

OGGETTO:

novità legislative, giurisprudenziali e di prassi in tema estero relative al periodo settembre-dicembre 2024

a cura della Commissione di diritto tributario comunitario e internazionale e internazionalizzazione delle imprese dell'ODCEC di Brescia

PREMESSA

Nella presente circolare predisposta a cura del Dott. Michele Rossini¹ sono state riepilogate sommariamente le principali novità legislative, giurisprudenziali e di prassi in tema estero emerse nel periodo settembre – novembre 2024

Novità in ambito fiscale e doganale

Triplice test per i beneficiari effettivi di dividendi e interessi

La Cassazione, con sentenze recenti (es. n. 23628 del 3 settembre 2024), ha definito il triplice test per accertare se una società estera possa qualificarsi come beneficiario effettivo di dividendi, interessi e royalties, ai fini dell'esenzione da ritenute prevista dall'art. 27-bis del DPR 600/1973 e dalle direttive UE.

Il triplice test

- **Substantive business activity test:** verifica che la società estera svolga un'attività economica reale e non sia una costruzione artificiosa.
- **Dominion test:** accerta che la società abbia il controllo sui redditi percepiti, senza obblighi di riversarli a terzi.
- **Business purpose test:** verifica che l'interposizione della società abbia motivazioni economiche sostanziali e non unicamente fiscali.

Per ottenere l'esenzione, la società deve dimostrare autonomia economica e operativa. In caso di attività fittizia o di conduit company, l'esenzione è negata, come confermato nelle sentenze n. 14756/2020 e n. 14905/2023. Questo approccio tutela il principio di sostanza economica contro abusi della normativa fiscale.

Focus Raccomandazioni OCSE sul transfer pricing

Con la sentenza n. 26432 del 10 ottobre 2024, la Cassazione ha confermato la legittimità dell'accertamento da transfer pricing effettuato dall'Ufficio, che aveva applicato il metodo TNMM (Transactional Net Margin Method) invece del CUP (Comparable Uncontrolled Price). Il contribuente, richiamandosi alla raccomandazione OCSE del 2010, sosteneva che il CUP doveva avere priorità. La Corte ha chiarito che:

- Le raccomandazioni OCSE non hanno valore normativo e non possono prevalere sulle fonti nazionali, come stabilito dall'art. 110, comma 7, del TUIR, che si limita a richiedere l'utilizzo di metodi idonei per determinare il valore normale.
- Spetta all'interprete individuare il metodo più adeguato alla fattispecie concreta, e ai giudici di merito valutare la coerenza e logicità della scelta, sindacabile in Cassazione ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c.

Nel caso specifico, il TNMM è stato ritenuto conforme al principio del valore normale, essendo più

¹ Si ringraziano i dott. ri Matteo Cancelli e Francesco Napoli per il prezioso e fattivo contributo.

adatto rispetto al CUP a determinare i margini di guadagno per beni con alea di mercato ridotta in scambi intra-gruppo, dove il prezzo non riflette condizioni di libero mercato. La sentenza riafferma che le raccomandazioni OCSE sono strumenti tecnici e non fonti normative vincolanti.

Rimborsi dell'imposta estera sui dividendi

La giurisprudenza di merito, attraverso le sentenze della corte di cassazione nn. 25698/2022 e 10204/2024 è stato recepito da una serie di pronunce, tra le quali si segnalano quelle della C.G.T. I Siena n. 68/1/24, della C.G.T. I Milano n.3184/2024 e della C.G.T. I Verona n. 321/2024, confermando il diritto per le persone fisiche residenti in Italia di scomputare l'imposta pagata all'estero sui dividendi di fonte estera. Questo principio è stato ribadito anche in relazione all'articolo 165 del TUIR.

Stock di beni in Italia non fa parte del trasferimento di aziende extra UE

L'Agenzia delle Entrate ha confermato, nella risposta all'interpello n.194 dell'8 ottobre 2024 che lo stock di beni presenti in Italia non può essere considerato parte del trasferimento di un'azienda extra-UE. Tale operazione resta rilevante ai fini IVA ai sensi del DPR 633/72.

Nuove sanzioni doganali introdotte dal D.lgs. 141/2024

La riforma della legge doganale, entrata in vigore il 4 ottobre 2024, ha introdotto un approccio più rigoroso alle sanzioni, con una distinzione tra illeciti amministrativi e penali basata sulla soglia di 10.000 euro di diritti doganali evasi.

Tra le principali novità:

- Requisiti più stringenti per spedizionieri doganali;
- Modifiche al regime di temporanea esportazione, ora limitato a un massimo di 36 mesi prorogabili;
- Nuove regole per l'IVA relativa a lavorazioni su beni extra-UE, ai sensi del DPR 633/72 e del Codice doganale dell'Unione.

Decorrenza delle sanzioni per cessioni intracomunitarie

Il D.lgs. 87/2024, in vigore dal 1° settembre 2024, introduce una sanzione del 50% dell'IVA non applicata sui beni non pervenuti entro 90 giorni nello Stato membro di destinazione.

Opzione per il regime agevolativo dei neo domiciliati

Il DL 113/2024, entrato in vigore il 10 agosto 2024, raddoppia da 100.000 a 200.000 euro l'imposta sostitutiva per i neo domiciliati. Questo regime, disciplinato dall'articolo 24-bis del TUIR, si applica a chi trasferisce la residenza fiscale in Italia documentando la data del trasferimento.

Retribuzioni convenzionali anche con rientro settimanale in Italia

L'art. 51, comma 8-bis, del TUIR disciplina il regime delle retribuzioni convenzionali, che consente di calcolare la base imponibile fiscale su importi forfettari, anziché sulle somme effettivamente percepite, quando:

- il lavoro è prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto;
- il soggiorno all'estero supera i 183 giorni in un arco di 12 mesi.

Il comma 2 dell'art. 15 del DDL Bilancio 2025 chiarisce, con interpretazione autentica e retroattiva, che il regime delle retribuzioni convenzionali si applica anche ai lavoratori dipendenti che:

- soggiornano all'estero per oltre 183 giorni in 12 mesi;
- rientrano settimanalmente in Italia al proprio domicilio.

Questa interpretazione conferma che il ritorno settimanale non compromette la continuità del rapporto di lavoro all'estero.

- **Ampliamento della platea beneficiaria:** La disposizione è rilevante per lavoratori distaccati, residenti italiani con legami familiari, o chi lavora in zone di frontiera ma non rientra quotidianamente, escludendo quindi il regime specifico per frontalieri.
- **Regime fiscale agevolativo:** Resta confermato che, anche in caso di rientri settimanali, il reddito di lavoro dipendente può beneficiare della tassazione agevolata basata sulle retribuzioni convenzionali.

Per i rapporti Italia-Svizzera, il Protocollo del 23 dicembre 2020 stabilisce che:

- Un lavoratore frontaliere può non rientrare quotidianamente per 45 giorni annui, senza perdere i benefici fiscali;
- Tuttavia, chi soggiorna stabilmente all'estero per tutta la settimana potrebbe rientrare nell'ambito di applicazione delle nuove disposizioni del DDL 2025.

Già in precedenza, l'Agenzia delle Entrate, con interpello n. 428/2023, aveva riconosciuto il beneficio delle retribuzioni convenzionali per i lavoratori distaccati all'estero che effettuano trasferte occasionali in Italia o in altri Paesi, purché rispettino le condizioni normative. La norma interpreta in modo più flessibile l'art. 51, comma 8-bis, del TUIR, includendo situazioni che finora potevano essere escluse, e fornisce maggiore tutela a una categoria estesa di lavoratori transfrontalieri o distaccati.

Nuova Convenzione fiscale Italia-Cina

Approvata il 5 novembre 2024, la nuova Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Cina introduce aliquote agevolate per dividendi e interessi e chiarisce il concetto di stabile organizzazione.

Novità in tema di residenza e convenzioni internazionali

Modifica al concetto di residenza fiscale persone fisiche

La circolare 20/E del 4 novembre 2024 dell'Agenzia delle Entrate fornisce una visione dettagliata della nozione di residenza fiscale delle persone fisiche, ridefinita dal Decreto legislativo 27 dicembre 2023, n.209. Le modifiche normative mirano a garantire coerenza con i principi internazionali, uniformando i criteri di individuazione della residenza e riducendo le aree di incertezza interpretativa. La ridefinizione del concetto di domicilio segna una svolta nella disciplina della residenza fiscale. La circolare chiarisce che il domicilio deve essere inteso come il luogo in cui il soggetto ha stabilito il centro delle proprie relazioni personali e familiari. I principali indicatori di domicilio includono:

- **Legami personali stabili:** rapporti giuridici formalizzati (come matrimoni o unioni civili) e relazioni di fatto, purché caratterizzate da stabilità e continuità.
- **Interazioni sociali significative:** come l'iscrizione a circoli culturali o sportivi che dimostrano una connessione stabile con il territorio italiano.
- **Utilizzo di beni immobili:** il possesso o la disponibilità continuativa di un'abitazione in Italia, anche in assenza di una residenza formale o di frequenti soggiorni nel Paese, può rappresentare un elemento probante per identificare il domicilio.

Modifica al concetto di residenza fiscale delle società

La Circolare n. 20/2024 dell'Agenzia delle Entrate chiarisce i nuovi criteri per la residenza fiscale delle società, introdotti dal D.lgs. 209/2023 (art. 73, comma 3, e art. 5, comma 3, lett. d), TUIR), applicabili dal periodo d'imposta successivo al 29 dicembre 2023.

Criteri di residenza:

- **Sede legale:** invariata, identifica la residenza in Italia se la sede legale è nel territorio nazionale.

- Sede di direzione effettiva: si riferisce al luogo in cui si prendono decisioni strategiche rilevanti, allineandosi al “place of effective management” delle convenzioni internazionali.
- Gestione ordinaria nel suo complesso: indica il luogo delle attività quotidiane operative e amministrative, sostituendo il criterio dell’oggetto principale.

Finalità:

- Uniformità internazionale: prevenire conflitti di residenza tra Stati.
- Maggiore chiarezza: applicazione caso per caso basata su parametri concreti, riducendo incertezze interpretative.

La riforma ha l’obiettivo di facilitare l’individuazione della residenza fiscale e allinea la normativa italiana agli standard internazionali.