

## Fiscalità nazionale ed internazionale: ultimi sviluppi e prospettive future

*Salvatore Mattia - Francesca Pecorari - Crowe Valente / Valente Associati GEB Partners*

Nel corso della Tavola rotonda del Forum Bilancio 2018 sono stati approfonditi gli sviluppi che hanno interessato la fiscalità internazionale con particolare riguardo al nuovo concetto di stabile organizzazione, alla web tax, alla nuova disciplina sui prezzi di trasferimento infragruppo e alla proposta CCCTB prevista a livello europeo. Attenzione puntata anche sugli aspetti più rilevanti delle disposizioni introdotte dalla legge Bilancio 2018 e sulle novità per le società in crisi, con specifico riguardo alla transazione fiscale e ai riflessi penali che ne derivano.

Il IX Forum Bilancio e, in particolare, la Tavola rotonda, hanno rappresentato un'importante occasione per discutere dei più recenti sviluppi che hanno interessato la fiscalità internazionale con riferimento alla nuova disciplina in tema di stabile organizzazione e alla modifica all'art. 110, comma 7 TUIR sui prezzi di trasferimento.

### Stabile organizzazione

Per ciò che concerne la **stabile organizzazione**, tra le novità più rilevanti vi è quella relativa alla riqualificazione della figura dell'agente dipendente che tiene conto degli aspetti sostanziali relativi al rapporto che intercorre con la casa madre.

Nello specifico, per agente dipendente si intende non solo l'intermediario che conclude abitualmente contratti ma anche con colui che riveste un ruolo determinante nel portarli a conclusione, in modo tale che la casa madre li possa sottoscrivere senza modificazioni sostanziali.

Al riguardo, l'art. 12 della Convenzione Multilaterale rubricato "Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through Commissionaire Arrangements and Similar Strategies" prevede che se una persona opera per conto di un'impresa e, nell'esercizio della propria attività, stipula abitualmente contratti o ricopre abitualmente il ruolo principale che conduce alla stipula di contratti i quali sono conclusi in via abitudinaria senza modifica sostanziale da parte dell'impresa, e tali contratti sono:

- a nome dell'impresa; o
- per il trasferimento della proprietà, o per la concessione di un diritto di utilizzo, di beni posseduti da tale impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare; o
- per la prestazione di servizi da parte di tale impresa,

si considera che detta impresa abbia una stabile organizzazione in relazione a tutte le attività che la persona esercita per l'impresa.

Si tratta di un'impostazione che viene accolta anche dal **Nuovo Modello di Convenzione OCSE** pubblicato il 18 dicembre 2017 il quale recepisce le novità introdotte dall'**Action 7: 2015 Final Report** del BEPS Action Plan, relative alla definizione di un nuovo concetto di stabile organizzazione.

Per quanto riguarda l'ordinamento giuridico interno, la normativa sulla stabile organizzazione è stata modificata:

- dal D.Lgs. n. 147/2015 (decreto Internazionalizzazione) il quale ha riformulato gli articoli 151, 152 e 153 del TUIR. Tali modifiche apportate al TUIR sono state introdotte con l'obiettivo di allineare le disposizioni nazionali sulla determinazione del reddito delle stabili organizzazioni in Italia dei soggetti esteri agli orientamenti espressi in ambito OCSE e ai risultati raggiunti con il Progetto BEPS;

- dalla **legge di Bilancio 2018** che ne modifica la nozione in conformità con quanto previsto dall'articolo 5 del modello di Convenzione OCSE, sulla base delle modifiche apportate dall'Action 7 del BEPS.

## Transfer pricing

Con riferimento alla normativa in materia di **transfer pricing**, nel corso della Tavola rotonda si è analizzata la modifica apportata al comma 7 dell'art. 110 TUIR, che costituisce la chiara espressione di come l'ordinamento giuridico interno si sia conformato ai principi internazionali raccomandati in ambito OCSE.

Il citato articolo, nella nuova formulazione, prevede infatti che i componenti di reddito derivanti da operazioni infragruppo siano da valutarsi avendo come riferimento il principio di libera concorrenza, in sostituzione del precedente riferimento al criterio interno del cd. "valore normale" dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, sulla base di quanto previsto dall'art. 9, comma 3, TUIR.

Si tratta di un intervento di significativa importanza attraverso cui il nostro ordinamento ha dato attuazione all'**arm's length principle**, di cui all'art. 9 Modello di Convenzione OCSE, il quale riguarda l'imposizione degli utili delle imprese associate.

Al riguardo, nelle **Linee Guida OCSE del 2017 sui prezzi di trasferimento** si evidenzia come le relazioni esistenti tra i membri di un gruppo multinazionale possano consentire loro di stabilire condizioni particolari nei loro rapporti infragruppo diverse da quelle che sarebbero state stabilite se i membri del gruppo avessero operato come imprese indipendenti in un libero mercato.

Al fine di garantire la corretta applicazione del metodo basato su entità separate, gli Stati membri dell'OCSE hanno adottato il principio di libera concorrenza, che dovrebbe eliminare gli effetti risultanti da condizioni speciali applicate ai livelli di utile.

L'OCSE ritiene dunque che il **principio di libera concorrenza** sia in grado di fornire l'approssimazione più esatta possibile del funzionamento del libero mercato nel caso di trasferimento di beni o di prestazione di servizi tra imprese appartenenti ad un medesimo gruppo e consenta di determinare livelli di reddito appropriati per le imprese di un gruppo multinazionale.

Sotto il profilo più strettamente procedurale, la precedente formulazione dell'art. 110, comma 7, prevedeva che le variazioni del reddito in diminuzione per le operazioni di transfer pricing potessero avvenire solo nell'ambito delle procedure amichevoli previste ai sensi delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni.

Il nuovo art. 110, comma 7, TUIR prevede, invece, che la medesima norma si applica se ne deriva una diminuzione del reddito secondo le modalità e alle condizioni di cui all'art. 31-*quater* del D.P.R. n. 600/1973, introdotto dall'art. 59, comma 2, D.L. n. 50/2017.

Il richiamo all'art. 31-*quater* contenuto nel nuovo testo dell'art. 110, comma 7, TUIR amplia i casi di riconoscimento delle **variazioni in diminuzione** del reddito imponibile, in quanto, oltre allo strumento delle procedure amichevoli, si prevedono ulteriori due ipotesi: la prima ad esito di attività di controllo congiunte tra Stati nell'ambito della cooperazione internazionale, la seconda su presentazione di un'istanza da parte del contribuente.

## Digital economy

Ulteriore questione di rilevante interesse nel campo della fiscalità internazionale riguarda la

tassazione della cd. **“digital economy”** di cui l’OCSE e l’Unione Europea si stanno occupando al fine di impedire situazioni in cui il reddito tassabile sia artificialmente separato dalle attività economiche da cui esso deriva.

La crescente diffusione di servizi e prodotti digitali garantisce infatti alle imprese multinazionali un’ampia libertà nell’allocazione delle funzioni aziendali a prescindere dai mercati nei quali le stesse si trovano ad operare.

L’OCSE evidenzia come l’attuale sistema di regole previste a livello nazionale e internazionale non risulti adeguato a sottoporre interamente a tassazione i redditi prodotti dalle grandi multinazionali che svolgono la propria attività nel settore digitale.

Ciò in quanto la maggior parte degli Stati richiede un certo grado di presenza fisica al fine di poter tassare i redditi prodotti nel proprio territorio.

Diversamente, nel settore dell’economia digitale una società può interagire con i clienti che si trovano in un Paese diverso da quello di residenza senza che vi sia una presenza fisica in tale Paese.

Risulta dunque importante che l’OCSE e l’Unione Europea ridefiniscano le regole di tassazione dell’economia digitale al fine di impedire fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva che comportano l’erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili nei Paesi caratterizzati da una fiscalità nulla o ridotta.

## Base comune europea consolidata

Si è inoltre osservato come in ambito europeo sia avvertita la necessità di rendere più equa e trasparente la tassazione nei Paesi membri e tale obiettivo potrà essere raggiunto mediante la **base comune europea consolidata** che consente di realizzare una maggiore trasparenza sul sistema fiscale di ciascun Stato membro e di potenziare il mercato unico per le imprese multinazionali.

Le ragioni poste alla base della creazione di una base imponibile consolidata possono essere rinvenute nell’esigenza di:

- ridurre i costi amministrativi per le imprese ed incentivare gli investimenti transfrontalieri nell’Unione Europea;
- favorire gli Stati membri nel contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva in quanto, in un contesto economico internazionale caratterizzato da una crescente globalizzazione e dall’utilizzo sempre più frequente di strumenti digitali, risulta sempre meno agevole per i governi assicurare che il reddito aziendale imponibile sia tassato nei Paesi in cui si crea il valore.

## Fatturazione elettronica

Per quanto riguarda l’ordinamento giuridico interno, nella Tavola rotonda si è discusso della previsione dell’obbligo di fatturazione elettronica introdotto dalla **legge di Bilancio 2018**.

Tale obbligo riguarda tutti i soggetti IVA con riferimento alle fatture emesse dal 1° gennaio 2019, ad eccezione di quelle relative a:

- cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori;
- prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un’Amministrazione Pubblica,

per le quali l’obbligo decorre dal 1° luglio 2018.

La fattura elettronica presenta le seguenti caratteristiche:

- è necessario generare un file in formato xml.standard;
- viene emessa con firma elettronica avanzata;
- presenta data certa ed è inalterabile da parte del destinatario;
- viene trasmessa dal Sistema Interscambio
- è ricevuta in formato elettronico;
- è archiviata in modalità elettronica.

La previsione di un obbligo generalizzato di fatturazione elettronica garantisce l'**identità** del documento trasmesso e di quello ricevuto; la **simultaneità** dell'emissione e della ricezione della fattura; il **superamento** degli elenchi (lo **spesometro**).

L'estensione dell'obbligo di fatturazione elettronica ai privati costituisce un importante strumento che consente, da un lato, di semplificare gli adempimenti fiscali nel settore IVA e, al tempo stesso, permette all'Amministrazione finanziaria di avere un'immediata disponibilità dei dati relativi alle operazioni svolte tra imprese con la conseguente possibilità di effettuare maggiori controlli al fine di evitare rischi di frode fiscale ed evasione.

## Imposta di registro

Ulteriore rilevante novità introdotta dalla Legge Bilancio 2018 concerne la modifica apportata all'art. 20 del TUR in materia di **imposta di registro** la quale sembra porre fine al dibattito che negli ultimi anni ha interessato la giurisprudenza in merito all'ammissibilità del potere dell'Amministrazione finanziaria di riquilibrare in cessione di azienda le operazioni di conferimento di azienda seguite da cessione di partecipazioni.

La nuova formulazione dell'art. 20 prevede infatti che "l'imposta di registro è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati".

Ne deriva che, ai fini dell'imposta di registro, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a considerare il contenuto del singolo atto presentato per la registrazione, **prescindendo da elementi esterni** al medesimo, ovvero atti, fatti o comportamenti del contribuente e disposizioni contenute in negozi giuridici che siano collegati con quello da registrare.

Quanto alla natura innovativa o interpretativa dell'art. 20 del TUR, la Corte di Cassazione nella sentenza del 26 gennaio 2018, n. 2007 ha stabilito che a tale norma non può riconoscersi natura interpretativa di quella precedente, in quanto essa introduce specifici limiti all'attività di riquilibratura giuridica della fattispecie che nella precedente formulazione non erano previsti.

Secondo la Suprema Corte, tale modificazione ha determinato una rivisitazione strutturale profonda della fattispecie impositiva pregressa in quanto la precedente formulazione dell'art. 20, secondo il prevalente orientamento della giurisprudenza di legittimità, imponeva la tassazione sulla base di elementi - quali il dato extratestuale ed il collegamento negoziale - che vengono invece oggi espressamente esclusi.

Ne deriva che, attesa la natura innovativa della norma di cui all'art. 20 del TUR, essa non ha efficacia retroattiva con la conseguenza che gli atti antecedenti alla data di sua entrata in vigore (1° gennaio 2018) sono assoggettati ad imposta di registro secondo la disciplina risultante dalla precedente formulazione dell'art. 20.

## Transazione fiscale

Ulteriore tematica che è stata oggetto di approfondimento riguarda l'istituto della **transazione fiscale** e i **riflessi penali** che ne derivano.

Al riguardo, occorre ricordare che l'art. 1, comma 81, della legge di Bilancio 2017 ha riscritto l'art. 182-*ter* modificandone il titolo il quale non si riferisce più alla "Transazione fiscale" ma al "Trattamento dei crediti tributari e contributivi".

La disposizione prevede la possibilità per il debitore, in sede di concordato preventivo (art. 160 l.f.) o di accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 182-*bis* l.f.) di proporre il pagamento parziale o anche dilazionato dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali, nonché dei contributi previdenziali amministrati dagli enti di previdenza.

Tale possibilità, tuttavia, è consentita a condizione che "il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione" indicato nella relazione di un professionista.

L'istituto della transazione fiscale costituisce dunque una **deroga al principio di indisponibilità e irrinunciabilità del credito** tributario da parte dell'Amministrazione finanziaria e consente al debitore che si trova in uno stato di crisi di concordare con l'Erario la fissazione di nuove scadenze più dilatate nel tempo oppure, nei casi di crisi finanziaria più grave, una decurtazione del loro ammontare.

Per quanto riguarda gli eventuali riflessi penali connessi all'accordo transattivo, nel corso della Tavola rotonda si è evidenziato che anche la transazione fiscale dovrebbe rientrare tra le procedure conciliative di cui agli articoli 13 e 13-*bis*, D.Lgs. n. 74/2000 e, dunque, produrre effetti premiali ai fini della responsabilità per reati tributari.

## Decorrenza e regime transitorio delle novità contabili e fiscali

Ulteriore tema affrontato riguarda la decorrenza e il regime transitorio delle novità contabili e fiscali di cui al D.Lgs. n. 139/2015 che ha apportato rilevanti novità nella disciplina del bilancio di esercizio recata dal codice civile in attuazione della direttiva n. 2013/34/UE.

Per quanto riguarda i termini di decorrenza delle novità apportate dal D.Lgs. n. 139/2015, l'art. 12, comma 1 dispone che i soggetti obbligati alla redazione del bilancio d'esercizio secondo le regole del Codice civile sono tenuti ad applicare le novità introdotte dal citato decreto legislativo e dai principi contabili nazionali modificati a partire dal primo esercizio che abbia avuto inizio il 1° gennaio 2016 o successivamente.

Il punto 17 del nuovo OIC 29 stabilisce che, in assenza di specifiche disposizioni legislative transitorie, tale applicazione deve avvenire secondo un criterio retroattivo, intendendo con ciò che i nuovi principi devono esplicitare la loro forza anche con riguardo alle operazioni iniziate prima del 2016 ma che non hanno ancora esaurito i loro effetti nei bilanci precedenti a quello di prima applicazione.

Il comma 2 dell'art. 12, D.Lgs. n. 139/2015 prevede un regime transitorio diretto a regolare l'applicazione dei nuovi principi contabili in determinate situazioni.

In particolare, è stato stabilito come l'**applicazione retroattiva** dei nuovi principi contabili non debba essere obbligatoriamente prevista con riferimento:

- al criterio del **costo ammortizzato** (e, per i crediti e debiti, del connesso criterio dell'attualizzazione) di cui all'art. 2426 c.c. per la rilevazione in bilancio dei titoli di debito e dei crediti e debiti,

- alle **nuove regole**, stabilite dal medesimo articolo del codice civile, relative all'ammortamento dell'avviamento iscritto in stato patrimoniale.

Le imprese che vorranno avvalersi di tale facoltà, quindi, continueranno a rilevare tali elementi patrimoniali, secondo quanto previsto dal Codice Civile e dai principi contabili nazionali antecedentemente alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 139/2015 e potranno applicare le nuove regole solamente a crediti, debiti, titoli di debito e avviamenti generatisi negli esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2016.

