

COMMISSIONE DIRITTO E FISCALITÀ INTERNAZIONALE  
INTERNAZIONALIZZAZIONE DELLE IMPRESE

# **Circolare**

## **di Fiscalità internazionale**

Novembre 2020 - Giugno 2021

Giugno 2021

La presente circolare 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 periodo: novembre 2020 – giugno 2021.

	<b>INDICE</b>	
<b>1</b>	<b><u>OCSE e COMMISSIONE UE</u></b>	<b>6</b>
<b>1.1.</b>	<b>OECD, <i>Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic</i>, 18 dicembre 2020.</b>	<b>6</b>
<b>1.2.</b>	<b>Pubblicazioni Varie</b>	<b>6</b>
<b>1.3.</b>	<b>Temporary Framework – <i>Modifica del quadro temporaneo per le misure di Aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza COVID-19</i></b>	<b>7</b>
<b>2</b>	<b><u>GIURISPRUDENZA COMUNITARIA</u></b>	<b>8</b>
<b>2.1</b>	<b>Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2, paragrafo 1, lettera c), articolo 24, paragrafo 1, e articolo 25, lettera a) – Operazioni imponibili – Remunerazioni per la comunicazione al pubblico di opere musicali – Articolo 28 – Organismo di gestione collettiva dei diritti d’autore – Riscossione di tali remunerazioni presso l’utilizzatore finale in nome proprio e per conto dei titolari di diritti d’autore.</b>	<b>8</b>
	Causa C-501/19 del 21.01.2021, parti UCMR – ADA Asociația pentru Drepturi de Autor a Compozitorilor	
<b>2.2.</b>	<b>Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2 – Articolo 9 – Nozioni di “attività economica” e di “soggetto passivo” – Operazioni finalizzate a ricavare da un bene introiti aventi carattere di stabilità – Acquisto da parte di un creditore di beni immobili pignorati nell’ambito di un procedimento di esecuzione forzata avviato al fine di recuperare prestiti garantiti da ipoteca e vendita di tali beni immobili – Mero esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare.</b>	<b>8</b>
	Causa C-655/19 del 20.01.2021, parti dministrația Județeană a Finanțelor Publice Sibiu	
<b>2.3.</b>	<b>Rinvio pregiudiziale – Articolo 49 TFUE – Libertà di stabilimento – Imposta sulle società – Imposizione di imprese associate – Normativa fiscale che esclude per le società con sede in uno Stato membro la deducibilità degli oneri finanziari corrisposti ad una società stabilita in un altro Stato membro, appartenente al medesimo gruppo di società, in caso di conseguimento di un vantaggio fiscale sostanziale.</b>	<b>9</b>
	Causa C-484/19 del 20.01.2021, parti Lexel AB	

2.4.	<b>Sentenza della Corte (Sesta Sezione) del 27 gennaio 2021 - Commissione europea contro Repubblica d'Austria</b>	<b>9</b>
	Causa C-787/19	
2.5.	<b>Rinvio pregiudiziale – Articolo 63 TFUE – Libera circolazione dei capitali – Imposte sulle società – Convenzioni bilaterali volte a prevenire la doppia imposizione – Imposizione dei dividendi distribuiti da una società non residente già sottoposta a un prelievo in un altro Stato membro – Massimale del credito d'imposta imputato – Doppia imposizione giuridica.</b>	<b>9</b>
	C-403/19 del 25.02.2021, parti Société Générale SA	
2.6.	<b>Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 9 – Soggetto passivo – Nozione – Articolo 11 – Gruppo IVA Sede principale e succursale di una società situate in due Stati membri diversi – Sede principale rientrante in un gruppo IVA di cui non fa parte la succursale – Sede principale che fornisce servizi alla succursale e le imputa i costi di tali servizi</b>	<b>9</b>
	Causa C-812/19 del 11.03.2021, parti Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial	
2.7.	<b>Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 203 – Imposte indebitamente fatturate – Buona fede del soggetto che ha emesso la fattura – Rischio di perdita di gettito fiscale – Obblighi degli Stati membri di prevedere la possibilità di rettificare l'imposta indebitamente fatturata – Principi di neutralità fiscale e di proporzionalità.</b>	<b>10</b>
	Causa C-48/20 del 18.03.2021, parti UAB «P.»	
2.8.	<b>Rinvio pregiudiziale – Fiscalità indiretta – IVA – Direttiva 2006/112/CE – Acquisto intracomunitario di beni – Detrazione dell'imposta dovuta a monte a titolo di un tale acquisto – Requisiti formali – Requisiti sostanziali – Termine per la presentazione della dichiarazione fiscale – Principi di neutralità fiscale e di proporzionalità.</b>	<b>10</b>
	C-895/19 del 18.03.2021, parti A.	
2.9.	<b>Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 273 – Sopravvalutazione dell'importo del rimborso dell'IVA nella dichiarazione fiscale – Errore di valutazione del soggetto passivo relativamente alla natura imponibile dell'operazione – Rettifica della dichiarazione fiscale in seguito a un controllo – Sanzione di importo pari al 20% dell'importo della sopravvalutazione dell'importo del rimborso dell'IVA – Principio di proporzionalità.</b>	<b>10</b>
	Causa C-935/19, del 15.05.2021, parti Grupa Warzywna Sp. z o.o.	
2.10.	<b>Rinvio pregiudiziale – Regime generale delle accise – Direttiva 2008/118/CE – Articolo 33, paragrafo 3 – Prodotti "immessi in consumo" in uno Stato membro e detenuti per scopi commerciali in un altro Stato membro – Persona debitrice delle accise divenute esigibili per tali prodotti – Persona che detiene i</b>	<b>11</b>

	<b>prodotti destinati ad essere forniti in un altro Stato membro – Trasportatore dei prodotti.</b>	
	Causa C-270/19 del 10.06.2021, parti The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs	
<b>3</b>	<b><u>NORMATIVA e PRASSI NAZIONALE</u></b>	<b>12</b>
<b>3.1.</b>	<b>Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 360494 del 23 novembre 2020 – Attuazione della disciplina di cui all'articolo 1, comma 6, e all'articolo 2, comma 4-ter, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, concernente la documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza delle condizioni e dei prezzi di trasferimento praticati dalle imprese multinazionali, e al decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 14 maggio 2018, recante le “Linee guida per l'applicazione delle disposizioni previste dall'articolo 110 comma 7 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di prezzi di trasferimento”.</b>	<b>12</b>
<b>3.2.</b>	<b>Agenzia delle Entrate, Circolare 33/E del 28 dicembre 2020 – Regime speciale per lavoratori impatriati – Articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, come modificato dall'articolo 5 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 e successive modificazioni. Chiarimenti interpretativi.</b>	<b>12</b>
<b>3.3.</b>	<b>Imposta sui servizi digitali – documenti di prassi pubblicati dall'Agenzia delle Entrate.</b>	<b>13</b>
<b>3.4.</b>	<b>Imposta sui manufatti con singolo impiego (c.d. “Plastic Tax”)</b>	<b>13</b>
<b>3.5.</b>	<b>Imposta sulle bevande edulcorate (c.d. “Sugar Tax”)</b>	<b>14</b>
<b>3.6.</b>	<b>D.Lgs. 25 maggio 2021, n. 83, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 15 giugno 2021 – Rubricato “Recepimento degli articoli 2 e 3 della direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio del 5 dicembre 2017 che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda taluni obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi e le vendite a distanza di beni e della direttiva (UE) 2019/1995 del Consiglio del 21 novembre 2019 che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le disposizioni relative alle vendite a distanza di beni e talune cessioni nazionali di beni”.</b>	<b>14</b>
<b>3.7.</b>	<b>Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Circolare n. 4/2021 del 20 gennaio 2021 – Sistema degli esportatori registrati (REX): avvio del portale dell'operatore, estensione in esercizio a partire dal 25 gennaio 2021.</b>	<b>14</b>
<b>3.8.</b>	<b>Agenzia delle Entrate, Circolare n. 2 del 10 febbraio 2021 – Primi chiarimenti in tema di meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione – Decreto Legislativo del 30 luglio 2020, n. 100 (recepimento Direttiva “DAC 6”).</b>	<b>15</b>

<b>3.9.</b>	<b>Regime CFC – Agenzia delle Entrate, Principi di Diritto n. 5, 8 e 9 del 6 aprile 2021</b>	<b>16</b>
<b>3.10.</b>	<b><i>Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 7/E del 1 febbraio 2021 – Accordo Brexit – Applicabilità dell’art. 35-ter, comma 5, DPR 633/72 a soggetti stabiliti nel Regno Unito.</i></b>	<b>16</b>
<b>3.11.</b>	<b>Interpelli – segnalazioni varie</b>	<b>17</b>
<b>4</b>	<b><u>GIURISPRUDENZA NAZIONALE</u></b>	<b>19</b>
<b>4.1.</b>	<b>Corte di Cassazione, 21 gennaio 2021, n. 123</b>	<b>19</b>

## 1. OCSE e COMMISSIONE UE

### 1.1. *OECD, Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic, 18 dicembre 2020.*

A dicembre 2020 l'OCSE ha pubblicato il sopracitato documento con l'obiettivo di fornire importanti chiarimenti concernenti le modalità su come fronteggiare e gestire gli effetti della pandemia "COVID-19" per le *policy* di *transfer pricing* delle imprese. Come viene riportato nell'*executive summary*, "[T]he unique economic conditions arising from Covid-19 and government responses to the pandemic have led to practical challenges for the application of the arm's length principle. For taxpayers applying transfer pricing rules for the financial years impacted by the COVID-19 pandemic and for tax administrations that will be evaluating this application, there is an urgent need to address these practical questions. The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administration 2017 ("OECD TPG") are intended to help tax administrations and multinational enterprises ("MNEs") find mutually satisfactory solutions to transfer pricing cases and should continue to be relied upon when performing a transfer pricing analysis, including under the possibility unique circumstances introduced by the pandemic. Accordingly, this guidance focuses on how the arm's length principle and the OECD TPG apply to issues that may arise or be exacerbated in the context of the COVID-19 pandemic, rather than on developing specialised guidance beyond what is currently addressed in the OECD TPG. This guidance focuses on four priority issues: (i) comparability analysis; (ii) losses and the allocation of COVID-19 specific costs; (iii) government assistance programmes; and (iv) advance pricing agreements ("APAs"); where it is recognised that the additional practical challenges posed by COVID-19 are most significant.

In linea di massima, è possibile affermare che viene confermata la validità delle Linee Guida OCSE e dell'*arm's length principle*. Tuttavia, sulla base del disposto delle suddette linee guida, e con lo scopo di ovviare alla carenza di informazioni per svolgere le analisi di comparabilità, l'OCSE consente l'adozione di un approccio "pragmatico" e diverse soluzioni alternative, che in ogni caso, necessitano della verifica della possibile implementazione nei diversi Paesi. Un esempio può essere quello degli aggiustamenti compensativi retroattivi in dichiarazione, che sono consentiti – per ora – in Italia solo se comportano un aumento del reddito imponibile<sup>1</sup>.

### 1.2. **Pubblicazioni Varie**

Nel seguito un breve riepilogo delle principali pubblicazioni dell'OCSE:

OECD, Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, Italy, febbraio 2021

OECD, The Impact of the Growth for the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration, 19 aprile 2021

---

<sup>1</sup> D. Avolio, E. De Angelis, *Le Guidance OCSE sugli effetti della pandemia COVID-19 per le policy di transfer pricing*, in: *Il Fisco* 10/2021; B. Baumgartner, *2020 Documenting Transfer Pricing under Pandemic Circumstances*, in: *International Transfer Pricing Journal*, 2021, vol. 28, no. 2; M. Orlandi, *Comparability analysis under COVID-19 circumstances in light of the OECD Guidance on the Transfer Pricing implications of the COVID-19 pandemic*, in: *International Transfer Pricing Journal*, 2021, vol. 28, no. 2.

This report aims at assisting tax authorities in designing and implementing an effective Value Added Tax/Goods and Services Tax (VAT/GST) policy response to the growth of the sharing and gig economy. The rise of this phenomenon, powered by digital platforms, has transformed a number of industries within just a few short years. It involves large numbers of new economic operators (often private individuals), who monetise (often) underutilised goods and services by offering these, via digital platforms, for temporary (“shared”) use by primarily private consumers. Questions have been raised whether existing VAT/GST policy and administration frameworks are sufficiently capable of dealing with this new economic reality notably with a view to protecting VAT/GST revenue and minimising economic distortions. This report sets out the core components of a comprehensive VAT/GST policy strategy for tax authorities to consider in response. It analyses the key features of the sharing and gig economy and its main business models; identifies the associated VAT/GST challenges and opportunities; and presents a wide range of possible measures and approaches to support an effective policy response. This includes detailed guidance on the possible role of digital platforms in facilitating and enhancing VAT/GST compliance in the sharing and gig economy.

OECD, *Tax Co-operation for Development: Progress report in the COVID-19 era*, OECD 19 maggio 2021

This report sets out the range of the OECD’s work with developing countries in 2020. The COVID-19 pandemic has had a huge impact on the health of both people and economies, with developing countries hit the hardest. Most countries have been implementing emergency tax policy measures to help keep businesses and households solvent, and tax administrations are playing a crucial role in delivering pandemic responses and trying to maintain revenue collections. The OECD Tax and Development programme demonstrated impressive flexibility in 2020 to meet the huge demand for support from developing countries to help them navigate these challenges. Even as we move beyond the pandemic, the challenges will not subside, as 2021 promises to present developing countries with additional pressures on their tax capacities. The OECD stands ready to help developing countries meet these challenges with the collaboration of its many development partners.

### **1.3. Temporary Framework – *Modifica del quadro temporaneo per le misure di Aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza Covid-19.***

La Commissione UE ha pubblicato in Gazzetta Ufficiale, in data 1 febbraio 2021, la Comunicazione rubricata “*Quindi modifica del quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza COVID-19 e modifica dell’allegato della comunicazione della Commissione agli Stati membri sull’applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell’Unione europea all’assicurazione del credito all’esportazione a breve termine*”. (2021/C 34/06).

Questo quadro temporaneo si prefigge di garantire un giusto equilibrio tra gli effetti positivi delle misure di Aiuto previste per sostenere le imprese e gli eventuali effetti negativi sulla concorrenza e sugli scambi nel mercato interno. Infatti, un’applicazione mirata e proporzionata del controllo degli aiuti di Stato dell’UE garantisce che le misure di sostegno nazionali aiutino in modo efficace le imprese colpite durante la pandemia di COVID-19, limitando nel contempo indebite distorsioni del mercato interno, preservando l’integrità di quest’ultimo e garantendo condizioni di parità.

L’obiettivo di questa comunicazione è quello di: prorogare fino al 31 dicembre 2021 le misure di aiuto; aumentare i massimali di aiuto; modificare le condizioni relative ad alcune misure temporanee di Aiuti di Stato che la Commissione ritiene compatibili con il TFUE (in particolare con l’art. 107, paragrafo 3, lett. b).

## **2. GIURISPRUDENZA COMUNITARIA**

Nel seguito verranno riportate le Cause di maggior rilievo, con le relative massime.

### **2.1. C-501/2019 - Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2, paragrafo 1, lettera c), articolo 24, paragrafo 1, e articolo 25, lettera a) – Operazioni imponibili – Remunerazioni per la comunicazione al pubblico di opere musicali – Articolo 28 – Organismo di gestione collettiva dei diritti d'autore – Riscossione di tali remunerazioni presso l'utilizzatore finale in nome proprio e per conto dei titolari di diritti d'autore.**

L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/88/UE del Consiglio, del 7 dicembre 2010, deve essere interpretato nel senso che un titolare di diritti d'autore su opere musicali effettua una prestazione di servizi a titolo oneroso a favore di un organizzatore di spettacoli, utilizzatore finale, qualora quest'ultimo sia autorizzato, in virtù di una licenza non esclusiva, a comunicare tali opere al pubblico dietro pagamento di remunerazioni riscosse da un organismo di gestione collettiva designato, che agisce in nome proprio, ma per conto di tale titolare di diritti d'autore.

L'articolo 28 della direttiva 2006/112/CE, come modificata dalla direttiva 2010/88, deve essere interpretato nel senso che l'organismo di gestione collettiva, che percepisce in nome proprio, ma per conto dei titolari di diritti d'autore su opere musicali, remunerazioni dovute loro come corrispettivo per l'autorizzazione a comunicare al pubblico le loro opere protette, agisce in qualità di «soggetto passivo», ai sensi di tale articolo e si ritiene, pertanto, che abbia ricevuto tale prestazione di servizi da detti titolari, prima di fornirla, personalmente, all'utilizzatore finale. In un caso del genere, tale organismo è tenuto a emettere in nome proprio per l'utilizzatore finale fatture in cui figurano le remunerazioni riscosse presso quest'ultimo, imposta sul valore aggiunto (IVA) inclusa. I titolari di diritti d'autore sono a loro volta tenuti a emettere all'organismo di gestione collettiva fatture comprensive di IVA per la prestazione fornita a titolo delle remunerazioni ricevute.

### **2.2. C-655/2019 - Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2 – Articolo 9 – Nozioni di “attività economica” e di “soggetto passivo” – Operazioni finalizzate a ricavare da un bene introiti aventi carattere di stabilità – Acquisto da parte di un creditore di beni immobili pignorati nell'ambito di un procedimento di esecuzione forzata avviato al fine di recuperare prestiti garantiti da ipoteca e vendita di tali beni immobili – Mero esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare.**

L'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), e l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che l'operazione mediante la quale una persona si aggiudica un immobile pignorato nell'ambito di un procedimento di esecuzione forzata avviato al fine di recuperare l'importo di un prestito precedentemente concesso e, dopo qualche tempo, procede alla vendita di tale immobile non costituisce, di per sé, un'attività economica qualora tale operazione rientri nel mero esercizio del diritto di proprietà e nella buona gestione del patrimonio privato, cosicché detta persona non può, con riferimento a tale operazione, essere considerata un soggetto passivo.



**2.3. C-484/2019 - Rinvio pregiudiziale – Articolo 49 TFUE – Libertà di stabilimento – Imposta sulle società – Imposizione di imprese associate – Normativa fiscale che esclude per le società con sede in uno Stato membro la deducibilità degli oneri finanziari corrisposti ad una società stabilita in un altro Stato membro, appartenente al medesimo gruppo di società, in caso di conseguimento di un vantaggio fiscale sostanziale.**

L'articolo 49 TFUE dev'essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, per effetto della quale ad una società stabilita in uno Stato membro non è consentita la deducibilità degli oneri finanziari corrisposti ad una società appartenente allo stesso gruppo, stabilita in un altro Stato membro, per il motivo che l'obbligazione inter partes appaia assunta principalmente allo scopo di conseguire un vantaggio fiscale sostanziale, laddove tale vantaggio non sarebbe stato fiscalmente rilevante qualora le due società fossero state stabilite nel primo Stato membro, in quanto, in tal caso, sarebbero state ad esse applicabili le disposizioni relative ai trasferimenti finanziari infragruppo<sup>2</sup>.

**2.4. C-787/2019 - Sentenza della Corte (Sesta Sezione) del 27 gennaio 2021 - Commissione europea contro Repubblica d'Austria.**

La Corte di Giustizia con la sentenza in commento ha condannato l'Austria per aver violato la disciplina comunitaria che regola il regime speciale delle agenzie di viaggio<sup>3</sup>.

**2.5. C-403/2019 - Rinvio pregiudiziale – Articolo 63 TFUE – Libera circolazione dei capitali – Imposte sulle società – Convenzioni bilaterali volte a prevenire la doppia imposizione – Imposizione dei dividendi distribuiti da una società non residente già sottoposta a un prelievo in un altro Stato membro – Massimale del credito d'imposta imputato – Doppia imposizione giuridica.**

L'articolo 63 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa di uno Stato membro che, nell'ambito di un regime diretto a compensare la doppia imposizione di dividendi percepiti da una società soggetta all'imposta sulle società di tale Stato membro in cui essa ha sede, che è stata assoggettata a un prelievo da parte di un altro Stato membro, accordi a una siffatta società un credito d'imposta limitato all'importo che tale primo Stato membro riceverebbe se questi soli dividendi fossero assoggettati all'imposta sulle società, senza compensare in toto il prelievo assolto in tale altro Stato membro.

**2.6. C-812/2019 - Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 9 – Soggetto passivo – Nozione – Articolo 11 – Gruppo IVA Sede principale e succursale di una società situate in due Stati membri diversi – Sede principale rientrante in un gruppo IVA di cui non fa parte la succursale – Sede principale che fornisce servizi alla succursale e le imputa i costi di tali servizi.**

L'articolo 9, paragrafo 1, e l'articolo 11 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), la sede principale di una società, situata in uno Stato membro e facente parte di un gruppo IVA costituito sul fondamento di tale articolo 11, e la

---

<sup>2</sup> R. Michelutti, G. Ficai, *Trasferimenti intragruppo e interessi passivi: non c'è abuso se rispettato il valore di mercato*, in: Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 4/2021.

<sup>3</sup> M. Peirolo, *Il regime speciale delle agenzie di viaggio al vaglio della Corte europea*, in: L'IVA, n. 3/2021.

succursale di tale società, stabilita in un altro Stato membro, devono essere considerate soggetti passivi distinti qualora tale sede principale fornisca a detta succursale servizi di cui le imputa i costi.

**2.7. C-48/2020 - Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 203 – Imposte indebitamente fatturate – Buona fede del soggetto che ha emesso la fattura – Rischio di perdita di gettito fiscale – Obblighi degli Stati membri di prevedere la possibilità di rettificare l'imposta indebitamente fatturata – Principi di neutralità fiscale e di proporzionalità.**

L'articolo 203 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e i principi di proporzionalità e di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale che, a seguito dell'avvio di un procedimento di verifica fiscale, non consente al soggetto passivo in buona fede di rettificare fatture sulle quali sia indebitamente esposta l'IVA, quando invece il destinatario di tali fatture avrebbe avuto diritto al rimborso di detta imposta se le operazioni oggetto di tali fatture fossero state debitamente dichiarate.

**2.8. C-895/2019 - Rinvio pregiudiziale – Fiscalità indiretta – IVA – Direttiva 2006/112/CE – Acquisto intracomunitario di beni – Detrazione dell'imposta dovuta a monte a titolo di un tale acquisto – Requisiti formali – Requisiti sostanziali – Termine per la presentazione della dichiarazione fiscale – Principi di neutralità fiscale e di proporzionalità.**

Gli articoli 167 e 178 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale l'esercizio del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) relativa a un acquisto intracomunitario, nel corso dello stesso periodo d'imposta in cui è dovuta l'IVA, è subordinato all'indicazione dell'IVA dovuta nella dichiarazione fiscale presentata nel termine di tre mesi decorrente dalla fine del mese in cui è sorto l'obbligo tributario relativo ai beni acquistati.

**2.9. C-935/19 - Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 273 – Sopravalutazione dell'importo del rimborso dell'IVA nella dichiarazione fiscale – Errore di valutazione del soggetto passivo relativamente alla natura imponibile dell'operazione – Rettifica della dichiarazione fiscale in seguito a un controllo – Sanzione di importo pari al 20% dell'importo della sopravalutazione dell'importo del rimborso dell'IVA – Principio di proporzionalità.**

L'articolo 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e il principio di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che pone a carico di un soggetto passivo, che abbia erroneamente qualificato un'operazione esente dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) come operazione soggetta a tale imposta, una sanzione pari al 20% dell'importo della sopravalutazione dell'importo del rimborso dell'IVA indebitamente reclamato, nei limiti in cui tale sanzione si applica indifferentemente a una situazione in cui l'irregolarità risulta da un errore di valutazione commesso dalle parti dell'operazione quanto alla natura imponibile di quest'ultima, che è caratterizzata dall'assenza di indizi di frode e di perdite di gettito fiscale per l'Erario, e a una situazione in cui non sussistano circostanze particolari di tal genere.

**2.10. C- 270/2019 - Rinvio pregiudiziale – Regime generale delle accise – Direttiva 2008/118/CE – Articolo 33, paragrafo 3 – Prodotti “immessi in consumo” in uno Stato membro e detenuti per scopi commerciali in un altro Stato membro – Persona debitrice delle accise divenute esigibili per tali prodotti – Persona che detiene i prodotti destinati ad essere forniti in un altro Stato membro – Trasportatore dei prodotti.**

L'articolo 33, paragrafo 3, della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE, deve essere interpretato nel senso che una persona che trasporta, per conto di terzi, prodotti sottoposti ad accisa in un altro Stato membro e che è in possesso materiale di tali prodotti nel momento in cui le relative accise sono divenute esigibili, è debitrice di tali accise, ai sensi di tale disposizione, anche se non ha alcun diritto o interesse su detti prodotti e non è a conoscenza del fatto che questi ultimi siano sottoposti ad accisa o, essendolo, non è consapevole che le relative accise siano divenute esigibili.

### **3. NORMATIVA E PRASSI NAZIONALE**

#### **3.1. Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 360494 del 23 novembre 2020 – Attuazione della disciplina di cui all’articolo 1, comma 6, e all’articolo 2, comma 4-ter, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, concernente la documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza delle condizioni e dei prezzi di trasferimento praticati dalle imprese multinazionali, e al decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze 14 maggio 2018, recante le “Linee guida per l’applicazione delle disposizioni previste dall’articolo 110 comma 7 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di prezzi di trasferimento”.**

Lo scopo di questo nuovo provvedimento, che sostituisce il precedente provvedimento pubblicato nel 2010<sup>4</sup>, emanato dal Direttore dell’Agenzia delle Entrate è quello di definire i nuovi standard in materia di oneri di documentazione di *transfer pricing*, ed i requisiti che le imprese sono tenute a rispettare se intendono accedere al regime della *penalty protection*. Vengono pertanto definite le forme ed i contenuti atti a verificare la congruità dei prezzi praticati nelle operazioni poste in essere tra imprese associate, con lo scopo di adeguarsi il più possibile agli *standard* OCSE in materia di *transfer pricing*.

Le novità introdotte dal Provvedimento riguardano, in sintesi, la struttura formale dell’impianto documentale (vale a dire il tipo dei documenti previsti e la struttura di capitoli e paragrafi), la natura dei dati e delle informazioni da raccogliere e da produrre ai fini della predisposizione di una documentazione “idonea”, la tempistica e la predisposizione della documentazione stessa<sup>5</sup>.

#### **3.2. Agenzia delle Entrate, Circolare 33/E del 28 dicembre 2020 – Regime speciale per lavoratori impatriati – Articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, come modificato dall’articolo 5 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 e successive modificazioni. Chiarimenti interpretativi.**

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti interpretativi in relazione alle modifiche normative che hanno ridisegnato il perimetro di applicazione del regime speciale per lavoratori impatriati a partire dal periodo di imposta 2019, con particolare riferimento: ai requisiti soggettivi ed oggettivi per accedere all’agevolazione, ai presupposti per accedere all’ulteriore quinquennio agevolabile, all’ambito temporale di applicazione della sopra richiamata disposizione, alle modifiche normative concernenti il requisito dell’iscrizione all’anagrafe degli Italiani residenti all’estero (c.d. AIRE) per fruire dell’agevolazione fiscale de qua. Per gli aspetti di carattere generale, non oggetto di modifica ad opera dei citati atti normativi, si rinvia ai chiarimenti forniti con la circolare n. 17/E del 23 maggio 2017 (Parte II, paragrafo 3)<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 137654 del 29 settembre 2010. Come chiarito dal Provvedimento del 2020, “[L]’emanazione del decreto del Ministro dell’Economia e delle finanze del 14 maggio 2018 ha reso necessaria l’emanazione del presente provvedimento che sostituisce il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate prot-2010/137654 del 29 settembre 2010. In particolare, l’articolo 8 del citato decreto prevede che, con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate, siano aggiornate le disposizioni relative alla documentazione in materia di prezzi di trasferimento e stabiliti i requisiti di idoneità della stessa, in funzione dell’accesso al regime di cui agli articoli 1, comma 6, e 2, comma 4-ter, del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 471. L’articolo 7 del medesimo decreto, inoltre, introduce un approccio semplificato per la valorizzazione dei servizi a basso valore aggiunto”.

<sup>5</sup> A. Castoldi, P. Bonarelli, *Nuovi oneri documentali in materia di transfer pricing: il Provvedimento del 23 novembre 2020*, *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 2/2021.

<sup>6</sup> G. Ferranti, *Regime degli impatriati: ambito soggettivo e criteri di individuazione della residenza*, in: *Il Fisco*, n. 5/2021; G. Formica, M. De Nicola, *Regime degli impatriati: non convincente l’interpretazione erariale sugli sportivi*

### **3.3. Imposta sui servizi digitali – documenti di prassi pubblicati dall’Agenzia delle Entrate**

L’imposta sui servizi digitali (*Digital Service Tax*) si applica nella misura del 3% sui ricavi derivanti dalla fornitura dei servizi: di veicolazione su un’interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia; di messa a disposizione di un’interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi; di trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall’utilizzo di un’interfaccia digitale.

La tassazione, in pratica, riguarda la pubblicità digitale su siti e social network, l’accesso alle piattaforme digitali, i corrispettivi percepiti dai gestori di tali piattaforme, e anche la trasmissione di dati “presi” dagli utenti.

Un ricavo è imponibile se l’utente del servizio digitale è localizzato nel territorio nello Stato. Per i servizi di pubblicità online, l’utente si considera localizzato nel territorio dello Stato se la pubblicità appare sul proprio dispositivo nel momento in cui è utilizzato nel territorio dello Stato. La localizzazione nel territorio italiano del dispositivo è determinata sulla base dell’indirizzo IP dello stesso.

Sono soggetti al pagamento della *digital tax* gli esercenti attività d’impresa che, nel corso dell’anno solare precedente a quello in cui sorge il presupposto impositivo:

- realizzano ovunque nel mondo, singolarmente o congiuntamente a livello di gruppo, un ammontare complessivo di ricavi non inferiore a euro 750.000.000;
- percepiscono nel medesimo periodo, singolarmente o congiuntamente a livello di gruppo, un ammontare di ricavi da servizi digitali non inferiore a euro 5.500.000 nel territorio dello Stato.

Sono stati pubblicati dall’Agenzia delle Entrate i seguenti documenti normativi e di prassi:

- ❖ Provvedimento del 15 gennaio 2021 – *Imposta sui servizi digitali di cui all’articolo 1, commi da 35 a 50 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, modificata dall’articolo 1, comma 678 della legge 27 dicembre 2019, n. 160. Modalità applicative.*
- ❖ Provvedimento del 25 gennaio 2021 – *Approvazione del modello DST (Digital Services Tax) per la dichiarazione dell’imposta sui servizi digitali, delle relative istruzioni e delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati.*
- ❖ Risoluzione n. 14 del 1 marzo 2021 – *Istituzione del codice tributo per il versamento, tramite modello F24, dell’imposta sui servizi digitali, di cui all’articolo 1, commi da 35 a 50, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, e successive modificazioni.*
- ❖ Circolare n. 3 del 23 marzo 2021 – *Imposta sui servizi digitali – articolo 1, commi da 35 a 50 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, modificata dall’articolo 1, comma 678 della legge 27 dicembre 2019, n. 160.*

### **3.4. Imposta sui manufatti con singolo impiego (c.d. “Plastic Tax”)**

Questo tributo è stato istituito dall’art. 1 comma 634 ss. della L. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020), ed ha ad oggetto i manufatti con singolo impiego (MACSI) che hanno o sono destinati ad avere funzione di contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o di prodotti alimentari.

---

*professionisti*, in: Il Fisco, n. 5/2021; M. Magrini, *Lavoratori impatriati, nuove regole 2021: chiarimenti sul perimetro applicativo dell’agevolazione*, in: La Settimana Fiscale, n. 4/2021.

Si segnala che l'art. 9 comma 2 del Decreto Legge 73/2021 (c.d. decreto "Sostegni-bis") rinvia nuovamente<sup>7</sup> l'introduzione di questo tributo al 1 gennaio 2022.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in data 19 febbraio 2021, hanno pubblicato le bozze del provvedimento attuativo della *plastic tax*. Ad oggi, la pubblicazione della versione ufficiale di tale atto normativo non è ancora avvenuta.

Si segnala infine che in data 23 aprile 2021 è stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale la L. 53/2021, che ha enunciato i principi ed i criteri che il Governo dovrà seguire per dare attuazione alla Direttiva 2019/904/UE, relativa alla riduzione dell'incidenza di determinati prodotti di plastica sull'ambiente.

### **3.5. Imposta sulle bevande edulcorate (c.d. "Sugar Tax")**

È stata istituita dalla L. 160/2019. In data 27 maggio 2021 è stato pubblicato il provvedimento attuativo, DM 12 maggio 2021, che ne stabilisce l'entrata in vigore a partire dal 1 gennaio 2022, e stabilisce le modalità di attuazione delle disposizioni di cui all'art. 1 comma 661 e ss della L. 160/2019, con particolare riguardo alla dichiarazione che i soggetti devono presentare ai fini dell'accertamento del tributo, alle modalità per il versamento dell'imposta, agli adempimenti contabili a carico dei soggetti obbligati, alle modalità per la trasmissione (anche telematicamente) dei dati contabili, nonché ai profili relativi all'accertamento e verifica dell'imposta.

### **3.6. D.Lgs. 25 maggio 2021, n. 83, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 15 giugno 2021 – Rubricato "Recepimento degli articoli 2 e 3 della direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio del 5 dicembre 2017 che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda taluni obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi e le vendite a distanza di beni e della direttiva (UE) 2019/1995 del Consiglio del 21 novembre 2019 che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda le disposizioni relative alle vendite a distanza di beni e talune cessioni nazionali di beni"**

Tale decreto legislativo consente, a partire dal 1 luglio 2021, a tutte le imprese, e in particolare a quelle piccole e medie, di affacciarsi, a livello europeo, sul canale di vendita *e-commerce*, con notevoli semplificazioni superando quelli che sono gli attuali problemi operativi. Come chiarito in un articolo della Stampa specializzata, "[S]ino ad oggi, infatti, coloro che realizzavano vendite a distanza di beni, possono applicare l'IVA relativa al Paese in cui sono stabiliti solo se l'ammontare di dette operazioni non supera determinate soglie; al superamento di queste, gli operatori sono tenuti ad identificarsi nello Stato membro in cui è stabilito il cliente consumatore privato, al fine di poter assolvere l'imposta dovuta in detto Stato, con il conseguente onere di aprire tante posizioni Iva quanti sono gli Stati Membri in cui le vendite a distanza di beni vengono realizzate"<sup>8</sup>.

Questo decreto permette al fornitore, anziché di doversi identificare in ogni Stato membro, di scegliere di iscriversi al regime speciale Oss e di operare con un unico numero identificativo, valido per ciascuno Stato membro.

### **3.7. Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Circolare n. 4/2021 del 20 gennaio 2021 – Sistema degli esportatori registrati (REX): avvio del portale dell'operatore, estensione in esercizio a partire dal 25 gennaio 2021.**

<sup>7</sup> La precedente proroga era avvenuta mediante la L. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021), che ne aveva previsto l'entrata in vigore a partire dal 1 luglio 2021.

<sup>8</sup> A. S. Ficola, B. Santacroce, *E-commerce nei Paesi UE senza rappresentante fiscale*, in: Il Sole 24 Ore, 16 giugno 2021.

A seguito dell'uscita dal mercato unico e quindi dal territorio doganale e fiscale dell'Unione, gli scambi commerciali tra Unione Europea e Regno Unito sono regolate da un nuovo impianto di accordi e norme<sup>9</sup>. Ad inizio 2021 è stata pubblicata dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli la Circolare in oggetto che si occupa di regolare il sistema degli esportatori registrati (REX), e contiene le istruzioni sulle modalità di registrazione tramite il Portale dell'Operatore UE (*trader portal*).<sup>10</sup> Con la suddetta Circolare l'Agenzia ha comunicato che a partire dal 25 gennaio 2021 è stato attivato il Portale REX, che permette la presentazione elettronica delle richieste di registrazione alla banca dati REX. Nella prima fase, prevista fino a metà 2021, è stato reso facoltativo e alternativo alla domanda cartacea l'utilizzo del Portale REX. Con successivo provvedimento, ad oggi ancora non pubblicato, si darà notizia dell'avvio della seconda fase, prevista per la metà del 2021, a partire dalla quale l'utilizzo del Portale diventerà obbligatorio.

### **3.8. Agenzia delle Entrate, Circolare n. 2 del 10 febbraio 2021 – Primi chiarimenti in tema di meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione – Decreto Legislativo del 30 luglio 2020, n. 100 (recepimento Direttiva "DAC 6").**

Il D.Lgs. 30 luglio 2020, n. 100 ha dato attuazione nel nostro ordinamento alla Direttiva 2018/822/UE (cd. DAC 6), introducendo per intermediari e contribuenti che presentano un collegamento con il territorio dello Stato un nuovo obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate, riguardante le informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri che presentano determinate caratteristiche indicative di elusione o di evasione fiscale (c.d. elementi distintivi o *hallmarks*)<sup>11</sup>.

Con la presente circolare, si forniscono i primi chiarimenti in merito all'applicazione delle norme per la comunicazione delle informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica, con particolare riguardo all'ambito di applicazione soggettivo e oggettivo delle disposizioni e dei criteri che rendono un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di comunicazione da parte degli intermediari o dei contribuenti.

La presente circolare tiene conto dei contributi pervenuti in termini di proposte di modifiche e integrazioni a seguito della pubblica consultazione avviata in data 28 dicembre 2020 e conclusasi in data 15 gennaio 2021. Dai predetti contributi sono stati enucleati i principi indispensabili per elaborare la presente circolare, recante i primi chiarimenti in merito alla interpretazione delle disposizioni rilevanti. Con successivi documenti di prassi – ad oggi non ancora pubblicati – saranno forniti chiarimenti a quesiti specifici contenuti nei predetti contributi.

---

<sup>9</sup> Accordo sul recesso del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord dall'Unione Europea e dalla Comunità europea dell'energia atomica, GUUE L29 del 31 gennaio 2020; Guida al recesso del Regno Unito dall'UE in materia doganale, compresa l'origine preferenziale, pubblicata dalla Commissione, DG Taxation and Customs Union, del 23 dicembre 2020, REV4 - che ha sostituito la REV3 del 11 dicembre 2020; Accordo di libero scambio e cooperazione in vigore dal 1 gennaio 2021 in via provvisoria, GUUE L 444 del 31 dicembre 2020, pag. 14-1462. In particolare, la parte 2, Titolo I: Scambi commerciali di merci, Capitolo 2: Regole di origine e gli allegati sull'origine, da ORIG-1 a ORIG-6, pag. 415-485; Reg. UE 2020/2254 del 29 dicembre 2020 relativo alla compilazione delle attestazioni di origine sulla base delle dichiarazioni del fornitore per le esportazioni preferenziali verso il Regno Unito fino al 31 dicembre 2021, GUUE L 446 del 31 dicembre 2020; circolare Agenzia delle dogane e dei Monopoli n. 49/202 del 30 dicembre 2020, procedure di esportazione di merci da Uffici doganali nazionali - facilitazioni e indicazioni operative in vista della Brexit, contenute in allegato il fac simile della dichiarazione di origine e il modello di domanda per il rilascio in modalità semplificata dell'autorizzazione al luogo approvato;

<sup>10</sup> M. Zanga, *Brexit: conseguenze operative in ambito doganale*, in: Guida alla Fatturazione, n. 3/2021.

<sup>11</sup> Si rimanda a: S. Grilli, S. Barba, *DAC 6: gli elementi distintivi collegati a operazioni transfrontaliere e prezzi di trasferimento*, in: Corriere Tributario 6/2021; S. Grilli, S. Barba, *DAC 6: dubbi applicativi e soluzioni interpretative sugli elementi distintivi A e B*, in: Corriere Tributario, n. 5/2021; D. Liburdi, M. Sironi, *Gli standard di conoscenza ai fini dell'applicazione della normativa DAC 6*, in: Il Fisco, n. 17/2021; M. Manca, *DAC 6: definito il quadro normativo per le comunicazioni obbligatorie degli schemi elusivi cross-border*, in: La Circolare Tributaria, n. 4/2021.

Si precisa che le esemplificazioni contenute nella presente circolare hanno a oggetto le modalità e le condizioni sottese agli obblighi di comunicazione, mentre l'appuramento di eventuali violazioni e le relative contestazioni dovranno fondarsi sull'analisi dei fatti e circostanze del singolo caso. Del pari, tali esemplificazioni non debbono essere intese in alcun modo come punto di riferimento per l'interpretazione delle rilevanti discipline impositive cui eventualmente viene fatto riferimento.

È necessario inoltre ricordare, in questo contesto, che la mancata reazione dell'Amministrazione finanziaria a fronte della comunicazione del meccanismo transfrontaliero da parte dell'intermediario o del contribuente non comporta l'accettazione della validità o del trattamento fiscale dello stesso (articolo 5, comma 3 del decreto legislativo). Coerentemente, si ritiene che la comunicazione di un meccanismo rilevante da parte di un intermediario o contribuente non costituisce di per sé ammissione di condotta elusiva o evasiva.

### **3.9. Regime CFC – Agenzia delle Entrate, Principi di Diritto n. 5, 8 e 9 del 6 aprile 2021**

In data 6 aprile 2021, l'Agenzia delle Entrate Direzione Centrale Grandi Contribuenti ha pubblicato tre Principi di Diritto inerenti la disciplina *Controlled Foreign Company* (c.d. "CFC"):

- Principio di Diritto n. 5, con oggetto l'articolo 167, comma 8-bis lettera a) del TUIR (nella versione in vigore fino al 11 gennaio 2019) e paragrafo 5.1 lettera g) del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 143239 del 16 settembre 2016.
- Principio di Diritto n. 8, con oggetto l'articolo 167, comma 8-bis lettera a) del TUIR (nella versione in vigore fino al 11 gennaio 2019) e paragrafo 5.1 lettera d) del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 143239 del 16 settembre 2016.
- Principio di Diritto n. 9, con oggetto chiarimenti in merito alla determinazione del livello nominale di tassazione ai fini della corretta applicazione dell'art. 167, comma 4, del TUIR (nella versione in vigore fino al 11 gennaio 2019).

Tali Principi di Diritto tornano sui presupposti per l'assoggettamento dei redditi delle società estere controllate al regime di tassazione separata per trasparenza di cui all'art. 167 del TUIR. I Principi di Diritto n. 5 e 8 si focalizzano sul calcolo della tassazione effettiva gravante sulla società estera, necessario per la verifica del presupposto di applicazione della norma. Il principio n. 9 riguarda invece, il confronto tra tassi nominali<sup>12</sup>.

### **3.10. Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 7/E del 1 febbraio 2021 – Accordo Brexit – Applicabilità dell'art. 35-ter, comma 5, DPR 633/72 a soggetti stabiliti nel Regno Unito.**

Con questa risoluzione, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che i soggetti passivi stabiliti nel Regno Unito possono avvalersi dell'istituto dell'identificazione diretta per assolvere gli obblighi IVA in Italia in alternativa alla nomina di un rappresentante fiscale ai sensi dell'Art. 17 co. 2 del DPR 633/1972. Gli operatori del Regno Unito che già dispongono in Italia di un rappresentante fiscale IVA o di un identificativo IVA, nominato o rilasciato precedentemente al 1 gennaio 2021, possono continuare ad avvalersene per le operazioni interne<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Si rimanda a: M. Piazza, *Determinazione del tax rate nominale e di quello effettivo per l'applicazione del regime CFC*, in: *il Fisco* 21/2021.

<sup>13</sup> F. Varchetta, *Obblighi IVA e Brexit: si conferma la possibilità di identificazione diretta*, in: *L'IVA*, n. 4/2021.



### 3.11. Interpelli – segnalazioni varie

Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 255 del 16 aprile 2021, concernente le vendite a distanza di beni nei paesi dell'Unione europea, dove viene chiarito che per il recupero dell'IVA erroneamente versata in Italia per i periodi di imposta non ancora accertati dall'Autorità fiscale dello Stato membro di destinazione dei beni, non è ammesso:

- Il ricorso alla dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998;
- Il rimborso ex art. 38 del D.P.R. n. 602/1973;
- Il ricorso alla dichiarazione integrativa ex art. 8, comma 6-bis del D.P.R. n. 322/1998, secondo cui, salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, la dichiarazione IVA può essere integrata per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile, mediante successiva dichiarazione da presentare utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini di accertamento stabiliti dall'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972.

Nel caso oggetto d'interpello risulta invece applicabile l'art. 30-ter, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, che prevede che il soggetto passivo debba presentare la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data di versamento della medesima, ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione<sup>14</sup>.

Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 135 del 2 marzo 2021, concernente l'applicazione della ritenuta su dividendi corrisposto ad una controllante Svizzera. L'Amministrazione finanziaria italiana, prendendo atto della riforma fiscale in Svizzera che con effetto 1 gennaio 2020 ha abrogato i "regimi fiscali particolari", estende l'applicazione della Direttiva Madre-Figlia in Italia (come Stato della figlia) a società madri svizzere che prima ne erano escluse<sup>15</sup>.

Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello, n. 141 del 3 marzo 2021, riguardante le cessioni di beni intracomunitarie, e la prova del trasporto o della spedizione del bene: articolo 45-bis del Regolamento UE di esecuzione n. 282/2011<sup>16</sup>.

Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 38 del 12 gennaio 2021, riguardante il trattamento fiscale degli utili distribuiti da una società estera a una persona fisica residente in Italia – Articolo 47 del Tuir. Con questa pronuncia, l'Agenzia delle Entrate è tornata ad esprimersi in tema di

---

<sup>14</sup> M. Peirola, *IVA addebitata per errore sulle vendite a distanza intracomunitarie di beni*, in: Pratica Fiscale e Professionale, n. 21/202.

<sup>15</sup> S. Mayr, V. A. Paciello, *Il particolare regime Madre-Figlia tra Italia e Svizzera*, in: Bollettino Tributario, n. 7/2021.

<sup>16</sup> G. Sbaraglia, E. Grasso, *Prova nelle cessioni intracomunitarie: dubbi su triangolazioni ed e-commerce*, in: Il Fisco n. 16/2021, commentano "Con le risposte nn. 305/2020 e 141 del 3 marzo 2021, l'Agenzia delle Entrate è tornata ad esaminare il trattamento fiscale delle cessioni intracomunitarie, nonché la relativa prova dell'avvenuto trasferimento del bene presso lo Stato di destinazione. Benché sia innegabile la sussistenza di un profilo evolutivo rispetto ai precedenti approdi, anche a seguito dell'introduzione dell'Art. 45-bis del Regolamento UE di esecuzione 282/2011, evidenti sono le tematiche non scandagliate dall'Amministrazione finanziaria, lasciando ancora irrisolti taluni dubbi interpretativi che interessano l'onere probatorio nelle cessioni intracomunitarie. Si segnalano, a tal proposito, le difficoltà che incontra il cedente nel reperire la documentazione necessaria all'adempimento dell'onere probatorio nelle cessioni "franco fabbrica", in cui il trasporto è curato direttamente dal cessionario. A ciò, si aggiungono altresì le problematiche che emergono dal mancato coordinamento della disciplina dell'onere della prova con quella riservata alle operazioni triangolari e alle vendite a distanza facilitate mediante interfaccia elettronica".

dividendi *black list*, disponendo che per la corretta individuazione del regime fiscale dei dividendi che sono distribuiti attingendo dalle principali riserve di utili, è necessario comprendere, con riferimento a ciascun periodo di imposta, se i dividendi siano qualificabili o come provenienti da un Paese qualificabile come a fiscalità privilegiata. Il contribuente, secondo quanto disposto dall'Amministrazione finanziaria, è pertanto tenuto a verificare se nel periodo di maturazione dell'utile, la società partecipata estera è qualificata o meno come residente in uno Stato non a fiscalità privilegiata, secondo le regole vigenti nelle annualità di imposta di riferimento<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> D. Avolio, P. Ruggiero, *Dividendi black list e regime del maturato: vale sempre la regola dell'Agenzia delle Entrate?*, in: *Il Fisco* 12/2021.

## 4. GIURISPRUDENZA NAZIONALE

### 4.1. Corte di Cassazione, 21 gennaio 2021, n. 1232

Questa sentenza fornisce alcuni interessanti principi riguardanti il rapporto tra la disciplina dei prezzi di trasferimento di cui all'art. 110 comma 7 del TUIR e i vantaggi compensativi offerti dall'attività di direzione e coordinamento svolta nell'ambito di un gruppo di società. Oggetto della disputa di cui alla sentenza era il fatto che la società controllante residente aveva addebitato royalties alle consociate estere ad un prezzo che, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, risultava inferiore a quello che sarebbe stato praticato in condizioni di libera concorrenza. La Corte di Cassazione conferma che l'esistenza di una *policy* aziendale non è giustificazione sufficiente e necessaria per derogare alla logica dell'*arm's length principle*, il quale è peraltro rinvenibile nelle transazioni aventi ad oggetto beni e servizi della stessa specie, al medesimo stadio di commercializzazione, nel medesimo tempo e nel medesimo mercato<sup>18</sup>.

Elaborato predisposto a cura del Dott. Federico Venturi, con il cortese aiuto del Dott. Mattia Vanzetta e della Dott.ssa Marta Rossi

#### **Commissione Diritto e fiscalità internazionale, internazionalizzazione delle imprese**

Dott. Armando Biena (Delegato del Consiglio), dott. Alberto Perani (Coordinatore), dott. Bruno Bagnardi, dott. Goffredo Barbi, dott. Stefano Caprioli, dott. Luca Cavalleri, dott. Emilio De Biagi, dott. Dario Polini, dott. Michele Rossini, Dott.ssa Tania Stefanutto, dott. Federico Venturi.

© Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Brescia, 2021 – Tutti i diritti riservati

---

<sup>18</sup> L. Corso, G. Odetto, *L'appartenenza al gruppo non giustifica il prezzo incongruo verso la consociata estera*, in: Eutekne, 22 gennaio 2021