

Normativa e prassi

Legge di delegazione europea: il testo pubblicato in Gazzetta

7 Novembre 2017

Per il biennio 2016-2017, il Governo è chiamato a dare attuazione, mediante decreto legislativo, a ventinove direttive, di cui quattro riguardano tematiche di carattere tributario

Nella Gazzetta Ufficiale n. 259 del 6 novembre 2017 è stata pubblicata la legge di delegazione europea 2016-2017 (**legge 163/2017**), con la quale il Parlamento ha delegato il Governo al recepimento di diverse direttive europee e di altri atti dell'Unione.

Delle 29 direttive cui il Governo è stato delegato a dare attuazione vi sono quattro che appartengono all'ambito tributario.

Lo strumento della legge di delegazione europea

La legge di delegazione europea, secondo quanto stabilito dall'**articolo 30**, comma 1, legge 234/2012, è uno dei due provvedimenti (l'altro è rappresentato dalla legge europea) che assicura " *il periodico adeguamento dell'ordinamento nazionale all'ordinamento dell'Unione europea*".

Il relativo disegno di legge deve essere presentato alle Camere, previo parere della Conferenza permanente per i rapporti tra lo stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, entro il 28 febbraio di ogni anno dal presidente del Consiglio dei ministri o dal ministro per gli Affari europei, di concerto con il ministro degli affari Esteri e con gli altri ministri interessati (**articolo 29**, comma 4).

Il contenuto del disegno di legge è disciplinato dall'articolo 30, comma 2, mentre gli articoli **31** e **32** disciplinano, rispettivamente, le procedure per l'esercizio delle deleghe legislative conferite al Governo e i principi e i criteri direttivi generali di delega. Questi ultimi si aggiungono ai principi e ai criteri direttivi specifici eventualmente stabiliti dalla legge di delegazione europea e a quelli contenuti nelle direttive da attuare.

Legge di delegazione 2016-2017

La legge n. 163/2017 è costituita da 15 articoli e un allegato (allegato A).

L'articolo 1 delega il Governo a recepire nell'ordinamento italiano *“secondo i termini, le procedure, i principi e i criteri direttivi di cui agli articoli 31 e 32 della legge 234/2012 i decreti legislativi per l'attuazione delle direttive elencate nell'allegato A.”*

È in tale allegato che sono indicate le quattro direttive di carattere tributario sulle quali si intende focalizzare l'attenzione, per le quali la delega non ha previsto principi e criteri specifici in aggiunta a quelli generali:

- direttiva n. 2016/881 del Consiglio, del 25 maggio 2016 (pubblicata nella GUUE 3 giugno 2016 n. L146), recante modifica della direttiva 2011/16/Ue, riguardante lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, che avrebbe dovuto essere recepita il 4 giugno 2017 (cfr articolo 31, comma 1, legge 234/2012)
- direttiva n. 2016/1065 del Consiglio, del 27 giugno 2016 (pubblicata nella GUUE 1 luglio 2016, n. L 177) recante modifica della direttiva 2006/112/Ue per quanto riguarda il trattamento Iva dei buoni (da recepire entro il 31 dicembre 2018)
- direttiva n. 2016/1164 del Consiglio, del 12 luglio 2016 (pubblicata nella GUUE 19 luglio 2016, n. L 193), recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno (da recepire entro il 31 dicembre 2018)
- direttiva n. 2016/2258 del Consiglio, del 6 dicembre 2016 (pubblicata nella GUUE 19 luglio 2016, n L 342), che modifica la direttiva 2011/16/Ue per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio (il cui termine di recepimento è fissato per il 31 dicembre 2017).

Direttiva (Ue) 2016/881 - Scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale

La direttiva (Ue) 2016/881, con l'obiettivo di rispondere all'esigenza di fare fronte a pratiche di pianificazione fiscale aggressiva poste in essere soprattutto dalle 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”* (cfr Dossier A.C. 4620), ha esteso l'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni. In particolare, ha introdotto nel testo della Direttiva 2011/16/Ue (in materia di cooperazione amministrativa nel settore fiscale) l'art. 8-bis bis, rubricato *“Ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di rendicontazione paese per paese”*.

La norma introduce l'obbligo, per le imprese controllanti capogruppo di un gruppo di imprese

multinazionali fiscalmente residenti in uno stato membro, di presentare una rendicontazione paese per paese relativamente al periodo d'imposta di rendicontazione.

La rendicontazione paese per paese ("*country by country reporting*" o "*CbCR*"), oggetto di scambio obbligatorio delle informazioni, consente alle amministrazioni finanziarie degli stati membri l'acquisizione delle informazioni necessarie per effettuare una valutazione del rischio sui prezzi di trasferimento dei gruppi di imprese multinazionali di maggiori dimensioni.

Come precisato nel sesto considerando della direttiva, la suddetta rendicontazione richiede che "*i gruppi di imprese multinazionali dovrebbero fornire ogni anno, e per ogni giurisdizione fiscale in cui operano, l'importo dei ricavi, gli utili al lordo delle imposte sul reddito e le imposte sul reddito pagate e maturate nonché il numero di addetti, il capitale dichiarato, gli utili non distribuiti e le immobilizzazioni materiali per ciascuna giurisdizione fiscale*".

Direttiva (Ue) 2016/1065 - Trattamento Iva dei buoni

La direttiva 2016/1065 del Consiglio modifica la direttiva sul sistema comune dell'Iva (direttiva 2006/112/Ce del Consiglio), introducendo una specifica disciplina per le operazioni che comportano l'utilizzo di "buoni" allo scopo di "*garantire un trattamento fiscale coerente di tali operazioni*" (cfr considerando n. 1).

Il buon funzionamento del mercato interno, evitare distorsioni della concorrenza, prevenire situazioni in cui possa verificarsi una doppia imposizione o la non imposizione, ridurre il rischio di elusione fiscale sono i fini che il legislatore ha inteso perseguire adottando tale direttiva.

I buoni oggetto della nuova disciplina sono quelli che possono essere utilizzati per il riscatto contro beni o servizi, mentre non sono compresi gli strumenti che conferiscono al titolare il diritto a uno sconto all'atto dell'acquisto di beni o servizi.

La direttiva definisce "buono", sia che questo abbia "*forma fisica o elettronica*", lo 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.

Il trattamento Iva delle operazioni associate ai buoni dipende dalla tipologia del buono a seconda che lo stesso sia monouso oppure multiuso.

I buoni monouso sono quelli per i quali, al momento dell'emissione, è noto sia il luogo della cessione dei beni o della prestazione di servizi, cui il buono si riferisce, sia l'Iva dovuta su tali beni o servizi. Per tali beni l'imposta è esigibile già al momento dell'emissione e per ogni trasferimento. Nel caso di presentazione del buono monouso la consegna dei beni o la prestazione di servizi non sono considerate operazioni indipendenti.

Per i buoni multiuso, cui appartengono quelli che non hanno le caratteristiche dei buoni monouso, l'Iva diventa esigibile solo nel momento in cui i beni o i servizi sono ceduti o prestati. Pertanto, i trasferimenti precedenti non sono assoggettabili all'imposta.

In tal caso, il cedente dei beni o il prestatore dei servizi dovrebbe calcolare l'Iva sulla base del corrispettivo versato per il buono multiuso e, in assenza di tali informazioni, come base imponibile viene assunto il valore monetario indicato sul buono stesso o nella documentazione relativa, da cui deve essere sottratta l'Iva afferente i beni ceduti o servizi prestati.

Direttiva (Ue) 2016/1164 - Contrasto delle pratiche di elusione fiscale

La necessità di assicurare che l'imposta sia versata nel luogo in cui gli utili e il valore sono generati è alla base dell'iniziativa dell'Ocse contro l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili (progetto Beps), diretta a trovare soluzioni comuni a livello Ue per scoraggiare le pratiche di elusione fiscale. Le raccomandazioni formulate dall'Ocse sono alla base della direttiva 2016/1164/Ue che ha come destinatari i soggetti cui si applica l'imposta sulle società.

La direttiva interviene su più fronti:

- **limitare la deducibilità degli interessi passivi**, fissando una percentuale (non superiore al 30%) che sia riferita agli utili imponibili del contribuente al lordo di interessi, imposte, deprezzamento e ammortamento (Ebitda)
- **ricorrere all'imposizione in uscita (exit tax)** in base alla quale *“quando un contribuente trasferisce o attiva la propria residenza fiscale al di fuori della giurisdizione fiscale di uno Stato, detto Stato assoggetta a imposta il valore economico di qualsiasi plusvalenza creata nel suo territorio, anche se tale plusvalenza non è stata realizzata al momento dell'uscita”* (cfr considerando n. 10 della direttiva). In particolare, l'articolo 5 della direttiva precisa che l'importo che dovrà scontare la tassazione sarà pari al *“valore di mercato degli attivi trasferiti, al momento dell'uscita degli attivi, meno il loro valore a fini fiscali”*. Detta norma individua altresì le fattispecie imponibili riconducibili a quelle situazioni in cui i gruppi spostano i propri *assets* verso Stati con tassazione più favorevole quale, a titolo esemplificativo, il trasferimento di beni che un contribuente pone in essere dalla sua sede centrale, situata in uno Stato membro, alla sua stabile organizzazione situata in un altro Stato membro o in un paese terzo
- **introdurre una clausola generale antiabuso (general anti-abuse rule)** in base alla quale nell'ambito della tassazione delle società, gli Stati membri sono tenuti a disconoscere le costruzioni (giuridiche o fiscali) *“non genuine”* (cfr considerando n. 11). Tali devono essere considerate quelle poste in essere allo scopo principale di ottenere un vantaggio fiscale, dopo avere preso in esame tutte le valide ragioni economiche addotte

- **Prevedere norme sulle società controllate estere (Cfc)** dirette a riattribuire i redditi di una società controllata soggetta a bassa imposizione alla società madre, che diventa tassabile per i redditi che le sono stati attribuiti nello Stato in cui detiene la residenza fiscale. La direttiva individua i presupposti che consentono di definire una società “controllata”, indica le modalità di determinazione della base imponibile e attribuisce agli Stati membri la facoltà di escludere da tale disciplina fattispecie in presenza di determinati presupposti
- **neutralizzare i disallineamenti da ibridi** derivanti dalle “*differenze nella qualificazione giuridica dei pagamenti (strumenti finanziari) o delle entità e tali differenze emergono quando i sistemi giuridici di due giurisdizioni interagiscono*” (cfr considerando n. 13). Da tali disallineamenti, da cui può derivare un doppia deduzione (il pagamento viene dedotto sia nello Stato in cui è avvenuto il pagamento sia nello Stato del beneficiario) o una deduzione senza inclusione (il pagamento viene dedotto nello Stato in cui è avvenuto senza una corrispondente inclusione nel reddito imponibile nell’altro Stato) traggono beneficio, in termini di riduzione del carico fiscale, i gruppi transnazionali. L’articolo 9 della direttiva risolve il problema della “doppia deduzione”, stabilendo che la deduzione si applica nello Stato membro in cui il pagamento ha origine. Al contrario, nella misura in cui un disallineamento da ibridi determina una deduzione senza inclusione, la deduzione viene negata.

Direttiva Ue 2016/2258 - Accesso alle informazioni in materia di riciclaggio

La direttiva modifica l’articolo 22 della direttiva 2011/16/Ue (in materia di cooperazione amministrativa nel settore fiscale).

Il novellato articolo prevede che le autorità fiscali possano accedere alle informazioni in materia di riciclaggio ottenute a norma della direttiva 2015/849/Ue.

Dalla lettura dei considerando si evince che le finalità perseguite vanno dal controllo da parte delle istituzioni finanziarie della corretta applicazione della direttiva 2011/16/Ue alle maggiori possibilità di successo che le autorità fiscali avrebbero nella lotta contro evasione fiscale e frode fiscale.

di

Annarita Gurrado

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/legge-delegazione-europea-testo-pubblicato-gazzetta>