



Brexit e imposte dirette

Brescia, 08 marzo 2021

Indice

Timeline: 3

Introduzione: 5

Quadro normativo ante Brexit: 6

Norme comunitarie: dividendi, interessi, royalties, ecc.: 8

Scambio di informazioni: 17

Persone fisiche: 19

Norme che restano valide: 20

Timeline - 1

1. Referendum sulla Brexit: 23 giugno 2016, che registra una maggioranza favorevole all'uscita dell'UK, con una percentuale del 52% dei votanti, contro il 48% di contrari.
2. Articolo 50 del Trattato UE: 29 marzo 2017. L'UK dichiara formalmente la volontà di uscire dall'Unione Europea, ponendo la data di effettiva uscita a distanza di due anni (quindi 29 marzo 2019). Le norme comunitarie continuano ad applicarsi integralmente al Regno Unito.
3. Il Parlamento inglese non riesce a trovare un accordo sulla bozza di accordo negoziato dal governo May, ed il 20 marzo la UK chiede il rinvio della data di effetto dell'uscita fino al 30 giugno 2019.
4. Proseguono le difficoltà del parlamento nella gestione dell'accordo, il 10 aprile 2019 viene concordata una ulteriore proroga, sino al 31 ottobre.
5. Il Parlamento inglese nel mese di ottobre non riesce ad approvare l'accordo proposto dal governo, e viene richiesta un'ulteriore proroga, che viene accordata il 29 ottobre, con effetto sino al 31 gennaio 2020.

Timeline - 2

6. Il nuovo governo inglese ottiene l'approvazione dell'accordo di recesso dall'unione da parte del parlamento, il 23 gennaio 2020.
7. 31 gennaio 2020, ore 23.00: l'UK non è più uno stato membro dell'Unione Europea, inizia il periodo transitorio. UK ed EU si accordano per mantenere l'applicazione delle norme comunitarie durante il periodo transitorio, per mezzo dell'*accordo di recesso* nelle more della definizione del definitivo accordo commerciale globale, da completare entro il 31 dicembre 2020.
8. *L'accordo sugli scambi commerciali e di cooperazione* viene raggiunto solo in extremis, tanto da essere pubblicato sulla gazzetta ufficiale dell'unione il 31 dicembre 2020, l'ultimo giorno utile, ed essere entrato in vigore solo in via provvisoria, in quanto privo di ratifica del Parlamento UE.

E' stata quindi scongiurato, seppure all'ultimo minuto lo scenario dell'uscita "no deal".

Ma è davvero così?

Introduzione

L'accordo di sugli scambi commerciali si occupa, appunto, di scambi commerciali e cooperazione, non contiene praticamente alcun riferimento all'area delle imposte dirette. Gran parte dell'attenzione degli operatori si è concentrata sugli effetti del nuovo scenario su IVA, dazi e formalità doganali, ma la Brexit ha avuto conseguenze anche sul mondo delle imposte dirette.

Vedendo il problema da punto di vista interno, è possibile identificare un gruppo di norme che cessano di avere applicazione ai rapporti con UK, in quanto di derivazione comunitaria: con l'uscita dell'UK dall'Unione, automaticamente esse non sono invocabili nei rapporti bilaterali. Vi sono invece altre norme interne, tipicamente quelle che richiamano particolari regimi validi per gli Stati detti "*white list*" che continuano a trovare applicazione, e continueranno anche in futuro, a meno che la strategia fiscale che vorrà applicare il Governo inglese non dovesse determinare una riduzione delle aliquote applicate.

Quadro normativo ante Brexit

La UK quale stato membro dell'Unione Europea ha potuto beneficiare della rete normativa unionale, disegnata nel corso del tempo per coordinare le norme fiscali che disciplinano le imposte dirette dei diversi Stati, nell'intento di eliminare le barriere alla libertà di stabilimento delle imprese. Al contrario dell'IVA e dei dazi doganali, che sono imposte armonizzate, le imposte sul reddito rimangono di esclusiva competenza delle norme interne nazionali. L'Unione ha tuttavia approvato alcune fondamentali direttive che hanno l'effetto di ridurre le doppie imposizioni e le discriminazioni.

In particolare, l'UE ha previsto un quadro coordinato nel settore delle imposte su dividendi, interessi, canoni e royalties, ossia alcune tra le principali voci che possono generare doppia imposizione e quindi ostacolare gli investimenti delle imprese.

L'uscita dall'Unione ha significato l'immediata inapplicabilità delle direttive ai rapporti bilaterali Italia – Uk, che sono oggi regolati esclusivamente dalla convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni, in vigore dal 31 dicembre 1990.

Dividendi - 1

La direttiva 2011/96/UE del 30 novembre 2011 (nota come direttiva “madre-figlia” ha previsto un regime uniforme di tassazione dei dividendi distribuiti a società madri residenti in altri Stati dell’Unione. La disciplina comunitaria è stata recepita con la norma dell’art. 27-bis TUIR, in base al quale le società comunitarie che ricevono dividendi da società italiane hanno diritto al rimborso o sgravio integrale delle ritenute purché:

1. Detengano almeno il 10% del capitale della società che eroga il dividendo;
2. Abbiano una forma giuridica compresa tra quelle elencate nella Direttiva (cioè siano società di capitali);
3. Abbiano residenza fiscale in uno degli Stati dell’Unione Europea (e non devono essere considerate residenti in un paese non-UE in base a norme convenzionali contro le doppie imposizioni);
4. Siano soggette, nello Stato di residenza, alle imposte dirette, senza fruire di regimi di opzione o esonero che non siano temporalmente o territorialmente limitati;
5. Detengano la partecipazione nella società che eroga il dividendo da almeno un anno.



Dividendi - 2

Una ulteriore norma interna (art. 27 comma 3-ter TUIR) prevede comunque un regime di favore per le imprese che non possono godere del beneficio previsto dalla norma “madre-figlia”: ai dividendi in uscita viene applicata una ritenuta con aliquota del 1,20%, purché la società ricevente

1. Sia residente in uno Stato appartenente all'UE o in uno stato dello SEE incluso nella lista dei Paesi che consentono uno scambio adeguato di informazioni;
2. Siano soggetti ad imposizione sui redditi nello Stato di residenza.

Entrambe queste misure, con effetto dal 1 gennaio 2021, sono inapplicabili alle società residenti in UK che detengono partecipazioni in Italia.

Dividendi - 3

Le distribuzioni di dividendi effettuate a partire dal 1 gennaio 2021, essendo irrilevante a questi fini la data della delibera che ne ha deciso il pagamento, sono soggette alla norma interna generale (art. 27 comma 3 TUIR), che prescrive l'applicazione di una ritenuta d'imposta pari al 26%.

E' naturalmente fatta salva l'applicazione della norma convenzionale, che all'art. 10 prevede:

- la riduzione della ritenuta sino al 5% del dividendo, se beneficiario effettivo del dividendo è una società che detiene almeno il 10% del potere di voto nella società che eroga il dividendo, oppure
- la riduzione della ritenuta al 15% del dividendo negli altri casi.

Dividendi - 4

Come da prassi nell'applicazione delle norme convenzionali, è onere del beneficiario chiedere l'applicazione del beneficio convenzionale alla società che eroga il dividendo, presentando apposita richiesta corredata della documentazione richiesta, tra cui in primo luogo la certificazione della residenza nello Stato rilasciata dalla competente autorità fiscale. In mancanza, la società che eroga il dividendo applicherà la ritenuta in misura piena, essendo onere del beneficiario presentare istanza di rimborso all'amministrazione finanziaria.

In dottrina si discute della possibilità di continuare ad applicare la "microritenuta" del 1,20% (che consente di assoggettare il soggetto non residente alla stessa imposizione che sarebbe subita da una società di capitale italiana, essendo equivalente al 24% di tassazione IRES sul 5% del dividendo erogato), in quanto l'accordo di recesso contiene una clausola di non discriminazione, che prevede l'impegno delle parti ad assoggettare i residenti dell'altra parte ad un trattamento non meno favorevole di quello riservato ai propri residenti con riferimento alle scelte di investimento.

Interessi e royalties - 1

La norma europea di riferimento in questo caso è la Direttiva 2003/49/CE del 3 giugno 2003, che prevede un regime di **esenzione** da ritenuta per gli interessi ed i canoni che sono corrisposti a consociate residenti in altri Stati dell'Unione Europea. Le condizioni di accesso al beneficio:

1. Una delle due società coinvolte possiede una partecipazione diretta nel capitale dell'altra non inferiore al 25% dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea, oppure una terza società possiede una partecipazione non inferiore al 25% dei diritti di voto sia nella società erogante gli interessi o canoni che in quella beneficiaria;
2. Le società devono risiedere in uno degli stati dell'UE, senza essere considerate residenti fuori dall'UE in forza di norme convenzionali;
3. Le società devono possedere una forma giuridica ricompresa tra quelle elencate nell'allegato A del D.Lgs 30 maggio 2015 n. 43;
4. Devono essere assoggettate ad imposte sui redditi (comprese nell'allegato B del D.Lgs 30 maggio 2015), senza



Interessi e royalties - 2

Anche in questo caso, questa norma diviene inapplicabile a tutti gli interessi e dividendi **corrisposti** a partire dal 1 gennaio 2021.

Le società beneficiarie potranno chiedere l'applicazione della ritenuta in misura ridotta, pari al:

- a. 10% degli interessi lordi corrisposti (art. 11 della convenzione);
- b. 8% dei canoni dei canoni (art. 12 della convenzione) applicabile ai pagamenti di royalties per l'utilizzo di brevetti o altri beni immateriali (es.: know how), ma anche canoni per l'utilizzo di macchinari e attrezzature.

Consolidato fiscale

Dal 1 gennaio 2021 non sono più applicabili le disposizioni in tema di consolidato fiscale “mondiale” quando le consolidate italiane sono detenute da una controllante residente in UK, (art. 117 c. 2-bis TUIR), e viene meno la possibilità di considerare quali consolidate le stabili organizzazioni di società residenti in UK (art. 120 c. 1-bis TUIR), dato che le norme fanno esplicito riferimento alle sole società che hanno residenza in uno degli stati UE o SEE (con scambio di informazioni).

Permane, invece, la possibilità di esercitare l’opzione del consolidato quando la società non residente possiede una stabile organizzazione in Italia, che può quindi assumere la qualifica di consolidante, perché l’esercizio di questa facoltà richiede solo la presenza di una convenzione bilaterale che assicuri un adeguato scambio di informazioni con l’Italia. Non è richiesto che le partecipazioni detenute nelle società consolidate siano detenute per il tramite della stabile organizzazione.

Le opzioni in essere alla data del 31 dicembre 2020 dovrebbero decadere automaticamente nel 2021, essendo venuta meno una delle condizioni essenziali richieste dalla norma.

Trasferimento sede

L'art. 166 c. 9 TUIR consente alle società italiane che trasferiscono la sede o comunque poste attive in uno degli altri Stati appartenenti all'UE, o allo SEE con adeguato scambio di informazioni, di rateizzare il versamento dell'imposta sulle plusvalenze in cinque rate annuali.

Questa possibilità viene meno nel caso delle società che si trasferiscono in UK con decorrenza dal 1 gennaio 2021.

Operazioni straordinarie

Il complesso di norme contenute negli articoli 178 e seguenti del TUIR è teso a disciplinare il trattamento riservato a talune operazioni straordinarie, e segnatamente:

- a. Fusioni transfrontaliere;
- b. Scissioni con trasferimento totali con beneficiarie non residenti;
- c. Scissioni parziali con beneficiarie non residenti;
- d. Conferimenti transfrontalieri di aziende
- e. Permute e conferimenti di partecipazioni con acquisizione o integrazione del controllo in società non residenti

Le norme cessano di avere efficacia quando coinvolgono società residenti in UK, in quanto attuative delle disposizioni contenute nella Direttiva 2009/133/UE.

In questo caso non vi sono norme convenzionali che possano in qualche misura contenere l'effetto negativo generato dalla perdita dello status di Stato Membro da parte del Regno Unito.

Riscossione transfrontaliera

L'Art. 100 par. 1 dell'accordo di recesso tra UK ed UE fa esplicitamente salva l'applicazione della Direttiva 2010/24/UE sulla riscossione dei debiti tributari per ulteriori 5 anni dopo la fine del periodo di transizione, applicabile ai crediti sorti prima di questa data, ma anche ai crediti tributari relativi ad operazioni effettuate prima della data di riferimento ma divenuti esigibili successivamente.

Questo dovrebbe essere l'unico caso in cui la norma unionale continua a mantenere validità nei rapporti bilaterali con il Regno Unito successivamente alla fine del periodo transitorio.

Scambio di informazioni - 1

La Brexit determina l'uscita del Regno Unito dal complesso sistema di norme unionali che disciplina lo scambio automatico di informazioni rilevanti ai fini fiscali tra gli Stati Membri, note come DAC, ma restano pienamente in vigore le convenzioni multilaterali OCSE (MCAA) in materia di scambio di informazioni finanziarie (CRS – *Common Reporting Standards*) e prezzi di trasferimento (CbC – *Country by Country report*), <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/>, come del resto esplicitamente previsto all'interno dell'accordo commerciale dello scorso dicembre. Esso contiene inoltre l'impegno di entrambe le parti al mantenimento delle politiche di contrasto all'elusione fiscale e di scambio di informazioni.

Scambio di informazioni - 2

DAC 1: dati reddituali dei non residenti (2011/16/UE)

DAC 2: conti finanziari dei non residenti (2014/107/UE)

DAC 3: ruling preventivi e accordi su prezzi di trasferimento (2015/2376/UE)

DAC 4: country by country report (2016/881/UE)

DAC 5: accesso ai dati antiriciclaggio (2016/2258/UE)

Fa eccezione la DAC 6: operazioni internazionali “aggressive” (2018/822/UE), per le quali tuttavia il Regno Unito ha inserito sostanziali limitazioni: l’obbligo di comunicazione permane soltanto per quelle operazioni suscettibili elusione dello scambio di informazioni CRS.

Persone fisiche

- Le persone fisiche residenti in UK che producono in Italia almeno il 75% del proprio reddito complessivo non possono più accedere al regime forfettario (art. 1 c. 57 l. b L. 190/2014);
- I residenti in Italia che detengono immobili in UK non possono avvalersi del valore catastale ai fini del calcolo dell'IVIE, né scomputare dall'imposta eventuali somme versate all'estero a titolo di imposte patrimoniali o reddituali (art. 19 c. 15 e 16 DL 201/2011), se non già considerate ai fini del credito d'imposta sull'IRPEF;
- I titoli di stato e titoli del debito pubblico emessi in UK perdono l'esenzione dall'imposta di successione (art. 12 c. 1 D.Lgs 356/90);
- I contributi a fondi pensione istituiti in UK perdono la deducibilità dall'IRPEF (art. 10 c. 1 l. e-bis TUIR);
- Il costo del canone di locazione sostenuto per studenti che frequentano università in UK non è più detraibile dall'IRPEF (art. 15 c. 1 l. i-sexies TUIR)

Norme che restano valide - 1

In generale, le disposizioni che fanno riferimento a giurisdizioni estere che assicurano un adeguato scambio di informazioni continuano a trovare applicazione nei rapporti con il Regno Unito.

- Deducibilità delle perdite su crediti in caso di procedure concorsuali estere (art. 101, c. 5 TUIR);
- Regime “Shumacher” per i non residenti che producono almeno il 75% del reddito complessivo in Italia (art. 24 c. 3-bis TUIR);
- Regime agevolato per i non residenti titolari di pensioni estere che trasferiscono la residenza nel Mezzogiorno (art. 24-ter TUIR);
- La presunzione di residenza in Italia dei trust esteri istituiti negli stati “*white list*” nei quali almeno uno dei disponenti ed uno dei beneficiari sia residente in Italia, o nei quali un soggetto residente in Italia trasferisca negli stessi diritti reali o vincoli di destinazione relativi a immobili situati in Italia (art. 73 c. 3 TUIR);

Società che trasferiscono la sede in Italia (o operazione equivalente) possono continuare a determinare il valore fiscale
Studio Barbi e Associati
DOTTORI COMMERCIALISTI - REVISORI CONTABILI
valore di mercato, perché l’art. 166-bis TUIR fa riferimento, oltre che agli stati appartenenti alla UE
o all’OECD, anche agli stati “*white list*”;



Norme che restano valide - 2

- Esenzione da imposta sostitutiva per gli interessi sui titoli corrisposti dai c.d. “grandi emittenti” (art. 6 D.Lgs 239/96);
- Esenzione da ritenuta per i redditi di capitale percepiti da soggetti non residenti di cui all’art. 44 TUIR lettere a, c, d, g-bis e g-ter (art. 26-bis DPR 600/73);
- Esenzione da ritenuta sui proventi corrisposti da OICR Italiani (art. 26-quinquies)
- Esenzione da imposta sostitutiva sulle plusvalenze “non qualificate” e redditi assimilati (art. 5 c. 5 D.Lgs 461/97)
- Esenzione da ritenuta sugli interessi derivanti da finanziamenti a medio lungo termine erogati alle imprese da investitori istituzionali soggetti a forme di vigilanza (art. 26 c. 5-bis DPR 600/73), tra cui devono ricomprendersi i fondi di investimento residenti in UK, come precisato dalla risposta interpello n. 125/2021.