

Concorso

AGENZIA
delle **ENTRATE**
350

**Funzionari
Giuridico
Tributari**

MANUALE di TEORIA e QUIZ
per la **prova scritta**

Capitolo 14

Fiscalità internazionale

SOMMARIO

1. La fiscalità internazionale: obiettivi. Criterio della residenza e della fonte. - 2. Le fonti sovranazionali del diritto tributario. - 2.1. Fonti di diritto internazionale: consuetudini, convenzioni, CEDU - 2.1.1. La doppia imposizione internazionale. - 2.1.2. Le procedure amichevoli di risoluzione delle controversie fiscali (cd. MAP) e la posizione giuridica soggettiva del contribuente. - 2.2. Fonti di diritto unionale: trattati, regolamenti, direttive, decisioni, raccomandazioni, sentenze CGE, principi - 2.2.1. Il principio di non discriminazione e le quattro libertà fondamentali. - 3. Irpef: i regimi per i soggetti che si trasferiscono in Italia - 3.1. Il regime dedicato ai neoresidenti (art. 24-*bis* TUIR). - 3.2. Il regime dedicato ai titolari di pensione estere (art. 24-*ter* TUIR). - 3.3. Il regime dedicato ai lavoratori impatriati. - 4. Stabile organizzazione (art. 162). - 5. Il cd. transfer pricing. - 6. La Global minimum tax. - 7. La disciplina delle CFC (*Controlled Foreign Companies*). - 8. Iva: il presupposto territoriale. - 8.1. Le operazioni extracomunitarie. - 8.2. Le operazioni intracomunitarie. - 8.2.1. Il nuovo Titolo II-*Bis* IVA: gli obblighi generali dei prestatori di servizio di pagamento. - 8.2.2. I regimi OSS (*One Stop Shop*) e IOSS (*Import One Stop Shop*). - 8.3. Il ViDA package. L'IVA nell'era digitale.

1. La fiscalità internazionale: obiettivi. Criterio della residenza e della fonte.

Un ruolo via via crescente assume la c.d. **fiscalità internazionale** diretta ad assicurare un coordinamento del potere impositivo degli Stati su imprese internazionali che operano nei rispettivi territori.

Se certo agli Stati spetta il potere impositivo nell'ambito dei rispettivi territori, è sempre più frequente che le imprese operino al di là dei confini territoriali dei rispettivi Stati.

A livello internazionale sussistono, pertanto, alcuni **criteri** in presenza dei quali il potere impositivo dei singoli Stati può essere esercitato anche oltre i confini territoriali, laddove sussista un collegamento tra lo Stato stesso e l'elemento da tassare.

In particolare, la tassazione dei redditi segue criteri di collegamento di natura talvolta **personale** (es. residenza, domicilio, sede legale, sede amministrativa) talaltra **reale** (es. fonte del reddito).

Quanto ai criteri di collegamenti a **natura personale**, in base al principio della **residenza** ogni Stato ha il potere di tassare tutti i redditi, ovunque prodotti, delle persone fisiche o delle società che hanno la residenza fiscale nel proprio territorio (cd. **tassazione dei redditi su base mondiale**).

Senonché, può accadere che gli ordinamenti interni dei singoli Stati definiscano in modo differente il concetto di residenza fiscale, sicché ad un medesimo soggetto, persona fisica o società, può essere attribuita la residenza fiscale di due Stati oppure di nessuno di questi. Incertezze per lo più risolte applicando le Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate tra gli Stati coinvolti (v. par. 2.1.1.)

Per il diverso principio della **tassazione alla fonte**, lo Stato ha il diritto di tassare tutti i redditi che provengono dal proprio territorio, senza che rilevi la circostanza che questi siano stati percepiti da soggetti ivi residenti o meno.

Il principio della fonte può essere riconosciuto in modo **assoluto**, sicché il reddito è interamente tassato nello Stato della fonte, o **limitato**, nel qual caso lo Stato della fonte applica una ritenuta alla fonte, di frequente a titolo di imposta.

Può accadere che gli ordinamenti interni dei singoli qualificino in modo diverso le stesse componenti di reddito, con la conseguenza che Stato della fonte e Stato della residenza finiscono per tassare la medesima impresa non considerando che è stata già assoggettata a carico fiscale nell'altro Stato, con conseguente doppia imposizione fiscale.

Può per vero verificarsi la situazione inversa, ossia che, per effetto delle differenti discipline fiscali dei singoli Stati, le imprese internazionali pianifichino strategie fiscali dirette a conseguire la detassazione totale dei propri redditi.

La fiscalità internazionale si occupa così di evitare tanto che i redditi di impresa siano tassati più volte dai diversi Stati quanto che finiscano per non essere tassati affatto.

Di seguito si passano in rassegna i principali istituti della fiscalità internazionale.

2. Le fonti sovranazionali del diritto tributario.

L'art. 117, co. 1, Cost. dispone che la potestà legislativa dello Stato e delle Regioni è esercitata nel rispetto (oltre che della Costituzione, anche) dei vincoli derivanti dagli obblighi internazionali e dall'ordinamento unionale.

Ciò comporta che: (i) la rilevanza costituzionale degli impegni contrattati in ambito internazionale fa sì che le leggi di ratifica delle convenzioni internazionali risultino sovraordinate rispetto alle altre leggi ordinarie, collocandosi in una posizione sub-costituzionale, o intermedia, tra Costituzione e leggi ordinarie; (ii) i Trattati e le fonti derivate dell'Unione europea, trovando fondamento anche nell'art. 11 Cost. (quindi in una norma che è collocata nella parte iniziale della Costituzione, dedicata ai principi), prevalgono gerarchicamente sia sulle leggi ordinarie, sia sulla Costituzione e sulle leggi costituzionali, pur sempre nel rispetto dei "principi fondamentali" dell'ordinamento costituzionale e dei diritti inalienabili della persona umana (cd. teoria dei controllimiti).

Oggi anche lo Statuto dei diritti del contribuente (a seguito della Riforma Fiscale, di cui al D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219) richiama l'importanza "*dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo*" (art. 1, co. 1), come si dirà al Capitolo VII.

► 2.1. Fonti di diritto internazionale: consuetudini, convenzioni, CEDU

Le fonti normative prodotte dalla comunità internazionale sono:

- **la consuetudine**: sebbene rappresenti una fonte del diritto internazionale riconosciuta dalla stessa Costituzione all'art. 10, in ambito tributario non è dato rinvenire norme di diritto internazionale consuetudinario realmente rilevanti;
- **le convenzioni internazionali** e le norme in esse contenute (c.d. diritto internazionale pattizio): queste entrano a far parte degli ordinamenti giuridici degli Stati contraenti all'esito di un procedimento di ratifica dei trattati internazionali, che l'art. 80 Cost. prevede debba avvenire con legge ordinaria. A seguito dell'emanazione della legge di ratifica, le norme contenute nelle convenzioni internazionali assumono, all'interno dell'ordinamento, natura di **norme precettive di carattere speciale che prevalgono su altre norme interne**, salvo che queste non siano più favorevoli rispetto a quelle convenzionali, come precisato dall'art. 169 TUIR. Tra le convenzioni di particolare rilievo fiscale (che possono essere bilaterali o multilaterali a seconda che siano sottoscritte da due o più Stati) si ricordano le convenzioni contro le doppie imposizioni, quelle per la previsione o l'eliminazione dei dazi e quelle aventi ad oggetto la lotta all'evasione, all'elusione e alle frodi internazionali.

► 2.1.1. La doppia imposizione internazionale.

Quanto alle convenzioni contro le doppie imposizioni, queste sono rese necessarie dal crescente sviluppo delle relazioni economiche a livello internazionale, che hanno reso indispensabile il coordinamento della normativa tributaria dei vari Stati, onde evitare di incorrere in una doppia imposizione (**c.d. doppia imposizione internazionale**). Infatti, non essendoci dei limiti derivanti dalla legge interna o dal diritto pubblico internazionale al potere di imposizione dei singoli Stati, ciascuno di essi può sottoporre a tassazione il medesimo presupposto di fatto (De Mita): pertanto, a fronte di una medesima capacità contributiva, in assenza di una convenzione internazionale stipulata dagli Stati interessati si corre il rischio che il medesimo contribuente venga assoggettato ad una tassazione

Capitolo 1

Le disposizioni comuni e le novità del D.lgs. 5 novembre 2024, n. 173 (T.U. Sanzioni tributarie)

SOMMARIO:

1. Sanzioni tributarie. Le novità del D.lgs. 5 novembre 2024, n. 173 (T.U. Sanzioni Tributarie) - **1.1.** La riforma del sistema sanzionatorio tributario. Il Decreto sanzioni del 2024 approvato in attuazione della Legge delega l. n. 11 del 2023. - **1.1.1.** Le novità relative agli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali: il *ne bis in idem*, la compensazione e i rapporti tra processo penale e processo tributario. - **1.1.2.** Le novità relative alle sanzioni penali: la sopravvenuta impossibilità di pagare il tributo e il rilievo penale delle definizioni amministrative e giudiziarie. - **1.1.3.** Le novità relative alle sanzioni amministrative: proporzionalità, recidiva, concorso e continuazione. - **2.** Principi generali in tema di sanzioni: legalità, *favor rei*, personalità, e i loro corollari - **2.1.** Le cause di non punibilità - **2.2.** Concorso di persone - **2.3.** Determinazione delle sanzioni: proporzionalità - **2.4.** Attribuzione delle sanzioni - **2.4.1** Autore mediato - **2.4.2.** Società di capitali ed enti con personalità giuridica - **2.5.** Intrasmissibilità della sanzione agli eredi - **3.** Concorso di norme e il relativo trattamento sanzionatorio: cumulo materiale e giuridico - **3.1.** Determinazione della sanzione unica - **3.2.** Novità del Decreto sanzioni - **4.** Ravvedimento operoso: premessa - **4.1.** Ravvedimento: procedimento e riduzioni - **5.** Procedimento di contestazione e irrogazione delle sanzioni - **5.1.** Estinzione dell'illecito tributario - **6.** Le singole sanzioni amministrative tributarie - **7.** Le pene accessorie (art. 12) - **7.1.** Sequestro e confisca (art. 12 *bis*) - **7.2.** Confisca per casi particolari (art. 12 *ter*) - **7.3.** Le cause di non punibilità (art. 13) - **7.4.** Circostanze del reato (art. 13-*bis* e 14) - **7.5.** La prescrizione dei reati tributari - **7.6.** Reati tributari e responsabilità degli enti

1. Sanzioni tributarie. Le novità del D.lgs. 5 novembre 2024, n. 173 (T.U. Sanzioni Tributarie)

Le **sanzioni tributarie** rappresentano la reazione dell'ordinamento alla trasgressione di norme tributarie. Il comportamento, contrario alle norme di legge, si definisce illecito. In ragione della norma lesa (tributaria, civile, amministrativa e penale) l'illecito si qualifica ed è regolamentato dalla relativa disciplina.

L'attività sanzionatoria è espressione del **potere punitivo** esercitato dall'amministrazione finanziaria a seguito della violazione di una norma tributaria, sostanziale o formale, da parte del contribuente, che **leda l'interesse fiscale**, o perché si realizza evasione d'imposta ovvero perché si ostacola l'esercizio del potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria. In assenza di una simile lesione, la violazione è meramente formale (art. 10, co. 3, l. 27 luglio 2000, n. 212). Le violazioni della norma tributaria possono essere, infatti, di tre diversi tipi:

- i. **violazioni sostanziali**, a cui segue il mancato pagamento di un tributo dovuto;
- ii. **violazioni formali** che, pur non realizzando evasione, sono comunque un ostacolo al corretto esercizio del potere di controllo (ad esempio, tardiva fatturazione);
- iii. **violazioni meramente formali**, che non impattano né in termini di evasione, né di ostacolo all'attività finanziaria.

Solo le prime due rilevano ai fini sanzionatori e poiché il sistema sanzionatorio tributario è ispirato, tra gli altri, al **principio di offensività**, la qualificazione delle violazioni in sostanziale, formale e meramente formale deve essere effettuata dall'amministrazione finanziaria **in concreto e a posteriori** (e non in astratto e *a priori*, sulla sola base delle caratteristiche proprie del fatto illecito), valutando caso per caso se gli illeciti commessi abbiano determinato un danno in termini di minor gettito ovvero di corretto svolgimento dell'azione di controllo.

L'esercizio del potere punitivo (e la successiva comminazione delle sanzioni) intende garantire

l'effettività delle norme tributarie, nell'ottica di incentivare il tempestivo adempimento degli obblighi tributari da parte del contribuente.

Le sanzioni tributarie possono essere di due tipi a seconda della gravità della condotta da sanzionare:

- **amministrative**, se il legislatore prevede che la violazione tributaria costituisca mero illecito amministrativo punibile con **sanzioni pecuniarie** e con **sanzioni accessorie** (d.lgs. 18 dicembre 1997, nn. 471, 472 e 473);
- **penali** (solo per talune fattispecie impositive), se il legislatore prevede che alcuni illeciti abbiano carattere penale e debbano essere puniti con le sanzioni della **reclusione** o dell'**arresto** e della **multa** o dell'**ammenda** (d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74).

Il sistema sanzionatorio è stato interessato nell'ultimo anno da un'importante revisione con la Riforma Fiscale di cui al **D.lgs. 14 giugno 2024, n. 87 (cd. Decreto sanzioni)**, anche se qualche intervento era stato registrato anche prima, nell'ambito delle altre Ri-forme, con il **D.lgs. 27 dicembre 2023, n. 209**, con il **D.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13** e con il **D.l. 29 marzo 2024, n. 39 (convertito con modificazioni dalla L. 23 maggio 2024, n. 67)**.

A chiusura di tali riforme deve essere richiamata quella di cui al **D.lgs. 5 novembre 2024, n. 173**, con il quale, con previsioni che **entreranno in vigore a far corso dal 1° gennaio 2026**, è stato **elaborato il Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali**, redatto in base alle disposizioni previste dall'**art. 21, comma 1, della L. 111/2023** (Delega al Governo per la riforma fiscale), in base al quale il Governo era stato delegato ad adottare **uno o più decreti legislativi**, secondo la procedura di cui all'art. 1, per il riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema tributario, mediante la **redazione di testi unici**.

Come si legge dal sito ufficiale del Governo, tale decreto legislativo rappresenta un intervento organico mirato a **consolidare e a semplificare le norme sanzionatorie**, attraverso un sistema omogeneo per le violazioni tributarie. L'obiettivo fondamentale di questa riforma è quello di **incrementare la trasparenza e la prevedibilità delle sanzioni; così facendo si agevola la loro eventuale applicazione e si riduce l'incertezza interpretativa delle norme di riferimento**, facilitando la gestione dei controlli per l'amministrazione tributaria e la comprensione del sistema sanzionatorio per i contribuenti.

Sulla base di tali principi e criteri direttivi, sono state **riordinate, in un unico corpus normativo, le disposizioni legislative vigenti in materia di sanzioni tributarie amministrative e penali**, con un intervento di carattere **compilativo** con il quale **le disposizioni vigenti sono inserite nel testo unico senza modificarne la formulazione**. È stata, inoltre, disposta l'abrogazione espressa delle disposizioni da ritenersi superate o incompatibili.

Tale Testo unico si compone di **102 articoli**, è suddiviso in **3 Parti e 8 Titoli** e riunisce tutte le principali norme sanzionatorie, comprendendo:

- **Principi generali e disposizioni sanzionatorie** contenuti nei decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471 e n. 472, che regolano le imposte dirette, l'imposta sul valore aggiunto e la riscossione;
- **leggi d'imposta in vari ambiti**: norme su imposte di registro, ipotecarie, catastali, successioni, donazioni, bollo, concessione governativa, assicurazioni private, contratti vitalizi, imposta sugli intrattenimenti e canone Rai;
- **disposizioni penali tributarie**: raccolta di norme e reati fiscali, incluse le disposizioni del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, che disciplinano i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

In particolare, il testo unico ha recepito le seguenti disposizioni:

- Regio decreto – legge del 21 febbraio 1938, n. 246 – **Disciplina degli abbonamenti alle radioaudizioni** (Articolo 19);
- Decreto legislativo Capo provvisorio dello Stato 7 novembre 1947, n. 1559 – **Disposizioni penali in materia fiscale** (Articoli da 1 a 4);
- **Decreto Legislativo del Capo Provvisorio dello Stato 31 dicembre 1947, n. 1542** (Articolo 3);