

# Rassegna delle principali novità di fiscalità internazionale (2018)

di Piergiorgio Valente

## **Rafforzamento della cooperazione internazionale tra i consulenti fiscali nella “Dichiarazione di Ulaanbaatar” firmata dalla Global Tax Advisers Platform il 12 settembre 2018<sup>1</sup>**

Il 12 settembre 2018 è stata sottoscritta la cd. “Ulaanbaatar Declaration” dalla *Global Tax Advisers Platform* (cd. “GTAP”).

La GTAP - che rappresenta più di 600.000 consulenti in Europa, Asia e Africa - è una piattaforma internazionale che comprende organizzazioni nazionali ed internazionali di professionisti fiscali nel mondo quali *CFE Tax Advisers Europe* (CFE), *Asia Oceania Tax Consultants' Association* (AOTCA) e *West Africa Union of Tax Institutes* (WAUTI) avente quale obiettivo principale di contribuire alla creazione di un sistema fiscale globale equo ed efficiente. Nel documento in questione la GTAP elenca 10 “Key Priorities” volte al miglioramento della cooperazione tra consulenti, contribuenti e autorità fiscali.

Al fine di attuare gli obiettivi prefissati, la GTAP ha sentito la necessità di adeguarsi alle sfide proposte a seguito dell'affermazione delle nuove tecnologie constatando come in ambito tributario la potestà impositiva degli Stati, fondata sul criterio territoriale, tende a dissolversi in favore di una giurisdizione fiscale globale con conseguente aumento dei fenomeni di evasione ed elusione.

Scopo della *Platform* è quello di predisporre gli strumenti adeguati affinché i professionisti assumano un ruolo di collegamento tra contribuenti e Amministrazioni finanziarie per ristabilire la *compliance* fiscale.

La “Ulaanbaatar Declaration” è stata firmata non solo dai presidenti delle organizzazioni facenti parte della GTAP (CFE, AOTCA, WAUTI) ma anche da altre tre associazioni [STEP (*Society of Trust and Estate Practitioners*), IAFEI (*International Association of Financial Executives Institutes*) e AMA (*Arc Méditerranéen des Auditeurs*)].

\* Professore Docente di fiscalità comunitaria presso il Dipartimento di Scienze Politiche “Jean Monnet” della Università degli Studi della Campania “Luigi Vanvitelli di Napoli”.  
Presidente CFE International Tax Advisers Europe

<sup>1</sup> La “Ulaanbaatar Declaration” è consultabile al seguente link: <https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/09/Ulaanbaatar-Declaration-CFE-Final.pdf>.

## **Sviluppi in tema di tassazione della cd. “digital economy”**

### **1) Proposte della Commissione UE per la tassazione equa dell'economia digitale del 21 marzo 2018: Direttiva COM(2018) 147, Direttiva COM(2018) 148 e Raccomandazione [C(2018) 1650]<sup>2</sup>**

La Commissione UE nella Comunicazione del 21 marzo 2018 ha illustrato le proposte del pacchetto per la tassazione equa dell'economia digitale, composte dalle due Direttive e dalla Raccomandazione sopra citate.

La proposta di Direttiva COM(2018) 148 stabilisce, quale soluzione di breve termine, un sistema comune d'imposta sui ricavi derivanti dalla fornitura dei servizi digitali (cd. “*Imposta sui Servizi Digitali*” o “ISD”).

La proposta di Direttiva COM(2018) 147 prevede per la tassazione dell'economia digitale una soluzione di lungo termine orientata all'integrazione dell'attuale nozione di stabile organizzazione con il concetto di “*Presenza Digitale Significativa*” (“PDS”) al fine a individuare un nesso imponibile in una giurisdizione.

In particolare, si ha una “*Presenza Digitale Significativa*” di un'impresa in uno Stato membro se sono soddisfatti uno o più dei seguenti criteri:

- i ricavi derivanti dalla fornitura di servizi digitali a utenti in una giurisdizione superano 7.000.000 di euro in un periodo d'imposta;
- il numero di utenti di un servizio digitale in uno Stato membro supera i 100.000 in un periodo d'imposta;
- il numero di contratti commerciali per servizi digitali supera i 3.000.

La Raccomandazione, infine, suggerisce agli Stati membri di negoziare i necessari adattamenti delle proprie

<sup>2</sup> I documenti sono consultabili ai seguenti link:

- proposta di Direttiva COM(2018) 147, cfr. <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/IT/COM-2018-147-F1-IT-MAIN-PART-1.PDF>;
- proposta di Direttiva COM(2018) 148 cfr. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&qid=1525867103785&from=IT>;
- Raccomandazione [C(2018) 1650] cfr. <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2018/IT/C-2018-1650-F1-IT-MAIN-PART-1.PDF>.

Convenzioni in materia di doppia imposizione concluse con giurisdizioni terze al fine di modificarle per introdurre la definizione di “*Presenza Digitale Significativa*” e le conseguenti norme per l’attribuzione degli utili a una “*Presenza Digitale Significativa*”.

**2) Approvazione, con emendamenti, in data 15 marzo 2018 da parte del Parlamento UE della proposta della Commissione UE del 2016 per una base imponibile comune consolidata (CCCTB) - [COM(2016) 683 final] - e per una base imponibile comune (CCTB) - [COM(2016) 685 final]<sup>3</sup>**

Le due sopra citate misure mirano a colmare le lacune normative che hanno consentito alle società digitali e globali di ridurre le proprie imposte, evitando di pagare le tasse nel luogo in cui il profitto viene generato. Attraverso tale intervento normativo si intende individuare criteri che consentano di determinare l’eventuale “*presenza digitale*” dell’impresa multinazionale in un Paese dell’Unione Europea al fine di evitare l’evasione e l’elusione fiscale internazionale.

Nello specifico, si prevede che un contribuente possa ritenersi avere una stabile organizzazione digitale in uno Stato membro diverso dalla giurisdizione in cui risiede ai fini fiscali se l’importo totale dei ricavi supera i 5 milioni di euro annui e se è soddisfatta una delle seguenti condizioni (cfr. emendamento all’art. 5 della proposta di Direttiva CCTB il quale introduce nel testo della citata disposizione il nuovo paragrafo 2 *bis*):

- almeno 1.000 utenti individuali registrati mensilmente, domiciliati in uno Stato membro diverso dalla giurisdizione in cui il contribuente è residente a fini fiscali, si sono collegati alla piattaforma digitale del contribuente o l’hanno visitata;
- sono stati conclusi almeno 1.000 contratti digitali al mese con consumatori o utenti domiciliati in una giurisdizione diversa da quella di residenza in un esercizio fiscale;
- il volume di contenuti digitali raccolti dal contribuente in un esercizio fiscale supera il 10 % dei contenuti digitali complessivi memorizzati dal gruppo.

<sup>3</sup> La Risoluzione legislativa del Parlamento europeo del 15 marzo 2018 sulla proposta di Direttiva CCCTB è consultabile al seguente *link*: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P8-TA-2018-0087+0+DOC+PDF+V0//IT>; la Risoluzione legislativa del Parlamento europeo del 15 marzo 2018 sulla proposta di Direttiva CCTB è consultabile al seguente *link*: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P8-TA-2018-0088+0+DOC+PDF+V0//IT>.

**3) Legge di Bilancio 2018: la nuova nozione di S.O. nella lett. f-bis), comma 2, dell’art. 162 del TUIR**

Art. 162, c. 2, lett. f-bis) del TUIR:

“L’espressione «stabile organizzazione» comprende in particolare: (...) una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso”.

L’art. 1, c. 1010 della Legge di bilancio 2018 (L. 27 dicembre 2017, n. 205) ha introdotto, nella lett. f-bis) del comma 2 dell’art. 162 del TUIR, il concetto di S.O. nel settore digitale al fine di colmare le lacune normative che hanno consentito alle imprese che operano in tale settore di ridurre le proprie imposte, evitando di pagare le tasse nel luogo in cui vengono generati i profitti.

Il settore digitale risulta infatti spesso coinvolto in pratiche di pianificazione fiscale aggressiva, ciò in quanto non è raro che i nuovi modelli di *business* non necessitano di infrastrutture fisiche per effettuare operazioni con i clienti e realizzare profitti. Le imprese che operano nel digitale potrebbero infatti non essere soggette ad alcuna imposizione nel Paese in cui si trovano i loro clienti in forza dei tradizionali principi della fiscalità internazionale che richiedono un certo grado di presenza fisica dell’impresa nel territorio al fine di sottoporre a tassazione i profitti da essa realizzati.

**Contrasto all’elusione fiscale internazionale: il recepimento nell’ordinamento giuridico interno della Direttiva UE “ATAD I” (come modificata dalla Direttiva UE “ATAD IP”)<sup>4</sup>**

In data 8 agosto 2018, il Consiglio dei Ministri ha approvato lo schema di D.Lgs. per il recepimento della Direttiva 2016/1164/UE (cd. “*ATAD P*”) e della Direttiva 2017/952/UE (cd. “*ATAD IP*”) la quale ha modificato la Direttiva del 2016 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i Paesi terzi.

Il recepimento della normativa europea introduce significative novità nella legislazione domestica intervenendo su diversi aspetti con particolare riguardo alla deducibilità degli interessi passivi, all’imposizione in uscita e alle CFC.

<sup>4</sup> Lo schema di D.Lgs. di recepimento della Direttiva “*ATAD P*”, come modificata dalla Direttiva “*ATAD IP*”, è consultabile al seguente *link*: [http://www.governo.it/sites/governo.it/files/Lo\\_Schema\\_del\\_decreto\\_legislativo\\_disallineamento\\_ibridi.pdf](http://www.governo.it/sites/governo.it/files/Lo_Schema_del_decreto_legislativo_disallineamento_ibridi.pdf).

Lo schema di D.Lgs. in questione tiene conto della circostanza per cui l'ordinamento tributario italiano già dispone di norme nei settori specificamente individuati dalla Direttiva ATAD 1, ad eccezione delle normative volte a contrastare i disallineamenti da ibridi le quali dovranno essere inserite *ex novo*.

Il D.Lgs. non prevede inoltre una norma generale antiabuso in quanto, come evidenziato nella Relazione illustrativa, l'art. 10-*bis* dello Statuto del Contribuente (L. 27 luglio 2000 n. 212) prevede già una norma volta a contrastare il fenomeno dell'abuso del diritto o elusione fiscale la quale risulta essere conforme a quanto previsto all'art. 6 della Direttiva "ATAD P".

### **Contrasto ai paradisi fiscali: l'Ecofin aggiorna la black list UE dei Paesi non cooperativi nel settore fiscale (25 maggio 2018)**<sup>5</sup>

In data 25 maggio 2018 l'Ecofin ha rimosso le Bahamas e Saint Kitts e Nevis dall'elenco delle giurisdizioni fiscali non cooperative dell'UE le quali sono state inserite nella cd. "grey list" in considerazione degli impegni assunti per porre rimedio alle preoccupazioni dell'UE.

Con l'esclusione dei due Stati dalla *black list* UE, sono sette i Paesi inseriti nell'elenco delle giurisdizioni non cooperative: American Samoa, Guam, Namibia, Palau, Samoa, Trinidad e Tobago e Isole Vergini degli Stati Uniti.

La lista delle giurisdizioni non cooperative e le misure di difesa, ove applicabili, si pongono l'obiettivo di incentivare le giurisdizioni interessate a compiere un cambiamento positivo che conduca alla loro rimozione dall'elenco in una più ampia ottica di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale internazionale. I criteri adottati ai fini della selezione delle giurisdizioni non cooperative sono stati individuati dall'Ecofin nelle conclusioni pubblicate in data 5 dicembre 2017 e tengono conto del rispetto degli *standards* internazionali promossi dall'OCSE, con particolare riguardo ai seguenti aspetti:

- effettivo livello di trasparenza nel sistema fiscale;
- presenza di regimi impositivi equi;
- attuazione delle misure volte a contrastare il fenomeno dell'erosione della base imponibile mediante il trasferimento di profitti in giurisdizioni caratterizzate da un regime impositivo nullo o ridotto (cd. BEPS).

<sup>5</sup> Il comunicato stampa dell'Ecofin del 25 maggio 2018 è consultabile al seguente *link*: <https://www.consilium.europa.eu/it/press/press-releases/2018/05/25/taxation-2-jurisdictions-removed-from-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>; le conclusioni pubblicate in data 5 dicembre 2017 sono consultabili al seguente *link*: <https://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf>.

### **Cooperazione fiscale internazionale e scambio di informazioni: il D.Lgs. 18 maggio 2018, n. 60 di recepimento della Direttiva UE 2016/2258 recante modifica della Direttiva UE 2011/16 per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio**<sup>6</sup>

Il D.Lgs. n. 60/2018 prevede che i servizi di collegamento designati a fornire alle autorità richiedenti gli elementi utili per lo scambio di informazioni, oltre a utilizzare i dati e le notizie contenuti nell'anagrafe tributaria o acquisiti dall'Agenzie delle Entrate nel corso dei propri accertamenti, hanno accesso anche ai dati e alle informazioni sulla titolarità effettiva di *trust* e di persone giuridiche, contenuti nell'apposita sezione del registro delle imprese.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di finanza, per l'espletamento delle indagini amministrative finalizzate allo scambio di informazioni, possono accedere ai documenti, ai dati e alle informazioni acquisiti in adempimento degli obblighi di adeguata verifica della clientela conservati dai soggetti tenuti a tale obbligo.

### **Novità in materia di Transfer Pricing**

#### **1) Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 maggio 2018**<sup>7</sup>

In data 30 maggio 2018 è stato pubblicato il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate per l'attuazione della disciplina di cui all'art. 31-*quater*, lett. c) del D.P.R. n. 600/1973 in materia di prezzi di trasferimento, introdotto dal D.L. n. 50/2017. Tale Provvedimento si pone l'obiettivo di illustrare le modalità di:

- presentazione dell'istanza da parte del contribuente per il riconoscimento della variazione in diminuzione in Italia a seguito di una rettifica in aumento all'estero definitiva dei prezzi di trasferimento;
- svolgimento della procedura per il riconoscimento della suddetta variazione in diminuzione.

Il paragrafo 6 del Provvedimento in esame stabilisce che la presentazione dell'istanza per il riconoscimento della variazione in diminuzione in Italia determina l'attivazione della procedura per la risoluzione delle controversie internazionali prevista dallo strumento giuridico indicato nell'istanza.

<sup>6</sup> Il D.Lgs. n. 60/2018 è consultabile al seguente *link*: <http://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2018/06/05/18G00084/SG>.

<sup>7</sup> Il Provvedimento del 30 maggio 2018 è consultabile al seguente *link*: [https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/normativa+e+prassi/provvedimenti/2018/maggio+2018+provvedimenti/provvedimento+30052018+transfer+pricing/Prov.to+art+31+quater\\_30+maggio+2018.pdf](https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/normativa+e+prassi/provvedimenti/2018/maggio+2018+provvedimenti/provvedimento+30052018+transfer+pricing/Prov.to+art+31+quater_30+maggio+2018.pdf).

Tuttavia, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria italiana non conceda il riconoscimento della variazione in diminuzione, resta ferma la facoltà per il contribuente di richiedere l'attivazione delle procedure amichevoli previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi o dalla Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate. Nello stesso senso, il contribuente può procedere direttamente all'attivazione delle procedure amichevoli internazionali senza ricorrere alla presentazione della dell'istanza per il riconoscimento della variazione in diminuzione in Italia.

## 2) D.M. 14 maggio 2018<sup>8</sup>

In data 14 maggio 2018 è stato firmato il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze recante le linee guida per l'applicazione delle disposizioni previste in materia di prezzi di trasferimento, modificate con il D.L. n. 50/2017. L'art. 59 del D.L. in esame ha modificato l'art. 110, comma 7 del TUIR con la previsione secondo cui la determinazione dei prezzi di trasferimento deve avvenire *“sulla base delle condizioni e dei prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili”*, in luogo del riferimento al principio del *“valore normale”* contenuto nella previgente formulazione della norma. La modifica apportata alla norma di cui all'art. 110, c. 7 del TUIR si pone in linea con quanto previsto a livello internazionale dalle Linee Guida OCSE in tema di prezzi di trasferimento nella parte in cui si prevede che le operazioni transfrontaliere tra imprese associate devono essere valorizzate in base al cd. *“arm's length principle”*.

<sup>8</sup> Il D.M. 14 maggio 2018 è consultabile al seguente *link*: <http://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/decreto-TP.pdf>.