

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*³
 - *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*⁸
 - *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 BASTIONI 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 PODDIGHE
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. 12 *bis*: R. Baggio
Artt. 13-16: A. Benazzi
Artt. 18-18 *ter*: D. Muraro
Artt. 19-22: A. Benazzi
Artt. 23-30: G. Corasaniti
Art. 31: R. Schiavolin
Art. 31 *bis*: G. Marino
Art. 32: G. Vanz
Art. 33: A. Viotto
Art. 36: A. Viotto
Artt. 36 *bis*-36 *ter*: R. Rinaldi
Art. 37: A. Di Pietro
Art. 37 *bis*: M. Beghin
Art. 38: L. Tosi
Art. 39: A. Di Pietro
Art. 40: F. De Domenico
Art. 40 *bis*: M. Beghin
Art. 41: M. Martella

Art. 41 *bis*: G. Ingraio
Art. 41 *ter*: M. Interdonato
Art. 42: A. Di Pietro
Art. 43: R. Schiavolin
Artt. 44-45: A. Giovanardi
Artt. 58-60: R. Cordeiro Guerra
Art. 60 *bis*: M. Poggioli
Art. 61: A.E. La Scala
Artt. 62-63: G. Marini
Art. 64: A. Carinci
Art. 65: G. Marini
Art. 66: A.E. La Scala
Art. 67: M. Interdonato
Artt. 68-69: M. Trivellin
Art. 70: R. Schiavolin
Art. 71: R. Baggio
Artt. 72-74: G. Corasaniti
Art. 75: G. Marino

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'Ambra

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

specifiche indicazioni ministeriali, infatti, si ricorda che la disciplina in questione rispecchia fedelmente quella prevista dagli artt. 27 bis e 26 quater del d.p.r. n. 600/73, che recepisce in Italia la direttiva Madre-Figlia e la direttiva «interessi e canoni». È chiaro quindi che le istruzioni emanate in riferimento a queste disposizioni possono essere impiegate anche per l'interpretazione 2 dell'Accordo. ■ In forza dell'art. 15, per poter beneficiare del regime di esenzione da ritenuta è necessario: a) che una società abbia la residenza fiscale in Svizzera e l'altra in Italia, senza che nessuna di queste abbia la residenza fiscale (o una loro stabile organizzazione cui i redditi *de quibus* siano attribuibili) in uno Stato terzo sulla base di una convenzione contro le doppie imposizioni; b) che entrambe siano assoggettate all'imposta diretta sugli utili delle società senza beneficiare di esenzioni; c) che entrambe adottino la forma di una società di capitali; d) che entrambe le società siano collegate da una partecipazione diretta almeno del 25 per cento del capitale o siano detenute da una terza società che possieda direttamente almeno il 25 per cento di ciascuna delle due società; e) un periodo minimo di detenzione delle partecipazioni di due an-

ni. Peraltro, con riferimento all'aspetto *sub b)*, considerata la formulazione letterale della norma convenzionale, la quale sembra richiedere, semplicemente, l'assoggettamento all'imposta diretta senza beneficiare di esenzioni, la sussistenza di tale requisito ai fini dell'applicazione del beneficio di esenzione da ritenuta potrebbe configurarsi anche in presenza di società residenti in Svizzera assoggettate alle sole imposte federali e non anche alle imposte cantonali e municipali. Si tratta, tuttavia, di una interpretazione che è stata specificamente rigettata dall'Agenzia delle Entrate nella ris. n. 93/E del 2007, relativa al pagamento di dividendi da una società italiana alla «Madre» svizzera. Per l'Agenzia, infatti, l'esenzione da ritenuta alla fonte in Italia non può essere riconosciuta nei confronti di società svizzere che beneficino dell'esenzione dall'imposizione municipale e cantonale, anche alla luce della decisione della Commissione europea del 13 febbraio 2007, in cui si sono definiti come aiuti di Stato in contrasto con il buon funzionamento dell'Accordo tra la Comunità economica europea e la Confederazione svizzera del 22 luglio 1972 i regimi di agevolazione fiscale previsti in Svizzera.

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

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

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

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

a) *una dichiarazione del soggetto non residente effettivo beneficiario degli utili, dalla*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

9. Con uno o più decreti del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, possono essere previste modalità semplificate per l'attribuzione ai soggetti non residenti del credito d'imposta sui dividendi, nei casi in cui detta attribuzione sia prevista dalla convenzione contro le doppie imposizioni stipulata fra l'Italia e il Paese di residenza del beneficiario e per l'acquisizione della documentazione di cui ai commi 4 e 6 nei casi in cui le azioni siano depositate presso organismi esteri di investimento collettivo aderenti al sistema Monte Titoli. Con gli stessi decreti possono essere approvati modelli uniformi per l'acquisizione dell'attestazione di cui al comma 4, lettera b), e può essere previsto che la medesima attestazione pro-

duca effetti anche ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute negli articoli 6 e 7 del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, purché da essa risulti la sussistenza delle condizioni di cui all'articolo 6 dello stesso decreto.

- 1 ■ La presente disposizione, introdotta dall'art. 12, 5° co., d.lgs. n. 461/97, prevede una disciplina speciale per gli utili relativi ad **azioni e strumenti finanziari assimilati** (sul punto si veda circ. Ag. Entr. 16 giugno 2004, n. 26, par. 4.7) **immessi nel sistema di deposito accentrato gestito dalla Monte Titoli S.p.A.** ed è ispirata – così come chiarito dalla stessa Agenzia delle Entrate (circ. min. 24 giugno 1998, n. 165, par. 4.11) – ai medesimi principi contenuti nella disciplina di cui al d.lgs. n. 239/96, relativa al regime di imposizione sostitutiva degli interessi ed altri proventi dei titoli obbligazionari (pubblici e privati) emessi dai c.d. «grandi emittenti». ■ In particolare, è previsto che gli utili derivanti da azioni e titoli similari immessi nel deposito accentrato e gestito dalla Monte Titoli S.p.A. (ai sensi della l. n. 289/86, provvedimento quest'ultimo abrogato dall'art. 214, d.lgs. n. 58/98, ed attualmente disciplinata dall'art. 80 del medesimo decreto; si veda sul punto la delibera Consob del 22 gennaio 2001, n. 12925 con cui la Monte Titoli S.p.A. è stata autorizzata all'esercizio dell'attività di gestione accentrata di strumenti finanziari) siano assoggettati, **in luogo delle ritenute alla fonte previste dall'art. 27, co. 1, 3 e 3 ter, ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi con le stesse aliquote ed alle medesime condizioni previste da tale ultimo articolo.** ■ Ai sensi del 2° co., art. 27 ter, d.p.r. n. 600/73, l'imposta sostitutiva, quando dovuta, viene applicata dai soggetti presso i quali i titoli sono depositati, aderenti al sistema di deposito accentrato presso la Monte Titoli S.p.A., ai sensi del regolamento Consob emanato in base all'art. 10, l. n. 289/96; si tratta dei soggetti intermediari di cui all'art. 2, 2° co., d.lgs. n. 239/96, ossia delle banche, società di intermediazione mobiliare e di tutti gli altri intermediari obbligati all'applicazione dell'imposta sostitutiva sugli interessi ed altri proventi dei titoli emessi dai c.d. «grandi emittenti» di cui al d.lgs. n. 239 del 1996. ■ Sempre in forza del 2° co. dell'art. 27 ter, l'imposta sostitutiva di cui al medesimo articolo è applicata anche dai **soggetti non residenti depositari dei titoli** che aderiscono direttamente, ovvero indirettamente, per il tramite di depositari centrali esteri, al sistema Monte Titoli. In questi casi, ai sensi dell'8° co. dell'art. 27 ter (similmente a quanto già previsto dall'art. 9, 2° co., d.lgs. n. 239/96, con riferimento all'applicazione dell'imposta sostitutiva ivi prevista da parte di intermediari non residenti su interessi ed altri proventi derivanti da titoli emessi dai c.d. «grandi emittenti»), lo svolgimento degli adempimenti fiscali connessi con l'applicazione dell'imposta sostitutiva deve essere affidato ad un **rappresentante fiscale** in Italia nominato da tali soggetti, il quale assumerà quindi tutte le conseguenti responsabilità previste per i soggetti residenti (circ. min. 24 giugno 1998, n. 165, par. 4.11). In particolare, l'intermediario non residente potrà nominare quale responsabile fiscale in Italia una banca o una società di intermediazione mobiliare residente nel territorio dello Stato ovvero una stabile organizzazione in Italia di banche o di imprese di investimento non residenti, ovvero ancora (ai sensi dell'art. 41, 3° co., d.l. n. 269/03, conv. con modif. nella l. n. 326/03) una società di gestione accentrata di strumenti finanziari autorizzata ai sensi dell'art. 80, d.lgs. n. 58/98 (circ. Ag. Entr. 31 dicembre 2003, n. 61, par. 4). In questo modo – chiarisce l'Agenzia delle Entrate (circ. min. 24 giugno 1998, n. 165, par. 4.11) – è stata data attuazione alle previsioni contenute nel d.lgs. n. 415/96, di recepimento della Dir. 93/22/CEE del 10 maggio 1993, relativa ai servizi di investimento nel settore di valori mobiliari, le quali autorizzano anche le banche e le imprese di investimento non residenti al deposito ed al subdeposito presso la Monte Titoli S.p.A. È stato inoltre chiarito che la necessità della nomina di un rappresentante fiscale in Italia, cui viene estesa la responsabilità per tutti gli adempimenti fiscali connessi all'applicazione dell'imposta sostitutiva nonché la responsabilità per il pagamento dell'imposta sostitutiva (dunque la stessa responsabilità prevista per gli intermediari residenti) deriva dall'impossibilità di «attribuire» tale responsabilità ad un intermediario estero, non essendo questo suscettibile di controlli e sanzioni (circ. min. 24 giugno 1998, n. 165). ■ 5 Sempre l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che la posizione attribuita agli intermediari è quella del «responsabile del pagamento dell'imposta, già presente nel d.lgs. n. 239/96» (circ. min. 24 giugno 1998, n. 165, par. 4.11). ■ L'imposta sostitutiva di cui all'art. 27 ter è applicata sugli utili da partecipazione derivanti da **azioni e da strumenti finanziari assimilati alle azioni** ex art. 44, 2° co., lett. a), t.u.i.r. (immessi nel sistema di deposito accentrato gestito dalla Monte Titoli S.p.A.), nella stessa misura prevista dai co. 1, 3 e 3 ter dell'art. 27, ossia nella misura – ricorrendone i rispettivi presupposti – del **12,5 per cento** (1° co.), del **27 per cento** (3° co.) e dell'**1,375 per**

cento (co. 3 ter). In altri termini, l'imposta sostitutiva viene applicata in luogo delle ritenute alla fonte a titolo di imposta ivi previste e produce gli stessi effetti di tali ritenute, pertanto gli utili assoggettati ad imposta sostitutiva non devono 7 essere dichiarati dal socio. ■ Con specifico riferimento all'imposta sostitutiva nella misura ridotta dell'1,375 per cento di cui al co. 3 ter, art. 27, si fa presente come la sua applicazione sia limitata «agli utili formati a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007» (ex art. 1, 68° co., l. n. 244/07). Pertanto, per gli utili formati negli esercizi antecedenti continua ad applicarsi l'imposta sostitutiva nella misura più gravosa del 27 per cento, riducibile per effetto dell'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni sul reddito. Il d.m. del 2 aprile 2008 ha modificato la soglia di imponibilità dei dividendi distribuiti alle persone fisiche in possesso di partecipazioni qualificate, agli imprenditori individuali e alle società di persone residenti, per i quali gli utili concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 49,72 per cento se formati negli esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007, ovvero nella misura del 40 per cento per gli utili formati fino all'esercizio in corso a tale data. Per tali categorie di soci il citato decreto ha introdotto la presunzione di distribuzione secondo la quale «a partire dalle delibere di distribuzione successive a quella avente a oggetto l'utile dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, agli effetti della tassazione del soggetto partecipante, i dividendi distribuiti si considerano prioritariamente formati con utili prodotti dalla società o ente partecipato fino a tale esercizio». Dal tenore letterale della disposizione citata si evince che la presunzione fiscale di distribuzione si applica esclusivamente ai soci residenti, con la conseguenza che la società emittente è tenuta a comunicare all'intermediario depositario dei titoli azionari dematerializzati l'operatività della presunzione fiscale di distribuzione e il periodo di formazione del dividendo distribuito se derivante, interamente o parzialmente, dall'utile formatosi nell'esercizio 2008 ovvero da riserve di utili pregresse. Tale presunzione di distribuzione non è applicabile alle società e agli enti residenti nell'Unione Europea e nello Spazio economico europeo e pertanto l'emittente dovrà comunicare agli intermediari tenuti all'applicazione dell'imposta sostitutiva se i dividendi distribuiti derivano dall'utile formatosi nell'esercizio 2008, al fine di applicare l'imposta sostitutiva dell'1,375 per cento. L'emittente deve quindi tenere separata evidenza della modalità di formazione dei dividendi distribuiti ai fini della comunicazione all'intermediario (circ. Ag. Entr.

21 maggio 2009, n. 26, par. 4). È già stato ricordato nel commento all'art. 27, d.p.r. n. 600/73, come permangano forti perplessità circa la compatibilità della nuova normativa di cui al co. 3 ter di tale articolo (a sua volta richiamata dall'art. 27 ter, 1° co.,) con il diritto comunitario dato che il nuovo regime non si applica agli utili formati ante 2008; è pertanto ipotizzabile per la distribuzione di tali dividendi la possibilità di chiedere il rimborso (ex art. 38, d.p.r. n. 602/73) dell'imposta sostitutiva operata in eccesso, la quale correttamente avrebbe dovuto essere applicata per le annualità precedenti al 2008 nella misura dell'1,65 per cento, ovvero del 33 per cento sul 5 per cento dell'ammontare del dividendo. ■ In forza del regime fiscale di cui agli artt. da 5 a 10, d.l. n. 351/01, conv. con modif. dalla l. n. 410/01, i fondi di investimento immobiliare non solo non subiscono la ritenuta sugli utili distribuiti da società ed enti soggetti all'Ires, indipendentemente dall'entità della partecipazione e sugli utili agli stessi corrisposti da società ed enti non residenti, ma non subiscono neppure l'imposta sostitutiva di cui all'art. 27 ter, (circ. Ag. Entr. 11 aprile 2008, n. 38; circ. Ag. Entr. 8 agosto 2003, n. 47). ■ Quanto alle 9 modalità applicative dell'imposta sostitutiva, il 3° co. dell'art. 27 ter, d.p.r. n. 600/73 dispone che i soggetti intermediari presso i quali sono depositati i titoli accreditano, con separata evidenza, l'importo dell'imposta sostitutiva applicata sugli utili al «conto unico» istituito ex art. 3, 1° co., d.lgs. n. 239/96, con valuta pari a quella dell'effettivo pagamento e lo stesso importo è poi addebitato ai percipienti con valuta pari a quella del riconoscimento degli utili (con specifico riferimento all'ipotesi di sub-deposito di titoli si veda ris. Ag. Entr. 16 maggio 2001, n. 69). Pertanto, poiché tale imposta sostitutiva affluisce sul «conto unico» già utilizzato per l'imposta sostitutiva applicata sugli interessi ed altri proventi dei titoli pubblici e di quelli emessi dai c.d. «grandi emittenti», il relativo «versamento diretto» avviene, in un'unica soluzione, sulla base del saldo mensile dello stesso «conto unico», entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di riferimento, ai sensi dell'art. 4, d.lgs. n. 239/96, cui rinvia il 3° co. dell'art. 27 ter. ■ In forza di tale ultimo rinvio, anche con riferimento all'imposta sostitutiva de qua, in tema di liquidazione, accertamento, riscossione, sanzioni, rimborsi e contenzioso, si applicano le disposizioni previste in materia di imposte sui redditi. ■ Con 11 specifico riferimento agli obblighi di comunicazione all'Amministrazione finanziaria, l'art. 12, 13° co., d.lgs. n. 461/96 dispone che le comunicazioni all'Amministrazione finanziaria degli utili distribuiti dalle società per azioni, previste dagli

artt. 7, 8, 9, e 11, 3° co., l. n. 1745/62, devono essere effettuate utilizzando il modello di dichiarazione dei sostituti di imposta (si veda al riguardo il d.m. 4 febbraio 1998; circ. min. 12 maggio 1998, n. 123; decreto direttoriale 11 agosto 1998; quanto alla modulistica si veda il provv. del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 13 febbraio 2004). Tra i soggetti che devono effettuare le comunicazioni mediante la dichiarazione del sostituto di imposta sono inclusi anche i) gli intermediari aderenti al sistema di deposito accentrato gestito dalla Monte Titoli S.p.A. che applicano le disposizioni di cui all'art. 27 ter, d.p.r. n. 600/73, nonché ii) i rappresentanti fiscali in Italia degli intermediari non residenti aderenti al sistema Monte Titoli S.p.A. e degli intermediari non residenti che aderiscono a sistemi esteri di deposito accentrato aderenti al Monte Titoli S.p.A. Tuttavia, **non sussiste alcun obbligo di comunicazione all'Amministrazione finanziaria** in relazione ai dividendi corrisposti a soggetti residenti con applicazione del prelievo del 12,50 per cento a titolo di imposta sostitutiva di cui all'art. 27 ter (circ. min. 24 giugno 1998, n. 165 e circ. min. 12 maggio 1998, n. 123). Diversamente, qualora tale prelievo non debba essere effettuato (eccezione fatta per i dividendi pagati alle gestioni di masse patrimoniali soggetti ad imposta sostitutiva sul risultato di gestione ex artt. 7 e 8 d.lgs. n. 461/97) ovvero in tutti i casi nei quali i dividendi siano corrisposti a soggetti non residenti, la predetta **comunicazione nominativa deve essere effettuata** a cura dei soggetti presso i quali i titoli sono depositati che aderiscono al sistema di gestione accentrata Monte Titoli direttamente, ovvero, nel caso di soggetti non residenti, anche indirettamente, attraverso depositari esteri. Nel caso in cui il depositario dei titoli sia un soggetto non residente e non rivesta la natura di stabile organizzazione in Italia, le predette comunicazioni nominative devono essere eseguite dal rappresentante fiscale in Italia, nominato ai sensi dell'art. 27 ter, 8° co. La comunicazione riguarda: i dati identificativi dei percettori residenti nel territorio dello Stato di utili derivanti da partecipazioni in soggetti Ires residenti e non residenti, in qualunque forma percepiti nel corso dell'anno, esclusi quelli assoggettati a ritenuta d'imposta o imposta sostitutiva; quanto agli utili erogati da società non residenti, la segnalazione deve riguardare ogni forma di utile e non solo quella derivante da titoli azionari. La comunicazione deve inoltre contenere i dati relativi ai soggetti non residenti nel territorio dello Stato che nel corso dell'anno hanno percepito utili assoggettati a ritenuta a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva anche se in misura ridotta per effetto di norme conven-

zionali o utili esenti per effetto dell'art. 27 bis. ■ 12 Nel caso in cui i dividendi siano percepiti tramite società fiduciarie e riguardino azioni accentrate presso la Monte Titoli S.p.A., l'imposta sostitutiva di cui all'art. 27 ter verrà applicata sempre dall'intermediario depositario dei titoli aderente al Sistema, il quale dovrà acquisire un'attestazione della società fiduciaria sulla sussistenza dei requisiti per l'applicazione dell'imposta sostitutiva; qualora manchino i presupposti per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, la società fiduciaria riceverà i dividendi nel loro ammontare lordo (ris. min. 8 ottobre 1999, n. 153). La società fiduciaria dovrà compilare il quadro SK del Modello di dichiarazione dei sostituti di imposta, riguardante la comunicazione dei soggetti percettori degli utili; allo stesso modo, sebbene l'Amministrazione non abbia precisato se l'intermediario debba a sua volta comunicare i dati della società fiduciaria nel proprio quadro SK, tuttavia tale obbligo sembrerebbe sussistere, salvo, con molta probabilità, nei casi in cui esista un esonero oggettivo per i dividendi corrisposti ad effettivi beneficiari residenti e assoggettati a ritenuta d'imposta (in tal senso PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale* 04, 477). ■ I dividendi conseguiti tramite la partecipazione in Società di Intermediazione Immobiliare Quotate (SIIQ), di cui all'art. 1, co. da 119 a 141, l. 27 dicembre 2006, n. 296 sono soggetti ad un regime fiscale differenziato a seconda che derivino dalla distribuzione di utili relativi alla gestione esente ovvero alla gestione imponibile. Il 134° co. del citato articolo, nel testo modificato dall'art. 1, 374° co., lett. c), l. n. 244/07 stabilisce che i soggetti residenti presso i quali i titoli di partecipazioni detenuti nelle SIIQ sono stati depositati, direttamente o indirettamente, aderenti al sistema di deposito accentrato e gestito dalla Monte Titoli S.p.A., nonché i soggetti non residenti che aderiscono a sistemi esteri di deposito accentrato aderenti al sistema Monte Titoli, operano con obbligo di rivalsa **una ritenuta alla fonte nella misura del 20 per cento sugli utili** in qualunque forma corrisposti derivanti dalla gestione esente ed erogati a soggetti diversi da altre SIIQ. In forza del disposto di cui al co. 134 bis, art. 1, l. n. 296/06 [introdotto dall'art. 1, 374° co., lett. d), l. n. 244/07], ai fini dell'applicazione della ritenuta disciplinata dal 134° co. del medesimo articolo, sugli utili distribuiti dalle SIIQ, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'art. 27 ter; pertanto, **gli intermediari depositari non solo hanno l'obbligo di calcolare, prelevare e versare la ritenuta, ma sono tenuti altresì ad effettuare le prescritte comunicazioni nominative** nell'ambito della dichiarazione annuale del sostituto di imposta relativamente ai

soggetti nei confronti dei quali la ritenuta si applica a titolo di acconto (circ. Ag. Entr. 31 gennaio 2008, n. 8, par. 6.1). L'Agenzia delle Entrate ritiene, inoltre, che siano applicabili a tali fattispecie anche le disposizioni del 3° co. dell'art. 27 ter, che prevedono particolari modalità che gli intermediari devono adottare per la gestione dell'imposta sostitutiva prevista dal 1° co. dello stesso articolo, nell'ambito del «conto unico» di cui al 1° co., art. 3, d.lgs. n. 239/96 (circ. Ag. Entr. 31 gennaio 2008, n. 8, par. 6.1). ■ Nel caso in cui gli utili relativi alle azioni ed agli strumenti finanziari simili alle azioni di cui al 1° co., art. 27 ter siano corrisposti a soggetti residenti in Stati con i quali siano in vigore convenzioni contro le doppie imposizioni sul reddito, affinché gli intermediari possano applicare l'imposta sostitutiva con le aliquote convenzionali è necessario che questi acquisiscano: i) una dichiarazione del beneficiario dei dividendi sulla sussistenza di tutte le condizioni alle quali è subordinata l'applicazione del regime convenzionale e gli eventuali elementi necessari a determinare la misura dell'aliquota applicabile in forza della convenzione, nonché ii) un'attestazione di residenza da parte della competente Autorità fiscale dello Stato di appartenenza del soggetto effettivo beneficiario degli utili. Tale attestazione avrà efficacia fino al 31 marzo dell'anno successivo a quello di presentazione. In caso di applicazione dell'imposta sostitutiva con l'aliquota convenzionale, non spetta il rimborso dei quattro noni della ritenuta sui dividendi previsto dall'art. 27, 3° co., ultimo periodo, (circ. min. 24 giugno 1998, n. 165, par. 4.11). Ai fini della determinazione della (ridotta) misura convenzionale dell'imposta sostitutiva e dunque, ancor prima, ai fini dell'individuazione della normativa convenzionale applicabile, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, nel caso di utili distribuiti da una società residente nel territorio dello Stato ad un fondo comune di investimento di tipo aperto di diritto lussemburghese costituito a seguito di un contratto tra un fondo pensione di diritto olandese facente parte di un gruppo di fondi e altri fondi del gruppo medesimo nonché un intermediario finanziario, non troverebbe applicazione la convenzione tra l'Italia ed il Lussemburgo poiché il fondo comune di investimento lussemburghese è, in base alla legislazione fiscale del Lussemburgo, privo di soggettività passiva ai fini delle imposte sui redditi in quanto entità trasparente non assoggettata ad un'obbligazione fiscale e, come tale, è da considerarsi non residente. Pertanto, nella specie troverà applicazione la convenzione Italia - Paesi Bassi in quanto il fondo pensione olandese, beneficiario dei dividendi, è residente nello Stato contraente in base al-

l'art. 4 del Modello di convenzione OCSE (ris. Ag. Entr. 21 aprile 2008, n. 167, con riferimento ad una fattispecie simile si veda anche ris. Ag. Entr. 27 gennaio 2006, n. 17). ■ L'imposta sostitutiva non si applica nei confronti degli enti ed organismi internazionali che fruiscono soggettivamente di totale esenzione dalla generalità delle imposte in Italia, in base ad apposite leggi interne o Accordi internazionali resi esecutivi in Italia. ■ In forza del disposto di cui al 6° co., dell'art. 27 ter, gli intermediari non applicano l'imposta sostitutiva di cui al 1° co. del medesimo articolo ove ricorrano le condizioni previste dall'art. 27 bis, 1° co., del citato decreto, a condizione che: i) sia acquisita la documentazione attestante la sussistenza delle condizioni richieste per avere diritto al rimborso della ritenuta o all'esenzione dalla stessa, nonché ii) la certificazione delle competenti Autorità fiscali dello Stato estero sulla sussistenza dei requisiti per fruire dell'esenzione, ossia quelli relativi alla forma, alla residenza ed al regime fiscale delle società non residenti. ■ Gli intermediari depositari delle azioni sono obbligati a conservare tutta la documentazione acquisita ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva nella ridotta misura convenzionale (ex art. 27 ter, 4° co.) ed ai fini della non applicazione della stessa ai sensi dell'art. 27 bis (ex art. 27 ter, 6° co., del medesimo decreto), fino a quando non siano decorsi i termini per gli accertamenti relativi al periodo d'imposta in corso alla data di pagamento degli utili e comunque fino a quando non siano stati definiti gli accertamenti stessi. Gli stessi soggetti sono altresì tenuti, su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, a trasmettere alla stessa ogni elemento utile sui dividendi e sui relativi percettori (circ. min. 24 giugno 1998, n. 165, par. 4.11). Nel caso di intermediari esteri, il soggetto obbligato a tali adempimenti sarà il rappresentante fiscale nominato in Italia, sul quale ricadranno tutti gli obblighi formali e sostanziali, con relativa previsione di responsabilità e sanzioni. In altri termini, sarà il responsabile fiscale nominato in Italia dall'intermediario non residente, a dover: i) versare l'imposta sostitutiva; ii) effettuare le comunicazioni di cui all'art. 7, l. n. 1745/62; iii) conservare la documentazione prevista dal 4° e 6° co. dell'art. 27 ter; iv) trasmettere, entro 15 giorni dalla richiesta dell'Amministrazione finanziaria, ogni notizia o documento utile per comprovare il corretto assolvimento degli obblighi riguardanti l'imposta sostitutiva di cui al 1° co. del medesimo articolo. ■ È stata infine prevista la possibilità di definire, con apposito decreto del Ministro delle Finanze, specifiche modalità attuative, relative all'attribuzione ai soggetti non residenti del credito d'imposta sui dividendi

qualora ne sia riconosciuto il diritto dalle convenzioni contro le doppie imposizioni sul reddito, nonché relative all'acquisizione della documentazione di cui al 4° e 6° co., art. 27 *ter*, nei

casi in cui le azioni siano depositate presso organismi esteri di investimento collettivo aderenti al sistema Monte Titoli S.p.A.

28 Ritenuta sui compensi per avviamento commerciale e sui contributi degli enti pubblici. *1. I soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 23, quando corrispondono compensi per la perdita di avviamento in applicazione della legge 27 gennaio 1963, n. 19, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del quindici per cento, con l'obbligo di rivalsa, a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovuta dal percipiente.*

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

SOMMARIO: I. La ritenuta sui compensi corrisposti per la perdita di avviamento commerciale. - II. La ritenuta sui contributi erogati da enti pubblici a favore di imprese. - III. Casistica.

I. La ritenuta sui compensi corrisposti per la perdita di avviamento commerciale. ■ Il 1° co. dell'art. 28 dispone l'applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo di acconto nella misura del 15 per cento da operare sui compensi corrisposti per la perdita del c.d. «avviamento commerciale» ai sensi della l. n. 19/63. ■ Il riferimento, ivi contenuto, alla l. n. 19/63 deve intendersi implicitamente sostituito dal riferimento alla l. n. 392/78, che ha disciplinato *ex novo* la materia; difatti, secondo l'Amministrazione finanziaria, con la nuova legge non sarebbe mutata «la funzione giuridico-economica del compenso per la perdita di avviamento rispetto a quella accolta dalla legge del 1963» (in tal senso cfr. circ. min. 19 maggio 1979, n. 24/8/1205, che sostanzialmente confermava le conclusioni espresse nella nota n. 8/238 del 1979). Pertanto, sempre secondo l'interpretazione ministeriale, anche nell'ipotesi in cui nella l. n. 392/78 manca il testuale riferimento alla perdita di avviamento (come nelle ipotesi di indennità di cui agli artt. 34, 2° co. e 69, 6° co.), l'indennità ivi prevista «non può assumere natura meramente risarcitoria e divenire perciò ai fini fiscali completamente irrilevante al pari delle indennità che assolvono una funzione reintegrativa del patrimonio appartenente al soggetto beneficiario». ■ Difatti, inizialmente l'istituto *de quo* era disciplinato dall'art. 4, l. n. 19/63, il quale prevedeva un compenso per la perdita dell'avviamento (il cui principale componente è certamente costituito dalla clientela), a seguito della cessazione del rapporto di locazione di immobili urbani adibiti ad uso diverso dall'abita-

zione; tuttavia, questa disposizione aveva avuto una portata applicativa alquanto limitata, in quanto subordinava tale indennità alla dimostrazione dell'esistenza congiunta del danno subito dal conduttore e della correlativa utilità effettivamente derivata al locatore, nei cui limiti era contenuta la quantificazione della stessa. Tale istituto di tutela è stato poi modificato dalla citata l. n. 392/78, la cui disciplina è contenuta negli artt. 34 e 35 (gli artt. 69 e 73 recavano, invece, la disciplina dei rapporti in corso al momento di entrata in vigore della medesima legge, mentre l'art. 84 disponeva l'abrogazione di tutte le disposizioni incompatibili con la legge medesima). In particolare, le disposizioni *de quibus* prevedono due diverse ipotesi di indennità. Il 1° co. dell'art. 34, l. n. 392/78 stabilisce che in caso di cessazione del rapporto di locazione *i)* relativo ad immobili urbani adibiti ad uso diverso da quello abitativo, *ii)* utilizzati per lo svolgimento di attività (non anche professionali o di carattere transitorio) che comportino contatti diretti con il pubblico degli utenti e dei consumatori, *iii)* e sempre che la cessazione non sia dovuta a risoluzione per inadempimento o disdetta o recesso del conduttore o ad una delle procedure concorsuali di cui al r.d. n. 267/42, il conduttore ha diritto, per le attività industriali, artigianali, commerciali o di interesse turistico, ad una indennità pari a 18 mensilità dell'ultimo canone corrisposto; per le attività alberghiere l'indennità è pari a 21 mensilità. L'indennità (automaticamente collegata alla cessazione del rapporto di locazione non imputabile al condut-