

Brescia, 23 Febbraio 2010

**OGGETTO:** La presente circolare, preparata dal Dott. Federico Venturi, 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 semestre Luglio - Dicembre 2009.

INDICE		
Par.		Pag.
<b>1.</b>	<b><u>OCSE</u></b>	<b>3</b>
<b>1.1</b>	<b>Novità in tema di contrasto ai paradisi fiscali (Decreto Legge del 1 Luglio 2009, n. 78)</b>	<b>3</b>
	<i>Contrasto ai paradisi fiscali</i>	<i>3</i>
	<i>Inasprimento delle sanzioni</i>	<i>4</i>
	<i>Istituzione di una unità speciale per il contrasto all'evasione ed all'elusione</i>	<i>4</i>
<b>1.2</b>	<b>Proposta di revisione delle <i>Guidelines</i> in materia di prezzi di trasferimento</b>	<b>5</b>
<b>1.3</b>	<b>Statistiche annuali OCSE in merito alle procedure di "mutual agreement procedure" (MAP)</b>	<b>5</b>
<b>2.</b>	<b><u>CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI</u></b>	<b>6</b>
<b>2.1</b>	<b>Entrata in vigore della Convenzione Italia – Stati Uniti per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le frodi o le evasioni fiscali</b>	<b>6</b>
	<i>Campo di applicazione della Convenzione</i>	<i>6</i>
	<i>Stabile organizzazione</i>	<i>6</i>
	<i>Dividendi</i>	<i>6</i>
	<i>Interessi</i>	<i>6</i>
	<i>Royalties</i>	<i>7</i>
	<i>Procedura amichevole</i>	<i>7</i>
	<i>Limitation on benefit clause (LOB)</i>	<i>7</i>
<b>3.</b>	<b><u>UNIONE EUROPEA</u></b>	<b>8</b>
<b>3.1</b>	<b>Sentenza della Corte di Giustizia CE del 19 Novembre 2009, Causa C-540/07: ritenuta alla fonte sui dividendi</b>	<b>8</b>

	<b>distribuiti da società italiane a società CE</b>	
<b>4</b>	<b><u>NORME ED INTERPRETAZIONI MINISTERIALI</u></b>	<b>10</b>
<b>4.1</b>	<b>Il trattamento Iva dei servizi, gli Intrastat ed il <i>reverse charge</i> dal 2010</b>	<b>10</b>
	<i>Territorialità delle prestazioni di servizi: regole generali, deroghe e conseguenze</i>	<i>10</i>
	<i>Nuovi obblighi INTRASTAT</i>	<i>12</i>
	<i>Effettuazione delle operazioni</i>	<i>12</i>
	<i>Adempimenti IVA connessi ad operazioni territorialmente rilevanti in Italia effettuate da soggetti passivi non residenti (reverse charge)</i>	<i>13</i>
<b>4.2</b>	<b>Modifiche alla «CFC legislation» (Decreto Legge del 1° luglio 2009, n. 78)</b>	<b>13</b>
	<i>Modifiche alla prima esimente della disciplina CFC</i>	<i>14</i>
	<i>Introduzione del nuovo comma 5-bis dell'art. 167 del TUIR</i>	<i>15</i>
	<i>Soggetti controllati localizzati in Stati o territori diversi dai paradisi fiscali</i>	<i>15</i>
<b>4.3</b>	<b>Deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori con regime fiscale privilegiato - controversie pendenti</b>	<b>16</b>
	<i>Retroattività delle modifiche introdotte dalla Legge Finanziaria 2007 e applicazione delle sanzioni</i>	<i>16</i>
	<i>Rapporti esauriti e limiti alla retroattività</i>	<i>17</i>
	<i>Trattamento sanzionatorio in presenza di dichiarazione integrativa</i>	<i>17</i>
	<i>Dichiarazione integrativa presentata prima dell'avvio dei controlli</i>	<i>18</i>
	<i>Dichiarazione integrativa presentata dopo l'avvio dei controlli</i>	<i>18</i>
	<i>Riferimenti normativi e interpretativi</i>	<i>18</i>
<b>4.4</b>	<b>Unica partita Iva per i soggetti non residenti</b>	<b>19</b>
<b>5</b>	<b><u>OSSERVATORIO FISCALE INTERNAZIONALE</u></b>	<b>21</b>
<b>5.1</b>	<b>India: CDBT e la refusione d'imposta</b>	<b>21</b>
<b>5.2</b>	<b>Cina: il catalogo dei prodotti e delle tecnologie incoraggianti all'importazione (versione 2009)</b>	<b>21</b>
<b>5.3</b>	<b>Cina: il progetto di legge sulla responsabilità civile</b>	<b>21</b>
<b>5.4</b>	<b>Cina e diritto tributario internazionale: la clausola dell'effettivo beneficiario</b>	<b>22</b>

## 1 OCSE

### 1.1 **Novità in tema di contrasto ai paradisi fiscali (Decreto Legge del 1 Luglio 2009, n. 78)**

Il Decreto Legge del 1° luglio 2009, n. 78<sup>1</sup> (nel prosieguo: Decreto), convertito in Legge del 3 agosto 2009, n. 102, ha apportato diverse modifiche alle disposizioni dedicate al contrasto ai Paradisi Fiscali.

In particolare, il Decreto dispone che gli investimenti e le attività finanziarie detenuti in Paradisi Fiscali, in violazione delle specifiche norme sugli obblighi dichiarativi, si presumono costituiti con redditi sottratti a tassazione.

Le novità in esame recepiscono le intese raggiunte tra gli Stati aderenti all'OCSE in materia di emersione di attività economiche e finanziarie detenute in Paesi aventi regimi fiscali privilegiati, al fine di migliorare l'attuale insoddisfacente livello di trasparenza fiscale e di scambio di informazioni, nonché di incrementare la cooperazione amministrativa tra gli Stati<sup>2</sup>.

#### ***Contrasto ai paradisi fiscali***

In deroga ad ogni vigente disposizione di Legge, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato inseriti nelle c.d. *Black Lists*<sup>3</sup>, in violazione degli obblighi dichiarativi previsti dalla normativa in materia di "monitoraggio"<sup>4</sup>, ai soli fini fiscali si presumono costituiti mediante redditi sottratti a tassazione, ossia, come precisato dalla Scheda di lettura del Servizio Studi del Senato del luglio 2009, n. 145/I, in evasione fiscale.

Stante il richiamo all'art. 4, commi 1, 2 e 3, del Decreto Legge n. 167/1990, la disposizione in esame trova applicazione in capo alle persone fisiche, agli enti non commerciali, nonché alle società semplici e soggetti equiparati<sup>5</sup>, residenti in Italia, nel caso in cui essi violino uno dei seguenti obblighi:

- indicazione in Dichiarazione dei Redditi degli investimenti all'estero, ovvero delle attività estere di natura finanziaria attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia;

---

<sup>1</sup> Cfr. art. 12 del D.L. del 1° luglio 2009, n. 78, rubricato "Provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini e della partecipazione italiana a missioni internazionali".

<sup>2</sup> Cfr. art. 12, comma 1, del D.L. n. 78/2009. Sul punto, cfr. anche Scheda di lettura del Servizio Studi del Senato del luglio 2009, n. 145/I.

<sup>3</sup> Cfr. Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 4 maggio 1999, rubricato "Individuazione di Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato"; Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 21 novembre 2001, rubricato "Individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui all'art. 127-bis, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi (cd. «Black List»)".

<sup>4</sup> Cfr. art. 4, commi 1, 2 e 3, del D.L. del 28 giugno 1990, n. 167, rubricato "Rilevazione ai fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori".

<sup>5</sup> Cfr. art. 5 del TUIR, rubricato "Redditi prodotti in forma associata".

- indicazione in Dichiarazione dei Redditi dell'ammontare dei trasferimenti da, verso e sull'estero che, nel corso dell'anno hanno interessato gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria;
- predisposizione, per i soggetti esonerati dalla presentazione della Dichiarazione dei Redditi, dell'apposito Modello adottato dal Ministero delle Finanze per l'indicazione delle attività di cui sopra.  
Per espressa previsione normativa, al contribuente è riconosciuta la possibilità di fornire prova contraria ai fini di disapplicare la presunzione in oggetto.

### ***Inasprimento delle sanzioni***

Ai sensi dell'ultimo periodo del comma 2, dell'art. 12 del Decreto, le sanzioni tributarie previste dall'art. 1 del Decreto Legislativo del 18 dicembre 1997, n. 471<sup>6</sup>, sono raddoppiate.

Tale inasprimento opera con riferimento alla:

- sanzione amministrativa dal 120% al 240% (che pertanto passa dal 240% al 480%) dell'ammontare delle imposte dovute prevista nei casi di omessa presentazione della Dichiarazione dei Redditi;
- sanzione amministrativa dal 100% al 200% (che pertanto passa dal 200% al 400%) della maggiore imposta o della differenza del credito qualora nella Dichiarazione dei Redditi sia indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta, ovvero un credito superiore a quello spettante<sup>7</sup>.

### ***Istituzione di una unità speciale per il contrasto all'evasione ed all'elusione***

Allo scopo di garantire la massima efficacia all'azione di controllo per la prevenzione e repressione dei fenomeni di illecito trasferimento e detenzione di attività economiche e finanziarie all'estero, è stata prevista la possibilità che l'Agenzia delle Entrate proceda all'istituzione di un'apposita Unità Speciale per il contrasto dell'evasione ed elusione internazionale, secondo modalità stabilite d'intesa con il Comando Generale della Guardia di Finanza<sup>8</sup>.

In particolare, tale Unità dovrebbe facilitare l'acquisizione di informazioni utili all'individuazione dei predetti fenomeni illeciti ed il rafforzamento della cooperazione sul piano internazionale.

---

<sup>6</sup> Cfr. art. 1 del D.Lgs. del 18 dicembre 1997, n. 471, rubricato "*Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'art. 3, comma 133, lettera q), della Legge 23 dicembre 1996, n. 662*".

<sup>7</sup> Si ricorda che, ai sensi del comma 3 dell'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997, le sanzioni sopra esposte, qualora le violazioni riguardino redditi prodotti all'estero, sono aumentate di un terzo con riferimento alle imposte o alle maggiori imposte relative a tali redditi.

<sup>8</sup> Cfr. art. 12, comma 3, del D.L. n. 78/2009.

## 1.2 Proposta di revisione delle Guidelines in materia di prezzi di trasferimento

Il 9 settembre 2009, l'OCSE ha pubblicato una bozza, aperta alla discussione, del documento concernente la revisione dei Capitoli I-III delle *Transfer Pricing Guidelines* per le imprese multinazionali e le Amministrazioni Fiscali.

Le principali novità concernono:

- la c.d. *Comparability analysis*: le indicazioni generali sull'analisi di comparabilità, collocate nel Capo I delle *Guidelines* in oggetto, sono state aggiornate e integrate con un nuovo Capitolo III contenente delle linee guida molto dettagliate;
- le *Guidance* relative alla determinazione dei prezzi di trasferimento sulla base dei metodi di ripartizione dei profitti: in particolare, sono state disciplinate delle linee guida supplementari per l'applicazione dei metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento basati sulla ripartizione dei profitti transazionali.

Inoltre, nella bozza in commento sono stati inseriti tre nuovi Allegati in cui sono riportati alcuni esempi relativi all'applicazione di alcuni dei metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento comunemente utilizzati.

## 1.3 Statistiche annuali OCSE in merito alle procedure di “mutual agreement procedure” (MAP)

L'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE prevede l'attivazione di una procedura amichevole affinché le Autorità competenti di due Stati si consultino reciprocamente per risolvere problemi di doppia imposizione, ovvero dubbi in merito all'interpretazione delle disposizioni contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni (c.d. *Mutual Agreement Procedure* – MAP).

In data 25 settembre 2009, l'OCSE ha reso disponibili sul proprio sito Internet le statistiche annuali di tutti i Paesi Membri e delle economie non OCSE in merito alle procedure MAP attivate, ovvero pendenti, negli anni 2006 e 2007.

In particolare, le statistiche in parola, per ciascun periodo di riferimento, evidenziano, tra l'altro:

- numero di casi MAP avviati nel corso dell'anno;
- numero di casi MAP terminati durante l'anno;
- inventario finale dei casi MAP pendenti alla fine dell'anno.

Dall'analisi delle statistiche in commento, emerge che il numero di procedure amichevoli tra Paesi Membri dell'OCSE pendenti nel corso del 2007 (2.655) risulta aumentato rispetto all'anno precedente (2.344).

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

### **2.1 Entrata in vigore della Convenzione Italia – Stati Uniti per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le frodi o le evasioni fiscali**

A seguito dello scambio degli strumenti di ratifica avvenuto il 16 Dicembre 2009, dal 1 Gennaio 2010 entra in vigore la nuova Convenzione tra l'Italia e gli Stati Uniti per evitare le doppie imposizioni in materia di Imposte sul Reddito e per prevenire le frodi o le evasioni fiscali, siglata a Washington il 25 agosto 1999.

La nuova Convenzione, in vigore dal 1° gennaio 2010, a decorrere da tale momento, sostituirà la precedente (firmata il 17 aprile 1984, ratificata con Legge dell'11 dicembre 1985, n. 763 e pubblicata in Gazzetta Ufficiale del 27 Dicembre 1985, n. 303) che, tuttavia, qualora più favorevole, potrà trovare applicazione, anche dopo la ratifica della nuova Convenzione, per un ulteriore periodo di un anno.

Di seguito, commentiamo alcune delle principali disposizioni convenzionali (al riguardo si veda anche la Circolare n. 2/2009).

#### ***Campo di applicazione della Convenzione***

Gli art. 1 e 2 della Citata Convenzione delimitano il campo soggettivo ed oggettivo di applicazione della stessa. In particolare, i soggetti interessati dalle disposizioni convenzionali sono i residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti, mentre le imposte accreditabili ai fini convenzionali sono, per quanto concerne gli Stati Uniti, le Imposte Federali sul Reddito e per quanto concerne l'Italia, l'IRPEF, l'IRES, nonché l'IRAP. In particolare, l'IRAP è accreditabile in misura parziale, limitatamente alla parte dell'Imposta che è considerata Imposta sul Reddito.

#### ***Stabile organizzazione***

Va osservato che i redditi o gli utili attribuiti ad una stabile organizzazione o una base fissa sono imponibili nello Stato contraente in cui la stabile organizzazione o la base fissa è localizzata anche se i pagamenti di detti utili sono differiti fino a quando tale stabile organizzazione abbia cessato di esistere.

#### ***Dividendi***

I dividendi sono imponibili nello Stato di residenza del beneficiario effettivo dei medesimi; tuttavia, lo Stato della fonte potrà applicare la ritenuta del 5% dell'ammontare lordo dei dividendi se il beneficiario effettivo è una società che ha posseduto almeno il 25% delle azioni con diritto di voto della società che paga i dividendi per un periodo di 12 mesi aventi termine alla data alla quale dividendi sono dichiarati; la ritenuta alla fonte sarà del 15% in tutti gli altri casi.

La precedente Convenzione prevedeva le ritenute del 5%, del 10% e del 15%.

#### ***Interessi***

Gli interessi sono tassati nello Stato di residenza del beneficiario effettivo degli stessi. Tuttavia, gli interessi potranno essere tassati anche

nello Stato della fonte ma se l'effettivo beneficiario degli stessi è un residente dell'altro Stato contraente, la ritenuta non potrà eccedere il 10% dell'ammontare lordo dei medesimi.

In alcuni casi particolari, gli interessi non sono tassati nello Stato della fonte.

Nella precedente Convenzione era prevista la ritenuta del 15%.

### ***Royalties***

Le *royalties* sono imponibili nello Stato di residenza del soggetto percettore; tuttavia, esse potranno essere tassate anche nello Stato della fonte con le aliquote del 5% dell'ammontare lordo nel caso di canoni corrisposti per l'uso e la concessione in uso di *software* per computer o di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche, ovvero dell'8% dell'ammontare lordo in tutti gli altri casi.

Le precedenti ritenute erano del 5%, dell'8% e del 10%.

In particolare, si sottolinea che, le novità apportate sulle ritenute precedentemente menzionate decorreranno dal 1° febbraio 2010.

### ***Procedura amichevole***

Al fine di risolvere il problema della concreta applicabilità della procedura amichevole, è stato introdotto lo strumento della procedura arbitrale. Infatti, qualora le Autorità competenti non riescano a prevenire ad un accordo il caso può essere sottoposto ad arbitrato, previo accordo tra le Autorità competenti e il contribuente, a condizione che quest'ultimo si impegni per iscritto a ottemperare alle decisioni della Commissione arbitrale.

### ***Limitation on benefit clause (LOB)***

Oltre alle specifiche clausole anti-abuso previste in tema di dividendi, interessi, *royalties* e redditi diversi, l'art. 2 del Protocollo della Convenzione prevede la c.d. "*limitation on benefit clause*" - LOB -, applicabile a tutte le disposizioni convenzionali, il cui scopo è quello di limitare i benefici convenzionali ai soli soggetti *qualificati*.

### 3 UNIONE EUROPEA

#### 3.1 **Sentenza della Corte di Giustizia CE del 19 Novembre 2009, Causa C-540/07: ritenuta alla fonte sui dividendi distribuiti da società italiane a società CE**

La Corte di Giustizia CE, con Sentenza del 19 novembre 2009, relativa alla Causa C-540/07, ha stabilito che la ritenuta alla fonte a titolo di imposta nella misura del 27 per cento, prevista dalla previgente versione del comma 3 dell'art. 27 del D.P.R. n. 600/1973, sui dividendi distribuiti da società italiane a società residenti in Stati Membri CE è incompatibile con il principio sancito dal Diritto Comunitario della libertà di circolazione dei capitali, in quanto configura un'ingiustificata disparità di trattamento rispetto alla tassazione dei dividendi percepiti da soggetti IRES residenti in Italia.

Si ricorda che, proprio al fine di uniformare il trattamento delle società non residenti a quelle residenti in Italia e a seguito della procedura di infrazione avviata a livello comunitario, il Legislatore, con la Legge Finanziaria 2008, aveva disposto l'inserimento del comma 3-ter nell'art. 27 del D.P.R. n. 600/1973.

Ai sensi di tale norma, è stata prevista l'applicazione di una ritenuta a titolo di imposta, in misura pari all'1,375 per cento, sugli utili corrisposti alle società e agli enti soggetti ad un'imposta sul reddito delle società negli Stati Membri UE, nonché negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo, inclusi nella lista di cui al Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze da emanare ai sensi dell'art. 168-bis del TUIR (c.d. *White List*), in relazione alle partecipazioni, agli strumenti finanziari simili alle azioni, nonché ai contratti di associazione in partecipazione, non relativi a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

La novità, tuttavia, trova applicazione con riferimento agli utili formati a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007; non essendo stata prevista legislativamente l'operatività retroattiva di tale disposizione, sulla base delle conclusioni formulate dalla Corte di Giustizia UE, con riferimento ai dividendi formati anteriormente al 1° gennaio 2008 e corrisposti a società residenti in uno Stato Membro UE, si profila un trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quello applicabile ai dividendi distribuiti alle società residenti.

Ciò comporta l'insorgere di un duplice ordine di problematiche, la prima con riferimento ai dividendi formati anteriormente al 1° gennaio 2008, ma non ancora distribuiti, la seconda in relazione ai dividendi formati anteriormente a tale data, già distribuiti e per i quali sia già stata versata la ritenuta a titolo di imposta nella misura del 27 per cento.

Alla prima fattispecie considerata, alla luce dell'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia, sembrerebbe già applicabile la ritenuta a titolo di imposta in misura ridotta all'1,375 per cento, così come disposta dalla Legge Finanziaria 2008. Sarebbe, tuttavia, auspicabile, un apposito intervento normativo, ovvero interpretativo, sul punto.

In merito al secondo caso prospettato, qualora la ritenuta nella misura del 27 per cento sia già stata versata, sembrerebbe sorgere il diritto per il contribuente di richiederne il rimborso, con l'unico limite rappresentato

dalla necessità di procedervi entro il termine di decadenza fissato nei 48 mesi successivi al versamento.

Al riguardo, sarebbe auspicabile che, in analogia a quanto già previsto in relazione alle modifiche apportate nel 2007 alla normativa di attuazione della Direttiva *Interessi & Royalties*, il Legislatore disponesse che le ritenute già versate siano restituite ai soggetti non residenti beneficiari direttamente dalle società eroganti residenti in Italia e che queste ultime possano recuperare le ritenute restituite utilizzando lo strumento della compensazione.

## 4 NORME ED INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

### 4.1 Il trattamento Iva dei servizi, gli Intrastat ed il *reverse charge* dal 2010

A partire dal 1 Gennaio 2010 entrano in vigore, tra le altre, nuove regole ai fini IVA in materia di territorialità delle prestazioni di servizi, INTRASTAT, effettuazione delle operazioni e *reverse charge*<sup>9</sup>.

Tali regole sono contenute in uno schema di Decreto Legislativo varato lo scorso 12 novembre 2009 dal Consiglio dei Ministri (di seguito il “Decreto”), in attuazione del c.d. “*VAT Package*” approvato a livello comunitario<sup>10</sup>.

Attraverso il Decreto, vengono recepite all’interno della normativa nazionale le nuove disposizioni comunitarie, apportando una serie di cambiamenti alla legge IVA (i.e. D.P.R. n. 633/1972) e alla normativa relativa agli scambi intracomunitari (i.e. D.L. n. 331/1993).

Di seguito forniamo una sintesi delle principali novità contenute nel Decreto.

#### *Territorialità delle prestazioni di servizi: regole generali, deroghe e conseguenze*

Le regole di territorialità attualmente contenute nell’art. 7 del D.P.R. n. 633/1972 sono disciplinate dagli articoli dal 7 al 7-septies.

In particolare, trattandosi di modifiche che incidono sulla territorialità, le stesse esplicano i loro effetti principalmente sui servizi c.d. *cross-border*.

In sostituzione dell’attuale unica regola generale secondo cui la territorialità di un servizio, e quindi la sua tassazione ai fini IVA, si ha nel Paese del prestatore<sup>11</sup>, due sono i criteri generali che dal 2010 regoleranno la territorialità dei servizi tra soggetti appartenenti a Stati diversi.

Tali criteri, distinti in funzione della natura del committente, sono i seguenti:

---

<sup>9</sup> Per le prestazioni di servizi il momento di effettuazione dell’operazione è, ai sensi dell’art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, quello del pagamento del corrispettivo o, se anteriore, quello dell’emissione della fattura. Pertanto saranno soggette alle nuove regole IVA anche quelle prestazioni di servizi concluse nel 2009, per le quali l’incasso del corrispettivo o la fatturazione avverranno a partire dal 1° gennaio 2010.

<sup>10</sup> Più precisamente il “*VAT Package*” si compone delle seguenti tre direttive comunitarie di modifica della Direttiva 2006/112/CE:

- Direttiva 2008/8/CE sul luogo delle prestazioni di servizi,
- Direttiva 2008/9/CE sul rimborso IVA ai soggetti stabiliti in altro Stato Membro;
- Direttiva 2008/117/CE sulle modifiche per combattere le frodi intracomunitarie.

<sup>11</sup> Ai sensi del vigente art. 7, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972. Tale regola non si applica ai servizi rientranti nelle deroghe di cui al comma 4 del medesimo articolo.

- nei servizi tra soggetti passivi IVA (c.d. B2B – *Business to Business*) l’IVA si applica nel luogo ove è stabilito il soggetto committente del servizio<sup>12</sup>;
- nei servizi resi a privati (c.d. B2C – *Business to Consumers*) l’IVA continua ad applicarsi nel luogo dove è stabilito il prestatore del servizio.

Deroghe specifiche ai criteri di tassazione di cui sopra sono previste solo per un numero limitato e ben identificato di servizi<sup>13</sup>; se un servizio non ricade tra questi ultimi, la sua territorialità ai fini IVA sarà regolata dai criteri generali sopra richiamati, indipendentemente dalla natura del servizio.

Con particolare riferimento all’ambito B2B le conseguenze derivanti dall’applicazione dei nuovi criteri generali in materia di territorialità saranno le seguenti:

- le prestazioni di servizi rese da soggetti passivi IVA italiani a soggetti passivi esteri (stabiliti sia nella Comunità che fuori)<sup>14</sup>

<sup>12</sup> Ai sensi dell’art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972. Soggetti passivi IVA sono tipicamente le società e i professionisti. Per gli enti non commerciali nelle nuove norme, ai soli fini della territorialità dei servizi, la nozione di soggetto passivo è applicabile a quelli che svolgono attività commerciali anche quando agiscono al di fuori di queste ultime ed agli altri enti quando sono identificati ai fini IVA.

<sup>13</sup> In ambito B2B (artt. 7-quater e quinquies del D.P.R. n. 633/1972) sono previste regole speciali in relazione a: servizi relativi agli immobili; trasporto di persone; servizi di ristorazione e catering; locazione, anche finanziaria, noleggio a breve di mezzi di trasporto; prestazioni relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili (in relazione a queste ultime prestazioni, si segnala inoltre che sono previste ulteriori modifiche a decorrere dal 1 gennaio 2011).

In ambito B2C sono previste regole speciali in relazione a:

- (art. 7-sexies del D.P.R. n. 633/1972 - disposizioni speciali relative a talune prestazioni di servizi rese a committenti non soggetti passivi) intermediazioni in nome e per conto; trasporto di beni intracomunitario e non intracomunitario; lavorazioni e perizie relative ai beni mobili materiali, prestazioni accessorie ai trasporti; locazione, anche finanziaria, noleggio non a breve termine di mezzi di trasporto; servizi resi con mezzi elettronici; servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione;
- (art. 7-septies del D.P.R. n. 633/1972 - disposizioni relative a talune prestazioni di servizi rese a non soggetti passivi stabiliti fuori della Comunità) diritti d’autore, invenzioni, modelli, *know-how*, marchi e insegne; prestazioni pubblicitarie; consulenza e assistenza tecnica o legale, elaborazione e fornitura di dati e simili; operazioni bancarie, finanziarie e assicurative, riassicurazioni; messa a disposizione di personale; locazione, anche finanziaria, noleggio di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto; accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica e servizi collegati; telecomunicazione e tele radiodiffusione; servizi prestati per via elettronica; obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un’attività o un diritto di cui ai punti precedenti.

<sup>14</sup> La fattura deve obbligatoriamente riportare il numero di identificazione IVA attribuito al soggetto passivo IVA comunitario, ai sensi del nuovo art. 21, comma 2, f-bis, del D.P.R. n. 633/1972; tale numero ne conferma la qualità di soggetto passivo IVA. Al momento non è chiaro come tale qualità dovrà essere documentata per i soggetti passivi IVA non comunitari.

dovranno tutte essere fatturate come “non soggette all’imposta ai sensi dell’art 7-ter del D.P.R. n. 633/1972”<sup>15</sup>;

- le prestazioni di servizi ricevute da soggetti passivi IVA italiani saranno sempre territorialmente rilevanti in Italia e, nel caso siano rese da un soggetto passivo non residente<sup>16</sup>, dovranno essere assoggettate ad imposta in Italia dal committente tramite il meccanismo del *reverse charge* (i.e. autofatturate).

Il Decreto prevede altresì il “*trasferimento*” di talune tipologie di servizi<sup>17</sup> dall’art. 40 del D.L n. 331/1993 all’art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972; conseguentemente tali servizi:

- ove resi, saranno considerati “non soggetti all’imposta” e non contribuiranno più all’attribuzione dello status di esportatore abituale e dunque alla creazione di plafond disponibile per l’acquisto di beni e servizi senza applicazione d’imposta;
- ove ricevuti, daranno luogo all’applicazione del *reverse charge*, con conseguente emissione di un’autofattura e non più all’integrazione della fattura del fornitore comunitario<sup>18</sup>.

#### *Nuovi obblighi INTRASTAT*

In base alle nuove disposizioni del Decreto (modifiche all’art. 50 del D.L n. 331/1993), dal 1° gennaio 2010 la presentazione dei modelli Intrastat diventerà obbligatoria in ambito comunitario, oltre che per acquisti e cessioni di beni, anche per le prestazioni di servizi ricevute da ed effettuate nei confronti di soggetti stabiliti in altri Stati Membri. Sempre a decorrere dalla data di cui sopra scatta l’obbligo di presentazione degli elenchi in questione, sia per i beni che per i servizi, in via esclusivamente telematica.

#### *Effettuazione delle operazioni*

Il Decreto introduce novità anche in merito al momento di effettuazione delle operazioni di cui all’art. 6 del D.P.R. 633/72.

In particolare è previsto che le prestazioni rientranti nella nuova regola generale di territorialità, rese da un soggetto passivo stabilito in altro Stato Membro nei confronti di un soggetto passivo stabilito in Italia, effettuate in modo continuativo nell’arco di un periodo superiore ad un anno e che non comportano versamenti di acconti o pagamenti anche

---

<sup>15</sup> Pur essendo soggette ad obbligo di fatturazione, le stesse non concorrono alla formazione del volume d’affari, come previsto dal nuovo articolo 20, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

<sup>16</sup> A meno che i servizi siano resi dal soggetto non residente per il tramite di una sua stabile organizzazione in Italia; in tal caso, infatti, il *reverse charge* non sarebbe applicabile e quindi gli obblighi di fatturazione resterebbero in capo a tale stabile organizzazione.

<sup>17</sup> Trattasi dei seguenti servizi intracomunitari: lavorazioni, trasporti intracomunitari di beni (e connessi servizi accessori) e relative intermediazioni.

<sup>18</sup> Peraltro, anche se l’attuale art. 46 del D.L. n. 331/93 letteralmente si riferisce all’integrazione della fattura del fornitore comunitario, la prassi dell’Amministrazione Finanziaria già consente in alternativa l’emissione dell’autofattura (cfr. C.M. n. 13 del 23 febbraio 1994).

parziali nel medesimo periodo, si considereranno effettuate al termine di ciascun anno solare fino alla conclusione delle prestazioni medesime.

*Adempimenti IVA connessi ad operazioni territorialmente rilevanti in Italia effettuate da soggetti passivi non residenti (reverse charge)*

Il Decreto interviene anche sull'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 prevedendo<sup>19</sup> che, in caso di un'operazione (cessione di beni o prestazione di servizi) rilevante ai fini IVA in Italia, effettuata da un soggetto passivo non residente nei confronti di un soggetto passivo stabilito in Italia, gli adempimenti relativi all'applicazione dell'imposta saranno adempiuti dal cessionario/committente attraverso il meccanismo del *reverse charge*, anche qualora il soggetto non residente sia identificato ai fini IVA in Italia (direttamente o tramite un rappresentante fiscale)<sup>20</sup>.

#### **4.2 Modifiche alla «CFC legislation» (Decreto Legge del 1° luglio 2009, n. 78)**

Nel presente paragrafo sono commentate le modifiche apportate dal Decreto Legge del 1° luglio 2009, n. 78<sup>21</sup> (c.d. Manovra Estiva 2009), convertito in Legge del 3 agosto 2009, n. 102, alla disciplina italiana delle società controllate estere (CFC), di cui all'art. 167 del TUIR<sup>22</sup>.

Le finalità della novella sono rinvenibili nella volontà di armonizzazione con quanto già disposto in altri ordinamenti europei allo scopo di evitare, ovvero contrastare, indebiti arbitraggi fiscali<sup>23</sup>. In altri termini, l'accesso a regimi che possono favorire disparità di trattamento, con particolare riferimento ad operazioni infragruppo, viene subordinato ad una verifica di effettività sostanziale<sup>24</sup>.

Si precisa che, stante il richiamo operato all'art. 167 del TUIR dal comma 1 dell'art. 168 del TUIR<sup>25</sup>, le novità di seguito riportate sono

---

<sup>19</sup> Si veda il nuovo comma 2 del citato articolo.

<sup>20</sup> Peraltro, nel caso in cui le operazioni siano effettuate dal soggetto non residente per il tramite di una sua stabile organizzazione in Italia, il *reverse charge* non sarebbe applicabile e quindi gli obblighi di fatturazione resterebbero in capo a tale stabile organizzazione.

<sup>21</sup> Cfr. art. 13 del D.L. del 01 luglio 2009, n. 78, rubricato “*Provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini e della partecipazione italiana a missioni internazionali*”.

<sup>22</sup> Cfr. art. 167 del TUIR, rubricato “*Disposizioni in materia di imprese estere controllate*”.

<sup>23</sup> Al riguardo, la Scheda di lettura del Servizio Studi del Senato del luglio 2009, n. 145/I, ha chiarito che con il termine “arbitraggio” si fa riferimento al processo attraverso cui si ricava un profitto ricorrendo all'acquisto e alla vendita simultanea di attività o beni fra i quali esistono differenze di prezzo, qualora tali differenze siano imputabili esclusivamente alla diversa disciplina fiscale riservata alle attività e ai loro sottoscrittori.

<sup>24</sup> Cfr. art. 13, comma 1, del D.L. n. 78/2009; Cfr. Sul punto, la Comunicazione della Commissione UE del 10 dicembre 2007, COM(2007)785def, relativa all'applicazione di misure antiabuso nel settore dell'imposizione diretta all'interno della UE e nei confronti dei Paesi terzi.

<sup>25</sup> Cfr. art. 168 del TUIR rubricato “*Disposizioni in materia di imprese estere collegate*”.

valevoli anche per quanto concerne la disciplina delle imprese estere collegate.

*Modifiche alla prima esimente della disciplina CFC*

Come noto, l'art. 167, comma 1, del TUIR prevede che, se un soggetto residente in Italia detiene direttamente o indirettamente (anche tramite società fiduciarie o per interposta persona) il controllo di una impresa, di una società ovvero di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori diversi da quelli compresi nelle *White Lists*<sup>26</sup>, i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato sono imputati ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da essi detenute, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero partecipato.

L'art. 167, comma 5, del TUIR elenca le ipotesi in cui le norme sull'automatica imputazione dei redditi prodotti da società controllate estere non trovano applicazione. In particolare, il D.L. n. 78/2009 ha interamente sostituito la lettera *a*) di tale ultimo comma (c.d. *prima esimente*) prevedendo che, ai fini della disapplicazione della disciplina riguardante le CFC, il contribuente residente debba dimostrare che il soggetto estero controllato svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello Stato o territorio di insediamento (e non più, come nella precedente formulazione, "*nello Stato o territorio in cui ha sede*").

In altri termini il criterio dell'effettivo radicamento geografico in altro Stato o territorio è sostanzialmente sostituito dal criterio dell'effettivo radicamento economico nel territorio estero.

L'art. 13, comma 1, lettera *a*), del D.L. n. 78/2009 dispone che, per le attività bancarie, finanziarie e assicurative, il criterio del radicamento economico si ritiene soddisfatto nel caso in cui la maggior parte delle fonti, degli impieghi o dei ricavi originano nello Stato o territorio di insediamento.

Sul punto, la Scheda di lettura del Servizio Studi del Senato del luglio 2009, n. 145/I, ha osservato che "*sembrerebbe opportuno chiarire la portata della locuzione "originano nello Stato o territorio di insediamento" riferita a fonti, impieghi o ricavi delle società o degli enti "esteri" controllati da banche e assicurazioni, ai fini dell'esclusione dalle norme CFC*".

---

<sup>26</sup> Al riguardo, si precisa che la Legge Finanziaria 2008 è intervenuta sulle modalità di individuazione dei Paesi considerati a fiscalità privilegiata, introducendo il nuovo art. 168-*bis* del TUIR. In particolare, in sostituzione delle previgenti *Black Lists*, con apposito Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, al momento non ancora emanato, saranno individuati gli Stati e Territori (c.d. *White Lists*) che consentono un adeguato scambio di informazioni e il cui livello di tassazione non sia sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia. Tale novità troverà applicazione a partire dal periodo di imposta che inizia successivamente alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze di cui all'art. 168-*bis* del TUIR. Inoltre, per un periodo transitorio di cinque anni, saranno inclusi nelle *White Lists* anche i Paesi attualmente non individuati dalle previgenti *Black Lists*.

Per completezza, si osserva che resta invariata la “*seconda esimente*”, ai sensi della quale le disposizioni in tema di CFC non si applicano se il soggetto residente dimostra che dalle partecipazioni detenute non consegue l’effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati.

*Introduzione del nuovo comma 5-bis dell’art. 167 del TUIR*

La lettera *b)* del comma 1 dell’art. 13 del D.L. 78/2009 aggiunge il nuovo comma 5-*bis* all’art. 167 del TUIR, disponendo che, la prima esimente – in precedenza descritta - non opera nel caso in cui i proventi dell’ente o società non residente provengano da fonti qualificate per una percentuale superiore al 50%. Nello specifico sono considerate fonti qualificate:

- la gestione, la detenzione ovvero l’investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie;
- la cessione ovvero la concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica;
- la prestazione di servizi nei confronti di soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano la società o l’ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l’ente non residente, compresi i servizi finanziari.

*Soggetti controllati localizzati in Stati o territori diversi dai paradisi fiscali*

Ai sensi del nuovo comma 8-*bis* dell’art. 167 del TUIR, la disciplina CFC trova applicazione anche quando i soggetti controllati sono localizzati in Stati o territori diversi dai paradisi fiscali, qualora ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- a) sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero stati soggetti ove residenti in Italia. La Relazione Illustrativa al D.L. n. 78/2009 ha precisato che il riferimento alla “tassazione inferiore” si intende relativo al carico effettivo di imposizione (e non solo all’aliquota nominale di imposizione societaria) gravante sulla società estera controllata;
- b) hanno conseguito proventi derivanti per più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall’investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica, nonché dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l’ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l’ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari.

La disposizione in esame non trova applicazione qualora il soggetto residente dimostri che l’insediamento all’estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup> Cfr. art. 167, comma 8-*ter* del TUIR, introdotto dall’art. 13, comma 1, lett. c) del D.L. n. 78/2009.

A tal fine, il contribuente dovrà ricorrere alla procedura di interpello di cui all'art. 11 della Legge 27 luglio 2000, n. 212<sup>28</sup>.

Per espressa previsione normativa<sup>29</sup>, la disposizione di cui al comma 8-bis dell'art. 167 del TUIR non si applica in materia di imprese estere collegate.

#### **4.3 Deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori con regime fiscale privilegiato - controversie pendenti**

L'Amministrazione Finanziaria, a mezzo della Circolare del 3 novembre 2009, n. 46/E, è intervenuta a commento della disciplina della deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione Europea aventi regimi fiscali privilegiati.

In particolare, il comma 10 dell'art. 110 del TUIR dispone una presunzione relativa di indeducibilità di tali costi, salvo che le imprese residenti forniscano la prova che le imprese domiciliate fiscalmente all'estero svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione (c.d. circostanze esimenti).

Al riguardo, si ricorda che, la Legge Finanziaria 2007, ha previsto che i costi in parola siano separatamente indicati nella Dichiarazione dei Redditi.

In altri termini, come precisato dalla Circolare n. 46/2009 *“l'esposizione in dichiarazione dei costi da Paesi “black list”, pur conservando natura obbligatoria, cessa di costituire una condizione per la deducibilità dei costi medesimi, come, invece, disponeva la previgente formulazione dell'articolo 110, comma 11 del TUIR”*.

Nel caso di violazione del predetto obbligo dichiarativo, è prevista l'applicazione di una sanzione proporzionale pari al 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di euro 500 ed un massimo di euro 50.000 (comma 3-bis, art. 8 del D. Lgs. del 18 dicembre 1997, n. 471).

#### *Retroattività delle modifiche introdotte dalla Legge Finanziaria 2007 e applicazione delle sanzioni*

L'omissione dell'obbligo dichiarativo in caso di mancata separata indicazione dei costi in dichiarazione, ferma restando la deducibilità dei costi in oggetto nel caso in cui il contribuente sia in grado di provare le circostanze esimenti di cui all'art. 110, comma 11 del TUIR, comporta l'applicazione della sanzione proporzionale anche nel caso in cui la violazione sia stata commessa fino al 31 dicembre 2006.

<sup>28</sup> Cfr. art. 11 della Legge del 27 luglio 2000, n. 212, rubricata *“Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente”*.

<sup>29</sup> Cfr. art. 168, comma 1 del TUIR così come integrato dall'art.13, comma 1, lett. d) del D.L. n. 78/2009.

Diversamente, nel caso in cui i costi da Paesi “*Black List*” non siano stati separatamente indicati in dichiarazione e non sia stata fornita la prova delle circostanze esimenti richieste, è disposto il recupero della maggior imposta dovuta e dei relativi interessi nonché delle seguenti sanzioni:

- per violazioni commesse entro il 31 dicembre 2006, è applicata la sanzione, conseguente all’ineducibilità dei costi, per “*infedeltà*” della dichiarazione nella misura compresa tra il 100 e il 200% della maggiore imposta dovuta;
- per violazioni commesse successivamente al 31 dicembre 2006, è applicata la sanzione per “*infedeltà*” della dichiarazione sopra richiamata, in aggiunta a quella per irregolare compilazione della dichiarazione pari al 10% dell’importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi.

Nel caso in cui, invece, sia dimostrata la sussistenza delle circostanze esimenti, come già anticipato, trova applicazione unicamente la sola sanzione proporzionale per irregolare compilazione della dichiarazione, ferma restando la deducibilità dei costi non separatamente indicati.

#### *Rapporti esauriti e limiti alla retroattività*

Sul punto l’Amministrazione Finanziaria ha confermato che la retroattività delle disposizioni introdotte dalla Legge Finanziaria 2007 è inibita dal limite dei c.d. rapporti esauriti, cioè quei rapporti per cui è intervenuto un giudicato o un atto amministrativo definitivo, ovvero siano decorsi i termini di prescrizione o decadenza stabiliti per l’esercizio dei diritti ad essi relativi.

Secondo costante giurisprudenza, la sopravvenuta modifica normativa potrà essere eccepita dalle parti ovvero rilevata d’Ufficio in sede di giudizio di legittimità “*solo in caso di sopravvenienza della nuova disciplina rispetto alla data di proposizione del ricorso per Cassazione ...Omissis..., ma non invece ...Omissis... nel caso in cui essa sia intervenuta prima della notifica del gravame, e senza che, con lo stesso, siano state formulate specifiche censure in ordine al contrasto delle norme di diritto applicate dal giudice del merito con la nuova regolamentazione del rapporto in contestazione*” (Cass. n. 5998/01 e in senso conforme Cass. n. 13096/05).

Inoltre, il sopravvenuto cambiamento normativo non può essere eccepito dalle parti per la prima volta in sede di ricorso in Cassazione qualora la disposizione modificata fosse già entrata in vigore nel momento in cui era stato proposto appello e senza che in tale contesto ne fosse stata rilevata la sopravvenienza.

#### *Trattamento sanzionatorio in presenza di dichiarazione integrativa*

Come già chiarito dalla Circolare del 16 febbraio 2007, n. 11/E l’applicazione retroattiva delle novità introdotte dalla Legge Finanziaria 2007 è in ogni caso subordinata alla prova delle circostanze esimenti.

Inoltre, per le violazioni commesse prima del 1° gennaio 2007 è esclusa l’applicazione cumulativa della sanzione in misura fissa compresa tra € 258 ed € 2065 (art. 8, commi 1, del D.Lgs. n. 471/1997) e quella

proporzionale nella misura del 10% (art. 8, comma 3-*bis*, del D.Lgs. n. 471/1997).

Pertanto, qualora la mancata indicazione dei costi in dichiarazione sia emersa a seguito dell'attività di controllo dell'Ufficio, è applicabile la sola sanzione proporzionale.

Diversamente, nel caso in cui non siano ancora state iniziate attività di accessi, ispezioni, ovvero verifiche, al contribuente è riconosciuta la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa; in tale ipotesi, a questi sarà comminata la sanzione in misura fissa compresa tra € 258 ed € 2065.

#### *Dichiarazione integrativa presentata prima dell'avvio dei controlli*

Le violazioni all'obbligo dichiarativo commesse fino al 31 dicembre 2006 sono sanzionate in misura fissa, nel caso in cui il contribuente provveda alla presentazione della dichiarazione integrativa prima della formale conoscenza dell'attivazione dei controlli da parte dell'Ufficio al fine di porre rimedio alla predetta omissione sempre che fornisca la prova delle esimenti.

La medesima sanzione è applicabile anche alle violazioni dell'obbligo dichiarativo commesse a partire dal 1° gennaio 2007.

In tale eventualità, al contribuente è riconosciuta la facoltà di beneficiare dell'istituto del ravvedimento operoso, con conseguente riduzione ad un decimo delle sanzioni, qualora egli proceda alla presentazione della dichiarazione integrativa entro il termine di presentazione della Dichiarazione dei Redditi relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.

#### *Dichiarazione integrativa presentata dopo l'avvio dei controlli*

Le violazioni alla mancata indicazione dei costi derivanti da rapporti con Paesi "Black List", in ogni tempo commesse, vengono punite con la sanzione proporzionale del 10% ogni qualvolta il contribuente, pur avendo dimostrato la sussistenza delle esimenti, non abbia presentato la dichiarazione integrativa, ovvero l'abbia presentata solo successivamente alla formale conoscenza dell'avvio dei controlli.

Alla fattispecie in esame, l'Amministrazione Finanziaria, non rinvenendo nel comportamento del contribuente i principi dell'affidamento, della buona fede e della leale collaborazione, non ritiene applicabile la più mite sanzione in misura fissa, secondo quanto già statuito dalla Corte Costituzionale con Ordinanza del 23 luglio 2002, n. 392.

Si ricorda che, in calce alla Circolare in commento, è riportata una tabella di sintesi in merito alle sanzioni applicabili alle singole fattispecie di violazione commessa dal contribuente.

#### *Riferimenti normativi e interpretativi*

*Circolare del 3 novembre 2009, n. 46/E, rubricata "Deducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori con regime fiscale privilegiato - controversie pendenti"*

*Art. 1, comma 301, L. 27 dicembre 2006, n. 296, (c.d. Legge Finanziaria 2007)*

*Art. 8, comma 1, D.Lgs. del 18 dicembre 1997, n. 471*

*Art. 8, comma 3-bis, D.Lgs. del 18 dicembre 1997, n. 471*

#### **4.4 Unica partita Iva per i soggetti non residenti**

Il 26 settembre 2009 è entrato in vigore il Decreto Legge del 25 settembre 2009, n. 135, che ha modificato alcune disposizioni della normativa IVA italiana che interessano i soggetti non residenti che hanno una stabile organizzazione in Italia (per tenere conto delle recenti conclusioni della Corte di Giustizia nella Sentenza 6 luglio 2009 relativa alla Causa C-244/08).

In particolare, a seguito della sentenza citata, sono stati modificati gli artt. 17 e 38-ter del D.P.R. n. 633/1972 che contengono le regole in materia di soggetti passivi e di rimborsi a soggetti non residenti.

Le nuove disposizioni hanno conseguenze per i soggetti non residenti che operano in Italia per il tramite di una stabile organizzazione e che sono titolari di due partite IVA in Italia, una riferibile alla stabile organizzazione e l'altra riferibile alla casa madre. Infatti, in base alle previgenti disposizioni, per adempiere agli obblighi ed esercitare i diritti per le operazioni effettuate in Italia direttamente dalla casa madre nei confronti di terzi soggetti, in taluni casi, erano necessarie la nomina di un rappresentante IVA o, in alternativa, l'identificazione diretta.

A seguito delle citate modifiche normative:

- dovrà essere mantenuta soltanto una posizione IVA (si presume quella della stabile organizzazione);
- con la medesima partita IVA il soggetto non residente potrà esercitare il diritto di detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi effettuati in Italia (anche se non direttamente riferibili alla stabile organizzazione, ma effettuati direttamente dalla casa madre);
- per gli acquisti effettuati in Italia da soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia non sarà più ammesso il ricorso alla procedura di rimborso disciplinata dall'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972;
- per le operazioni attive effettuate direttamente in Italia dalla casa madre l'imposta verrà applicata dal cliente (se soggetto passivo IVA) mediante il meccanismo del c. d. *reverse charge*.

L'Agenzia delle Entrate non ha ancora diffuso i necessari chiarimenti operativi; tuttavia, gli operatori interessati dovranno presto adeguarsi alle nuove disposizioni, tenuto conto che le modifiche normative in oggetto hanno efficacia immediata (essendo finalizzate ad eliminare un contrasto tra la normativa nazionale e quella comunitaria).

In particolare, per tutti gli acquisti effettuati, successivamente al 26 settembre 2009, da soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia, il diritto di detrazione dovrà essere esercitato - in base alle nuove disposizioni - dalla stabile organizzazione secondo le modalità ordinarie. Tale novità potrebbe avere riflessi anche sugli adempimenti IVA in scadenza (ad esempio, l'adeguamento potrebbe interessare la prossima

liquidazione periodica dell'imposta, il cui termine scadrà il 16 ottobre 2009).

Si auspica che l'Agenzia delle Entrate provveda al più presto a chiarire come gestire dal punto di vista operativo gli effetti delle citate modifiche normative anche in relazione ai comportamenti passati; ad esempio, dovranno essere chiariti alcuni dubbi sorti in relazione alla chiusura della posizione IVA aperta mediante la nomina del rappresentante fiscale o attraverso l'identificazione diretta e alla unificazione di tale posizione IVA con quella della stabile organizzazione.

## **5. OSSERVATORIO FISCALE INTERNAZIONALE**

### **5.1 India: CBDT e la refusione d'imposta**

Il *Central Board of Direct Taxes* indiano (CBDT) ha emesso un regolamento che prevede che il tax refund debba essere effettuato direttamente al conto corrente bancario del richiedente.

Per tale motivo, i contribuenti dovranno indicare gli estremi del conto corrente bancario nella richiesta di restituzione dell'imposta pagata.

Prima della novella, il rimborso diretto era solo un'opzione, e ora sarà la regola.

La norma è finalizzata a ridurre le interazioni tra il contribuente l'amministrazione sia per diminuire il carico di lavoro degli uffici pubblici competenti che per prevenire le lungaggini del ricorso all'ufficio pubblico.

### **5.2 Cina: il catalogo dei prodotti e delle tecnologie incoraggianti all'importazione (versione 2009)**

Il Catalogo dei prodotti e delle tecnologie incoraggiati all'importazione (versione 2009) è stato pubblicato il 31 Agosto 2009 dalla Commissione Nazionale per lo sviluppo e le riforme, dal Ministero delle Finanze e dal Ministero del Commercio cinesi.

Il testo integrale del catalogo, consultabile on-line sul sito delle Commissione Nazionale per le riforme e lo sviluppo (<http://en.ndrc.gov.cn>), è diviso in quattro sezioni e preannuncia l'attuazione di una serie di agevolazioni fiscali per incoraggiare l'importazione di più di 370 tipologie differenti di nuove tecnologie, di componenti ed equipaggiamento chiave, di materie prime e per lo sviluppo di settori strategici.

La prima parte del Catalogo prevede l'incoraggiamento di nuove tecnologie destinate ad essere utilizzate nei progetti di costruzioni approvati dal governo.

La seconda parte del Catalogo è destinata all'incoraggiamento dell'importazione di equipaggiamenti chiave, ma la cui produzione non è, per il momento, possibile in Cina.

Nella terza parte sono elencati i settori industriali che devono essere incoraggiati (categorizzazione che riprende i settori incoraggiati del "*Catalogo per la riorganizzazione della struttura industriale*" 2005) e infine l'ultima sezione del Catalogo è dedicata all'incoraggiamento di materie prime di cui la Cina non dispone.

Consultare l'edizione 2009 del Catalogo è, pertanto, utile per conoscere quali sono i settori su cui il Governo punta di più e per poter, in questo modo, ampliare o rinnovare il proprio *business* in Cina.

### **5.3 Cina: il progetto di legge sulla responsabilità civile**

Secondo una modalità già seguita per l'approvazione di altre leggi fondamentali, in data 6 novembre è stato pubblicato sul sito dell'Assemblea Nazionale del Popolo ([www.npc.gov.cn](http://www.npc.gov.cn)) il progetto di Legge sulla responsabilità civile extracontrattuale al fine di ricevere

suggerimenti dall'opinione pubblica, entro il 5 dicembre, su possibili miglioramenti da apportare al testo.

Il testo della bozza di legge (che consta di novantuno articoli) prevede che nel caso in cui vengano lesi i diritti legittimi di una persona (diritto alla vita, alla cittadinanza, al nome, diritti patrimoniali ecc.), si debba attestare la responsabilità dell'autore dell'illecito e che quest'ultimo, una volta individuato, debba risarcire il danno causato al titolare del diritto.

Occorre porre in evidenza, poi, come il testo della bozza preveda sia una forma di responsabilità civile extracontrattuale in caso di incidenti medici, sia, anche, una forma di responsabilità in caso di inquinamento ambientale: entrambe, queste, due tematiche molto sensibili nella Cina odierna.

Relativamente al contesto cinese, l'esistenza di un progetto di legge *ad hoc* sulla responsabilità civile, soprattutto se si pensa che fino ad oggi all'argomento era dedicato un solo capitolo (il sesto) dei Principi Generali di Diritto Civile del 1986, è un'importante manifestazione delle dinamiche di cambiamento, *in fieri*, attivate dal governo cinese in direzione della costruzione di un modello di Stato "garantista", che tuteli i diritti legittimi dell'individuo e preveda il risarcimento nel caso questi diritti vengano lesi.

#### **5.4 Cina e diritto tributario internazionale: la clausola dell'effettivo beneficiario**

Con l'emanazione della circolare n. 601 del 29 Ottobre 2009 ("*Interpretation and determination of the term "beneficial owner" in tax treaties*") diretta alle Autorità locali che si occupano delle richieste per l'applicazione delle agevolazioni fiscali ai non residenti, il SAT (*State Administration of Taxation*) detta le linee guida per l'interpretazione del concetto di "effettivo beneficiario", nell'ambito delle Convenzioni Internazionali contro le doppie imposizioni e l'evasione fiscale stipulati dalla Cina.

La clausola dell' "effettivo beneficiario", di derivazione anglosassone, ha l'obiettivo di impedire che i soggetti destinatari di una determinata componente reddituale interpongano, tra sé ed il soggetto erogante, soggetti terzi al solo fine di godere di un trattamento di favore concesso da una Convenzione contro le doppie imposizioni.

La definizione data dal SAT di "beneficiario effettivo" ("*the beneficial owner shall have legal and economic ownership of the dividend, interest and royalty income, or the rights or properties living rise such income ...*") in realtà riprende la definizione data dal Modello OCSE, che sottolinea l'importanza del principio della "prevalenza della sostanza sulla forma" e stabilisce in maniera rigorosa che né agenti né conduit company ("*a company established primarily for tax avoidance or reduction purposes or for the siphoning or accumulation of profits [...] but does not perform substantial business operations such as manufacturing, distribution and management*") possano rivestire lo status di "beneficiario effettivo".

In assenza di una reale *business substance*, la richiesta per l'applicazione dei benefici previsti dal Trattato in base al solo criterio della residenza può essere contestata dalle Autorità Cinesi.

Da ciò, consegue che le multi nazioni presenti in Cina potrebbero dover rivedere la struttura dei propri gruppi, al fine di poter effettivamente beneficiare delle agevolazioni fiscali previste dal Trattato.

\* \* \*

Commenti a cura del Dott. Federico Venturi  
Membro della Commissione di Diritto Tributario Internazionale dell'Ordine  
DCEC della Circostrizione del Tribunale di Brescia.  
Si ringrazia per la fattiva collaborazione il Dr. Luca Cavalleri.