

**OGGETTO:** La presente circolare, preparata dal Dott. Federico Venturi per quanto riguarda le Sezioni 1, 2, 3, 5, e dal Dott. Emilio De Biagi per quanto concerne la Sezione 4, tratta le principali novità legislative e propone alcuni approfondimenti sui più recenti temi di fiscalità internazionale, con particolare attenzione alle comunicazioni e delibere dell'OCSE e delle Istituzioni della Comunità Europea. La circolare copre il trimestre Gennaio – Febbraio – Marzo 2009.

INDICE		
Par.		Pag.
<b>1.</b>	<b><u>OCSE</u></b>	4
<b>1.1</b>	Accordi bilaterali per lo scambio di informazioni	4
<b>1.2</b>	Modifiche all'art. 7 del Modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni	4
<b>2.</b>	<b><u>CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI</u></b>	5
<b>2.1</b>	Trattato Libia - Bielorussia	5
<b>2.2</b>	Trattato Netherlands - Arabia Saudita	5
<b>3.</b>	<b><u>UNIONE EUROPEA</u></b>	6
<b>3.1</b>	Procedura di infrazione nei confronti del Portogallo per il diverso trattamento degli interessi corrisposti a fondi pensione stranieri	6
<b>3.2</b>	Modifiche alla Direttiva sul Risparmio	6
<b>3.3</b>	Non corretta applicazione della Direttiva sul Risparmio in Lussemburgo	6
<b>3.4</b>	Territorialità delle prestazioni di servizi	7
<b>3.5</b>	Adeguamento europeo della disciplina in materia di Opa – Decreto Legge del 29 Novembre 2008, n. 185, convertito nella	8

	Legge del 28 Gennaio 2009, n. 2	
3.6	Diritto alla detrazione dell'Iva versata per l'acquisto di beni e servizi destinati all'impresa per operazioni imponibili e per operazioni diverse da quelle imponibili	10
3.7	Tassazione discriminatoria degli artisti e/o sportivi non residenti	11
3.8	Regolamento CE n. 864/2007 (Roma II) sulla Legge applicabile alle obbligazioni extracontrattuali	11
4	<b><u>NORME ED INTERPRETAZIONI MINISTERIALI</u></b>	13
4.1	Indeducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni con soggetti residenti, ovvero localizzati, in Paesi a fiscalità privilegiata	13
	<b>4.1.1</b> <i>Indeducibilità dei costi per operazioni intercorse con imprese domiciliate in Stati o Territori aventi regime fiscale privilegiato</i>	13
	<b>4.1.2</b> <i>Indeducibilità dei costi per prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati in Stati o Territori aventi regime fiscale privilegiato</i>	14
	<b>4.1.3</b> <i>Decorrenza</i>	15
4.2	Fusione concernente società di Stati Membri dell'Unione Europea	15
4.3	Nuova interpretazione sull'applicazione del regime " <i>Controlled Foreign Company</i> "	16
4.4	Abuso del diritto, Sentenza della Corte di Cassazione del 21 Gennaio 2009, n. 1465	16
4.5	Operazioni con soggetti residenti nella Repubblica di San Marino – contratto estimatorio	17
4.6	Risoluzione 447/E	18
4.7	Circolare 62 del 29/12/2008	20
4.8	Circolare 65 del 30/12/2008	20
4.9	Comunicato stampa 26/01/2009	20

<b>4.10</b>	Comunicato stampa 04/02/2009	21
<b>4.11</b>	Risoluzione 1 del 20/02/2009	21
<b>4.12</b>	Sentenza della Corte di Cassazione n. 1465 del 21/01/2009	21
<b>5</b>	<b><u>OSSERVATORIO FISCALE INTERNAZIONALE</u></b>	19
<b>5.1</b>	Spagna	19
<b>5.2</b>	Francia	19
<b>5.3</b>	Turchia	19
<b>5.4</b>	Kazakistan	20
<b>5.5</b>	India	20
<b>5.6</b>	Nuove norme in materia di proprietà o controllo di società indiana	21
<b>5.7</b>	La Cina rivede la Legge sui brevetti ed introduce il principio di “novità assoluta”	22

## 1. OCSE

### **1.1 Accordi bilaterali per lo scambio di informazioni**

Il 30 ottobre 2008, i Paesi Ocse hanno firmato nuovi accordi bilaterali per lo scambio di informazioni in ambito fiscale con le Isole Vergini Britanniche, Guernsey e Jersey, il cui scopo è quello di garantire una maggiore trasparenza nelle transazioni finanziarie transfrontaliere.

Le Isole Vergini Britanniche hanno, altresì, firmato analoghi accordi con l'Australia e la Gran Bretagna, mentre Guernsey e Jersey hanno stipulato accordi bilaterali con la Danimarca, la Finlandia, la Norvegia e la Svezia.

### **1.2 Modifiche all'art. 7 del Modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni**

Il Comitato Affari Fiscali dell'Ocse in data 26 gennaio 2009 ha reso noti i commenti e le osservazioni di alcune associazioni relative alla bozza del nuovo art. 7 (Business Profits del Modello Ocse di convenzione e del relativo commentario).

In particolare il Comitato aveva invitato i soggetti interessati ad inviare le proprie osservazioni sul progetto entro il 31 Dicembre 2008, prevedendo altresì che la versione aggiornata dell'art. 7 sarà inserita nel Modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni del 2010.

## **2 CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI**

### **2.1 Trattato Libia - Bielorussia**

La Libia e la Bielorussia hanno firmato il 3 novembre 2008 il nuovo Trattato contro le doppie imposizioni. In particolare, l'aliquota d'imposta massima che potrà essere applicata per la determinazione della ritenuta alla fonte sarà:

- del 15% sui dividendi, ovvero del 5% qualora la società detenga una partecipazione diretta di almeno il 25% del capitale della società che corrisponde i medesimi;
- del 5% sugli interessi, salvo determinate eccezioni;
- del 5% sulle *royalties*.

Al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione, la Bielorussia adotta il metodo del credito d'imposta, mentre la Libia adotta quello dell'esenzione; tuttavia, in relazione ai dividendi, interessi e *royalties*, la Libia applica il metodo del credito d'imposta.

## **2.2 Trattato Netherlands - Arabia Saudita**

Il 13 ottobre 2008, è stato firmato il nuovo Trattato contro le doppie imposizioni tra Netherlands e Arabia Saudita. In particolare, l'aliquota d'imposta prevista per la determinazione della ritenuta alla fonte sarà:

- del 10% sui dividendi, ovvero del 5% qualora la società che riceve i dividendi detiene direttamente almeno il 10% dei diritti di voto della società che distribuisce i medesimi;
- del 5% sugli interessi, salvo alcune eccezioni;
- del 7% sulle *royalties*.

Inoltre, ai fini della presente Convenzione, costituisce stabile organizzazione un cantiere di costruzione la cui durata oltrepassa i sei mesi.

## **3 UNIONE EUROPEA**

### **3.1 Procedura di infrazione nei confronti del Portogallo per il diverso trattamento degli interessi corrisposti a fondi pensione stranieri**

Il 19 Febbraio 2009 la Commissione Europea ha deciso di deferire il Portogallo davanti la Corte di Giustizia Europea, per il diverso e discriminante trattamento tra cittadini residenti e non residenti, in materia di interessi e/o dividendi corrisposti a fondi pensione.

Gli interessi e/o dividendi, infatti, sono sottoposti ad un regime fiscale più oneroso se corrisposti a fondi pensione stranieri.

In particolare, in base alla Legge Portoghese, i contribuenti non residenti che abbiano conseguito redditi in Portogallo hanno l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale al fine di garantire il rispetto e l'adempimento dei doveri fiscali nei confronti delle autorità portoghesi.

Pertanto, la Commissione Europea ritiene tale disposizione incompatibile con i principi previsti dal Diritto Comunitario.

### **3.2 Modifiche alla Direttiva sul Risparmio**

Il 13 novembre 2008, la Commissione Europea ha pubblicato una proposta di revisione della Direttiva sul Risparmio (2003/48/EC).

Le principali proposte di modifica riguardano la definizione di redditi da risparmio, di agente pagatore, nonché l'identificazione del beneficiario effettivo degli interessi.

### **3.3 Non corretta applicazione della Direttiva sul Risparmio in Lussemburgo**

Il 27 novembre 2008, la Commissione Europea ha intimato al Lussemburgo di modificare la normativa interna di recepimento della Direttiva sul Risparmio. In particolare, l'opinione motivata adottata dalla Commissione riguarda la non corretta applicazione, da parte del Lussemburgo, di tale Direttiva, nella parte in cui viene prevista l'esenzione da ritenuta alla fonte sugli interessi corrisposti anche al di fuori dei casi espressamente contemplati dall'art. 13 della menzionata Direttiva.

### **3.4 Territorialità delle prestazioni di servizi**

Con l'obiettivo di recepire le disposizioni contenute nell'art. 1 della Direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (che modifica la Direttiva 2006/112/CE, per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi), è prevista la **proroga** di un anno, ossia **fino al 31 dicembre 2009**, delle disposizioni, introdotte dal D.Lgs. del 1° agosto 2003, n. 273, modificativo dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972, e concernenti l'individuazione del luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi (di radiodiffusione, di televisione e di "pay tv"), di seguito specificati:

- a) prestazioni di servizi di radiodiffusione e di televisione e prestazioni fruitive tramite mezzi elettronici, rese da soggetti nazionali a committenti soggetti d'imposta domiciliati o residenti in altri Stati membri dell'Unione europea ovvero a committenti non soggetti passivi d'imposta residenti al di fuori dell'Unione europea;

- b) prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici da soggetti domiciliati o residenti fuori dell'Unione europea a committenti non soggetti passive d'imposta nello Stato;
- c) prestazioni di radiodiffusione e di televisione rese da soggetti domiciliati o residenti fuori dell'Unione europea a committenti comunitari non soggetti passivi d'imposta;
- d) prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici da soggetti, domiciliati o residenti fuori dell'Unione europea a committenti comunitari non soggetti passivi d'imposta.

La Corte di Giustizia UE – Sentenza del 19 Febbraio 2009 causa C 1/08 – nell'ambito di un procedimento pregiudiziale promosso dalla Corte di Cassazione Italiana, ha inoltre affrontato alcune questioni, di comune rilevanza pratica, in merito all'individuazione del luogo di tassazione ai fini IVA delle prestazioni di servizi (nella specie prestazioni pubblicitarie).

In particolare, la Corte ha confermato che le prestazioni rese da un intermediario al proprio mandante hanno la stessa natura di quelle ricevute dall'intermediario.

Inoltre, la Corte ha sostenuto che, ai fini IVA, per i messaggi pubblicitari, il Paese di utilizzo è quello dal quale essi vengono diffusi (e non quello nel quale vengono materialmente diffusi, come era stato riportato nella Risoluzione n. 470170 del 15.12.1990, riferita alla pubblicità radiotelevisiva).

Tale criterio consente di attrarre a tassazione in Italia i servizi resi dal prestatore italiano all'intermediario non comunitario, ma non le analoghe prestazioni rese da quest'ultimo a committenti non residenti in Italia, in virtù del criterio generale di territorialità (luogo in cui il prestatore è residente), di cui il criterio del luogo di effettivo utilizzo costituisce una deroga.

Infine la Corte ha osservato che la designazione del rappresentante fiscale non assume rilevanza al fine di stabilire la natura imponibile o meno delle prestazioni ricevute o effettuate da un soggetto non residente, dal momento che il meccanismo della rappresentanza ha unicamente lo scopo di consentire al Fisco di avere un interlocutore nazionale, quando il soggetto passivo è stabilito all'estero.

Da ultimo, la Corte ha riconosciuto la possibilità, per il soggetto passivo non residente nel territorio della Comunità Europea, di poter richiedere il rimborso dell'IVA pagata in Italia, ai sensi della Tredicesima Direttiva.

### **3.5 Adeguamento europeo della disciplina in materia di Opa – Decreto Legge del 29 Novembre 2008, n. 185, convertito nella Legge del 28 Gennaio 2009, n. 2**

Il Decreto Legge del 29 novembre 2008, n. 185 - convertito nella Legge del 28 gennaio 2009, n. 2 - ha disposto una nuova formulazione dell'articolo 104 del Decreto Legislativo del 24 febbraio 1998, n. 58 (Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria).

L' articolo 13 del suddetto decreto modifica, infatti, le disposizioni in tema di *passivity rule*, a loro volta introdotte dal Decreto Legislativo del 19 novembre 2007 n. 229, che aveva recepito nel nostro ordinamento la Direttiva Europea sull'OPA (2004/25/CE).

In considerazione dell'andamento dei mercati degli ultimi mesi e del ribasso dei valori dei titoli azionari negoziati sui mercati regolamentati, il Governo ha allineato la posizione del nostro ordinamento in tema di OPA a quella degli altri Stati membri.

Come chiarito, infatti, dalla Relazione Illustrativa al Decreto Legge n. 185/2008 *“si ritiene opportuno allineare l'Ordinamento Italiano a quello degli altri Paesi Europei, rendendo non obbligatorie le disposizioni di cui agli artt. 104 e 104-bis, ma consentendo alle società quotate di adottarle per via statutaria”*.

Pertanto, il regime di applicazione della *passivity rule* diviene opzionale. Ne consegue che, in assenza di specifiche previsioni statutarie, le società quotate potranno porre in essere misure difensive sulla base di delibere consiliari o, a seconda delle materie di competenza, assembleari, in quest'ultimo caso senza il *quorum* speciale del 30% sancito dalla norma previgente.

L'articolo 104 del Decreto Legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, viene pertanto così riformulato dall'articolo 13 del Decreto Legge del 29 novembre 2008, n. 185: *“Salvo autorizzazione dell'assemblea ordinaria o di quella straordinaria per le delibere di competenza, le società italiane quotate i cui titoli sono oggetto dell'offerta si astengono dal compiere atti od operazioni che possono contrastare il conseguimento degli obiettivi dell'offerta.”*

Tale obbligo di astensione si applica dalla comunicazione di cui all'articolo 102, comma 1, del Decreto Legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e fino alla chiusura dell'offerta, ovvero fino a quando l'offerta stessa non decada. La mera ricerca di altre offerte non costituisce atto od operazione in contrasto con gli obiettivi dell'offerta. Resta ferma la responsabilità degli amministratori, dei componenti del consiglio di gestione e di sorveglianza e dei direttori generali per gli atti e le operazioni compiuti.

L'autorizzazione dell'assemblea è richiesta anche per l'attuazione di ogni decisione presa prima dell'inizio del periodo in precedenza menzionato, che non sia ancora stata attuata in tutto o in parte, che non rientri nel corso normale delle attività della società e la cui attuazione possa contrastare il conseguimento degli obiettivi dell'offerta.

I termini e le modalità di convocazione delle assemblee sono disciplinati, anche in deroga alle vigenti disposizioni di legge, con regolamento emanato dal Ministro della Giustizia, sentita la Consob.



Inoltre, fermo quanto previsto dall'articolo 123, comma 3, del Decreto Legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, gli statuti delle società italiane quotate, diverse dalle società cooperative, possono prevedere che quando sia promossa un'OPA, ovvero un'OPS, avente ad oggetto i titoli da loro emessi si applichino le regole sopra riportate.

Infine, qualsiasi misura idonea a contrastare il conseguimento degli obiettivi dell'offerta adottata dalla società emittente in virtù di quanto disposto deve essere espressamente autorizzata dall'assemblea in vista di una eventuale offerta pubblica nei diciotto mesi anteriori alla comunicazione della decisione di promuovere l'offerta. Tale autorizzazione è tempestivamente comunicata al mercato, secondo le modalità previste dall'articolo 114 del Decreto Legislativo 24 febbraio 1998, n. 58.

### **3.6 Diritto alla detrazione dell'Iva versata per l'acquisto di beni e servizi destinati all'impresa per operazioni imponibili e per operazioni diverse da quelle imponibili**

La Corte di Giustizia UE – sentenza del 12 febbraio 2009 causa C-515/07 – risolvendo una questione pregiudiziale concernente l'interpretazione degli artt. 6, n. 2 e 17, nn. 2 e 6, della Sesta Direttiva, ha stabilito che l'IVA assolta sui beni e servizi acquistati per scopi diversi dall'effettuazione di operazioni imponibili non è detraibile.

La questione è stata sollevata in relazione ad una controversia riguardante un ente, avente per oggetto istituzionale la promozione degli interessi del proprio settore di appartenenza, che, parallelamente, svolge prestazioni di servizi imponibili ad IVA anche nei confronti dei terzi.

L'ente aveva provveduto a detrarre integralmente l'imposta sugli acquisti di beni e servizi utilizzati poi sia per le proprie attività economiche soggetti ad IVA, sia per altre attività istituzionali relative alla tutela degli interessi generali dei soci.

La Corte ha osservato che l'attività dell'ente finalizzata alla tutela degli interessi generali dei propri soci non è da ritenersi attività soggetta ad IVA, in quanto non realizza cessioni di beni o prestazioni di servizi a titolo oneroso.

Tali attività non economiche non rientrano nella sfera di applicazione della Sesta Direttiva IVA e, pertanto, neppure nel sistema delle detrazioni.

Ne consegue che l'IVA assolta "a monte" non può dare diritto a detrazione nella misura in cui si riferisca ad attività che esulano dalla sfera di applicazione della Direttiva stessa.

Pertanto, qualora il soggetto svolga contemporaneamente attività economiche, imponibili od esenti da imposta, e attività non economiche, non soggette ad IVA, possono formare oggetto di detrazione soltanto le spese imputabili "a valle" all'attività economica.

### **3.7 Tassazione discriminatoria degli artisti e/o sportivi non residenti**

La Commissione Europea il 19.02.2009 ha annunciato di voler deferire la Finlandia al fine di porre rimedio alla tassazione discriminatoria degli artisti e sportivi non residenti.

In particolare, secondo la legislazione finlandese, gli artisti e sportivi non residenti sono tassati più pesantemente rispetto a quelli residenti.

Nel caso di specie, gli artisti non residenti sono soggetti ad un'imposizione del 15% sui redditi conseguiti in Finlandia e possono usufruire di alcune limitate detrazioni. Gli artisti e/ sportivi residenti, invece, sono soggetti ad un'aliquota fiscale progressiva e possono dedurre tutte le spese inerenti alla produzione di tali redditi.

### **3.8 Regolamento CE n. 864/2007 (Roma II) sulla Legge applicabile alle obbligazioni extracontrattuali**

Il regolamento CE n. 864/2007, riguardante la disciplina del risarcimento dei danni derivanti da fatto illecito, si inserisce nel processo di progressiva armonizzazione del diritto internazionale privato in materia civile e commerciale tra i diversi Stati Membri. Detto regolamento, da una parte, è volto ad assicurare che le norme di diritto internazionale privato in vigore nei rispettivi Stati Membri designino la medesima legge nazionale atta a regolare il caso concreto, ciò al fine di armonizzare l'esito delle controversie giudiziarie, di rendere certa la legge applicabile e consentire la libera circolazione delle sentenze. D'altra parte si prefigge di realizzare un sistema di norme uniformi di diritto internazionale privato che garantisca un ragionevole equilibrio tra gli interessi del presunto responsabile e quelli della parte lesa. Il regolamento individua le fonti dell'obbligazione extra contrattuale in ambito civile e commerciale, stabilendo che il danno comprende ogni conseguenza derivante da fatto illecito, arricchimento senza causa, *negotium gestio* o culpa in contraendo, pertanto, deve ritenersi che il regolamento copra azioni cautelari e inibitorie.

Diversamente, esulano dall'ambito di applicazione del regolamento la materia contrattuale già regolata dalla Convenzione di Bruxelles, nonché le obbligazioni extracontrattuali nelle materie fiscali, doganali e amministrative e la responsabilità dello stato per atti e omissioni nell'esercizio di pubblici poteri. Il regolamento, inoltre, non si applica in materia di procedura e in tema di prove, fatta eccezione per la validità formale degli atti, ove siano rispettati i requisiti di forma previsti dalla legge che disciplina l'obbligazione extra contrattuale in questione o dalle legge del paese in cui l'atto è stato posto in essere.

Criterio di collegamento per la determinazione della legge applicabile in materia di obbligazioni extracontrattuali è quello della *lex loci damni*, e dunque, dell'applicabilità della legge del paese in cui si verifica il danno "diretto", intendendosi come danno diretto il pregiudizio che il soggetto passivo subisce in conseguenza del fatto illecito in quanto derivi da un rapporto di causalità diretta con

quest'ultimo, indipendentemente dal paese dove è avvenuto il fatto che ha dato origine al danno medesimo e dal paese in cui si verificano le conseguenze indirette di tale fatto, con le eccezioni date da indicazioni speciali applicabili a fattispecie particolari.

#### **4 NORME ED INTERPRETAZIONI MINISTERIALI**

##### **4.1 Indeducibilità dei componenti negativi derivanti da operazioni con soggetti residenti, ovvero localizzati, in Paesi a fiscalità privilegiata**

L'Agenzia delle Entrate, con Circolare del 26 gennaio 2009, n. 1/E, è intervenuta sulla deducibilità dei costi sostenuti con imprese e professionisti residenti, ovvero localizzati, in Paesi non comunitari a fiscalità privilegiata, di cui all'art. 110 del Tuir.

##### ***4.1.1 Indeducibilità dei costi per operazioni intercorse con imprese domiciliate in Stati o Territori aventi regime fiscale privilegiato***

La disposizione prevista dall'art. 110, comma 10, del Tuir può essere disapplicata nel caso in cui il contribuente fornisca la prova del prevalente svolgimento da parte delle imprese estere di un'attività commerciale effettiva, ovvero della sussistenza di un effettivo interesse economico a porre in essere l'operazione e della sua concreta esecuzione.

Con riferimento alla prima esimente, ovvero la prova del prevalente svolgimento da parte delle imprese estere di un'attività commerciale effettiva, la Circolare in oggetto rinvia alle indicazioni contenute nella Circolare del 23 maggio 2003, n. 29, paragrafo B) e, in generale, alla prassi ministeriale elaborata in tema di CFC.

In detta Circolare, è stato evidenziato che la prova del collegamento fisico di una struttura commerciale o industriale con il territorio a regime fiscale privilegiato deve essere fornita anche attraverso la produzione, ad esempio, del Bilancio, dei contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e dell'attività, della copia delle fatture delle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati, nonché dei contratti di lavoro dei dipendenti che indicano il luogo di prestazione dell'attività lavorativa e le mansioni svolte.

In relazione alla seconda esimente, ovvero la sussistenza di un effettivo interesse economico a porre in essere l'operazione e la sua concreta esecuzione, la Circolare in oggetto rinvia a quanto chiarito nella Risoluzione del 16 marzo 2004, n. 46, con la quale è stato precisato che occorre acquisire e conservare tutti i documenti utili per poter risalire alla logica economica sottesa alla scelta di instaurare rapporti commerciali con tali soggetti. Pertanto, la scelta di intrattenere rapporti commerciali con un Paese a fiscalità privilegiata dovrà essere sorretta da una valida giustificazione economica, avendo riguardo sia alla peculiarità del contesto nel quale l'operazione è attuata sia alla praticabilità di soluzioni alternative.

#### ***4.1.2 Indeducibilità dei costi per prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati in Stati o Territori aventi regime fiscale privilegiato***

La disciplina relativa all'ineducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti, ovvero localizzate, in Stati o territori a regime fiscale privilegiato trova applicazione anche con riferimento alle prestazioni rese da professionisti domiciliati nei medesimi Stati, di cui al comma 12-*bis* dell'articolo 110 del Tuir.

In particolare, come già chiarito dalla Circolare del 19 gennaio 2007, n. 1/E, rientrano nella definizione di professionisti non soltanto i soggetti appartenenti alle professioni "regolamentate", ma tutti coloro che agiscono nell'esercizio di arti e professioni.

Detta Circolare ha altresì chiarito che l'espressione "domiciliati in Stati o *territory* a fiscalità privilegiata" deve essere intesa nel senso di ricomprendere non soltanto i professionisti fiscalmente residenti nei predetti Stati, ma anche coloro che sono comunque ivi localizzati in base a criteri di collegamento diversi dalla residenza, ad esempio perché dispongono di una base fissa da cui forniscono i propri servizi.

Inoltre, la prova dello svolgimento di un'effettiva attività professionale, prima esimente, può essere fornita dimostrando, mediante idonea documentazione, che la prestazione resa dal professionista estero è effettiva ed è connessa ad un'attività non estemporanea, ma concretamente radicata nello Stato a fiscalità privilegiata.

Con riferimento alla seconda esimente, ovvero la prova dell'effettivo interesse economico al compimento dell'operazione e la sua concreta esecuzione, occorre dimostrare, previa esibizione di documentazione adeguata, i motivi economici reali per cui si è deciso di avvalersi di prestazioni professionali rese da un soggetto domiciliato in un paradiso fiscale.

La valutazione dell'interesse economico deve avere riguardo all'apprezzabilità economico-imprenditoriale complessiva delle prestazioni, desumibile da elementi obiettivi quali la specificità della prestazione resa dal professionista estero, ovvero l'entità del corrispettivo in relazione ad un'analisi funzionale dell'attività svolta dal soggetto estero, anche confrontando analoghe prestazioni rese da soggetti residenti in Italia.

#### **4.1.3 Decorrenza**

Fino all'emanazione del Decreto Ministeriale che darà attuazione all'art.

168-*bis* del Tuir, con cui saranno individuati gli Stati o Territori che consentono un adeguato scambio di informazioni, continuerà a trovare applicazione ai fini dell'individuazione degli Stati o Territori aventi regime fiscale privilegiato, il Decreto Ministeriale del 23 gennaio 2002 (c.d. *Black List*).

#### **4.2 Fusione concernente società di Stati Membri dell'Unione Europea**

L'Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 27.01.2009 n. 21/E – ha chiarito che, nel caso di fusione intracomunitaria tra due società, al fine di poter beneficiare del regime di neutralità per essa previsto, occorre verificare se a seguito della descritta operazione di fusione intracomunitaria la società incorporata si trasforma in stabile organizzazione della società incorporante.

Ciò in quanto è esclusivamente in tale ultima ipotesi che la descritta operazione di fusione per incorporazione transfrontaliera può avvenire in regime di neutralità fiscale, determinandosi, in assenza di tale situazione, il recupero a tassazione in base al valore normale delle plusvalenze latenti sui cespiti della società incorporata Italiana.

Nel caso di specie, l'inesistenza di una struttura produttiva qualificabile fiscalmente come stabile organizzazione comporta che all'operazione di fusione per incorporazione non sia applicabile la disciplina di neutralità fiscale di cui all'art. 178 del TUIR.

#### **4.3 Nuova interpretazione sull'applicazione del regime “Controlled Foreign Company”**

L'Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 10.11.2008 n. 427/E – ha chiarito che, per ottenere la disapplicazione della disciplina CFC, non è sufficiente dimostrare il possesso di una struttura organizzativa nel Paese a regime fiscale privilegiato, bensì occorre dimostrare l'effettivo svolgimento dell'attività commerciale dichiarata e il radicamento nel tessuto economico dello stato ospitante.

In particolare, nel caso analizzato nella Risoluzione citata, la società controllata svizzera, pur disponendo in loco di una struttura organizzativa, opera su mercati diversi da quello elvetico, per cui non può ritenersi effettivamente radicata nel territorio elvetico, così da partecipare in maniera stabile e continuativa alla vita economica dello stato Svizzero; pertanto, occorre un mercato di sbocco locale per dimostrare il radicamento dell'attività.

Tale interpretazione è stata motivata dai recenti orientamenti di fonte comunitaria, sulla base di una decisione della Commissione Europea del 13.02.2007, la quale ha censurato come Aiuti di Stato le disposizioni elvetiche che accordano regimi fiscali favorevoli a società che derivano i proventi da fonte estera.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate ha rinviato anche a quanto statuito dalla Corte di Giustizia UE nella Sentenza del 12.09.2006, causa C-196/04 (c.d. Cadbury Schweppes) nella quale è stato chiarito che è da ritenere che una costruzione societaria all'estero è effettivamente radicata in loco quando la stessa è stata creata per essere integrata nello stato ospite, cioè costituita allo scopo “ .. *di partecipare, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno stato membro diverso dal proprio stato di origine e di trarne vantaggio ...* ”.

#### **4.4 Abuso del diritto, Sentenza della Corte di Cassazione del 21 Gennaio 2009, n. 1465**

La sezione tributaria della Corte di Cassazione – Sentenza del 21.01.2009 n. 1465 – si è nuovamente pronunciata in tema di abuso del diritto, discostandosi dalle recenti interpretazioni in materia formulate dalle Sezioni Unite della Suprema Corte (sentenze del 23.12.2008 n. 30055/08 e n. 30057/08).

In particolare, la Corte di Cassazione ha affermato che un'operazione economica, oltre allo scopo di ottenere vantaggi fiscali, può perseguire diversi obiettivi di natura commerciale, finanziaria o contabile ed integra gli estremi del comportamento abusivo qualora e nella misura in cui tale scopo si ponga come elemento predominante ed assorbente della transazione, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate sia del contesto fattuale e giuridico in cui la transazione stesa viene posta in essere.

Ne consegue che il divieto di porre in essere comportamenti abusivi non opera nel caso in cui dette operazioni possono essere giustificate altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta.

In ogni caso, ricade sull'Amministrazione Finanziaria l'onere di dimostrare il disegno elusivo, nonché le modalità di manipolazione o di alterazione di schemi contrattuali classici, rinvenute come irragionevoli in una normale logica di mercato e compiute al solo fine di ottenere un risultato di vantaggio fiscale.

#### **4.5 Operazioni con soggetti residenti nella Repubblica di San Marino – contratto estimatorio**

L'Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 23.01.2009 n. 17/E – ha fornito chiarimenti in tema di operazioni con soggetti residenti nella Repubblica di San Marino, realizzate sulla base di contratti estimatori.

Secondo il parere dell'Agenzia, il trattamento di non imponibilità ai fini IVA, previsto per la cessione triangolare con trasporto dei beni a San Marino a cura del primo cedente, non è applicabile se il rapporto tra il cessionario residente ed il proprio cliente è un contratto estimatorio.

Il caso riguarda un soggetto italiano (alfa) che acquista, dal proprio fornitore residente in Italia (Beta), beni che vengono inviati direttamente al cliente sammarinese.

In base alle pattuizioni in essere fra le parti il passaggio di proprietà tra Beta ed Alfa e tra Alfa ed il cliente sammarinese avviene nel momento in cui quest'ultimo vende i beni ai clienti finali (sulla base di un contratto estimatorio).

Secondo il parere dell'Agenzia, la fattispecie esaminata, non essendosi ancora verificato il momento traslativo della proprietà, non può essere considerata alla stregua di un'operazione triangolare non imponibile; pertanto, la vendita dei beni tra Alfa ed il cliente sammarinese è configurabile quale cessione non imponibile ai fini IVA, ai sensi dell'art. 71 del D.P.R. n. 633/1972, mentre la cessione "a monte" realizzata tra Beta e Alfa, è da considerarsi quale operazione imponibile ai fini IVA in Italia.

Al riguardo, l'imponibilità della cessione tra Beta ed Alfa, tuttavia, non sembra perfettamente coerente con i criteri generali di individuazione della territorialità nelle cessioni dei beni (nel caso specifico, i beni si trovano al di fuori del territorio italiano al momento in cui avviene il passaggio della proprietà tra Beta e Alfa) e con precedenti orientamenti ministeriali nei quali l'agenzia aveva dato prevalenza all'effettivo invio dei beni all'estero (cfr. Risoluzione del 03.03.1986 n. prot. 357136).

#### **4.6 Risoluzione 447/E**

Cortesemente, verrà concesso allo scrivente di recuperare alcuni documenti di prassi non strettamente legati al primo trimestre dell'anno anno di imposta appena iniziato di sicuro interesse e non commentati nelle precedenti circolari della nostra commissione. E' il caso di questa risoluzione di fine novembre che formula una risposta ad una società di diritto francese che produce scambiatori di calore e simili. Tali pezzi vengono montati sui prodotti di destinazione in Italia e talvolta lavorati per rifinitura da terzisti italiani. La società scrivente ritiene quindi che nel caso i prodotti siano inviati in Italia solo per poi essere ceduti la stessa emetterà fattura con la propria partita iva, mentre quando il prodotto subisce lavorazione in Italia e poi viene ceduto, allora l'utilizzo della propria partita iva debba essere escluso. La fattura al cliente finale sarà poi differente a seconda che la cessione avvenga in U.E. o a cliente di Paese extra-UE ex articolo 9 DPR 633/72. La società istante pone poi il quesito in merito al il caso in cui si determini un invio in Italia seguito da un temporaneo invio fuori dallo stato italiano ai fini della lavorazione, seguito da un cessione finale in Italia o extra-UE. A questo proposito la società di diritto francese riterrebbe corretto che la cessione finale debba essere correttamente documentata utilizzando partita iva italiana:

- emettendo fattura per operazione non imponibile e se la cessione sarà Ue, provvedendo alla documentazione intrastat e alla conservazione dei documenti di trasporto;
- emettendo fattura per operazione non imponibile ai sensi dell'articolo 8 DPR 633/72 e provvedendo alle formalità doganali.

Per eventuali servizi prestati in Italia dalla società di diritto francese gli stessi saranno fatturati secondo in Italia riferendosi territorialmente alla medesima.

L'Agenzia nella risoluzione risponde sostanzialmente in modo affermativo riconducendo la casistica a tre possibili fattispecie:

1. Cessioni dalla Francia che verranno normalmente fatturate con la partita iva della società francese;
2. Cessioni seguite da lavorazioni sono disciplinate ex articolo 40 DPR 331/93 se verso Paesi U.E. ed ex articolo 9 DPR 633/1972 se trattasi di beni indirizzati verso Paesi extra-UE. Quindi si avranno i casi

2a Cessioni di beni temporaneamente consegnati a terzisti italiani che poi li cedono al committente che li cede definitivamente in Italia o in U.E., per i quali i terzisti italiani dovranno adempiere alla fatturazione delle lavorazione e agli adempimenti intrastat;

2b Cessioni di beni temporaneamente consegnati a terzisti italiani per i quali non si conosce destinazione finale, per lo stesso procederà dopo un acquisto intra comunitario, a seconda della



destinazione finale ad un cessione con fattura non imponibile ex articolo 41DPR 331/93, o ex articolo 8 DPR 633/72 o fattura a soggetto italiano in caso di cessione in italia.

Per i servizi valgono le considerazioni della società istante, per la quale il quesito è totalmente confermato fatta eccezione, per l'utilizzo di una partita iva italiana ad essa intestata in luogo di quella francese.

#### **4.7 Circolare 62 del 29/12/2008**

La circolare in oggetto richiama il principio di non discriminazione del diritto comunitario, o meglio richiama la sentenza della Suprema Corte di Giustizia Europea con sentenza c/207/2004 relativamente all'incentivo all'esodo volontario erogabile dal datore di lavoro (c.d. prepensionamento) più favorevole per i cittadini italiani di sesso femminile che di sesso maschile. Il comma 4-*bis* dell'articolo 19 del TUIR è stato infatti abrogato e il richiamo in questione è diretto agli uffici perché applichino ai contenziosi ancora in essere il principio del diritto comunitario, che in vero non trova in questo caso la sua più interessante applicazione.

#### **4.8 Circolare 65 del 30/12/2008**

La presente viene citata in quanto introduttiva della nuova disciplina del Codice Doganale Comunitario ai sensi del Regolamento CEE 1192/2008 modificativo del precedente Regolamento CEE 2454/1993 già indicativo dell'applicazione del precedente codice. Il documento è di sicuro interesse per gli operatori specifici del settore, corposo e puntuale nel commentare il predetto nuovo regolamento che come si ricorda è provvedimento di diretta applicazione nei Paesi membri.

#### **4.9 Comunicato stampa 26/01/2009**

L'Agenzia delle entrate con il presente comunicato rimarca l'importanza dell'effettiva "sostanza ed interesse economici" per la deducibilità di costi documentati da soggetti giuridici residenti in Paesi a Fiscalità privilegiata, per le norme ancora in vigore e che probabilmente torneranno ad essere lo schema normativo di riferimento, i c.d. Paesi Black List (difficilmente infatti troveranno applicazione le c.d. White Lists). L'Agenzia ribadisce infatti nel comunicato quanto seguirà in una circolare, nella quale ha tutta la volontà di dare quanto più possibile indicazioni precise sui comportamenti determinanti l'effettiva esistenza di un interesse economico al sostenimento di costi verso soggetti con residenza in Paesi a fiscalità privilegiata.

#### **4.10 Comunicato stampa del 04/02/2009**

Il suddetto si riferisce alla pubblicazione dei nuovi modelli per i soggetti optanti per il consolidato nazionale e mondiale. In particolare vengono sottolineate le novità del nuovo modello, con l'abrogazione delle rettifiche di consolidamento della quota imponibile dei dividendi, al prorata patrimoniale e al regime di neutralità dei trasferimenti (articolo 122 in vigore fino al 2007). Inoltre si precisa che le suddette abrogazioni vengono se vogliamo sostituite con la facoltà di consolidamento degli interessi passivi non dedotti in capo alle società controllate, nonché si è introdotto il quadro CN, per la determinazione della tassazione di gruppo e la facoltà ai sensi del decreto anti crisi di beneficiare del decurtamento di tre punti percentuali sul primo acconto IRES calcolato con l'aliquota ridotta, ormai introdotta, del 27,5%.

#### **4.11 Risoluzione 1 del 20/02/2009**

La suddetta risoluzione, un po' in contraddizione con il nuovo Codice di Diritto Doganale, si da seguito ad un'interpretazione in materia di circolazione di prodotti agricoli ancora con l'applicazione del Regolamento 2454/1993, riferito al Codice Doganale ormai superato come asserito anche nella precedente circolare di fine 2008.

#### **4.12 Sentenza della Corte di Cassazione n.1465 del 21/01/2009**

A margine del commentario della prassi di periodo relativa alla fiscalità internazionale si commenta una sentenza che rileva per la sua importanza non solo in quanto sentenza di Corte di Cassazione, ma in quanto sentenza che inverte il trend delle ultime pronunce della Suprema Corte stessa. In particolare l'argomento è di grande rilevanza per la fiscalità transnazionale e non a caso fa riferimento ad una fattispecie avente tale carattere. La sentenza è relativa all'abuso di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria, in riferimento ad una fattispecie di sinergia tra due grossi gruppi residenti in Paesi differenti che hanno realizzato sinergie di carattere economico attraverso una *joint venture* legittimamente dimostrando che la stessa prescindeva dai vantaggi anche tributari che la sinergia generava. Dopo molto tempo quindi la Corte di cassazione pur entrando nelle carenze procedurali dell'accertamento così come è stato posto in essere, allo stesso modo argomenta in modo decisamente convincente il concetto di elusione dando essenzialità al vantaggio tributario e non argomentando semplicemente sull'esistenza dello stesso a prescindere.

In tal senso quindi si invitano tutti gli operatori giuridico economici interessati all'argomento elusione a leggere le argomentazioni allegate al dispositivo di tale sentenza per due ragioni:*in primis* si rileva un documento quale una sentenza che analizza l'aspetto dell'elusione con una visione a 360° limitando la portata del concetto di vantaggio tributario all'essenzialità che il medesimo deve avere, inoltre la sentenza dimostra un approccio che come anticipato la Suprema Corte di Cassazione, non aveva più dimostrato da tempo.

## **5. OSSERVATORIO FISCALE INTERNAZIONALE**

### **5.1 Spagna**

Il 18 novembre 2008, il Ministero delle Finanze ha pubblicato il Regio Decreto che ha modificato il Regolamento delle Imposte sui Redditi della società. In particolare, le modifiche riguardano:

- la normativa in materia di prezzi di trasferimento;
- la previsione di obblighi documentali e di nuove disposizioni relative alla procedura da attivare al fine di ottenere un *Advance Pricing Agreement*.

## **5.2 Francia**

Il 19 novembre 2008, il Governo francese ha presentato il progetto di Legge Finanziaria. Alcune delle proposte di modifica riguardano:

- la riduzione della tassa locale (c.d. *Local business tax*) applicata sul valore delle attrezzature e dei beni acquistati dalle imprese;
- l'introduzione di disposizioni finalizzate a contrastare le frodi fiscali; infatti, la proposta di legge propone un termine di 6 anni entro cui dovrebbe essere possibile accertare l'omessa dichiarazione di conti correnti detenuti in Stati con cui la Francia non ha concluso una Convenzione che consente lo scambio di informazioni bancarie.

## **5.3 Turchia**

Il 25 novembre 2008, è stata prevista, a partire dal 1° gennaio 2009, un'estensione delle esenzioni fiscali nelle zone franche della Turchia. Le principali novità sono le seguenti:

- i salari pagati da società operanti nelle zone franche non sono assoggettati a ritenuta alla fonte, a condizione che la società esporti l'85% dei beni prodotti in tali zone;
- tutte le transazioni condotte, ovvero i documenti redatti in tali zone, non sono soggette ad Imposta di Bollo.

## **5.4 Kazakistan**

E' stata resa nota la bozza del nuovo Codice Tributario contenente una serie di modifiche relative alla tassazione dei soggetti non residenti. Le principali proposte di modifica riguardano:

- la definizione di stabile organizzazione;
- l'introduzione del concetto di lavori preparatori o ausiliari e la definizione di progetti correlati alla stabile organizzazione, precedentemente non definiti nella legislazione domestica;
- l'introduzione della definizione di beneficiario effettivo.

## 5.5 India

Il Ministro delle Finanze del Governo Indiano, Pranab Mukherjee, ha annunciato il 24 Febbraio 2009 un taglio del 2 per cento all'*excise duty* e alla *service tax*.

E' stata prevista, inoltre, l'estensione anche al prossimo anno fiscale dell'esenzione fiscale per la nafta importata per uso di produzione energetica.

Queste misure che sono state stimate conducono ad un decremento di gettito fiscale di circa 13.000 crore di rupie (circa 200 miliardi di Euro) con riferimento alla *service tax*, di 8.500 crore di rupie (circa 150 miliardi di Euro) con riferimento alla *excise duty* e di 6.600 crore di rupie (circa 103 miliardi di Euro) in relazione alla *customs duty* ed sono state adottate per stimolare l'economia ed evitarne il ristagno.

Giova ricordare che la *service tax* e l'*excise duty* sono tasse indirette.

La prima incide nella misura del 10% (oltre 2 per cento a titolo di *education cess*) su predeterminati tipi di servizi prestati e svolti in India da determinate categorie di prestatori di servizi.

La seconda accede alla produzione di beni in India ed è prevista dal *Central Excise Act*, 1944 e dal *Central Excise Tariff Act*, 1985. In forza di queste leggi, il termine produrre è definito come il portare ad esistenza un nuovo bene che ha una propria individuale natura, nome, uso/destinazione e distribuzione e comprende anche il confezionamento e l'etichettatura.

La maggior parte dei beni è sottoposta alla *excise duty* nella misura del 16%. Alcuni beni attraggono altresì una maggioranza dell'8% in aggiunta a quella *standard* del 16%.

Anche alla *excise duty* si applica la maggioranza del 2% a titolo di *education cess*. La *excise duty* è calcolata sul valore del bene o sul massimo prezzo di vendita del bene in casi particolari.

## 5.6 Nuove norme in materia di proprietà o controllo di società indiana

Il Dipartimento della Politica e dello Sviluppo Industriale del Ministero del Commercio e dell'Industria del Governo Indiano ha emesso con Press Note 3/2009 in data 13.02.2009, le nuove disposizioni per il trasferimento della proprietà o del controllo di società indiane, nei settori con restrizioni all'investimento straniero, da cittadini indiani residenti / persone giuridiche indiane con sede in India a entità non residenti.

Prima dell'entrata in vigore della press note 3/2009, il trasferimento di azioni da residenti a non residenti, inclusa l'acquisizione di azioni di una società indiana già costituita, si poteva effettuare liberamente ma nel rispetto di restrizioni, relative approvazioni e relativi divieti, stabiliti in materia di investimento straniero per singoli settori (si ricordi, per esempio, il limite del 51% di capitale sociale per lo straniero nel settore della distruzione mono-brand).

Con l'entrata in vigore della press note 3/2009, non sarà più necessaria la previa approvazione dell'autorità governativa indiana per il trasferimento della proprietà o del controllo di una società indiana nel caso di società indiane controllate o possedute da persona fisica cittadina e residente indiano e/o da persone giuridiche indiane, indipendentemente dalle restrizioni settoriali sinora vigenti (peraltro in settori focus come difesa, trasporto aereo, servizi di terra, ristrutturazione societaria, bancario privato, televisivo delle commodities, del credito al consumo, assicurativo, della stampa delle telecomunicazioni e satelliti).

A tal fine la press note chiarisce che la società indiana sarà considerata come posseduta da un cittadino indiano residente in India o da una società indiana (a sua volta controllata e posseduta da un cittadino indiano residente in India) se oltre il 50% del capitale sociale sarà detenuto da uno degli indicati soggetti. Similmente, una società indiana sarà considerata come controllata da un cittadino indiano residente in India o da una società indiana (a sua volta controllata e posseduta da un cittadino indiano residente in India) se questi avranno il diritto di nominare la maggioranza dei consiglieri di amministrazione.

La press note chiarisce, da ultimo, che le nuove disposizioni non si applicheranno ai settori e alle attività in cui non vi sono restrizioni all'investimento straniero che è già consentito in via automatica. Non v'è chi non veda la portata innovatrice delle nuove disposizioni in materia di investimento straniero, salva ulteriore riforma restrittiva.

### **5.7 La Cina rivede la Legge sui brevetti ed introduce il principio di “novità assoluta”**

Lo scorso 27 Dicembre 2008, lo *Standing Committee del National People's Congress* della Repubblica Popolare Cinese ha approvato la terza revisione della legge sui brevetti del 1984 (già modificata prima nel 1992 e poi nel 2000).

Le modifiche approvate lo scorso dicembre, che entreranno in vigore il prossimo primo ottobre 2009, introducono significativi cambiamenti nella attuale normativa cinese sui brevetti, avvicinando ancora di più la Cina agli *standards* internazionali. Tra le maggiori novità introdotte dalla nuova legge sui Brevetti spicca l'adozione del principio di “novità assoluta” per il riconoscimento dei brevetti e il conseguente abbandono del principio di “novità relativa” previsto dalla precedente normativa.

Un'invenzione o un modello di utilità, dunque, a partire dalla fine del 2009 potranno essere brevettati in Cina a condizione di presentare il carattere della novità assoluta, e cioè di risultare assolutamente nuovi non, come richiesto dalla normativa precedente, limitatamente alla sola Cina bensì a livello mondiale.

Commenti a cura del Dott. Federico Venturi e del Dott. Emilio De Biagi Membri della Commissione di Diritto Tributario Internazionale dell'Ordine DCEC della Circostrizione del Tribunale di Brescia.