

# Rassegna delle principali novità di fiscalità internazionale

a cura di Piergiorgio Valente  
Valente Associati GEB Partners/ Crowe Valente

## TASSAZIONE DELLE IMPRESE DIGITALI

### 1) Sviluppi in ambito OCSE

Il 23 gennaio 2019 l'OCSE ha pubblicato il documento *“Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note”*<sup>1</sup> in cui vengono illustrati i due pilastri che potrebbero rappresentare la base per la formazione di un consenso a livello globale in materia di *digital economy*.

- ***Sfide relative all'economia digitale e regole sulla ripartizione dei diritti impositivi***

Il primo pilastro affronta le modalità attraverso cui le norme esistenti, che assegnano il diritto di tassare il reddito delle imprese multinazionali tra le giurisdizioni, potrebbero essere modificate tenendo conto dei cambiamenti apportati all'economia dalla digitalizzazione, comprese le regole sul *transfer pricing* e il principio di libera concorrenza (*arm's length principle*). Anche il cd. *“nexus”* necessita di essere rivisto alla luce del concetto di *“presenza economica significativa”* che è stato discusso nell'*Action 1* del *final Report “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy”* pubblicato il 5 ottobre 2015.

- ***Questioni relative al fenomeno BEPS***

Il secondo pilastro riguarda la possibilità di individuare soluzioni che consentano alle giurisdizioni di tassare i profitti nelle ipotesi in cui l'altra giurisdizione che detiene il diritto di imposizione fiscale applichi su tali profitti un'aliquota di imposta bassa.

L'OCSE precisa che la proposta relativa al secondo pilastro non modifica la libertà dei Paesi o delle giurisdizioni di stabilire le proprie aliquote fiscali o di non applicare nessuna tassazione al reddito d'impresa.

Il 13 febbraio 2019 l'OCSE ha inoltre avviato una procedura di consultazione conclusasi il 6 marzo la quale era stata annunciata dalla *Policy Note* di fine gennaio.

Nel documento *“Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy”*<sup>2</sup> vengono delineate tre proposte aventi ad oggetto:

- la *“user participation”* attraverso cui si propone l'allocazione degli utili nel luogo in cui è ubicata l'*“active and participatory user bases”* a prescindere dalla presenza fisica sul territorio dell'impresa. La proposta in questione troverebbe applicazione con riferimento a specifici *business models* (quali, ad esempio, piattaforme inerenti i *social media*, motori di ricerca, piattaforme di vendita *on-line*);
- i *“marketing intangibles”*, con riferimento alle imprese che, pur operando mediante una presenza fisica minima sul territorio, realizzino un guadagno correlato agli intangibili (*e.g. brand*, dati dei clienti). Nell'ambito di questa proposta, si afferma che la digitalizzazione sta trasformando il modo in cui funziona la nostra economia con maggiori occasioni per le imprese di interagire con i clienti di un determinato mercato sia da remoto che attraverso una presenza fisica limitata;

1 Il documento è consultabile al seguente *link*: <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>

2 Il documento è consultabile al seguente *link*: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

c) la “*significant economic presence*”. La proposta in questione richiama il concetto di significativa presenza economica che può essere determinata sulla base di diversi fattori tra i quali, ad esempio: volume dei contenuti digitali; esistenza di un sito *web* in lingua locale; attività di promozione svolta *online* per attirare i clienti.

## 2) Sviluppi a livello UE

Il 3 dicembre 2018, la Commissione per i problemi economici e monetari (ECON) del Parlamento europeo ha adottato le relazioni riguardanti le proposte di Direttiva COM(2018) 148 relativa all'imposta temporanea sui servizi digitali e COM(2018)147 relativa alla nozione di presenza digitale significativa nell'ambito della procedura di consultazione. Per quanto riguarda l'imposta sui servizi digitali la Commissione UE ha proposto di ridurre da 50 milioni a 40 milioni la soglia al di sopra della quale le imprese sono tenute a pagare l'imposta.

Si ricorda infatti che la proposta di Direttiva COM(2018) 148 ha individuato quali soggetti passivi dell'imposta sui servizi digitali le entità che soddisfano entrambe le condizioni:

- l'importo totale dei ricavi a livello mondiale per l'ultimo esercizio finanziario supera 750 milioni di euro;
- l'importo totale dei ricavi imponibili ottenuti dall'entità nell'Unione Europea durante tale esercizio finanziario supera 50 milioni di euro.

Per quanto riguarda l'ordinamento giuridico nazionale, in conformità a quanto indicato a livello europeo con la proposta di Direttiva COM(2018) 148, la Legge di Bilancio 2019 (art. 1, commi 35-50, L. 30 dicembre 2018, n. 145) ha introdotto la nuova “*imposta sui servizi digitali*” pari al 3 per cento all'ammontare dei ricavi tassabili realizzati dal soggetto passivo in ciascun trimestre. Il quadro normativo risulta tuttavia provvisorio in quanto non sono ancora state introdotte le disposizioni di attuazione dell’*imposta sui servizi digitali*” che la Legge di Bilancio 2019 ha demandato ad un D.M. che avrebbe dovuto essere emanato entro il 1° maggio<sup>3</sup>.

**Sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea relative ai cd. “*casi danesi*” (cause riunite C-116/16 e C- 117/16, con riferimento all'applicazione della direttiva UE “*madre-figlia*” e cause riunite C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, riguardanti il trattamento fiscale della direttiva “*interessi-canonici*”)**

La Corte di Giustizia UE nelle sentenze in commento ha statuito che:

- a fronte di pratiche fraudolente o abusive le autorità ed i giudici nazionali sono tenuti a negare al contribuente i benefici riconosciuti dalle due Direttive anche in assenza di disposizioni del diritto nazionale o convenzionali che ne stabiliscano il diniego;
- la prova di una pratica abusiva richiede, da una parte, un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa europea, l'obiettivo perseguito da tale normativa non sia stato conseguito e, dall'altra, un elemento soggettivo consistente nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa UE per mezzo della creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento;
- può essere considerato quale costruzione artificiosa un gruppo di società costituito non per motivi che riflettono la realtà economica bensì caratterizzato da una struttura puramente formale ed avente quale obiettivo principale ovvero uno degli obiettivi principali il conseguimento di un vantaggio fiscale in contrasto con l'oggetto o la *ratio* della normativa tributaria applicabile. Ciò si verifica, in particolare, quando, avvalendosi di un'entità interposta inserita all'interno della struttura del gruppo tra la società erogatrice degli interessi (o dividendi) e la società del gruppo che ne è la beneficiaria effettiva, viene evitato il versamento di imposte sugli interessi stessi (o sui dividendi);
- per quanto riguarda la ripartizione dell'onere della prova, il contribuente è tenuto a dimostrare di rispettare le condizioni della Direttiva mentre spetta all'Amministrazione finanziaria provare gli elementi costitutivi della pratica abusiva.

<sup>3</sup> Dato aggiornato al 04.06.2019.

### **Contrasto ai paradisi fiscali: l'Ecofin aggiorna la *black list* UE dei Paesi non cooperativi nel settore fiscale (12 marzo 2019)<sup>4</sup>**

Il 12 marzo 2019 l'ECOFIN ha aggiornato la cd. *black list* europea con l'inserimento di altre 10 giurisdizioni - Aruba, Barbados, Belize, Bermuda, Dominica, Figi, Isole Marshall, Oman, Emirati Arabi Uniti, Vanuatu - oltre alle 5 già presenti - Samoa americane, Guam, Samoa, Trinidad e Tobago e Isole Vergini degli Stati Uniti.

L'ECOFIN ha ampliato la lista delle giurisdizioni UE non cooperative in quanto le stesse non hanno attuato, entro il termine stabilito, gli impegni assunti nei confronti dell'UE con riferimento all'applicazione dei principi di buona *governance* fiscale.

### **Novità apportate dal D.Lgs. n. 142/2018 di attuazione della Direttiva ATAD I (Direttiva n. 2016/1164/UE) come modificata dalla Direttiva ATAD II (Direttiva n. 2017/952/UE)<sup>5</sup>**

#### **1) Introduzione del nuovo art. 47-bis TUIR recante disposizioni in materia di regimi fiscali privilegiati**

La nuova disposizione normativa considera privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori, diversi da quelli appartenenti all'UE o da quelli aderenti allo Spazio economico europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, distinguendo a seconda che siano o meno integrati i requisiti relativi alla partecipazioni di controllo.

Più nel dettaglio:

- a) nel caso in cui l'impresa o l'ente non residente o non localizzato in Italia sia sottoposto a controllo ai sensi dell'art. 167, comma 2 del TUIR, da parte di un partecipante residente o localizzato in Italia, sono qualificati come privilegiati i regimi in cui si verifichi la condizione di cui al

comma 4, lettera a), del medesimo articolo 167 del TUIR (i.e. i soggetti controllati non residenti assoggettati a tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia);

- b) nel caso di mancanza del requisito del controllo, sono qualificati come regimi fiscali privilegiati quelli in cui il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50% di quello applicabile in Italia.

Il comma 1 lett. b), di cui all'art. 47-bis del TUIR prevede che i regimi sono speciali quando:

- non siano applicabili strutturalmente alla generalità dei soggetti svolgenti analoghe attività dell'impresa o dell'ente partecipata;
- risultino fruibili soltanto in funzione delle specifiche caratteristiche soggettive o temporali del beneficiario.

Sono compresi anche quei regimi che pur non incidendo direttamente sull'aliquota, prevedano esenzioni o altre riduzioni della base imponibile idonee a ridurre il prelievo nominale al di sotto del predetto limite.

La norma specifica inoltre che il comma 1 lett. b) art. 47-bis si applica "*sempreché, nel caso in cui il regime speciale riguardi solo particolari aspetti dell'attività economica complessivamente svolta dal soggetto estero, l'attività ricompresa nell'ambito di applicazione del regime speciale risulti prevalente, in termini di ricavi ordinari, rispetto alle altre attività svolte dal citato soggetto*".

Il Legislatore ha disposto la disapplicabilità delle norme relative ai regimi fiscali privilegiati se il contribuente dimostri alternativamente che:

- a) il soggetto non residente svolga un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali; ovvero
- b) dalle partecipazioni non sia conseguito l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato *ex* art. 47-bis comma 1.

Al fine del riconoscimento delle esimenti il contribuente può proporre interpello *ex* art. 11, comma 1, lettera b), della Legge 27 luglio 2000, n. 212.

<sup>4</sup> Il documento pubblicato dall'ECOFIN il 12 marzo 2019 è consultabile al *link*: <https://www.consilium.europa.eu/media/38450/st07441-en19-eu-list-oop.pdf>

<sup>5</sup> Il D.Lgs. n. 142/2018 è consultabile al seguente *link*: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2018/12/28/18G00168/sg>

## 2) Modifica dell'art. 167 del TUIR

Il nuovo art. 167, comma 2 individua i requisiti necessari per definire il controllo. Le due condizioni alternative affinché le imprese, le società e gli enti non residenti nel territorio dello Stato possano essere considerati come controllati sono:

- l'assoggettamento al controllo diretto o indiretto, anche tramite società fiduciaria o interposta persona, di cui all'art. 2359 c.c.;
- la detenzione della quota di partecipazione agli utili per oltre il 50%, direttamente, o indirettamente, mediante una o più società controllate ai sensi dell'articolo 2359 c.c. o tramite società fiduciaria o interposta persona, da un soggetto residente.

Il comma 3 comprende tra i soggetti controllati non residenti:

- le stabili organizzazioni all'estero dei soggetti di cui al comma 2;
- le stabili organizzazioni all'estero di soggetti residenti che abbiano optato per il regime di cui all'art. 168-ter.

La nuova formulazione dell'art. 167 del TUIR prevede un unico regime CFC per i soggetti esteri controllati, in presenza di due requisiti (art. 167, comma 4):

- che siano assoggettati a tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbero stati soggetti se residenti in Italia;
- che oltre 1/3 dei proventi da essi realizzati è rappresentato da cd. "*passive income*".

Il nuovo comma 5 dell'art. 167 del TUIR esclude l'applicabilità della disposizione CFC ogniqualvolta il soggetto controllato non residente svolga un'attività economica sostanziale mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali.

Al fine di dimostrare l'esimente il contribuente può presentare un interpello di cui all'art. 11, comma 1, lettera b), della Legge 27 luglio 2000, n. 212.

L'esimente prevista nel comma 5 non deve essere dimostrata in sede di controllo se il contribuente ha ottenuto risposta positiva al relativo interpello.

Qualora dovessero ricorrere le condizioni di applicabilità della disciplina delle CFC, ai sensi del comma 6 dell'art. 167 del TUIR, il reddito realizzato dal soggetto controllato non residente è imputato ai soggetti residenti in proporzione alla quota di partecipazione agli utili del soggetto controllato non residente da essi detenuta, direttamente o indirettamente.

Il Legislatore ha stabilito che i redditi imputati per trasparenza sono assoggettati a tassazione separata applicando un'aliquota non inferiore a quella ordinaria riguardante l'imposta sul reddito delle società, ammettendo, altresì, la detrazione delle imposte pagate all'estero a titolo definitivo dal soggetto non residente.

### **Incentivi per i lavoratori impatriati nel cd. "Decreto crescita" (D.L. 30 aprile 2019, n. 34)<sup>6</sup>**

#### *Ambito soggettivo di applicazione*

L'art. 5 del D.L. n. 34/2019 interviene a modificare l'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 ampliando il novero dei soggetti che possono beneficiare delle agevolazioni previste per i lavoratori impatriati dalla disposizione da ultimo citata.

Il nuovo comma 1 dell'art. 16 riconosce l'agevolazione in questione ai soggetti che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 del TUIR, al ricorrere delle seguenti condizioni:

- a. i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni;
- b. l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano (ovvero per un periodo superiore ai 183 giorni nel corso dell'anno solare).

A differenza della previgente formulazione della norma, nel nuovo art. 16, comma 1 non viene più richiamato, come requisito per beneficiare del regime agevolativo in esame, quello dell'esercizio di "*ruoli direttivi*" ovvero "*essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze*".

<sup>6</sup> Il Decreto crescita è consultabile al seguente *link*: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2019/04/30/19G00043/sg>

Si richiede inoltre che i lavoratori non siano stati residenti nel territorio dello Stato nei due periodi d'imposta antecedenti il trasferimento in luogo dei cinque periodi d'imposta previsti nella precedente previsione di cui all'art. 16, comma 1.

Il comma 1-*bis* dell'art. 16, come modificato dal D.L. n. 34/2019, estende, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, il regime in esame ai soggetti di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 16 che avviano un'attività d'impresa in Italia.

### **Misura dell'agevolazione**

I lavoratori impatriati potranno beneficiare di una detassazione ai fini IRPeF del 70% dei redditi di lavoro dipendente, redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia (prima della modifica normativa introdotta dal Decreto crescita, era previsto che il reddito di lavoro dipendente e di lavoro autonomo ammesso al beneficio fiscale concorresse alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del suo ammontare).

Una maggiore detassazione (al 90%) viene prevista per i soggetti che trasferiscono la residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia.

I cittadini italiani non iscritti all'AIRE, rientrati in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, possono accedere ai benefici fiscali in esame purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi nei due periodi d'imposta precedenti il trasferimento.

### **Durata dell'agevolazione**

Ai sensi di quanto disposto dal comma 3 dell'art. 16, l'agevolazione si applica a decorrere dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato e per i quattro periodi successivi.

Il D.L. n. 34/2019 consente di godere dell'incentivo fiscale per ulteriori cinque periodi di imposta nei seguenti casi:

- se il lavoratore abbia almeno un figlio minore o a carico, anche in affidato preadottivo;

- se il lavoratore diventi proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento (l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà).

In entrambi i casi sopra riportati, negli ulteriori cinque periodi di imposta, i redditi concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 % del loro ammontare.

Per i lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo, i redditi, negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10% del loro ammontare.

### **La disciplina del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 4/E del 21 marzo 2019<sup>7</sup>**

Con la circolare n. 4/E/2019 l'Agenzia delle Entrate si occupa dell'ipotesi, non espressamente disciplinata dall'art. 165 del TUIR, relativa al caso in cui sia accertato un maggiore reddito italiano, il quale incide sul calcolo della quota d'imposta italiana, che rappresenta il limite per la detrazione spettante a titolo di credito per le imposte pagate all'estero.

La circolare chiarisce che il comma 7 dell'art. 165 del TUIR disciplina l'ipotesi dell'accertamento di un maggior reddito prodotto all'estero, mentre non vi è una specifica normativa relativa al caso inverso in cui venga accertato un maggior reddito italiano.

In tale ultima ipotesi l'Agenzia delle Entrate precisa che il contribuente può chiedere che venga ricalcolata la detrazione del credito dell'imposta pagata all'estero in sede di contraddittorio instaurato nel corso del procedimento di accertamento con adesione come disciplinato dal D.Lgs. n. 218/1997.

<sup>7</sup> Per leggere la circolare n. 4/E del 21 marzo 2019 cfr. il seguente *link*: <https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/normativa+e+prassi/circolari/archivio+circolari/circolari+2019/marzo+2019/circolare+n+4+del+21+marzo+2019/Circolare+n.4+del+21+marzo+2019.pdf>

In tal modo si intende ripristinare la situazione che si sarebbe prodotta nell'ipotesi in cui il contribuente avesse dichiarato, fin dall'inizio, in maniera corretta l'imponibile effettivamente dovuto.

La detrazione del credito per le imposte pagate all'estero, riportata a nuovo fino all'ottavo esercizio successivo ai sensi del comma 6 dell'articolo 165 del TUIR, se ancora disponibile, può essere riconosciuta in detrazione dalla maggiore imposta dovuta a seguito dell'accertamento, su richiesta del contribuente in sede di contraddittorio nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione.

*Piergiorgio Valente*