



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

COMMISSIONE CONSULTIVA
DIRITTO E FISCALITÀ INTERNAZIONALE,
INTERNAZIONALIZZAZIONE DELLE IMPRESE

FISCALITA' INTERNAZIONALE
Focus sulle principali novità 2020

Dicembre 2020

PREMESSA

Si sta concludendo un anno che verrà ricordato nella storia per la diffusione pandemica del virus COVID-19, che ha causato una drammatica crisi sanitaria a livello mondiale.

Ben presto le problematiche sanitarie si sono estese all'ambito economico, sia per le restrizioni e chiusure obbligate delle aziende a livello locale che per un blocco a livello globale degli spostamenti con conseguente riduzione degli scambi internazionali.

E' difficile prevedere le conseguenze a medio-lungo termine di questa drammatica situazione ed immaginare quali aspetti degli scambi internazionali e dei gruppi internazionali torneranno alla "normalità pre-covid" e quali invece subiranno modifiche sistemiche permanenti.

E' invece evidente che alcuni cambiamenti e adattamenti dell'economia globale e di conseguenza dell'applicazione delle regole della fiscalità internazionale si sono evidenziati fin da subito in seguito alla diffusione della pandemia.

Il presente lavoro, che rappresenta una raccolta dei contributi realizzati nel corso del 2020 dai membri della Commissione di Diritto e Fiscalità Internazionale sotto forma di circolari e relazioni ai convegni e webinar, si sviluppa proprio a partire dall'analisi degli ambiti in cui la pandemia ha fin da subito portato maggiori criticità: le questioni della residenza fiscale e del configurarsi o meno di una Stabile Organizzazione in un mondo stravolto dal virus e le tematiche in tema di Transfer Pricing e Patent Box in riferimento alle società segnate dai lock-down e dalla crisi economica. Sempre in tema di imposte dirette, viene ripresa la disciplina dell'applicazione del credito d'imposta sulle imposte pagate all'estero, a cura del Dott. Goffredo Barbi.

In ambito di imposte indirette, vengono presentate le novità 2020 per le operazioni comunitarie - passaggio transitorio verso la creazione di uno spazio unico europeo dell'IVA a partire dal 1°luglio 2022 - e le novità in ambito di commercio elettronico indiretto che entreranno in vigore dal 1°luglio 2021.

La raccolta di lavori si conclude con la presentazione del Decreto DAC6 che, in recepimento delle Direttive Comunitarie, ha introdotto a partire da gennaio 2021 l'obbligo di comunicare alla autorità fiscali competenti le informazioni sui meccanismi transfrontalieri, connotati da particolari elementi di elusione potenziale, in cui gli intermediari finanziari e non, ovvero i contribuenti interessati dagli stessi meccanismi, siano coinvolti a vario titolo. Al pari delle altre, questa ultima relazione è di assoluta attualità in particolare in considerazione del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 26 novembre 2020 che contiene le istruzioni e le modalità operative delle comunicazioni da effettuare obbligatoriamente a partire dal 2021.

Dott. Bruno Bagnardi

INDICE

- 1- Il tema della residenza in tempi di lockdown
A cura della Dott.ssa Tania Stefanutto
- 2- Transfer pricing e patent box: analisi critica delle ripercussioni post COVID-19 e possibili approcci a confronto
A cura del Dr. Federico Venturi
- 3- Il credito di imposta per i redditi prodotti all'estero
A cura del Dr. Goffredo Barbi
- 4- Temi attuali di IVA in ambito internazionale
A cura del Dr. Alberto Perani
- 5- Commercio elettronico indiretto nei rapporti B2C: nuove regole prorogate al 1° luglio 2021
A cura del Dr. Luca Cavalleri
- 6- DAC6: le novità alla luce del recepimento della Direttiva nell'Ordinamento nazionale
A cura della Dott.ssa Beatrice Olini e del Dr. Michele Rossini

IL TEMA DELLA RESIDENZA IN TEMPI DI LOCKDOWN

a cura della Dott.ssa Tania Stefanutto

ABSTRACT

Il 2020 sarà ricordato come l'anno dell'immobilità delle persone: da marzo, per effetto delle restrizioni adottate da tutti i paesi, si è assistito per la prima volta ad un blocco mondiale della libera circolazione delle persone.

L'OCSE è intervenuto immediatamente con delle Linee Guida per la gestione delle criticità dovute all'individuazione della residenza fiscale in situazione di impossibilità di spostarsi dal proprio domicilio per le persone fisiche e di individuazione della residenza delle persone giuridiche. Nelle medesime linee ha affrontato il tema dello smartworking e dei possibili rischi connessi la creazione di stabili organizzazioni.

Sommario

LE LINEE GUIDA OCSE	4
IL LOCKDOWN PUO' CONFIGURARE STABILI ORGANIZZAZIONI?	5
Smartworking presso l'abitazione.....	6
La stabile agente	6
La stabile cantiere	6
LA RESIDENZA DELLE PERSONE GIURIDICHE	7
LA RESIDENZA DELLE PERSONE FISICHE	8
I SUSSIDI EMERGENZIALI PER I DIPENDENTI E IL LUOGO DI TASSAZIONE.....	9
CONCLUSIONI.....	9

LE LINEE GUIDA OCSE

Il 3 aprile 2020 l'OCSE ha pubblicato, con una tempestività senza precedenti, un documento in cui affronta i seguenti temi: residenza fiscale delle persone fisiche, residenza fiscale delle persone giuridiche, stabili organizzazioni, applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni agli indennizzi ai lavoratori in caso di lockdown in un altro paese per l'emergenza Coronavirus.¹

Gli Stati hanno invitato il Segretariato ad assumere una posizione sulle tematiche fiscali crossborder, proprio al fine di non generare ulteriore confusione ed oneri al mondo economico, in un momento di profonda crisi.

Ecco che la situazione pandemica ha fatto emergere questioni fiscali, soprattutto ove vi sono elementi transfrontalieri; ad esempio, i lavoratori costretti a restare in un Paese diverso da quello di residenza, possono avere, proprio per questo blocco alla circolazione, un impatto sul diritto di tassazione dei proventi percepiti durante il lockdown?

L'OCSE nelle linee guida, affrontando in maniera compiuta le diverse tematiche, ha formulato il seguente principio: le misure eccezionali e le situazioni anomale non devono alterare il sistema convenzionale ordinario, pertanto l'involontarietà del comportamento

¹ https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127_127237-vsdagpp2t3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis

(impossibilità di rientro o di uscita da un Paese) non può modificare in alcun modo la fiscalità di imprese e persone fisiche.

Ecco che le linee guida, richiamando anche disposizioni nazionali già introdotte in fase emergenziale da alcuni Governi, indicano come via maestra per determinare la fiscalità in situazioni emergenziali, la riconduzione della fattispecie alla normalità. In altre parole, **la linea da seguire è quella di fare esclusivo riferimento ai comportamenti che sarebbero stati tenuti in uno scenario di normalità, senza considerare le deviazioni dettate dalle restrizioni alle libertà.**

Vediamo nel dettaglio le soluzioni proposte nelle diverse fattispecie.

IL LOCKDOWN PUO' CONFIGURARE STABILI ORGANIZZAZIONI?

Come è noto la definizione di Stabile Organizzazione (PE) è contenuta nell'art. 5 del Modello Convenzionale OCSE. In tale articolo, e nell'art. 162 TUIR, vi è una definizione generale di PE (una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato), un elenco positivo di ciò che è PE e un elenco negativo di ciò che non è PE.

Va osservato, quindi, che la situazione emergenziale ha imposto modifiche temporanee nell'organizzazione del lavoro delle imprese, non seguite da adeguamenti né dei trattati né delle normative nazionali; ecco che nella realtà si sono verificate situazioni in cui l'applicazione delle norme vigenti alla condizione temporanea potrebbe far emergere potenziali PE.

In proposito l'Ocse ribadisce, senza tema di smentita, che la situazione COVID-19 non crea alcuna modifica definizione di PE e conseguentemente ai criteri per la sua identificazione PE. Il cambiamento, eccezionale e temporaneo, ad esempio del luogo di lavoro non risponde ai requisiti per la definizione della PE; anche la conclusione temporanea di contratti da casa dei dipendenti o degli agenti, essendo un'eccezione, non configura una PE per le imprese.

Ciò che viene quindi in evidenza è: il comportamento emergenziale è un'eccezione o è la regola? In proposito, le linee guida fornite dal Governo Irlandese puntano il focus sulla documentazione dell'anomalia: i contribuenti (ad. es. agenti) bloccati nel territorio irlandese non configurano PE agente anche se concludono contratti nel periodo di permanenza, se questo comportamento è un'eccezione documentata. Se l'agente conclude abitualmente contratti quando si trova nel territorio irlandese la PE si sarebbe configurata naturalmente, se l'impresa fa "di necessità virtù" per il tempo necessario alla riapertura delle frontiere si tratta di un evento anomalo che non modifica la modalità ordinarie di gestione dell'impresa.

Ben diversa è la questione della stabile cantiere: le norme convenzionali già prevedono situazioni di interruzione e forza maggiore, pertanto in questo caso il lockdown non interrompe il decorrere del tempo e quindi può far configurare una stabile organizzazione.

L'Ocse ricorda che vi sono situazioni in cui le normative nazionali differiscono da quanto prevede il trattato o nel medesimo vi sono imposte non ricomprese, in tutti questi casi invita i Governi ad assumere decisioni che riducano al minimo gli oneri in capo ai contribuenti, proprio in ottica di emergenza.

Vediamo nel concreto alcune fattispecie affrontate nel documento OCSE che possono creare un conflitto di applicazione.

Smartworking presso l'abitazione

La definizione di PE prevede “un certo grado di permanenza” in un luogo, oltre la condizione che tale luogo debba essere a “disposizione di un'impresa” affinché si possa configurare una sede fissa di affari attraverso la quale l'attività di tale impresa viene svolta in tutto o in parte.

Il paragrafo 18 del Commento all'articolo 5 del Modello OCSE ribadisce che, se parte dell'attività di un'impresa viene svolta in un ufficio di una persona fisica, ciò non configura automaticamente una PE, per il solo fatto che il soggetto lavori per una determinata azienda.

Lo svolgimento di attività lavorative saltuarie presso l'abitazione di un dipendente, non rende quella casa un luogo a disposizione dell'impresa. Al fine di individuare in un ufficio domestico una PE di un'impresa, lo stesso deve essere utilizzato su base continuativa e su specifica richiesta dell'impresa e deve essere individuato come sede per la conclusione degli affari.

Durante il lockdown, le persone hanno adottato la formula del cd. smartworking quale soluzione temporanea (anche su indicazione governativa), pertanto non configurando così PE presso ogni singola abitazione di ogni dipendente. Lo smartworking emergenziale è privo sia del grado di sufficiente permanenza che della disponibilità del luogo per l'azienda.

Qualora invece si adotti un sistema di lavoro a distanza presso uffici messi a disposizione dall'azienda e con specifiche direttive al dipendente di condurre gli affari aziendali si ricade nelle normali ipotesi già regolamentate dalla vigente normativa.

La stabile agente

Oltre al tema della PE presso l'abitazione (quindi PE materiale) si può porre il tema che la conclusione di affari in un Paese diverso da quello dell'impresa può dar luogo a un agente dipendente PE. Ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 5, del modello OCSE, “le attività di un agente dipendente come un dipendente creeranno una PE per un'impresa se il dipendente conclude abitualmente contratti per conto dell'impresa”. Anche in questa situazione la differenza sarà tra eccezionalità (non si ha PE), abitualità (la PE esisteva già da prima).

Il paragrafo 6 del Commentario 2014 all'articolo 5 esplicita come una PE si configuri solo quando le attività rilevanti hanno un certo grado di permanenza e non sono puramente temporanee o transitorie. Il paragrafo 33.1 del medesimo Commentario definisce la necessità che l'agente abbia abitualmente l'autorità per concludere contratti e che la presenza nel Paese non sia meramente transitoria. Allo stesso modo, il paragrafo 98 del Commentario del 2017 sull'articolo 5 ribadisce la necessità di una presenza stabile.

Anche in questo caso se il dipendente era già uso concludere contratti dal proprio Paese, prima del blocco degli spostamenti, è evidente che fossimo già in presenza di una PE.

La stabile cantiere

Diversamente dalle precedenti situazioni, le chiusure dei cantieri imposte dal lockdown

mondiale non hanno il carattere dell'eccezionalità. Il sistema normativo contemplava già le cd. causa di forza maggiore per l'interruzione dei lavori.

La durata di tale interruzione deve essere inclusa nel calcolo del periodo di "vita" del cantiere e quindi influenzerà l'individuazione eventuale di una PE. In generale, un cantiere costituirà una PE al superamento dei 12 mesi, secondo il modello OCSE o più di sei mesi secondo il modello delle Nazioni Unite. Il paragrafo 55 del Commentario all'articolo 5, paragrafo 3, del modello OCSE chiarisce che un cantiere non dovrebbe essere considerato come concluso, quando il lavoro viene temporaneamente interrotto, pertanto la sospensione non equivale a chiusura con interruzione del decorso dei termini.

LA RESIDENZA DELLE PERSONE GIURIDICHE

Come è noto la residenza delle persone giuridiche, a livello internazionale, trova la propria definizione nell'art. 4 del Modello Convenzionale, il quale individua la medesima sulla base del "place of effective management".

Senza addentrarsi in questa sede nelle varie connotazioni che nel Commentario i diversi Paesi hanno fornito per individuare il "place of effective management", non può non preoccupare un potenziale cambiamento del "place" di una società a seguito dell'impossibilità per gli amministratori o i dirigenti di recarsi presso la sede della stessa.

Tale cambiamento può avere come conseguenza un cambiamento nella residenza della società ai sensi delle leggi nazionali o dei trattati?

In tutti i casi dobbiamo sempre ricondurre la situazione di "conduzione dell'attività" alla normalità: la pandemia non modificare la residenza di una persona giuridica perché la gestione è temporaneamente dislocata in più stati.

Ciò che va invece osservato è ciò che si è mantenuto post lockdown: se il management ha continuato ad operare da remoto, trasformando l'eccezionalità in normalità il tema della residenza può diventare una questione rilevante, specie se i soggetti sono dislocati in più Paesi.

La situazione COVID-19 non modifica lo status di residenza di un'entità ai sensi di un trattato fiscale. Un cambiamento temporaneo dell'ubicazione del management è una situazione straordinaria e temporanea, e ciò lo si evince anche applicando le tie breaker rules contenute nei trattati medesimi.

Sempre il Governo irlandese ribadisce, nelle proprie linee guida, che se un amministratore di una società si trova nel territorio dello Stato causa restrizioni Covid, anche se opera per conto dell'impresa questo non configura modifica alla residenza fiscale della società.

In tema di doppia residenza, quando cioè, per effetto delle normative nazionali, una società è considerata residente in due paesi contemporaneamente, il Commentario al Modello OCSE 2017 (par. 21 e 24 dell'art. 4) prevede che vi siano una serie di verifiche ulteriori che garantiscono che la società sia residente solo in una delle gli Stati. In particolare, il paragrafo 24.1 illustra la gamma di fattori che le autorità competenti dovrebbero prendere in considerazione nel dirimere la questione, ad es: dove si tengono solitamente le riunioni del

board; dove l'amministratore delegato e altri dirigenti senior di solito svolgono le loro attività; dove viene svolta la gestione quotidiana della società; dove si trova la sede della società; ecc. In presenza di trattati precedenti il modello 2017 l'unico criterio sarà il "place of effective management", secondo il paragrafo 24 del Commentario all'art. 4 del Modello OCSE 2014, il luogo della direzione effettiva è il luogo in cui vengono prese sostanzialmente le decisioni chiave di gestione e commerciali che sono necessarie per lo svolgimento dell'attività della società. Tutti i fatti e le circostanze rilevanti devono essere esaminati per determinare il luogo della gestione effettiva.

Il paragrafo 149 del Commentario all'articolo 29 del Modello OCSE 2017 chiarisce che il concetto di "place of effective management" è stato interpretato da alcuni Stati come il luogo in cui il board o i manager normalmente prendono le decisioni di gestione e commerciali necessarie per lo svolgimento degli affari della società. Ciò quindi che va analizzata è la normalità e l'ordinarietà nella vita aziendale e non la situazione estrema generata dalla pandemia.

LA RESIDENZA DELLE PERSONE FISICHE

Se in ambito di persone giuridiche il tema della residenza e della configurazione di una PE è molto complesso, lo stesso vale per le persone fisiche: il primo requisito per configurare la residenza è la permanenza, in termini di giorni in un determinato Paese, ma non solo. La pandemia può obbligare a trascorrere un determinato periodo in un Paese, ma questo non muta ad es. il centro degli interessi vitali di un soggetto.

Molti Paesi (ad. es. Irlanda, Australia, Regno Unito), hanno ribadito come la permanenza nel territorio causa Covid non generi alcuna residenza fiscale in capo ai soggetti persone fisiche, proprio per la natura eccezionale della situazione.

L'impossibilità di movimento ha quindi impedito ad alcuni soggetti il rientro nel Paese di residenza da luoghi di vacanza (o trasferta lavorativa temporanea) o ha impedito di rientrare nei luoghi di lavoro a soggetti che si trovavano temporaneamente presso il Paese d'origine.

Lo scorrere del tempo potrebbe configurare, sulla base delle normative nazionali, la potenziale acquisizione di uno status di residente fiscale: in tutti questi casi è sufficiente azionare il contenuto dell'art. 4 dei trattati convenzionali. Il soggetto non ha alcun legame con il Paese in cui è fisicamente presente, solo per impedimento ad uscire, pertanto non acquisirà alcuno status di contribuente.

Partendo quindi dall'analisi del diritto interno (es. giorni di presenza sul territorio) si potrebbe avere un conflitto di residenza tra stato ospitante e stato di reale residenza: sarà necessario in questi casi applicare la gerarchia di test delle cd. Tie Break Rules, prevista dall'art. 4 del modello convenzionale. Se un soggetto è residente in entrambi gli stati (secondo normativa interna) si inizierà a rispondere alla domanda: in quale stato la persona ha una casa permanente a sua disposizione? Proseguendo, ove necessario, con tutti quelli che sono i test successivi, fino ad arrivare alla determinazione della residenza fiscale.

Si ricorda che la normativa nazionale, all'art. 2 comma 2 del Tuir, definisce residenti le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nell'anagrafe della popolazione residente o hanno nel territorio dello stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice Civile.

I SUSSIDI EMERGENZIALI PER I DIPENDENTI E IL LUOGO DI TASSAZIONE

Ultimo tema affrontato dall'OCSE è il trattamento fiscale dei sussidi che gli Stati hanno predisposto per i lavoratori, compresi i lavoratori transfrontalieri.

Il reddito che il dipendente riceve dal datore di lavoro, così come previsto dall'art. 15, è rilevante nel luogo in cui lo stesso è prestato. Nel caso di dipendenti transfrontalieri (che lavorano in uno stato, ma risiedono in altro stato), lo stato in cui sono imponibili detti redditi è lo stato in cui lavorano.

I sussidi adottati dai Governi hanno lo scopo di mantenere i lavoratori durante la crisi COVID-19 nonostante l'impossibilità di prestare il proprio lavoro. Questi bonus sono stati assimilati alle indennità di fine rapporto, di cui al paragrafo 2.6 del Commentario all'art. 15 del Modello OCSE: gli stessi vanno ricondotti al luogo in cui il lavoro è prestato. Ne consegue che i sussidi vanno ricondotti al luogo in cui il dipendente avrebbe lavorato.

Se le norme nazionali prevedono la tassazione sia nel paese della fonte che in quello della residenza, l'eliminazione della doppia imposizione è regolata dall'art. 23 del modello OCSE, esentando il reddito o tassandolo e concedendo un credito per l'imposta del paese di origine.

Ciò che la situazione emergenziale può creare come "disallineamento" è che la percezione del sussidio avvenga quando un soggetto non si trova nel paese della fonte, in assenza di quel collegamento naturale al luogo in cui il lavoro è svolto: in questi casi l'equiparazione tra il sussidio e l'indennità riporta la fattispecie nell'alveo convenzionale ordinario.

CONCLUSIONI

La fase emergenziale della scorsa primavera e dei giorni attuali va trattata come fase "anomala e temporanea", pertanto non può, e non deve, influire sugli istituti giuridici quali la residenza o la configurazione di una stabile organizzazione.

Il vero nodo resta la progettazione di una nuova organizzazione del lavoro più flessibile e fluida: stabilizzazione dello smartworking, utilizzo sempre più diffuso della gestione da remoto dell'attività dirigenziale, creazione di team di lavoro privi di sede, virtualizzazione delle sedi aziendali saranno le sfide future della fiscalità che dovrà sempre più discostarsi da definizioni di territori fisici per entrare in nuove logiche di spazio.

Senza una riscrittura delle norme a breve avremo conflitti di residenza in numerose legislazioni e contestazioni di stabili organizzazioni occulte presso le abitazioni di molti dirigenti.

L'emergenza ha accelerato la necessità di riscrivere i principi ispiratori la fiscalità internazionale.

TRANSFER PRICING E PATENT BOX: ANALISI CRITICA DELLE RIPERCUSSIONI POST COVID-19 E POSSIBILI APPROCCI A CONFRONTO

a cura del Dr. Federico Venturi

Si ringraziano il Dr. Andrea Viani, il Dr. Mattia Vanzetta e la Dott.ssa Marta Rossi

“The outbreak of Covid-19 is resulting in a health crisis and a drop in economic activity that are without precedent in recent history”².

Il diffondersi della pandemia da Covid-19 ha innescato una crisi sanitaria senza eguali. Le misure di contenimento e di mitigazione della diffusione del virus hanno portato ad un impatto economico dirompente ed improvviso, portando ad uno shock sia sul lato dell’offerta (la produzione) sia sul lato della domanda (i consumatori). Il blocco degli spostamenti e la drastica riduzione degli scambi internazionali, i *lockdown* diffusi e temporalmente sfasati, il crollo delle vendite e dei consumi, e più in generale tutte le misure di contenimento adottate per evitare un ulteriore dilagare della pandemia, sono alcuni dei fattori che hanno messo in crisi le economie di tutto il mondo³.

Da un punto di vista economico, il maggiore impatto lo hanno subito i grandi gruppi multinazionali. In un mondo globalizzato come il nostro infatti, gli scambi infragruppo rappresentano il 60% degli scambi commerciali globali⁴. Ecco che proprio per questo motivo, uno dei temi più discussi in termini di fiscalità internazionale è il *transfer pricing*, gli impatti della crisi su questa disciplina, e le azioni che le imprese possono porre in essere per ovviare alle problematiche ed alle criticità che ne derivano.

Alcuni autori⁵ tengono a sottolineare come questa dimensione internazionale della crisi non abbia colpito tutti i Paesi in egual misura, e come le prospettive a livello di ripresa non siano le medesime per ciascuno Stato. Questo porta i Gruppi multinazionali a dover ripensare le proprie *value chains*, con il duplice obiettivo di mettersi al riparo dai contesti di maggiore vulnerabilità e di ripensare i contenuti comunicati, i servizi prestati ed i prodotti venduti ai propri consumatori. In tale contesto, se il primo impatto è una riallocazione delle attività (specialmente quelle a maggior valore aggiunto) delle funzioni, degli asset e dei rischi assunti, la conseguenza diretta è sugli accordi *intercompany* e sulla disciplina di *transfer pricing*, e più in generale sulla rivisitazione dei modelli di *business* delle imprese multinazionali.

² OECD, *Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening confidence and Resilience*, OECD, 19 May 2020, p. 4.

³ OECD, *Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening confidence and Resilience*, OECD, 19 May 2020, p. 8, dove viene precisato che: “OECD estimates suggest that the containment and mitigation measures could lead to an initial decline in economic activity of around 25% in some countries, and consumer spending falling initially by about one third – these are rough indications of the direct effects of the measures in a context of very large uncertainty about the economic impact. For each month of containment, an equally rough calculation suggests that there could be a loss of 2% of annual GDP”.

⁴ S. Latini, *Nell'emergenza da Covid-19 attenzione al transfer price*, Ipoa Quotidiano, 26 maggio 2020.

⁵ Si rimanda alla lettura di: L. Bosco, P. Colaci, *L'evoluzione del progetto BEPS alla luce della crisi Covid-19: il punto di vista dell'OCSE, preliminari spunti di riflessione*, in: Eutekne, *La gestione straordinaria delle imprese*, 3/2020, p. 898 e ss.

Il *coronavirus* sta mettendo in serio pericolo l'economia globale, e ogni società coinvolta in operazioni *cross-border* dovrebbe effettuare una valutazione dei propri *business models*, riconsiderare e rivedere le proprie *transfer pricing guidelines*, per adeguare il tutto ai mutati scenari economici e garantire il rispetto del principio dell'*arm's length principle*⁶.

LE PROBLEMATICHE LEGATE ALLA DISCIPLINA DI TRANSFER PRICING **E POSSIBILI SOLUZIONI A CONFRONTO**

Come sopra anticipato, nelle situazioni di crisi economica, le imprese multinazionali si trovano a dover affrontare differenti problematiche in termini di *transfer pricing*. Lo stesso può dirsi per quanto sta accadendo oggi. Le imprese si trovano a dover verificare che le loro *transfer pricing policies* siano coerenti con l'*arm's length principle*, a dover attestare l'adeguatezza dei *transfer pricing methods* adottati e ad effettuare una *review* delle analisi di *benchmark*, a dover aggiornare gli accordi infragruppo con lo scopo di riflettere e fornire una risposta alle mutate condizioni economiche.

Per quanto concerne gli *Advance Pricing Agreements* le imprese dovranno verosimilmente effettuare una revisione di quelli già sottoscritti con l'Amministrazione Finanziaria per verificarne la loro validità e l'eventuale possibilità di risoluzione nel caso fossero onerosi o, nel caso non ne abbiano già sottoscritti, dovranno valutare la possibilità di farlo con l'obiettivo di evitare contenziosi con le autorità fiscali. Infatti, nei periodi di crisi, come viene sottolineato da autorevole dottrina⁷, le Amministrazioni Fiscali, attraverso un approccio *case-by-case*, pongono sempre maggiore attenzione ai prezzi di trasferimento, per verificare la ragione e la natura della flessione registrata nei bilanci delle imprese.

La domanda da porsi è: come ovviare a queste problematiche, in un contesto di recessione economica come quello odierno? Una prima risposta, in termini generali, potrebbe essere quella di adottare e porre in essere quegli approcci e quelle soluzioni che erano state adottate in passato per la Crisi finanziaria globale del 2008/2009. Come viene precisato da autorevole dottrina⁸, sulla base di analisi condotte da economisti, "[E]ven if, the 2008-09 global financial crisis and the current one resulting from the COVID-19 epidemic have a different nature, from a transfer pricing perspective, the two crises present some similarities connected to their global nature and the fact that they impacted in one way or another almost all business sectors and geographies. Consequently, they raise similar challenges for both taxpayer and tax authorities".

In entrambe le Crisi infatti, in termini di *comparability analysis*, c'è una limitata disponibilità di dati recenti relativi a transazioni di società comparabili per un confronto con i dati attuali del contribuente. Come è avvenuto per la crisi del 2008-09, anche per questa recessione da Covid-19, i grandi gruppi multinazionali si sono trovati a dover rivedere i loro *business models* e ad effettuare - nella maggior parte - dei casi una ristrutturazione di *business*.

⁶ P. Valente, *Coronavirus: strategie nel transfer pricing e nella governance fiscale*, in: Il Fisco, 14/2020, p. 1363 e ss.

⁷ P. Valente, *Coronavirus: strategie nel transfer pricing e nella governance fiscale*, in: Il Fisco, 14/2020, p. 1363 e ss.; D. Avolio, *Transfer Pricing e Covid-19: le possibili soluzioni discusse tra gli operatori*, in: Il Fisco 32-33/2020, p. 3164 e ss.; D. Sencar, G. Massa, G. Criscuolo, *Covid-19: transfer pricing in tempo di crisi*, in: Fiscalità e Commercio Internazionale, n. 6/2020, p. 29 e ss.

⁸ M. Valdonio, A. Massimiano, M. Severi, *Transfer Pricing Forum, - Italy*, Bloomberg Tax, August 2020.

Tuttavia, a differenza di quanto avvenuto in passato, oggi la *business restructuring* è influenzata soprattutto da una prolungata sospensione delle attività dovuta dalle misure di contenimento, e questo ha come conseguenza un riassetto della catena del valore e della ripartizione delle funzioni. Un'ultima similitudine può essere riscontrata nel fatto che entrambe hanno attenzionato la necessità di cambiare i termini e le condizioni di alcuni *intercompany agreements*, con l'obiettivo di cercare di condividere gli impatti negativi della crisi con i propri partner commerciali e con i propri fornitori.

Tra tutte le problematiche sopra illustrate dagli impatti negativi della recessione da Covid-19, quella che a nostro avviso merita maggiore attenzione ed analisi è l'analisi di comparabilità, che è probabilmente l'aspetto più sensibile della disciplina di *transfer pricing*. Alcuni autori di dottrina, riferendosi anche agli innovativi progetti in tema di *transfer pricing* ad oggi ancora in consultazione come il Pillar One ed il Pillar Two⁹, si domandano “*se all’esito dell’era Covid-19 esisteranno elementi in grado di fornire un benchmarking idoneo a restituire i risultati prefissati dal principio di libera concorrenza o se sarà la stessa situazione eccezionale a fungere da acceleratore per tutte le riforme in cantiere*”¹⁰.

Tuttavia, fino a quando l'OCSE non emanerà indicazioni procedurali o linee guida sul punto, risulta difficile poter definire un metodo risolutivo definitivo. Siamo ad illustrare nel seguito tre alternative, a nostro avviso tutte percorribili¹¹. Quanto testé asserito, e nel proseguo sviluppato, in tema di analisi di comparabilità e di confronto delle redditività, va riferito a TP impostati sul metodo del TNMM ed ha invece connotati diversi in caso di applicazione del metodo CUP, specie di CUP interno, dove il confronto tra i prezzi prescinde in grande misura da questioni di crisi economiche e comunque prevede confronti su dati aventi caratteristiche di “contemporaneità”, i prezzi appunto. Anzi possiamo affermare che per i motivi qui riportati, ove possibile si raccomanda ancora “di più” l'applicazione del CUP interno.

Una prima opzione potrebbe essere quella di includere nell'analisi di comparabilità *comparables* che hanno subito perdite nei tre esercizi precedenti il periodo d'imposta 2020. Se da una parte questo potrebbe essere l'approccio più semplice, dall'altra ha un aspetto negativo, il mettere a confronto una *tested party* che ha subito gli effetti di una pandemia con *comparables* negativi per ragioni e motivazioni completamente differenti.

Una seconda opzione, in linea con quanto affermato sopra, potrebbe essere il considerare ai risultati di periodi di imposta che hanno subito flessioni simili a quelle attuali, come la Crisi

⁹ OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris; OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Questi due pilastri dell'OCSE hanno come obiettivo quello di sviluppare soluzioni fiscali alle problematiche derivanti dalla digitalizzazione dell'economia. Si tratta di un lavoro ad oggi ancora non ultimato dall'OCSE, ma che impatterà in modo significativo specialmente sulla disciplina di *transfer pricing*. Il Pillar One si focalizza sulla *profit allocation* rivedendo concetti come il *nexus* e le *market jurisdictions*; mentre invece il focus del Pillar two sul creare un sistema in grado di evitare l'erosione della base imponibile.

¹⁰ Questo il dubbio esposto da L. Bosco, P. Colaci, *L'evoluzione del progetto BEPS alla luce della Crisi Covid-19: il punto di vista dell'OCSE – preliminari spunti di riflessione*, in: *La gestione straordinaria delle imprese*, 3/2020, p. 98.

¹¹ Tra i diversi interventi di dottrina, si rimanda alla lettura di: ¹¹ M. Valdonio, A. Massimiano, M. Severi, *Transfer Pricing Forum, - Italy*, Bloomberg Tax, August 2020; M. Bellini, *La crisi riscrive il transfer pricing: come gestire valori e comparabili*, *Il Sole 24 Ore*, 20 aprile 2020; F. Landuzzi, *La crisi da Covid-19 impatta anche sui prezzi di trasferimento*, *Euroconference News*, 16 luglio 2020.

del 2008. Tale approccio, tuttavia, comporterebbe il confronto di due crisi che, sebbene simili per molti aspetti, hanno caratteristiche e dimensioni differenti.

Un ultimo approccio, quello più sofisticato, potrebbe essere quello di effettuare un aggiustamento dei dati finanziari dei *comparables* relativi ad anni precedenti la crisi (ad esempio attraverso un'analisi di regressione per definire la relazione tra la diminuzione delle vendite e gli utili netti). Questo metodo comporta alcuni aspetti critici, tra cui il portare ad un risultato soggettivo, che potrebbe essere di facile contestazione da parte dell'Amministrazione Fiscale¹².

Infine, in vista dei controlli che potrebbero essere svolti dall'Amministrazione Fiscale, è di fondamentale importanza documentare in modo minuzioso e dettagliato gli effetti del Covid-19 sul contesto economico nel quale ci si è trovati ad operare, evidenziando le differenze rispetto ai trend passati e le azioni poste in essere, in modo tale da poter giustificare le modifiche negli accordi intraziendali, nelle *transfer pricing policies*, nelle analisi di comparabilità o in qualsiasi altro intervento a livello di disciplina di prezzi di trasferimento che si riterrà opportuno adottare. Gli esperti del settore concordano all'unanimità nell'affermare che oggi più che mai la documentazione di *transfer pricing* sulle analisi del mercato di riferimento assumerà un ruolo di primordine¹³.

Conclusioni

In conclusione, riteniamo che soluzioni e proposte più precise sugli approcci raccomandati da perseguire possano essere fornite solamente dall'OCSE, *standard setter* in materia di *transfer pricing*, attraverso la pubblicazione di linee guida *ad hoc* o ad integrazione di quelle preesistenti, con il fine di evitare anche eventuali conflitti tra i Paesi OCSE laddove fossero adottate soluzioni differenti.

PATENT BOX – ANALISI CRITICA DELLE RIPERCUSSIONI POST COVID-19 E POSSIBILI APPROCCI A CONFRONTO

Partendo da quanto sopra scritto in tema di Transfer Pricing, si riportano di seguito alcuni spunti relativi agli impatti che la pandemia COVID-19 avrà sulla determinazione dell'agevolazione Patent Box, in particolare per l'esercizio d'imposta 2020. Si ritiene che il forte peggioramento dei bilanci chiusi al 31/12/2020 (per i soggetti solari) inciderà notevolmente sulla determinazione del beneficio del Patent Box per i motivi che saranno

¹² Come viene sottolineato da M. Valdonio, A. Massimiano, M. Severi, *Transfer Pricing Forum, - Italy*, Bloomberg Tax, August 2020, e P. Valente, *Coronavirus: strategie nel transfer pricing e nella governance fiscale*, in: *Il Fisco*, 14/2020, p. 1363 e ss.

¹³ In tema di documentazione, come viene precisato da D. Avolio, *Transfer Pricing e Covid-19: le possibili soluzioni discusse tra gli operatori*, in: *Il Fisco* 32-33/2020, "Invero, come si legge nelle Linee Guida Ocse, l'identificazione delle condizioni e delle circostanze economiche della transazione controllata ha inizio proprio con l'analisi delle dinamiche caratterizzanti il settore industriale in cui le società operano, con l'identificazione dei principali fattori che ne influenzano i risultati economici. Ai fini della loro documentabilità, si tratta, in particolare, dei capitoli 2 e 4 della documentazione nazionale sui prezzi di trasferimento, dedicati rispettivamente ai "settori in cui opera la società" e alle "strategie generali perseguite dall'impresa e da eventuali mutamenti di strategia rispetto all'esercizio precedente". In tale ambito, particolare attenzione dovrà essere data agli effetti prodotti dal Covid-19 nel settore e nel mercato in cui opera il contribuente e il gruppo di appartenenza, come pure alle misure di sostegno adottate dai governi".

esposti nel seguito. Pertanto, per cercare di limitare o quantomeno correggere detti effetti negativi, sarà necessario individuare e determinare delle metodologie alternative a quelle ordinariamente utilizzate per definire il beneficio del Patent Box che tengano conto delle condizioni straordinarie verificatesi nel corso del 2020.

Impatti sul Patent Box

La crisi economica causata dall'emergenza sanitaria sta avendo e continuerà ad avere degli impatti molto rilevanti sui risultati di bilancio dell'esercizio 2020, i quali verosimilmente presenteranno delle perdite o, nelle situazioni migliori, degli utili fortemente limitati rispetto agli esercizi precedenti.

Pertanto, i bilanci 2020 saranno condizionati dalla situazione straordinaria causata dall'emergenza sanitaria che tutte le imprese hanno dovuto affrontare nel corso dell'anno, di conseguenza l'agevolazione Patent Box determinata con i metodi "ordinari" (CUP o Profit Split) presenterebbe delle distorsioni conseguenti a detta situazione emergenziale. Questo perché i metodi che attualmente sono utilizzati per determinare l'extra reddito derivante dall'utilizzo dell'*intellectual property* muovono dal presupposto che l'attività d'impresa sia svolta in un contesto di normalità. A tal proposito, come si vedrà in modo più approfondito nel seguito, l'impatto maggiore si avrà sulle agevolazioni calcolate con il metodo del Profit Split (in quanto l'extra reddito è calcolato partendo dall'EBIT civilistico, il quale si presume sarà influenzato negativamente dalla pandemia), mentre nei casi in cui il metodo utilizzato è il CUP l'impatto della crisi economica si ritiene sarà meno rilevante (in quanto la royalty % sarà applicata sul fatturato che, sebbene eventualmente ridotto, permetterà comunque l'accesso all'agevolazione seppur con vantaggi minori in termini assoluti).

Tuttavia si ritiene che nella maggioranza dei casi i fattori che porteranno ad ottenere dei risultati negativi non "interessino" i beni immateriali, oggetto dell'agevolazione Patent Box. Infatti, se ogni azienda dovesse svolgere un'analisi funzionale, è presumibile attendersi che nella gran parte dei casi le cause dei risultati negativi ottenuti siano imputabili alle gravi restrizioni causate dalla pandemia e dal conseguente calo dei consumi, dalla riduzione o addirittura interruzione delle attività produttive, e a tutti i problemi connessi alle limitazioni imposte dall'emergenza sanitaria, come ad esempio l'organizzazione della logistica e per estensione le difficoltà di approvvigionamento delle forniture o la consegna dei beni ceduti, la gestione aziendale anche in relazione alla riorganizzazione degli spazi necessari a garantire il proseguimento dell'attività e nel contempo rispettare i protocolli sanitari imposti dalle nuove normative. Tutti fattori pertanto estranei alle potenzialità contenute negli intangibili agevolati.

In altri termini i beni intangibili oggetto dell'agevolazione Patent Box sovente non hanno perso e non perderanno la loro capacità di produrre extra reddito.

Principali problematiche

Tutto quanto sopra detto potrebbe portare, dal punto di vista del conteggio dell'agevolazione Patent Box, una duplice penalizzazione per il contribuente nell'esercizio 2020:

- Determinazione dell'agevolazione basata sui dati di bilancio 2020: come anticipato la definizione dell'agevolazione si basa sui dati di bilancio, pertanto, come detto, i risultati del bilancio 2020 saranno inevitabilmente condizionati dalla pandemia. L'utilizzo di detti dati per la quantificazione del beneficio Patent Box potrebbe portare ad un risultato

distorto e fortemente penalizzante per i contribuenti. La distorsione del conteggio sarebbe causata principalmente dalla contrazione dei ricavi e dalla crescita dei costi straordinari che le imprese hanno sostenuto per poter continuare l'attività lavorativa nonché dal permanere dei costi fissi.

Di conseguenza, come sarà spiegato meglio nel seguito, per l'esercizio 2020 si ritiene necessario individuare delle metodologie alternative (oppure applicare dei correttivi alle attuali metodologie utilizzate) per il conteggio dell'agevolazione Patent Box che tengano conto della straordinarietà dell'esercizio considerato, per cercare quantomeno di limitare gli effetti distorsivi della crisi economica.

- *Recapture* delle perdite: un tema strettamente collegato ai presumibili risultati negativi dell'esercizio 2020 è quello legato al *recapture* delle perdite. Come noto le eventuali perdite generate in regime di Patent Box devono essere recuperate, attraverso il meccanismo del c.d. *recapture*, nell'ambito del medesimo regime di Patent Box, nel momento in cui il bene immateriale comincerà/tornerà a produrre dei profitti. Calando detta previsione nel contesto in commento, è evidente che nell'esercizio straordinario interessato dalla pandemia è possibile che il regime di Patent Box generi una perdita, la quale dovrà poi essere recuperata negli esercizi successivi nel caso in cui il medesimo regime agevolativo dovesse generare dei redditi agevolati.
Si ritiene che per gli esercizi i cui risultati sono fortemente distorti a causa della crisi economica dovuta all'emergenza sanitaria, il meccanismo del *recapture* delle perdite potrebbe risultare estremamente penalizzante per i contribuenti che hanno optato per il regime di Patent Box.

La situazione emergenziale del 2020 avrà degli effetti anche sui metodi ordinariamente utilizzati per il conteggio dell'agevolazione:

- effetti sul metodo del CUP: il metodo del CUP per la determinazione dell'agevolazione Patent Box è basato sull'individuazione di una *royalty* di mercato, la quale è ricavata attraverso l'effettuazione di un'analisi che prende in considerazione le operazioni effettuate dalla società con soggetti terzi indipendenti che hanno ad oggetto i beni immateriali agevolati (CUP interno). Nel caso in cui non fossero individuabili dette transazioni, si cerca, attraverso una *benchmark analysis*, di individuare delle compravendite tra soggetti terzi ed indipendenti aventi ad oggetto beni immateriali comparabili (CUP esterno); tale benchmark è effettuata mediante l'utilizzo di banche dati specializzate.
Una volta identificate le transazioni comparabili sono individuati i ricavi e i costi, suddivisi per divisione aziendale, a cui applicare la *royalty* come sopra determinata. Tuttavia, come anticipato al paragrafo precedente, i costi e i ricavi di cui sopra saranno per l'esercizio 2020 fortemente condizionati dalla situazione straordinaria causata dalla pandemia i cui effetti potrebbero essere difficilmente quantificabili e quindi eliminabili, pertanto l'applicazione di detto metodo in un anno anomalo potrebbe portare a dei risultati distorti.
- Effetti sul metodo del Profit Split: il metodo del Profit Split consiste nella ripartizione tra le diverse funzioni aziendali del reddito ottenuto dalla società, con l'obiettivo di isolare ed individuare il profitto attribuibile all'*intellectual property* agevolata. Per determinare tale profitto è necessario quantificare una redditività standard a attribuire a ciascuna di dette funzioni attraverso l'effettuazione di una *benchmark analysis*, che ha lo scopo di identificare dei soggetti comparabili da cui ricavare il reddito standard. Il

reddito agevolato dal Patent Box è rappresentato dalla differenza tra la redditività effettivamente conseguita dalle diverse divisioni aziendali e la redditività standard emergente dalla benchmark *analysis*.

L'impatto della crisi economica sull'agevolazione Patent Box determinata con il metodo del Profit Split potrebbe essere duplice:

- come detto verosimilmente i risultati del bilancio 2020 saranno negativi (utili ridotti o perdite d'esercizio), pertanto la sottrazione del reddito standard (peraltro determinato su un triennio non interessato da situazioni di crisi economica, come diremo al punto seguente) alla redditività effettiva porterà in molti casi ad ottenere un reddito negativo degli *asset* agevolabili, attivando come detto in precedenza il meccanismo del *recapture* delle perdite.
- Il valore della redditività standard emergente dalla benchmark *analysis* deriva dalla redditività dei *comparable* valutata sul triennio precedente all'anno analizzato (ad esempio per l'esercizio 2020 la *benchmark analysis* sarà focalizzata sul triennio 2017-2018-2019), di conseguenza il reddito standard così determinato sarà individuato prendendo in considerazione dei periodi non caratterizzati da alcun evento straordinario e da nessuna situazione di crisi economica.

Possibili soluzioni

Concludendo questa breve analisi sugli effetti della crisi economica sul Patent Box, sottolineando che sul tema non vi sono ad oggi delle posizioni ufficiali, si riportano di seguito alcune possibili soluzioni per limitare gli effetti descritti in precedenza e che potrebbero essere proposte agli Ufficio dell'Agenzia delle Entrate in sede di rinnovo degli accordi di Patent Box.

- Determinazione del beneficio utilizzando i dati di bilancio "corretti" degli elementi straordinari: una possibile soluzione potrebbe essere rappresentata dal conteggio del beneficio Patent Box basando lo stesso sui dati di bilancio considerati al netto dei costi e dei fattori straordinari dovuti alla pandemia. Come già anticipato l'individuazione puntuale dei costi conseguenti alla pandemia non risulta di facile applicazione dal punto di vista pratico, tuttavia potrebbe essere condivisibile valutare una riduzione dei costi registrati nell'anno commisurata ai mesi di inattività (forzata) dell'azienda e cercare di quantificare la riduzione dell'attività stessa nei mesi immediatamente successivi alla riapertura.
- Determinazione del beneficio in percentuale all'agevolazione ottenuta negli esercizi precedenti: un'altra possibile soluzione potrebbe essere rappresentata dalla quantificazione del reddito agevolabile per l'esercizio 2020 applicando la percentuale media ottenuta dal rapporto tra i ricavi conseguiti negli esercizi precedenti (conseguiti dalla società in condizioni non di emergenza e crisi) e il reddito agevolabile da Patent Box. In questo modo sarebbe possibile determinare il reddito agevolabile dell'esercizio 2020 limitando e circoscrivendo gli effetti negativi causati dalla pandemia, fermo restando che il beneficio sarebbe comunque fortemente limitato a causa dei presumibili ricavi ridotti conseguiti nel 2020. Detto metodo consentirebbe inoltre di evitare di conseguire un reddito negativo degli intangibili agevolati che avrebbe delle conseguenze anche sugli esercizi successivi. Detta soluzione non sarà applicabile nei casi in cui l'opzione per il Patent Box è esercitata nell'anno 2020.

- Interrompere il meccanismo di *recapture* delle eventuali perdite: a prescindere dall'applicabilità delle soluzioni sopra prospettate, si ritiene doveroso, per limitare gli effetti negativi causati dalla pandemia, sospendere il meccanismo di *recapture* delle perdite (come sopra descritto) per gli esercizi interessati dalla crisi economica (in particolare l'esercizio 2020). In questo modo si eviterebbe che gli effetti negativi della crisi si riversino, oltre che nell'esercizio 2020, anche negli esercizi successivi nei quali, se il meccanismo di *recapture* dovesse operare, l'agevolazione ottenuta dai contribuenti sarebbe ridotta delle perdite conseguite nel periodo emergenziale.

Concludendo si rammenta che la sopra esposta disamina rappresenta una prima generale riflessione circa i possibili ed eventuali correttivi a fronte degli impatti che la crisi economica causata dalla pandemia COVID-19 verosimilmente avrà sulla determinazione del Patent Box. É chiaro come una situazione così complessa ed incerta necessiti di chiarimenti e soluzioni precise da parte dell'Agenzia delle Entrate.

IL CREDITO DI IMPOSTA PER I REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO

a cura del Dr. Goffredo Barbi

Nella prassi professionale diventa sempre più frequente imbattersi in redditi prodotti all'estero da parte di contribuenti fiscalmente residenti in Italia.

L'ordinamento interno ed i trattati internazionali prevedono un meccanismo per attenuare, se non proprio eliminare, il fenomeno della doppia imposizione giuridica, che si verifica ogni qualvolta lo stesso reddito viene sottoposto a tassazione sia nello Stato della fonte che nello Stato di residenza del percettore.

Le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia e la norma interna prevedono, quale meccanismo per contrastare la doppia imposizione, il riconoscimento di un credito di imposta al contribuente residente, commisurato alle imposte assolte all'estero ed alla quota di imposta italiana gravante sul medesimo reddito.

INTRODUZIONE

La disciplina è contenuta sia nel testo delle Convenzioni Bilaterali stipulate dall'Italia, che assumo il rango di norma superiore alle disposizioni del TUIR, ma il credito di imposta sui redditi di fonte estera è riconosciuto anche per norma interna, contenuta nell'art. 165 TUIR.

I punti essenziali, da tener presente per valutare l'applicazione del credito di imposta, sono:

- La produzione di un reddito "all'estero";
- Il concorso di questo reddito alla formazione del reddito complessivo del contribuente;
- Il pagamento di imposte estere su tale reddito "a titolo definitivo".

In mancanza di questi requisiti, il contribuente non potrà invocare l'applicazione del credito di imposta.

La convenzione bilaterale, ove presente, prevale sulle norme interne degli Stati, sia quello di produzione che quello di residenza del contribuente, nella individuazione dei redditi che danno diritto al credito di imposta. Solo in caso di assenza della convenzione, per l'applicazione del credito di imposta il contribuente dovrà individuare i redditi prodotti all'estero, che consentono l'accesso al credito di imposta, mediante la cosiddetta lettura "a specchio" dell'art. 23 TUIR, rubricato "applicazione dell'imposta ai non residenti". In altre parole, un contribuente residente in Italia potrà godere del credito di imposta solo su quelle categorie di reddito che, qualora prodotte in Italia da soggetto non residente sarebbero soggette a tassazione nel nostro Paese.

Un esempio pratico di questa regola è dato da alcune ritenute applicate da stati esteri su redditi di impresa prodotti da imprese italiane. In mancanza di convenzione bilaterale, e dato che il reddito di impresa non è ricompreso nell'elencazione di cui all'art. 23 TUIR, all'impresa italiana non è consentito applicare la norma interna di cui all'art. 165 TUIR. L'onere dell'imposta estera rappresenta comunque un costo deducibile ai fini della base imponibile italiana.

IL MECCANISMO DI CUI ALL'ART. 165 TUIR

La norma contenuta nell'art. 165 TUIR consente al contribuente di scomputare dall'onere fiscale italiano le imposte assolute all'estero, nei limiti dell'imposta italiana gravante sul medesimo reddito. Corollario di questo beneficio accordato dall'ordinamento al contribuente, che in tal modo può vedere ridotto, sino all'azzeramento, il carico fiscale italiano sul reddito estero, è che l'eventuale eccedenza dell'imposta estera rispetto alla quota del credito di imposta effettivamente spettante, e pertanto non recuperata, non è deducibile dalla base imponibile.

Il credito d'imposta accordato dalla norma italiana è quantificato sull'IRPEF o sull'IRES, a seconda della natura del contribuente, ma l'individuazione delle imposte estere da commisurare può non essere immediata. In presenza di una convenzione bilaterale stipulata con lo stato estero, le imposte estere che consentono l'accesso al credito d'imposta sono indicate nella convenzione stessa. In assenza di convenzione, invece, il contribuente dovrà identificare in autonomia le imposte che daranno diritto al credito d'imposta. Il contribuente potrà presentare interpello qualora l'individuazione dell'imposta dovesse essere particolarmente complessa.

Il credito d'imposta può essere quantificato e scomputato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta cui appartiene il reddito estero, ma nel rispetto di un requisito essenziale: la definitività delle imposte versate all'estero. Questo requisito deve essere inteso nel senso che il contribuente deve aver liquidato in modo definitivo e versato le imposte dovute nello stato di produzione del reddito entro il termine di presentazione della dichiarazione italiana.

La norma consente al contribuente di scomputare il credito d'imposta già nella dichiarazione relativa all'anno di competenza del reddito anche se il versamento a titoli definitivo avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo.

La formula per il calcolo del credito d'imposta è ben descritta dal comma 1 dell'art. 165 TUIR: *“Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione”*.

Quindi:

$$CR = RE / RCN \times \text{Imposta italiana}$$

Dove:

RE: reddito estero

RCN: reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi di imposta portate in deduzione dall'imponibile.

Per quanto detto in precedenza, l'imposta estera effettivamente scomputabile non può superare la quota dell'imposta italiana proporzionalmente dovuta sul reddito di fonte estera (c.d. principio della massima tassazione).

L'importo effettivamente scomputabile non può inoltre superare l'imposta netta effettivamente dovuta per il periodo d'imposta (c.d. principio del divieto di finanziamento di

imposte estere). In alcuni casi, ad esempio in presenza di perdite fiscali scomputabili, il rapporto tra reddito estero e reddito complessivo netto può assumere anche valori superiori all'unità. In questi casi il rapporto si assume pari ad 1.

La norma contenuta nell'art. 165 TUIR contiene un articolato meccanismo che consente di riportare eventuali eccedenze dell'imposta estera assolta in via definitiva rispetto alla quota di imposta italiana relativa al medesimo reddito estero, sino all'ottavo esercizio precedente, in compensazione con eventuali eccedenze della quota di imposta italiana. In mancanza di tali eccedenze, l'eccedenza dell'imposta estera può essere riportata sino all'ottavo esercizio successivo.

Il reddito estero da utilizzare per il calcolo del credito d'imposta deve essere assunto al netto dei costi, ma quantificati e rideterminati con riferimento alla normativa fiscale italiana, solo se prodotto tramite stabile organizzazione o base fissa all'estero. Le altre categorie di reddito devono invece essere assunte al lordo dei costi.

L'elemento temporale rappresenta una delle principali criticità per la determinazione del corretto momento di scomputo del credito d'imposta. Quale regola generale, il reddito di fonte estera deve essere dichiarato, e quindi assoggettato a tassazione in Italia, nel periodo d'imposta di "appartenenza" del medesimo, determinato in base alle ordinarie norme del TUIR.

L'imposta estera, per quanto in precedenza esposto, può essere scomputata dalle imposte italiane liquidate sul reddito dell'esercizio in cui viene dichiarato il reddito di fonte estera, ma a condizione che l'imposta estera sia stata versata a titolo definitivo prima della presentazione della dichiarazione relativa, al più tardi, al periodo di imposta successivo.

Questo requisito deve essere letto nel senso che eventuali acconti versati all'estero non rilevano. Di converso non rileva ai fini della determinazione del credito d'imposta il fatto che l'autorità fiscale estera mantenga il potere di accertamento e rettifica del reddito.

Questo significa che se il versamento a titolo definitivo avviene in un periodo d'imposta successivo, il credito d'imposta spettante, calcolato comunque sul reddito dell'esercizio in cui il reddito estero ha concorso alla determinazione della base imponibile, sarà scomputato dall'imposta liquidata nel periodo di imposta in cui è avvenuto il versamento.

L'eventuale eccedenza che dovesse determinare tra il credito spettante e l'imposta del periodo di scomputo potrà essere chiesta a rimborso, riportata a nuovo o utilizzata in compensazione.

La liquidazione del credito d'imposta può essere resa particolarmente complessa in caso di versamenti delle imposte estere effettuati in modo frazionato, su più periodi di imposta, oppure da rimborsi riconosciuti dalle autorità fiscali estere: si renderanno necessarie nuove o plurime liquidazioni del credito.

Condizione essenziale per poter fruire del credito d'imposta è la presentazione della dichiarazione in Italia. Questo fa sì che l'eventuale omessa dichiarazione non consenta di liquidare e scomputare il credito d'imposta estera, anche in sede di accertamento, ma la presentazione di una dichiarazione integrativa a sfavore consente di inserire e scomputare l'onere sostenuto all'estero.

Ulteriore complicazione del calcolo del credito d'imposta è data da un'esplicita limitazione contenuta nell'art. 165, consistente nell'obbligo di determinare il credito d'imposta separatamente per ciascuno Stato estero di produzione del reddito.

L'ordinamento italiano in alcuni casi consente limitare il concorso alla base imponibile del reddito estero, in tutto o in parte. In questi casi anche l'imposta estera da considerare ai fini del calcolo del credito dovrà essere ridotta in modo corrispondente.

ESEMPI DI CALCOLO DEL RIPORTO DELLE ECCEDENZE

Nella tabella A di seguito riportata è schematizzato il meccanismo di determinazione del credito d'imposta su reddito estero, con simulazione della creazione di un'eccedenza di credito riportata.

Nel prospetto viene evidenziata la quota di imposta italiana sul reddito estero, determinata in applicazione della formula in precedenza descritta, che viene posta a confronto con l'imposta estera, facendo emergere un'eccedenza nei primi due esercizi considerati. L'eccedenza viene quindi riportata, ed utilizzata per assorbire l'eccedenza di imposta italiana sempre calcolata sul reddito estero che si riscontra nel terzo esercizio.

La tabella permette di apprezzare altresì il possibile effetto indotto dalla rideterminazione del reddito estero, in applicazione delle norme italiane. E' chiaro che questo può accentuare, come assorbire, la differenza tra il carico fiscale estero e la quota di imposta italiana, anche al di là della mera differenza tra le aliquote nominali.

Tabella A:

	riferimento	descrizione		2018	2019	2020	2021	2022
A		Reddito estero		90,00	90,00	30,00	350,00	450,00
B		Reddito estero rideterminato		100,00	100,00	50,00	300,00	500,00
C		Reddito italiano		1.000,00	50,00	50,00	1.000,00	500,00
D	B + C	Reddito complessivo B + C		1.100,00	150,00	100,00	1.300,00	1.000,00
E	A	Imposta estera	30%	27,00	27,00	9,00	105,00	135,00
F	D	Imposta totale	24,00%	264,00	36,00	24,00	312,00	240,00
G	B / D x F	quota imposta it sul redd. estero		24,00	24,00	12,00	72,00	120,00
H	G - E	eccedenza imposta it		-	-	3,00	-	-
I	E - G	eccedenza imposte estero		3,00	3,00	-	33,00	15,00
L		ecc. imposta it riportata		-	-	-	-	-
M		ecc. imposta estero riportata		3,00	6,00	3,00	36,00	51,00
N		ecc. imposta it utilizzata		-	-	3,00	-	-
O		ecc. imposta estero utilizzata		-	-	3,00	-	-
P	E oppure G	credito di imposta		24,00	24,00	9,00	72,00	120,00
Q		utilizzo riporto		-	-	3,00	-	-
R	F - P - Q	imposta netta		240,00	12,00	12,00	240,00	120,00

La tabella B che segue esemplifica il possibile caso in cui le diverse regole di determinazione del reddito tra stato estero e norma interna determinino l'imputazione del medesimo reddito su due distinti periodi d'imposta. In particolare, il reddito è sottoposto a tassazione all'estero nel primo periodo d'imposta, mentre concorre alla base imponibile italiana nel periodo d'imposta successivo.

Si genera dunque un'eccedenza di imposta estera nel primo periodo d'imposta, che viene recuperata nel periodo successivo, lasciando un residuo, commisurato al differenziale di aliquota nominale tra normativa estera ed interna.

Tabella B:

	riferimento	descrizione		2018	2019
A		Reddito estero		1.000,00	-
B		Reddito estero rideterminato		-	1.000,00
C		Reddito italiano		2.000,00	2.000,00
D	B + C	Reddito complessivo B + C		2.000,00	3.000,00
E	A	Imposta estera	30%	300,00	-
F	D	Imposta totale	24,00%	480,00	720,00
G	B / D x F	quota imposta it sul redd. estero		-	240,00
H	G - E	eccedenza imposta it		-	240,00
I	E - G	eccedenza imposte estero		300,00	-
L		ecc. imposta it riportata		-	-
M		ecc. imposta estero riportata		300,00	60,00
N		ecc. imposta it utilizzata		-	240,00
O		ecc. imposta estero utilizzata		-	240,00
P	E oppure G	credito di imposta		-	-
Q		utilizzo riporto		-	240,00
R	F - P - Q	imposta netta		480,00	480,00

Si propone di seguito un ulteriore esempio nella tabella C, che evidenzia il calcolo del credito d'imposta nel particolare caso in cui in base alla norma interna il reddito estero venga rideterminato in un importo negativo. Ne consegue che la quota di imposta italiana sul reddito estero assume valore zero, mancando base imponibile in base alle norme interne. Tutta l'imposta assoluta all'estero genera dunque un'eccedenza che può essere riportata, ed utilizzata nel limite dell'eccedenza d'imposta italiana registrata nell'esercizio successivo.

E' importante evidenziare due particolarità in questo prospetto di calcolo:

1. Nel primo esercizio viene calcolata, oltre all'eccedenza di imposta estera non recuperata nell'anno per assenza di imposta italiana sul reddito estero negativo, anche un'eccedenza negativa di imposta italiana. Essa rappresenta il risparmio fiscale che il contribuente ha fruito nell'anno grazie alla riduzione della base imponibile italiana data dalla perdita estera rideterminata con le regole italiane. Questo importo viene anch'esso riportato, ed influisce sul conteggio dell'eccedenza recuperata nell'esercizio successivo, secondo il seguente conteggio: eccedenza di imposta italiana €. 240, meno eccedenza negativa dell'esercizio precedente €. -24, quindi eccedenza utilizzabile €. 216. Avendo un'eccedenza di imposta estera riportata di €. 300, di questo ammontare €. 216 vengono

utilizzati e tramutati in credito d'imposta, ed il residuo di €. 84 è ulteriormente riportato al periodo successivo.

2. Nel terzo esercizio del prospetto viene evidenziata reddito estero positivo, ma non sono calcolate imposte estere. Questo perché si simula il fatto che la perdita determinata nel secondo periodo in base alle norme estere venga riportata nel terzo esercizio, azzerandone quindi la base imponibile.

Il reddito complessivo in questo esempio di mantiene comunque positivo.

Tabella C:

	riferimento	descrizione		2018	2019	2020
A		Reddito estero		1.000,00	- 100,00	100,00
B		Reddito estero rideterminato		- 100,00	1.000,00	100,00
C		Reddito italiano		2.000,00	2.000,00	2.000,00
D	B + C	Reddito complessivo B + C		1.900,00	3.000,00	2.100,00
E	A	Imposta estera	30%	300,00	-	-
F	D	Imposta totale	24,00%	456,00	720,00	504,00
G	B / D x F	quota imposta it sul redd. estero		-	240,00	24,00
H	G - E	eccedenza imposta it		- 24,00	240,00	24,00
I	E - G	eccedenza imposte estero		300,00	-	-
L		ecc. imposta it riportata		- 24,00	-	-
M		ecc. imposta estero riportata		300,00	84,00	60,00
N		ecc. imposta it utilizzata		-	216,00	24,00
O		ecc. imposta estero utilizzata		-	216,00	24,00
P	E oppure G	credito di imposta		-	-	-
Q		utilizzo riporto		-	216,00	24,00
R	F - P - Q	imposta netta		456,00	504,00	480,00

L'esempio successivo (tabella D) è simile al precedente, da cui si differenzia perché nel primo periodo la perdita generata dal reddito estero rideterminato è tale da azzerare il reddito complessivo italiano. In questo caso l'eccedenza negativa dell'imposta italiana viene commisurata solo al reddito di fonte italiana non assoggettato a tassazione: €. 50 x 24% = €. 12.

Tabella D:

	riferimento	descrizione		2.018,00	2.019,00	2.020,00
A		Reddito estero		1.000,00	- 100,00	100,00
B		Reddito estero rideterminato		- 100,00	1.000,00	100,00
C		Reddito italiano		50,00	2.000,00	2.000,00
D	B + C	Reddito complessivo B + C		- 50,00	3.000,00	2.100,00
E	A	Imposta estera	30%	300,00	-	-
F	D	Imposta totale	24,00%	-	720,00	504,00
G	B / D x F	quota imposta it sul redd. estero		-	240,00	24,00
H	G - E	eccedenza imposta it		- 12,00	240,00	24,00
I	E - G	eccedenza imposte estero		300,00	-	-
L		ecc. imposta it riportata		- 12,00	-	-
M		ecc. imposta estero riportata		300,00	72,00	48,00
N		ecc. imposta it utilizzata		-	228,00	24,00
O		ecc. imposta estero utilizzata		-	228,00	24,00
P	E oppure G	credito di imposta		-	-	-
Q		utilizzo riporto		-	228,00	24,00
R	F - P - Q	imposta netta		-	492,00	480,00

L'ultima tabella contiene un esempio di calcolo in cui il reddito complessivo del primo esercizio è sempre complessivamente negativo, ma in presenza di un reddito italiano pure negativo. Non si genera pertanto alcun riporto di eccedenza negativa di imposta italiana.

Tabella E:

	riferimento	descrizione		2.018,00	2.019,00	2.020,00
A		Reddito estero		1.000,00	- 100,00	100,00
B		Reddito estero rideterminato		- 100,00	1.000,00	100,00
C		Reddito italiano		- 10,00	2.000,00	2.000,00
D	B + C	Reddito complessivo B + C		- 110,00	3.000,00	2.100,00
E	A	Imposta estera	30%	300,00	-	-
F	D	Imposta totale	27,50%	-	825,00	577,50
G	B / D x F	quota imposta it sul redd. estero		-	275,00	27,50
H	G - E	eccedenza imposta it		-	275,00	27,50
I	E - G	eccedenza imposte estero		300,00	-	-
L		ecc. imposta it riportata		-	-	2,50
M		ecc. imposta estero riportata		300,00	25,00	-
N		ecc. imposta it utilizzata		-	275,00	25,00
O		ecc. imposta estero utilizzata		-	275,00	25,00
P	E oppure G	credito di imposta		-	-	-
Q		utilizzo riporto		-	275,00	25,00
R	F - P - Q	imposta netta		-	550,00	552,50

TEMI ATTUALI DI IVA IN AMBITO INTERNAZIONALE

a cura del Dr. Alberto Perani

La riforma del sistema Iva e la creazione di uno spazio unico europeo è attesa da più di 25 anni e la prima fase “dovrebbe” entrare in vigore con decorrenza 1° luglio 2022.

In attesa dell'avvento del sistema definitivo, **gli Stati membri si sono accordati per modificare a titolo transitorio, nel biennio 2020-2021, le attuali regole Iva.**

Il Consiglio europeo, il 4 dicembre 2018, ha adottato alcune misure applicabili dal 1° gennaio 2020, le c.d. Vat quick fixes.

Tali misure, approvate di recente, sono contenute nella Direttiva 2018/1910 e nei Regolamenti UE 2018/1909 e 2018/1912.

Le aree di intervento possono essere così sintetizzate:

- numero di identificazione Iva del cessionario quale requisito sostanziale per applicare l'esenzione Iva nelle cessioni intracomunitarie dei beni;
- semplificazioni per l'utilizzo del call of stock;
- la prova del trasporto della cessione comunitaria;
- semplificazione delle norme relative alle vendite a catena.

Le novità più interessanti e di maggiore impatto sugli operatori riguardano sicuramente, tra le altre, il numero di partita Iva e conseguentemente l'iscrizione al Vies che assurge a requisito sostanziale per applicare l'Iva nelle cessioni intracomunitarie dei beni.

L'altro argomento di sicuro interesse riguarda le nuove regole sulla prova del trasferimento dei beni nelle cessioni intra-Ue. Finalmente viene fatta un po' di chiarezza sui comportamenti e sulla documentazione che devono tenere gli operatori per poter dimostrare l'uscita dei beni dal territorio nazionale nelle cessioni comunitarie. Vengono infatti previste delle presunzioni di avvenuto trasferimento a destino dei beni nelle cessioni comunitarie.

Novità importanti sono previste anche per le vendite a catena e per la disciplina relativa al contratto di call of stock, da noi meglio conosciuto come consignment stock.

La Direttiva n. 2018/1910 non è stata ancora formalmente recepita in Italia, mentre le disposizioni del regolamento n. 2018/1910 sono invece direttamente applicabili nell'ordinamento interno. Le disposizioni introduttive del nuovo regime sono state illustrate nel documento denominato “Explanatory notes on the Quick Fixes”.

Le “Explanatory notes” sono strategiche alla comprensione delle novità introdotte, pur non essendo esaustive e giuridicamente vincolanti come specificato nella clausola di esclusione riportata nella prima pagina delle stesse.

1. VIES

Una delle aree di intervento più interessanti, riguarda sicuramente la scelta europea di attribuire **valenza di elemento sostanziale**, per la realizzazione delle operazioni non

imponibili in ambito unionale, al **codice identificativo Iva** del soggetto acquirente.

Si tratta di un argomento molto controverso e fonte di un vasto contenzioso con il fisco italiano.

Sin dall'entrata in vigore dell'obbligatorietà di iscrizione al Vies, sono sorti problemi sull'applicazione ed efficacia dell'adempimento. Inizialmente era stato previsto l'obbligo per gli operatori che volevano effettuare transazioni comunitarie, di comunicare obbligatoriamente e preventivamente all'Agenzia delle Entrate i dati per l'iscrizione al Vies (era previsto un esonero per gli operatori che già effettuavano cessioni o acquisti con l'Unione Europea).

In seguito all'introduzione dell'obbligo di iscrizione è sorto immediatamente il problema della data di efficacia dell'inclusione nella banca dati Vies. E' stata necessaria pertanto l'introduzione di una modifica normativa per attribuire efficacia immediata all'inclusione nella banca dati Vies, con l'opzione espressa in sede di dichiarazione di inizio attività.

Sin da subito l'Amministrazione Finanziaria ha assunto una posizione in contrasto con la Corte di giustizia della Ue, dequalificando, alla stregua di **operazioni interne, le operazioni intracomunitarie effettuate dai non iscritti al Vies** (Circ. 39/E 2011 e Ris. 42/E 2012).

Secondo l'Amministrazione Finanziaria, l'assenza del numero identificativo Iva del cessionario o committente dall'archivio Vies determina l'impossibilità di applicare il regime di non imponibilità all'operatore, in quanto non risulterebbe verificata la soggettività passiva della controparte.

Diversa è stata l'interpretazione nel corso degli anni da parte della giurisprudenza della Corte di giustizia. La Corte ha sempre sostenuto che **se sono soddisfatte le condizioni sostanziali (cedente/cessionario soggetti passivi Iva, fuoriuscita del bene, bene nella disponibilità del cessionario), la mancata inclusione nel Vies non determina di per se' il disconoscimento del regime di non imponibilità della operazione.**

1.1 Novità dal 2020

Dal **1° gennaio 2020** è entrata in vigore la direttiva 2018/1910/UE. L'articolo 138 della suddetta direttiva prevede che **l'iscrizione del soggetto passivo nell'archivio Vies diventi una condizione sostanziale per la realizzazione di una operazione non imponibile.**

La citata norma stabilisce in particolare che sono considerate operazioni non imponibili le cessioni di beni spediti o trasportati fuori dal proprio territorio, all'interno della Comunità, dal venditore o dall'acquirente per loro conto al realizzarsi delle seguenti condizioni:

- **i beni sono ceduti ad un soggetto passivo o ente non soggetto passivo che agisce come tale in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha avuto inizio;**
- **il destinatario dei beni deve essere identificato ai fini dell'Iva in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha avuto inizio;**
- **l'acquirente deve aver comunicato preventivamente al cedente il proprio numero di identificazione Iva;**
- **il cedente è tenuto a presentare un corretto invio dei dati mediante la**

presentazione dei modelli Intrastat.

1.2 Osservazioni

La norma così come formulata comporterà necessariamente una **revisione dei processi di controllo che procedono ogni cessione comunitaria**, con conseguente aggravio di adempimenti per gli operatori.

Nel caso in cui l'acquirente non fornisca alcuna indicazione del proprio numero di identificazione al fornitore, o se il numero di identificazione Iva indicato è stato rilasciato dallo Stato membro da cui le merci sono partite o trasportate, almeno una delle condizioni per l'applicazione dell'esenzione di cui all'art. 138 Direttiva 2018/1910/UE non sarà soddisfatta e il fornitore dovrà applicare l'Iva (**"Note esplicative" 4.3.2**).

La formulazione della nuova normativa prevede inoltre l'obbligo di presentare **tempestivamente** un elenco riepilogativo delle operazioni unionali (Intrastat) con tutte le informazioni corrette riguardanti tale cessione, adempimento che sino ad un paio di anni fa sembrava destinato ad andare in soffitta. In particolare, la norma prevede che in assenza di informazioni complete, l'operatore potrà debitamente giustificare la sua mancanza **"secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità"**. Quest'ultimo passaggio desta qualche perplessità.

Appare del tutto evidente, infatti, come in assenza di un intervento del legislatore nazionale o di una interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria, la normativa in oggetto potrà dar luogo ad eventuali contenziosi.

Sull'argomento è intervenuta la Commissione Europea nel **punto 4.3.6 delle "Note esplicative"** dove viene specificato che il fornitore può debitamente giustificare la mancata o errata compilazione degli elenchi riepilogativi Intrastat alle autorità competenti nelle seguenti modalità:

- **il fornitore non ha incluso la fornitura intracomunitaria esente nell'elenco riepilogativo relativo al periodo in cui la fornitura ha avuto luogo, ma l'ha inserita in un riepilogo relativo al periodo successivo;**
- **il fornitore ha incluso la fornitura intracomunitaria esente nell'elenco riepilogativo relativo al periodo in cui la fornitura ha avuto luogo, ma ha commesso un errore non intenzionale per quanto riguarda il valore della fornitura in questione.**

Qualcuno potrebbe ovviamente sostenere che gli operatori sino ad oggi, sulla base della interpretazione "sostanziale" dell'Agenzia delle Entrate sull'iscrizione al Vies, nella prassi già effettuavano la verifica, prima di procedere all'emissione di fattura non imponibile. Tuttavia, un conto è effettuare un controllo in base ad una interpretazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria che era in netto contrasto con la direttiva Iva e con le sentenze della Corte di Giustizia, **diverso invece è adempiere ad un obbligo previsto da regole unionali.**

Le conseguenze riguardano ovviamente le possibilità di difesa del contribuente in caso di contestazione.

E' opportuno ribadire come, a tutt'oggi, purtroppo **il legislatore nazionale non abbia ancora**

provveduto ad introdurre le necessarie modifiche normative per il recepimento della direttiva.

2. CALL OF STOCK

Nell'ambito del commercio internazionale, con il contratto di "call of stock":

- il venditore trasferisce uno stock di beni presso un deposito a disposizione di un acquirente situato in un altro Stato membro e già noto al momento del trasporto dei beni;
- l'acquirente ha la facoltà, in base alle proprie esigenze, di prelevare i beni in un momento successivo all'arrivo degli stessi nel deposito;
- la vendita si realizza solo al momento in cui il cessionario preleva i beni dal magazzino per destinarli alla rivendita o alla produzione.

I vantaggi evidenti di tale regime consistono **nella possibilità di differire**, rispetto al momento di arrivo dei beni nel proprio Stato, **l'acquisizione della proprietà degli stessi, posticipando il momento impositivo dell'Iva e il pagamento del corrispettivo all'atto del prelievo dei suddetti beni dal deposito.**

In realtà le nuove regole introdotte in ambito comunitario **confermano la prassi adottata negli anni in Italia**, obbligando gli altri Paesi ad allinearsi.

Senza una regolamentazione, mancando nella direttiva Iva una specifica disciplina del contratto di "call of stock" o "consignment stock", **l'invio dei beni in un deposito di un altro Stato membro in esecuzione del suddetto contratto, verrebbe configurata come cessione intracomunitaria, c.d. assimilata, nello Stato di partenza dei beni ed un acquisto intracomunitario, c.d. assimilato, nello Stato di arrivo.**

Conseguentemente, la suddetta operazione verrebbe disciplinata nel seguente modo:

- **il cedente dovrebbe necessariamente identificarsi nel Paese di destinazione dei beni;**
- **il cedente dovrebbe adempiere agli obblighi Iva connessi all'acquisto con la P.Iva acquisita nel Paese di arrivo dei beni;**
- **la successiva cessione dei beni al cliente dovrebbe essere effettuata dal cedente utilizzando la posizione Iva locale e verrebbe assoggettata alle regole del suddetto Stato.**

L'Italia, come anzidetto, aveva già da tempo disciplinato gli adempimenti ai fini Iva per gli operatori che pongono in essere questo tipo di operazioni, adottando misure di semplificazione. I chiarimenti forniti nel corso degli anni da parte dell'Amministrazione Finanziaria riguardavano in particolare la disciplina fiscale del "consignment stock", contratto che tuttavia non differisce sostanzialmente da quello del "call of stock".

Non tutti gli Stati membri però hanno adottato questa soluzione. Ci sono Paesi che pretendono l'apertura della partita Iva nel proprio Stato da parte del soggetto passivo cedente, residente in altro Paese membro.

Per evitare questo trattamento differenziato tra Paesi membri, viene introdotto un regime

unico che sostanzialmente ricalca la posizione assunta dall'Italia nel corso degli anni.

2.1 Novità dal 2020

Con le modifiche introdotte alla Direttiva 2006/112/CE è stato inserito l'art. 17 bis che **richiede la sussistenza di una serie di condizioni per l'applicazione dell'agevolazione**, in assenza delle quali il soggetto fornitore è obbligato ad identificarsi nel paese membro in cui spedisce o trasporta i beni.

Le condizioni per l'applicazione del contratto di call of stock sono le seguenti:

- **cedente e cessionario sono entrambi soggetti passivi;**
- **le merci devono essere spedite o trasportate da uno Stato membro ad un altro, in previsione del fatto che le medesime saranno vendute in una fase successiva e dopo il loro arrivo ad un acquirente designato;**
- **il cedente non deve aver stabilito la sede della propria attività economica né disporre di una stabile organizzazione nello Stato di destinazione dei beni;**
- **il soggetto acquirente è identificato ai fini Iva nello Stato membro in cui i beni vengono destinati; la sua identità e il numero di identificazione Iva devono essere già noti al fornitore al momento in cui i beni sono inviati nello Stato membro di destino;**
- **il soggetto passivo che spedisce o trasporta i beni è tenuto a registrare il loro trasferimento in un apposito registro e alla trasmissione degli elenchi riepilogativi (Intrastat) con l'annotazione del numero identificativo Iva del soggetto individuato come "acquirente" nello Stato membro di destinazione dei beni.**

A seguito della modifica normativa, **il trasferimento di un bene in altro Stato membro non si considera più una operazione "assimilata" ad una cessione intracomunitaria, ma una vera e propria cessione intracomunitaria** che però si realizza in un momento successivo all'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione e cioè **quando l'acquirente preleva i beni dal deposito esistente in tale Stato.**

2.2 Osservazioni

La nuova norma contiene disposizioni volte a regolamentare diversi aspetti: dalla durata dell'effetto "sospensivo", alle ipotesi di una restituzione dei beni già inviati in uno Stato membro, alla possibile sostituzione dell'originario destinatario e alla distruzione o perdita dei beni stessi.

In particolare, la sospensione del trasferimento effettivo dura al massimo 12 mesi dall'arrivo dei beni nello Stato membro verso il quale sono stati spediti o trasportati. Il giorno successivo alla scadenza dei 12 mesi, si considera realizzato un trasferimento a destinazione della propria impresa, con obbligo di apertura di una posizione Iva nel paese dove i beni sono stati inviati.

Il regime del "call of stock", oltre al caso in cui l'acquirente non ha esercitato il diritto di prelevare i beni in deposito entro il termine di 12 mesi, viene a mancare anche nelle seguenti ipotesi:

- **i beni sono ceduti ad un soggetto diverso da quello al quale erano stati destinati in regime di call of stock;**
- **i beni sono inviati in uno Stato membro diverso da quello originario;**

- **i beni sono distrutti, smarriti o rubati.**

In tutte le suddette fattispecie, analogamente a quanto previsto nell'ipotesi di superamento del limite temporale di 12 mesi senza che sia stato effettuato il prelevamento dei beni da parte dell'acquirente, il cedente dovrà nominare un rappresentante fiscale o identificarsi direttamente per regolarizzare l'operazione ai fini Iva, effettuando un acquisto intracomunitario dei medesimi beni.

Le "Note esplicative" chiariscono che, sebbene non esplicitamente previsto dalla normativa, debba prendersi in considerazione quale *dies a quo*, non il giorno in cui le merci entrano fisicamente nel paese membro di destinazione, ma quello in cui le stesse arrivano presso il luogo convenuto.

Un altro aspetto interessante previsto dalla norma riguarda la possibilità di sostituire l'originario cessionario con un altro acquirente identificato nel medesimo Paese membro Ue, senza che ciò determini la cessazione dell'applicazione del regime semplificato.

Le "Note esplicative" sull'argomento (2.3.2) chiariscono che nella fattispecie relativa alla sostituzione dell'originario cessionario, il periodo di 12 mesi non ricomincia nuovamente e che per evitare la cessazione dell'applicazione del regime devono realizzarsi le seguenti situazioni:

- la sostituzione deve avvenire prima che i beni siano prelevati dal nuovo acquirente;
- il nuovo cessionario deve essere già stato identificato.

A tutt'oggi, come già sottolineato in precedenza, la Direttiva non è stata recepita dall'Italia; tuttavia, secondo Assonime, questo "non esplica effetti, in quanto il regime ai fini Iva delle operazioni che realizzano la fattispecie del call-off stock, previsto da tale Direttiva, in ambito nazionale risulta già sostanzialmente seguito in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate con riferimento al contratto di consignment stock".

3. PROVA DEL TRASPORTO DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE

A tutt'oggi, la mancanza di una disciplina armonizzata a livello comunitario **nella determinazione della prova delle cessioni intracomunitarie di beni**, ha creato difficoltà e incertezze giuridiche per le imprese. Tutto questo ha comportato ostacoli agli scambi intracomunitari.

La stessa normativa italiana non contiene una previsione specifica in merito alle modalità in cui debba essere provato che il trasporto o la spedizione di beni in un altro Stato membro siano effettivamente avvenuti.

3.1 Novità dal 2020

Dal 1° gennaio 2020 sono state introdotte nuove regole (Regolamento di esecuzione (UE) 2018/1912 del 4 dicembre 2018, art. 45 bis), finalizzate a colmare l'anzidetto vuoto normativo in materia di **prova delle cessioni intracomunitarie**.

Vengono previsti due distinti gruppi di prove.

Prove di cui alla lettera a):

- documento o lettera CMR riportante la firma;
- polizza di carico;
- fattura di trasporto aereo;
- fattura emessa dallo spedizioniere.

Prove di cui alla lettera b):

- polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento della spedizione o del trasporto dei beni;
- documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio un Notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
- ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

Le suddette prove sono finalizzate alla semplificazione delle seguenti situazioni:

- 1. beni spediti/trasportati dal cedente, direttamente o per suo conto;**
- 2. beni spediti/trasportati dal cessionario o da terzi per suo conto.**

Nella prima fattispecie, vi è la presunzione che i beni siano stati spediti/ trasportati dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo, quando il **cedente certifica che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto e risulta in possesso:**

- di due elementi di prova di cui al gruppo a) **rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra**, oppure in alternativa;
- di uno qualsiasi degli elementi degli elementi di prova di cui al gruppo a), in combinazione di uno qualsiasi dei singoli elementi di prova di cui al gruppo b), che confermano la spedizione o il trasporto, **rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra.**

Nella seconda fattispecie, la presunzione vale alle condizioni di cui sopra se il venditore dispone anche di una dichiarazione scritta dall'acquirente, **ricevuta entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione**, che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per suo conto, e che identifica lo stato membro di destinazione dei beni.

La dichiarazione deve riportare anche i seguenti dati:

- data di rilascio;
- nome e indirizzo dell'acquirente;
- quantità e natura dei beni;
- data e luogo di arrivo;
- nel caso di cessione dei mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo di trasporto;
- identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente.

Viene concessa agli Stati comunque la possibilità di confutare le presunzioni introdotte.

3.2 Osservazioni

Le modalità di prove introdotte, hanno indubbiamente il pregio di eliminare la precedente situazione di incertezza interpretativa. Tuttavia, l'intento rischia di non risolvere il problema, perché la "combinazione" dei documenti necessari da produrre per far scattare le presunzioni, spesso si rivela molto difficile se non impossibile.

A questo riguardo, tuttavia, le citate Note Esplicative della Commissione 5.3.3 specificano che *"gli Stati membri sono tenuti ad applicare la norma, ma gli stessi Stati potrebbero stabilire nella loro legislazione nazionale altre presunzioni relative alla prova di trasporto più flessibili rispetto alle presunzioni previste dalla norma. Possono continuare ad essere applicate pertanto le norme nazionali vigenti in materia di iva che stabiliscono condizioni relative alla prova del trasporto più flessibili rispetto alle previsioni dell'art. 45 bis"*.

Conseguentemente, l'operatore potrà continuare a seguire le principali indicazioni fornite dalla **prassi nazionale per dimostrare l'avvenuta esecuzione di uno scambio comunitario**.

L'impossibilità pertanto di soddisfare le condizioni di prova elencate nella norma non significa automaticamente che non si applicherà l'esenzione dell'Iva.

Spetterà pertanto al **fornitore dimostrare di possedere i requisiti per l'esenzione dell'operazione**.

Un'altra riflessione, leggendo il testo della norma, riguarda **la natura delle presunzioni introdotte**.

Appare del tutto evidente come la possibilità concessa agli Stati di poter confutare le presunzioni, le "degradi" al rango di **presunzioni relative** suscettibili di prova contraria.

A questo proposito, la Commissione europea nelle citate Note esplicative 5.2, ha specificato che *"le autorità fiscali per confutare le suddette presunzioni, devono essere in grado di fornire gli elementi necessari a dimostrare che le merci non sono state effettivamente spedite o trasportate da uno Stato membro verso una destinazione al di fuori della Comunità"*.

Nella diversa ipotesi in cui, sempre secondo la Commissione, *"vengano forniti documenti falsi, il fornitore non potrà fare affidamento sulle presunzioni, tuttavia, lo stesso potrà fornire altra documentazione sempre prevista dall'art 45 bis che in questo caso gli consentirebbe di beneficiare della presunzione"* (documento 5.3.4).

Un'altra perplessità emersa da una prima lettura della norma riguarda il criterio di indipendenza.

Gli elementi di prova citati, come specificato dalla norma, **devono provenire da parti indipendenti**. E' apparsa subito in evidenza la impossibilità di applicazione della norma nell'ipotesi di **trasporto effettuato con mezzi propri**.

A questo proposito, nelle "Note esplicative" al punto 5.3.5, è stato chiarito dalla Commissione che *"la presunzione non può essere applicata se fornitore o acquirente effettuano il trasporto con mezzi propri, poiché gli elementi di prova devono essere emessi da parti diverse e indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente"*.

Un ulteriore aspetto interessante chiarito dalla Commissione, riguarda la dichiarazione che deve essere fornita dal cliente che effettua il trasporto direttamente o tramite terzi, che deve attestare, come specificato in precedenza, di aver ricevuto la merce e una serie di altre informazioni entro il decimo giorno del mese successivo dal ricevimento della merce.

Nel documento 5.3.8 viene specificato che, anche nell'ipotesi in cui ***“l’acquirente fornisca al venditore la dichiarazione scritta dopo la scadenza del termine, sarà possibile per il venditore fare affidamento sulla presunzione, purché siano soddisfatte tutte le altre condizioni rilevanti di cui all’art. 45 bis del Regolamento”***.

L’Agenzia delle Entrate si è pronunciata sull’argomento con la Circolare 12/E del 12 maggio 2020. L’Amministrazione Finanziaria, dopo aver brevemente ricordato i documenti di prassi emanati prima dell’entrata in vigore dell’art 45-bis Regolamento Ue 282/2011, si è allineata su diversi punti, con quanto indicato dalla Commissione europea nelle “Note esplicative”. Nella Circolare citata c’è un passaggio molto interessante dove l’Amministrazione Finanziaria ha sottolineato come **le presunzioni sui mezzi di prova delle cessioni intracomunitarie contenuti nel sopracitato articolo, si applicano anche in relazione alle operazioni realizzate prima del 1° gennaio 2020, qualora il contribuente possieda i documenti coincidenti con la norma richiamata.**

Le nuove disposizioni sono contenute in un Regolamento UE e pertanto non vi è necessità di recepimento nell’ordinamento interno.

4. OPERAZIONI A CATENA

Le operazioni a catena si riferiscono a cessioni successive di beni che sono oggetto di un unico trasporto intracomunitario.

Le suddette operazioni nel corso degli anni sono state oggetto di pronunce della Corte di Giustizia. In particolare la Corte ha affermato nella causa C-245/04 (EMAG) che: *“Quando due cessioni successive relative agli stessi beni, effettuate a titolo oneroso tra soggetti passivi che agiscono in quanto tali, danno luogo ad un’unica spedizione intracomunitaria o ad un unico trasporto intracomunitario di detti beni, tale spedizione o tale trasporto può essere imputato ad una sola delle due cessioni, che sarà l’unica esentata ai sensi dell’.....”*

Da questa prima sentenza è emerso il principio che è **il trasporto a dettare le regole per determinare quale delle due operazioni debba essere assoggettata ad Iva e quale esentata** ed, in particolare, gli adempimenti del soggetto promotore che, in alcuni casi, potrebbe essere costretto ad identificarsi nel paese di partenza dei beni.

Alla luce di queste sentenze ed, in particolare per uniformare la normativa Iva a livello Unionale, la Direttiva (UE) 2018/1910 ha introdotto **l’art. 36 bis**.

4.1 Novità previste dal 2020

E’ opportuno precisare preliminarmente che l’articolo 36 bis introdotto dalla citata Direttiva si limita a recepire la posizione della corte di Giustizia, sull’esistenza di una sola cessione intracomunitaria, **attribuendo agli altri passaggi la natura di cessione interna.**

In sostanza, il suddetto articolo, disciplina solo alcune fattispecie specifiche. Le norme sulle

triangolazioni comunitarie non sono direttamente interessate. Infatti, come specificato anche dalle “Note Esplicative”, al punto 3.6.17, le novità non precludono la possibilità per il promotore di applicare la semplificazione prevista per le operazioni triangolari, sempreché ovviamente sussistano i requisiti.

La norma prevede che *“qualora lo stesso bene sia successivamente ceduto e sia spedito o trasportato da uno Stato membro ad un altro, direttamente dal primo cedente all’ultimo acquirente nella catena, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione effettuata nei confronti dell’operatore intermedio”*.

Le condizioni da soddisfare sono pertanto le seguenti:

- i beni sono oggetto di cessioni consecutive;
- i beni devono essere trasportati direttamente dal Paese del primo cedente allo Stato membro dell’ultimo acquirente;
- il trasporto viene curato dall’operatore intermedio (secondo soggetto cedente).

Per operatore intermedio si intende:

- cedente (diverso dal primo fornitore) che spedisce o trasporta i beni, direttamente o tramite terzi, dallo Stato di partenza a quello di arrivo.

L’articolo, introdotto in un’ottica di semplificazione, stabilisce che se tali condizioni sono soddisfatte, **la spedizione o il trasporto deve essere imputato alla cessione effettuata nei confronti dell’operatore intermedio e solo tale cessione potrà essere qualificata come cessione intracomunitaria (non imponibile). La cessione successiva sarà una cessione interna.**

La norma prevede inoltre **una deroga alla regola generale** in base alla quale, nel caso in cui **l’operatore intermedio si identifichi nel Paese membro del primo fornitore e comunichi al fornitore il numero di identificazione attribuitogli dal suddetto Stato**, la situazione sarà la seguente:

- l’operazione tra il primo fornitore e il soggetto intermedio sarà un’operazione soggetta ad iva nel Paese del fornitore;
- l’operazione tra il soggetto intermedio e il cliente destinatario finale dei beni sarà una cessione intracomunitaria.

4.2 Osservazioni

In relazione a quanto detto, **rimane inalterata la normativa nelle operazioni a catena che vedono coinvolti tre soggetti, quando il trasporto è curato da:**

- primo cedente (fornitore), nel qual caso il trasporto intra unionale e quindi l’esonero è riconosciuta in capo alla prima cessione;
- ultimo cessionario, nel qual caso il trasporto intra unionale e l’esonero è riconosciuta in capo alla seconda cessione, mentre la prima cessione sarà trattata come una cessione locale.

Come anzidetto, la norma non incide sulle possibilità di applicare la semplificazione prevista per le operazioni triangolari (ovviamente se esistono tutti i presupposti), in base alla quale il promotore della triangolazione può designare come debitore di imposta il destinatario finale

dei beni senza la necessità di identificarsi o nominare un rappresentante fiscale nel Paese di destinazione dei beni.

La norma non si applica se sono coinvolte importazioni, esportazioni o nella fattispecie in cui vengano effettuate forniture, esclusivamente nel territorio di uno Stato membro.

Per quanto concerne l'applicazione in ambito nazionale si segnala anche in questo caso come, a tutt'oggi, la direttiva non sia stata formalmente recepita e pertanto in questa fase potrebbe verificarsi un disallineamento con le norme degli Stati membri che hanno recepito le disposizioni della direttiva.

COMMERCIO ELETTRONICO INDIRETTO NEI RAPPORTI B2C:
NUOVE REGOLE PROROGATE AL 1° LUGLIO 2021

a cura del Dr. Luca Cavalleri

Il Regolamento UE n. 2017/2454, la Direttiva UE n. 2017/2455 del Consiglio, e il Regolamento di esecuzione UE n. 2017/2459 hanno previsto alcune importanti novità in tema di vendite a distanza ovvero per corrispondenza, tra cui rientra il commercio elettronico indiretto, con effetto dal 1° gennaio 2021. A seguito dell'emergenza sanitaria da Covid-19, con la Decisione europea n. 2020/1109 del 20 luglio 2020 e dei Regolamenti n. 2020/1108 e n. 2020/1112 di pari data è stata prevista la proroga al 1° luglio 2021 di tali disposizioni. Da evidenziare, in particolare, la modifica integrale del regime IVA sulle vendite a distanza nei confronti di privati consumatori della UE (B2C) e la possibilità di utilizzo del MOSS anche per il commercio elettronico indiretto oltre a quello diretto.

COMMERCIO ELETTRONICO INDIRETTO: LE NOVITÀ DAL 1° LUGLIO 2021

Si riportano di seguito le novità in tema di commercio elettronico indiretto, e più in generale delle vendite a distanza ovvero per corrispondenza, **che entreranno in vigore dal 1° luglio 2021**, ricordando che prima della proroga introdotta ad opera della Decisione europea n. 2020/1109 e dei Regolamenti n. 2020/1108 e n. 2020/1112 l'entrata in vigore era fissata dal 1° gennaio 2021.

Si evidenzia che l'Italia, a seguito della proroga, dovrà recepire le disposizioni contenute nella Direttiva UE n. 2017/2455 e dei Regolamenti UE n. 2017/2454 e n. 2017/2459 entro il 30 giugno 2021.

Novità in tema di vendite a distanza ovvero per corrispondenza (tra cui rientra il commercio elettronico indiretto) dal 1° luglio 2021:

- **con effetto 1° luglio 2021 viene fornita, in modo chiaro, la nozione di “vendite a distanza intracomunitarie di beni”**. Tali vendite sono state definite quali cessioni di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto o nella spedizione dei beni, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente, in presenza, altresì, delle seguenti condizioni: i) la cessione di beni è effettuata nei confronti di un soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo, i cui acquisti intracomunitari di beni non sono soggetti all'IVA o di qualsiasi altra persona non soggetto passivo; ii) i beni ceduti sono diversi dai mezzi di trasporto nuovi e dai beni ceduti previo montaggio o installazione, con o senza collaudo, da parte del fornitore o per suo conto;
- in via generale **a decorrere dal 1° luglio 2021 le operazioni di commercio elettronico indiretto, nei rapporti B2C, saranno territorialmente rilevanti ai fini IVA nel Paese UE di destinazione dei beni** (quindi, non si applicherà più la disciplina delle vendite a distanza per le quali sono previste determinate soglie; ne consegue che vi sarà l'eliminazione delle soglie che variano da euro 35.000 ad euro 100.000);
- **fino alla soglia annua di vendite pari ad euro 10.000** (valore totale al netto dell'IVA)

si applicherà, invece, l'IVA del Paese ove è stabilito il cedente soggetto passivo IVA (ferma restando la possibilità di opzione per la tassazione a destinazione indipendentemente dalla soglia). Se nel corso di un anno civile la citata soglia di euro 10.000 (valore totale al netto dell'IVA) viene superata, si applica, a partire da tale data, l'ordinario criterio impositivo basato sul luogo di destino dei beni;

- **i cedenti soggetti passivi IVA potranno comunque optare per il MOSS** così come avviene per il commercio elettronico diretto. In tal caso il cedente applicherà ai fini della fatturazione/certificazione dei corrispettivi le regole di fatturazione/certificazione applicate nel proprio Paese e non quelle di destino dei beni. Al riguardo si evidenzia che attualmente in Italia, in presenza di vendite a distanza nei confronti di un privato consumatore (ovvero assimilato), non vi è l'obbligo di emissione della fattura qualora non venga richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione. L'esclusione dall'obbligo di certificazione delle vendite per corrispondenza a privati consumatori (o assimilati) è una facoltà, quindi, nulla vieta ai cedenti soggetti passivi IVA di emettere regolare fattura con tenuta dei registri IVA vendite ordinari (di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972. Vedi anche Risoluzione 20 gennaio 1994, n. 2615);
- **dal 1° luglio 2021, vi sarà la rimozione dell'attuale franchigia IVA sulle importazioni di modico valore** (che varia da euro 10 ad euro 22);
- **contestualmente vi sarà l'introduzione di nuovo regime IVA per le importazioni di prodotti da territori extra-UE con valore intrinseco inferiore ovvero uguale ad euro 150**. Il momento impositivo IVA coinciderà, con la data del pagamento online. Le spedizioni con prodotti di valore inferiore ovvero uguale ad euro 150 non saranno più soggette a prelievo IVA in dogana. Conseguentemente il cedente extra-UE dovrà munirsi di partita IVA UE, inoltre, dovrà dichiarare e versare periodicamente l'IVA dovuta su tali importazioni e applicarla al momento della vendita online;
- **quando un operatore facilita, attraverso l'uso di un marketplace (ovvero negozio virtuale), portale o similari strumenti, le vendite a distanza di prodotti importati direttamente da extra-UE con valore intrinseco uguale o inferiore ad euro 150, tale operatore economico sarà considerato quale cedente del bene a fini IVA. Il marketplace, quindi non più il cedente, sarà il vero responsabile per il soddisfacimento di tutti gli adempimenti IVA.**

Si evidenzia, in particolare, la modifica integrale del regime IVA sulle vendite a distanza nei confronti di privati consumatori della UE (B2C) e la possibilità di utilizzo del MOSS anche per il commercio elettronico indiretto oltre a quello diretto (regime già previsto unicamente per il commercio elettronico diretto dal 2015).

COMMERCIO ELETTRONICO INDIRETTO NEI RAPPORTI B2B

Ai fini IVA, **il commercio elettronico indiretto (relativo a cessione di beni materiali) nei rapporti B2B (quindi, fra soggetti passivi d'imposta) segue le regole ordinarie** ovvero proprie previste per:

- le cessioni ovvero acquisti di beni a livello nazionale;
- le cessioni ovvero acquisti intracomunitari di beni;
- le cessioni all'esportazione;
- le importazioni.

<i>Paese del cedente soggetto passivo IVA</i>	<i>Paese del cessionario soggetto passivo d'imposta</i>	<i>Tipologia di operazione ai fini IVA e doganali</i>	<i>Normativa di riferimento</i>
Italia	Italia	Operazione imponibile IVA (cessione territorialmente rilevante in Italia)	Artt. 2 e 7-bis del D.P.R. n. 633/1972
	Paese UE (diverso dall'Italia)	Cessione intracomunitaria di beni non imponibile IVA	Artt. 41, 46 e 47 del D.L. n. 331/1993
	Paese extra-UE	Cessione all'esportazione non imponibile IVA	Art. 8 del D.P.R. n. 633/1972
Paese UE (diverso dall'Italia)	Italia	Acquisto intracomunitario di beni imponibile ai fini IVA in Italia (applicazione del reverse charge)	Artt. 38, 46 e 47 del D.L. n. 331/1993
Paese extra-UE	Italia	Importazione imponibile IVA in Italia (IVA assolta in dogana)	Art. 67 del D.P.R. n. 633/1972

Tabella: Commercio elettronico indiretto nei rapporti B2B: regole valide anche dal 1° luglio 2021

COMMERCIO ELETTRONICO INDIRETTO FINO AL 30 GIUGNO 2021 NEI RAPPORTI B2C

Il commercio elettronico indiretto nei rapporti B2C (quindi, nei confronti di privati consumatori), a determinate condizioni, è soggetto alla disciplina IVA riservata alle c.d. "vendite a distanza" ovvero per corrispondenza (Risoluzione 21 luglio 2008, n. 312/E, Risoluzione 15 novembre 2004, n. 133/E e Risoluzione 5 novembre 2009 n. 274/E).

Affinché il commercio elettronico indiretto sia assimilato alle vendite a distanza ovvero per corrispondenza devono coesistere le seguenti condizioni	L'acquirente deve essere un privato consumatore ovvero un soggetto assimilato (si pensi, in tale ultima ipotesi, ad un professionista che effettua l'acquisto non nella sfera professionale ma in quella privata, quindi, senza spendere la propria partita IVA).
	<u>Il trasporto presso il domicilio del cessionario privato deve avvenire direttamente a cura del cedente o di terzi per suo conto, indipendentemente dalle modalità con le quali le cessioni sono effettuate, e non solo, dunque, se realizzate per corrispondenza, su catalogo e simili (Risoluzione 31 marzo 2005, n. 39).</u>
	<u>L'Amministrazione finanziaria con la Circolare n. 20/E del 13 giugno 2006 ha chiarito che il trasporto della merce effettuato direttamente dal fornitore o per suo conto nei confronti di un acquirente che opera come privato consumatore (o assimilato) è l'unico elemento essenziale delle cessioni a distanza, e non tanto la circostanza che nella conclusione del relativo contratto il cliente e il fornitore si avvalgono di mezzi tecnologici di comunicazione a distanza (fax, telefono, e-mail, ecc.).</u>

Considerato che ai fini IVA, le operazioni di commercio elettronico indiretto nei rapporti B2C sono assimilabili alle vendite a distanza ovvero per corrispondenza, sempre che siano rispettate le condizioni precedentemente descritte, le stesse non sono soggette all'obbligo di emissione della fattura (se non richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione), come previsto dall'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972, né all'obbligo di certificazione mediante emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale ovvero del documento commerciale ai sensi dell'art. 2, lettera oo), del D.P.R. n. 696/1996 (sul punto si veda anche D.M. 10 maggio 2019, così come modificato dal D.M. 24 dicembre 2019). Fermo restando, in tal caso, l'obbligo di registrazione dei corrispettivi ai sensi dell'art. 24 del D.P.R. n. 633/1972.

La vendita a distanza nei rapporti con privati consumatori comunitari UE, prevede ai fini della territorialità IVA delle regole "particolari" disciplinate dagli artt. 40 e 41 del D.L. n. 331/1993.

Nel dettaglio, con riferimento alla territorialità IVA riservata alle vendite a distanza nei confronti di privati consumatori (o assimilati) della UE, si fa presente che per prevenire fenomeni distorsivi della concorrenza, tali operazioni, qualora siano superate le soglie fissate da ciascuno Stato membro (sia in relazione alle merci in uscita che alle merci in entrata – c.d. soglie di protezione – si veda tabella più avanti), o per opzione, sono territorialmente rilevanti ai fini IVA nel Paese del cessionario privato (o assimilato), quindi, nel luogo del consumo. Nel caso in cui, invece, non vengano superate le soglie di protezione stabilite dal singolo Paese della UE, le cessioni saranno territorialmente rilevanti ai fini IVA nel Paese ove si trova il bene al momento della cessione (secondo la regola generale di cui all'art. 7-bis del D.P.R. n. 633/1972).

<i>PAESE UE</i>	<i>SOGLIE DI PROTEZIONE (in valuta nazionale)^(*)</i>	<i>PAESE UE</i>	<i>SOGLIE DI PROTEZIONE (in valuta nazionale)^(*)</i>
Austria	35.000,00 €	Svezia	320.000,00 SEK

Belgio	35.000,00 €	Finlandia	35.000,00 €
Olanda	100.000,00 €	Cipro	35.000,00 €
Danimarca	280.000,00 DKK	Estonia	35.000,00 €
Germania	100.000,00 €	Lettonia	35.000,00 €
Grecia	35.000,00 €	Lituania	35.000,00 €
Spagna	35.000,00 €	Malta	35.000,00 €
Francia	35.000,00 €	Polonia	160.000,00 PLN
Irlanda	35.000,00 €	Repubblica Ceca	140.000,00 CZK
Italia	35.000,00 €	Slovacchia	35.000,00 €
Lussemburgo	100.000,00 €	Slovenia	35.000,00 €
Portogallo	35.000,00 €	Ungheria	35.000,00 €
Gran Bretagna ^(**)	70.000,00 GBP	Bulgaria	70.000,00 BGN
Romania	118.000 RON	Croazia	270.000 HRK

() Per i Paesi con valuta nazionale diversa dall'Euro si dovrà effettuare la conversione in Euro prendendo a riferimento l'opportuno cambio di conversione.*

*(**) Regola valida fin tanto che non vi sarà l'annuncio ufficiale dell'uscita della Gran Bretagna dalla UE.*

Tabella: le soglie attualmente in uso a livello europeo (valevoli, salvo modifiche di importo, fino al 31 dicembre 2020).

Invece, in tema di territorialità IVA, tornano applicabili le regole ordinarie in presenza di:

- cessioni di beni on-line in Italia da parte di soggetti passivi IVA “stabiliti” in Italia nei confronti di privati consumatori italiani;
- esportazioni;
- importazioni.

<i>Paese del cedente soggetto passivo IVA</i>	<i>Paese del cessionario privato</i>	<i>Tipologia di operazione ai fini IVA e doganali</i>	<i>Normativa di riferimento</i>
Italia	Italia	Operazione imponibile IVA (cessione territorialmente rilevante in Italia)	Artt. 2 e 7-bis del D.P.R. n. 633/1972
	Paese UE (diverso dall'Italia)	Disciplina riservata alle vendite a distanza	<u>Art. 41 del DL n. 331/1993</u>
	Paese extra-UE	Cessione all'esportazione non imponibile IVA	<u>Art. 8 del D.P.R. n. 633/1972</u>
Paese UE (diverso dall'Italia)	Italia	Disciplina riservata alle vendite a distanza	<u>Art. 40 del D.L. n. 331/1993</u>

Paese extra-UE	Italia	Importazione imponibile IVA in Italia (IVA assolta in dogana)	<u>Art. 67 del D.P.R. n. 633/1972</u>
----------------	--------	---	---------------------------------------

Tabella: Commercio elettronico indiretto nei rapporti B2C fino al 30 giugno 2021

<i>Cedente</i>	<i>Cessionario</i>	<i>Imponibilità IVA in Italia</i>	<i>Oneri documentali</i>
<u>Italiano soggetto passivo IVA</u>	Italiano (privato)	SÌ	Non c'è obbligo di emissione di fattura né di certificazione dei corrispettivi mediante scontrino ovvero ricevuta fiscale ovvero documento commerciale. Obbligo di registrazione (registro dei corrispettivi e/o registro delle fatture emesse).
	UE (privato)	SÌ: se nel corso dell'anno solare il cedente italiano non supera il limite disposto da un paese UE (soglia di euro 100.000 o minor soglia dello Stato membro).	Non c'è obbligo di emissione di fattura né di certificazione dei corrispettivi mediante scontrino ovvero ricevuta fiscale ovvero documento commerciale. Obbligo di registrazione (registro dei corrispettivi e/o registro delle fatture emesse).
<u>Italiano soggetto passivo IVA</u>	UE (privato)	NO: se nel corso dell'anno solare il cedente italiano supera il limite disposto da un paese UE (soglia di euro 100.000 o minor soglia dello Stato membro) ovvero nel caso in cui abbia optato per l'applicazione dell'IVA nel Paese UE di destinazione dei beni.	Fattura emessa con IVA del Paese membro di destinazione, da registrare distintamente (verificare se nel Paese UE di destinazione vi sono disposizioni normative che limitano l'emissione di documenti fiscali). Occorre identificazione diretta o nomina del rappresentante fiscale nel Paese di destinazione. Ovvero, caso poco frequente nell'operatività, apertura di stabile organizzazione nel Paese UE.
	Extra-UE (privato)	NO: esportazione non imponibile ai fini IVA ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972)	<u>Fattura non imponibile IVA (art. 8 del D.P.R. n. 633/1972) e necessità di prova dell'avvenute esportazione. Ancorché non obbligatoria l'emissione della fattura, operativamente, si consiglia di emetterla in quanto richiesta normalmente in dogana ai fini dell'esportazione.</u> Obbligo di registrazione (registro dei

			corrispettivi e/o registro delle fatture emesse).
--	--	--	---

Esemplificazioni: regole valide fino al 30 giugno 2021 nei rapporti B2C

COMMERCIO ELETTRONICO INDIRETTO DAL 1° LUGLIO 2021 NEI RAPPORTI B2C

A fronte della Direttiva UE n. 2017/2455 del 5 dicembre 2017 e a seguito della proroga disposta dalla Decisione europea n. 2020/1109 del 20 luglio 2020 e dei Regolamenti n. 2020/1108 e n. 2020/1112, **dal 1° luglio 2021, le operazioni di commercio elettronico indiretto, nei rapporti B2C, saranno territorialmente rilevanti ai fini IVA nel Paese UE di destinazione dei beni** (quindi, non si applicherà più la disciplina delle vendite a distanza per le quali sono previste determinate soglie; ne consegue che vi sarà l'eliminazione di tali soglie, da euro 35.000 ad euro 100.000).

Fino alla soglia annua di vendite pari ad euro 10.000 (valore totale al netto dell'IVA) si applicherà, invece, l'IVA del Paese ove è stabilito il cedente soggetto passivo IVA.

Se nel corso di un anno civile la citata soglia di euro 10.000 (valore totale al netto dell'IVA) viene superata, si applica, a partire da tale data, l'ordinario criterio impositivo basato sul luogo di destino dei beni.

Infine, sarà possibile beneficiare dell'opzione al regime MOSS, quindi, senza necessità di aprire rappresentanti ovvero identificazioni dirette IVA nei Paesi della UE destinatari dei beni (così come avviene dal 2015 in merito al commercio elettronico diretto – servizi). **In tal caso il cedente applicherà ai fini della fatturazione/certificazione dei corrispettivi le regole di fatturazione/certificazione applicate nel proprio Paese e non quelle di destino dei beni.**

<p><u>Definizione di vendite a distanza intracomunitarie di beni dal 1° luglio 2021</u></p>	<p>Cessioni di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto o nella spedizione dei beni, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente, in presenza, altresì, delle seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) la cessione di beni è effettuata nei confronti di un soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo, i cui acquisti intracomunitari di beni non sono soggetti all'IVA o di qualsiasi altra persona non soggetto passivo; ii) i beni ceduti sono diversi dai mezzi di trasporto nuovi e dai beni ceduti previo montaggio o installazione, con o senza collaudo, da parte del fornitore o per suo conto
---	---

Commercio elettronico indiretto nei rapporti B2C dal 1° luglio 2021, qualora non si sia optato per l'applicazione dell'IVA nel Paese di destinazione ovvero MOSS.

<i>Paese del cedente soggetto passivo IVA</i>	<i>Paese del cessionario privato</i>	<i>Tipologia di operazione ai fini IVA e doganali</i>	<i>Normativa di riferimento</i>
Italia	Italia	Operazione imponibile IVA (cessione territorialmente rilevante in Italia)	Artt. 2 e 7-bis del D.P.R. n. 633/1972
	Paese UE (diverso dall'Italia)	Disciplina riservata alle vendite a distanza: in tal caso fino al limite di euro 10.000 annui si applicherà l'IVA del Paese del cedente soggetto passivo IVA (quindi, nel caso in esame IVA in Italia), oltre tale soglia l'IVA del Paese UE del cessionario privato.	<u>Art. 41 del DL n. 331/1993 (l'attuale formulazione del citato art. 41 dovrà essere oggetto di modifica per il recepimento della Direttiva UE n. 2017/2455).</u>
	Paese extra-UE	Cessione all'esportazione non imponibile IVA.	<u>Art. 8 del D.P.R. n. 633/1972</u>
Paese UE (diverso dall'Italia)	Italia	Disciplina riservata alle vendite a distanza: in tal caso fino al limite di euro 10.000 annui si applicherà l'IVA del Paese del cedente soggetto passivo IVA (quindi, IVA di altro Paese della UE), oltre tale soglia l'IVA in Italia in quanto cessionario privato.	<u>Art. 40 del D.L. n. 331/1993 (l'attuale formulazione del citato art. 40 dovrà essere oggetto di modifica per il recepimento della Direttiva UE n. 2017/2455).</u>
Paese extra-UE	Italia	Importazione imponibile IVA in Italia (IVA assolta in dogana).	<u>Art. 67 del D.P.R. n. 633/1972</u>

--	--	--	--	--

DAC6:
LE NOVITA' ALLA LUCE DEL RECEPIMENTO
DELLA DIRETTIVA NELL'ORDINAMENTO NAZIONALE
a cura della Dott.ssa Beatrice Olini e del Dr. Michele Maria Rossini

1. INTRODUZIONE

Lo scorso 11 agosto 2020 è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il D.Lgs. n. 100/2020 (nel seguito “Decreto” o “Decreto DAC6”), che recepisce la Direttiva 2018/822/UE del Consiglio europeo del 25 maggio 2018 (i.e. nel seguito “Direttiva” o “Direttiva DAC6”)¹⁴ – recante modifiche alla Direttiva 2011/16/UE (cd. DAC 1) in materia di scambio automatico obbligatorio di informazioni nell’ambito della fiscalità internazionale, in particolare di quei meccanismi transfrontalieri che possono essere utilizzati ai fini di creare pianificazione fiscale aggressiva.

La DAC6 infatti comporta l’adozione, da parte degli Stati membri, di misure dirette ad imporre la comunicazione alle Autorità fiscali competenti delle informazioni sui meccanismi transfrontalieri, connotati da particolari elementi di elusione potenziale, in cui gli intermediari finanziari¹⁵ e non, ovvero i contribuenti interessati dagli stessi meccanismi, siano coinvolti a vario titolo¹⁶.

Il recepimento di tale Direttiva europea all’interno del nostro ordinamento è stato rallentato a causa della pandemia epidemiologica Covid-19; le disposizioni contenute nella Direttiva si sarebbero dovute applicare a decorrere dal 1° luglio 2020, ma i termini per l’adempimento degli obblighi di comunicazione e di scambio delle informazioni sono stati recentemente posticipati. Infatti, con la Direttiva 2020/876/UE del 24 giugno 2020, il Consiglio dell’Unione Europea, prendendo atto dell’attuale fase emergenziale legata al Covid-19, ha consentito una proroga (opzionale) semestrale, di cui il legislatore italiano si è avvalso¹⁷.

¹⁴ La Direttiva DAC6 recepisce in ambito europeo le raccomandazioni OCSE contenute nel *Final Report* del 2015 dell’*Action 12* del progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), i.e. “*Mandatory Disclosure Rules*”, che presenta quale obiettivo quello di rafforzare la trasparenza fiscale

¹⁵ Secondo quanto precisato dal Considerando n. 5 della Direttiva DAC 6 “*È necessario ricordare come taluni intermediari finanziari e altri fornitori di consulenza finanziaria sembrano aver aiutato attivamente i loro clienti a nascondere denaro offshore. Inoltre, nonostante il CRS introdotto dalla direttiva 2014/107/UE rappresenti un significativo passo avanti nell’istituzione di un quadro finanziario trasparente all’interno dell’Unione, quantomeno in termini di informazioni sui conti finanziari, esso può essere ancora migliorato*”

¹⁶ La Direttiva DAC 6 ha come elemento centrale l’obiettivo dello scambio automatico di informazioni fiscali all’interno degli Stati membri dell’Unione Europea. Cfr. “*Comunicazione della commissione UE sulla trasparenza fiscale per combattere l’evasione e l’elusione (CO 2015/136)*”.

¹⁷ I principali aspetti del rinvio degli oneri legati agli obblighi di comunicazione di cui al Decreto ed alla Direttiva sono i seguenti: (i) con riguardo ai meccanismi transfrontalieri la cui prima fase è stata attuata tra il 25 giugno 2018 e il 30 giugno 2020, gli intermediari e i contribuenti possono effettuare la comunicazione entro il 28 febbraio 2021 (invece che entro il 31 agosto 2020); (ii) con riferimento alle informazioni sui meccanismi transfrontalieri relativi al periodo dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2020, il termine ordinario di 30 giorni per la comunicazione può decorrere “*entro e non oltre il 1° gennaio 2021*”.

2. L'OGGETTO DELL'OBBLIGO DELLA COMUNICAZIONE: I MECCANISMI TRANSFRONTALIERI ED I RELATIVI ELEMENTI DISTINTIVI

L'articolo 2, comma 1, lettera a) del Decreto DAC6, identifica i “**meccanismi transfrontalieri**” che sono oggetto della comunicazione internazionale; per meccanismi transfrontalieri si intende quegli schemi, accordi o progetti, riguardanti l'Italia e uno o più Paesi esteri, qualora si verifichi almeno una delle seguenti condizioni:

- 1) almeno uno dei partecipanti al meccanismo (*i.e.* intermediari e/o contribuenti¹⁸) sia residente al di fuori del territorio dello Stato;
- 2) uno o più dei partecipanti al meccanismo sia contemporaneamente residente ai fini fiscali in Italia e in una o più giurisdizioni estere;
- 3) uno o più dei partecipanti al meccanismo svolga la propria attività in una giurisdizione estera tramite una stabile organizzazione ivi situata e il meccanismo riguarda almeno una parte dell'attività della stabile organizzazione;
- 4) uno o più dei partecipanti al meccanismo, senza essere residente ai fini fiscali o avere una stabile organizzazione in una giurisdizione estera, svolgono un'attività in tale giurisdizione;
- 5) il meccanismo può alterare la corretta applicazione delle procedure sullo scambio di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo.

In presenza di almeno una delle condizioni sopra individuate, le informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri devono essere comunicate solo qualora essi siano caratterizzati dalla presenza di uno o più elementi distintivi, c.d. **Hallmarks**¹⁹, ossia un indice di rischio di elusione o evasione fiscale; tali elementi distintivi sono definiti dall'articolo 2, comma 1, lettera f) del Decreto nel relativo Allegato 1, che di seguito sono brevemente riportati:

- A. Categoria di Hallmarks generici che richiedono il “criterio del vantaggio principale”.
- B. Categoria di Hallmarks specifici che richiedono il “criterio del vantaggio principale”.
- C. Categoria di Hallmarks specifici collegati ad operazioni *cross-border*:
 - Hallmarks che richiedono il “criterio del vantaggio principale”;
 - Hallmarks che non richiedono il “criterio del vantaggio principale”.
- D. Categoria di Hallmarks specifici collegati allo scambio automatico di informazioni ed alla titolarità effettiva (CRS & *Opaque Offshore Structure*).
- E. Categoria di Hallmarks specifici relativi ai prezzi di trasferimento.

Gli Hallmarks sopra individuati, sono i medesimi presenti nell'allegato IV della Direttiva DAC6, la quale a sua volta si rifà alle casistiche riportate nel commentario dell'*Action 12* del progetto BEPS.

È previsto che gli elementi delle categorie A), B) e della categoria C), possono essere presi in considerazione, ai fini degli obblighi di notifica, solo nel caso in cui soddisfino il “criterio del

¹⁸ Cfr. art. 2, comma 1, lett. b), Decreto DAC6.

¹⁹ Secondo quanto precisato dal Considerando n. 9 della Direttiva DAC6 “*I meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva si sono evoluti negli anni diventando sempre più complessi e sono costantemente soggetti a modifiche e adattamenti per reagire alle contromisure difensive adottate dalle autorità fiscali. Tenendo conto di ciò, sarebbe più efficace cercare di individuare i meccanismi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva attraverso la compilazione di un elenco delle peculiarità e degli elementi delle operazioni che presentano una forte indicazione di elusione e abuso fiscale, piuttosto che definire il concetto di pianificazione fiscale aggressiva. Tali indicazioni sono definite «elementi distintivi»*”.

vantaggio principale”, ossia quando è possibile stabilire che il principale vantaggio (o uno dei principali vantaggi) che una persona, tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze, possa ragionevolmente ottenere dal meccanismo transfrontaliero, *i.e.* ottenere un vantaggio fiscale.

La sussistenza degli elementi distintivi sopra elencati individua i presupposti per far scattare l’obbligo di notifica, a prescindere da qualunque valutazione di elusività del meccanismo, sebbene il requisito del “vantaggio principale”, richiesto per taluni meccanismi, richiama la norma generale antiabuso; tuttavia, a differenza di quest’ultima, non sarebbe richiesta l’ulteriore verifica che il vantaggio fiscale ottenuto sia “in contrasto con l’oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile”²⁰.

Appare quindi complicato individuare i casi in cui un meccanismo transfrontaliero debba essere oggetto di comunicazione.

2.1 Approfondimento: gli Hallmarks E)

La categoria E) comprende Hallmarks specifici relativi ai prezzi di trasferimento, in particolare comprendono i meccanismi transfrontalieri in cui:

- (i) siano utilizzati *safe harbour* unilaterali;
- (ii) sia previsto il trasferimento tra imprese associate di beni immateriali di difficile valutazione (ad esempio per i quali non esistono affidabili transazioni comparabili, ovvero le proiezioni dei flussi di cassa futuri o del reddito derivante dal bene immateriale trasferito o le assunzioni utilizzate nella sua valutazione sono altamente incerte);
- (iii) sia previsto il trasferimento transfrontaliero infragruppo di funzioni e/o rischi, e/o attività, se la previsione annuale degli utili del cedente, al lordo di interessi ed imposte (EBIT), nei tre anni successivi al trasferimento, è inferiore al 50% della previsione annuale degli EBIT del cedente in assenza di trasferimento.

Poiché sussiste una categoria specifica di operazioni da comunicare relativa ai prezzi di trasferimento, trova la sua giustificazione nel fatto che il *transfer pricing* è considerato uno strumento diretto a generare fenomeni di erosione della base imponibile con conseguente evasione fiscale.

L’Hallmark E1 riguarda i “*safe harbour*” unilaterali, ovvero deroghe all’applicazione del principio di libera concorrenza con formule e/o margini di redditività predefiniti, considerati congrui senza svolgere analisi di benchmark. Dovrebbero quindi essere esclusi dall’obbligo di comunicazione i servizi a basso valore aggiunto per cui viene utilizzato il cost-plus con markup del 5 per cento²¹. Se invece sono svolte analisi di benchmark l’obbligo di comunicazione non dovrebbe scattare anche se i risultati portano a margini in linea con eventuali *safe harbours* applicabili.

L’Hallmark E2 riguarda il trasferimento di beni immateriali di difficile valutazione (Htvi)²². Per Htvi si intendono anche i diritti sui beni, per cui l’Hallmark dovrebbe essere applicabile alla concessione in licenza di Htvi piuttosto che ad altre ipotesi di trasferimento di diritti.

L’Hallmark E3 riguarda il trasferimento di funzioni e/o rischi e/o attività, qualora la

²⁰ Cfr. art. 10-*bis* della Legge n. 212/2000.

²¹ Cfr. Linee Guida OCSE sui Prezzi di Trasferimento 2017, Capitolo VII, sezione D.

²² Cfr. Linee Guida OCSE sui Prezzi di Trasferimento 2017, Capitolo VI, paragrafo 6.189.

previsione di Ebit del soggetto cedente nei tre anni successivi sia inferiore del 50% a quella che sarebbe stata in assenza del trasferimento. Utilizzando la definizione più generica di Ebit, *i.e.* risultato operativo, le cessioni di partecipazioni andrebbero escluse dall'obbligo in quanto i relativi proventi, ossia i dividendi, non vi sono compresi. Quindi tutte le operazioni che hanno impatti economici sotto "la riga" dell'Ebit dovrebbero essere escluse. Anche i trasferimenti che, pur impattando per più del 50% sull'Ebit, sono posti in essere nell'arco di più anni andrebbero esclusi in quanto non rispetterebbero il requisito temporale richiesto dei tre anni.

3. I SOGGETTI DESTINATARI DELL'OBBLIGO DELLA COMUNICAZIONE

Ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera c) del Decreto, vengono identificate le categorie di **intermediari** soggetti all'obbligo di comunicazione; tali categorie sono mutuata dalla Direttiva DAC6 e sono di seguito riportate:

- i. è intermediario il soggetto che elabora, commercializza, organizza o mette a disposizione ai fini dell'attuazione un meccanismo transfrontaliero da comunicare, o ne gestisce in autonomia l'intera attuazione, *i.e.* *Promoter*;
- ii. è intermediario il soggetto che direttamente o attraverso altri soggetti, svolge un'attività di assistenza o consulenza riguardo all'elaborazione, commercializzazione, messa a disposizione ai fini dell'attuazione o gestione del meccanismo transfrontaliero da comunicare, qualora, avuto riguardo alle informazioni disponibili e alle competenze necessarie per svolgere tale attività, sappia o abbia un motivo ragionevole per concludere che il medesimo meccanismo sia da considerarsi rilevante, *i.e.* *Service Provider*.

I soggetti sopra identificati sono tenuti all'obbligo di comunicazione qualora ricorra almeno una delle seguenti condizioni:

- 1) siano residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato;
- 2) abbiano una stabile organizzazione nel territorio dello Stato tramite la quale sono forniti i servizi con riguardo il meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione;
- 3) siano costituiti, disciplinati o regolamentati secondo la legge dello Stato;
- 4) siano iscritto presso un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza nel territorio dello Stato.

Nel caso di coinvolgimento di più intermediari, l'obbligo è posto in capo a ciascuno di essi, salvo prova che le medesime informazioni siano già state comunicate da un altro intermediario all'Amministrazione finanziaria di uno Stato UE o extra-UE con cui vige un accordo per lo scambio automatico di informazioni²³.

L'obbligo di comunicazione grava, inoltre, sui **contribuenti**²⁴, ossia qualunque soggetto che attua o a favore del quale viene messo a disposizione, ai fini dell'attuazione, un meccanismo transfrontaliero. I contribuenti sono tenuti alla comunicazione quando:

- 1) è residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato;

²³ Cfr. "Schemi elusivi, in arrivo la stretta sugli intermediari", A. Galimberti, Il Sole 24 Ore, 23 luglio 2020.

²⁴ Cfr. art. 2, comma 1, lett. d), Decreto DAC6.

- 2) dispone di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato che beneficia del meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione;
- 3) non soddisfa le condizioni di cui sopra ma percepisce redditi o genera utili prodotti nel territorio dello Stato o svolge la propria attività nel territorio dello Stato.

Il Decreto DAC6, all'articolo 3, prevede fattispecie di esonero dall'obbligo di comunicazione dei meccanismi transfrontalieri, qualora ricorrano le seguenti circostanze:

- 1) esonero sia in capo agli intermediari che ai contribuenti, nel caso in cui l'assolvimento dell'obbligo di comunicazione possa far emergere una loro responsabilità penale;
- 2) esonero in capo solo agli intermediari, nel caso in cui le informazioni che lo stesso riceve dal cliente siano durante l'analisi della sua posizione giuridica o nell'attuazione di compiti di difesa e/o rappresentanza di un procedimento giudiziario.

Non sono invece previsti dal Decreto esoneri dell'obbligo di comunicazione in capo agli intermediari nel caso in cui tale adempimento possa comportare la violazione del segreto professionale.

4. IL REGIME SANZIONATORIO

L'articolo 12 del Decreto DAC6 prevede che nel caso di violazione degli obblighi di comunicazione vengano applicate le sanzioni di cui all'articolo 10, comma 1, D.Lgs. 471/1997, le quali sono applicate in base alla gravità della condotta tenuta. Più in particolare:

- 1) se viene omessa la comunicazione dei meccanismi transfrontalieri, la sanzione sarà aumentata del 50%;
- 2) se la comunicazione dei meccanismi transfrontalieri risulta essere incompleta o inesatta, la sanzione di base prevista è ridotta al 50%.

Tale regime sanzionatorio è diretto ad attuare il principio cardine della Direttiva DAC6 e del Decreto recepito nell'ordinamento nazionale, secondo cui, in caso di violazione delle disposizioni nazionali di recepimento, gli Stati Membri avrebbero dovuto prevedere l'applicazione di "*sanzioni effettive, proporzionate e dissuasive*"²⁵

5. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

La disciplina ora descritta risponde all'esigenza di prevenire condotte elusive ed evasive realizzate dai contribuenti con l'attiva collaborazione di intermediari dotati di elevate professionalità che intervengono in situazioni *cross-border* con il fine principale di garantire vantaggi tributari.

Il rimando alla definizione del "criterio di "vantaggio principale" contenuto nel Decreto può richiedere una valutazione quantitativa dello stesso, inteso come differenza fra imposte dovute con e senza il meccanismo transfrontaliero e la verifica della sua prevalenza rispetto al vantaggio extrafiscale.

²⁵ Cfr. Considerando n. 15 della Direttiva DAC 6.

L'applicazione del Decreto DAC6, dovrà essere prudente: la finalità può essere infatti disincentivante per i soggetti ai quali si rivolge, sia per le complesse modalità di applicazione della stessa sia per la trasmissione alle Amministrazioni finanziarie di importanti informazioni che potrebbero essere potenzialmente utili all'attività di controllo.

**COMMISSIONE CONSULTIVA DIRITTO E FISCALITÀ INTERNAZIONALE,
INTERNAZIONALIZZAZIONE DELLE IMPRESE**

Delegato del Consiglio: Dr. Armando Biena. Coordinatore: Dr. Alberto Perani.
Componenti: Dott.ssa Tania Stefanutto, Dr. Federico Venturi, Dr. Michele Rossini, Dr. Bruno Bagnardi, Dr. Goffredo Barbi, Dr. Stefano Caprioli, Dr. Luca Cavalleri, Dr. Emilio De Biagi, Dott.ssa Beatrice Olini, Dr. Dario Polini

© ODCEC BRESCIA – Tutti i diritti riservati