

CONGRESSO NAZIONALE CNDCEC

17 ottobre 2015 ore 06:00

La rilevanza del sostegno all'internazionalizzazione delle imprese

di **Caterina Alagna - Valente Associati GEB Partners**

Il IV Congresso Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, dal titolo "Semplificare per crescere. I Commercialisti, energia per lo sviluppo", ha rappresentato l'occasione per fare il punto sui recenti interventi normativi a sostegno dell'internazionalizzazione delle imprese italiane, nonché per avanzare proposte per la crescita del Paese. L'internazionalizzazione delle imprese italiane richiede l'attuazione di misure idonee a favorire l'esercizio dell'attività di business, garantendo un clima di certezza normativa e nei rapporti con il Fisco e, allo stesso tempo, la riduzione dei costi di compliance a carico delle imprese.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili è da sempre impegnato nell'attività di studio ed approfondimento degli interventi, di carattere normativo-fiscale, necessari per il sostegno e la promozione degli **investimenti transnazionali delle imprese italiane all'estero**, nonché delle imprese estere in Italia.

L'internazionalizzazione delle imprese italiane richiede l'attuazione di misure idonee a favorire l'esercizio dell'attività di business, garantendo un clima di **certezza normativa** e nei rapporti con il Fisco e, allo stesso tempo, la **riduzione dei costi di compliance** a carico delle imprese.

Al conseguimento dei suindicati obiettivi mira l'opera del CNDCEC e, in particolare, del Gruppo di Consultazione "Fiscalità Rapporti Internazionali - Osservatorio comunitario Area fiscalità", di cui è Referente Nazionale il Prof. **Piergiorgio Valente**.

Da alcuni anni, il più importante progetto concernente la fiscalità internazionale è diretto all'individuazione delle misure di contrasto all'erosione della base imponibile mediante il profit shifting (cd. BEPS). Il Progetto BEPS, sviluppato dall'OCSE con il sostegno della comunità internazionale, è di particolare attualità nel panorama fiscale internazionale e comunitario ed è destinato ad acquisire crescente rilevanza in futuro, per gli impatti che gli studi OCSE in materia potranno avere sugli ordinamenti nazionali dei singoli Stati.

Il CNDCEC, attraverso il Gruppo di Consultazione "Fiscalità Rapporti Internazionali - Osservatorio comunitario - Area fiscalità", segue con particolare attenzione gli sviluppi in materia. La considerazione per siffatti sviluppi ha consentito al suindicato organismo di fornire un contributo significativo e qualificato nella redazione delle disposizioni del D.Lgs. n. 147/2015, contenenti le misure a sostegno della **internazionalizzazione delle imprese** e adottato in attuazione dell'art. 12 della legge **delega fiscale**.

L'evento di Milano del 15 e 16 ottobre 2015 ha rappresentato l'occasione per fare il punto sul recente provvedimento normativo, nonché per avanzare proposte in grado di favorire la crescita degli investimenti in conformità con le indicazioni OCSE nel contesto del Progetto BEPS.

Le misure a sostegno dell'internazionalizzazione delle imprese

Uno dei temi centrali della legge delega fiscale è la revisione della disciplina delle operazioni transfrontaliere, con l'obiettivo di:

- creare un contesto di maggiore certezza, anche eliminando alcune lacune dell'ordinamento domestico;
- ridurre gli adempimenti per le imprese e i relativi oneri amministrativi;
- adeguare la normativa interna ai principi comunitari e agli standards sviluppati dall'OCSE;

- eliminare alcune distorsioni del sistema vigente.

Un ambito di particolare rilievo riguarda gli **accordi preventivi** tra l'Amministrazione finanziaria italiana e le imprese con attività internazionale, la cui disciplina è stata introdotta dal D.Lgs. n. 147/2015.

Il nuovo strumento consente alle imprese con attività internazionale di definire preventivamente le tematiche fiscali già previste per il **ruling di standard internazionale**, a vantaggio della certezza dei rapporti con l'Amministrazione finanziaria e di una efficace prevenzione delle controversie.

La definizione di un accordo preventivo vincola il contribuente e l'Amministrazione finanziaria italiana per il periodo d'imposta nel corso del quale è stato stipulato l'accordo e per i quattro periodi d'imposta successivi, salvo mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini degli accordi sottoscritti e risultanti dagli stessi.

Tuttavia, qualora l'accordo preventivo consegua ad altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, il suddetto accordo vincola le parti, secondo quanto convenuto con dette autorità, a decorrere da periodi di imposta precedenti purché non anteriori al periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della relativa istanza da parte del contribuente.

Nel caso in cui le circostanze di fatto o di diritto a base dell'accordo ricorrano per uno o più dei periodi di imposta precedenti alla stipula ma non anteriori a quello in corso alla data di presentazione dell'istanza, relativamente a tali periodi di imposta è concessa la facoltà al contribuente di far valere retroattivamente l'accordo stesso, provvedendo, ove si renda a tal fine necessario rettificare il comportamento adottato, facendo ricorso all'istituto del ravvedimento operoso ovvero alla presentazione della cd. dichiarazione integrativa.

Gli studi OCSE denotano che alcuni Paesi consentono il cd. "**roll-back**" degli Advance Pricing Agreements - APA (i.e., applicazione dell'APA con efficacia retroattiva), allorché vi sia una identità di circostanze ed elementi di fatto, e sempre che una siffatta identità sia adeguatamente verificata. Il cd. "roll-back" dell'APA, ove previsto, ha la funzione di prevenire o risolvere tempestivamente potenziali controversie in tema di transfer pricing. Il "roll-back" dell'APA, quindi, non solo è concettualmente/giuridicamente ammissibile, ma è altresì applicato in alcuni ordinamenti, in ragione della funzione di ottimizzazione delle risorse e di prevenzione/risoluzione delle controversie in materia di **transfer pricing**. Secondo l'OCSE, gli Stati potrebbero introdurre disposizioni/misure/procedure amministrative dirette a consentire il cd. "roll-back" dell'APA, in casi determinati e nei limiti temporali normativamente previsti, nonché in presenza di circostanze di fatto identiche.

Non meno significative appaiono le misure in tema di stabile organizzazione. Le disposizioni proposte sub art. 7, D.Lgs. n. 147 del 2015 fanno riferimento ai **criteri di determinazione del reddito** da attribuire alla **stabile organizzazione** italiana di entità estere. L'intento è quello di razionalizzare le disposizioni esistenti sul reddito delle società ed enti non residenti, contenute negli articoli 151 e 152 del Capo IV e negli articoli 153 e 154 del Capo V del Titolo II del TUIR. Le modifiche prevedono la riformulazione dei predetti articoli e l'abrogazione dell'art. 154.

In sintesi, per la disciplina del reddito delle **società ed enti commerciali non residenti**, occorrerà fare riferimento al nuovo art. 151 TUIR, che prevede la tassazione - su base isolata, senza compensazioni e secondo le disposizioni del Titolo I del TUIR - dei redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato, con la sola eccezione dei redditi di impresa da stabile organizzazione, di cui alla lettera e) comma 1, dell'art. 23, per i quali il successivo art. 152 introduce una disciplina specifica.

L'art. 153 TUIR, dedicato al reddito delle società ed enti non commerciali non residenti, nella nuova formulazione assorbe il successivo art. 154.

Si tratta di modifiche che semplificano gli adempimenti delle società e degli enti non residenti, che, a regime, dovranno presentare un'unica dichiarazione dei redditi, nella quale indicare, per ciascuna categoria, tutti i redditi prodotti nel territorio dello Stato.

Le modifiche sono in linea con l'**approccio seguito dall'OCSE** ai fini della determinazione del reddito da attribuire alla stabile organizzazione. Trattasi, in particolare, del cd. "functionally separate entity approach", il quale tratta la stabile organizzazione come un'entità separata e

attribuisce ad essa i redditi sulla base delle funzioni svolte, dei rischi assunti e degli assets (analisi funzionale) utilizzati nell'espletamento delle attività.

Sempre in tema di stabile organizzazione, l'art. 14, D.Lgs. n. 147/2015 prevede la possibilità di esercitare l'opzione per la **branch exemption**, ossia la possibilità che in capo ad un'impresa residente nel territorio dello Stato italiano non assumano rilevanza fiscale gli utili e le perdite realizzati dalle sue stabili organizzazioni all'estero. Il sistema dell'esenzione proposto, in alternativa al credito di imposta, è finalizzato ad evitare la doppia imposizione internazionale.

L'opzione è irrevocabile e va esercitata per tutte le stabili organizzazioni della medesima impresa, a condizione che non siano localizzate in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'art. 167, comma 4 TUIR o che non abbiano i requisiti di cui all'art. 167, comma 8-*bis* TUIR.

Le nuove disposizioni disciplinano altresì il regime transitorio, i.e., il passaggio dall'attuale regime di imposizione dei redditi della stabile organizzazione - con il riconoscimento del foreign tax credit, di cui alla circolare n. 9/E/2015 dell'Agenzia delle Entrate - al nuovo regime dell'esenzione, introducendo il meccanismo della cd. **recapture delle perdite**.

Questo meccanismo - applicabile non solo nel **regime transitorio**, ma anche in ipotesi di cessione, in tutto o in parte, della stabile organizzazione ad altra società del gruppo che fruisca del regime opzionale in commento - scatta quando l'impresa che esercita l'opzione ha già riportato perdite fiscali della propria stabile organizzazione.

Al fine di consentire alle imprese di adeguare i propri sistemi contabili al nuovo regime, è riconosciuta la possibilità di esercitare l'opzione per la **branch exemption** entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore della norma, con effetto dal periodo d'imposta successivo.

È prevista infine una disposizione antielusiva "di sistema", volta ad evitare che venga aggirato il meccanismo della "recapture" delle perdite, non solo in vigenza del periodo transitorio.

L'art. 14, comma 4 prevede infatti che "l'impresa residente nel territorio dello Stato può **interpellare l'Agenzia delle Entrate** ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, in merito alla sussistenza di una stabile organizzazione all'estero, da valutarsi anche in base ai criteri previsti da accordi internazionali contro le doppie imposizioni, ove in vigore".

Copyright © - Riproduzione riservata