

# *La gestione del rischio fiscale*

---

*Spunti di riflessione in ragione delle recenti linee evolutive del sistema tributario*

Milano | 17 ottobre 2018

# Agenda

---

---

**1** *Le principali spinte evolutive del sistema tributario*

---

**2** *Verso la DAC 6*

---

**3** *Verso la ATAD e ATAD II*

---

**4** *Q&A*

---



A nighttime photograph of a city street. In the foreground, a bronze statue of a man in a suit is visible on the left. The background is dominated by several tall, modern skyscrapers with many windows lit up, creating a grid of light against the dark blue night sky. Bare tree branches are visible in the foreground and midground, partially obscuring the buildings.

---

**Le (principali) spinte evolutive  
del sistema tributario**

---

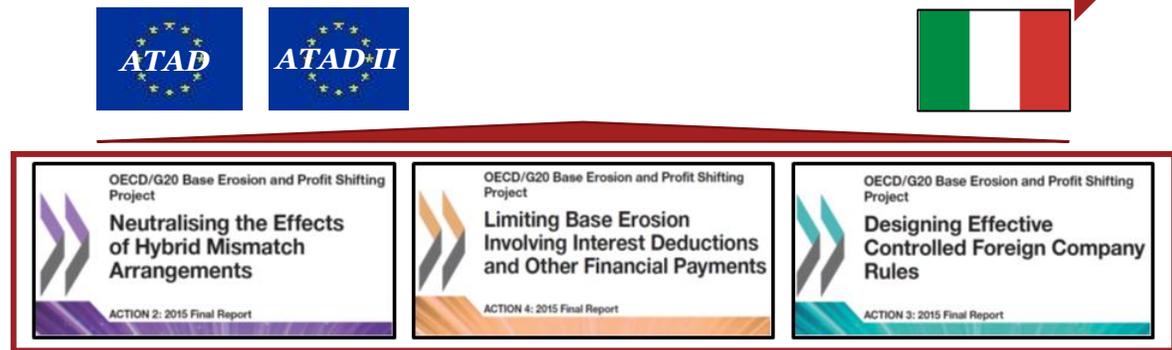
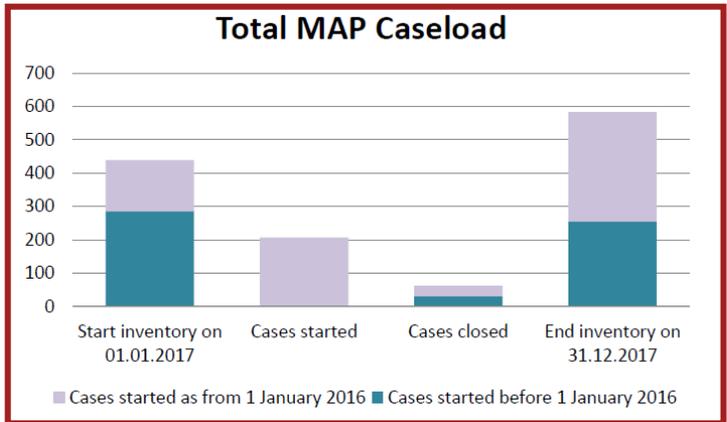
# Il progetto BEPS

## Il percorso e l'implementazione dei pilastri «Sostanza» e «Coerenza»

### Sostanza



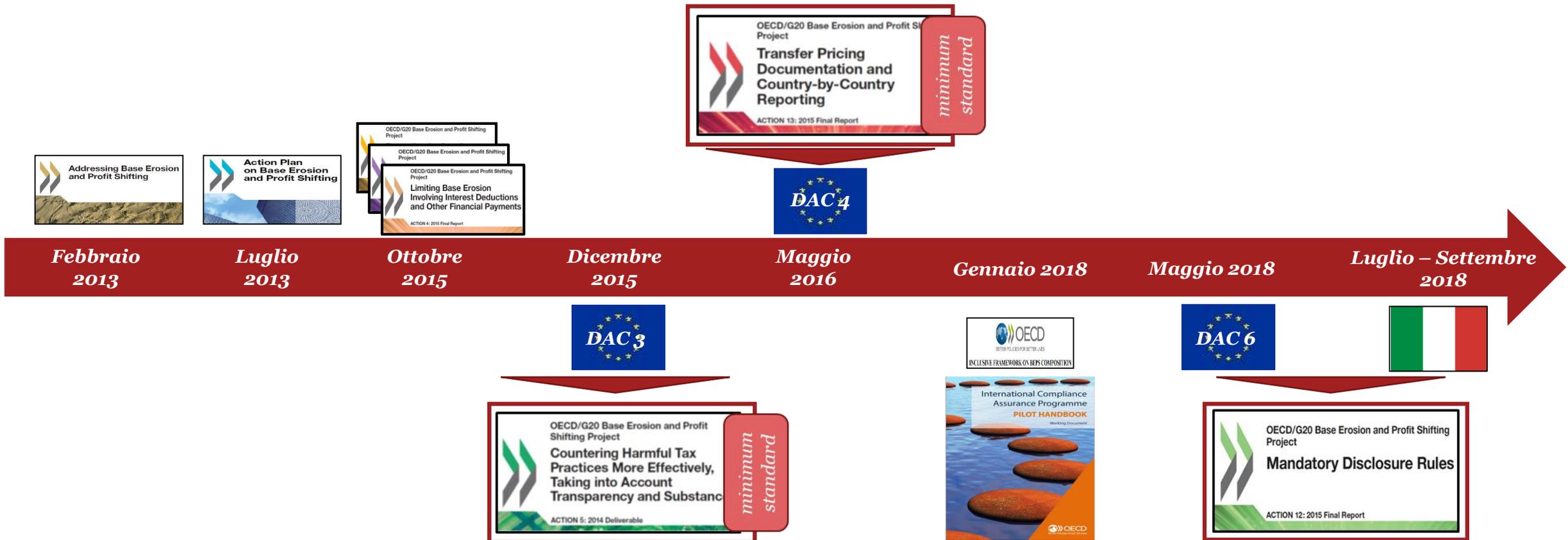
OECD Stats Ac. 14 (Italia)



### Coerenza

# Il progetto BEPS

## Le spinte verso la «Trasparenza»



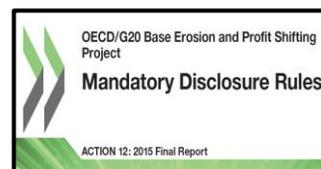
*Trasparenza*

A nighttime photograph of a city street. Two tall buildings are visible, their windows glowing with warm light. In the foreground, a bronze statue of a man is partially visible on the left. Bare trees are scattered throughout the scene, their dark silhouettes contrasting against the dark blue night sky. A white horizontal line runs across the middle of the image, with the text 'Verso la DAC 6' centered on it.

**Verso la DAC 6**

# Mandatory Disclosure Rules

Da BEPS alla DAC 6, verso l'implementazione delle MDR in UE



# Mandatory Disclosure Rules

## DAC 6: overview



### Obiettivi

- Migliorare **trasparenza** su **potentially aggressive tax planning**
- Fornire alle **tax authorities** un rapido accesso alle informazioni, in modo da consentire l'adozione di contromisure, se necessario
- Dissuadere gli **intermediari** dal progettare e commercializzare schemi di ATP

### Key points

- Obbligo di comunicazione di **meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica** (*Reportable Cross-border Arrangements – RCBA*)
- Obbligo posto su **intermediari** (e **taxpayers**) di informare le proprie tax authorities
- Le **tax authorities** scambiano le informazioni con gli altri MS:
  - *L'assenza di reazione di un'amministrazione fiscale a un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica non implica l'accettazione della validità o del trattamento fiscale di tale meccanismo (Art. 1, comma 15).*
  - *Limitato accesso alle informazioni per la Commissione UE (esclusi identificazione intermediario e taxpayer e riassunto del RCBA) – (art. 1, co 17)*

### Prossimi passi

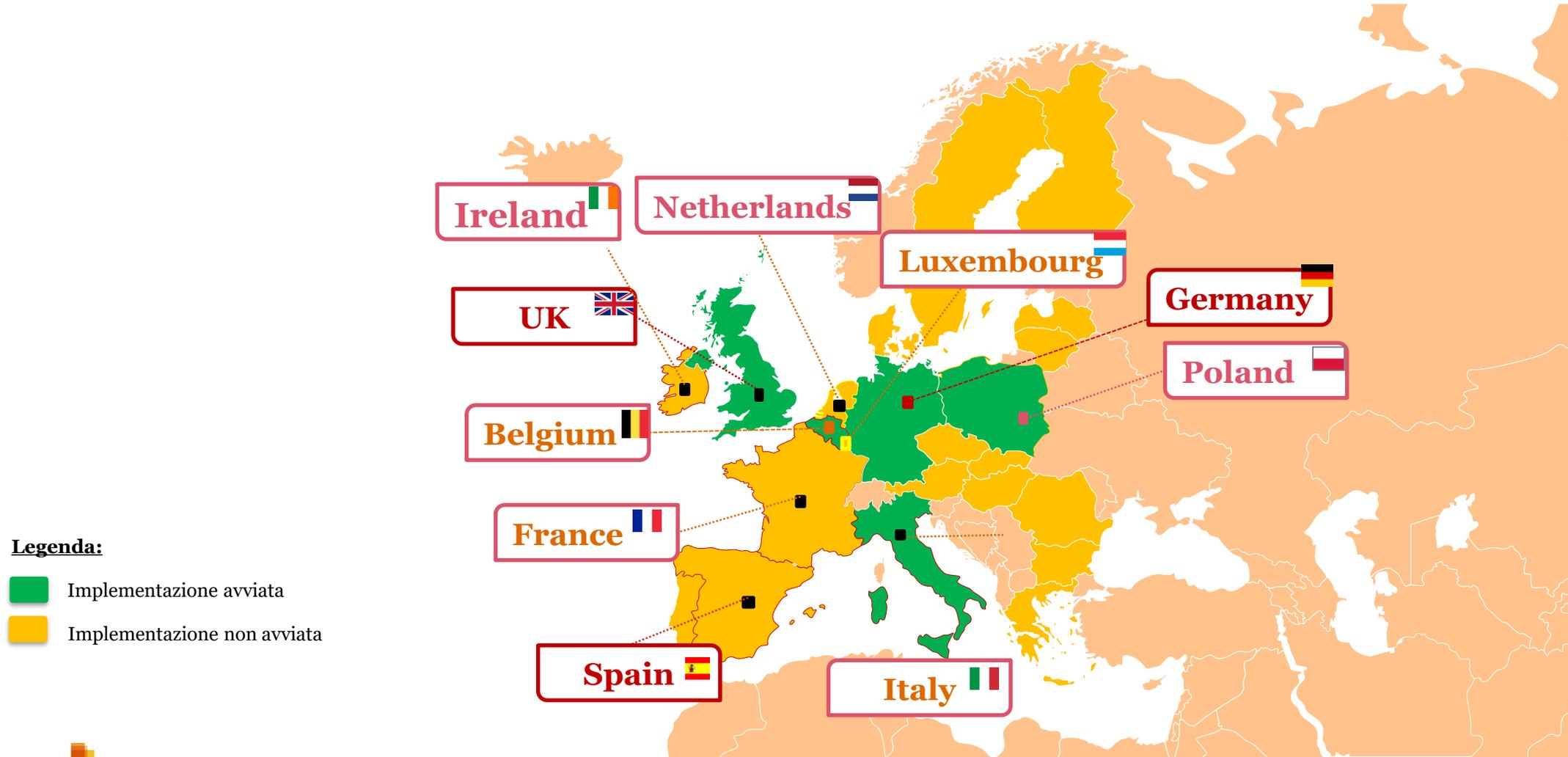
<b>Stato dell'arte</b>	• Adozione dal <b>Consiglio</b> 25/5/2018 e pubblicazione GU EU 5/6/2018
<b>Entrata in vigore</b>	• <b>25/6/2018</b>
<b>Implementazione</b>	• Gli Stati Membri devono trasporre nella disciplina nazionale <b>31/12/2019</b>
<b>Applicazione retrospettiva</b>	• Dal <b>1/7/2020</b> • <b>Effetto retrospettivo</b> per le operazioni cross-border riportabili implementate (first step) dopo l'entrata in vigore della DAC 6 ( <b>25/6/2018</b> ) dovranno essere riportate alle autorità fiscali (entro il 31/8/2020)



### Rinvio alla Model Legislation OECD

Il considerando 13 **consente** agli Stati Membri di fare **rinvio alla Model Legislation OECD** in tema di *CRS Avoidance and Opaque Offshore Structures* (2018), per interpretazione e implementazione

# Lo stato dell'arte dell'implementazione della DAC 6

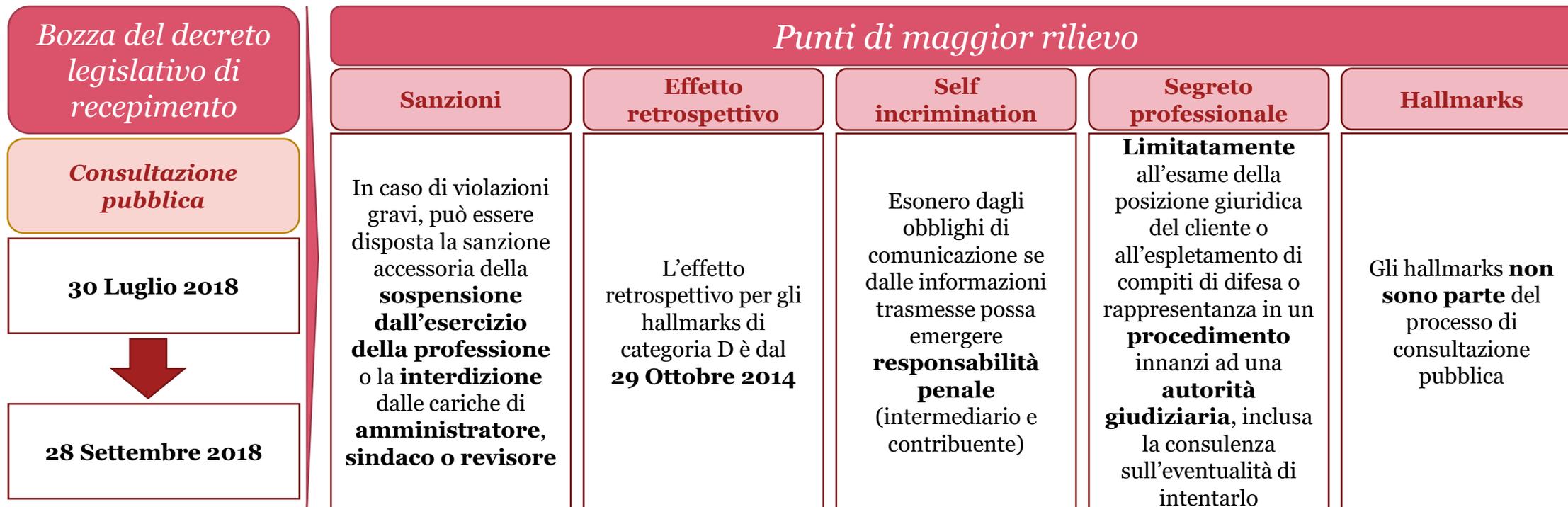


**Legenda:**

-  Implementazione avviata
-  Implementazione non avviata

# Il processo italiano di implementazione della DAC6

Le sfide degli obblighi di trasparenza e le azioni PwC TLS per farvi fronte



<b>Azioni in corso da parte di PwC TLS</b>	
• Partecipazione alla pubblica consultazione italiana (come già alla precedente sul testo della Direttiva a gennaio 2018)	• Tool per monitorare i mandati e garantire l'applicazione della normativa, nel rispetto dell'effetto retrospettivo
• Partecipazione al PwC DAC 6 Expert Group	• Iniziative di formazione

# Meccanismo transfrontaliero con obbligo di notifica

## Reportable Cross-Border Arrangement - RCBA

### transfrontaliero

Interessa **più Stati Membri** o uno **Stato Membro e un Paese terzo**, laddove almeno una delle seguenti condizioni sia soddisfatta:

- non tutti i partecipanti al meccanismo sono **residenti** a fini fiscali nella stessa giurisdizione
- uno o più dei partecipanti al meccanismo sono **simultaneamente residenti** a fini fiscali in più di una giurisdizione
- uno o più dei partecipanti al meccanismo svolgono un'attività d'impresa in un'altra giurisdizione tramite una **stabile organizzazione** situata in tale giurisdizione e il meccanismo fa parte dell'attività d'impresa o costituisce l'intera attività d'impresa della suddetta stabile organizzazione
- uno o più dei partecipanti al meccanismo svolge un'attività in un'altra giurisdizione **senza** essere **residente** a fini fiscali né costituire una **stabile organizzazione** situata in tale giurisdizione
- il RCBA ha un possibile impatto sullo **scambio automatico** di informazioni o sull'identificazione del **titolare effettivo**

**Meccanismo**  
(che può includere più di una fase o parte)  
**o serie di meccanismi**

Art. 3  
(18-20)

### con obbligo di notifica

Contiene almeno uno degli **hallmarks**, declinati in Annex della Direttiva, ovvero caratteristiche o peculiarità del RCBA che indicano un potenziale rischio di elusione fiscale:

#### Categoria A

Elementi distintivi **generici** collegati al criterio del **vantaggio principale**

#### Categoria B

Elementi distintivi **specifici** collegati al criterio del **vantaggio principale**

#### Categoria C

Elementi distintivi specifici collegati alle **operazioni transfrontaliere**

#### Categoria D

Elementi distintivi specifici riguardanti lo **scambio automatico** di informazioni e la **titolarità effettiva**

#### Categoria E

Elementi distintivi specifici relativi ai **prezzi di trasferimento**

### test del vantaggio principale

- Categorie **A, B** e **C.1 b) i), c) e d)**: obbligo di reporting solo se è soddisfatto il "**main benefit test**"
- Categorie **C.1 a), b) ii), C.2 - 4, D** e **E**: obbligo di reporting al ricorrere del hallmark senza che occorra integrare il main benefit test

# Chi

## Persone obbligate al reporting: gli intermediari

Qualunque  
persona  
(individuo o  
entità)

Art. 3  
(21)

Promoter

che **elabori, commercializzi, organizzi** o metta a **disposizione** a fini di attuazione o **gestisca l'attuazione** di un «meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica» (**RCBA**)

Service  
Provider

che si è impegnata a fornire, direttamente o indirettamente, **aiuto, assistenza o consulenza** riguardo alle attività sopra riportate relative ad un **RCBA**

salvo non fornisca la **prova** che non fosse a conoscenza e che non si potesse ragionevolmente presumere che fosse a **conoscenza** del proprio coinvolgimento in un **RCBA**

### Connessione territoriale

- **residenza fiscale** in un MS
- **stabile organizzazione** in un MS attraverso la quale i servizi rispetto al RCB sono stati forniti
- **costituita** in uno SM o **disciplinata** dal diritto di uno SM
- registrazione presso un'**associazione** professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza in uno MS

### Segreto professionale

- MS possono concedere esenzioni nel caso in cui l'obbligo di comunicazione violerebbe il segreto professionale sulla base del diritto nazionale dello MS. Tale esenzione può essere fornita solo nella misura in cui l'intermediario opera nei limiti delle pertinenti norme nazionali che definiscono la professione.
- In tali circostanza, MS adotteranno le misure necessarie per imporre l'obbligo ad altro intermediario, o in assenza, al contribuente.

Art.  
8 bis  
ter  
(5)

### Più di un intermediario

- **Tutti** gli intermediari sono soggetti all'obbligo di comunicazione
- In caso di obbligo di **comunicazione di più intermediari**, l'intermediario è esentato se può **provare che le stesse informazioni** sono state comunicate da un **altro intermediario**

Art.  
8 bis  
ter  
(9)

# Chi

## Persone obbligate al reporting: i contribuenti (pertinenti)

### Qualunque persona (alternativamente)

- a cui il RCBA è reso disponibile
- che è pronto ad attuare un RCBA
- che ha attuato la prima fase di un RCBA

Art. 3  
(22)

### Obblighi di notifica

Art.  
8 bis  
ter  
(6)

#### RCBA «in house»

- laddove **non** vi sia un **intermediario**, perchè il contribuente abbia provveduto da sè

#### Intermediario «non-UE»

- l'**intermediario** sia **fuori** dall'ambito di applicazione della **DAC6**

#### Esenzione

- l'intermediario sia esente dall'obbligo di reporting ed abbia notificato l'**esenzione** al contribuente

#### Intermediario che non ravvede RCBA

- non vi è un intermediario, perchè chi ha svolto questo ruolo non ha ravvisato un RCBA (hallmarks ad es.)

### Connessione territoriale

Art.  
8 bis  
ter  
(7)

- **residente** fiscalmente in uno SM
- **stabile organizzazione** in uno SM che beneficia del RCBA
- percepisce un **reddito** o genera **utili** in uno SM, pur non essendo residente a fini fiscali e non disponendo di una stabile organizzazione in alcun SM
- svolge un'**attività** in uno SM pur non essendo residente e non disponendo di una stabile organizzazione in alcun SM

### Più di un contribuente

Art.  
8 bis  
ter  
(10)

Lista di priorità:

- contribuente che ha convenuto il RCBA con l'**intermediario**
- contribuente pertinente che gestisce l'**attuazione** del RCBA

Un contribuente pertinente è esonerato dalla comunicazione di informazioni solo nella misura in cui può **provare** che le **stesse informazioni** sono già state comunicate da un **altro contribuente** pertinente

# Quando

## Termini per la comunicazione



### «Meccanismi commerciabili» (marketable vs bespoke)

Art. 8 bis ter (2)

Definizione	RCBA elaborato, commercializzato, approntato per l'attuazione o messo a disposizione per l'attuazione e che non necessita di sostanziali personalizzazioni
Relazione periodica	Ogni <b>3 mesi, nuove informazioni</b> da comunicare divenute disponibili dall'ultimo <i>filing</i> (lett. a, d, g, h)

### Tra Autorità Fiscali

Art. 8 bis ter (18)

- Entro un mese dalla fine del trimestre in cui le informazioni sono state comunicate
- Il primo scambio avverrà entro il 31 ottobre 2020

# A chi

## Stati Membri cui notificare

### Intermediari

Art.  
8 bis  
ter  
(3)

*Solo nello  
SM che  
compare  
per  
primo  
nella lista*

- di **residenza fiscale**
- in cui è localizzata una **stabile organizzazione** attraverso cui è reso il servizio relativo al RCBA
- in cui è **costituito** o dal cui diritto è **disciplinato**
- in cui è registrato presso un'**associazione** professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza

### Contribuenti

Art.  
8 bis  
ter  
(7)

*Solo nello  
SM che  
compare  
per  
primo  
nella lista*

- di **residenza fiscale**
- in cui è localizzata una stabile organizzazione che beneficia del RCBA
- in cui percepisce un **reddito** o sono generati gli **utili**, pur non essendo residente e non disponendo di una stabile organizzazione in alcuno Stato Membro
- in cui svolge un'**attività**, pur non essendo residente e non disponendo di una stabile organizzazione in alcuno Stato Membro

### Obbligo di comunicazione multipla (stesso intermediario / contribuente a più Stati Membri)

Quando vi è un obbligo di comunicazione multipla, l'intermediario/contribuente è esonerato dalla comunicazione di informazioni se può **provare**, conformemente al diritto nazionale, che le **stesse informazioni** sono state comunicate in un **altro Stato membro**

Art.  
8 bis  
ter  
(4-8)

# Cosa

## Informazioni da comunicare

Informazioni  
oggetto di  
scambio

Art. 8  
bis ter  
(14)

solo tra  
Autorità  
Fiscali

- (a) Identificazione di **intermediari, contribuenti pertinenti** e, se appropriato, delle persone che sono “*imprese associate*” di questi ultimi
- (c) **Riassunto** del contenuto del RCBA, incluso un riferimento al **nome** con il quale è comunemente noto
- (h) Identificazione di **ogni altra persona** che potrebbe essere interessata al RCBA e dello SM di riferimento

anche in  
favore della  
Commissione  
UE

- (b) Dettagli di tutti gli **hallmarks** che rendono il meccanismo “*reportable*”
- (d) **Data** in cui è stata attuata o sarà attuata la prima fase del RCBA
- (e) Dettagli delle **disposizioni nazionali** che costituiscono base del RCBA
- (f) **Valore** del RCBA
- (g) Identificazione dello **SM** del contribuente pertinente e di ogni altro MS potenzialmente interessato al RCBA

Si assume che le medesime informazioni debbano essere riportate da intermediari e contribuenti

- Gli **intermediari** devono comunicare le informazioni su RCBA di cui sono a **conoscenza**, che sono in loro **possesso** o di cui hanno **controllo**
- Per il **contribuente** non è espressamente previsto un **requisito di conoscenza / possesso / controllo**

Art. 8  
bis ter  
(1)

## Categoria A - Elementi distintivi generici collegati al criterio del vantaggio principale

1

### Test Vantaggio Principale



Il principale **vantaggio** o uno dei principali vantaggi che una persona, tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze pertinenti, si può **ragionevolmente** attendere da un meccanismo è ottenere un **vantaggio fiscale**

2

A.1

**Riservatezza**

Il **contribuente** pertinente o un **partecipante** al meccanismo si impegna a rispettare una condizione di **riservatezza** che può comportare la non comunicazione ad **altri intermediari** o alle **autorità fiscali** delle modalità con cui il RCBA potrebbe garantire un **vantaggio fiscale**

A.2

**Success Fee**

L'**intermediario** è autorizzato a ricevere una **commissione** per il RCBA fissata in riferimento all'entità del **vantaggio fiscale** derivante dal RCBA o al fatto che sia effettivamente derivato un vantaggio fiscale

A.3

**Standard**

Documentazione e/o struttura del RCBA **sostanzialmente standardizzate** ed a disposizione di più contribuenti pertinenti senza bisogno di personalizzarne in modo sostanziale l'attuazione

## Categoria B - Elementi distintivi specifici collegati al criterio del vantaggio principale

1

### Test Vantaggio Principale



Il principale **vantaggio** o uno dei principali vantaggi che una persona, tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze pertinenti, si può **ragionevolmente** attendere da un meccanismo è ottenere un vantaggio **fiscale**

2

B.1

**Bare fiscali**

Un **partecipante** al RCBA adotta misure artificiose consistenti nell'**acquisire** una **società in perdita**, interromperne l'**attività** principale e utilizzarne le perdite per ridurre il suo debito d'imposta, anche mediante il trasferimento di tali perdite verso un'altra giurisdizione o l'accelerazione dell'uso di tali perdite

B.2

**Conversione**

RCBA che ha l'effetto di convertire il **reddito** in **capitale**, **doni** o altre categorie di reddito **tassate a un livello inferiore o esenti** da imposta

B.3

**Circolarità**

RCBA che contiene **operazioni circolari** che si traducono in un «carosello» di fondi, in particolare tramite il coinvolgimento di **entità interposte** che non svolgono nessun'altra funzione commerciale primaria o di operazioni **che si compensano o si annullano reciprocamente** o che presentano altre caratteristiche simili

## Categoria C - Elementi distintivi specifici collegati a operazioni transfrontaliere e soggetti al Main Benefit Test

1

### Test Vantaggio Principale

Il principale **vantaggio** o uno dei principali vantaggi che una persona, tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze pertinenti, si può **ragionevolmente** attendere da un meccanismo è ottenere un **vantaggio fiscale**

La presenza delle condizioni di assenza di imposizione sul reddito societario, tassazione prossima allo zero, esenzione o regimi fiscali preferenziali nella giurisdizione del **destinatario** dei **pagamenti** transfrontalieri deducibili **non** può di per sè costituire **motivo** per concludere che il Test del Vantaggio Principale sia superato

2

C.1

### Pagamenti

RCBA prevede **pagamenti transfrontalieri deducibili** effettuati tra due o più **imprese associate**, dove si verifica almeno una delle seguenti condizioni:

- b)** Nonostante il **destinatario** sia residente a fini fiscali in una giurisdizione, quest'ultima:
  - i)** Non impone **alcuna imposta sul reddito** delle società o impone un'imposta sul reddito delle società il cui **tasso** è **pari o prossimo a zero**
- c)** Il pagamento beneficia di una **esenzione totale** dalle imposte nella giurisdizione in cui il **destinatario** è residente ai fini fiscali
- d)** Il pagamento beneficia di un **regime fiscale preferenziale** nella giurisdizione in cui il **destinatario** è residente ai fini fiscali

## Categoria C - Elementi distintivi specifici collegati a operazioni transfrontaliere e non soggetti al Main Benefit Test

1

C.1

### Pagamenti

RCBA prevede **pagamenti transfrontalieri deducibili** effettuati tra due o più **imprese associate**, dove si verifica almeno una delle seguenti condizioni:

a)

Il **destinatario** non è residente a fini fiscali in alcuna giurisdizione

b)

Nonostante il **destinatario** sia residente a fini fiscali in una giurisdizione, quest'ultima:

ii)

È inserita in un **elenco** di giurisdizioni di Paesi terzi, valutate collettivamente dagli Stati Membri o nel quadro dell'OCSE come **non cooperative**

C.2

### Ammortamenti

Per lo stesso **ammortamento** sul patrimonio sono chieste detrazioni in più di una giurisdizione

C.3

### Rimedi doppia imposizione

È chiesto lo sgravio dalla **doppia tassazione** rispetto allo stesso elemento di reddito o capitale in più di una giurisdizione

C.4

### Trasferimenti di attivi

RCBA comporta il trasferimento di attivi e vi è una **differenza significativa** nell'importo considerato dovuto come contropartita degli attivi nelle giurisdizioni interessate

## Categoria E - Elementi distintivi specifici relativi ai prezzi di trasferimento

1

E.1

*Safe Harbour*

RCBA comporta l'uso di norme «**safe harbour**» **unilaterali**

E.2

*Hard-to-value intangibles*

RCBA comporta il **trasferimento** di «**hard-to-value intangibles**», intendendosi per tali beni immateriali o diritti su beni immateriali, per i quali, al momento del loro trasferimento tra imprese associate:

- a) Non esistono affidabili transazioni comparabili; e
- b) Le proiezioni dei flussi di cassa futuri o del reddito derivante dal bene immateriale trasferito o le assunzioni utilizzate nella sua valutazione sono altamente incerte, rendendo difficile prevedere il livello di successo finale del bene immateriale trasferito

E.3

*Trasferimento di funzioni*

RCBA implica un **trasferimento transfrontaliero infragruppo** di **funzioni** e/o **rischi** e/o **attività**, se la previsione annuale degli utili del cedente o dei cedenti al lordo di interessi e imposte (**EBIT**), nel periodo di tre anni successivo al trasferimento, è inferiore al **50%** della previsione annuale degli EBIT del cedente o cedenti in questione in mancanza del trasferimento

## *Categoria D - Elementi distintivi specifici riguardanti*

### *lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva*

1

*D.1*

*Scambio automatico*

RCBA può avere come **effetto** di **compromettere** l'obbligo di comunicazione imposto da normative o accordi sullo **scambio automatico di informazioni** sui **conti finanziari** o che **trae vantaggio** dall'assenza di tale normativa o accordi

*D.2*

*Titolarietà effettiva*

RCBA comporta una catena di titolarità legale o effettiva **non trasparente**

## Categoria D - Elementi distintivi specifici riguardanti

### lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva

D.1

Un RCBA che può avere come **effetto di compromettere l'obbligo di comunicazione** imposto dalle leggi che attuano la normativa dell'Unione o eventuali accordi equivalenti sullo **scambio automatico di informazioni sui conti finanziari**, compresi accordi con i paesi terzi, o che trae vantaggio dall'assenza di tale normativa o tali accordi. Detti RCBA includono **come minimo gli elementi seguenti (alternativi)**:

Model  
OECD  
1.1

<b>Uso di conti non reportable</b>	a) l'uso di un conto, prodotto o investimento che non è un conto finanziario, o <b>non appare</b> come tale, ma ha caratteristiche sostanzialmente simili a quelle di un conto finanziario	a)
<b>Uso di giurisdizioni non CRS</b>	b) il trasferimento di conti o attività finanziari in giurisdizioni che non sono vincolate dallo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari con lo Stato di residenza del contribuente pertinente, o l'utilizzo di tali giurisdizioni	b)
<b>Classificazione del pagamento</b>	c) la riclassificazione di redditi e capitali come prodotti o pagamenti che non sono soggetti allo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari	g)
<b>Conversione o trasferimento</b>	d) il trasferimento o la conversione di un'istituzione finanziaria, o di un conto finanziario o delle relative attività in un'istituzione finanziaria o in un conto o in attività finanziari non soggetti a comunicazione nell'ambito dello scambio automatico di informazioni sui conti finanziari	c) - d)
<b>Uso di strutture intermedie</b>	e) il ricorso a soggetti, meccanismi o strutture giuridici che eliminano o hanno lo <b>scopo</b> di eliminare la comunicazione di informazioni su uno o più titolari di conti o persone che esercitano il controllo sui conti nell'ambito dello scambio automatico di informazioni sui conti finanziari	f)
<b>Procedure di adeguata verifica</b>	f) meccanismi che compromettono le procedure di adeguata verifica utilizzate dalle istituzioni finanziarie per ottemperare agli obblighi di comunicazione di informazioni sui conti finanziari o ne sfruttano le <b>debolezze</b> , compreso l'uso di giurisdizioni con regimi <b>inadeguati o deboli</b> di attuazione della legislazione antiriciclaggio o con requisiti di trasparenza deboli per quanto riguarda le persone giuridiche o i <b>dispositivi giuridici</b>	e)

## Categoria D - Elementi distintivi specifici riguardanti

### lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva

D.1

Un RCBA che comporta una **catena di titolarità legale o effettiva non trasparente**, con l'utilizzo di persone, dispositivi giuridici o strutture giuridiche (**cumulativi**):

Model  
OECD  
1.2

**Passive  
vehicle**

a) che non svolgono un'**attività economica sostanziale** supportata da personale, attrezzatura, attività e locali **adeguati**; **e**

b)

**Offshore**

b) che sono costituiti, gestiti, residenti, controllati o stabiliti in una **giurisdizione** diversa dalla giurisdizione di residenza di uno o più dei titolari effettivi delle attività detenute da tali persone, dispositivi giuridici o strutture giuridiche; **e**

c)

**Opaque**

c) in cui i **titolari effettivi** di tali persone, dispositivi giuridici o strutture giuridiche, quali definiti dalla direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio, sono resi **non identificabili**

d)

# Mandatory Disclosure Rules

## Quali sono gli impatti sull'organizzazione

1



### Risk assessment

- Vi sono operazioni che potrebbero rientrare negli «hallmarks»?
- Quale ruolo nelle RCBA? Intermediario o Contribuente?
- Quali sono le unità organizzative che potrebbero essere coinvolte in RCBA?

2



### Governance e Processi

- Sono stati definiti ruoli e responsabilità all'interno dell'organizzazione per la gestione e presidio degli obblighi?
- Chi identifica le RCBA? Chi le valuta? Chi è responsabile del reporting?
- Come identificare le operazioni con effetto «retrospettivo»?
- Quali controlli porre in essere?
- Il Tax Control Framework va aggiornato?

3



### Sistemi informativi

- Quali sistemi informativi prevedete di utilizzare per identificare, valutare e tracciare le RCBA?
- Come utilizzare le informazioni e basi dati attualmente disponibili?
- Come monitorare l'evoluzione delle RCBA nel tempo?

4



### Formazione

- Come formare le risorse interne dei nuovi obblighi normativi?
- A quali risorse è opportuno erogare la formazione?
- Con quali strumenti? (E-Learning o formazione d'aula?)

5



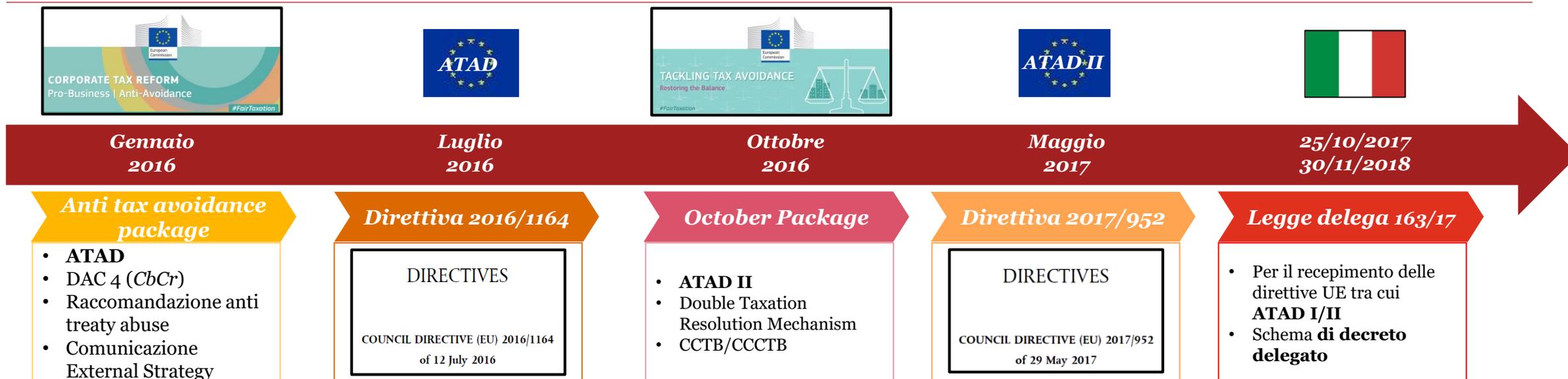
### Contrattualistica

- E' possibile regolare i rapporti con le terze parti per disciplinare gli obblighi di notifica delle RCBA?

A nighttime photograph of a city street. In the foreground, a bronze statue of a man in a suit is visible on the left. The background is filled with tall buildings, many of which have their windows lit up, creating a grid of light against the dark sky. Bare trees are silhouetted against the buildings. A white horizontal line runs across the middle of the image, with the text "Verso la ATAD / ATAD II" centered on it.

**Verso la ATAD / ATAD II**

# Iter della ATAD I-II e prossima implementazione



## Perché parlare della ATAD oggi

Dovrà essere **implementata** entro il 31/12/2018 e a decorrere

- dal 1/1/2019
- dal 1/1/2020 per la disciplina *exit tax* e *anti-ibridi* (1/1/2022 per *reverse hybrid mismatches*)

Prevede alcune «**opzioni**» lasciate ai singoli Stati Membri, che possono avere impatti profondi

Possibili «**mutazioni genetiche**» di istituti quali deducibilità di interessi e CFC, con impatti sistematici (es. coordinamento CFC / div.ex.)

# Struttura della ATAD I-II

 ATAD I-II	Articolo	Rubrica	Considerando	Modifiche da ATAD II	Lavori BEPS
<b>Capo I Disposizioni Generali</b>	1	Ambito di applicazione	4	x	
	2	Definizioni		x	
	3	Livello minimo di protezione	3		
<b>Capo II Misure volte a contrastare l'elusione fiscale</b>	4	Norma relativa ai limiti sugli interessi	6-9	x	Action 4
	5	Imposizione in uscita	10		Action 6
	6	Norma generale antiabuso	11		Action 6
	7	Norme sulle società controllate estere	12		Action 3
	8	Calcolo dei redditi delle società controllate estere			
	9	Disallineamento ibridi	13 (ATAD I) e 1-32 (ATADII)	x	Action 2
	9a	Disallineamento da ibridi inversi		new	
	9b	Disallineamento da residenza fiscale		new	
<b>Capo III Disposizioni finali</b>	10	Riesame			
	11	Recepimento			
	12	Entrata in vigore			
	2 (ATAD II)			new	
	13	Destinatari			

# Ambito di applicazione della ATAD I-II

## Articolo 1



La presente direttiva si applica	This Directive applies
<ul style="list-style-type: none"><li>a tutti i <b>contribuenti</b> che sono soggetti all'<b>imposta sulle società</b> in uno o più Stati membri</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>to all taxpayer that are subject to corporate tax in one or more Member States</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>comprese le <b>stabili organizzazioni</b> situate in uno o più Stati Membri di entità residenti a fini fiscali in un paese terzo</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>including permanent establishment in one or more Member States of entities resident for tax purposes in a third country</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>l'articolo 9a si applica a tutte le <b>entità trattate come trasparenti</b> a fini fiscali da uno stato membro</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>article 9a shall apply to all entities that are treated as transparent for tax purposes by a Member State</li></ul>

### I temi di implementazione

<ul style="list-style-type: none"><li>Visione <b>oggettiva</b> vs. <b>soggettiva</b></li></ul>	Ambito di applicazione comunque limitato nel contesto della GAAR alla sola corporate tax
<ul style="list-style-type: none"><li>Inclusione di <b>stabili organizzazioni</b> di soggetti residenti in Stati Membri</li></ul>	Considerando 4: Tali norme dovrebbero applicarsi anche alle stabili organizzazioni di tali società che possono essere situate in altri Stati membri
<ul style="list-style-type: none"><li>Esclusione delle <b>entità trasparenti</b></li></ul>	Integrazione ATAD II per la regola anti entità ibride inverse
<ul style="list-style-type: none"><li>Evitare di generare <b>doppia imposizione</b></li></ul>	Considerando 5: Le norme dovrebbero pertanto mirare non solo a contrastare le pratiche di elusione fiscale, ma anche a evitare la creazione di altri ostacoli al mercato, come la doppia imposizione
<ul style="list-style-type: none"><li>Persistenza dell'obbligo di applicare <b>arm's length principle</b></li></ul>	Considerando 14: l'attuazione delle norme contro l'elusione fiscale contemplate nella presente direttiva non dovrebbe pregiudicare l'obbligo dei contribuenti di rispettare il principio di libera concorrenza o il diritto dello Stato membro di adeguare un debito fiscale al rialzo in conformità al principio di libera concorrenza

# Lo schema di decreto italiano

	Articolo	Rubrica	ATAD	ATAD II	Ac. BEPS
Capo I Deducibilità interessi passivi	1	Modifiche all'articolo 96 del TUIR	4	x	4
Capo II Disposizioni in materia di imposizione in uscita	2	Modifiche all'articolo 166 del TUIR	5		6
	3	Modifiche all'articolo 166-bis del TUIR	5		6
Capo III Disposizioni in materia di società controllate non residenti	4	Modifiche all'articolo 167 del TUIR	7-8		3
	5	Modifiche alle disposizioni riguardanti dividendi e plusvalenze relativi a partecipazioni in soggetti non residenti			
Capo IV Disposizioni in materia di disallineamento da ibridi	6-11	Disposizioni anti ibridi	9	x	2
Capo V Definizioni e disposizioni di coordinamento	12	Definizione di intermediari finanziari			
Capo VI Disposizioni transitorie e finali	13-16	Efficacia nel tempo, abrogazioni, copertura			

---

## Articolo 5 direttiva ATAD

---

Exit tax su valore di mercato degli attivi trasferiti, meno il loro valore a fini fiscali:

- a) trasferimento a stabile organizzazione estera, in quanto lo Stato della sede centrale non abbia più il diritto di tassare (i.e. branch exemption);
- b) trasferimento dalla stabile organizzazione alla sede centrale o ad altra stabile organizzazione, nella misura in cui lo Stato membro della stabile organizzazione non abbia più il diritto di tassare gli attivi trasferiti a seguito del trasferimento;
- c) trasferimento residenza fiscale, nella misura in cui gli attivi non rimangano effettivamente collegati a una stabile organizzazione superstite;
- d) trasferimento delle attività svolte dalla stabile organizzazione, nella misura in cui lo Stato membro della stabile organizzazione non abbia più il diritto di tassare gli attivi trasferiti a seguito del trasferimento.

Diritto di dilazionare pagamento exit tax in cinque anni per trasferimenti UE + SEE:

- possibilità addebito interessi e prestazione garanzie.

---

# ATAD e norma italiana

---

Art. 166 tuir prevede exit tax in caso di:

- trasferimento residenza fiscale, nella misura in cui gli attivi non rimangano effettivamente collegati a una stabile organizzazione superstite;
- successiva distrazione degli attivi da tale stabile organizzazione superstite;
- altre fattispecie cmq contemplate da diverse norme:
  - aziende oggetto di operazioni straordinarie, art 179(6) tuir (contestualmente abrogato);
  - svuotamento stabile da non residente, art. 11(3) decreto internazionalizzazione;
  - beni destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa, artt. 85(2) e 86(1)(c) tuir.

Possibile sospensione realizzo per trasferimenti UE + SEE:

- diventa una mera rateizzazione in 5 anni (non più 6 anni).

«Valore di mercato» in luogo del «valore normale».

---

# Norma italiana di recepimento

---

Nuovo 166 tuir prevede exit tax in caso di:

- a) R trasferimento residenza fiscale;
- b) R trasferimento attivi a stabile organizzazione estera in regime di branch exemption;
- c) NR trasferimento della stabile organizzazione italiana alla sede centrale o ad altra stabile estera;
- d) NR trasferimento attivi della stabile organizzazione italiana alla sede centrale o ad altra stabile estera;
- e) R (i) oggetto di incorporazione da parte di una società fiscalmente non residente, (ii) scisso a favore di una o più beneficiarie non residenti, (iii) conferente di una stabile organizzazione o di un ramo di essa situati all'estero a favore di un soggetto fiscalmente residente all'estero.

Trasferimento di attivi a o da una stabile organizzazione effettuato in base a criteri OCSE:

- considerando la stabile un'entità separata e indipendente,
  - tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati,
- attività si considerano entrate nel o uscite dal patrimonio della stabile organizzazione.

---

## Norma italiana di recepimento (segue)

---

Valore di mercato determinato con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili:

- qualora si tratti di valore riferibile a un complesso aziendale o a un ramo di azienda, si tiene conto del valore dell'avviamento, calcolato tenendo conto delle funzioni e dei rischi trasferiti;
- si tiene conto delle linee guida per l'applicazione del 110, comma 7 (decreto 14 maggio 2018).

### **Determinazione exit tax:**

- previsioni finora contenute nel decreto 2 luglio 2014 (implicitamente abrogato);
- tassazione delle riserve in sospensione d'imposta,
  - (in quanto non ricostituite in capo alla stabile superstite);
- perdite compensano prima il reddito di periodo (secondo le regole ordinarie) e poi la plusvalenza da exit tax (senza limite 80%);
- determinazione finale al momento del trasferimento,
  - senza tener conto delle minusvalenze o delle plusvalenze realizzate successivamente.

---

## Norma italiana di *restyling* del valore di carico in entrata

---

Valore di carico = valore di mercato se UE o white list:

- a) NR trasferimento residenza fiscale in Italia;
- b) NR trasferimento attività a stabile organizzazione italiana, in quanto lo Stato di residenza perda il diritto di tassare gli attivi trasferiti (e.g. *branch exemption*);
- c) NR trasferimento in Italia di un complesso aziendale, in quanto lo Stato di residenza perda il diritto di tassare i redditi generati dall'azienda o dal ramo di azienda trasferiti (*idem*);
- d) R con stabile organizzazione estera in *branch exemption* trasferisce alla sede centrale attivi facenti parte del patrimonio di tale stabile organizzazione;
- e) NR oggetto di incorporazione da parte di una società italiana, effettua una scissione a favore di una o più beneficiarie italiane oppure conferisce una stabile organizzazione estera a favore di un soggetto fiscalmente residente in Italia.

Altrimenti, valore di carico = valore di mercato in base a ruling internazionale; in assenza del quale:

- attività: minore tra costo di acquisto, valore di bilancio e valore di mercato;
- passività: maggiore tra costo di acquisto, valore di bilancio e valore di mercato.

---

# Q&A

---



# *Let's talk*

© 2018 PwC TLS – Avvocati e Commercialisti. All rights reserved. In this document, “PwC” refers to PricewaterhouseCoopers Advisory SpA which is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity.

## **Alessandro Catona**

*Partner*

Direct: +39 02 91605007

[alessandro.catona@pwc.com](mailto:alessandro.catona@pwc.com)

## **Dario Sencar**

*Partner*

Direct: +39 02 91605038

[dario.sencar@pwc.com](mailto:dario.sencar@pwc.com)

## **Marco Lio**

*Partner*

Direct: +39 02 91605005

[marco.lio@pwc.com](mailto:marco.lio@pwc.com)