



ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

Commissione di Diritto e Fiscalità Internazionale

Le principali novità di fiscalità internazionale gennaio-settembre 2017

Brescia, novembre 2017

Modello voluntary disclosure-bis

E' stato pubblicato, sul sito dell'Agenzia delle Entrate, il nuovo modello di accesso alla procedura di collaborazione volontaria (voluntary disclosure). Nell'ambito di tale procedura, i soggetti che detengono attività e beni all'estero e abbiano omesso di rilevarli ai fini del monitoraggio fiscale avranno la possibilità di definire la propria posizione mediante specifiche attività di collaborazione con il Fisco.

Tra le novità sostanziali che distinguono la voluntary 2.0 dalla versione precedente si sostanziano nella possibilità di autoliquidazione delle imposte dovute al fisco, ivi comprese le eventuali sanzioni sulle quali è previsto uno sconto in caso di ricorso all'autoliquidazione. Tuttavia ciò non ripara il contribuente da eventuali future rettifiche da parte dell'Agenzia delle Entrate, con sanzioni fino al 3% del capitale.

Un ulteriore problema della nuova versione della Vd sta nell'emersione del "nero", finalità non raggiunta dalla voluntary 1.0. Il nuovo modello prevede una dichiarazione relativa all'origine dei contanti o dei valori al portatore, attraverso la quale il contribuente garantisce la provenienza fiscale dei tesoretti. Per contrastare l'elevato rischio di riciclaggio la nuova legge sulla voluntary, 225/2016, prevede un nuovo reato autonomo con pene che vanno da 18 mesi a 6 anni, da sommare ad altri reati sottostanti eventualmente emersi.

E' precluso l'accesso alla richiesta di collaborazione se questa viene presentata in un momento successivo rispetto a quello in cui l'autore della violazione abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche e dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali per violazione di norme tributarie in materia di voluntary.

Scambio dati fiscali con la Svizzera

Dal 1.01.2017 gli intermediari finanziari svizzeri sono tenuti a inviare report semestrali all'autorità fiscale nazionale che li trasmetterà all'Agenzia delle Entrate e ad altre agenzie dell'area Ue. Le banche svizzere dovranno cominciare a raccogliere informazioni sui propri clienti che risiedono all'estero in modo che l'amministrazione fiscale possa procedere allo scambio automatico di informazioni con i partner esteri a partire dal 2018. La svolta epocale nella politica fiscale del Paese è arrivata con l'approvazione da parte del Parlamento della Convenzione sull'assistenza amministrativa, del Mcaa e del disegno della legge federale sullo scambio automatico internazionale di informazioni a fini fiscali presentati per approvazione all'Assemblea federale nel mese di giugno 2015.

Tassazione integrale sugli utili pregressi delle Cfc

Nel corso di un question time in Commissione Finanze alla Camera è stato precisato dal viceministro dell'Economia che i nuovi criteri di individuazione dei paradisi fiscali ai fini Cfc sono validi anche con riferimento agli utili pregressi. Ciò vale anche se tali utili sono stati prodotti quando le società controllate non erano considerate residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata in virtù della precedente disciplina. Il vigente art.167, c.4 del TUIR stabilisce che i regimi fiscali, di Stati (o territori) sono da considerare privilegiati nel caso in cui il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50% di quello applicabile in Italia. Questa impostazione può comportare che Stati prima considerati a regime fiscale ordinario siano adesso da ritenere a regime privilegiato.

L'effetto di tale impostazione porta, oltre all'applicazione della tassazione per trasparenza della controllata estera, anche la tassazione integrale dei dividendi provenienti dalla stessa. L'amministrazione finanziaria, richiamando la circolare 35E del 2016, ha ribadito che per stabilire se gli utili provengano o meno da un paese a regime fiscale privilegiato rileva il criterio vigente al momento della percezione degli utili, indipendentemente dalla precedente qualificazione.

Retribuzioni convenzionali dei dipendenti all'estero

La disciplina relativa alle retribuzioni convenzionali dei dipendenti che lavorano all'estero è stata oggetto di modifica con il decreto interministeriale Finanze-Lavoro del 22.12.2016, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale 19.01.2017.

Nello specifico, sono stati aggiornati i valori di riferimento da utilizzare per l'anno 2017, relativi ai dipendenti che operano in Paesi extra comunitari non convenzionati con l'Italia.

Il provvedimento determina un aumento generalizzato dei valori di riferimento che si ferma allo 0,9%. Il decreto di cui sopra emanato dal ministero del Lavoro e delle politiche sociali di concerto con il ministero dell'Economia e delle Finanze, stabilisce ai fini contributivi dei valori forfettari imponibili, che vanno utilizzato in caso di dipendenti che lavorano in Paesi esteri con cui l'Italia non ha stipulato una convenzione di sicurezza sociale.

Ai sensi dell'art.51. c.8-bis del TUIR, le retribuzioni convenzionali devono essere utilizzate anche ai fini fiscali per la determinazione del reddito di lavoro subordinato prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di 12 mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni.

Le retribuzioni convenzionali sono fissate per livelli di inquadramento con riferimento e comunque in misura non inferiore ai contratti collettivi nazionali di categoria, quindi prima di procedere con l'individuazione dell'imponibile convenzionale è necessario verificare in quale fascia retributiva si posiziona il lavoratore in relazione al proprio livello stipendiale.

Controlli sull'elusione e l'evasione fiscale internazionale

La terza riunione del gruppo Jitsic, Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration, costituito per iniziativa del Parlamento Europeo al fine di gestire i casi legati ai documenti riservati, successivamente resi noti e relativi a oltre 200.000 società offshore e i loro proprietari segreti, ha avuto per oggetto principale il ruolo degli intermediari fiscali, comprese le istituzioni finanziarie, gli avvocati, i consulenti e i commercialisti che hanno favorito l'evasione e l'elusione fiscale.

La riunione di Parigi, ha visto le amministrazioni fare il punto della situazione. In primo luogo sono stati messi a punto gli approcci omogenei, unitari, per richiedere le informazioni tra i partner dei trattati, e sono state scambiate competenze sulle varie tipologie di evasione fiscale messe a punto non tanto dal contribuente infedele bensì dagli intermediari fiscali, ponendo attenzione anche a tecniche di analisi dei dati. Gli intermediari e i consiglieri di un tax planning aggressivo sono sorvegliati speciali, il punto di partenza è stato lo scandalo con i nomi di evasori di tutti i paesi che si appoggiavano allo studio legale Mossack Fonseca con sede a Panama. In ambito Ocse la strategia è seguita da Jitsic, che coordina 36 amministrazioni fiscali sulle strategie di contrasto dell'elusione fiscale. L'organizzazione ha una piattaforma messa a disposizione per condividere le normative e le procedure di riconoscimento delle convenzioni multilaterali in tema di contrasto all'evasione fiscale.

Nuovi Paesi collaborativi

E' stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D.M. Economia 17.01.2017 che aggiorna la lista dei Paesi che dal 1.01.2017 sono tenuti alle comunicazioni obbligatorie all'Agenzia delle Entrate relativamente alle attività dei contribuenti italiani presenti e attivi nelle loro giurisdizioni. Nella lista sono stati aggiunti: Russia, Israele, Kuwait, Arabia Saudita, Singapore, Groenlandia, Brasile e Uruguay.

Lo scambio automatico di informazioni comporta la ricezione dall'estero, da parte dell'Amministrazione finanziaria, entro il 30 aprile di ogni anno, di dati "sensibili": nome, indirizzo, giurisdizione di residenza, il numero di conto e il saldo ed il valore del conto.

Modelli intrastat

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale 28 febbraio 2017, n. 49 della legge 27 febbraio 2017, n. 19 di conversione del decreto mille-proroghe 2016 (D.L. n. 244/2016) è stato reintrodotta l'obbligo di presentazione telematica dei modelli Intra 2 relativi agli acquisti di beni e servizi ricevuti da soggetti stabiliti in altro Stato membro dell'Unione europea, con riferimento al 2017.

In un comunicato congiunto di AdE, Agenzia delle Dogane e Istat si legge che nelle more della definizione del quadro giuridico e considerato che, in base al Regolamento CE n. 638/2004 del 31 marzo 2004 (e successivi regolamenti di modifica ed attuazione), concernente le statistiche relative agli scambi di beni tra Stati membri dell'Unione Europea, l'Istat deve comunque raccogliere a fini statistici le informazioni relative agli acquisti intracomunitari di beni per il mese di gennaio 2017, è stato dunque posticipato di un anno la soppressione delle comunicazioni. L'obbligo di trasmissione permane solo a carico dei soggetti passivi Iva già tenuti alla presentazione mensile dei Modelli INTRA-2 per gli acquisti di beni ovvero che rientrano in tale periodicità in base all'ammontare delle operazioni intracomunitarie di acquisto di beni per un valore superiore a € 50.000,00 nel IV trimestre 2016 ovvero a gennaio 2017.

Nel corso di un incontro tenutosi presso l'Ordine dei commercialisti di Milano il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che non sarà dovuta alcuna sanzione per chi ritarda nell'invio dei modelli Intrastat, il cui obbligo di inoltro è stato reintrodotta a ridosso della scadenza del 27.02.2017.

È stata invece abrogata la comunicazione relativa all'acquisto di beni e di prestazioni da soggetti non residenti in Italia, originariamente prevista dall'articolo 1, comma 147, L. 208/2015, ma mai attuata.

Normativa antiriciclaggio

Il 25 febbraio il Consiglio dei Ministri ha approvato in prima lettura il decreto legislativo che recepisce la direttiva UE 2015/849 sulle misure volte a contrastare il riciclaggio dei proventi di attività criminose e il finanziamento del terrorismo.

Lo schema di decreto legislativo è stato poi assegnato alle Commissioni Giustizia e Finanze, che devono esprimere il loro parere entro il prossimo 6 aprile; analogo parere è atteso anche dalle Commissioni Bilancio e Politiche della Ue.

Tra le novità di maggior rilievo vi sono l'esonero dalla adeguata verifica per gli adempimenti dichiarativi e per quelli in materia di amministrazione del personale e la soppressione della disposizione che inseriva tra i soggetti obbligati anche i curatori fallimentari e i commissari giudiziali. E' prevista una adeguata verifica semplificata nelle situazioni a basso rischio di riciclaggio e di finanziamento al terrorismo.

D'altro canto sempre il provvedimento prevede l'elevazione di sanzioni dall'1 al 40% del valore dell'operazione sospetta non segnalata o segnalata con ritardo all'Uif. E' stato previsto inoltre, l'obbligo di iscrizione a una sezione speciale del Registro delle Imprese per i Trust.

Svizzera e riforma della fiscalità

Il referendum tenutosi il 12 febbraio in Svizzera ha respinto la riforma dell'imposizione fiscale sulle imprese. La riforma, che prevedeva sostanzialmente la soppressione dei regimi speciali delle holding, delle società di domicilio e delle società miste, cercava di allineare il contesto normativo svizzero a quanto sancito a livello internazionale dal progetto Beps in merito alla concorrenza fiscale internazionale.

Le conseguenze che potrebbero interessare l'Italia riguardano principalmente disciplina CFC e voluntary disclosure. Infatti, visto che l'art 167 del TUIR dispone un regime di tassazione per "trasparenza" in capo al socio residente in Italia dei redditi realizzati dalle sue controllate estere domiciliate in Stati con regime fiscale privilegiato e considerando privilegiati i regimi, anche speciali, con un livello nominale di tassazione inferiore al 50 per cento di

quello applicabile in Italia, le forme societarie prima menzionate potrebbero ricadere nella penalizzazione, salvo verifica dei presupposti e della sussistenza di eventuali esimenti

Dunque, visto che con molta probabilità la Confederazione elvetica continuerà ad essere considerata Paese a fiscalità privilegiata ciò potrebbe indurre diversi contribuenti ad accedere alla voluntary disclosure-bis.

Deduzione forfetaria cambio per i residenti nel Comune di Campione d'Italia

Con provvedimento del 10.02.2017, l'Agenzia delle Entrate ha determinato la riduzione forfetaria del cambio da applicare ai redditi delle persone fisiche iscritte nei registri anagrafici del Comune di Campione d'Italia, prodotti in franchi svizzeri, ai sensi dell'art. 188-bis del Tuir.

In particolare, il comma 632 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità 2014) dispone che la riduzione forfetaria, definita nella misura del 30 per cento dal comma 1 dell'art. 188-bis del TUIR, sia maggiorata o ridotta in misura pari allo scostamento percentuale medio annuale registrato tra le due valute, franco svizzero ed euro. Tale riduzione forfetaria non può, comunque, essere inferiore al 20 per cento e deve essere stabilita con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare, su conforme parere della Banca d'Italia, entro il 15 febbraio di ciascun anno.

Per il periodo di imposta 2016 la riduzione forfetaria del cambio da applicare, per un importo complessivo non superiore a 200.000 franchi, è pari al 27,91%.

Ravvedimento dello splafonamento

Con la risoluzione n. 16/E/2017, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che in caso di superamento del plafond disponibile per effettuare acquisti senza applicazione dell'IVA, la regolarizzazione in sede di liquidazione periodica è una modalità ancora valida.

Dunque permangono tre le possibili procedure di regolarizzazione dello splafonamento: la richiesta di emissione delle note di variazione in aumento al proprio cedente; l'emissione di autofattura e il versamento diretto dell'imposta, delle sanzioni e degli interessi; l'assolvimento dell'imposta, comprensiva degli interessi, in sede di liquidazione periodica.

In tale ultimo caso il contribuente deve emettere apposita autofattura entro il 31.12 dell'anno in cui si è realizzato lo splafonamento, così che la maggiore imposta sia assolta in sede di liquidazione periodica e detratta nella medesima sede per effetto della registrazione del documento tra gli acquisti, presentare una copia dell'autofattura al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate e, in seguito, versare la sanzione prevista dall'art. 7, comma 4, del D.lgs. n. 471 del 1997 tramite F24 con possibilità di beneficiare del ravvedimento operoso.

Nuove dichiarazioni d'intento

Con la circolare n. 5 pubblicata il 22 febbraio, Assonime ha analizzato le novità del nuovo modello per la dichiarazione d'intento, approvato dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 2 dicembre 2016, anche alla luce dei chiarimenti forniti al riguardo dall'Amministrazione finanziaria con la risoluzione n. 120/2016.

Tra le novità si ricorda che gli esportatori abituali dovranno necessariamente indicare l'ammontare del plafond che intendono utilizzare per ogni singolo acquisto (campo 1) o per ciascun operatore (campo 2).

Oltre ad analizzare le diverse modalità con cui è possibile modificare le dichiarazioni, una interessante soluzione prospettata riguarda la possibilità, avvalorata dall'assenza di una specifica sanzione, di indicare, in ciascuna dichiarazione d'intento inviata a ciascun fornitore, l'ammontare massimo del plafond disponibile.

Laddove si decidesse di adottare questa impostazione, l'esportatore dovrà, a maggior ragione, verificare che tale ammontare di acquisti in sospensione d'imposta non venga superato, pena l'applicazione delle sanzioni previste per il superamento del plafond.

Questa soluzione se, da un lato, risolverebbe i problemi di calcolo degli operatori, dall'altro, potrebbe, però vanificare la finalità per la quale il modello è stato modificato, ovvero facilitare i controlli sul corretto utilizzo del plafond.

Stabile organizzazione estera - Consolidato

La risoluzione n. 25/E/2017 dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che il trasferimento di una partecipazione di controllo dal patrimonio della stabile organizzazione in Italia al patrimonio della casa madre estera non incide sulla continuazione del regime del consolidato fiscale nazionale tra la stabile organizzazione italiana del soggetto estero e la controllata residente. Allo stesso modo, tale situazione non impone obblighi di comunicazione nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria.

Il chiarimento è arrivato in risposta ad un'istanza di interpello presentata da un gruppo bancario francese in seguito alle modifiche introdotte dal "decreto internazionalizzazione".

Prima delle modifiche del Dlgs 147/2015, la stabile organizzazione italiana di un soggetto non residente poteva aderire al consolidato nazionale solo in qualità di consolidante e soltanto se il suo patrimonio comprendeva la partecipazione in ciascuna delle società consolidate.

Il nuovo comma 2 dell'articolo 117 del Tuir stabilisce, invece, che i soggetti non residenti possono esercitare l'opzione in qualità di controllanti ed a condizione:

- di essere residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione;
- di esercitare nel territorio dello Stato un'attività d'impresa mediante una stabile organizzazione che assume la qualifica di consolidante.

La fattispecie da cui origina la risoluzione riguarda una banca francese con una stabile organizzazione in Italia che fino al 2014 consolidava fiscalmente alcune società residenti in Italia, tutte incluse nel patrimonio della stabile. La banca francese intendeva trasferire la partecipazione detenuta in una delle proprie controllate italiane dal patrimonio della stabile italiana al patrimonio della casa madre. Poiché tale fattispecie non è espressamente disciplinata dal provvedimento del direttore delle Entrate del 6 novembre 2015, l'istante ha chiesto se la fuoriuscita dal patrimonio della stabile incidesse sulla continuazione del regime di consolidato fiscale con la propria controllata e se facesse sorgere obblighi di comunicazione nei confronti dell'Amministrazione.

Le Entrate hanno confermato che, essendo venuto meno l'obbligo di inclusione nel patrimonio della stabile, non si verifica alcun effetto interruttivo a seguito del trasferimento di una partecipazione di una società consolidata dal patrimonio della stabile al patrimonio della casa madre. Non può infatti ritenersi necessario, per la prosecuzione di consolidati già in essere alla data del Dlgs 147/2015, un requisito (l'inclusione nel patrimonio della stabile) non più richiesto per i "nuovi" consolidati, tanto più se si considera che tale requisito è stato eliminato in conformità alle indicazioni della Corte di giustizia (sentenza del 12 giugno 2014).

Capitali esteri - controlli

Il Provvedimento del 3.03.2017 dell'Agenzia delle Entrate stabilisce che le attività di controllo saranno effettuate sulla base di apposite liste selettive, in cui confluiranno prioritariamente le situazioni più anomale di trasferimento della residenza. L'identikit dei soggetti è stilato utilizzando l'applicativo So.No.Re. (Soggetti Non Residenti) e incrociando le informazioni disponibili nella banca dati delle Entrate con quelle derivanti dallo Spesometro e dallo scambio di informazioni attivato sulla base di direttive europee (Direttive DAC1 e DAC2) e accordi internazionali con le amministrazioni fiscali estere (FATCA e Common Reporting Standard), che saranno progressivamente disponibili. I criteri utilizzati dall'Agenzia si basano sulla presenza di più elementi che fanno ipotizzare l'effettiva permanenza dei cittadini in Italia. Il caso tipo è rappresentato da un soggetto che ha trasferito la residenza in un Paese a fiscalità privilegiata in assenza di voluntary disclosure, l'esistenza di movimenti di capitali da e per l'estero e altri elementi che lascino supporre l'effettiva permanenza in Italia. In attuazione dell'art. 7, c. 3 del D.L. n. 193/2016, che ha introdotto nell'ordinamento la formazione delle liste selettive in esame, il provvedimento detta anche le modalità

di acquisizione dei dati dei cittadini italiani che hanno trasferito la propria residenza all'estero. Entro 6 mesi dalla richiesta di iscrizione all'Aire, l'Agenzia riceverà i dati anagrafici dei richiedenti, sulla base delle convenzioni stipulate con il Ministero dell'Interno.

Con la Direttiva del Consiglio Ue n. 2014/107/UE (DAC2) è stato introdotto lo scambio obbligatorio delle informazioni finanziarie sui conti detenuti all'estero. La stessa tipologia di informazioni è scambiata, a livello extra-UE, nell'ambito degli Accordi internazionali basati sul Common Reporting Standard.

Residenza fiscale all'estero - Controlli

Con il provvedimento 43999 del 03.03.2017 l'Agenzia delle Entrate ha stabilito i criteri e le modalità di raccolta dei dati fiscalmente rilevanti, relativamente ai controlli fiscali sui contribuenti che hanno dichiarato di essere residenti all'estero non assume rilievo decisivo l'iscrizione all'Aire, qualora sia possibile dimostrare, da parte dell'Agenzia delle Entrate, che sono stati mantenuti affari e il centro degli interessi in Italia.

La contestazione sulla fittizia residenza all'estero e le conseguenti violazioni fiscali e penali riguardano più periodi di imposta: da quando il contribuente ha dichiarato di essere emigrato nell'altro Stato fino al momento in cui viene effettuata la contestazione, salvo evidentemente non abbia, precedentemente, riportato la residenza in Italia.

Nella maggior parte dei casi, la pretesa impositiva dell'amministrazione non si basa su questioni interpretative ma su indizi circostanziati, con la conseguenza che la difesa dovrà essere svolta analiticamente per ciascun periodo di imposta. Può verificarsi che per alcuni anni il contribuente sia in grado di provare l'effettiva residenza all'estero mentre, per altri, in assenza di specifici elementi di fatto contrari alle contestazioni dell'amministrazione, egli venga considerato residente in Italia.

Il concetto di residenza ai fini fiscali è più ampio di quello previsto dal codice civile a fini anagrafici. Per tale ragione talvolta molti cittadini trasferitisi effettivamente all'estero (per motivi di lavoro, di studio, ecc), ritengono che l'adempimento sotto il profilo sia sufficiente anche per far cessare gli obblighi di dichiarazione al fisco italiano. In realtà per le imposte sui redditi si considerano residenti non solo coloro che hanno la residenza in Italia ai fini del codice civile, ma anche chi, per la maggior parte del periodo d'imposta è iscritto nell'anagrafe della popolazione residente ovvero chi ha nel nostro territorio il domicilio. Inoltre, per i cittadini trasferitisi in territori a fiscalità privilegiata scatta una presunzione di permanenza di residenza nel nostro Paese, salvo prova contraria.

Il contribuente deve quindi provare, con una serie di molteplici indizi, la reale e continuativa permanenza in territorio estero per ciascun anno in contestazione. Per ciascun anno di imposta in contestazione è necessario evidenziare le fatture relative al pagamento di utenze domestiche estere da cui risulta che il gas, l'energia elettrica, il telefono fisso, ecc. siano stati utilizzati, ed i relativi consumi, il contratto di locazione dell'abitazione o l'atto di proprietà dell'immobile, il pagamento delle quote condominiali, l'instestazione di un cellulare estero e non italiano, il sostenimento di spese quotidiane all'estero di tutto quanto sia necessario per vivere abitualmente (alimenti, bevande, ristoranti, bar, abbigliamento, svago, locali, carburante autovettura, ecc). È importante documentare con i relativi estratti l'instestazione di un conto bancario estero da cui risultino operazioni eseguite all'estero e l'utilizzo di carte credito presso esercenti esteri.

La presenza, o addirittura la residenza, all'estero della famiglia dell'interessato, di suoi parenti, di compagni, è un riscontro che il centro degli interessi affettivi non sia più in Italia. A tal fine potrebbero risultare molto importanti documenti relativi ad iscrizione propria o di parenti conviventi a palestre, scuole, club, associazioni. Per quanto riguarda l'attività lavorativa, se non si svolge un lavoro dipendente facilmente documentabile ma un'attività professionale individuale può essere utile essere in grado di provare il possesso di eventuali uffici (con relativi contratti di locazione/acquisto) di linee telefoniche ad hoc, di fax, di siti internet con estensione dello Stato estero, di clienti e fornitori esteri, ecc.

Regime per i neo residenti

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento 47060 del 08.03.2017, ha chiarito il nuovo regime per i neo residenti che mira a far trasferire in Italia soggetti con ingenti patrimoni con la promessa di applicare una tassazione sostitutiva, pari a 100.000 euro annui, sui redditi prodotti all'estero, mentre per quelli prodotti in Italia si applicano le aliquote ordinarie.

Il provvedimento ha chiarito che l'interpello è facoltativo, che non vanno indicati i capitali esteri e che basta un'opzione in dichiarazione per accedere alla tassazione sostitutiva sui redditi esteri di 100mila euro annui. Su quelli italiani, invece, si paga regolarmente. L'agenzia delle Entrate con un comunicato ha ribadito che i soggetti che intendono trasferire la loro residenza fiscale in Italia, aderendo all'opzione prevista dall'art. 24-bis del Tuir, pagheranno un'imposta di 100mila euro esclusivamente sui redditi prodotti all'estero. Per i redditi prodotti in Italia dai neo residenti si applicano le aliquote ordinarie previste nel nostro paese.

Il neo residente sarà un residente ordinario in base all'articolo 2 del Tuir che dovrebbe passare in Italia più della metà del periodo di imposta. Per gli aderenti al regime, soprattutto quelli che hanno ottenuto l'ok a seguito di interpello, i rischi non sono connessi alle attività ispettive del fisco italiano bensì a quelle eventuali dei Paesi di origine. Infatti sia sulla base delle norme domestiche, sia sulla base di quelle (prevalenti) convenzionali, il fisco di un Paese potrebbe reclamare la residenza del soggetto e pretendere il pagamento di imposte, come accade quando il fisco italiano contesta residenze fittizie all'estero.

L'analisi dei flussi di reddito è importante perché nel caso in cui siano dovute imposte all'estero queste non possono essere scomputate dalla sostitutiva di 100mila euro come credito di imposta e non possono essere recuperate. Se un neo residente detiene un portafoglio di investimenti in Svizzera e la banca depositaria decide di applicare la ritenuta del 35% che grava su taluni redditi di fonte Svizzera, questa imposizione non potrà comunque essere recuperata e ridimensionerà il vantaggio del regime italiano.

Per fruire delle convenzioni contro le doppie imposizioni e della possibilità di scomputare le imposte pagate all'estero l'unica opzione per il neo residente è quella di escludere uno o più Paesi esteri dal perimetro dell'imposizione sostitutiva; a quel punto il neo contribuente per quel Paese pagherà le imposte in Italia, ma potrà scomputarsi le imposte estere.

Il regime di vantaggio per gli stranieri che trasferiscono la residenza in Italia presenta oltre alla tassazione forfetaria sui proventi esteri pari a 100.000 euro anche la totale esenzione dalle imposte di successione e donazione indeterminate casistiche. Infatti, tale esenzione è relativa ai beni esteri di proprietà del soggetto che a esercitato l'opzione per la tassazione a forfait. Tuttavia, tali beni devono restare all'estero per fruire di tale beneficio.

Scambio di informazioni nel settore fiscale e prezzi di trasferimento

Il Governo ha approvato il decreto legislativo n.32 del 15.03.2017 che attua la direttiva (UE) 2015/2376 del Consiglio, dell'8.12.2015, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale. Con l'obiettivo di contrastare l'elusione fiscale transfrontaliera e la concorrenza fiscale dannosa, la direttiva europea punta a rafforzare lo scambio di informazioni sui ruling preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, che da facoltativo diventa obbligatorio. Lo scambio automatico obbligatorio favorisce la trasparenza e il contrasto all'erosione della base imponibile, pratica che riduce notevolmente i gettiti fiscali nazionali, limitando così le risorse a disposizione degli Stati membri per politiche fiscali orientate alla crescita. I ruling riguardano gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale e gli accordi preventivi inerenti l'utilizzo di software coperto da copyright, da brevetti industriali, da marchi, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, aventi ad oggetto una operazione transfrontaliera.

Il decreto legislativo sullo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale si estende ai ruling preventivi transfrontalieri e accordi preventivi sui prezzi di trasferimento. Più in dettaglio, il decreto – le cui disposizioni hanno effetto dal 1° gennaio 2017 – introduce una definizione più ampia di ruling preventivo

transfrontaliero e di accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, che comprende ulteriori ipotesi, tra cui: accordi che definiscono una stabile organizzazione; accordi o decisioni che determinano l'esistenza o l'assenza di fatti che possono avere un impatto sulla base imponibile di una stabile; accordi preventivi sui prezzi di trasferimento; accordi che determinano lo status fiscale di entità ibrida in uno Stato membro, legata a un residente di un'altra giurisdizione; accordi o decisioni sulla base di valutazione per l'ammortamento di un bene in uno Stato membro acquistato da una società di un gruppo in un'altra giurisdizione.

Depositi Iva - Autofattura

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 17.03.2017 il decreto ministeriale che rende operativo quanto disposto dall'art. 50-bis del D.L. n. 331/1993, ossia la possibilità di continuare a estrarre i beni da un deposito Iva con autofattura – senza versare l'Iva – dal 1.04.2017.

Da questa data si potrà continuare ad estrarre da un deposito Iva con autofattura (e quindi senza versare l'imposta) i beni che, provenendo da Paesi terzi, sono stati immessi in libera pratica con introduzione nel deposito stesso. Questa possibilità, già prevista dalla nuova formulazione dell'articolo 50-bis del DL 331/93, è stata resa operativa dalla pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del 17 marzo del decreto ministeriale che regola la prestazione della relativa garanzia per l'estrazione di questi beni dal deposito Iva.

È da segnalare che il regolamento delega a due ulteriori provvedimenti del direttore dell'agenzia delle Entrate, l'attuazione piena dell'intera disciplina. Questi provvedimenti devono, però, fissare regole di dettaglio che non bloccano in alcun modo l'operatività del deposito

I contenuti del regolamento prevedono le regole da seguire per prestare l'eventuale garanzia necessaria a estrarre i beni immessi in libera pratica da Paesi terzi e introdotti in un deposito Iva senza applicazione dell'imposta. Infatti, per questi beni, l'articolo 50-bis, comma 4, lettera b), del DL 331/93 ammette l'estrazione con autofattura ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del Dpr 633/72 solo previa prestazione di idonea garanzia. Ma non tutti gli operatori devono prestare una specifica garanzia. Il regolamento individua tre distinte categorie.

Coloro che non devono prestare la garanzie perché considerati virtuosi: regolari nella presentazione delle dichiarazioni Iva, nei relativi versamenti; non soggetti a procedimenti penali tributari ovvero non oggetto di avvisi di accertamento riferiti ad emissione e utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti.

Coloro che sono esonerati per legge dalla prestazione della garanzia. In questo caso due sono le ipotesi contemplate nel provvedimento: gli operatori affidabili, perché Aeo (operatore economico autorizzato) oppure perché di sicura solvibilità ai sensi dell'articolo 90 del Tuld; oppure quegli operatori che avendo introdotto gli stessi beni hanno già prestato una garanzia.

Coloro che, non trovandosi in una delle condizioni precedenti sono obbligati a presentare la garanzia.

Il regolamento, come d'altronde anche la norma primaria, prevede dei compiti specifici in capo al depositario che quale garante del rispetto delle regole che informano il deposito Iva deve farsi parte diligente per acquisire, a seconda delle diverse posizioni in cui si trova il depositante, i documenti da trasmettere all'agenzia delle Entrate che, a sua volta, ha il compito di esperire i relativi controlli.

FACTA - Comunicazione informazioni finanziarie accordo

Con provvedimento direttoriale n. 56332 del 23.03.2017, l'agenzia delle Entrate ha differito il termine originariamente fissato al 30 aprile di ciascun anno, al 31 maggio, ed ha anche adeguato gli allegati tecnici per tenere conto delle modifiche apportate dall'autorità fiscale americana Irs (Internal Revenue Service).

Per contrastare l'evasione fiscale realizzata da cittadini e residenti degli Usa mediante conti intrattenuti presso istituzioni finanziarie italiane, queste ultime sono tenute a trasmettere i dati relativi al titolare statunitense all'Agenzia, la quale li raccoglie per inviarli a sua volta all'Irs. Analogo meccanismo è individuato per i residenti italiani che intrattengono conti correnti presso istituzioni finanziarie Usa che a loro volta inviano i dati all'Irs che poi li veicola all'amministrazione nazionale. L'individuazione del perimetro delle istituzioni finanziarie obbligate alla

comunicazione così come del contenuto informativo da trasmettere è rilevante visti i profili sanzionatori di cui all'articolo 9 della legge di ratifica dell'accordo Facta, e correlati alla violazione degli obblighi anche per omessa, incompleta o inesatta trasmissione di informazioni.

L'accordo intergovernativo Facta – Foreign Account Tax Compliance Act - sottoscritto nel 2014 e ratificato con la legge 95/2015, ha disciplinato lo scambio automatico di informazioni finanziarie tra Italia e Usa. A tale accordo, operativo dal 1° luglio 2014, è stata data attuazione con il Dm 6 agosto 2015 e con successivi provvedimenti del Direttore dell'agenzia delle Entrate.

Sono interessate dall'adempimento sono le Rifi (Reporting Italian Financial Institution) e cioè le istituzioni finanziarie italiane elencate in modo tassativo, e non esemplificativo, dall'articolo 1, comma 1, n. 7.1. del Dm 6 agosto 2015. Si tratta, tra gli altri e con alcune eccezioni indicate nel decreto, di banche, società di gestione del risparmio e di intermediazione, assicurazioni vita ed altre entità finanziarie tenute a trasmettere i dati relativi ai titolari statunitensi dei conti e ai conti stessi, compresi gli importi dei pagamenti corrisposti a istituzioni finanziarie non partecipanti (Npfi).

I dati da trasmettere, in formato strutturato Xml e tramite la piattaforma Sid - Sistema di interscambio dati - consistono, per ogni conto statunitense, in nome, denominazione sociale, indirizzo e Tin – Tax Identification Number - di ogni persona statunitense titolare del conto, nel numero, saldo e valore del conto stesso. In assenza di conti statunitensi nell'anno di riferimento, ovvero di pagamenti corrisposti ad Npfi, l'istituzione finanziaria italiana non è tenuta ad effettuare alcuna comunicazione.

Nota n. 30170/2017 Agenzia delle Dogane e dei monopoli – presentazioni merci in un luogo diverso dalla dogana

L'Agenzia delle Dogane e dei monopoli nella nota n. 30170/2017 del 22.03.2017, ha precisato che l'autorizzazione di un luogo diverso dalla dogana nel quale presentare merci unionali all'esportazione è concessa a condizione che l'utilizzo del luogo sia giustificato dal volume delle operazioni, escludendone l'occasionalità. Gli operatori, qualora non sussistano queste condizioni e pertanto con riguardo a operazioni sporadiche e non ricorrenti, possono continuare ad avvalersi della procedura doganale del fuori circuito (art. 238 del reg. (UE) 24 novembre 2015 n. 2447).

Ai sensi degli articoli 115 e 117 del Reg. delegato (UE) n. 2446/2015, inoltre, il luogo approvato per il regime dell'importazione può essere esclusivamente utilizzato dal titolare dell'autorizzazione. Tuttavia, si ritiene che, nell'ambito dello stesso sito, sia possibile rilasciare più autorizzazioni della specie a soggetti diversi a condizione che siano individuate e delineate le aree di intervento per ciascun operatore; in tal modo ogni soggetto autorizzato può svolgere la propria attività doganale con il proprio codice rilasciato dal sistema informatico di AIDA operando nell'area di cui abbia la disponibilità attestata da un titolo (contratto di locazione, comodato, contratto di servizio, ecc.), in applicazione delle istruzioni della circolare n. 8/D/2016, par.E.2.4.2.

Risoluzione n. 38/E del 28.03.2017 – Definizione di lavoratore frontaliero

Con la risoluzione 38/E/2017 l'Agenzia delle Entrate, ha definito il concetto di lavoratore frontaliero, seguendo un criterio geografico e discostandosi dalla definizione comunitaria.

In particolare la qualificazione di frontaliero svizzero delineata, è da riconoscersi ai lavoratori che siano residenti in un Comune il cui territorio sia compreso, in tutto in parte, nella fascia di 20 Km dal confine con uno dei Cantoni del Ticino, dei Grigioni e del Vallese, ove si recano per svolgere l'attività di lavoro dipendente.

La limitazione ha rilevanza nella determinazione del reddito e potrebbe creare problemi di doppia tassazione. In particolare, gli articoli dell'Accordo stipulato tra l'Italia e la Svizzera il 3 ottobre 1974 prevedono genericamente che i frontalieri "esercitano un'attività dipendente sul territorio di uno dei detti Cantoni" e non richiedono l'ulteriore condizione che l'attività sia prestata in un Cantone "frontista" rispetto al comune di residenza. Ne consegue che solo qualora il Comune italiano di residenza del lavoratore frontaliero disti più di 20 km dal confine dei tre Cantoni

svizzeri, in luogo dell'articolo 1 dell'Accordo del 3 ottobre 1974 troverà applicazione l'articolo 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata dal nostro Paese con la Confederazione Svizzera.

Il quale prevede che la potestà impositiva sui redditi di lavoro dipendente prodotti in Svizzera spetta all'Italia in quanto paese di residenza, il quale riconoscerà poi, un credito per le imposte pagate all'estero.

Provvedimento Agenzia delle Entrate del 31.03.2017 – Agevolazioni lavoratori rimpatriati

I lavoratori dipendenti di cui all'articolo 2, comma 1, della legge 30 dicembre 2010, n. 238, rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2015 possono esercitare l'opzione di cui al comma 4 dell'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (regime speciale per i lavoratori rimpatriati), entro il 30 aprile 2017 (termine festivo prorogato di diritto al 02 maggio 2017). L'opzione, irrevocabile, è esercitata mediante la presentazione di una richiesta scritta al datore di lavoro e consente di fruire - per il quinquennio 2016/2020 - del regime speciale. Per l'anno di imposta 2016 i lavoratori dipendenti che esercitano la predetta opzione, usufruiranno dell'agevolazione in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa a tale periodo d'imposta, avendo cura di indicare il reddito di lavoro dipendente nella misura ridotta al 70 per cento. Per l'anno di imposta 2017 l'agevolazione, che consente di assumere il reddito di lavoro dipendente nella misura del 50 per cento del suo ammontare, è applicata dal datore di lavoro con le modalità e nei termini previsti al punto 2 del provvedimento in oggetto; nell'ipotesi in cui il datore di lavoro non possa riconoscerla, il contribuente può comunque fruirne direttamente nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta 2017.

D.M. 23 marzo 2017, G.U. 3 aprile 2017 – nuovi paesi white list

Undici nuovi stati sono stati inseriti nella white list degli Stati e territori che garantiscono un adeguato scambio di informazioni (DM 4 settembre 1996), a seguito della pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, 3 aprile 2017, del DM 23 marzo 2017.

Tra questi solo il Cile ha firmato una Convenzione contro le doppie imposizioni vera e propria con l'Italia, gli altri ingressi derivano, invece, da accordi internazionali vincolanti per l'Italia, o come nel caso della Città del Vaticano, dalla sottoscrizione di un accordo ad hoc per lo scambio di informazioni, gli altri paesi inclusi sono: Principato di Monaco, Nauru, Niue, Barbados, Andorra, Saint Kitts and Nevis, Saint Vincent e Grenadine, Samoa e Uruguay.

G.U. 3.04.2017, n. 78 – Tasso semestrale per il pagamento differito dei diritti doganali

Il 3 aprile 2017 è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 78, il nuovo tasso semestrale di interesse per il pagamento differito dei diritti doganali, che, per i versamenti effettuati oltre i 30 giorni, è stato fissato nella misura dello 0,213%, al pari del semestre precedente.

DECRETO-LEGGE 24 aprile 2017, n. 50 – Transfer Prince

L'art. 59 del D. L. 24 aprile 2017, n. 50, pubblicato in GU Serie Generale n. 95 del 24.04.2017 ed in vigore da tale data, modificando il comma 7 dell'articolo 110 TUIR e introducendo il nuovo articolo 31-quater al DPR 29 settembre 1973, n. 600 ha apportato alcune modifiche alla disciplina del transfer price.

In particolare, il nuovo comma 7 dell'articolo 110 del TUIR eliminando ogni riferimento al valore normale, ha affermato, in modo più esplicito, l'applicazione del principio di libera concorrenza contenuto nell'articolo 9 del modello di convenzione Ocse, prevedendo che i componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito.

L'inserimento nel DPR 600/73 del nuovo articolo 31-quater è invece volto a disciplinare le fattispecie e le modalità attraverso le quali le rettifiche ai prezzi di trasferimento, effettuate nello Stato estero della controparte di gruppo, possano generare una diminuzione del reddito in capo all'impresa residente.

Nello specifico lo stesso ha previsto che la rettifica in diminuzione del reddito di cui all'articolo 110, comma 7, secondo periodo, del TUIR, può essere riconosciuta:

- a) in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi o dalla Convenzione 90/436/CE del 23 luglio 1990;
- b) a conclusione dei controlli effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti;
- c) a seguito di istanza da parte del contribuente da presentarsi secondo le modalità e i termini previsti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, a fronte di una rettifica in aumento definitiva e conforme al principio di libera concorrenza effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi che consenta un adeguato scambio di informazioni. Resta ferma, in ogni caso, la facoltà per il contribuente di richiedere l'attivazione delle procedure amichevoli di cui alla lettera a), ove ne ricorrano i presupposti.

DECRETO-LEGGE 24 aprile 2017, n. 50 – Patent box

L'art. 59 del D. L. 24 aprile 2017, è intervenuto in senso restrittivo sul regime Patent box, eliminando definitivamente dai beni immateriali agevolabili i marchi d'impresa.

Tale intervento si è reso necessario al fine di allineare la disciplina italiana a quanto stabilito dall'OCSE nel documento Action 5. In particolare, a livello comunitario, i marchi d'impresa erano già esclusi dal regime agevolativo in esame (si leggeva infatti al par. 38 dell'Action 5 "*marketing-related IP assets such as trademarks can never qualify for tax benefits under an IP regime*") e in tal senso, il paragrafo 63 dell'Action 5 ha previsto che non si sarebbe potuto più accedere a regimi agevolativi difformi a partire dal 30 giugno 2016 e quindi erano sorti numerosi dubbi sulla possibilità di accedere al regime patent box successivamente a quella data considerato che, il decreto attuativo del patent box italiano, all'articolo 6, aveva invece espressamente incluso i marchi d'impresa nell'ambito dei beni immateriali i cui redditi potevano essere detassati.

Emirati Arabi – firma della convenzione multilaterale sull'assistenza amministrativa reciproca

Il 21 aprile 2017, presso la sede centrale dell'Ocse a Parigi anche gli Emirati arabi uniti hanno firmato la Convenzione multilaterale sull'assistenza amministrativa reciproca in materia fiscale, il cosiddetto Maat (*Multilateral convention on mutual administrative assistance in tax matters*).

Nel testo della Convenzione sono previste tutte le forme conosciute di assistenza amministrativa in materia fiscale e per la sua entrata in vigore la Convenzione prevede anche una specifica clausola di retroattività. Per i casi, infatti, in cui la giurisdizione dello Stato richiedente assistenza amministrativa ritenga sia stato commesso un illecito penale e anche fiscale lo scambio di informazioni potrà riguardare anche un periodo precedente l'entrata in vigore dell'accordo.

Circolare Agenzia delle Dogane n. 5 del 21.04.2017 – dichiarazione del valore in dogana

La circolare 5/D/2017 interviene e rinnova la propria precedente prassi per disciplinare il processo di dichiarazione del valore in dogana, tenendo debitamente conto del nuovo quadro normativo unionale recato dal regolamento UE 952/13.

In materia di valore, in particolare, la previsione dei limiti temporali concessi per regolarizzare la dichiarazione incompleta è ora ricompresa nella previsione generale sulle procedure semplificate di cui all'art. 147 RD, ai sensi del quale (paragrafo 3) "... se il documento di accompagnamento riguarda il valore in dogana, l'autorità doganale

può, in circostanze debitamente giustificate, fissare un termine più lungo di quello previsto dai paragrafi 1 o 2 (10 gg, eventualmente estensibile), tenendo conto del termine di prescrizione⁴ ex art. 103 CDU (rimasto invariato a tre anni)".

In alternativa all'indicazione di un valore provvisorio sulla dichiarazione incompleta, solo per il regime dell'importazione, in analogia a quanto riportato nella circolare 16/D del 2015 con riferimento al previgente art. 156 bis DAC, è utilizzabile in presenza delle ben precisate condizioni oggettive e soggettive stabilite dall'art. 71 RD, lo strumento di cui all'art. 73 CDU attraverso il quale, sul presupposto del riconoscimento dell'"arm's length principle" e dell'analisi di comparabilità ad esso sottesa, è possibile operare una forfettizzazione non più solo di alcuni elementi del valore in dogana da aggiungere/defalcare al/dal prezzo pagato o da pagare di cui agli artt. 71 e 72 del CDU, bensì anche dell'intero pagamento dovuto al venditore o, tramite terzi, "a beneficio del venditore", ex art. 70 del CDU.

Il documento inoltre enuncia i requisiti soggettivi e oggettivi necessari per accedere alle procedure di forfettizzazione del valore, e interviene anche su alcuni aspetti cruciali dello stesso, illustrando i contenuti normativi del Codice in materia di fissazione del prezzo doganale in caso di legami societari, di utilizzo del regime del deposito quale hub privilegiato (anche per il commercio elettronico), oltre che di verifiche e controlli speciali sul valore.

Nota n. 34667/2017 Agenzia delle Dogane e dei monopoli – presentazioni merci in un luogo diverso dalla dogana

L'Agenzia delle Dogane, con la nota n. 34667/2017 pubblicata il 20.04.2017, analizza il trattamento ai fini IVA delle merci unionali all'interno del regime di perfezionamento attivo.

In particolare, il titolare dell'autorizzazione al regime di perfezionamento attivo, in base a quanto indicato nell'istanza in esame, applicherà ai fini della tassazione l'art. 85 o 86 paragrafo 3 del CDU, e gli elementi dell'obbligazione doganale saranno determinati al momento della presentazione della dichiarazione di importazione (art. 85 CDU) oppure del vincolo delle materie prime al regime (art. 86 paragrafo 3 CDU).

Il valore imponibile oggetto di tassazione, nel caso in cui venga applicato l'art. 85 del CDU, sarà determinato in base alle regole generali sul valore e quindi includerà, se sono state utilizzate merci unionali, anche il valore di quest'ultime. Se non si intende sottoporre a tassazione il valore delle merci unionali si dovrà optare per l'applicazione dell'art. 86 paragrafo 3 del CDU.

Il valore imponibile dei prodotti compensatori determinato secondo le disposizioni sopra citate sarà utilizzabile all'atto dell'importazione sia ai fini daziari che ai fini fiscali, come previsto dall'art. 69 del D.P.R. n. 633/72. L'utilizzo nella lavorazione in regime di perfezionamento attivo sia di merci unionali che merci terze per la produzione del prodotto finale comporta la prevalenza, nella fase di tassazione, del regime doganale scelto rispetto allo status delle merci stesse, in quanto ciò che è oggetto di importazione è il prodotto ottenuto dalla lavorazione di merce terza e merce unionale. Considerato quindi il nuovo quadro normativo di riferimento, spetterà all'operatore valutare quale è il tipo di tassazione più conveniente per l'operazione che intende effettuare.

Depositi IVA – Commercializzazione beni estratti

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n.55/E/2017 del 03.05.2017, ha precisato che l'estrazione dei beni da un deposito Iva per l'utilizzo e la commercializzazione in Italia di beni nazionali non ammette, per il gestore, né la compensazione orizzontale né quella verticale dell'imposta. E', infatti, richiesto sempre il pagamento diretto, mentre la commercializzazione di beni introdotti a seguito di acquisti intracomunitari o immessi in libera pratica da un Paese terzo è sempre soggetto ad autofattura.

L'interpello, partendo da una fattispecie, ripercorre la disciplina rispondendo a quattro quesiti. Il primo quesito pone il tema relativo alle modalità di estrazione del bene introdotto nel deposito Iva a seguito di acquisto intracomunitario, oppure di immissione in libera pratica da Paese terzo, nel caso in cui chi estrae è diverso da chi lo ha introdotto. Il problema che si poneva è di comprendere se questi beni dovessero essere estratti sempre con

autofattura anche nel caso in cui fossero stati oggetto nel deposito di successive cessioni oppure se in questo ultimo caso la loro estrazione era soggetta all'obbligo del versamento dell'imposta.

L'Agenzia risponde che, a prescindere dall'esistenza o meno di cessioni all'interno del deposito, i suddetti beni (introdotti, come detto, o a seguito di acquisti intracomunitari o di immissione in libera pratica) debbono essere sempre estratti con la modalità dell'autofattura. Questa risposta trova una sua indiretta giustificazione nel fatto che la specifica ipotesi è disciplinata, ai fini della prestazione di garanzia, per l'estrazione di beni immessi in libera pratica da Paese terzo dal decreto 37/2017.

Sul piano operativo, la posizione assunta dall'Agenzia impone la tracciabilità puntuale dei suddetti beni dal momento della loro introduzione fino al momento della loro estrazione. È infatti, determinante questa tracciabilità per definire che l'estrazione dello specifico bene deve avvenire con autofattura.

Un altro tema affrontato nell'interpello riguarda le modalità di assolvimento dell'imposta nel caso in cui un bene nazionale introdotto nel deposito Iva a seguito di cessione venga estratto con utilizzazione e commercializzazione in Italia. Il problema che si poneva era di comprendere se il depositario al momento dell'estrazione, considerato che l'articolo 50-bis, comma 6, del DL 331/93 prevedeva un divieto di compensazione orizzontale, potesse utilizzare con compensazione verticale (imposta da imposta) il credito proprio del soggetto che estrae. La risposta dell'Agenzia è negativa, in quanto la volontà esplicita del legislatore è di imporre quale unica forma di assolvimento dell'imposta il versamento diretto non ammettendo in modo implicito neppure la compensazione verticale.

Ecofin – accordo contro la doppia imposizione comunitaria

In data 23.05.2017, l'Ecofin ha siglato un accordo a livello comunitario per risolvere i problemi di doppia imposizione tra gli stati membri. La nuova regolamentazione, proposta dalla commissione europea all'incirca sette mesi fa, offrirà ai contribuenti la possibilità di confrontarsi con una procedura chiara e definitiva per risolvere il problema della doppia imposizione tramite accordi tra gli stati membri oppure attraverso la decisione di una commissione consultiva. Nello specifico l'accordo prevede l'esplicita eliminazione di qualsiasi forma di tassazione aggiuntiva per tutti i casi che siano coperti da accordi fiscali tra stati. Inoltre, vengono definiti termini temporali in tema di fase di arbitrato, con la definizione di un periodo di 18 mesi. Il giudizio del commissario europeo per gli affari economici e finanziari, Pierre Moscovici, è stato positivo, in particolare perché l'accordo estende i benefici della risoluzione delle controversie a tutte le imprese e tutti i cittadini e garantirà quindi ai contribuenti un tempo ragionevole per risolvere i loro problemi fiscali transfrontalieri. L'applicazione delle novità alle controversie in materia di doppia imposizione partirà dal primo luglio 2019, dopo il parere del Parlamento europeo e la successiva adozione da parte del Consiglio europeo.

Neo residenti - Incentivi per lavoratori "impatriati"- Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

La circolare 17/E/2017 dell'Agenzia delle Entrate del 23.05.2017, si è espressa in tema di regimi agevolativi previsti per le persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia e per "attrarre" il capitale umano.

Gli impatriati sono lavoratori dipendenti, autonomi, manager, lavoratori ad alta specializzazione e laureati che, in possesso di specifici requisiti, trasferiscono la residenza fiscale dall'estero in Italia per intraprendere un'attività lavorativa. Per questi soggetti, l'articolo 16 del decreto legislativo 147/2015 aveva previsto un particolare regime agevolativo. A decorrere dal 2016, verificandosi le condizioni richieste, il reddito prodotto in Italia dai dipendenti concorre(va) alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 70% del suo ammontare. Dallo scorso 1° gennaio, in virtù delle modifiche introdotte dalla legge di Bilancio 2017, l'agevolazione è stata potenziata, passando dal 70 al 50% ed estendendosi anche ai redditi di lavoro autonomo.

Tra i chiarimenti più significativi vi è quello in cui viene specificato che può beneficiare del regime di imponibilità ridotta chi trasferisce la residenza in Italia anche prima di iniziare l'attività lavorativa, a condizione che sia ravvisabile un collegamento tra i due eventi; collegamento di cui, riteniamo, si possa dare prova nell'ambito di una specifica istanza di interpello.

Viene inoltre chiarito che il regime speciale è applicabile anche ai manager che già svolgono un'attività lavorativa nel territorio dello Stato perché, ad esempio, distaccati in Italia da un'altra società del gruppo, senza essere tuttavia iscritti all'anagrafe della popolazione residente e senza aver trasferito in Italia la dimora abituale o il centro principale dei propri interessi; le agevolazioni in questo caso si applicherebbero a partire dal periodo d'imposta in cui questi soggetti acquisiscono la residenza fiscale in Italia.

Ulteriore spunto offerto dall'Amministrazione finanziaria tratta della possibilità che consente la detassazione al 30% del reddito. In particolare, il bonus che agevola le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia al fine di svolgervi un'attività di lavoro, è applicabile anche ai lavoratori autonomi, con effetto retroattivo dal 1.01.2017. Tuttavia, per il 2016, l'agevolazione rimane riservata ai lavoratori dipendenti.

Secondo l'Agenzia, invece, il beneficio non spetta ai soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati distaccati all'estero e aver acquisito la residenza estera per il periodo di permanenza richiesto dalla norma.

Inoltre circolare in oggetto chiarisce che i neoresidenti che abbiano esercitato l'opzione per l'imposta sostitutiva, sono esenti dal pagamento dell'imposta di donazione e successione in riferimento ai beni situati al di fuori del territorio nazionale.

Infine, la circolare 17/E ha fornito delucidazioni in merito all'applicabilità delle Convenzioni contro le doppie imposizioni relativamente ai soggetti che beneficiano del regime di imposta sostitutiva trasferendo la propria residenza in Italia. In particolare viene chiarito che sono escluse dal regime agevolativo le persone che non sono assoggettate a tassazione piena e comprensiva in uno Stato. Pertanto, sono considerati residenti ai fini convenzionali i neo contribuenti italiani che esercitano l'opzione per il regime agevolato, in quanto la totalità dei loro redditi sconta le imposte in Italia.

Criteria e modalità di cessazione della partita Iva e dell'esclusione dal VIES – Provvedimento Agenzia Entrate 12.6.2017 n. 110418

L'Agenzia delle Entrate ha enunciato, con provvedimento n. 110418 del 12.06.2017, i criteri per determinare, sulla base di specifici profili di rischio, i soggetti destinatari dei provvedimenti di cessazione della partita IVA ed esclusione della stessa dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie, di cui all'articolo 17 del Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio del 7 ottobre 2010 (VIES), ai sensi dell'articolo 35, comma 15-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Gli Uffici applicheranno criteri di valutazione del rischio mirati ad individuare coloro che sono privi dei requisiti soggettivi e/o oggettivi ai fini IVA ex artt. 1-5 del DPR 633/72.

In particolare, l'analisi del rischio sui soggetti titolari di partita Iva è attuata attraverso procedure automatizzate, che effettuano una costante attività di riscontro degli elementi individuati dal provvedimento e consentono, sulla base di specifici criteri selettivi, l'emersione delle situazioni a maggior rischio. Nei confronti dei soggetti individuati, sono poi effettuati controlli periodici, anche attraverso l'esecuzione di accessi nel luogo di esercizio dell'attività.

Chiarimenti sulle operazioni di approvvigionamento di prodotti energetici – Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 69 del 13.06.2017

Con la risoluzione n. 69 del 13.06.2017, l'Agenzia delle Entrate e delle Dogane hanno fornito alcuni chiarimenti in ordine a taluni profili applicativi delle disposizioni doganali e fiscali connesse alle operazioni di rifornimento di carburante a bordo delle navi (bunkeraggio), anche alla luce delle precisazioni fornite con precedenti documenti di prassi (risoluzione n. 1/2017 e circolare n. 25/2016).

In particolare, sulla base di quanto previsto dal par. 2 lett. c) dell'art. 269 del Codice Doganale dell'Unione, le merci fornite come approvvigionamenti di navi e aeromobili indipendentemente dalla loro destinazione, esenti da IVA o da accise, non devono essere vincolate al regime doganale di esportazione in quanto non riconducibili alla fattispecie regolata da tale regime, è comunque richiesta la presentazione della dichiarazione

doganale all'esportazione, al fine di provare l'avvenuto approvvigionamento della nave o dell'aeromobile ma detta dichiarazione non comporta il vincolo delle merci al regime doganale di esportazione.

Ulteriore precisazione contenuta nella risoluzione è che per tali operazioni di rifornimento la non imponibilità di cui all'art. 8-bis, primo comma, lett. d), del DPR n. 633 del 1972, in relazione alle cessioni di carburante effettuate in favore dell'armatore delle navi adibite alla navigazione in alto mare, è applicabile "anche al contestuale e concomitante trasferimento della proprietà del carburante dalla Società petrolifera all'intermediario ("trader"). Ciò, a condizione che la consegna del carburante sia effettuata dalla società petrolifera - su indicazione dell'intermediario - direttamente nel serbatoio della nave". Il principio fondante la soluzione in esame è la rilevanza dell'operazione di bunkeraggio, oggettivamente considerata, e la circostanza fondamentale che i trasferimenti formali della proprietà del carburante (dalla società fornitrice al trader e da quest'ultimo all'armatore) "...siano intervenuti al più presto in concomitanza del momento in cui gli armatori delle navi adibite alla navigazione in alto mare sono stati autorizzati a disporre di tali beni, di fatto, come se ne fossero i proprietari".

Stabile organizzazione e procedura di adempimento e collaborazione rafforzata – Art. 1-bis L. 21.6.2017 n. 96, pubblicata in G.U. 23.6.2017 n. 144

L'art. 1-bis, inserito in sede di conversione, dall'art. 1, comma 1, L. 21.6.2017 n. 96, pubblicata in G.U. 23.6.2017 n. 144, S.O. n. 31 disciplina le modalità di attivazione della procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata prevista per le società e gli enti, che appartengono a gruppi multinazionali con ricavi consolidati superiori a 1 miliardo di euro annui e che effettuino cessioni di beni e prestazioni di servizi nel territorio dello Stato per un ammontare superiore a 50 milioni di euro annui avvalendosi del supporto dei soggetti di cui alla lettera a) del medesimo comma 1 dell'articolo 73 o di stabili organizzazioni in Italia di società di cui alla citata lettera d), appartenenti al medesimo gruppo societario. Grazie a questa novità, le suddette società possono avvalersi della procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata di cui all'articolo in esame, per la definizione dei debiti tributari dell'eventuale stabile organizzazione presente nel territorio dello Stato.

I soggetti aventi i requisiti menzionati che ravvisino la possibilità che l'attività esercitata nel territorio dello Stato costituisca una stabile organizzazione, possono chiedere all'Agenzia delle entrate una valutazione della sussistenza degli estremi che porterebbero a configurare una stabile organizzazione stessa, mediante presentazione di apposita istanza finalizzata all'accesso al regime dell'adempimento collaborativo di cui al titolo III del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

Le società interessate dovranno vagliare attentamente i pro e i contro della procedura. Se da un lato infatti, si avrebbe diritto a un importante sconto sanzionatorio, dall'altro, qualora non si arrivi alla sottoscrizione dell'accertamento con adesione o non vengano effettuati i versamenti richiesti, l'Agenzia delle Entrate sarebbe titolata ad emettere gli avvisi di accertamento, anche in deroga ai termini di decadenza previsti dalla legge, richiedendo imposte, interessi e sanzioni in misura piena.

Procedure di insolvenza transfrontaliere, moduli uniformi - Regolamento di esecuzione (UE) n. 2017/1105 della Commissione del 12 giugno 2017, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea L 160/1 del 22 giugno 2017

È in vigore dal 26 giugno, il Regolamento di esecuzione (UE) n. 2017/1105 della Commissione del 12 giugno 2017, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea L 160/1 del 22 giugno 2017, con il quale sono stati rilasciati i moduli uniformi, le relative linee guida e le informazioni da fornire in occasione e in funzione dell'apertura di una procedura di insolvenza transfrontaliera.

Al fine di garantire condizioni uniformi di applicazione del regolamento (UE) 2015/848 relativo alle procedure di insolvenza e per prevenire il fenomeno del "forum shopping" è stato ritenuto opportuno elaborare una serie di

moduli attraverso i quali, informare i creditori stranieri conosciuti, dell'apertura di una procedura di insolvenza, insinuare un credito, presentare per via elettronica di richieste individuali di informazioni attraverso il portale europeo della giustizia elettronica e presentare contestazioni nelle procedure di coordinamento di gruppo sollevate dagli amministratori delle procedure di insolvenza nominati in relazione a società del gruppo.

Il transfer pricing – nuove linee guida OCSE

L'Ocse ha pubblicato il 7 luglio 2017 sul proprio sito la nuova versione del documento che recepisce i chiarimenti e le modifiche apportate con il progetto Base erosion and profit shifting (Beps). Le Linee guida contengono i criteri riconosciuti a livello internazionale per l'applicazione del principio di libera concorrenza (arm's length principle), che consente di determinare ai fini fiscali il valore delle transazioni intercompany poste in essere dai gruppi multinazionali.

Con il Beps l'Ocse ha apportato numerosi cambiamenti nell'ottica di garantire:

- sostanza: i prezzi di trasferimento dovranno essere determinati in modo da assicurare una allocazione dei profitti che rifletta la reale creazione di valore;
- trasparenza: le amministrazioni finanziarie dovranno avere maggiori informazioni al fine di poter condurre analisi e verifiche di Tp più accurate, il che potrà essere realizzato con documentazione più dettagliata (masterfile e local file), con il country by country reporting (Cbcr) e con un maggior ricorso allo scambio di informazioni.

Ciò ha portato a una profonda rivisitazione delle precedenti linee guida del luglio 2010.

Le modifiche più significative sono relative ai capitoli:

- 5 (documentazione);
- 6 (beni immateriali);
- 7 (servizi intra-gruppo);
- 8 (accordi di ripartizione di costi).

Sono state apportate modifiche anche al capitolo 1, il quale definisce il principio di libera concorrenza ora formalmente inserito con la manovra correttiva nell'articolo 110, comma 7, del Tuir.

In linea con l'approccio che fa prevalere la sostanza delle operazioni promosso dal Beps, uno dei principali cambiamenti riguarda l'esatto inquadramento delle transazioni intercompany, che è alla base di ogni analisi sui prezzi di trasferimento e deve riflettere il contributo delle parti alla creazione di valore oltre che le effettive funzioni e rischi. Nel caso in cui tali analisi portino a considerazioni diverse da quanto previsto contrattualmente, saranno gli aspetti sostanziali a prevalere sulle disposizioni degli accordi intercompany. Le nuove linee guida contengono inoltre indicazioni su regole semplificate di gestione dei prezzi di trasferimento, utili per garantire maggiore certezza e ridurre gli oneri amministrativi di Tp, soprattutto per i contribuenti di minori dimensioni e per le transazioni meno complesse.

Attività di ricerca o docenza all'estero in regime di aspettativa senza assegni – Incentivi per rientro di docenti e ricercatori dall'estero. Risoluzione n.92/E del 14.07.2017

Con la risoluzione n. 92/E viene precisato che nel caso in cui i docenti, in considerazione degli effetti sospensivi che l'istituto della aspettativa non retribuita produce sul rapporto di lavoro, titolari di rapporto di lavoro a tempo indeterminato che abbiano svolto all'estero attività di docenza o ricerca, avvalendosi di aspettativa non retribuita, una volta rientrati in Italia acquisendovi la residenza fiscale possono avvalersi delle agevolazioni di cui all'art. 44 D.L. n. 78/2010, che al primo comma dispone che ai fini delle imposte sui redditi è escluso dalla formazione del reddito di lavoro dipendente o autonomo il 90% degli emolumenti percepiti dai docenti e dai ricercatori che abbiano svolto attività di docenza o ricerca documentata presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi e che ritornano in Italia per svolgere la medesima attività.

Credito per le imposte pagate da una CFC in un Paese diverso dallo stato o territorio di residenza o localizzazione (art.167, c.6 del DPR 917/86) – Risoluzione n.112/E del 11.08.2017

Il chiarimento, in merito all'applicazione del regime Cfc, all'accREDITamento in Italia delle imposte pagate dalla controllata estera nel proprio Stato di residenza e anche quelle assolte in altri Paesi, è arrivato con la risoluzione 112/E dell'agenzia delle Entrate pubblicata l'11.08.2017, in risposta ad un'istanza di interpello presentato da una società italiana che aveva tassato per trasparenza, in applicazione della disciplina Cfc, il reddito di una propria controllata residente ad Hong Kong.

L'articolo 167 del Tuir stabilisce che, in caso di tassazione per trasparenza dei redditi conseguiti dalle controllate domiciliate in Paesi a fiscalità privilegiata, sono ammesse in detrazione «le imposte pagate all'estero a titolo definitivo». La detrazione opera, dopo aver determinato il reddito imponibile secondo le regole fiscali italiane, secondo il meccanismo del credito per imposte pagate all'estero (foreign tax credit), ai sensi dell'articolo 165 del Tuir.

La società istante riteneva che rientrassero non solo le imposte pagate ad Hong Kong ma anche le ritenute alla fonte subite dalla stessa su pagamenti ricevuti da soggetti residenti in altri Stati (Taiwan, Hong Kong e Filippine).

I pagamenti ricevuti erano a fronte dei servizi di consulenza prestati dalla Cfc e le ritenute alla fonte subite non erano scomputabili dalle imposte dovute a Hong Kong.

La direzione regionale dell'Agenzia, aveva ipotizzato che nel caso di specie le imposte scomputabili fossero soltanto quelle pagate dalla Cfc nel proprio Stato di localizzazione. Ciò in analogia a quanto chiarito dalla circolare del 5 marzo 2015, n. 9/E, in relazione alla disciplina del foreign tax credit, che ha riconosciuto il credito per le imposte estere pagate dalle stabili organizzazioni di imprese italiane in Paesi diversi da quello di localizzazione, subordinatamente alla sussistenza di condizioni di reciprocità.

La direzione centrale ha preliminarmente chiarito come, nell'ambito della disciplina Cfc, non assume alcuna rilevanza la definizione di “reddito prodotto all'estero” prevista ai fini della disciplina del foreign tax credit. Ai fini Cfc, infatti, il reddito estero coincide necessariamente con tutti i redditi conseguiti dal soggetto estero ed imputati per trasparenza al socio residente. Pertanto, non trovano applicazione né il criterio della lettura dell'articolo 23 del Tuir (che garantisce il credito d'imposta solo per le tipologie di redditi che un non residente sarebbe tenuto a tassare in Italia), né il criterio di collegamento stabilito nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni: criteri che, al contrario, guidano la spettanza del diritto al credito per imposte estere.

Inoltre, l'Agenzia ha evidenziato che l'articolo 167 del Tuir, fa riferimento alle imposte pagate all'estero a titolo definitivo senza alcuna limitazione territoriale che circoscriva il credito alle sole imposte pagate nello Stato di residenza della società controllata, mentre l'articolo 165 del Tuir, richiede, ai fini della detrazione, che le imposte siano “ivi pagate”. Pertanto, considerate le differenze tra i due istituti, le imposte estere accreditabili in Italia, in caso di imputazione per trasparenza dei redditi ai sensi dell'articolo 167 del Tuir, consistono non solo nelle imposte pagate dalla Cfc nel proprio Stato di residenza ma anche in quelle assolte in altri Paesi esteri, nella misura in cui le stesse siano rimaste effettivamente a carico della controllata estera.

Voluntary bis senza doppia imposizione sul lavoro – Circolare n.21/E del 20.07.2017

I principali punti oggetto della circolare n. 21/E del 20.07.2017, con la quale l'Amministrazione finanziaria analizza le novità del DI 50/2017, sono i seguenti:

- Doppia imposizione

Chi aderisce alla VD bis può detrarre le imposte pagate all'estero a titolo definitivo sui redditi di lavoro dipendente e autonomo anche in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi esteri. Si tratta di casi in cui il contribuente non ha presentato la dichiarazione in Italia, ma ha correttamente adempiuto agli obblighi fiscali nel Paese in cui ha svolto l'attività lavorativa. Questa possibilità vale anche per gli atti amministrativi non ancora definiti nell'ambito della precedente edizione della disclosure.

- Autoliquidazione insufficiente

Nel caso in cui l'istante opti per l'autonoma liquidazione di quanto dovuto e il versamento spontaneo risulti insufficiente, è prevista l'applicazione di maggiorazioni sugli importi dovuti pari al 3% o al 10% a seconda dei casi. In base alla nuova normativa, l'importo totale ottenuto in virtù delle maggiorazioni, compreso quanto già versato, non può in nessun caso essere superiore a quanto sarebbe dovuto in caso di mancata autoliquidazione da parte del contribuente.

- Esonero Ivie e Ivafe

L'esenzione dagli obblighi di monitoraggio fiscale (RW) è valida per il 2016 e per la frazione del periodo d'imposta sino alla data di presentazione dell'istanza; l'Agenzia chiarisce che, in caso di istanza integrativa entro il 30 settembre 2017, la frazione del periodo 2017 da considerare per l'esonero è quella precedente alla data di presentazione di quest'ultima. Inoltre, chi aderisce alla nuova procedura non è tenuto a dichiarare Ivie e Ivafe. È stato esteso l'esonero da tutti gli obblighi dichiarativi connessi alla mera detenzione all'estero di attività sia finanziarie che patrimoniali, a prescindere dalla maturazione di eventuali redditi. Ciò a condizione che tali informazioni siano indicate nella relazione all'istanza e sia versato in unica soluzione entro il 30 settembre 2017 quanto dovuto a titolo di imposte, interessi ed eventuali sanzioni.

- Paesi esteri e benefici

Nella nuova VD, i benefici premiali in termini di riduzione delle sanzioni e dei periodi di imposta accertabili operano anche per le attività detenute in Paesi black list (Guernsey, Hong Kong, Isole Cayman, Isola di Man, Isole Cook, Jersey, Gibilterra) con cui sia entrato in vigore prima del 24 ottobre 2016 un accordo sullo scambio di informazioni su modello Ocse ovvero un «Tax Information Exchange Agreement».

In caso di Paesi diversi da quelli Ue o See che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia inclusi nel Dm 4 settembre 1996, per usufruire dei benefici premiali massimi occorre il rimpatrio delle attività o, in alternativa, il rilascio del waiver. L'Agenzia sottolinea come, negli ultimi anni, si sia ridotto l'elenco di questi ultimi Paesi, con la conseguenza che, ad esempio, per Svizzera, Liechtenstein e Monaco il rimpatrio fisico o il waiver non saranno più adempimenti necessari.

Regime di esenzione per le stabili organizzazioni – Provvedimento dell'Agenzia dell'Entrate del 28.08.2017

Dall'esercizio 2017 è possibile usufruire del regime di branch exemption per le imprese italiane con stabile organizzazione all'estero. Con il provvedimento il 28.08.2017, l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità attraverso cui è possibile esercitare dell'opzione per il regime di esenzione dei redditi delle stabili organizzazioni previsto dall'articolo 168-ter del Tuir.

L'opzione si esercita nella dichiarazione dei redditi riferita al periodo di apertura della filiale estera, mentre per le branch già in essere al 7 ottobre 2015 (e per quelle costituite fino al 31 dicembre 2016), si potrà optare nella dichiarazione Redditi 2018, con effetto dal periodo di imposta 2017.

Con il provvedimento in esame, l'Amministrazione Finanziaria ha esposto le regole attuative della disposizione. A regime l'opzione andrà effettuata nella dichiarazione relativa al periodo di imposta di costituzione della branch, se non si eserciterà l'opzione in tale momento questa non potrà essere esercitata in un periodo successivo. Con riguardo a stabili organizzazioni già costituite al 7 ottobre 2015 (data di entrata in vigore del decreto 147), l'opzione per l'esenzione può effettuarsi nella dichiarazione riferita al 2017 (Redditi 2018) e avere decorrenza da tale esercizio. Stessi termini per le opzioni riferite a branch create dopo il 7 ottobre 2015 e nel 2016.

L'efficacia dell'opzione per la branch exemption cessa a seguito della chiusura, anche per liquidazione o cessione, di tutte le branch.

L'opzione per la branch exemption è valida solo se sia configurabile, in capo all'impresa italiana, una stabile organizzazione nello Stato estero in base alla convenzione contro le doppie imposizioni tra quest'ultimo e l'Italia, ove in vigore, ovvero, in mancanza di una convenzione, in base ai criteri previsti dall'articolo 162 del Tuir. Questo, salvo che lo Stato estero non accerti l'esistenza di una stabile organizzazione in base alla sua legislazione interna. In quest'ultimo caso, il contribuente può esercitare l'opzione per l'esenzione degli utili e delle perdite attribuibili alla

branch accertata, ovvero, se già in regime di esenzione per altre stabili, deve includere tale stabile organizzazione nel perimetro di esenzione, nell'esercizio in cui l'accertamento estero è diventato definitivo (ricorrendo le altre condizioni di esistenza della stabile). Le imprese possono comunque presentare un interpello qualificatorio per richiedere la sussistenza dei requisiti della stabile organizzazione.

Lavoratori italiani all'estero

Il 17 settembre l'Agenzia delle Entrate ha diffuso una guida dal titolo *“Lavoratori italiani all'estero: come evitare la doppia imposizione e usufruire del credito d'imposta”* contenente indicazioni riguardanti la disciplina della doppia tassazione per i soggetti fiscalmente residenti in Italia che possiedono redditi prodotti all'estero. Più in generale, la guida ricorda i principi che disciplinano la tassazione degli italiani all'estero, e tra le altre cose è ribadito il concetto della detrazione del credito di imposta sui redditi di fonte estera per chi aderisce alla voluntary disclosure o presenta la dichiarazione integrativa. Il principio generale prevede che le imposte sono calcolate detraendo le imposte pagate all'estero, a condizione che sia presentata la dichiarazione in Italia e siano dichiarati i redditi prodotti all'estero.

La guida è disponibile sul sito dell'Agenzia nella sezione *“L'agenzia comunica – prodotti editoriali – guide fiscali – L'Agenzia informa”*.

Scambio automatico di informazioni su depositi esteri

Sabato 30 settembre è stata la data ultima per la trasmissione per le amministrazioni finanziarie estere (e della nostra verso gli altri Stati aderenti all'accordo) dei dati dei conti correnti detenuti all'estero dai cittadini italiani. Tali dati confluiscono all'Anagrafe tributaria italiana che disporrà dunque di informazioni riguardanti le posizioni 2016 di 49 Paesi, oltre all'Italia; dal 2018 è prevista l'estensione a un totale di circa 90 Paesi, per le posizioni 2017.

La relazione sulla lotta all'evasione che ha accompagnato la Nota di aggiornamento al Def ha chiarito quale sarà il punto di partenza: *“Le informazioni ricevute nell'ambito dello scambio automatico costituiranno un'importante fonte di innesco per successive richieste mirate su casi oggetto di accertamenti fiscali”*.

L'OCSE rilascia le prime valutazioni sull'attuazione degli standard minimi BEPS per migliorare i meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali

Nell'ambito dell'impegno continuo per migliorare il quadro fiscale internazionale, l'OCSE ha rilasciato il 26 settembre la prima analisi dei singoli sforzi nazionali per migliorare i meccanismi di risoluzione delle controversie. I sei rapporti di revisione reciproca rappresentano la prima valutazione di come i paesi stanno implementando i nuovi standard minimi concordati nel progetto BEPS OECD/G20. Il progetto BEPS elabora 15 azioni chiave per riformare il quadro fiscale internazionale, assicurando che i profitti siano segnalati in cui le attività economiche vengono svolte e il valore viene creato.

Un pilastro portante del progetto è il miglioramento della procedura di accordo reciproco (MAP), che ha portato ad un nuovo standard minimo di garanzia che le controversie relative alle trattative fiscali siano risolte in modo tempestivo, efficace ed efficiente (Action 14). Questo standard minimo è completato da una serie di Best Practice. Oltre all'attuazione dello standard minimo dell'Azione 14, i paesi impegnati a rispettare questo standard vengono esaminati e monitorati dai loro coetanei.

I primi sei rapporti di revisione reciproca riguardano l'attuazione da parte del Belgio, del Canada, dei Paesi Bassi, della Svizzera, del Regno Unito e degli Stati Uniti.

L'OCSE rilascia ulteriori guide sui Country by Country Reporting (Action BEPS 13)

Il 6 settembre 2017 l'OCSE ha pubblicato due orientamenti per dare maggiore certezza alle amministrazioni fiscali e ai gruppi MNE, sull'attuazione e sul funzionamento delle relazioni paese per paese (CbCR) (BEPS Action 13).

Le linee guida esistenti sull'attuazione del CbC Reporting sono state aggiornate ed ora affrontano le seguenti problematiche: 1) definizione dei ricavi; 2) il trattamento dei gruppi MNE con periodo d'imposta ridotto; e 3) il trattamento dell'importo dell'imposta sul reddito maturata e dell'imposta sul reddito pagata. Il set completo di orientamenti interpretativi relativi alla CbC Reporting pubblicato è continuerà ad essere aggiornato con qualsiasi ulteriore guida che può essere concordata.

Un ulteriore orientamento è stato inoltre rilasciato sull'utilizzo appropriato delle informazioni contenute nei CbCR. Ciò include indicazioni sul significato di "uso appropriato", le conseguenze della mancata conformità con le condizioni di utilizzo appropriate e gli approcci che possono essere utilizzati dalle amministrazioni fiscali per garantire l'utilizzo appropriato delle informazioni CbCR.

Firmato l'Accordo tra Autorità Competenti di Italia e Stati Uniti sullo scambio automatico di informazioni relative alle rendicontazioni Paese per Paese (Country-by-Country Reports, CBCR)

Il 27 settembre 2017 è divenuto operativo l'Accordo tra Autorità Competenti di Italia e Stati Uniti che prevede lo scambio automatico delle rendicontazioni Paese per Paese (Country-by-Country Reports, CBCR). Questo Accordo amministrativo tra Italia e Stati Uniti consentirà di scambiare i dati contenuti nelle rendicontazioni entro quindici mesi dall'ultimo giorno del periodo d'imposta del gruppo multinazionale cui si riferisce la rendicontazione. La base giuridica dell'Accordo è da rinvenire nella Convenzione tra il Governo degli Stati Uniti d'America ed il Governo della Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le frodi o le evasioni fiscali, firmata a Washington il 25 agosto 1999, il cui Articolo 26 consente lo scambio di informazioni tra Autorità Competenti degli Stati contraenti, incluso lo scambio automatico. La prima rendicontazione Paese per Paese, relativa al periodo di imposta che ha inizio il 1° gennaio 2016 o in data successiva, sarà trasmessa, da un'Autorità Competente all'altra, entro diciotto mesi dall'ultimo giorno di tale periodo.

Black list fiscale europea

L'Ecofin sta elaborando la nuova lista dei Paesi black list, che rilascerà il 5 dicembre prossimo. Nella lista sembra rientrare anche la Svizzera, che non ha approvato la riforma fiscale che avrebbe, fra l'altro, eliminato alcuni privilegi tributari per le holding. La Commissione ha deciso di voler dotare l'Ue di un'unica lista nera, comune a tutti gli stati membri, e di sviluppare misure difensive, tra cui sanzioni, nei confronti dei 10 paesi definiti non collaborativi. La decisione di volere creare una lista delle giurisdizioni non collaborative, ha ricevuto una forte spinta dal clamore mediatico che i recenti scandali fiscali (Panama Papers, LuxLeaks) hanno avuto. Le misure difensive che sono al vaglio della Commissione sono diverse. Si va dallo stop ai fondi dell'Unione Europea, alla non partecipazione alle gare di appalto Ue, al divieto per le istituzioni di interagire con le banche che hanno sedi registrate in uno dei 10 stati della black list. Questo potrebbe incoraggiare gli istituti bancari a spostare le loro sedi all'interno di stati White List.

Brescia, novembre 2017

Commissione Diritto e fiscalità internazionale, internazionalizzazione delle imprese

Dott. Armando Biena (Delegato del Consiglio), dott. Alberto Perani (Coordinatore), dott. Bruno Bagnardi, dott. Goffredo Barbi, dott. Stefano Caprioli, dott. Luca Cavalleri, dott. Emilio De Biagi, dott. Mario Mor, dott. Dario Polini, dott. Michele Rossini, dott. Giovanni Simonelli, Dott.ssa Tania Stefanutto, dott. Federico Venturi. Elaborato a cura del dott. Michele Rossini.