

# Country by country reporting verso la prima comunicazione

*Piergiorgio Valente - Crowe Valente / Valente Associati GEB Partners*

IN QUESTO ARTICOLO TROVI ANCHE:

Partecipa alla VII edizione su "Legge di Bilancio 2018: novità introdotte e occasioni mancate".  
Milano 23 gennaio 2018.

CONSULTA IL PROGRAMMA E ISCRIVITI SUBITO!

Si avvicina il termine del 9 febbraio, entro il quale deve essere effettuata la comunicazione relativa al primo anno di applicazione del country by country reporting, dopo che l'Agenzia delle Entrate ne ha completato l'introduzione nel provvedimento del 28 novembre 2017.

Quali sono le novità che, a livello europeo e nazionale, hanno interessato la rendicontazione country-by-country? I provvedimenti di riferimento sono la direttiva n. 2016/881/UE e il D.M. 23 febbraio 2017 che detta le disposizioni di attuazione: entrambi si pongono in linea con gli standards elaborati dall'OCSE nell'Azione 13 del progetto BEPS in materia di erosione della base imponibile e trasferimento degli utili. Di questi temi si parlerà nel corso del VII Forum Tax, organizzato da Wolters Kluwer in partnership con L'Economia del Corriere della Sera e con la collaborazione di ANDAF, in programma a Milano il 23 gennaio 2018.

A livello internazionale ed europeo è avvertita l'esigenza di garantire un'efficace e tempestiva **collaborazione tra gli Stati** al fine di evitare gli effetti negativi che possono derivare sul mercato interno da una globalizzazione in costante crescita.

Al riguardo, assumono rilevanza gli interventi che si sono registrati in ambito europeo diretti ad intensificare i rapporti tra gli Stati membri attraverso la disciplina sullo **scambio automatico obbligatorio** di informazioni, che consente alle Amministrazioni finanziarie di comunicare in maniera sistematica informazioni predeterminate, senza richiesta preventiva, a intervalli regolari prestabiliti.

Lo scambio automatico obbligatorio di informazioni risulta infatti essere lo strumento più efficace per il corretto accertamento delle imposte nelle situazioni transfrontaliere e per contrastare l'evasione e l'elusione fiscale internazionale.

In tale contesto di riferimento si inserisce la direttiva n. 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 la quale ha abrogato, con effetto dal 1° gennaio 2013, la direttiva n. 77/799/CEE stabilendo le norme e le procedure in base alle quali gli Stati membri cooperano tra loro ai fini dello scambio di informazioni fiscali prevedibilmente pertinenti per le Amministrazioni finanziarie.

La direttiva del 2011 è stata, nel corso del tempo, oggetto di rilevanti interventi di modifica diretti a **potenziare lo scambio** di informazioni quale strumento che consente una maggiore trasparenza tra gli Stati membri con l'obiettivo di contrastare la frode fiscale e la pianificazione fiscale aggressiva.

Nello specifico, la direttiva 2011/16/UE è stata modificata dalla:

- direttiva n. 2014/107/UE la quale ne ha ampliato l'ambito di applicazione promuovendo lo scambio automatico di informazioni **come standard europeo e internazionale** di trasparenza e di cooperazione. In particolare, è stato introdotto il par. 3-*bis* dell'art. 8 il quale prevede la possibilità per l'autorità competente di uno Stato membro di comunicare all'autorità competente di qualsiasi altro Stato membro informazioni con riferimento alle seguenti

categorie di reddito: dividendi, plusvalenze, altri redditi finanziari e saldi dei conti correnti;

- direttiva n. 2015/2376/UE che ha introdotto il nuovo art. 8-*bis* il quale estende lo scambio automatico obbligatorio di informazioni ai **ruling fiscali** e agli **accordi preventivi sui prezzi di trasferimento**. Tale direttiva è stata recepita nell'ordinamento giuridico interno con il D.Lgs. n. 32/2017;

**Leggi anche** Scambio di informazioni esteso al tax ruling

- direttiva n. 2016/881/UE la quale ha esteso il campo di applicazione dello scambio automatico di informazioni con l'introduzione del nuovo art. 8-*bis bis* concernente "Ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di rendicontazione Paese per Paese". Tale direttiva è stata recepita nell'ordinamento giuridico interno con il D.M. 23 febbraio 2017;

**Leggi anche** Rendicontazione country-by-country: le istruzioni per la trasmissione

- direttiva n. 2016/2258/UE del 6 dicembre 2016 che modifica la direttiva del 2011 per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio.

**Leggi anche** Antiriciclaggio: via libera all'utilizzo ai fini fiscali di dati e informazioni

## Rendicontazione country-by-country: la direttiva n. 2016/881/UE

La direttiva europea del 2011 è stata oggetto di rilevanti modifiche tra cui vi è quella apportata dalla direttiva n. 2016/881/UE che ha inserito il nuovo art. 8 *bis bis* rubricato "Ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di rendicontazione paese per paese".

Ai sensi del citato articolo ciascuno Stato membro è tenuto all'adozione delle misure necessarie per imporre alla controllante di un gruppo di imprese multinazionali che è residente ai fini fiscali nel suo territorio, o a qualsiasi altra entità tenuta alla rendicontazione, di presentare una **rendicontazione paese per paese** entro 12 mesi dall'ultimo giorno del periodo di imposta in oggetto.

Le **informazioni** che costituiscono oggetto di rendicontazione paese per paese riguardano:

- informazioni aggregate riguardanti i ricavi, gli utili (le perdite) al lordo delle imposte sul reddito, le imposte sul reddito pagate e le imposte sul reddito maturate, il capitale dichiarato, gli utili non distribuiti, il numero di addetti e le immobilizzazioni materiali diverse dalle disponibilità liquide o mezzi equivalenti per quanto riguarda ogni giurisdizione in cui opera il gruppo di imprese multinazionali;
- l'identificazione di ogni entità costitutiva del gruppo di imprese multinazionali, che indichi la giurisdizione di residenza fiscale di tale entità costitutiva e, se diversa da detta giurisdizione di residenza fiscale, la giurisdizione secondo il cui ordinamento è organizzata tale entità costitutiva, e la natura della principale o delle principali attività commerciali di tale entità costitutiva.

Dai considerando della direttiva in esame emerge che le informazioni scambiate non possono comunque comportare la divulgazione di un **segreto commerciale, industriale o professionale**, di un processo commerciale o di un'informazione la cui divulgazione sarebbe contraria all'ordine pubblico.

Per quanto riguarda la **decorrenza degli obblighi** in tema di country-by-country reporting in base a quanto previsto dal par. 4 dell'art. 8 *bis bis* "la comunicazione avviene entro 15 mesi dall'ultimo giorno del periodo di imposta del gruppo di imprese multinazionali cui si riferisce la rendicontazione paese per paese".

La prima rendicontazione paese per paese comunicata riguarda il periodo di imposta che ha inizio il 1° gennaio 2016 o in data successiva e si verifica **entro 18 mesi** dall'ultimo giorno di tale periodo di imposta.

La modifica apportata dalla direttiva n. 2016/881/UE risulta conforme a quanto previsto dell'**Action 13 del BEPS** ("Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting") pubblicato il 5 ottobre 2015, a conclusione dei lavori del Progetto BEPS iniziati nel luglio 2013.

Al riguardo, in materia di documentazione del transfer pricing, l'OCSE prevede, oltre ad un Masterfile (che fornisce le informazioni relative al gruppo multinazionale e alla politica di fissazione dei prezzi di trasferimento nel suo complesso) e ad un Local File (il quale contiene specifiche informazioni sulle transazioni intercorrenti tra l'impresa locale e le consociate estere), anche un Country-by-Country Reporting, il quale fornisce una serie di informazioni relative all'allocazione globale del reddito, alle imposte pagate e a determinati indicatori economici che consentano all'Amministrazione finanziaria di valutare eventuali rischi di transfer pricing.

Come chiarito nelle Transfer Pricing Guidelines 2017 dell'OCSE (Capitolo 5 - Transfer Pricing Documentation, par. 5.5), la predisposizione di un'**idonea documentazione** in materia di transfer pricing persegue l'obiettivo di:

- assicurare che i contribuenti abbiano tenuto conto delle condizioni richieste dalla disciplina sui prezzi di trasferimento (conformità al principio dell'"arm's length") nella determinazione dei prezzi delle transazioni infragruppo e nell'indicazione del reddito derivante da tali transazioni nella dichiarazione dei redditi;
- fornire all'Amministrazione finanziaria le informazioni necessarie per effettuare una consapevole valutazione del rischio sui prezzi di trasferimento ("transfer pricing risk assessment")
- fornire all'Amministrazione finanziaria le informazioni necessarie per effettuare in modo corretto ed efficace le opportune verifiche sulle operazioni infragruppo.

## Country-by-country reporting: gli sviluppi in ambito italiano

La **legge di Stabilità 2016** ha introdotto l'obbligo per le società controllanti residenti in Italia di gruppi multinazionali di predisporre e presentare annualmente una rendicontazione paese per paese.

L'intervento normativo costituisce attuazione di quanto previsto in ambito internazionale ed europeo venendo in rilievo quanto sopra descritto con riferimento all'Action 13 del BEPS e alla direttiva n. 2016/881/UE.

Il D.M. 23 febbraio 2017, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 56 dell'8 marzo 2017, definisce le **istruzioni operative** per la trasmissione della rendicontazione Country-by-Country in attuazione di quanto previsto dalla legge di Stabilità 2016 e dalla direttiva n. 2016/881/UE.

Dal combinato disposto di cui agli articoli 1 e 2 del decreto emerge che sono obbligate alla presentazione le **società controllanti capogruppo** di un gruppo multinazionale residenti nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 73 TUIR, che:

- sono tenute a redigere il bilancio consolidato secondo i principi contabili generalmente applicabili nella propria giurisdizione di residenza fiscale, o che vi sarebbero tenute qualora le partecipazioni al capitale di una delle imprese del gruppo multinazionale fossero negoziate in mercati regolamentati;
- non sono controllate a loro volta, direttamente o indirettamente, da altra impresa del gruppo multinazionale;
- conseguono ricavi complessivi risultanti dal bilancio consolidato, con riferimento a ciascun periodo di imposta precedente quello in cui è presentata la rendicontazione, di almeno 750 milioni di euro.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 2, l'obbligo di rendicontazione si trasferisce in capo ad una **società controllata** residente nel territorio dello Stato in base a quanto disposto dall'art. 73

TUIR nel caso in cui si verifichi una delle seguenti condizioni:

- la controllante capogruppo non è obbligata a presentare la rendicontazione paese per paese nella propria giurisdizione di residenza fiscale;
- nella giurisdizione di residenza fiscale della controllante capogruppo non è in vigore con l'Italia un accordo specifico il quale preveda lo scambio automatico delle rendicontazioni paese per paese;
- vi è un'inadempienza sistemica della controllante capogruppo all'obbligo di scambio delle informazioni relative alla rendicontazione paese per paese.

Per quanto riguarda le **comunicazioni all'Agenzia delle Entrate**, l'art. 3 prevede che le società tenute alla **presentazione della rendicontazione** devono, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta oggetto di rendicontazione, comunicare il proprio obbligo all'Agenzia delle Entrate.

Ogni altra entità appartenente al gruppo residente nel territorio dello Stato, entro il medesimo termine, è tenuta a comunicare all'Agenzia delle Entrate l'identità e la residenza, ai fini fiscali, del soggetto che deve adempiere all'obbligo di presentazione della rendicontazione.

La rendicontazione paese per paese con riferimento ad un gruppo multinazionale contiene:

- per ciascuna giurisdizione in cui opera il gruppo di imprese multinazionali, i **dati aggregati** di tutte le entità appartenenti al gruppo riguardanti i ricavi, gli utili (le perdite) al lordo delle imposte sul reddito, le imposte sul reddito pagate e maturate, il capitale dichiarato, gli utili non distribuiti, il numero di dipendenti e le immobilizzazioni materiali diverse dalle disponibilità liquide o mezzi equivalenti;
- per ciascuna giurisdizione in cui opera il gruppo di imprese multinazionali, l'**identificazione di ogni entità** appartenente al gruppo multinazionale ivi residente, la giurisdizione fiscale di costituzione o di organizzazione, se diversa dalla giurisdizione di residenza fiscale, la natura dell'attività o delle principali attività svolte. Le stabili organizzazioni devono essere elencate con riferimento alla giurisdizione fiscale in cui sono situate, precisando l'entità giuridica a cui fanno capo.

Il **termine di presentazione** è fissato dall'art. 5 ai sensi del quale la rendicontazione paese per paese è presentata all'Agenzia delle Entrate entro i 12 mesi successivi all'ultimo giorno del periodo di imposta oggetto di rendicontazione da parte del gruppo multinazionale.

Il decreto consente all'Agenzia delle Entrate di utilizzare la rendicontazione paese per paese per:

- valutare il rischio nella determinazione dei prezzi di trasferimento;
- valutare altri rischi collegati all'erosione della base imponibile ed al trasferimento degli utili;
- effettuare analisi economiche e statistiche.

Tuttavia, all'Amministrazione finanziaria **non è permesso operare rettifiche dei prezzi di trasferimento** basandosi sulle informazioni che costituiscono oggetto di rendicontazione in quanto queste ultime possono costituire solo elementi per ulteriori indagini concernenti gli accordi sui prezzi di trasferimento o durante i controlli fiscali, a seguito dei quali le basi imponibili possono essere opportunamente rettificate.

Con il provvedimento del 28 novembre 2017, prot. 275956, recante le disposizioni attuative del D.M. 23 febbraio 2017, l'Agenzia delle Entrate fornisce le istruzioni relative alle modalità di presentazione della rendicontazione paese per paese.

Sulla base di tale provvedimento la rendicontazione deve essere presentata dalla controllante capogruppo, residente nel territorio dello Stato, di un gruppo di imprese multinazionali i cui ricavi complessivi risultanti dal bilancio consolidato sono pari o superiori a 750 milioni di euro o a un importo in valuta locale approssimativamente equivalente a 750 milioni di euro alla data

del 1° gennaio 2015.

Per ciò che concerne il **termine** per la comunicazione delle informazioni relative all'anno 2016, con il successivo provvedimento dell'11 dicembre 2017, protocollo n. 288555, si chiarisce che le comunicazioni relative al primo anno di rendicontazione, concernenti il periodo di imposta di rendicontazione che inizia il 1° gennaio 2016 o in data successiva e termina prima del 31 dicembre 2016, si intendono validamente presentate nei termini se inviate all'Agenzia delle entrate entro 60 giorni dalla data del medesimo provvedimento.



Copyright © - Riproduzione riservata