

Special Assist

Fiscal
Assist
2017



Direttore Scientifico e Direttore Responsabile:
Lelio Cacciapaglia

Per i contenuti di Fiscal Assist, Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod. Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Euroconference Spa sono soggetti a copyright. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference spa è vietato.

La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'Editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli Autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'Editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.

Autorizzazione del Tribunale di Verona n.1981 del 9/05/13

Special Assist

SPECIALE
LEGGE 25 OTTOBRE 2017, N. 163
“LEGGE DI DELEGAZIONE EUROPEA 2016-2017”
(G.U. N.259 DEL 6/11/17)
ENTRATA IN VIGORE: 21/11/17

LEGGE N.163 DEL 25/10/17			
Attuazione di 28 direttive europee – delegato il Governo Il Governo, con una serie di decreti legislativi, dovrà dare attuazione ai contenuti di 28 direttive dell’Unione europea (elencate nell'allegato A alla legge). Impatterà sulle norme fiscali l’adozione delle seguenti 3 direttive: 1. Scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale - direttiva (UE) 2016/881 del Consiglio, del 25/5/16 - termine di recepimento 4/6/17; 2. Norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno - direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio del 12/7/16 - termine di recepimento 31/12/18; 3. Trattamento dei buoni - direttiva (UE) 2016/1065 del Consiglio del 27/6/16 - termine di recepimento – 31/12/18		Art. 1	
Atti normativi dell'Unione europea – sanzioni penali o amministrative per la violazioni Per le direttive europee oppure per i regolamenti dell'Unione europea, già pubblicati al 21/11/17, per cui non siano già previste, saranno introdotte sanzioni penali o amministrative per la violazione dei relativi obblighi.		Art. 2	
LE DIRETTIVE INTERESSATE			
Direttiva (UE) 2016/881 - Scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale Apportate modifiche alla direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale al fine di fare fronte a pratiche di pianificazione fiscale aggressiva da parte, soprattutto, delle società multinazionali, le quali possono strutturare le proprie dichiarazioni fiscali in diversi Stati in modo tale da minimizzare l'impatto del fisco sulle proprie attività. Nello scambio automatico obbligatorio delle rendicontazioni dovrebbero essere comprese informazioni di base, alle quali dovrebbero poter accedere gli Stati membri in cui una o più imprese del gruppo multinazionale sono residenti a fini fiscali o sono soggette a imposte per le attività svolte tramite una stabile organizzazione di un gruppo di Imprese Multinazionale. Le informazioni scambiate non comportano 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.		Articoli 1-3 Direttiva del Consiglio 25/5/16, n. 2016/881 (G.U.U.E. 3.6.16 n. 146)	
Scambio automatico – cosa si intende e cosa si prevede			
Comunicazione sistematica di informazioni predeterminate a un altro Stato membro,	Comunicazione sistematica di informazioni predeterminate su	di	Negli altri casi si intende la

Special Assist

senza richiesta preventiva, a intervalli regolari prestabiliti. Riguarda informazioni disponibili su periodi d'imposta riguardanti le persone fisiche residenti in altro Stato membro (articolo 8, par. 1), Direttiva (UE) 2016/881, informazioni su un ruling preventivo transfrontaliero o un accordo preventivo sui prezzi di trasferimento (articolo 8-bis) o rendicontazione paese per paese (articolo 8 bis bis)	residenti in altri Stati membri al pertinente Stato membro di residenza, senza richiesta preventiva, a intervalli regolari prestabiliti. Riguarda informazioni finalizzate all'applicazione, da parte delle Istituzioni finanziarie, delle norme di comunicazione e di adeguata verifica in materia fiscale (due diligence, articolo 8, par. 3-bis).	comunicazione sistematica di informazioni predeterminate indicate a lato.
Rendicontazione - Le imprese controllanti capogruppo di un gruppo di imprese multinazionali fiscalmente residenti in uno Stato membro devono presentare una rendicontazione paese per paese relativamente al periodo d'imposta di rendicontazione. La presentazione deve avere luogo entro 12 mesi dall'ultimo giorno del periodo d'imposta di rendicontazione del gruppo di imprese multinazionali.		
Informazioni contenute nella rendicontazione		
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.	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.	
Sanzioni - gli Stati membri stabiliscono le norme in materia di sanzioni applicabili in caso di violazione delle disposizioni nazionali adottate in applicazione della direttiva relativamente all'articolo 8 bis e adottano tutte le misure necessarie per garantirne l'applicazione. Le sanzioni previste sono effettive, proporzionate e dissuasive.		
Direttiva (UE) 2016/1164 - Norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno L'Unione europea ha stabilito norme di contrasto all'elusione fiscale che dovrebbero far sì che le imposte sui redditi siano versate nel paese in cui gli utili e il valore sono generati. Le disposizioni comunitarie da recepire riguardano: • La deducibilità degli interessi passivi dall'imponibile Ires; • L'exit tax; • L'introduzione di una clausola generale antiabuso; • Le disposizioni sulla Controlled foreign company (CFC); • La disciplina degli strumenti ibridi. Le relative disposizioni interne potranno dunque nel prossimo futuro essere oggetto di modifiche per adeguare l'ordinamento interno alla direttiva comunitaria.		Articoli 4-9 Direttiva del Consiglio del 12.7.16, n. 2016/1164 (G.U.U.E. 19.7.16 n. 193
Interessi passivi (art. 4) - La disciplina dell'art. 96 del Tuir dovrà essere adeguata per ottemperare ai seguenti canoni UE: • il ROL dovrà essere sostituito con l'EBITDA (ovvero da un parametro dal valore corrispondente), quale		

Special Assist

nuovo valore su cui calcolare il 30% di deduzione degli interessi eccedenti gli interessi attivi. L'EBITDA si calcola aggiungendo ai redditi soggetti all'Ires gli importi corretti per l'imposta relativi agli oneri finanziari eccedenti, nonché gli importi corretti per l'imposta relativi a deprezzamento e ammortamento. Sono esclusi dall'EBITDA i redditi esenti da imposta. Si tratta, dunque, di un valore fiscale (e non contabile) che si differenzia dal ROL anche per i diversi elementi che lo compongono.

Consolidato di gruppo - i soggetti in regime di consolidato possono attualmente reciprocamente compensare le eccedenze di ROL e le eccedenze di oneri finanziari non utilizzate.

Secondo la direttiva, invece, è possibile calcolare gli oneri finanziari eccedenti e l'EBITDA a livello di gruppo, includendo i risultati di tutti i suoi membri. Inoltre, in presenza di determinate condizioni è possibile disapplicare i limiti di deducibilità previsti.

Riporto delle eccedenze di interessi non dedotti e dell'EBITDA - L'art. 96 del Tuir consente esclusivamente il riporto in avanti, senza limiti di tempo, degli oneri finanziari eccedenti non dedotti e della quota di deducibilità degli interessi non utilizzata (cd. ROL eccedente).

In base a quanto prevede la Direttiva, invece, la nuova disciplina potrà prevedere, alternativamente:

- il riporto in avanti, senza limiti di tempo, gli oneri finanziari eccedenti che non possono essere dedotti nel periodo d'imposta corrente;
- il riporto in avanti, senza limiti di tempo, e all'indietro, per max 3 anni, gli oneri finanziari eccedenti che non possono essere dedotti nel periodo d'imposta corrente;
- il riporto in avanti, senza limiti di tempo, gli oneri finanziari eccedenti, e per max 5 anni la quota di deducibilità degli interessi non utilizzata, che non possono essere dedotti nel periodo d'imposta corrente.

Exit tax (art. 5) – In caso di trasferimento all'estero della residenza l'art. 166 del Tuir e il D.M. 2/7/14 prevedono, ai fini della tassazione delle plusvalenze, 3 possibilità per il contribuente:

- Tassazione immediata della plusvalenza al momento del trasferimento e versamento dell'imposta dovuta sulla plusvalenza nei termini ordinari;
- Sospensione del versamento dell'imposta dovuta sulla plusvalenza (solo trasferimenti in paesi UE o SEE);
- Rateizzazione dell'imposta in 6 quote costanti (solo trasferimenti in paesi UE o SEE).

La direttiva, invece, non prevede l'ipotesi della sospensione della tassazione, mentre la rateizzazione prevista è di 5 anni.

La direttiva introduce, inoltre, il principio secondo cui se gli attivi, la residenza fiscale o le attività svolte da una stabile organizzazione sono trasferiti in un altro Stato membro, detto Stato membro accetta il valore determinato dallo Stato membro del contribuente o della stabile organizzazione come valore di partenza degli attivi a fini fiscali, a meno che esso non rispecchi il valore di mercato.

Previsione di una norma generale antiabuso (art. 6) – Secondo la direttiva ai fini del calcolo dell'imposta dovuta sulle società, gli Stati ignorano una costruzione (o una serie di costruzioni) che, essendo stata posta in essere allo scopo principale (o a uno degli scopi principali) di ottenere un vantaggio fiscale che è in contrasto con l'oggetto o la finalità del diritto fiscale applicabile, non è genuina avendo riguardo a tutti i fatti e le circostanze pertinenti.

Una costruzione è considerata non genuina nella misura in cui non sia stata posta in essere per valide ragioni commerciali che rispecchiano la realtà economica. Quando le costruzioni sono ignorate l'imposta dovuta è calcolata in conformità del diritto nazionale.

La clausola generale antiabuso domestica dell'art. 10 bis della legge n. 212/200, introdotta con l'art. 7 del D.lgs. n. 156/2015, non sembra in linea generale discostarsi dalla previsione comunitaria.

CFC (art. 7 - 8) - Secondo la direttiva i presupposti dell'applicazione della normativa sulle società controllate estere sono:

Special Assist

- la società, da sola o insieme alle sue imprese associate, detiene una partecipazione diretta o indiretta di oltre il 50% dei diritti di voto o possiede direttamente o indirettamente oltre il 50% del capitale o ha il diritto di ricevere oltre il 50% degli utili di tale entità; e
- l'imposta sulle società realmente versata sui suoi utili dall'entità o dalla stabile organizzazione è inferiore **alla differenza** tra l'Ires che sarebbe stata applicata all'entità o alla stabile organizzazione nell'ambito del sistema di imposizione italiano e l'imposta sulle società realmente versata sui suoi utili dall'entità o dalla stabile organizzazione.

Con riferimento al requisito del controllo, la direttiva;

- diversamente dall'art. 2359 c.c., sembra limitare l'applicazione della disciplina unicamente alla detenzione di un controllo di diritto sul soggetto estero;
- differentemente dalla disciplina italiana, che tiene conto unicamente delle partecipazioni detenute per il tramite di soggetti "interposti" controllati, sembrerebbe prevedere la rilevanza, al fine dell'integrazione del controllo indiretto, anche delle partecipazioni in CFC detenute per mezzo di società intermedie delle quali non si abbia il controllo ma il 25% almeno dei diritti di voto, ovvero una percentuale di diritti all'utile maggiore del 25%.

Strumenti ibridi (art. 9) - per neutralizzare i disallineamenti da strumenti ibridi che derivano da differenze nella qualificazione giuridica dei pagamenti delle società – da cui può derivare un doppia deduzione (pagamento dedotto nello Stato in cui è avvenuto il pagamento e nello Stato del beneficiario) ovvero una deduzione senza inclusione (pagamento dedotto nello Stato in cui è avvenuto senza una corrispondente inclusione nel reddito imponibile nell'altro Stato) di cui possono beneficiare i gruppi transnazionali - è stato stabilito che se il disallineamento determina:

- una doppia deduzione, la deduzione si applica solo nello Stato UE in cui il pagamento ha origine;
- una deduzione senza inclusione, lo Stato UE del contribuente nega la deduzione del pagamento.

Direttiva (UE) n. 2016/1065 - trattamento IVA dei buoni

Apportate modifiche alla direttiva 2006/112/CE, del 28/11/06, per stabilire norme specifiche che si applichino al trattamento dei buoni ai fini dell'IVA.

Gli strumenti che conferiscono al titolare il diritto ad uno sconto all'atto dell'acquisto di beni o servizi ma che non danno diritto a ricevere tali beni o servizi non dovrebbero essere oggetto di dette norme.

Le disposizioni relative ai buoni non dovrebbero provocare modifiche al trattamento IVA dei titoli di trasporto, dei biglietti di ingresso a cinema e musei, dei francobolli o di altri titoli simili.

Un buono è uno strumento che contiene l'obbligo di essere accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi e nel quale i beni o i servizi da cedere o prestare o le identità dei potenziali cedenti o prestatori sono indicati sullo strumento medesimo o nella relativa documentazione, ivi incluse le condizioni generali di utilizzo ad esso relative;

*Articoli 1-3
Direttiva del
Consiglio n.
2016/1065
27/06/2016
(G.U.U.E. 1.7.16,
n. 177)*

Buono monouso - è un buono in relazione al quale il luogo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi cui il buono si riferisce e l'IVA dovuta su tali beni o servizi sono noti al momento dell'emissione del buono.

Ogni trasferimento di un buono monouso effettuato da un soggetto passivo che agisce in nome proprio è considerato come cessione dei beni o prestazione dei servizi cui il buono si riferisce.

La consegna fisica dei beni o la concreta prestazione dei servizi dietro presentazione di un buono monouso accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo dal cedente o dal prestatore non sono considerate

Special Assist

operazioni indipendenti.

Se il trasferimento di un buono monouso è effettuato da un soggetto passivo che agisce in nome di un altro soggetto passivo, tale trasferimento è considerato come cessione dei beni o prestazione dei servizi cui il buono si riferisce effettuate dall'altro soggetto passivo per conto del quale il soggetto passivo agisce.

Se il cedente dei beni o il prestatore dei servizi non è il soggetto passivo che, agendo in nome proprio, ha emesso il buono monouso, si considera che detto cedente o prestatore abbia comunque ceduto i beni o prestato i servizi cui il buono si riferisce a detto soggetto passivo.

Buono multiuso – è ogni buono diverso da un buono monouso. La consegna fisica dei beni o la concreta prestazione dei servizi effettuate dietro presentazione di un buono multiuso accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo dal cedente o dal prestatore sono soggette all'IVA ai sensi delle disposizioni ordinarie, mentre ogni trasferimento precedente di tale buono multiuso non è soggetto all'IVA.

Qualora il trasferimento di un buono multiuso sia effettuato da un soggetto passivo diverso da quello che esegue l'operazione soggetta all'IVA, le prestazioni di servizi che possano essere individuate, quali i servizi di distribuzione o di promozione, sono soggette all'IVA.

La base imponibile della cessione di beni o della prestazione di servizi effettuate a fronte di un buono multiuso è pari al corrispettivo versato per il buono o, in assenza di informazioni su tale corrispettivo, al valore monetario indicato sul buono multiuso stesso o nella relativa documentazione diminuito dell'importo dell'IVA relativo ai beni ceduti o ai servizi prestati

Applicazione – le disposizioni si applicano ai buoni emessi successivamente al 31/12/18.