentario breve al codice di procedura penale - Complemento giurisprudenziale*⁶
- 7 - S. BARTOLE - R. BIN - *Commentario breve alla Costituzione*
- 8 - L. SALAMONE - P. SPADA - *Commentario breve al diritto delle cambiali, degli assegni e di altri strumenti di credito e mezzi di pagamento*⁴
- 9 - G. CONSO - V. GREVI - *Prolegomeni a un commentario breve al nuovo codice di procedura penale* (opera esaurita)
- 10 - A. ROMANO - R. VILLATA - *Commentario breve alle leggi sulla giustizia amministrativa*³
- 11 - G. ALPA - P. ZATTI - *Commentario breve al codice civile. Leggi complementari* (3 tomi) - Tomo I⁴ Tomo II⁴ Tomo III⁴
- 12 - M. GRANDI - G. PERA - *Commentario breve alle leggi sul lavoro*⁴
- 13 - F. POCAR - *Commentario breve ai Trattati della Comunità e dell'Unione europea*
- 14 - F.C. PALAZZO - C.E. PALIERO - *Commentario breve alle leggi penali complementari*²
- 15 - C. CONSOLO - C. GLENDI - *Commentario breve alle leggi del processo tributario*²
- 16 - R. CAVALLO PERIN - A. ROMANO - *Commentario breve al testo unico sulle autonomie locali*
- 17 - L. COSTATO - F. PELLIZZER - *Commentario breve al codice dell'ambiente*
- 18 - A. MAFFEI ALBERTI - *Commentario breve al diritto delle società*
- 19 - A. ZACCARIA - *Commentario breve al diritto della famiglia*
- 20 - A. CARULLO - G. IUDICA - *Commentario breve alla legislazione sugli appalti pubblici e privati*
- 21 - G. VOLPE PUTZOLU - *Commentario breve al diritto delle assicurazioni*
- 22 - G. DE CRISTOFARO - A. ZACCARIA - *Commentario breve al diritto dei consumatori*
- 23 - G. FALSITTA - A. FANTOZZI - G. MARONGIU - F. MOSCHETTI - *Commentario breve alle leggi tributarie*
 - *Tomo I: Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G. Falsitta (in corso di pubblicazione)
 - *Tomo II: Accertamento e sanzioni*, a cura di F. Moschetti
 - *Tomo III: Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, a cura di A. Fantozzi
 - *Tomo IV: Imposta sul valore aggiunto e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu (in corso di pubblicazione)
 - *Tomo V: Tributi locali*, a cura di G. Marongiu (in corso di pubblicazione)
- 24 - M.V. BENEDETTI - C. CONSOLO - L.G. RADICATI DI BROZOLO - *Commentario breve al diritto dell'arbitrato nazionale ed internazionale*
- 25 - G. CIAN - *Codice civile e leggi collegate. Commento giurisprudenziale sistematico*
- 26 - R. FERRARA - G.F. FERRARI - *Commentario breve alle leggi in materia di urbanistica ed edilizia*

GASPARE FALSITTA
Emerito dell'Università di Pavia

AUGUSTO FANTOZZI
Ordinario dell'Università di Roma «La Sapienza»

GIOVANNI MARONGIU
Ordinario dell'Università di Genova

FRANCESCO MOSCHETTI
Ordinario dell'Università di Padova

COMMENTARIO BREVE

ALLE

LEGGI TRIBUTARIE

Tomo II
Accertamento e sanzioni

a cura di
FRANCESCO MOSCHETTI

ERNESTO MARCO BAGAROTTO
ROBERTO BAGGIO
FRANCO BATISTONI FERRARA
MAURO BEGHIN
BRUNELLA BELLÈ
ADRIANO BENAZZI
GIULIA BOLETTI
MARIA FRANCESCA BONTÀ
MARIA CRISTINA BRUNO
IVO CARACCIOLI
VINCENZO CARDONE
ANDREA CARINCI
BERNARDO CARTONI
CARLO CIMINIELLO
GIUSEPPE CIMINIELLO
FRANCESCO COLAIANNI

GIUSEPPE CORASANITI
ROBERTO CORDEIRO GUERRA
VITO D'AMBRA
FRANCESCO DE DOMENICO
ADRIANO DI PIETRO
MARIO GARAVOGLIA
ANDREA GIOVANARDI
LORENZO IMPERATO
GIUSEPPE INGRAO
MAURIZIO INTERDONATO
AGOSTINO ENNIO LA SCALA
GIUSEPPE MARINI
GIUSEPPE MARINO
MELO MARTELLA
ENRICO MASTROGIACOMO
GIOVANNI MOSCHETTI
DIANA MURARO

VALERIA NUCERA
ROBERTO PISANO
ANDREA POGDIGHE
MARCELLO POGGIOLI
LUIGI QUERCIA
ROBERTA RINALDI
GIANLUCA RUGGIERO
CIRO SANTORIELLO
ROBERTO SCHIAVOLIN
LORIS TOSI
MAURO TRIVELLIN
GIUSEPPE VANZ
FRANCESCO VERRI
MARCO VERSIGLIONI
ANTONIO VIOTTO
NICOLÒ ZANOTTI



CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI
2011

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl

ISBN 978-88-13-29885-2

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5 della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale – cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale – e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da AIDRO, Corso di Porta Romana, n. 108, 20122 Milano, e-mail segreteria@aidro.org e sito web www.aidro.org

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Stampato in Italia - Printed in Italy

Centrofotocomposizione Dorigo - Padova
Stampato da L.E.G.O. S.p.A., Lavis (TN)

AUTORI DELL'OPERA

DIRETTORE

Francesco Moschetti

COLLABORATORI

I - ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Accertamento delle imposte sui redditi
(D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600)

Artt. 1-6: R. Baggio	Art. 41 bis: G. Ingraio
Art. 12 bis: R. Baggio	Art. 41 ter: M. Interdonato
Artt. 13-16: A. Benazzi	Art. 42: A. Di Pietro
Artt. 18-18 ter: D. Muraro	Art. 43: R. Schiavolin
Artt. 19-22: A. Benazzi	Artt. 44-45: A. Giovanardi
Artt. 23-30: G. Corasaniti	Artt. 58-60: R. Cordeiro Guerra
Art. 31: R. Schiavolin	Art. 60 bis: M. Poggioli
Art. 31 bis: G. Marino	Art. 61: A.E. La Scala
Art. 32: G. Vanz	Artt. 62-63: G. Marini
Art. 33: A. Viotto	Art. 64: A. Carinci
Art. 36: A. Viotto	Art. 65: G. Marini
Artt. 36 bis-36 ter: R. Rinaldi	Art. 66: A.E. La Scala
Art. 37: A. Di Pietro	Art. 67: M. Interdonato
Art. 37 bis: M. Beghin	Artt. 68-69: M. Trivellin
Art. 38: L. Tosi	Art. 70: R. Schiavolin
Art. 39: A. Di Pietro	Art. 71: R. Baggio
Art. 40: F. De Domenico	Artt. 72-74: G. Corasaniti
Art. 40 bis: M. Beghin	Art. 75: G. Marino
Art. 41: M. Martella	

II - NORMATIVA COMPLEMENTARE

Dichiarazione
(D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322)

R. Baggio

Interpello
(Art. 21, L. 30 dicembre 1991, n. 413)

E.M. Bagarotto

Accertamento con adesione
(D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218)

M. Versiglioni

Studi di settore
**(Artt. 62 bis e 62 sexies, D.l. 30 agosto 1993, n. 331;
Artt. 10, 10 bis e 10 ter, L. 8 maggio 1998, n. 146)**

M. Beghin

Autotutela
**(Art. 2 quater, D.l. 30 settembre 1994, n. 564, conv. con modif.
dalla L. 30 novembre 1994, n. 656; D.m. 11 febbraio 1997, n. 37)**

R. Schiavolin

Sanzioni penali
(D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)

Premessa e coordinamento della sezione: I. Caraccioli

Art. 1: G. Moschetti

Art. 2: L. Imperato

Art. 3: V. Cardone

Art. 4: R. Pisano

Art. 5: B. Cartoni

Art. 6: L. Imperato

Art. 7: M. Garavoglia

Artt. 8-9: L. Imperato

Art. 10: C. Santoriello

Art. 10 bis-10 quater: F. Colaianni

Art. 11: F. Verri

Art. 12: M.C. Bruno

Art. 13: C. Ciminiello

Art. 14: G. Ciminiello

Art. 15: G. Ruggiero

Art. 16: V. D'Ambrà

Art. 17: C. Santoriello

Art. 18: L. Quercia

Art. 19: G. Moschetti

Artt. 20-25: E. Mastrogiacomo

Sanzioni amministrative

Premessa e coordinamento della sezione: F. Batistoni Ferrara

(D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471)

Artt. 1-4: A. Poddighe

Artt. 5-7: V. Nucera

Artt. 8-9: N. Zanotti

Artt. 10-11: M.F. Bontà

Artt. 12-13: A. Poddighe

Art. 14: N. Zanotti

Art. 15: M.F. Bontà

Artt. 16-17: N. Zanotti

(D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472)

Artt. 1-5: F. Batistoni Ferrara
Art. 6: M.F. Bontà
Art. 7: F. Batistoni Ferrara
Art. 8: A. Poddighe
Artt. 9-10: V. Nucera
Art. 11: F. Batistoni Ferrara
Art. 12: M.F. Bontà

Art. 13: A. Poddighe
Artt. 14-19: B. Bellè
Art. 20: V. Nucera
Art. 21: A. Poddighe
Artt. 22-24: G. Boletto
Artt. 25-26: M.F. Bontà
Artt. 27-30: N. Zanotti

(Art. 7, d.l. 30 settembre 2003, n. 269)

F. Batistoni Ferrara

COORDINATORI SCIENTIFICI

Mauro Beghin Roberto Schiavolin Loris Tosi

SEGRETARIO DELLA REDAZIONE

Diana Muraro

tributaria con l'indicazione del reddito di capitale in dichiarazione dei redditi (quadro RM) e l'applicazione dell'imposta sostitutiva, sempre del 12,5 per cento ai sensi dell'art. 18 t.u.i.r. L'opzione dell'impresa estera di assumere gli obblighi del sostituto d'imposta a decorrere da una specifica data, direttamente o tramite il rappresentante fiscale, per tutte le polizze in essere e per quelle stipulate successivamente, deve essere comunicata all'Amministrazione finanziaria nella prima dichiarazione dei sostituti d'imposta che sia obbligata a presentare in relazione alle imposte sostitutive trattenute e versate (circ. Ag. Entr. 31 dicembre 2003, n. 62). La stessa opzione deve essere comunicata al contraente. L'opzione può essere revocata, ferma la sua validità per tutti i contratti assicurativi che risultino in essere alla data della revoca stessa. L'imposta prevista dall'art. 26 *ter* in esame non si applica nei confronti dei soggetti che percepiscono i redditi in questione nell'ambito dell'esercizio di attività d'impresa, né nei confronti dei fondi pensione, che sono tassati sul risultato di gestione maturato (cfr. ris. Ag. Entr. 24 settembre 2003, n. 185).

II. La tassazione dei redditi derivanti dalla cessione di una polizza di assicurazione. ■

Talvolta si è discusso della legittimità di una cessione, totale o parziale, di una polizza assicurativa sulla vita da un primo contraente originario ad altri soggetti, spesso attraverso l'intervento di una società fiduciaria. Al riguardo,

come chiarito dall'Agenzia delle Entrate (ris. Ag. Entr. 13 maggio 2002, n. 144, si badi, però, precedente l'introduzione dell'art. 26 *ter*, che è stato introdotto nel 2003 dal d.l. 269, conv. in l. 326/03), nel caso di cessione della polizza assicurativa, il cedente ritrarrebbe eventualmente un reddito diverso ex art. 67, 1° co., lett. g *quinquies*, t.u.i.r. Al riguardo, peraltro, tralasciando in questa sede ogni analisi sulla legittimità civilistica della cessione totale o parziale di una polizza assicurativa, la risoluzione dell'Agenzia richiede che il trasferimento sia effettivo e pieno, il che potrebbe mettere in dubbio l'applicabilità della disposizione nel caso di cessione parziale. Al proposito, si potrebbe forse sostenere che la cessione pur parziale della polizza, debba comunque considerarsi piena, nel senso inteso dalla ris. Ag. Entr. 13 maggio 2002, n. 144, laddove il contraente ceda tutti i diritti relativi alla polizza, pur limitati alla sola quota ceduta, e senza quindi mantenere una parte di tali diritti anche in relazione alla frazione della polizza che ha alienato. Nel caso di cessione, diversamente che per i redditi di capitale, anche una società fiduciaria o altro intermediario non assicurativo potrebbe agire come sostituto d'imposta in relazione ai redditi diversi, applicando la ritenuta del 12,5 per cento prevista dall'art. 6, d.lgs. n. 461/97 (c.d. regime del risparmio amministrato), laddove il beneficiario abbia optato in tal senso.

26 quater Esenzione dalle imposte sugli interessi e sui canoni corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell'Unione europea. 1. *Gli interessi e i canoni pagati a società non residenti aventi i requisiti di cui al comma 4, lettera a), o a una stabile organizzazione, situata in un altro Stato membro, di società che hanno i suddetti requisiti sono esentati da ogni imposta quando tali pagamenti sono effettuati:*

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Ai fini del presente articolo:

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

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

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

3) di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche;

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

c) non si considerano interessi:

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

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

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

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

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

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

a) le società beneficiarie dei redditi di cui al comma 3 e le società le cui stabili organizzazioni sono beneficiarie dei medesimi redditi, rivestono una delle forme previste dall'allegato A, risiedono ai fini fiscali in uno Stato membro, senza essere considerate, ai sensi di una Convenzione in materia di doppia imposizione sui redditi con uno Stato terzo, residenti al di fuori

dell'Unione europea e sono assoggettate, senza fruire di regimi di esonero, ad una delle imposte indicate nell'allegato B ovvero a un'imposta identica o sostanzialmente simile applicata in aggiunta o in sostituzione di dette imposte;

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

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

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

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

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

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

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

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

SOMMARIO: I. Introduzione: la direttiva comunitaria sulla tassazione di interessi e canoni pagati fra società consociate. - II. L'ambito soggettivo di applicazione dell'esenzione. - III. Il recepimento della direttiva in Italia. - IV. L'ambito oggettivo di applicazione: gli interessi. - V. L'ambito oggettivo di applicazione: i canoni. - VI. Disciplina antielusiva. - VII. L'accordo Svizzera-UE che estende ai rapporti con la Svizzera la disciplina della direttiva Interessi e *Royalties*.

I. Introduzione: la direttiva comunitaria sulla tassazione di interessi e canoni pagati fra società consociate. ■ Come indicato nel Preambolo della direttiva 2003/49, l'integrazione del mercato comune europeo richiede che «i pagamenti di interessi e di canoni siano assoggettati ad imposizione fiscale una sola volta in uno Stato membro», evitando quindi che nell'ambito di fattispecie caratterizzate da un elemento di internazionalità in cui sono coinvolte imprese che operano in Stati membri diversi si verificino fenomeni di doppia imposizione. Se, infatti, è vero che ai sensi dell'art. 293 del Trattato la soluzione dei fenomeni di doppia imposizione è demandata ai singoli Stati membri, è anche vero che l'attuale sistema di fiscalità internazionale, così come delineato dalle legislazioni dei singoli Stati e dalle disposizioni contenute nei Trattati, non esclude del tutto il ricorrere di questi fenomeni. Per quanto riguarda gli interessi e i canoni, in particolare, accade spesso che la doppia imposizione sia soltanto mitigata. Ciò soprattutto perché mentre l'imposizione nel Paese della fonte avviene sotto forma di ritenuta a titolo d'imposta sull'ammontare lordo dei canoni o degli interessi, nel Paese di residenza del soggetto percettore la doppia imposizione viene attenuata con la concessione di un credito d'imposta che però è limitato e non sempre, quindi, copre l'intero ammontare della ritenuta subita all'estero (v. però le sentenze *Gerritse* e *Scorpio* della Corte di Giustizia: C-234/01 e C-290/04). Per questo motivo la Commissione europea ha proposto l'introduzione di una disciplina specifica in materia di tassazione dei flussi reddituali da pagamenti di interessi e canoni, che in qualche modo ripete lo schema previsto, per i dividendi, dalla direttiva Madre-Figlia 434/90/CEE. **L'obiettivo della direttiva consiste nell'imporre l'esenzione da ritenuta alla fonte per i pagamenti di interessi e canoni tra società consociate, con riserva di tassazione soltanto nel Paese di residenza del percettore.**

II. L'ambito soggettivo di applicazione dell'esenzione. ■ È opportuno peraltro precisare subito che, a parte la diversità attinente l'ambito oggettivo di applicazione, anche sotto il profilo soggettivo la direttiva interessi e canoni ha un campo di applicazione diverso e più ampio rispetto alla direttiva Madre-Figlia, in quanto si applica a tutte le società «consociate». Addirittura, e ciò pare in effetti coerente con gli scopi perseguiti, l'art. 8 della direttiva ipotizza una futura estensione dell'ambito soggettivo dell'esenzione da ritenuta, con estensione della disciplina anche a società non «consociate». Per società consociate si intendono le società legate da un vincolo di partecipazione pari o superiore al 25

per cento dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria, nonché quelle che siano partecipate, con percentuali di nuovo pari o superiori al 25 per cento dei diritti di voto, da una medesima terza società. La direttiva lasciava agli Stati membri la possibilità di utilizzare come criterio di riferimento per la definizione delle società consociate la partecipazione al capitale o i diritti di voto: l'opzione del legislatore italiano in sede di recepimento è caduta sui **diritti di voto**, in quanto si è ritenuto che sia la possibilità di influenzare le delibere assembleari, piuttosto che la partecipazione al capitale, a costituire un collegamento di rilievo per quanto riguarda il coordinamento del gruppo. Si ricorda al riguardo che a seguito della riforma del diritto societario del 2003 (d.lgs. n. 6/03), è possibile che la partecipazione al capitale sociale non trovi una corrispondenza proporzionale nei diritti di voto esercitabili nell'assemblea. **Rientrano nel campo di applicazione della disciplina in esame, sia come soggetti pagatori che come beneficiari effettivi, le stabili organizzazioni, purché i pagamenti in questione siano inerenti la loro attività.** Occorre pertanto che, nel caso di interessi o canoni pagati da una stabile organizzazione ad un soggetto consociato, tale pagamento risulti inerente all'attività della stabile organizzazione. Di converso, nel caso di percezione dei pagamenti da parte di una stabile organizzazione, occorre che tali pagamenti siano imponibili in capo alla stabile organizzazione stessa. Naturalmente, il soggetto titolare della stabile organizzazione dovrà possedere i requisiti soggettivi indicati sopra. **Nel caso di pagamenti effettuati tra società «sorelle», nelle quali cioè una terza società detenga una percentuale di diritti voto pari o superiore al 25 per cento, è necessario che tale terza società sia residente in un Paese Membro.** L'interpretazione opposta, ipotizzata in base alla lettera dell'art. 3 della direttiva, secondo cui i pagamenti tra società sorelle controllate da una madre extracomunitaria avrebbero potuto ritenersi esenti, è stata superata in sede di recepimento, posto che l'art. 26 quater, d.p.r. n. 600/73 richiede che anche tale società rivesta i requisiti di cui al 4° co., lett. a) [v. 2° co., lett. c), tra cui, per l'appunto, quello della residenza].

III. Il recepimento della direttiva in Italia. ■ La disciplina in esame è stata recepita in Italia con l'introduzione dell'art. 26 quater del d.p.r. n. 600/73 (v. circ. Ag. Entr. 2 novembre 2005, n. 47). Per beneficiare dell'esenzione da ritenuta alla fonte occorre comunque che: *i*) il rapporto di partecipazione sia stato mantenuto senza interruzioni per almeno un anno (la direttiva richiedeva invece almeno due anni di possesso); *ii*) il soggetto erogante e il beneficiario rivestano

una delle forme societarie indicate nell'allegato A della direttiva, così come ripreso dall'allegato A del d.lgs. n. 143/05; *iii*) i due soggetti risiedono fiscalmente in due diversi Stati Membri CE; *iv*) entrambi i soggetti siano assoggettati, senza fruire di regimi di esonero, ad una delle imposte indicate nell'allegato B della direttiva, ripreso dall'allegato B del decreto di recepimento: in sostanza, ai fini italiani, la società residente deve essere assoggettata ad Ires. Si noti che per potersi applicare l'esenzione occorre che i pagamenti in questione concorrano a formare il reddito imponibile in capo al percettore: questo per evitare salti d'imposta, possibili nel caso in cui, pur in presenza di un percettore assoggettato ad imposta nel suo Paese di residenza, vengano, in tale Paese, specifici regimi di esenzione per gli interessi attivi e i canoni percepiti (art. 26 quater, 4° co., lett. b); *v*) la società che percepisce il pagamento ne deve essere l'effettiva beneficiaria. Secondo la circ. n. 47/E del 2005 *cit.*, la società percipiente riveste la qualifica di beneficiario effettivo qualora abbia la titolarità, nonché la disponibilità del reddito percepito. Nel caso delle stabili organizzazioni, esse si considerano beneficiarie effettive dei pagamenti laddove la fonte di tali redditi sia ad esse effettivamente connessa e i redditi siano tassati in capo alle stesse. Come nel caso dei dividendi a seguito della sentenza *Denkavit* della Corte di Giustizia (C-291/94), la disciplina in esame si applica anche se al momento del pagamento non era ancora stato completato il periodo minimo di possesso: in questo caso il soggetto che eroga il pagamento è tenuto ad applicare la ritenuta, ma il percettore può presentare istanza di rimborso una volta superato il periodo minimo di dodici mesi (i mesi richiesti sono invece ventiquattro in quei Paesi che si sono uniformati alla direttiva anche sotto questo profilo). Per beneficiare dell'esenzione da ritenuta il percipiente deve fornire al sostituto d'imposta la documentazione che attesta il diritto all'esenzione; si tratta in particolare di un certificato di residenza fiscale rilasciato dalle autorità del Paese di residenza e di un'autodichiarazione circa il rispetto dei requisiti richiesti dall'art. 26 quater. In particolare, il soggetto non residente deve autocertificare di: 1) ricoprire lo status di società consociata del pagatore residente; 2) aver superato il periodo minimo di un anno di possesso ininterrotto della partecipazione; 3) rivestire una delle forme societarie indicate nell'Allegato A al decreto attuativo; 4) essere residente ai fini fiscali in uno Stato membro dell'Unione europea e non avere un'ulteriore residenza (doppia residenza) in un Paese extra UE qualora tale Paese abbia stipulato con il primo una convenzione contro le dop-

pie imposizioni che nei rapporti bilaterali assegna la prevalenza al Paese extra UE; 5) essere assoggettato ad imposta nel suo Paese di residenza e che gli interessi e i canoni percepiti siano assoggettati ad una delle imposte indicate nell'Allegato B al decreto attuativo; 6) percepire i proventi in qualità di beneficiario effettivo.

■ In caso di stabile organizzazione, è richiesto un certificato che attesti l'esistenza della stabile organizzazione: si noti che tale certificato non sarà sempre facilmente reperibile, posto che talune Amministrazioni potrebbero ritenere che la questione della sussistenza di una stabile organizzazione debba essere valutata in concreto e solo dopo un'indagine approfondita. La documentazione di cui sopra deve essere fornita entro la data di pagamento e poi conservata fino allo spirare del termine di decadenza per gli accertamenti relativi al periodo d'imposta nel quale il pagamento è stato effettuato o comunque fino alla definizione di tali accertamenti. La documentazione ha validità per un anno dalla data del rilascio.

IV. L'ambito oggettivo di applicazione: gli interessi. ■ Per quanto riguarda la definizione di «interessi», si considerano tali i redditi da crediti di qualsiasi natura, garantiti o meno da ipoteca e, in particolare, i redditi derivanti da titoli, obbligazioni e prestiti, compresi gli altri proventi derivanti dai suddetti titoli e prestiti. Sono inclusi tra gli interessi anche i proventi dei crediti collegati all'andamento di parametri finanziari. Possono beneficiare dell'esenzione dalla ritenuta anche gli interessi pagati in base ad un contratto di *cash pooling*. Per espressa disposizione normativa, invece, non sono considerati interessi e non beneficiano quindi della disciplina in esame: *i*) le remunerazioni dei finanziamenti eccedenti in base alla disciplina di contrasto alla sottocapitalizzazione (c.d. *thin capitalization*; v. l'art. 98 t.u.i.r., ormai abrogato); *ii*) gli utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza; *iii*) le remunerazioni dei titoli e degli strumenti finanziari di cui agli artt. 44, 2° co., lett. a) e 109, 9° co., lett. a), t.u.i.r., anche per la quota che non comporta la partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale gli strumenti finanziari sono stati emessi; *iv*) i pagamenti relativi a crediti che autorizzano il creditore a rinunciare al suo diritto agli interessi in cambio del diritto a partecipare agli utili del debitore; *v*) i pagamenti relativi a crediti che non contengono disposizioni per la restituzione del capitale o per i quali il rimborso debba essere effettuato trascorsi più di cinquanta anni dalla data di emissione. Eventualmente, nel caso in

cui i pagamenti non possano considerarsi interessi, ma piuttosto come distribuzione di utili alla società madre, si potrà, al rispetto dei requisiti previsti dall'art. 27 bis d.p.r. n. 600/73, applicare la disciplina della direttiva Madre-Figlia.

V. L'ambito oggettivo di applicazione: i canoni. ■ Sono invece considerati «canoni» i compensi di qualsiasi natura percepiti per l'uso o la concessione in uso di: i) diritti di autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, comprese le pellicole cinematografiche e il software (sotto questo aspetto la direttiva si discosta dal Modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio, il quale non include tra i canoni i pagamenti per l'utilizzo di software); ii) brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico; iii) attrezzature industriali, commerciali o scientifiche (anche qui v'è quindi differenza rispetto al Modello Ocse, che non include tali pagamenti nella disciplina di cui all'art. 12 del medesimo Modello); tra queste attrezzature, la su richiamata circ. n. 47/E del 2005 include, a titolo di esempio, anche i container, i macchinari per la produzione di manufatti, le macchine per l'edilizia come le gru e le betoniere, le macchine per l'agricoltura come i trattori e le trebbiatrici e i veicoli per il trasporto di beni e persone per terra, aria e mare. I pagamenti che beneficiano dell'esenzione sono quelli derivanti dall'uso o la concessione in uso dei beni o diritti su indicati, non invece quelli legati alla prestazione di un servizio (*facere*). L'Agenzia delle Entrate nella citata circ. 47/E del 2005 ha chiarito, per esempio, che rientrano nel campo di applicazione dell'esenzione i contratti di «locazione a scafo nudo» (*bare boat charter* o *demise charter*), in cui l'oggetto del contratto è costituito dalla nave e dalle sue pertinenze, mentre ne sono esclusi i canoni derivanti dalla locazione di navi o aeromobili a scafo nudo qualora rappresentino fonti occasionali di reddito per le imprese che operano in traffici internazionali e che pertanto sono tassati come redditi d'impresa di tali soggetti nei rispettivi Paesi di residenza in base all'art. 8 del Modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio. Non rientra nella definizione di uso o concessione in uso nemmeno il contratto denominato *voyage charter* nel quale il noleggiante è obbligato a compiere con una nave determinata uno o più viaggi prestabiliti, né quello denominato *time charter*, in cui il noleggiante è obbligato a compiere i viaggi per un determinato periodo di tempo. In queste ipotesi, infatti, l'oggetto del contratto non è il mezzo di trasporto,

bensì una complessa prestazione di servizi nella quale il veicolo rappresenta soltanto uno strumento per l'esecuzione della prestazione da parte del vettore.

VI. Disciplina antielusiva. ■ Il decreto attuativo della direttiva ha previsto anche l'introduzione nell'art. 37 bis, d.p.r. n. 600/73, tra le ipotesi cui si applica tale disposizione, anche dei «pagamenti di interessi e canoni di cui all'art. 26 quater, qualora detti pagamenti siano effettuati a soggetti controllati direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea». Si teme infatti che soggetti che non sarebbero ammessi a godere del regime di esenzione previsto dalla direttiva possano interporre strumentalmente soggetti comunitari e effettuare operazioni elusive per poter godere di tale regime. È prevista peraltro la possibilità di interpellare preventivamente l'Amministrazione finanziaria in merito all'eventuale elusività fiscale di determinate operazioni secondo l'interpello c.d. «speciale» di cui all'art. 21. l. n. 413/91. Il 5° co. della disposizione in esame prevede inoltre che nel caso di pagamenti infragruppo l'esenzione debba limitarsi al valore normale delle prestazioni come indicato nell'art. 110, 2° co., t.u.i.r.

VII. L'accordo Svizzera-UE che estende ai rapporti con la Svizzera la disciplina della direttiva Interessi e Royalties. ■ Come detto in commento all'art. 27 bis, cui si rinvia, l'art. 15 dell'Accordo tra Svizzera e Unione Europea siglato in data 26 ottobre 2004 prevede l'estensione alla Svizzera del regime previsto dalla direttiva Madre-Figlia e dalla direttiva Interessi e Royalties. L'Agenzia delle Entrate ha finora fornito la sua interpretazione in specifico riferimento all'Accordo in relazione al pagamento di dividendi da una società «Figlia» italiana ad una società «Madre» svizzera, negando l'esenzione da ritenuta alla fonte nel caso in cui la società svizzera benefici dell'esenzione dalle imposte comunali e cantonali in Svizzera (ris. Ag. Entr. 10 maggio 2007, n. 93). Per quanto invece concerne i pagamenti di interessi e canoni, può porsi anche il caso in cui le due società sorelle siano effettivamente assoggettate al prelievo ordinario, mentre gode di qualche agevolazione soltanto la madre comune. In questa ipotesi, un'interpretazione letterale della disposizione (sia dell'art. 15 per i rapporti con la Svizzera che dell'art. 26 quater per i rapporti con altri Paesi) escluderebbe parimenti l'applicazione della ritenuta, anche se in effetti verrebbe meno la *ratio* della limitazione: infatti, gli interessi, pur esentati da ritenuta nel Paese della fonte, sarebbero comunque assoggettati a tassazione in capo alla società beneficiaria, che diversamente dalla capogruppo

non gode di agevolazioni fiscali (v. UCKMAR - CORASANITI - DE' CAPITANI, *Manuale di diritto tributario internazionale* 09, 129). ■ Oltre a questa presa di posizione, di recente, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'esenzione della ritenuta alla fonte sugli interessi non può essere concessa nel caso di un pagamento dalla società italiana alla «Nonna» austriaca, che la controlla soltanto indirettamente attraverso una società holding intermedia. In questa ipotesi, infatti, non v'è la partecipazione diretta ai diritti di voto nell'assemblea della società debitrice da parte

della società creditrice (ris. Ag. Entr. 27 maggio 2009, n. 131). Né, ricorda la stessa risoluzione, si può applicare l'esenzione quando non sia ancora compiuto il periodo minimo di possesso, pari a 12 mesi. In tal caso, infatti, anche se il progetto della società capogruppo fosse di mantenere la partecipazione a lungo termine, la società debitrice sarà tenuta ad applicare la ritenuta alla fonte, restando aperta alla società beneficiaria del pagamento la via dell'istanza di rimborso una volta che tale periodo minimo di possesso sia stato completato.

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

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

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

3. La ritenuta è operata a titolo d'imposta e con l'aliquota del 27 per cento sugli utili corrisposti a soggetti non residenti nel territorio dello Stato diversi dalle società ed enti indicati nel comma 3-ter, in relazione alle partecipazioni, agli strumenti finanziari di cui all'articolo 44,