

# SEMINARIO FISCALITÀ INTERNAZIONALE

APRILE 2018



Studio Paolo Soro  
*your duties, our due*

# Parola d'ordine: INTERNAZIONALIZZAZIONE



# Parola d'ordine: INTERNAZIONALIZZAZIONE

L'importanza della fiscalità internazionale per le aziende

Obiettivo: Pianificazione del business

Analisi di tutti i Costi e Ricavi

Quanto incide una scelta fiscale sbagliata sul risultato finale del progetto imprenditoriale?

Modificare la localizzazione in base alle norme tributarie

Problemi all'estero e ripercussioni in Patria

# Le fonti del diritto tributario internazionale

Per avere una chiara gerarchia delle fonti di valenza internazionale, occorrerebbe innanzitutto una struttura gerarchica governativa / istituzionale di tipo sovranazionale, dotata della necessaria potestà legislativa impositiva.

La prima “Carta” internazionale:

Corte Internazionale di Giustizia dell’ONU (26 giugno 1945)

ONU, UE, OCSE, G20

Trattati e Convenzioni Bilaterali e Multilaterali

Contrasti con la normativa interna

# Le fonti del diritto tributario internazionale

La Corte decide in base al diritto internazionale le controversie che le sono sottoposte, applicando:



Le Convenzioni internazionali sia generali che particolari

La consuetudine internazionale

I principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili

Le decisioni giudiziarie e la dottrina degli Autori più qualificati

Residuale: *ex aequo et bono* qualora le parti siano d'accordo

# Le fonti del diritto tributario internazionale

Art. 117, Costituzione:

*"La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'Ordinamento Comunitario e dagli obblighi internazionali."*

Art. 75 DPR 600/1973

*"Nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia"*

Art. 169 TUIR

*"Le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione"*

(clausola di salvaguardia – ipotesi residuale teorica)

# Le fonti del diritto tributario internazionale

- Costituzione (Corte Costituzionale – Giudice delle Leggi)
- Diritto Comunitario (Regolamenti, Direttive, Decisioni Corte di Giustizia, Raccomandazioni, Pareri)
- Diritto Convenzionale (Trattati Bilaterali e Multilaterali)
- Diritto Interno (TUIR, DPR, LEGGI, DECRETI)
- Diritto Internazionale (ONU – OCSE – G20)
- Diritto Sovranazionale atipico (c. d. Soft Law, o Soft Tax Law)
- Codice di Condotta, Decisioni Comuni, Accordi, Note

# I Principi della Tassazione

I principi di imposizione fatti propri dalle varie giurisdizioni fiscali nel mondo sono sostanzialmente i seguenti:

1. Il **Principio della Tassazione Mondiale**, in base al quale i contribuenti vengono assoggettati a imposizione considerando tutti i redditi che gli stessi hanno prodotto in qualunque Paese
2. Il **Principio della Fonte** (o della Territorialità del Reddito), in ossequio al quale i contribuenti subiscono una tassazione in ciascuno Stato nel quale hanno prodotto un qualsivoglia reddito.
3. Casi particolari: Principi di tipo “misto”



# I Principi della Tassazione

TUIR, Art. 3, Comma 1:

*"L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto"*

- Per chi è fiscalmente residente in Italia, tutti i redditi posseduti, ovunque prodotti

[ Worldwide Principle Taxation – Principio della Tassazione Mondiale ]

- Per i non-residenti in Italia, soltanto i redditi prodotti nel territorio dello Stato

[ Source Income Principle – Principio di Territorialità/Fonte del Reddito ]

# I Principi della Tassazione

	Worldwide Principle Taxation	Principio di Territorialità del Reddito
<b>Applicato (in Italia) a</b>	Persone Fisiche Residenti	Persone Fisiche Non-Residenti
<b>Redditi nella Base Imponibile a Livello Nazionale</b>	Tutti i Redditi Prodotti in Qualsiasi Paese	Solo i Redditi Prodotti nel Paese
<b>Favorisce</b>	Paesi Esportatori di Capitali	Paesi Importatori di Capitali

# I Principi della Tassazione

Costituzione, Art. 53, Comma 1:

*"Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"*

Concetto di “Capacità Contributiva” (CC)

Principio cardine su cui si regge l'intero sistema tributario

No imposte: Cittadini stranieri che non hanno redditi in Italia (0 CC)

Sì imposte = non-residenti che hanno redditi in Italia (c'è CC)

# La Residenza Fiscale

Principio della Territorialità – Art. 23 TUIR:

- Redditi Fondiari: si considerano prodotti in Italia, se il bene immobile che li genera si trova in Italia
- Redditi di Capitale: si considerano prodotti in Italia, se il soggetto che li corrisponde è fiscalmente residente in Italia (ovvero è una stabile organizzazione in Italia, o è lo Stato stesso)
- Redditi di Lavoro Dipendente: si considerano prodotti in Italia, se l'attività è svolta in Italia
- Redditi di Impresa: si considerano prodotti in Italia, se l'attività è svolta in Italia (o comunque) da una stabile organizzazione in Italia
- Redditi Diversi: in linea di massima, deve esistere un collegamento fra il bene (o l'attività) che origina il reddito e il territorio dello Stato
- Redditi di Partecipazione: si considerano prodotti in Italia, se il soggetto che li corrisponde è fiscalmente residente in Italia

# La Residenza Fiscale

Modello Convenzionale OCSE – Schema Tipo Raccomandato:

“Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital”

Imponibilità di un determinato reddito solamente in uno dei due Stati

Imponibilità in entrambi gli Stati, con l’obbligo di riconoscere il credito d’imposta con riferimento a quanto eventualmente già assolto nello Stato in cui viene prodotto il reddito

Applicazione di un metodo misto, che prevede l’utilizzo del credito d’imposta, con però un limite massimo impositivo nel Paese in cui è prodotto il reddito.

# La Residenza Fiscale

Art. 1 Modello OCSE – La Convenzione si applica:

Alle persone residenti in uno degli Stati contraenti

Alle persone residenti in entrambi gli Stati contraenti nel caso di doppia residenza

Art. 3 Modello OCSE – «Persone»:

- Persone fisiche
- Società (qualsiasi persona giuridica o ente considerato persona giuridica ai fini dell'imposizione fiscale)
- Ogni altra associazione di persone

# La Residenza Fiscale

## Problema Trust:

Rapporto giuridico con cui il disponente trasferisce beni e diritti sotto la disponibilità del trustee, che ha l'obbligo di amministrarli nell'interesse di uno o più beneficiari, o per un fine determinato

Non riconosciuto il credito d'imposta poiché non compreso all'interno di una delle summenzionate categorie

Trust assimilato agli altri soggetti per convenzione A.E. ai fini fiscali

Inaccettabile duplicazione impositiva

# La Residenza Fiscale

## Art. 4 Modello OCSE

Criteri adottati per stabilire la residenza, nell'ordine:

1. l'abitazione permanente
2. il domicilio (inteso come centro d'affari e di interessi)
3. la dimora abituale
4. la cittadinanza



# La Residenza Fiscale

## Art. 4 Modello OCSE – Mismatch / Incompatibilità

Quando, in ragione delle predette previsioni di Legge, un individuo è residente in entrambi i Paesi Contraenti, il suo status si determina:

Paese presso il quale ha un'abitazione permanente a disposizione; se la possiede in entrambi i Paesi, quello dove ha le relazioni economiche prioritarie (centro interessi vitali)

Qualora il Paese nel quale egli abbia il suo centro di interessi vitali non possa essere determinato, o qualora egli non abbia un'abitazione permanente in alcuno dei Paesi, deve essere ritenuto residente solamente nel Paese nel quale egli soggiorna abitualmente

Qualora egli soggiorni abitualmente in entrambi o in nessuno dei due Paesi, deve essere ritenuto residente solamente nel Paese del quale è cittadino

Qualora egli sia cittadino di entrambi o di nessuno dei Paesi, le Autorità competenti dei Paesi Contraenti devono risolvere la questione mediante un accordo reciproco

(M.A.P. Mutual Agreement Procedure – Procedura di Reciproco Accordo)

# La Residenza Fiscale

## Art. 2 TUIR

Residenza Persone Fisiche: Il luogo in cui, per la maggior parte dell'anno solare (> 183 giorni, anche non continuativi, nello stesso periodo d'imposta):

- Sono iscritte alle anagrafi delle popolazioni residenti
- Hanno nel territorio dello Stato il domicilio (ex art. 43, Codice civile)
- Hanno nel territorio dello Stato la residenza (sempre, ex art. 43, Codice civile)

**NB: Basta un solo requisito (Presunzione di Legge)**

Esclusioni:

Cittadini che si recano all'estero per cause di durata limitata non superiore a 12 mesi

Cittadini che si recano all'estero per l'esercizio di occupazioni stagionali

# La Residenza Fiscale

Residenza per le Società e gli Enti – Hanno (> 183 GG. / Anno):

- La sede legale così come indicata nell'atto costitutivo
- La sede dell'amministrazione (uffici in cui concretamente vengono assunte le decisioni concernenti la direzione e la gestione dell'impresa – Problematica del P.O.E.M.)
- L'oggetto principale della propria attività ex Art. 73, C. 4 e 5, TUIR (Atto Costitutivo, Statuto, Legge: attività essenziale per realizzare gli scopi della società)

# La Residenza Fiscale

Cassazione – Sezione Tributaria – N. 6501 del 31 marzo 2015

Criterio di Prevalenza Interessi Economici / Affetti Familiari

*E' da dare importanza prioritaria alla nazione in cui si trova il centro dei propri affari giuridici ed economici, rispetto al fatto che permangano in Italia le relazioni affettive e familiari, le quali ultime assumono – nei confronti dell'elemento prettamente economico – un grado di importanza minore o secondario, e non costituiscono indizio definitivo se non corroborate da altri criteri probatori*

# Il Modello Convenzionale OCSE

Svolgere l'attività all'estero: Problema Imposizione Fiscale

Necessità Coordinamento Normativo fra i vari Paesi

La persona viene assoggettata a imposizione in ciascun Paese interessato, senza nemmeno poter far valere presso il Paese di origine, un credito per quanto già corrisposto nel Paese di destinazione (doppia imposizione)

La persona non sottostà ad alcuna imposizione, a causa di una complessiva mancanza legislativa (elusione fiscale internazionale)

La persona è teoricamente soggetta a imposizione, ma da un punto di vista pratico riesce in ogni caso a sfuggire all'effettivo pagamento (armonizzazione della riscossione tributaria)

# Il Modello Convenzionale OCSE

## Articolo 6 – REDDITO DA PROPRIETÀ IMMOBILIARI

*"I redditi prodotti da un residente di un Paese Contraente per proprietà immobiliari site nell'altro Paese Contraente, devono essere tassati in questo secondo Paese"*

Il termine "proprietà immobiliari" assume il significato che ha secondo la normativa del Paese Contraente nel quale le proprietà immobiliari in questione si trovano. Il termine deve in ogni caso comprendere i beni accessori alle proprietà immobiliari. Viceversa, imbarcazioni e velivoli non devono essere considerati proprietà immobiliari.

Le previsioni si applicano anche al reddito prodotto dalle proprietà immobiliari di un'impresa.

# Il Modello Convenzionale OCSE

## Articolo 7 – PROFITTI DA ATTIVITÀ COMMERCIALI

*"I profitti di un'impresa di un Paese Contraente devono essere tassati solamente in quel Paese a meno che l'impresa svolga l'attività commerciale nell'altro Paese Contraente attraverso una stabile organizzazione ivi situata. Qualora l'impresa svolga l'attività commerciale in questo modo, i profitti dell'impresa devono essere tassati in questo secondo Paese ma solamente per la parte che risulti attribuibile alla stabile organizzazione."*

*"Quando un'impresa di un Paese Contraente svolge attività commerciale nell'altro Paese Contraente attraverso una stabile organizzazione ivi situata, devono essere attribuiti alla stabile organizzazione in ciascun Paese Contraente i profitti che si assume verrebbero realizzati qualora tale sede fosse un'impresa distinta e separata."*

Nel determinare i profitti di una stabile organizzazione, devono essere considerate spese deducibili quelle che incorrono in ragione della stabile organizzazione, comprese le spese manageriali e di generale amministrazione.

Non deve essere attribuito alcun profitto a una stabile organizzazione in ragione del mero acquisto da parte di quella stabile organizzazione di beni o prodotti per conto dell'impresa.

# Il Modello Convenzionale OCSE

## Articolo 10 – DIVIDENDI

*"I dividendi pagati da un'azienda residente di un Paese Contraente a un residente dell'altro Paese Contraente devono essere tassati in questo secondo Paese."*

Tuttavia, tali dividendi possono essere tassati anche nel Paese Contraente di cui l'azienda che paga i dividendi è residente e secondo le leggi di quel Paese; ma, qualora il beneficiario dei dividendi sia residente dell'altro Paese Contraente, le imposte richieste non devono eccedere:

- il 5% dell'ammontare lordo dei dividendi, se il beneficiario è un'azienda che detiene direttamente almeno il 25 per cento del capitale dell'azienda che distribuisce i dividendi;
- il 15% dell'ammontare lordo dei dividendi in tutti gli altri casi.



# Il Modello Convenzionale OCSE

## Articolo 12 – ROYALTIES

*"Le royalties realizzate in un Paese Contraente a beneficio di un residente dell'altro Paese Contraente devono essere tassabili solo nell'altro Paese."*

Il termine "royalties" indica pagamenti ricevuti in ragione dell'utilizzo di diritti di autore in ambito letterario, artistico o scientifico, compresi film, brevetti, marchi, design o modelli, piani, formule segrete o processi, o anche informazioni riguardanti esperienze industriali, commerciali o scientifiche.

Le previsioni di cui sopra non si applicano qualora il beneficiario delle royalties, residente di un Paese Contraente, svolga la sua attività commerciale nell'altro Paese Contraente nel quale le royalties sono realizzate mediante una stabile organizzazione ivi situata.

# Il Modello Convenzionale OCSE

## Articolo 15 – REDDITO DA LAVORO DIPENDENTE

*"I salari, le paghe e le altre forme di remunerazione simili ottenute da un residente di un Paese Contraente con riferimento a un contratto di lavoro dipendente, devono essere tassate solamente in quel Paese a meno che il rapporto di lavoro non sia esercitato nell'altro Paese Contraente."*

La remunerazione ottenuta da un residente di un Paese Contraente con riferimento a un contratto di lavoro dipendente nell'altro Paese Contraente deve essere tassata solamente nel primo Paese se:

- Colui che riceve la remunerazione è presente nell'altro Paese per un periodo o per periodi non superiori a 183 giorni complessivamente nell'anno, e
- La remunerazione è pagata da, o per conto di, un datore di lavoro che non è residente dell'altro Paese, e
- La remunerazione non origina da una stabile organizzazione nell'altro Paese.

# Il Modello Convenzionale OCSE

## Articolo 24 – NON DISCRIMINAZIONE

Il principio è lo stesso che si ritrova anche nell'Accordo sulla libera circolazione dei lavoratori, vigente fra i Paesi membri dell'Unione Europea, dello Spazio Economico Europeo e della Svizzera:

*“I cittadini nazionali di un Paese Contraente non sono soggetti nell'altro Paese Contraente ad alcuna tassazione o ad alcun requisito, che sia diverso o maggiormente gravoso rispetto alla tassazione e ai connessi requisiti che ricevono i cittadini nazionali nelle medesime circostanze, specialmente con riferimento alla residenza.”*

# Il Modello Convenzionale OCSE

## Articolo 25 – M.A.P. PROCEDURA DI ACCORDO RECIPROCO

*"Quando una persona ritiene che le azioni di uno o di entrambi i Paesi Contraenti risultino o possano risultare in una tassazione nei suoi confronti non in conformità con le previsioni della Convenzione, egli deve, indifferentemente dai rimedi previsti dalle normative di quei Paesi, presentare il suo caso alle Autorità competenti del Paese Contraente di cui è residente o di cui è un cittadino nazionale."*

Il caso deve essere presentato entro tre anni dalla prima notifica ricevuta relativa alle azioni risultanti in una tassazione non conforme con le previsioni della Convenzione.

# Il Modello Convenzionale OCSE

## Articolo 26 – C.R.S. SCAMBIO DI INFORMAZIONI

*"Le Autorità competenti dei Paesi Contraenti devono scambiare le informazioni che sono necessarie per lo svolgimento delle previsioni della Convenzione o delle normative nazionali concernenti le imposte di qualsiasi tipo e descrizione esatte per conto dei Paesi Contraenti, fintantoché la tassazione non è contraria a quanto previsto nella Convenzione."*

*"Qualsiasi informazione ricevuta da un Paese Contraente deve essere trattata con la massima segretezza come se tali informazioni fossero state ottenute secondo la normativa nazionale di quel Paese, e deve essere resa nota solamente alle persone o Autorità (compresi tribunali e organi amministrativi) di specifico interesse."*

Problematica: Scambio Informazioni su Richiesta, Automatico, Spontaneo

# Il Modello Convenzionale OCSE

## Convenzioni Anomale: No Modello OCSE

- Italia – Vaticano (white list?)
- Modello OCSE Dimezzato
- Restano i Patti Lateranensi (Privilegi Fiscali)
- C.R.S. e M.A.P. Previsioni Svuotate
- Italia – Panama
- Idem C.R.S. e M.A.P.

# Evasione – Elusione – Abuso del Diritto

**Evasione:** Azione illecita, finalizzata a non rendere conoscibile all'Erario l'esistenza del presupposto imponibile, ovvero a occultare, in tutto o in parte, la base imponibile su cui andrebbe calcolata l'imposta (diminuzione ricavi / aumento costi)

**Elusione:** Operazione mediante la quale il contribuente, al fine di risparmiare sul versamento delle imposte, aggira il presupposto di determinati obblighi o divieti stabiliti dall'ordinamento tributario (reddito locale prodotto all'estero)

Evasione è violazione diretta della norma

Elusione è trasgressione indiretta della disposizione

**Abuso del Diritto:** Utilizzo di forme giuridiche lecite, messe in atto al fine di perseguire un illecito risparmio d'imposta – ottenimento di un vantaggio contrario allo spirito del sistema (dividend washing / dividend stripping; sale and lease back)

Somiglianza tra Elusione e Abuso del Diritto

# Evazione – Elusione – Abuso del Diritto

Corte di Giustizia UE (Sentenza Halifax – 2006):

*"A un soggetto passivo che ha la scelta tra due operazioni, la VI Direttiva non impone di scegliere quella che implica un maggior pagamento IVA. Perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della VI Direttiva e dalla legislazione nazionale che la traspone, portare a un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni."*

*Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.*



# Evazione – Elusione – Abuso del Diritto

## Onus Probandi – Ufficio

La prova del disegno elusivo e delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale

## Onus Probandi – Contribuente

L'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti di reale spessore che giustifichino operazioni in quel modo strutturate (c. d. valide ragioni economiche non marginali extra-fiscali)

# Evazione – Elusione – Abuso del Diritto

Corte di Giustizia UE (Sentenza Part Service – 2008):

Il primo elemento del comportamento abusivo è il perseguimento del vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria a uno o più obiettivi delle direttive in materia

Il vantaggio fiscale dev'essere lo **scopo essenziale** e, pertanto, non è necessario che tale scopo sia anche l'unico scopo dell'operazione

Il soggetto passivo ha sempre il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale

Non basta che vi sia un risparmio, e non basta che questo sia l'unico obiettivo dell'operazione, ma occorre che si dimostri che quel vantaggio sia **immeritato**, contrario all'art. 53 della Costituzione (C. C.), e del tutto **asistematico**

# Evazione – Elusione – Abuso del Diritto

Corte di Cassazione – Sezione Tributaria 439/2015:

*"Nei processi di ristrutturazione e riorganizzazione aziendale, integra gli estremi della condotta elusiva quella costruzione che, tenuto conto, sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento essenziale dell'operazione economica lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale ove quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta, e manchi il presupposto dell'esistenza di un idoneo strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dalla parte contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito"*

# Evazione – Elusione – Abuso del Diritto

Normativa italiana - Si considerano elusive:

Le operazioni prive di sostanza economica, i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali; sono indici di mancanza di sostanza economica, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato

Costituiscono vantaggi fiscali indebiti, i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Viceversa, non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extra-fiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa, ovvero dell'attività professionale del contribuente.

Resta, comunque, ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

# Evazione – Elusione – Abuso del Diritto

Abuso del Diritto: Problema Identità Operazione Abusiva

Interpello Facoltativo Ex Post (Norma Teorica)

Interpello Obbligatorio Ex Ante (Nella Pratica)

No Sanzioni Penali

Sì Sanzioni Amministrative

Non Condiviso in Dottrina – Non in Linea UE

# Evazione – Elusione – Abuso del Diritto

## Raccomandazioni Commissione UE

I Paesi Membri devono inserire, all'interno del proprio ordinamento tributario nazionale, la seguente clausola:

*"Una costruzione di puro artificio, o una serie artificiosa di costruzioni, che siano state poste in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione, e che comportino un vantaggio fiscale, debbono essere ignorate. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento unicamente alla loro sostanza economica"*

# Evazione – Elusione – Abuso del Diritto

Operazioni lecite secondo l'Agenzia delle Entrate:

- Trasformazione societaria finalizzata al conseguimento di una minore imposizione
- Scelta di operare tramite società di capitali, anziché sotto forma di impresa individuale
- Opzione tra cessione dell'azienda e cessione delle partecipazioni
- Opzione tra cessione dell'immobile e cessione della società che lo detiene
- Scelta del periodo d'imposta nel quale incassare proventi o pagare spese
- Scelta di cessare la società tramite fusione o conferimento, anziché liquidazione
- Scelta di intestare l'immobile dello Studio a una società di servizi controllata dal titolare dello Studio stesso

# Evazione – Elusione – Abuso del Diritto

Risoluzione N. 93/E/2016 – Agenzia delle Entrate:

*"Se una società, di fronte a dei promissari acquirenti di un immobile di proprietà della società stessa, anziché provvedere all'alienazione (conseguendo delle rilevanti plusvalenze), lo assegna prima ai soci (fruendo della tassazione agevolata sostitutiva dell'8 per cento), e poi gli stessi soci provvedono alla cessione del fabbricato ai precedenti promissari acquirenti della società al valore "di carico" conseguente all'assegnazione, si realizza un'ipotesi di legittimo risparmio d'imposta"*



# BEPS Action Plan

La Globalizzazione e il Mutamento della Fiscalità Internazionale

Pianificazione Fiscale Multinazionali:

- Sfrutta vuoti normativi tra un sistema tributario e l'altro
- Riduce il reddito ante imposte
- Alloca i profitti in giurisdizioni con minore pressione fiscale

Risposta OCSE = Piano BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

15 Action con obiettivi inter-correlati – approccio olistico Piano BEPS

Valenza: Non Legge; Raccomandazioni cui si ispirano le Giurisdizioni

# BEPS Action Plan

Collaborano (work in progress) al Piano BEPS oltre 60 Paesi

Albania, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Austria, Azerbaijan, Bangladesh, Belgio, Brasile, Canada, Cile, Colombia, Costa Rica, Croazia, Danimarca, Estonia, Filippine, Finlandia, Francia, Georgia, Germania, Giamaica, Giappone, Grecia, India, Indonesia, Irlanda, Islanda, Israele, Italia, Kenya, Korea del Sud, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Malesia, Marocco, Messico, Nigeria, Norvegia, Nuova Zelanda, Olanda, Perù, Polonia, Portogallo, Regno Unito, Repubblica Ceca, Repubblica Popolare Cinese, Russia, Senegal, Singapore, Slovacchia, Slovenia, Spagna, Stati Uniti, Sudafrica, Svezia, Svizzera, Tunisia, Turchia, Ungheria, Vietnam.

# BEPS Action Plan

Report “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”, OECD, 2013

Non vi è una particolare normativa che consente le pratiche BEPS

Tali pratiche sono dovute a una serie di fattori:

- Normative locali che non sono coordinate tra i diversi Paesi
- Standard fiscali internazionali che non hanno tenuto il passo dei cambiamenti avvenuti nell’economia globale
- Forte carenza di informazioni da parte delle Amministrazioni Fiscali e di coloro che scrivono le norme

# BEPS Action Plan

Sebbene il *Report* si dimostri impreciso per carenza di informazioni e diversità dei dati raccolti a seconda dei Paesi, l'analisi ha stimato una perdita in imposte societarie a livello globale tra il 4% e il 10% del valore globale della CIT (Corporate Income Tax), ossia un ammontare tra i 100 e i 240 miliardi di US\$ all'anno.

Il *Report* precisa, inoltre, che l'impatto delle pratiche BEPS è maggiore per le casse dei Paesi in via di sviluppo (in % sul PIL), considerata la loro maggiore dipendenza dalle entrate della CIT.

# BEPS Action Plan

## Action 1 – Digital Economy

Affronta le sfide fiscali dell'economia digitale e individua le principali difficoltà che si pongono per l'applicazione delle norme fiscali internazionali esistenti.

Il rapporto delinea le opzioni per affrontare queste difficoltà, considerando sia le imposte dirette che quelle indirette.

### **Nexus Approach:**

- Correlazione tra Costi e Ricavi (Art. 109 TUIR – Es: Patent Box)
- Nesso fra Utili dichiarati e Luoghi reali in cui sono prodotti

# BEPS Action Plan

## Action 2 – Hybrid Mismatch Arrangements

Sviluppa disposizioni e raccomandazioni per quanto riguarda la progettazione di una normativa nazionale per neutralizzare gli effetti delle incompatibilità degli accordi ibridi (es: doppia non imposizione, doppia deduzione, differimento imposte da pagare)

Istruzioni per migliorare la legislazione nazionale con particolare riferimento ai problemi relativi alle Dual Resident Entities

# BEPS Action Plan

## Action 3 – CONTROLLED FOREIGN COMPANY (CFC) RULES

Propone raccomandazioni per rafforzare le norme per la tassazione delle società estere controllate (CFC)

Tenere le leggi al passo con le variazioni dell'economia

Tassare – di regola – gli azionisti residenti nella giurisdizione interna (parent jurisdiction)

Predisporre un sistema giurisdizionale interno completo, per calcolare il reddito CFC sugli azionisti, attivando CFC exemptions and threshold requirements

# BEPS Action Plan

## Action 4 – INTEREST DEDUCTIONS AND OTHER FINANCIAL PAYMENTS

Delinea un approccio comune basato sulle migliori pratiche per prevenire l'erosione della base imponibile attraverso l'utilizzo di interessi passivi (es: uso di parti correlate o terze per ottenere deduzioni o finanziare produzioni di redditi esenti o differiti)

Focus: Carico debiti su società soggette ad alta imposizione

Intra-group loans per creare illecite deduzioni

Accordi infra-fruppo per finanziare reddito non tassabile

Rispettare il rapporto:  $\text{Deduzioni} \leq \text{interessi netti} / \text{EBITDA (ROL)}$



# BEPS Action Plan

## Action 5 – HARMFUL TAX PRACTICES

Rinnova il lavoro sulle pratiche fiscali dannose, con particolare attenzione al miglioramento della trasparenza, compreso lo scambio spontaneo obbligatorio per i regimi preferenziali (es: IP)

Raccomandazioni:

Compulsory spontaneous exchange on rulings (UE dal 01.01.2017)

Accordi unilaterali sui prezzi transnazionali (cross border unilateral Advance Pricing Arrangements – APA)

Meccanismo controllo e revisione continua regimi preferenziali (IP)

Verificare trasparenza e sostanza delle normative interne

# BEPS Action Plan

## Action 6 – TREATY ABUSE

Sviluppa nuove disposizioni relative al Modello Convenzionale, nonché specifiche raccomandazioni connesse, per predisporre norme nazionali atte a prevenire gli abusi nei trattati

Problematica 1: Trattati di acquisto (treaty shopping):

Eliminare norme convenzionali che riservano privilegi in un Paese

Problematica 2: Società “casella postale” (letter-box company):

Costituzione società fittizia nel Paese che offre privilegi

# BEPS Action Plan

## Action 7 – PERMANENT ESTABLISHMENT STATUS

Contiene modifiche alla definizione di stabile organizzazione per evitare delle interpretazioni artificiali di favore (es: uso di strutture Commissionaire e simili)

Problema: Approfittare di carenze nella normativa che individua le P.E. (Permanent Establishment – Stabile Organizzazione)

Ripristino tassazione nei casi di redditi transnazionali non-tassati o tassati in maniera inferiore

# BEPS Action Plan

Problematica: Accordi di Commissionaire

Negoziio giuridico attraverso il quale un contribuente vende – ufficialmente a proprio nome – beni in un Paese, quando in realtà è un’azienda estera a essere l’effettiva proprietaria di quei beni.

Attraverso tali accordi un’azienda straniera risulta in grado di vendere i suoi beni in un altro Paese, senza tecnicamente possedere in loco una PE cui attribuire dette vendite fiscalmente (ossia senza essere tassata).

Di contro, dal momento che la persona che conclude la vendita non è l’effettiva proprietaria dei beni, tale persona non risulta parimenti tassabile sui profitti che derivano da quella vendita; potrebbe essere tassata solo sulla remunerazione che riceve per i servizi resi “that-it” (una commissione, da cui, Commissionaire).

Azienda Commissionaire conclude contratti non vincolanti per Casa-Madre = No PE No Tasse

# BEPS Action Plan

## Action 8 / 9 / 10 – TRANSFER PRICING INTANGIBLES RISKS & CAPITAL HIGH-RISK TRANSACTIONS

Contengono indicazioni sui prezzi di trasferimento per assicurare che i risultati siano in linea con la creazione di valore in relazione a beni immateriali e rischi sul capitale, originati da transazioni irrazionali

Individuare:

Criterio della libera concorrenza: Arm's Length Principle

Accordi sui Costi di Contribuzione (Cost Contribution Arrangement)

Aziende mere finanziatrici nel gruppo: diritto solo al Risk-Free Return

# BEPS Action Plan

## Action 11 – BEPS DATA ANALYSIS

Stabilisce metodologie per raccogliere e analizzare i dati relativi al BEPS e le azioni da affrontare; sviluppa raccomandazioni per quanto riguarda gli indicatori e l'impatto economico; garantisce gli strumenti disponibili per monitorare e valutare l'efficacia delle azioni intraprese su base continuativa

Azione di verifica sugli effetti dannosi BEPS per l'economia

Problematica: Foreign Direct Investment (FDI) verifica investimenti

# BEPS Action Plan

## Action 12 – DISCLOSURE OF AGGRESSIVE TAX PLANNING

Raccomandazioni per la progettazione di regole di divulgazione obbligatoria nei regimi di pianificazione fiscale aggressiva, tenendo conto dei costi delle Amministrazioni e delle imprese, attingendo alle esperienze dei Paesi che hanno tali norme

- Chi deve informare
- Quali informazioni devono essere fornite
- Arco temporale in cui devono essere fornite le informazioni
- Conseguenze per chi non fornisce le informazioni entro i limiti previsti

# BEPS Action Plan

## Action 13 – TRANSFER PRICING DOCUMENTATION

Contiene gli orientamenti sulla documentazione dei prezzi di trasferimento, tra cui il modello relativo alla segnalazione Paese per Paese, per migliorare la trasparenza, tenendo conto dei costi di conformità.

- Documentazione Nazionale (Country / Local File)
- Master File
- Country By Country Report



# BEPS Action Plan

## 1. Documentazione Nazionale

Per prima cosa, è richiesto che la documentazione del prezzo di trasferimento dettagliata sia fornita in un “Local / Country File” specifico per ciascun Paese (per l’Italia si tratta di un documento denominato: “Documentazione Nazionale”), che identifichi tutte le transazioni materiali riguardanti le diverse parti, gli importi di quelle stesse transazioni, e l’analisi per l’azienda delle modalità di determinazione di quel prezzo di trasferimento, fatta con riferimento alle medesime transazioni

# BEPS Action Plan

## 2. Master File

Come secondo obbligo relativo alle linee guida circa la documentazione sul prezzo di trasferimento, è imposto alle multinazionali di fornire alle Amministrazioni Fiscali tutte le informazioni dettagliate riguardo alle loro operazioni a livello globale, nonché alle politiche del prezzo di trasferimento, in un documento chiamato “Master File”, che deve essere a disposizione di tutte le giurisdizioni interessate

# BEPS Action Plan

## 3. Country By Country Report

Infine, per le multinazionali che superano determinati parametri di grandezza (750 milioni di fatturato), è previsto l'obbligo di inviare una Relazione Paese-per-Paese che fornisca, annualmente e per ogni giurisdizione nella quale si opera, gli importi di reddito finale, di reddito ante imposte, e le imposte sul reddito pagate e maturate.

E' richiesto, inoltre, di indicare il numero dei dipendenti, il capitale netto, le immobilizzazioni materiali e gli utili reinvestiti in azienda, esistenti e/o maturati presso ciascuna Amministrazione.

Le multinazionali devono identificare tutte le entità economiche del gruppo in base all'attività svolta presso le rispettive differenti giurisdizioni.

# BEPS Action Plan

## Action 14 – DISPUTE RESOLUTION

Sviluppa soluzioni per affrontare gli ostacoli che impediscono ai Paesi di risolvere le controversie legate alle MAP, tramite uno standard minimo, comprendente anche un arbitrato di carattere opzionale.

Lo standard minimo, in pratica, mira ad assicurare:

Obblighi nei trattati per implementare le MAP e risolverle in maniera rapida

Incrementare i processi amministrativi per la veloce soluzione delle dispute

Facilitare l'accesso dei contribuenti alle MAP

Fornire una sorta di «best practices» per completare lo standard stesso

# BEPS Action Plan

## Action 15 – MULTILATERAL INSTRUMENT

Analizza le questioni giuridiche relative allo sviluppo dello strumento multilaterale, per consentire ai Paesi di attuare le misure BEPS.

E' stato in proposito istituito un gruppo di lavoro ad hoc con oltre 90 Paesi partecipanti, coi seguenti obiettivi:

Analisi problemi leggi internazionali su tasse e diritto pubblico

Velocizzare l'implementazione delle misure BEPS sui Trattati

Sostituire i Trattati Bilaterali con un unico Strumento Multilaterale

# Normativa CFC

## Art. 167 TUIR

*"Se un soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, il controllo di un'impresa, di una società o altro ente, residente o localizzato in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (diversi da quelli appartenenti all'Unione Europea ovvero da quelli aderenti allo Spazio Economico Europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni), i redditi conseguiti dal soggetto estero controllato sono imputati, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato, ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da essi detenute. Tale disposizione si applica anche per le partecipazioni di controllo in soggetti non residenti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni assoggettate ai predetti regimi fiscali privilegiati."*

# Normativa CFC

Concetto di “Controllo” – Art. 2359 Codice Civile

Sono considerate **società controllate**:

- Le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.
- Le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria.
- Le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

# Normativa CFC

Società «Collegate» – Art. 2359 Codice Civile

Sono considerate **società collegate**:

- *Le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole.*

*"L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati."*



# Normativa CFC

Art. 167 TUIR – Comma 4: Quali sono i regimi privilegiati

*"I regimi fiscali, anche speciali, di Stati o territori si considerano privilegiati laddove il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia."*

Si applicano alla generalità dei contribuenti che integrano i requisiti soggettivi od oggettivi richiesti dalla norma istitutiva del regime.

Determinano un abbassamento delle aliquote d'imposta applicabili ovvero, pur non incidendo direttamente sull'aliquota, prevedono esenzioni o altre diminuzioni della base imponibile, idonee a ridurre sostanzialmente il prelievo nominale.

# Normativa CFC

## Art. 167 TUIR – Comma 5: Le Esimenti

La società non residente svolge un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nello Stato di insediamento; per le attività bancarie, finanziarie e assicurative la condizione è soddisfatta se la maggior parte delle fonti, degli impieghi o dei ricavi originano nello Stato di insediamento (I esimente)

oppure (alternativa tra le due esimenti; ossia, basta che ce ne sia una)

Dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (II esimente – prova diabolica)

Interpello probatorio facoltativo ex post (di fatto, obbligatorio ex ante)

# Normativa CFC

Indicazioni OCSE / UE: No I Esimente con > 50% Passive Income

Elementi probatori:

1. Radicamento nello Stato estero fiscalmente privilegiato
2. Disponibilità struttura organizzativa idonea per l'attività svolta  
(Esclusione costruzione di puro artificio)

Corte di Giustizia europea (C196/04 del 12.09.2006)

Radicamento = Legame Economico e Sociale nello Stato estero

Agenzia delle Entrate: > 50% Acquisti/Vendite nello Stato estero

Dubbi: Perché no Acquisti/Vendite estere (Italia esclusa)?

# Normativa CFC

Art. 167 TUIR – Comma 8-Bis: Regole CFC anche per UE e SEE

Le partecipate CFC sono assoggettate a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero state soggette ove residenti in Italia (No Addizionali; Sì esenzioni)

IRES (24%) + IRAP ordinaria (3,9%) = 27,9% [ < 13,95% = regime fiscale privilegiato ]

e (le due condizioni devono sussistere entrambe)

Dette società hanno conseguito proventi derivanti per più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica (passive income), nonché dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società non residente, ne sono controllati, o sono controllati dalla stessa società che controlla la società non residente

No 8-bis: Contribuente (interpello) prova società non artificiosa (radicamento, struttura, +50%)

# Normativa CFC

Regime Adempimento Collaborativo (Cooperative Compliance)

Vantaggi (tempi brevi, riduzione sanzioni, no garanzie rimborsi)

Ricavi  $\geq$  10 miliardi (salvo eccezioni – «trascinamento»)

Elenchi pubblici: Dubbi privacy

Requisiti Framework:

Strategia fiscale / Ruoli e responsabilità / Procedure / Monitoraggio  
/ Adattabilità al contesto interno ed esterno / Relazione agli organi  
di gestione

# Place Of Effective Management – POEM

Un'impresa localizzata all'estero potrebbe essere considerata solo esterovestita, ma sostanzialmente residente in Italia, in base ai soggetti che ne compongono il management e all'attività svolta da detto organo di direzione (POEM)

Esterovestizione: Residenza effettiva contraddice quella formale

Soggetto d'imposta sottrae al potere impositivo nazionale attività d'impresa che siano teoricamente suscettibili di produrre materia reddituale attiva (aziende industriali, commerciali etc.), ovvero passiva (dividendi, interessi, utili, royalties – Passive Income)

# Place Of Effective Management – POEM

Art. 73, Comma 3, TUIR

Sono domiciliate in Italia quelle società, le quali, per la maggior parte del periodo d'imposta, hanno nel territorio dello Stato:

- La sede legale, ossia quella indicata nell'atto costitutivo o nello statuto
- La sede dell'amministrazione (il luogo in cui si trova effettivamente la direzione dell'impresa, intesa come reale sede presso la quale vengono assunte le decisioni chiave – POEM)
- L'oggetto principale dell'attività, cioè il luogo in cui viene effettivamente svolta l'attività economica prevalente ai fini dell'oggetto sociale

Condizioni alternative = ne basta anche una sola

# Place Of Effective Management – POEM

Art. 73, Comma 5-Bis, TUIR

**Salvo prova contraria**, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'Art. 2359, Comma 1, Codice Civile, in società e trust, i quali, alternativamente:

Sono controllati, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato

**Sono amministrati** da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato



# Place Of Effective Management – POEM

Sede di direzione effettiva:

- Luogo di assunzione delle decisioni chiave concernenti la gestione aziendale, indispensabili per la conduzione dell'attività.
- Luogo dove la persona o il gruppo di persone che esercitano le funzioni di maggior rilievo assumono ufficialmente le loro decisioni.
- Luogo di determinazione delle strategie che dovranno essere adottate dall'impresa.
- Luogo dove viene materialmente adempiuta l'eventuale delega, sempreché essa non si rilevi una pura "ripetizione non autonoma" delle decisioni già prese in sede di CDA.

# Place Of Effective Management – POEM

Elementi probatori (seppure non definitivi) per giustificare la residenza effettiva:

Documenti atti a dimostrare che le riunioni del CDA si sono concretamente svolte all'estero (biglietti aerei, ricevute di alberghi, ristoranti, bus, metro, taxi etc., concomitanti con la data delle riunioni).

Documenti che dimostrano l'effettiva esecuzione di atti autonomi da parte dei membri del CDA (progetti, presentazioni, meeting e ogni altra documentazione diretta a migliorare l'economicità della società non residente).

Documenti e fatti testimonianti il grado di autonomia funzionale della società non residente e del suo personale dal punto di vista organizzativo, amministrativo, finanziario e contabile (direttive interne, contratti di natura commerciale e finanziaria, corrispondenza ordinaria con soggetti terzi, apertura e gestione dei conti correnti bancari, richiesta di mutui o prestiti etc.).

# Place Of Effective Management – POEM

Indici di controllo utilizzati dall'Agenzia delle Entrate:

- Mail scambiate tra residenti e non residenti.
- Documenti personali amministratori società non residente.
- Concomitanza stessi soggetti nei CDA delle due società.
- Qualifica amministratori esteri (persone di comodo, altre cariche).
- Residenza effettiva società estera (studio commercialista, legale).
- Svolgimento riunioni CDA all'estero (verbali in lingua straniera).
- Contratti società non residente e luogo effettivo in cui sono stati conclusi.
- Disponibilità conti bancari italiani e gestione dall'Italia di conti bancari esteri.

# Place Of Effective Management – POEM

Esempi tipici esteroinvestizione POEM:

Board della Holding compone, in tutto o in parte, board controllata.

Residenza board in tutto o in parte Paese diverso sede controllata.

Caso noto: stilisti Dolce & Gabbana (ufficio in Lussemburgo).

Assoluzione dal reato, poiché le presunzioni fiscali non possono essere di per sé sole elementi per condannare penalmente

(Cassaz. 43809/2015 – Sezione III, Penale).

Permane il problema fiscale di esteroinvestizione legato al POEM.

# Stabile Organizzazione (P.E.)

La Stabile Organizzazione (SO), o Permanent Establishment (PE), collega a uno Stato il reddito che deriva da un'attività economica svolta sul suo territorio da parte di un'impresa non residente.

Normativa internazionale: Art. 5 Modello Convenzionale OCSE

Normativa nazionale: Artt. 162/23 TUIR (imposte dirette; IVA = UE)

SO di soggetti esteri:

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.

# Stabile Organizzazione (P.E.)

Esempi tipici SO:

- Una sede di direzione
- Una succursale
- Un ufficio
- Un'officina
- Un laboratorio
- Una miniera, un giacimento, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche al di fuori delle acque territoriali, purché lo Stato possa esercitarvi i diritti relativi
- Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione è SO se > 12 mesi (varia ITA 3)
- Un soggetto è SO se conclude di norma in nome dell'impresa contratti (non acquisto di beni)

# Stabile Organizzazione (P.E.)

Esempi tipici di non-SO:

- Sede per deposito, esposizione o consegna di beni o merci dell'impresa
- Beni o merci immagazzinati per trasformazione di altra impresa
- Sede per acquistare beni o merci, o raccogliere informazioni
- Sede per svolgere attività preparatoria o ausiliaria
- Sede per esercizio combinato attività predette
- Disponibilità elaboratori e impianti ausiliari per raccolta informazioni
- Commissionaire indipendente senza potere di concludere contratti

# Stabile Organizzazione (P.E.)

Necessario verificare le seguenti condizioni:

- L'esistenza di un "place of business" (sede fissa d'affari).
- La sua stabilità.
- La sua connessione con l'esercizio normale dell'impresa.
- La sua idoneità a produrre reddito autonomamente.
- Sono escluse dal concetto di SO tutte quelle "installazioni" in cui si svolgono attività insuscettibili di produrre un reddito autonomo



# Stabile Organizzazione (P.E.)

Rilevanza della SO:

SO dipendente dalla Casa-Madre, contrattualmente

SO autonoma dalla Casa-Madre, fiscalmente

SO connessa alla Casa-Madre, economicamente (reddito locale)

Principio: functionally separate entity

Branch Exemption = All In – All Out (problema SO black list)

Opzione vincolante anche per SO future fino a chiusura SO

# Stabile Organizzazione (P.E.)

Exit Tax – Art. 166, TUIR:

Il trasferimento all'estero della residenza dei soggetti che esercitano imprese commerciali, che comporti la perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi, costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, salvo che gli stessi non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

La stessa disposizione si applica se, successivamente, i componenti confluiti nella stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato sono distolti.

Si considerano in ogni caso realizzate al valore normale (art. 9 TUIR), le plusvalenze relative alle stabili organizzazioni all'estero.

# Stabile Organizzazione (P.E.)

Esemplificando:

L'Exit Tax non si applica nel caso in cui l'impresa sposti all'estero la propria sede legale, ma mantenga in Italia una SO, mediante la quale svolga concretamente un'attività. Mentre verrà assoggetta all'Exit Tax se, successivamente, i componenti entrati nella SO verranno distolti per confluire presso la Casa-Madre estera

# Stabile Organizzazione (P.E.)

Valore Normale = Valore di Mercato – Art. 9, Comma 3, TUIR:

*"Per valore normale si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi"*  
(Arm's Length Principle)

*"Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso."*

*"Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore."*

# Stabile Organizzazione (P.E.)

Il nascente nuovo Art. 162-Bis del TUIR: Stabile Organizzazione Occulta

*"Indipendentemente dalla presenza di mezzi materiali fissi, si considera esistente una SO occulta, qualora vengano svolte nel territorio dello Stato, in via continuativa, attività digitali pienamente dematerializzate da parte di soggetti non residenti.*

*L'esistenza di una stabile organizzazione occulta si configura qualora il soggetto non residente:*

- a) manifesti la sua presenza sul circuito digitale ponendo in essere un numero di transazioni superiore, in un singolo semestre, a cinquecento unità;*
- b) percepisca nel medesimo periodo un ammontare complessivo non inferiore a un milione di euro."*

Proposta in discussione in Senato per fronteggiare l'evasione delle c.d. OTT (Over The Top), non conforme al Modello Convenzionale OCSE: inapplicabile in caso di conflitto fra norme.

# Stabile Organizzazione (P.E.)

Problematiche SO evidenziate dall'OCSE:

- Disregarded Branch Structures (strutture di SO disattese)
- Diverted Branch Payments (pagamenti delle SO dirottati)
- Deemed Branch Payments (pagamenti delle SO presunti)
- DD (Double Deduction) Branch Payments (doppia deduzione dei pagamenti delle SO)
- Imported Branch Mismatches (disallineamenti importati dalle SO)

# Transfer Pricing

Le transazioni (beni, servizi) infra-gruppo avvengono fissando un prezzo-corrispettivo (Transfer Price) a condizioni inferiori rispetto al reale valore normale di mercato di quelle stesse transazioni

Scopi fiscali:

- Aumentare reddito società residenti Paesi privilegiati
- Diminuire reddito società residenti Paesi ad alta tassazione

Obiettivo: Nexus Approach (redditi tassati dove prodotti)

Principio base transazioni: Arm's Length (libera concorrenza)

# Transfer Pricing

Art. 9, OECD Model Tax Convention (norma base internazionale):

*Quando*

*un'impresa di un Paese Contraente partecipa direttamente o indirettamente all'amministrazione, controllo o al capitale di un'impresa dell'altro Paese Contraente;*

*oppure*

*le stesse persone partecipano direttamente o indirettamente all'amministrazione, controllo o al capitale di un'impresa dell'altro Paese Contraente;*

*e, in entrambi i casi, sono create o poste condizioni tra le due imprese nelle loro relazioni commerciali o finanziarie che differiscono da quelle che vi sarebbero tra due imprese indipendenti, allora qualsiasi profitto che, a causa di tali condizioni, avrebbe dovuto essere realizzato da parte di una delle due imprese, ma, a causa di quelle stesse condizioni, non si è realizzato, deve essere incluso nei profitti di tale impresa e tassato come tale.*



# Transfer Pricing

Norma base nazionale (riprende Modello OCSE) – Art. 110, Comma 7, TUIR:

*"I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al **valore normale\*** dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, se ne deriva aumento del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le Autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali "procedure amichevoli" previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi."*

# Transfer Pricing

OECD Guide Lines alle Amministrazioni per analizzare le transazioni:

- Caratteristiche dei prodotti e dei servizi: qualità, quantità, forma, durata
- Analisi funzionale: marketing, R&D, trasporto, produzione
- Condizioni contrattuali: modi, termini, condizioni, pagamenti
- Condizioni di mercato: tipologia, operatività
- Strategie commerciali: soggettività
- Prezzi di mercato: variabilità
- Economicità transazioni: coincidenza tra forma e sostanza, disomogeneità, anti-economicità
- Analisi perdite: periodi d'imposta, perdite impianto, penetrazione nuovi mercati, motivazioni

# Transfer Pricing

Principali metodi determinazione T.P. (ordine vincolante):

## **Metodo del Confronto del Prezzo**

(CUP – Comparable Uncontrolled Price)

Comparare il prezzo dei beni e dei servizi trasferiti in un'operazione conclusa tra imprese associate, con il prezzo praticato per beni e servizi trasferiti in un'operazione raffrontabile, conclusa con imprese indipendenti in condizioni analoghe

Primo Metodo da usare (maggiormente raccomandato)

# Transfer Pricing

## Metodo del Costo Maggiorato (Cost-Plus Method)

(solo se CUP non utilizzabile)

Utilizza i costi sostenuti dal fornitore della merce o dei servizi oggetto di transazioni infra-gruppo, per i beni o servizi trasferiti a un acquirente associato.

Sommare ai costi il mark-up (margine) appropriato al caso

Problemi: mark-up soggettivo; fluttuazioni costi; identificazione indirect costs; disomogenietà principi contabili

# Transfer Pricing

## Metodo del Prezzo di Rivendita (Resale Price Method)

(come terza opzione)

E' basato sul prezzo al quale il bene, precedentemente acquistato da un'impresa del gruppo, viene poi rivenduto a un'impresa indipendente.

Prezzo Rivendita va ridotto di un margine consono per: copertura costi di vendita, spese correnti, rischi di impresa, naturale profitto

Rischio aleatorietà valutazioni maggiore rispetto Cost-Plus Method

# Transfer Pricing

Ulteriori metodi residuali

**Profit Split Method:** «splitare» (ripartire) i profitti delle transazioni alle diverse società del gruppo interessate dalle operazioni

Metodo Ripartizione Utile:

- a) Contribution Analysis (ripartizione con riferimento all'utile operativo)
- b) Residual Analysis (ripartizione con riferimento all'utile residuo)

Metodo poco veritiero perché troppo basato su previsioni

**Metodo dei Margini Lordi:** (valido solo ad abundantiam)

Confronto dei profitti interni al singolo settore economico di riferimento

# Transfer Pricing

Problematiche TP maggiori nella pratica

Transazioni per servizi infra-gruppo: difficile arm's length se operazioni tipiche di specifiche realtà imprenditoriali

CCA – Cost Contribution Agreement

Contratto stipulato da imprese appartenenti allo stesso gruppo per dividere i costi e i rischi connessi alla produzione e allo sviluppo di beni e servizi (es: sviluppo congiunto intangibles asset con ripartizione quote) in % contribuzione, proporzionale alla % utile

# Transfer Pricing

	ITA-SPA	IRL-LTD	Gruppo
Aliquota	25%	5%	
Utile d'esercizio ante imposte	500.000.000	500.000.000	
Imposte d'esercizio	125.000.000	25.000.000	150.000.000
Utile d'esercizio	375.000.000	475.000.000	850.000.000



# Transfer Pricing

	ITA-SPA	IRL-LTD	Gruppo
Aliquota	25%	5%	
Utile d'esercizio ante imposta pre-operazione	500.000.000	500.000.000	
Beni	200.000.000	100.000.000	
Utile d'esercizio ante imposta post-operazione	300.000.000	700.000.000	
Imposta d'esercizio	75.000.000	35.000.000	110.000.000
Utile d'esercizio post-operazione	225.000.000	665.000.000	890.000.000

# Transfer Pricing

Rimedi raccomandati dall'OCSE per ridurre TP Disputes:

- Procedure di ottemperanza
- Rettifiche corrispondenti e procedure amichevoli
- Verifiche simultanee
- Safe Harbours (oggi superati)
- Advance Pricing Arrangements (APA): Ruling internazionale

# Scambio informazioni (CRS)

Per combattere le distorsioni fiscali originate dalla globalizzazione e l'utilizzo della segretezza per evadere il Fisco (Beneficial Ownership):

Raccomandazioni OCSE: CRS – Common Reporting Standard

Creazione di un Comune Report Standardizzato fra Giurisdizioni

Nasce così il TIEA (Tax Information Exchange Agreement)

Scopo: Promuovere la cooperazione internazionale in materia fiscale attraverso lo scambio di informazioni

Mezzo: predisporre nuove regole convenzionali basate sul CRS

CRS-BCAA (Bilateral Competent Authority Agreement)

CRS-MCAA (Multilateral Competent Authority Agreement)

# Scambio informazioni (CRS)

## *I FASE*

EOIR – Exchange of Information Upon Request  
(scambio di informazioni a richiesta)

## *II FASE*

AEOI – Automatic Exchange of Information  
(scambio di informazioni automatico)

SEOI – Spontaneous Exchange of Information  
(scambio di informazioni spontaneo)

# Scambio informazioni (CRS)

Nuovo Art. 5, Model Protocol TIEA

(dall'EOIR all'AEIOI e al SEOI)

Art. 5A – Automatic Exchange of Information

Per quanto riguarda le categorie di casi e secondo le procedure da essi stabilite di comune accordo, le Parti Contraenti si scambiano **automaticamente** le informazioni.

Art. 5B – Spontaneous Exchange of Information

Presenta due differenti opzioni

# Scambio informazioni (CRS)

## OPZIONE 1

**Senza preventiva richiesta**, ciascuna Parte Contraente adotta ogni opportuna misura per garantire che le informazioni di interesse vengano messe a disposizione dell'altra Parte Contraente, se:

Una Parte Contraente ha motivo di presumere che esista una perdita di gettito fiscale per l'altra Parte Contraente

Un contribuente ha un'esenzione in un Paese che aumenta l'imposta nell'altro Paese Contraente

I rapporti d'affari fra soggetti dei due Paesi, condotti in uno o più Paesi, danno luogo a esenzioni per uno o per entrambi i soggetti

Una Parte ritiene che un'esenzione derivi da trasferimenti fittizi di utili all'interno dei gruppi di imprese residenti in entrambi i Paesi

Le informazioni trasmesse da una Parte Contraente all'altra Parte possono far ottenere elementi utili ai fini dell'accertamento

# Scambio informazioni (CRS)

## OPZIONE 2

La giurisdizione di una Parte Contraente può trasmettere spontaneamente alla giurisdizione dell'altra Parte Contraente tutte quelle informazioni di cui è venuta a conoscenza relativamente a un contribuente, che ritenga prevedibilmente utili a detta altra Giurisdizione al fine di contrastare politiche fiscali dannose.

Le Parti Contraenti possono determinare autonomamente le procedure da utilizzare per lo scambio di tali informazioni.

# Scambio informazioni (CRS)

OCSE – Manuale CRS aggiornato: Guida pratica per i Governi  
Istituzione del Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, l'OCSE fornisce assistenza mediante:

- Seminari di formazione
- Servizi One-to-One di consulenza sulla legislazione e le altre aree evidenziate attraverso il processo di monitoraggio continuo
- Progetti pilota per supportare i Paesi in via di sviluppo



# Scambio informazioni (CRS)

Contenuto del CRS (Parte I):

Nome, indirizzo, codice fiscale, data e luogo di nascita, delle persone fisiche titolari di conto, o di coloro che hanno la rappresentanza legale o il controllo effettivo delle società intestatarie del conto

Il numero del conto

Il nome e il numero identificativo (se esistente) dell'Istituto Finanziario Informativo (Reporting Financial Institution)

Il saldo e/o il valore del conto (compreso, in caso di assicurazione, il valore di liquidità della polizza), il valore monetario attuale e di riscatto delle rendite alla fine dell'anno di riferimento o di altro periodo appropriato, ovvero, qualora il conto fosse stato chiuso durante tale anno o periodo, il valore alla data di chiusura del conto

# Scambio informazioni (CRS)

Contenuto del CRS ( Parte II):

Nel caso di un conto di custodia titoli:

L'importo lordo totale degli interessi, dei dividendi e degli altri redditi generati con riferimento alle attività detenute presso il conto, sia pagate che accreditate, durante l'anno

L'importo lordo totale dei proventi derivanti dalla vendita o dal riscatto delle attività finanziarie pagate o accreditate al conto durante l'anno

In caso di conti di deposito, l'importo lordo totale degli interessi pagati o accreditati al conto durante l'anno

Per ogni altro conto non ricompreso tra i precedenti, l'importo lordo totale pagato o accreditato al detentore del conto durante l'anno

# Scambio informazioni (CRS)

CRS – Giurisdizioni che effettueranno gli scambi nel 2017

Anguilla, Argentina, Barbados, Belgio, Bermuda, Isole Vergini Britanniche, Bulgaria, Isole Cayman, Colombia, Croazia, Curaçao, Cipro, Repubblica Ceca, Danimarca, Dominica, Estonia, Isole Faroer, Finlandia, Francia, Germania, Gibilterra, Grecia, Groenlandia, Guernsey, Ungheria, Islanda, India, Irlanda, Isola di Man, Isole Turks e Caicos, Italia, Jersey, Korea del Sud, Lettonia, Liechtenstein, Lituania, Lussemburgo, Malta, Messico, Montserrat, Paesi Bassi, Niue, Norvegia, Polonia, Portogallo, Regno Unito, Romania, San Marino, Seychelles, Slovacchia, Slovenia, Sud Africa, Spagna, Svezia, Trinidad e Tobago.

# Scambio informazioni (CRS)

CRS – Giurisdizioni che effettueranno gli scambi nel 2018

Albania, Andorra, Antigua e Barbuda, Arabia Saudita, Aruba, Australia, Austria, Bahamas, Belize, Brasile, Brunei, Daressalam, Canada, Cile, Cina, Costa Rica, Emirati Arabi Uniti, Ghana, Giappone, Grenada, Hong Kong, Indonesia, Isole Cook, Isole Marshall, Israele, Kuwait, Macao, Malesia, Mauritius, Monaco, Nauru, Nuova Zelanda, Qatar, Russia, Saint Kitts e Nevis, Saint Martens, Saint Vincent e Grenadine, Samoa, Santa Lucia, Singapore, Svizzera, Turchia, Uruguay, Vanuatu.

# Scambio informazioni (CRS)

CRS – Stati Uniti

Scambio automatico di informazioni solo con

FATCA – Foreign Account Tax Compliance Act

Non adottano CRS su modello TIEA OCSE

FATCA: Ricezione informazioni da Paesi terzi

No restituzione informazioni = No effettivo scambio

USA non realmente “Compliance” (secondo criteri OCSE)

# Scambio informazioni (CRS)

## CRS – PANAMA

Ufficialmente impegnato a emanare leggi nazionali in linea con le raccomandazioni OCSE

Ha firmato la Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters

Resta problematica normativa interna non ancora aggiornata

Panama non risulta, al momento, «Compliance» per l'OCSE

# Scambio informazioni (CRS)

OCSE – Livelli di “Compliance” fiscale

Positivi – Sufficienti:

1. Compliance
2. Sufficiently Compliance

Negativi – Insufficienti:

3. Partially Compliance
4. Non Compliance

# M.A.P. – Mutual Agreement Procedure

Le Procedure Amichevoli sono previste nell'OECD Model Tax Convention (Art. 25), per eliminare potenziali problematiche di doppia imposizione che potrebbero generarsi dall'applicazione della Convenzione in uno o in entrambi i Paesi Contraenti, anche a seguito di mismatches concernenti le differenti rispettive normative interne.

Quando un soggetto, residente presso una delle due Parti Contraenti, ritiene che le misure adottate da una o da entrambe le Amministrazioni possano comportare una tassazione non in linea con quanto stabilito dal Trattato Convenzionale, ha la facoltà di richiedere che venga esperita la MAP.



# M.A.P. – Mutual Agreement Procedure

MEMAP (Manual on Effective Mutual Agreement Procedures)

Casi in cui un contribuente ritiene che l'operato da parte dei due Paesi Contraenti causi un'imposizione fiscale nei suoi confronti “non in conformità con le previsioni della Convenzione” (primario)

Casi in cui “si presentino dubbi o difficoltà riguardanti l'interpretazione o l'applicazione della Convenzione”

Casi di “eliminazione della doppia tassazione per i quali non vi sia alcuna previsione all'interno della Convenzione”

# M.A.P. – Mutual Agreement Procedure

## I Problema

Non sussiste, in capo alle Autorità, obbligo di risultato tale da assicurare l'eliminazione della denunciata doppia imposizione. Sussiste obbligo di diligenza ("shall endeavour"), al fine di addivenire a un accordo: «deve sforzarsi» di risolvere il caso.

## II Problema

Tempi molto lunghi vanificano il risultato finale, pur se positivo. Italia fanalino di coda in Europa (circa 8% di MAP chiuse a oggi)

# M.A.P. – Mutual Agreement Procedure

Gli scenari tipici:

- Ulteriore imposizione in un Paese per aggiustamenti prezzo trasferimento beni o servizi
- Contribuente residente ai fini fiscali in ciascuno dei due Paesi in base alle norme interne
- Ritenuta alla fonte superiore a quanto stabilito nella Convenzione su un pagamento nei confronti di un residente dell'altro Paese Contraente
- Filiale in un Paese Contraente soggetta a tassazione addizionale a causa delle norme locali
- Tassazione sul reddito di un Paese, nel cui imponibile vengono inseriti i redditi realizzati nell'altro Paese Contraente
- Incertezza sul fatto che una data Convenzione copra specifiche voci di reddito, o in generale dubbi sulle transazioni transfrontaliere

# M.A.P. – Mutual Agreement Procedure

Condizioni per accettare la MAP da parte delle Autorità:

Esiste un'accettabile Convenzione che riguardi la questione in esame?

La persona ritiene davvero che le azioni di uno o di entrambi i Paesi possano causare un'imposizione nei suoi confronti non in conformità con quanto espresso nella Convenzione?

La richiesta è stata effettuata entro i limiti temporali fissati dalla Convenzione?

La questione o la transazione appaiono corrette e valide?

# M.A.P. – Mutual Agreement Procedure

Contribuente: Informazioni obbligatorie (I Parte)

Nome, indirizzo e codice fiscale del contribuente

Nei casi di transfer pricing, nome indirizzo e codice fiscale di tutti i contribuenti esteri coinvolti

Nome dell'Amministrazione Fiscale estera coinvolta e, se nota, di quella locale

Articoli della Convenzione non rispettati e corretta interpretazione

Anno o periodo di pertinenza

Relazioni, situazioni o strutture delle transazioni coinvolte

Riassunto accadimenti e analisi delle questioni per cui viene richiesta l'assistenza

# M.A.P. – Mutual Agreement Procedure

Contribuente: Informazioni obbligatorie (II Parte)

Sempre nei casi di transfer pricing, documentazione sullo stato di residenza del contribuente come richiesta dalla normativa nazionale

Copia di ogni altra richiesta all'Autorità competente, nonché dei documenti allegati precedentemente, o che il contribuente si appresta a spedire

Indicazione riportante se una richiesta di assistenza sia già stata inoltrata per la medesima questione da parte dello stesso contribuente o di un predecessore

Tabella recante i limiti temporali per ciascuna giurisdizione con riferimento all'anno per cui si chiede lo sgravio fiscale

Dichiarazione che riferisca se il contribuente ha inoltrato un ricorso o una richiesta di rimborso

# M.A.P. – Mutual Agreement Procedure

Contribuente: Informazioni obbligatorie (III Parte)

Gli eventuali casi in cui la richiesta si riferisca a questioni che sono attualmente o che sono state precedentemente considerate da parte delle Amministrazioni Fiscali di uno dei due Paesi Contraenti come facenti parte di un accordo anticipato sui prezzi (APA – Advance Pricing Arrangement), o di una sentenza/decisione (ruling).

Copia di qualsiasi soluzione o accordo raggiunto con altre Giurisdizioni che possa inficiare le procedure di MAP

Il punto di vista del contribuente su possibili vie per porre rimedio alla questione che ritiene vada corretta

Ogni altra informazione che il contribuente ritenga rilevante per la procedura MAP

# M.A.P. – Mutual Agreement Procedure

Autorità ricevente MAP invia il Position Paper all'altra Autorità

Generalità complete contribuente e altri soggetti coinvolti

Contatti dell'Autorità competente ufficialmente incaricata di tale questione

Presentazione della questione, transazioni avvenute, attività svolte

Anno di imposizione fiscale di pertinenza

Reddito e imposta per ciascun anno di pertinenza

Riassunto delle informazioni di principale importanza fornite dal contribuente

Natura esatta della questione e norme nazionali di riferimento

Calcoli a supporto dei dati forniti

Eventuali connessi elementi concernenti il Transfer Pricing



# M.A.P. – Mutual Agreement Procedure

Autorità riceve Position Paper e invia Rebuttal o Response Paper:

- Per gli elementi del Position Paper che sono o meno accettabili
- Per le aree in cui l'Autorità competente si trova in accordo e in disaccordo
- Per eventuali richieste di ulteriori informazioni e spiegazioni
- Per presentare altre informazioni pertinenti, non analizzate
- Per inviare la soluzione, o punto di vista per la soluzione del caso

# Common Consolidated Corporate Tax Base

Le imprese cercano di mettere in atto quelle operazioni in grado di far loro conseguire i maggiori volumi di reddito, presso le giurisdizioni tributarie in cui il livello impositivo risulta inferiore.

Eliminare la disparità di tassazione fra i vari Paesi

Commissione UE – Proposta duplice Direttiva da attuarsi in due fasi:

I) CCTB – Common Corporate Tax Base

(documento n. COM/2016/0685)

II) CCCTB – Common Consolidated Corporate Tax Base

(documento n. COM/2016/0683)

# Common Consolidated Corporate Tax Base

Base imponibile comune consolidata va ripartita tra i membri di un gruppo in funzione di: lavoro, asset materiali immobilizzati e fatturato

Obiettivi:

Riduzione dei costi di conformità

Eliminazione dei problemi legati al transfer pricing

Compensazione e consolidamento globale dei profitti e delle perdite

Scomparsa pressoché totale dei casi di doppia imposizione

Eliminazione delle numerose ipotesi di discriminazione e delle restrizioni

# Common Consolidated Corporate Tax Base

CCTB: Vengono definite norme, condivise fra gli Stati membri, che si limitano soltanto a presiedere alla determinazione della base imponibile comune ai fini delle imposte sul reddito delle società

CCCTB: Si procede con l'introduzione del consolidamento delle basi imponibili (obbligatorio grandi gruppi > 750 milioni ricavi)

Limite principale:

Ogni Paese membro mantiene il potere di determinare le aliquote impositive (Casi limite: Irlanda / Cipro = 12,5%)

# Common Consolidated Corporate Tax Base

Vantaggi (I Parte):

Garantisce che le imprese con ricavi complessivi superiori a 750 milioni di Euro l'anno, siano tassate dove realizzano effettivamente i propri profitti

Colma le lacune attualmente connesse al trasferimento degli utili a fini fiscali

Incoraggia le imprese a finanziare le loro attività mediante il capitale e sfruttando i mercati, invece di ricorrere all'indebitamento

Sostiene l'innovazione tramite incentivi fiscali alle attività di ricerca e sviluppo (R&D) collegate all'attività economica reale

# Common Consolidated Corporate Tax Base

Vantaggi (II Parte):

Imprese hanno interlocutore unico (Amministrazione Fiscale nazionale – Principal Tax Authority): una dichiarazione fiscale per tutte le attività nell'Unione (One Stop Shop)

Possibilità di compensazione immediata e diretta dei profitti in uno Stato membro con le perdite in un altro

Elimina disallineamenti tra sistemi nazionali (sfruttati per azioni di pianificazione fiscale aggressiva), e problematiche Transfer Pricing

Facilita risoluzione controversie e dà tempi certi abbreviati per le MAP

# Common Consolidated Corporate Tax Base

Misure fiscali anti-abuso sono legate alla direttiva CCCTB

Norma generale antiabuso (General Anti-Abuse Rule) su direttiva ATAD (Anti Tax Avoidance Directive, n. 2016/1164/UE), viene prevista:

Deducibilità interessi passivi e oneri finanziari fino a concorrenza di interessi attivi imponibili e di altre entrate finanziarie

Oneri finanziari eccedenti, deducibili solo fino al 30% dell'EBITDA o fino a un massimo di 3.000.000 di euro, se superiore

Regime CFC (Controlled Foreign Companies) simile a quello della direttiva ATAD

Clausola switch over, che non accorda l'esonero da imposizione per proventi percepiti in seguito a profitti (o cessione azioni) relativi a società di Paesi terzi, se, dette società, nei loro Paesi di residenza fiscale, sono soggette ad aliquota inferiore alla metà di quella cui il contribuente sarebbe stato soggetto, in relazione a tali redditi esteri, nello Stato membro di residenza ai fini fiscali

Sono fatte salve le disposizioni delle Convenzioni contro le doppie imposizioni

# IVA EUROPEA UNICA

Commissione UE (aprile 2016) ha licenziato piano d'azione per la creazione di un'unica IVA europea, al fine di rendere l'imposta:

- Più semplice da utilizzare per le imprese
- Capace di combattere i crescenti rischi di frode
- Diventare maggiormente efficiente
- Essere basata su una maggiore fiducia

[ Corollario alle direttive CCTB e CCCTB ]



# IVA EUROPEA UNICA

Le iniziative svolte includono:

Un meccanismo di reazione veloce (Quick Reaction Mechanism) per combattere l'improvvisa e vasta crescita di frodi IVA

L'implementazione di una nuova fonte di leggi, in linea con i principi generali, nel luogo di destinazione, per le telecomunicazioni, la programmazione radiotelevisiva e per i servizi elettronici forniti al consumatore finale con il One Stop Shop, onde semplificare gli adempimenti fiscali

Un nuovo sistema di governance più trasparente per l'IVA dell'UE, nel quale tutti i portatori di interesse sono coinvolti in maniera maggiore

# IVA EUROPEA UNICA

Problematica dei costi E-Commerce: Digital Single Market Strategy

Estendere il meccanismo One Stop Shop ai Paesi UE e non-UE riguardo alla vendita online di beni tangibili ai consumatori finali

Introdurre una semplificazione comune a tutta l'UE (VAT-Threshold) per aiutare le piccole start-up che fanno e-commerce

Attivare i controlli nel Paese di origine, compresa la revisione unica delle imprese transfrontaliere

Rimuovere l'esenzione IVA per le importazioni di piccole spedizioni da fornitori non-UE

# IVA EUROPEA UNICA

Azioni urgenti su vari fronti:

Raggiungere una migliore cooperazione amministrativa (condivisione e analisi informazioni), anche tra organizzazioni mondiali e Paesi non-UE

Migliorare l'attività di compliance volontaria

Migliorare collettivamente le prestazioni delle Amministrazioni Fiscali europee

Approcciarsi in maniera nuova per l'esazione delle imposte (specie con riguardo alle innovazioni del mercato digitale – es: E-Commerce)

Fornire assistenza reciproca per il recupero dei debiti fiscali (Ufficio ad hoc: European Public Prosecutor's Office)

# IVA EUROPEA UNICA

La Commissione UE:

Avvierà una discussione strategica tra i vertici delle Amministrazioni Fiscali e delle Dogane degli Stati membri, per la predisposizione di un'agenda comune di interventi

Faciliterà gli accordi sugli standard minimi di qualità per le funzioni principali delle Amministrazioni Fiscali, e per la loro valutazione

Fornirà le piattaforme per la condivisione delle conoscenze e delle esperienze, nonché l'assistenza tecnica per supportare le varie riforme

# IVA EUROPEA UNICA

Le conclusioni formulate dalla Commissione UE, sono le seguenti:

- La migliore opzione per l'UE nel suo complesso è la tassazione delle forniture B2B di beni all'interno dell'UE nello stesso modo in cui vengono tassati i fornitori nazionali
- Le imprese continueranno a essere responsabili per l'IVA su qualsiasi bene acquistato da altri Paesi dell'UE

(sistema basato sul principio di destinazione)

Limite: l'UE può agire solo a livello di Unione (i Paesi membri devono intervenire contestualmente sulle rispettive normative interne)

# FORZA LAVORO INTERNAZIONALE

Per quanto riguarda lo Stato in cui viene svolta l'attività lavorativa, possiamo individuare tre macro-aree geografiche:

I) Paesi UE + Paesi SEE + Svizzera

(Vale Accordo sulla libera circolazione)

II) Paesi extra-UE con i quali esiste una convenzione

(si applica il Modello Convenzionale OCSE o quello ONU)

III) Paesi extra-UE privi di convenzione

(Non esistono regole unitarie – Tutela legata a norme interne Paese)

# FORZA LAVORO INTERNAZIONALE

Accordo libera circolazione lavoratori (giugno 2002)

*Conferisce il diritto di ingresso, di soggiorno e di accesso a un'attività economica dipendente, il diritto di stabilimento quale lavoratore autonomo, e il diritto di rimanere sul territorio, garantendo le stesse condizioni di vita, di occupazione e di lavoro di cui godono i cittadini nazionali; in particolare, in materia di: retribuzione, licenziamento, reintegrazione professionale o ricollocamento se disoccupati.*

*Il lavoratore dipendente (e i membri della sua famiglia) godono degli stessi vantaggi fiscali e sociali dei lavoratori dipendenti nazionali (e dei membri delle loro famiglie).*

*I cittadini di una Parte Contraente che soggiornano legalmente sul territorio di un'altra Parte Contraente, non sono oggetto, nell'applicazione di dette disposizioni, ad alcuna discriminazione fondata sulla nazionalità.*

# FORZA LAVORO INTERNAZIONALE

## La trasferta

Mutamento provvisorio e temporaneo del luogo di lavoro, per il sopravvenire di esigenze di servizio di carattere transitorio e contingente, che rendono necessario od opportuno lo spostamento del lavoratore dal luogo ove svolge normalmente l'attività; fermo restando il suo rientro nella sede originaria

## Temporaneità

Disposizione unilaterale del datore di lavoro

Svolgimento dell'attività lavorativa sotto la direzione del datore di lavoro

## Indennità di trasferta



# FORZA LAVORO INTERNAZIONALE

Remunerazione – Art. 51, Comma 5, TUIR:

*Le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente 46,48 al giorno, elevate a 77,47 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e trasporto; in caso di rimborso delle spese di alloggio, o di quelle di vitto, o di alloggio o vitto forniti gratuitamente il limite è ridotto di un terzo. Il limite è ridotto di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto. In caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale non concorrono a formare il reddito i rimborsi spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, nonché i rimborsi di altre spese, anche non documentabili, sostenute dal dipendente, fino a massimo 15,49, elevate a 25,82 per l'estero, al giorno*

# FORZA LAVORO INTERNAZIONALE

## Trasferimento

Mutamento definitivo del luogo geografico di svolgimento della prestazione lavorativa, presso una sede differente rispetto al luogo originario di lavoro

Di regola, accordo consensuale tra datore di lavoro e dipendente; la forma e il contenuto dell'atto di trasferimento sono liberi

Art. 2103, Codice Civile:

*"Il lavoratore non può essere trasferito da un'unità produttiva a un'altra se non per comprovate ragioni tecniche, organizzative e produttive. Ogni patto contrario è nullo."*

# FORZA LAVORO INTERNAZIONALE

## Il Distacco (internazionale)

Provvedimento organizzativo che si attua quando un datore di lavoro (Distaccante), a suo nome, per proprio conto e sotto la sua direzione, onde soddisfare un proprio interesse economico aziendale, mette a disposizione di un datore di lavoro straniero (Distaccatario), uno o più dei propri dipendenti perché svolgano le loro prestazioni lavorative presso l'azienda di quest'ultimo.

Il dipendente resta ufficialmente in forza al Distaccante

Vige il principio della territorialità della prestazione svolta

Si applicano le norme e i contratti vigenti per il Distaccatario

# FORZA LAVORO INTERNAZIONALE

Il contratto tra Distaccante e Distaccatario deve indicare:

Definizione dell'interesse del Distaccante

Mansioni svolte a beneficio del Distaccatario

Sede di lavoro e durata del Distacco (salvo proroga o cessazione anticipata)

Ragioni tecniche, organizzative, produttive o sostitutive del Distacco

Retribuzione globale garantita nel corso del distacco

Necessario consenso dipendenti Distaccati

# FORZA LAVORO INTERNAZIONALE

Distacco dipendenti stranieri in Italia (Documentazione in lingua italiana)

Obbligo di comunicare preventivamente:

- Dati identificativi del Distaccante
- Numero e generalità dei lavoratori Distaccati
- Data di inizio, di fine e durata del distacco
- Luogo di svolgimento della prestazione
- Dati identificativi del Distaccatario
- Tipologia dei servizi
- Generalità e domicilio eletto dei referenti del Distaccante

# FORZA LAVORO INTERNAZIONALE

<i>Tipologia di lavoratore</i>	<i>Normativa di base</i>	Problematica
Dipendente	Locale	Nessuna
Distaccato	Dipende dal Paese di origine	>183 gg Residenza Fiscale?
Trasfertista	Locale	Nessuna



# FORZA LAVORO INTERNAZIONALE

Il Distacco è l'istituto più usato per ottenere fini illeciti (problemi normativi)

Principio della Territorialità va valutato alla luce della Costituzione

*"L'iniziativa economica privata è libera."*

*"Non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale o in modo da recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana."*

*"La legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali."*

(Art. 41 Cost.)

Sono libero o non sono libero?

# FORZA LAVORO INTERNAZIONALE

Il Nexus Approach OCSE in materia fiscale interviene a garantire il nesso tra i ricavi agevolati dell'IP e i costi che li hanno generati; ma anche, più in generale, che un imprenditore, il quale operi in differenti Paesi, paghi le imposte nei vari Stati, proporzionalmente alla quantità di reddito prodotto in ciascuno.

Analogamente, è evidente che anche il costo del lavoro, come qualunque altro connesso fattore economico, debba essere commisurato e applicato al mercato (e, dunque, al territorio) in cui viene reso.



# FORZA LAVORO INTERNAZIONALE

E' giusto che un imprenditore più capace degli altri (perché sa amministrare meglio, perché ha l'idea innovativa, perché è più bravo a lavorare) venga premiato dal libero mercato e ottenga un guadagno superiore agli altri.

E' profondamente ingiusto (ancorché illegittimo) che detto plusvalore sia dovuto solo a delle disuguaglianze salariali, attraverso cui l'imprenditore può esercitare politiche di dumping (ossia, praticare prezzi inferiori), così operando in palese regime di concorrenza sleale e accaparrandosi la clientela in modo illecito.

# FORZA LAVORO INTERNAZIONALE

<i>Concorrenti</i>	<i>K</i>	<i>L</i>	<i>N dipendenti</i>	<i>Costo Finale</i>	<i>Prezzo Finale</i>	$\pi$
Imprenditore Morale	500€	<b>100€</b>	5	1000€	1500€	500€
Imprenditore Amorale	500€	<b>50€</b>	5	750€	1250€	500€

# FORZA LAVORO INTERNAZIONALE

Un problema etico di base

Gli attori che interagiscono nel mercato, sono tutti esseri morali?

Il nostro cliente triestino che protesta per la concorrenza sleale dell'azienda slovena che produce gli stessi beni a un prezzo inferiore, sfruttando le disuguaglianze salariali, si pone lo stesso problema quando acquista magari gli arredi del suo ufficio a un prezzo inferiore da un'azienda slovacca che perpetra identiche politiche di dumping nei confronti di altri mobilifici italiani?

# FORZA LAVORO INTERNAZIONALE

La morale indica tutto ciò che è buono, retto e onesto... ossia, in generale, il bene (Bertrand Russell)

L'etica indica tutte quelle norme comportamentali della vita pubblica e privata che un essere morale deve perseguire

Attenzione: Prima ancora delle azioni considerate fini a sé stesse, è necessario che siano morali le intenzioni

Per Kant, non è tanto importante l'azione che un uomo compie:

A) ha trovato un portafoglio e ne cerca il legittimo proprietario che lo ha perduto;

quanto piuttosto la motivazione che lo spinge ad agire così:

B/1) ritiene ingiusto appropriarsi di qualcosa che appartiene ad altri (morale)

B/2) una telecamera lo ha filmato mentre lo raccoglieva e ha paura della pena (amorale)

# FORZA LAVORO INTERNAZIONALE

Non c'è nulla di moralmente sbagliato nel lavorare in Italia usando i propri dipendenti stranieri: non esiste una norma che lo vieti; anzi, l'Accordo sulla libera circolazione vieta che ciò non avvenga.

Accetto la morale (soggettiva) della collettività in cui mi trovo: non posso remunerare i miei dipendenti distaccati in Italia così come remunerero quelli che lavorano nella mia Patria

Accetto la morale (oggettiva) dell'Accordo sulla libera circolazione: stesse regole salariali per tutti, senza discriminarne la nazionalità

# FORZA LAVORO INTERNAZIONALE

*La libertà è il diritto di fare ciò che le leggi permettono (Montesquieu)*

Libertà e Morale sono fra loro indissolubili: l'una esiste in funzione dell'altra e viceversa

Se non sono libero di agire, non posso essere giudicato morale

Se sono morale, il mio concetto di libertà è oggettivo (per tutti)

Ritorna il problema morale di fondo:

Laddove non intervengono in maniera adeguata le leggi, deve essere la nostra morale a indicarci i comportamenti etici da seguire, che consentono la libertà e combattono le disuguaglianze

# FORZA LAVORO INTERNAZIONALE

Tassazione lavoratori dipendenti

Di regola: Lavoro dipendente estero (datore di lavoro effettivo estero) > 183 gg. = iscrizione AIRE (Associazione Italiani Residenti all'Estero)

Residenza fiscale estera = imposte versate nel Paese di lavoro

Ai fini delle imposte sui redditi, si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta:

Sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente

Hanno nel territorio dello Stato il domicilio ai sensi del Codice Civile

Hanno nel territorio dello Stato la residenza ai sensi del Codice Civile

# FORZA LAVORO INTERNAZIONALE

Fino a che permane una delle suddette condizioni, i redditi prodotti all'estero come dipendente, dovranno essere dichiarati anche in Italia (Worldwide Principle), con Tax Credit per imposte versate all'estero a titolo definitivo.

Art. 51, Comma 8-Bis, TUIR

*"Il reddito derivante dall'attività prestata all'estero, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro, da dipendenti che nell'arco dei dodici mesi [attenzione: qui i 12 mesi possono riguardare periodi a cavallo di 2 anni] ivi soggiornano per un periodo superiore ai 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali."*

Detti importi vengono rideterminati ogni anno con decreto dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze).



# FORZA LAVORO INTERNAZIONALE

## NOTA BENE:

La disposizione ex Art. 51, Comma 8-Bis, TUIR, non viene applicata se il lavoratore presta la propria attività in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo per evitare le doppie imposizioni, e tale Trattato prevede, per il reddito di lavoro dipendente, la tassazione esclusivamente nel Paese estero.

In questo caso, infatti, la normativa convenzionale prevale sulle disposizioni fiscali nazionali.

# PIANIFICAZIONE FISCALE INTERNAZIONALE

Imputate sono le c. d. OTT (Over The Top): imprese multinazionali del web (Apple, Google, Amazon, Facebook, Microsoft)

Approfittando della tipologia operativa naturalmente insita in ogni attività legata alla Digital Economy, risulta semplice far figurare il grosso della materia imponibile presso giurisdizioni fiscalmente “morbide”, in sfregio a qualunque approccio Nexus raccomandato dall’OCSE

# PIANIFICAZIONE FISCALE INTERNAZIONALE

## Il caso AMAZON Italia

Fattura più di 50 miliardi di dollari all'anno e ha quattro società in Italia (con oltre 900 dipendenti), le cui quote sono di proprietà, al 100%, della Amazon EU Sarl (holding lussemburghese)

Le filiali italiane sarebbero solo magazzini merce, dove i lavoratori eseguono meri servizi su ordine e conto della Società-Madre lussemburghese, senza il potere di concludere contratti vincolanti per la stessa Società-Madre

Niente PE = Niente tasse in Italia = No Nexus Approach

Redditi materialmente prodotti in Italia; imposte pagate in Lussemburgo

# PIANIFICAZIONE FISCALE INTERNAZIONALE

## APPLE

Apple Sales International (ASI) è società irlandese con residenza fiscale «indefinibile», causa delocalizzazione del management in Paesi a fiscalità nulla. E' controllata indirettamente dalla Capogruppo statunitense che, in forza di un accordo di ripartizione dei costi di ricerca e sviluppo, le ha concesso il diritto d'uso del marchio per la vendita dei prodotti Apple al di fuori del Nord e del Sud America, in cambio di contributi annuali (deducibili in Irlanda).

# PIANIFICAZIONE FISCALE INTERNAZIONALE

ASI acquista prodotti Apple dai produttori di tutto il mondo e fattura le cessioni verso clienti (materialmente effettuate dai negozi Apple nel mondo). Non risultando fiscalmente residente in Irlanda, ASI svolge l'attività di vendita tramite PE, la quale, mediante ruling con il Fisco irlandese, ottiene l'attribuzione ufficiale solo degli utili necessari per remunerare le funzioni di ordinaria gestione, i costi sostenuti e un piccolo margine, comunque tassato sulla base della ridotta aliquota locale.

L'intero "extra-profitto" è attribuito alla "Sede centrale", titolare del diritto d'uso, priva di personale e uffici, ubicata in Paese a fiscalità nulla, con attività consistente solo nelle periodiche riunioni del board.

# PIANIFICAZIONE FISCALE INTERNAZIONALE

## GOOGLE: Framework Double Irish & Dutch Sandwich

Capogruppo USA cede diritti licenza a società controllata con sede in Irlanda (Google Ireland Holdings Ltd – GIH), fiscalmente residente alle Bermuda, poiché vi ha stabilito la propria sede di direzione effettiva.

GIH dà in sub-cessione la licenza a una società olandese (Google Netherlands Holdings Bv – GNH), controllata al 100%, priva di beni, dipendenti o effettive attività (conduit company – società veicolo).

GNH subappalta la licenza a una seconda società irlandese del gruppo che, a differenza della GIH, è residente in Irlanda (GI2), ha circa 2.000 dipendenti e funge da centro di fatturazione dei profitti conseguiti dal gruppo in tutto il mondo.

GI2 concede i diritti di sfruttamento delle licenze alle società operative del gruppo localizzate nei vari mercati di sbocco europei (Italia inclusa).

# PIANIFICAZIONE FISCALE INTERNAZIONALE

GI2 è l'unica società soggetta a tassazione ordinaria; ma: l'aliquota ordinaria irlandese è la più bassa (12,5%) tra quelle UE; gli utili giunti sono modesti, scontano le royalties passive per GNH

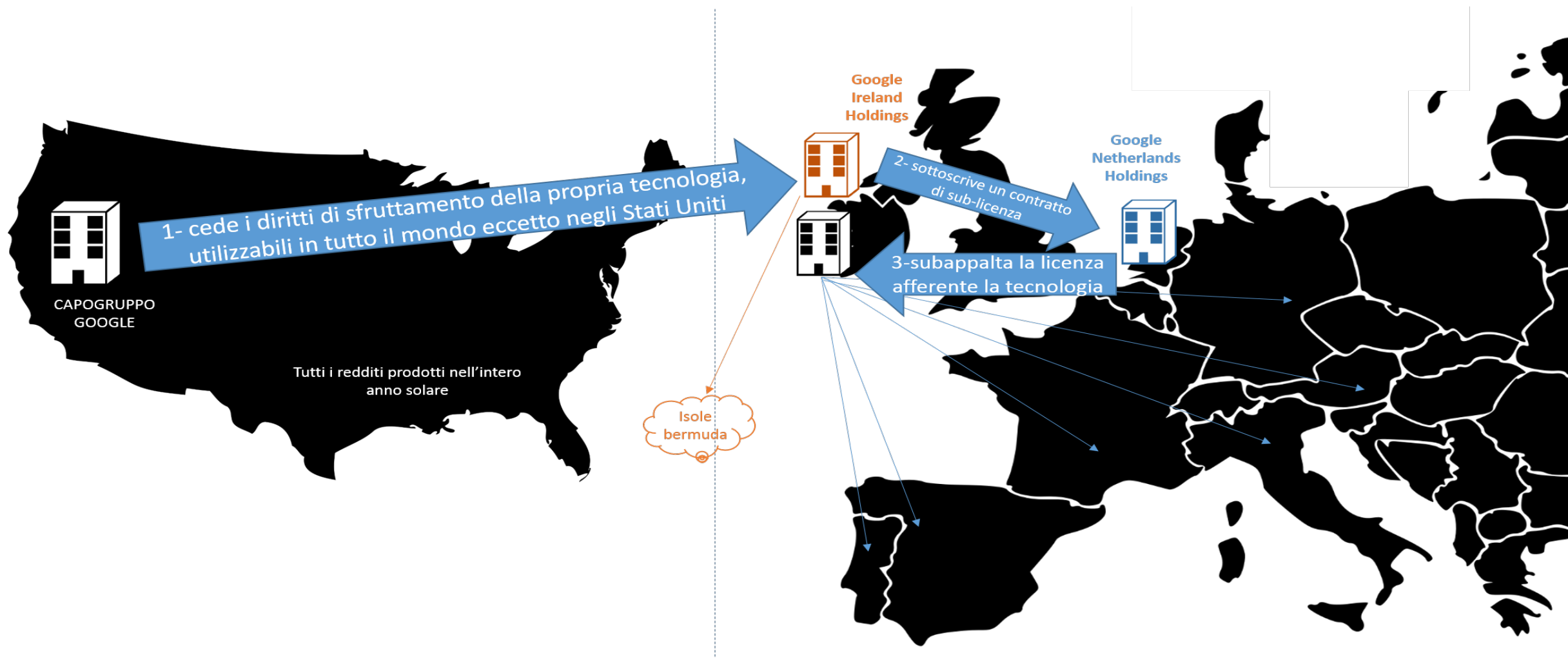
Per mantenere il tutto at Arm's Length Principle e rispettare le regole sul Transfer Pricing, basta inserire il margine per coprire i costi (Cost-Plus Method) + usuale mark-up per il Fisco irlandese.

Le royalties pagate a GNH sono esenti per la legge irlandese.

In Olanda, GNH trasferisce, tolta marginale commissione per i propri servizi, le royalties "piene" alla GIH (esenti da ritenute anche per il regime tributario olandese).

GIH risulta fiscalmente residente alle Bermuda (aliquota "zero") per avervi delocalizzato il management. Google fa confluire il 99,8% dei suoi profitti netti mondiali alle Bermuda.

# PIANIFICAZIONE FISCALE INTERNAZIONALE





# PIANIFICAZIONE FISCALE INTERNAZIONALE

Pianificazione fiscale etica

E' possibile sviluppare un'attività di pianificazione fiscale internazionale etica?

Pagare le tasse è dovere morale!

Quale morale? Oggettiva o soggettiva?

Morale oggettiva = Aliquota unica

Morale soggettiva = Aliquote differenti

Se è morale pagare le tasse al 15%, non può esserlo pagarle al 30%, né al 5%

Risultato: Non è “dovere morale” pagare “tasse immorali”; è immorale non pagarle

La pianificazione fiscale internazionale che consente di pagare le tasse in misura equa e uniforme in ogni Paese, è etica, in quanto rispetta la morale oggettiva

# GRAZIE PER LA CORTESE ATTENZIONE !

## Studio Paolo Soro

*Dottore Commercialista Revisore Contabile*

Via Ferdinando Galiani, 5 – 00191 – Roma

Via Roberto Lepetit, 8/10 – 20124 – Milano

Via Ada Negri, 10/12 – 09127 – Cagliari

Via Lorenzo Perosi, 4 – 30174 – Venezia

Dubai – Malta – Losanna – Cipro – Shanghai

Fax: +39 070 65 50 90 – Tel: +39 339 66 33 707

*our due*

[www.paolosoro.it](http://www.paolosoro.it)

[paolosoro@paolosoro.it](mailto:paolosoro@paolosoro.it)