



Dipartimento
delle Finanze

Novità 2022 UE/OCSE sulla tassazione delle imprese

Paola Sella, Mef – Dipartimento delle Finanze*
ODC Torino, 14 dicembre 2022

*dottore commercialista. Intervento a titolo personale



Indice argomenti

I. Recenti sviluppi in ambito UE

1. *Legislazione fiscale (proposte di direttiva)*
 - Fiscalità diretta
 - Cooperazione amministrativa in ambito fiscale
2. *Coordinamento delle politiche fiscali - misure non legislative*
3. *Varie*

II. Recenti sviluppi in ambito OCSE

1. *Beps - Accordo sui Pillar*
2. *TP - guidelines 2022*
3. *Scambio informazioni - CARF*
4. *Varie*



1. Legislazione fiscale (proposte di direttiva) – fiscalità diretta:

- Global Minimum Tax;
- BEFIT;
- Misuse of shell entities (ATAD3);
- DEBRA;
- (WHT initiative).

Recenti sviluppi in ambito UE – *Global Min. Tax*



Contesto

- Si tratta della proposta di direttiva che implementa a livello UE la c.d. tassazione minima delle multinazionali, introdotta dal Pillar 2 Ocse.
- L'obiettivo della direttiva, proposta inizialmente a dicembre 2021, modificata a marzo, giugno 2022, e poi riproposta il 25 novembre 2022, è **recepire nel diritto dell'UE il Pillar 2 dell'OCSE/G20 Inclusive Framework (IF) on BEPS**.
- La proposta si applica alle entità stabilite in uno Stato Membro UE, facenti parte di gruppi multinazionali, con un fatturato annuo globale di almeno 750 milioni di euro sulla base dei bilanci consolidati di almeno 2 degli ultimi 4 anni. Rispetto al Pillar 2, la UE l'ha estesa anche ai **gruppi stabiliti in un solo Stato Membro**. Vi sono esclusioni soggettive (es. fondi di investimento, fondi pensione, organismi internazionali).
- Prevede due regole interconnesse, definite insieme come **"regole GloBE"**, mediante le quali ogni volta in cui il livello di tassazione effettiva di una MNE in una certa giurisdizione, Ue o non, è inferiore al 15 per cento, tale giurisdizione è a ritenuta a bassa tassazione, e lo Stato Membro della capogruppo deve applicare una imposizione aggiuntiva ("top up tax"). Tali regole sono denominate IIR e UTPR.
- Si prevede una de minimis rule, per cui la top-up tax non si applica, ove i ricavi e profitti ottenuti in una giurisdizione siano inferiori a una certa soglia. Inoltre, la proposta introduce un "carve-out": le imprese escludono dal calcolo della top-up tax un ammontare di reddito pari al 5% del valore dei beni tangibili e delle spese per il personale. La ratio è escludere una quota di reddito legata ad investimenti sostanziali, come personale e immobili, che l'entità ha prodotto nella giurisdizione.
- Una volta adottata all'unanimità dal Consiglio, la direttiva richiederà agli Stati membri di recepirne gli elementi fondamentali **entro il 31 dicembre 2023**.

Recenti sviluppi in ambito UE – *Global Min. Tax*



Status

All'Ecofin del 17 giugno 2022 **l'Ungheria** aveva sollevato delle riserve impedendone l'approvazione finale, ribadite nel corso del Consiglio **Ecofin del 6 dicembre**.

Italia, Francia, Germania, Spagna, Paesi Bassi con una **dichiarazione congiunta** datata **9 settembre 2022** hanno indicato di voler implementare il Pillar 2 anche in assenza di accordo unanime sulla proposta di direttiva, ricorrendo alle seguenti alternative:

- una **cooperazione rafforzata** tra gli Stati membri disponibili;
- **l'adozione unilaterale e coordinata** nelle rispettive legislazioni nazionali delle disposizioni della direttiva.
- In data **13 dicembre 2022**, l'accordo unanime è stato raggiunto e la direttiva risulta quindi approvata.

Riguardo al **Pillar One**, il Parlamento europeo, nella **risoluzione del 4 ottobre 2022**, invita la Commissione ad adottarlo.

Recenti sviluppi in ambito UE – *BEFIT*



Contesto

- Nella Comunicazione “**Business Taxation for the 21st Century**” pubblicata il 18 maggio 2021, la Commissione ha annunciato la proposta di direttiva cd. “BEFIT” (Business in Europe: framework for income taxation) riguardante un nuovo set di regole comuni per la tassazione delle imprese in Europa.
- Tale proposta **sostituirà la proposta di direttiva per una base imponibile comune e consolidata (“CCCTB”)**.
- Al pari della CCCTB, la BEFIT proposal si prefigge l’introduzione in ambito UE di un **insieme comune di norme per la determinazione del reddito imponibile**, attraverso l’uso di una **formula per la riallocazione parziale degli utili** e **regole comuni per il calcolo della base imponibile nei diversi Stati Membri**.
- BEFIT consentirà di consolidare i profitti dei membri UE di un gruppo multinazionale in **un’unica base imponibile**, che sarà poi assegnata agli Stati membri utilizzando una **formula di allocazione**, da tassare con le **aliquote dell’imposta sul reddito delle società di ogni Stato Membro**.
- La proposta BEFIT mira a ridurre i costi di compliance e le opportunità di elusione fiscale, legati all’esistenza di 27 diversi sistemi di determinazione dell’imposta sui redditi delle società.
- L’idea sottostante è che si debba procedere ad una riforma più profonda e strutturale in materia di tassazione delle imprese rispetto a quella approvata con i due pilastri in sede OCSE/G20 che consenta, altresì, di agevolarne l’implementazione in ambito UE. I Pillar, su cui gli Stati hanno già concordato nello statement di ottobre 2021, sono fonte di ispirazione per la BEFIT.
- L’utilizzo di una formula per l’allocazione dei profitti **eliminerà**, nell’Unione Europea e per le imprese rientranti nello “scope”, la **necessità di applicazione delle attuali regole di transfer pricing, divenute troppo complesse**.

Status

- La Commissione ha avviato una **consultazione pubblica da ottobre 2022 al 26 gennaio 2023**, per arrivare ad una nuova proposta di direttiva (la prima fu proposta nel 2021).

Recenti sviluppi in ambito UE – ATAD3



Contesto

La Commissione Europea ha presentato a dicembre 2021 una proposta di Direttiva finalizzata a prevenire l'uso improprio di entità di comodo a fini fiscali (c.d. **Misuse of shell entities o ATAD3**). La Direttiva prevede obblighi di rendicontazione dei requisiti di sostanza economica per le entità considerate a rischio, nonché uno scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali.

Per le shell entities riconosciute tali è previsto il **disconoscimento di taluni benefici fiscali previsti dalla normativa europea** (Direttive Madre Figlia e Interessi e Royalties nonché dai Trattati contro le doppie imposizioni), **attraverso apposita annotazione sui certificati di residenza fiscale.**

La proposta prevede una **sequenza di step** che ne caratterizzano l'applicazione.

1. Individuazione delle entità considerate "a rischio" perché potenzialmente prive di sostanza economica

Sono entità a rischio quelle che presentano una serie di caratteristiche "sintomatiche" di assenza di sostanza, o **"gateway"**: (i) almeno il 75% dei ricavi (del biennio precedente a quello di riferimento) derivanti da passive income (interessi, royalties, dividendi, ecc); (ii) almeno il 60% degli attivi situato al di fuori dello Stato membro in cui l'entità è costituita ovvero almeno il 60% dei redditi derivante da attività transfrontaliera; (iii) hanno esternalizzato la gestione delle operazioni ordinarie e il processo decisionale relativo a funzioni significative.

Le imprese che non presentano uno o più dei suddetti criteri sono considerate a basso rischio.

Inoltre, sono previste **esclusioni** per categorie di soggetti considerati a basso rischio, quali le **società quotate e quelle finanziarie regolamentate.**

2. Obbligo di reporting per le entità considerate "a rischio"

Le entità considerate a rischio devono rendicontare i requisiti di sostanza nella loro dichiarazione dei redditi, corredandoli con documenti giustificativi.

3. Presunzione di mancanza di sostanza minima

Per le entità che non hanno rendicontato i requisiti minimi di sostanza sopra indicati o che non hanno fornito adeguata documentazione si presume la mancanza della sostanza minima a fini fiscali, salva possibilità di confutare tale presunzione.



5. Possibilità di disapplicare le norme per assenza di motivi fiscali

Una entità “a rischio” può dimostrare che svolge reali attività commerciali, senza creare indebiti vantaggi fiscali per i propri titolari effettivi o per i titolari effettivi del gruppo di società di cui fa parte.

6. Conseguenze sul piano fiscale per le entità che non riportano requisiti minimi di sostanza

Per le entità per le quali si presume la mancanza di requisiti minimi di sostanza, e che non abbiano confutato tale presunzione, sono previste **conseguenze sul piano fiscale**. Per esempio, per i pagamenti da/verso le entità di comodo è disattivato il beneficio dell'esenzione da ritenuta alla fonte previsto dalle direttive cd interessi e canoni e madre/figlia.

A tal fine, si prevede che lo **Stato membro di residenza fiscale della shell entity non rilasci un certificato di residenza fiscale o rilasci un certificato contenente una dichiarazione che ne impedisce il suo utilizzo ai fini dell'ottenimento dei citati vantaggi**.

Tuttavia, quando **l'azionista della società di comodo è residente in un Paese terzo** con cui lo Stato Membro di residenza del soggetto pagatore ha una Convenzione fiscale che prevede una ritenuta ridotta, **resta l'obbligo di applicare la Convenzione fiscale**.

7. Scambio automatico di informazioni tra autorità fiscali

Si prevede l'introduzione di uno **scambio automatico di informazioni tra autorità fiscali degli Stati membri**: le informazioni sulle entità a rischio di essere shell entities saranno scambiate senza indugio e comunque entro 30 giorni dal momento in cui l'amministrazione dispone delle informazioni.

Recenti sviluppi in ambito UE – ATAD3



Status

- la proposta prova a definire un livello minimo europeo e criteri uniformi per identificare standard di sostanza economica, anche in considerazione del fatto che non tutti gli Stati membri hanno normative mirate a contrastare gli schemi elusivi di cui tali entità sono il fulcro. I tentativi esperiti finora, attraverso strumenti di soft law, non hanno avuto successo per l'opposizione di alcuni Stati membri (in particolare Lussemburgo, Paesi baltici, Malta, Cipro).
- Nel corso del 2022 si sono svolte varie riunioni per l'analisi tecnica del documento. I lavori sono proseguiti con la presidenza ceca che il **22 novembre 2022** ha trasmesso un **testo di compromesso su alcune parti della proposta**.
- La direttiva, una volta approvata, dovrebbe essere **recepita entro giugno 2023**, ed applicata da **gennaio 2024**.
- Durante **l'incontro dell'Ecofin del 6 dicembre è emerso che** il Consiglio si sta focalizzando soprattutto sulle **conseguenze fiscali** della qualifica di shell.

Riferimenti:

- https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/unshell_en
- Assonime, consultazioni n. 6/2022
- G. Rolle, La proposta di direttiva sulle shell companies: prime osservazioni di Giovanni Rolle (in "Fiscalità e Commercio Internazionale" n. 6 del 2022),

Recenti sviluppi in ambito UE – *DEBRA*



Contesto

La Commissione Europea ha presentato **l'11 maggio 2022** una proposta di Direttiva finalizzata ad incentivare fiscalmente le imprese a finanziare i loro investimenti mediante apporti di capitale, piuttosto che tramite il ricorso alla leva del debito, andando così a ridurre il debt-equity bias.

Attualmente **solo sei Stati membri (Italia, Belgio, Portogallo, Polonia, Cipro e Malta) hanno già approvato delle misure nazionali** che però differiscono tra loro.

La proposta di Direttiva si applica a tutti i contribuenti che sono soggetti all'imposta sul reddito delle società in uno o più Stati membri, ad **eccezione delle imprese che operano nel settore finanziario**, in quanto soggette a requisiti patrimoniali regolamentari che ne impediscono la sotto capitalizzazione.

Si prevedono due misure separate che si applicano indipendentemente:

1) una **deduzione dalla base imponibile** dell'imposta sui redditi, volta a favorire il ricorso all'utilizzo del capitale, maggiorata per le piccole e medie imprese in ragione della loro difficoltà a reperire risorse tramite l'utilizzo del capitale.

La deduzione è calcolata moltiplicando la base di riferimento (aumento del patrimonio netto calcolato di anno in anno) per un tasso di interesse nozionale. L'importo risultante potrà essere dedotto per 10 esercizi consecutivi.

2) una **limitazione della deducibilità all'85% degli interessi passivi** dalla medesima base imponibile dell'imposta sui redditi che opererà parallelamente alle norme sulla deduzione degli interessi passivi già prevista nella Direttiva ATAD.

La proposta prevede una clausola di grandfathering, che consente di **differire di 10 anni** l'applicazione delle norme a quei contribuenti che, alla data del 1° gennaio 2024, beneficiano di agevolazioni fiscali sugli apporti al capitale proprio previste dagli ordinamenti dei singoli Stati Membri.

Sono previste **robuste misure anti-abuso** le quali garantiranno che l'agevolazione non venga utilizzata per scopi elusivi (come ad esempio l'utilizzo multiplo dell'agevolazione da parte di più soggetti in un medesimo Gruppo). Tali regole si ispirano alle Linee guida adottate dal Gruppo Codice di Condotta sulla tassazione delle imprese e sono largamente ispirate alla disciplina prevista nell'ordinamento italiano.

Recenti sviluppi in ambito UE – *DEBRA*



Status

- La proposta è stata presentata a maggio 2022 ed a giugno è iniziato l'esame tecnico, terminato il 15 novembre.
- **All'Ecofin del 6 dicembre 2022** si è deciso di **sospendere l'esame** della proposta, in attesa dell'esito di altre connesse iniziative (quale la proposta BEFIT).
- La **maggior parte degli Stati ha espresso parere favorevole** agli obiettivi di policy della Direttiva riservandosi di analizzare gli impatti nella loro normativa interna.
- Le principali **preoccupazioni riguardano gli impatti finanziari della Direttiva, gli oneri amministrativi** che si verrebbero a creare in capo alle imprese e alle amministrazioni fiscali e i **problemi di coordinamento con la Direttiva ATAD** per quanto riguarda la norma sulla deducibilità degli interessi passivi.

Recenti sviluppi in ambito UE – *WHT initiative*



- La Commissione da tempo sta valutando una serie di opzioni, al fine di stabilire un **quadro comune per migliorare le procedure di rimborso delle ritenute**, in eccesso rispetto a quelle previste da Convenzioni contro la doppia imposizione e legislazione domestica, al fine di risolvere i maggiori problemi riscontrati dagli Stati Membri, legati a inefficienze e frodi fiscali, e favorire la libera circolazione dei capitali.
- Dopo aver svolto una **consultazione pubblica (che si è chiusa il 26 giugno 2022)**, ha organizzato diversi incontri con gli Stati Membri, per discutere l'argomento e arrivare ad una soluzione comune a breve.
- La Commissione (TAXUD) sta lavorando essenzialmente su 3 aspetti: (i) l'introduzione di un certificato di residenza digitale comune (eTRC); (ii) analisi dei risultati dell'esperienza finlandese di implementazione del progetto TRACE dell'Ocse; (iii) introduzione di un nuovo sistema di rimborso rapido (QRS), con forte coinvolgimento degli intermediari finanziari.
- La Commissione (TAXUD) sta invitando a incontri bilaterali gli Stati membri per discutere le diverse proposte, in vista di una soluzione (forse una direttiva, ma ancora da definire) da adottarsi nel **primo trimestre del 2023**.



1. Legislazione fiscale - Cooperazione amministrativa in ambito fiscale:

- DAC 8 e Tassazione delle criptoattività;
- DAC7 – meccanismo di “Switch-off”;



- Le proposte legislative dell'UE prevedono una struttura comune e coerente per la regolamentazione del mercato (MiCA), l'obbligo di rendicontazione seguito dallo scambio automatico di informazioni (DAC8), regole per impedire l'uso di criptovalute a fini criminali (AML) e per la tutela della stabilità finanziaria (Digital Euro).
- La Commissione **propende per una comune definizione del fenomeno a livello europeo**, soprattutto per quanto concerne la fiscalità indiretta e lo scambio di informazioni. In alcuni documenti recenti, è stata evidenziata la necessità di un coordinamento a livello europeo **anche per la tassazione diretta (es. cfr. Annual report on taxation del 28 giugno 2022 par. 5.2.3)**.
- Sul punto, la **risoluzione del Parlamento europeo del 4 ottobre 2022 (p. 17 e seg.)** ha chiarito che le cripto-valute devono essere soggette ad una tassazione equa, trasparente ed efficace. In particolare il Parlamento UE segnala l'urgenza di una definizione chiara e ampiamente accettata di cripto-valuta (e prima ancora di crypto-asset) e di una coerente perimetrazione di ciò che costituirebbe, in tal senso, evento imponibile.

Recenti sviluppi in ambito UE – *criptoattività*



- «**Annual report on taxation 2022**» del **28 giugno 2022, par. 5.2.3**, fornisce i seguenti chiarimenti.
- La Commissione UE nel 2020 ha definito «crypto-asset» come «[...] *a digital representation of value or rights which may be transferred and stored electronically, using distributed ledger technology or similar technology*».
- Le criptoattività pongono **sfide ai legislatori** a causa delle **seguenti caratteristiche**:
 - A-territorialità (i.e., sono negoziate ovunque tramite fornitori di servizi che possono essere collocati ovunque);
 - presentano forme e finalità eterogenee (oltre 18.000 tipi);
 - manca il controllo da parte di una autorità centrale;
 - pseudoanonimità;
 - rapida evoluzione della tecnologia sottostante.
- Le **questioni fiscali chiave** includono:
 - Come trattare a fini fiscali diretti e indiretti il valore creato dalle criptoattività;
 - Difficoltà di valutazione, per l'elevata volatilità;
 - Come i governi possono efficacemente identificare e gestire i rischi di evasione ed elusione fiscale;
 - Come migliorare la trasparenza fiscale.
- **Approccio differenziato tra Stati Membri** per:
 - Qualificazione (valute, strumenti finanziari, attività immateriali, rimanenze..);
 - Approccio alla tassazione (regole specifiche, legislazione generale, prassi amministrativa, nessuna disciplina..);
 - Regime fiscale, specie della fiscalità diretta (essendo quella iva riconducibile alle interpretazioni della CGE).
- La **natura transfrontaliera** intrinseca di prodotti, servizi e applicazioni basati su Internet, comprese le criptovalute, crea sfide nel campo della tassazione diretta che solo una **forte cooperazione amministrativa** può risolvere.
- I **fornitori di servizi di criptovalute** non rientrano attualmente nell'ambito delle direttive sulla cooperazione amministrativa (DAC) e pertanto **non sono soggetti agli obblighi di segnalazione**. Pertanto, le autorità fiscali attualmente non dispongono di informazioni per monitorare i proventi ottenuti utilizzando le criptovalute e sussistono elevati rischi di evasione fiscale.

Recenti sviluppi in ambito UE – *DAC 8*



- Lo scambio di informazioni a fini fiscali in materia di imposte dirette è disciplinato dalla Direttiva sulla cooperazione amministrativa 2011/16/UE (c.d. Directive on Administrative Cooperation, DAC 1), a oggi emendata 6 volte, al fine di ottenere un progressivo ampliamento dell'ambito di applicazione.
- La Commissione in data **8 dicembre 2022** ha presentato la c.d. DAC 8 che modifica la DAC 1, al fine di **introdurre lo scambio automatico di informazioni sui redditi da Crypto-Asset tra amministrazioni fiscali degli Stati Membri dell'UE**.
- La proposta impone a tutti i fornitori di servizi per le crypto-attività - indipendentemente dalle loro dimensioni o da dove sono stabiliti - di **comunicare le operazioni realizzate da clienti residenti nell'UE**.
- La proposta di direttiva risulta allineata al Crypto Asset Reporting Framework (CARF) dell'Ocse, per garantire una coerenza nell'implementazione a livello globale.
- Le nuove norme dovrebbero entrare in vigore **dall'1 gennaio 2026**.



- La direttiva c.d. **DAC7 (direttiva 2021/514)** estende l'ambito dello scambio automatico di informazioni a quelle sui redditi e ricavi realizzati dai venditori su piattaforme digitali.
- Le nuove regole per le piattaforme digitali inizieranno ad applicarsi **dall'1 gennaio 2023**. I **gestori di piattaforme digitali** dovranno **comunicare** alle amministrazioni fiscali di residenza le informazioni raccolte per l'anno solare 2023 **entro il 31 gennaio 2024**.
- Si tratta di dati relativi a locazione di immobili, cessione di beni e prestazione di servizi, noleggio mezzi di trasporto. I gestori non residenti in UE sono inclusi, ed hanno l'obbligo di registrarsi in uno Stato Membro.
- Per eliminare la doppia segnalazione, **la Commissione sta introducendo nella DAC7 regole che consentono lo «switch off» degli obblighi di segnalazione per i gestori di piattaforme residenti al di fuori della UE**, nel caso in cui gli Stati membri ricevono dagli Stati terzi di residenza informazioni equivalenti, sulla base di specifici accordi.
- La Commissione sta analizzando la compatibilità della direttiva con il framework adottato dall'Ocse in vari report emanate dal 2020 ad oggi (cfr. Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy [Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy - OECD](#)).

Recenti sviluppi in ambito UE – Coordinamento fiscale



2. Coordinamento delle politiche fiscali – misure non legislative

- Revisione del Codice di Condotta;
- Aggiornamento della black list.

Recenti sviluppi in ambito UE – *revisione del Codice di Condotta - Black list*



Il **Codice di Condotta sulla tassazione delle imprese** è stato adottato nel **1997** come strumento intergovernativo giuridicamente non vincolante.

È utilizzato principalmente per individuare e valutare le **misure fiscali preferenziali** (ossia le misure che determinano un livello d'imposizione inferiore a quello generalmente applicabile) degli Stati Membri UE che sono **potenzialmente dannose**.

Solo le misure fiscali preferenziali che **incidono o possono incidere sull'ubicazione di attività imprenditoriali** rientrano nell'ambito del codice di condotta. Per stabilire se siano dannose, le misure in esame sono valutate sulla base di quattro criteri (e.g. trasparenza, rispetto di standard Ocse). Si tratta ad esempio dei regimi tipo Patent Box o delle holding companies.

Il **gruppo «Codice di condotta»** (COCG) è stato istituito nel 1998 per valutare le misure fiscali che possono rientrare nell'ambito del codice. È composto da rappresentanti ad alto livello degli Stati membri e della Commissione europea e riferisce all'Ecofin due volte l'anno sui risultati della propria attività. Gli Stati Membri, pur non vincolati giuridicamente, si impegnano politicamente a rimuovere i regimi fiscali dannosi identificati dal gruppo.

In data **8 novembre 2022** il Consiglio Ecofin ha approvato con risoluzione la prima **revisione del Codice di Condotta**, che ne **amplia l'ambito di applicazione**, includendovi non più solo le misure preferenziali (come i regimi speciali o le esenzioni dal sistema generale fiscale) ma anche le **caratteristiche fiscali di applicazione generale**. Queste ultime saranno considerate dannose se (i) comportano una doppia non imposizione o il doppio/multiplo utilizzo di benefici fiscali, senza prevedere adeguate misure antiabuso e (ii) hanno una sensibile incidenza sull'ubicazione di attività imprenditoriali nel territorio dell'Unione.

Il codice rivisto si applicherà a decorrere **dal 1° gennaio 2023**, ma dal 2024 per le caratteristiche fiscali di applicazione generale **introdotte dopo il 1° gennaio 2023**.

Recenti sviluppi in ambito UE – *revisione del Codice di Condotta - Black list*



Dal 2017 il gruppo "Codice di condotta" svolge anche i lavori tecnici, il vaglio e la valutazione che portano alla revisione periodica, da parte del Consiglio, della **lista UE delle giurisdizioni non cooperative (o black list)**. Dal 2020 l'aggiornamento si svolge 2 volte l'anno (il prossimo, a febbraio 2023).

L'elenco delle giurisdizioni non cooperative adottato dal Consiglio nell'Allegato I alle conclusioni del **4 ottobre 2022** include **12 Stati**:

Samoa americane; Anguilla; Bahamas; Figi; Guam; Palau; Panama; Samoa; Trinidad e Tobago; Isole Turks e Caicos; Isole Vergini americane; Vanuatu.

*Il motivo dell'inclusione di Anguilla, Bahamas e Isole Turks e Caicos è il timore che queste tre giurisdizioni, che hanno un'aliquota zero o solo nominale dell'imposta sul reddito delle società, attirino profitti senza una reale attività economica. In particolare, **non hanno adottato adeguatamente una serie di raccomandazioni** del Forum dell'OCSE sulle pratiche fiscali dannose (FHTP) in relazione all'applicazione dei requisiti di sostanza economica, che si erano impegnate a implementare all'inizio del 2022.*

Le conclusioni del Consiglio includono anche un documento (Allegato II) che identifica le giurisdizioni che si impegnano a conformarsi ai principi di buon governo fiscale entro tempi stabiliti (es. *Turchia, Federazione Russa*).

Per essere considerate cooperative ai fini fiscali*, le giurisdizioni sono vagliate in base a una serie di criteri:

- **Trasparenza fiscale** (scambio automatico di informazioni fiscali con gli Stati Membri UE (AEOI), tramite il sistema comune di segnalazione (CRS) istituito dall'OCSE o dispositivi equivalenti; scambio di informazioni fiscali su richiesta (EOIR); essere parte della Convenzione multilaterale dell'OCSE sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale o disporre di una rete di accordi di scambio che copra tutti gli Stati membri dell'UE)
- **Tassazione equa**
- **Misure anti-BEPS** (impegno ad attuare gli standard minimi anti-BEPS dell'OCSE, che riguardano le misure fiscali dannose, lo shopping dei trattati, la rendicontazione paese per paese e la risoluzione delle controversie).

*<https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>



Varie

- FTT
- SAFE project;



Contesto

- Il 14 febbraio 2013 la Commissione ha presentato una proposta di direttiva del Consiglio che attua una **cooperazione rafforzata nel settore dell'imposta sulle transazioni finanziarie (FTT)**.
- **10 Stati membri** continuano a partecipare alla cooperazione rafforzata: Austria, Belgio, Francia, Germania, Grecia, **Italia**, Portogallo, Slovacchia, Slovenia e Spagna.
- Il Consiglio europeo nelle sue conclusioni del 17-21 luglio 2022 ha indicato che "... l'Unione si adopererà, nel corso del prossimo QFP, per l'introduzione di altre risorse proprie, che potrebbero includere un'imposta sulle transazioni finanziarie."
- Inoltre, la Commissione ha chiarito che in caso di accordo su questa FTT, la Commissione presenterà una proposta per trasferire i relativi proventi al bilancio dell'UE come **risorsa propria**. In mancanza di accordo entro la fine del 2022, sulla base di valutazioni d'impatto, proporrà una nuova risorsa propria, basata su una nuova FTT.
- La Commissione intende presentare tali proposte **entro giugno 2024 in vista della loro introduzione entro l'1 gennaio 2026**.
- Entro la fine del 2022 non è previsto un accordo su questo fascicolo tra gli Stati membri che partecipano alla cooperazione rafforzata.

Recenti sviluppi in ambito UE - *SAFE*



Contesto

La **proposta di direttiva cd. "SAFE"** è volta a **contrastare il ruolo degli "enablers" (non residenti nell'Unione Europea)** nella progettazione, commercializzazione e/o assistenza nella creazione di schemi o accordi che portano all'evasione fiscale o alla pianificazione fiscale aggressiva a soggetti attivi nel mercato unico.

Il tema non è affrontato nelle Direttive comunitarie in materia, quali ATAD, DAC6 e AMLD, né nella "cd. Unshell" (che riguarda principalmente il caso in cui la shell entity sia collocata nell'Unione Europea).

Sono attualmente allo studio tre opzioni di policy:

1. Introduzione di un **obbligo di due diligence**, con conservazione di documenti a carico del consulente.
2. **obbligo di registrazione in uno Stato Membro**, valido ai soli fini della direttiva e ferme restando le discipline nazionali sull'accesso alle professioni; solo i facilitatori registrati potrebbero fornire consulenza o servizi di natura fiscale a contribuenti o residenti dell'UE.
3. **Istituzione di un Codice di condotta** che gli enablers sarebbero tenuti ad osservare.

Inoltre, a prescindere dall'opzione scelta, potrebbe essere sviluppata una **nuova misura per rafforzare la trasparenza e combattere la possibile evasione fiscale e la pianificazione fiscale aggressiva legata agli investimenti dell'UE all'estero**. Ciò richiederebbe ai contribuenti dell'UE (sia persone fisiche che giuridiche) di dichiarare nella loro dichiarazione dei redditi annuale qualsiasi partecipazione superiore al 25% in azioni, diritti di voto, interesse di proprietà, partecipazioni al portatore o di controllo tramite altri mezzi in una società non quotata situata al di fuori dell'UE.

Status

Si è conclusa il 12 ottobre 2022 una consultazione pubblica funzionale all'impact assessment e alla predisposizione del provvedimento.

Sembra esserci un sostegno alla policy rationale della proposta, anche se sono state espresse **preoccupazioni circa gli adempimenti che saranno posti a carico degli enablers e la difficoltà di trovare una definizione di aggressive tax planning**.

La proposta dovrebbe essere presentata nei **primi mesi del 2023**.

Recenti sviluppi in ambito OCSE



- 1. *Beps - Accordo sui Pillar***
- 2. *TP - guidelines 2022***
- 3. *Scambio informazioni – CARF***

Recenti sviluppi in ambito OCSE - *Pillar*



Contesto

- Il processo di **digitalizzazione e globalizzazione dell'economia** ha comportato un superamento dei principi di fiscalità internazionale definiti all'inizio del ventesimo secolo, fondati su istituti quali la residenza fiscale e la stabile organizzazione.
- In risposta, i governi hanno adottato regole antiabuso, che hanno avuto successo nella soluzione di specifici problemi ma hanno introdotto ulteriori complessità. L'Ocse/G20 ha elaborato il Progetto Beps (2015), recepito in anche in UE, mediante la direttiva c.d. ATAD.
- Ora le discussioni internazionali stanno volgendo verso una **soluzione globale alla riforma del sistema della fiscalità internazionale delle società**, al fine di riallocare i diritti di tassazione e stabilire una tassazione minima effettiva.
- Sulla scorta del **Final Report dell'Action 1 del Progetto BEPS**, nel 2017 i Paesi membri hanno conferito all'OCSE mandato per l'elaborazione di un modello di tassazione legato all'evoluzione della digital economy e nel 2019 il c.d. Inclusive Framework (IF) ha presentato una serie di proposte di intervento fondate su due pilastri.
- Il 9 ottobre 2020 l'IF ha pubblicato i report «Pillar 1 and Pillar 2 Blueprint».
- **L'8 ottobre 2021**, l'accordo sui due pilastri, da attuare entro il 2023, viene confermato da 137 Paesi (su 141 Membri dell'IF), in una dichiarazione congiunta.
- La two-pillar solution mira a far sì che le multinazionali paghino «their fair share everywhere» e a garantire certezza e stabilità al sistema fiscale internazionale.

Recenti sviluppi in ambito OCSE - *Pillar*



I Pilastro: mira ad assoggettare a imposta sui redditi le imprese che non sono radicate nella giurisdizione, perché non hanno presenza fisica, ma che ivi conseguono ampi ricavi.

Interessa gruppi di MNE con fatturato globale sopra i 20 mld euro e redditività superiore al 10% del fatturato. Sono **escluse imprese finanziarie regolamentate ed estrattive**.

Approccio unificato: i redditi da attività transnazionali sono divisi in **due ammontari, A e B** - molto complesso.

Il 25% della quota di profitto che eccede il 10% va **riallocata alla giurisdizione di mercato**, ossia dove si svolgono le vendite. Base di partenza è il bilancio consolidato.

Il Pillar 1 mira anche ad una applicazione semplificata e lineare del principio di arm's length ad alcune attività di in-country baseline marketing e distribuzione (**Amount B**).

La certezza fiscale è un aspetto chiave delle nuove regole, che includono un processo obbligatorio e vincolante di contenzioso per il Pillar 1 ma con la possibilità per i PVS di beneficiare di un meccanismo opzionale in certi casi, per evitare che le nuove regole non siano troppo onerose.

L'accordo sul Pillar 1 impone anche la **rimozione delle digital service taxes** e simili misure nazionali.

II Pilastro: Prevede la global minimum tax (**GLOBE rule**). Le consociate con aliquota bassa o nulla saranno tassate con aliquota minima del 15% nel Paese della casa madre. Si applica ai gruppi con fatturato di 750 mln o più, come risultante dalle regole sul CBCR.

Prima regola è la **Income Inclusion Rule o IIR**: top up tax sulla casa madre, in relazione ai redditi soggetti a tassazione nulla o ridotta nelle varie giurisdizioni. Si guarda al tax rate effettivo. **UTPR** come regola di backstop che limita le deduzioni, quando IIR non è applicabile. Si tratta di regole da recepire nella legislazione domestica.

Terza regola è uno **strumento pattizio, di modifica delle Convenzioni contro la doppia imposizione**, la **STTR**, che permette agli Stati fonte di applicare ritenute su pagamenti con parti correlate aventi aliquota minore o uguale al 9%. Norma voluta soprattutto da PVS, che pagano ad altri Stati flussi di passive income.

Status

- A **ottobre 2021** 137 giurisdizioni hanno firmato l'accordo su una Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (cd Statement di ottobre).
- A gennaio 2022, l'Ocse ha pubblicato le **model rules sulla minimum tax** prevista dal **Pillar 2** (o GlobE rules), linee guida per facilitare il recepimento da parte degli Stati, e a marzo 2022 il relativo commentario.
- **Molti Stati hanno iniziato** il processo di **implementazione nelle legislazioni domestiche** o hanno annunciato di volerlo fare a breve. Non è prevista convenzione multilaterale per il Pillar 2.
- L'Ocse pubblicherà un **implementation framework**, per facilitare una implementazione coordinata. Sta lavorando anche alla **subject to tax rule o STTR**, da recepire nei Trattati.

- Quanto al **Pillar One**, vi sono stati numerosi progressi: dopo una serie di consultazioni sull'ammontare A, a luglio l'Ocse ha pubblicato le **regole sostanziali per il nuovo diritto di tassare**, ed ora ha pubblicato anche la bozza di regole sull'amministrazione, inclusa la tax certainty.
- **A metà 2023 dovrebbe tenersi una cerimonia di firma della Convenzione Multilaterale per l'Ammontare A.**
- Si procede anche con i **lavori di semplificazione del principio di arm's length nell'ambito di alcune attività di marketing e distribuzione (c.d. Amount B)**, ed una bozza di documento è stata messa in **consultazione l'8 dicembre, fino al 25 gennaio 2023.**

Recenti sviluppi in ambito OCSE – *TP guidelines 2022*



Il **20 gennaio 2022** emanato l'ultimo aggiornamento delle **linee guida Ocse** «OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations».

3 macro aggiornamenti rispetto alla versione del 2017, che riflettono il contenuto di altrettanti report, e delle Action 8-10 Beps:

- **Transazioni finanziarie**, (con particolare riguardo a specifici aspetti relativi alla determinazione del prezzo di operazioni di finanziamento infragruppo, cash pooling, copertura, garanzie ecc.);
- Metodo del **Transactional Profit Split** (metodo complesso, l'Ocse indica le circostanze in cui è opportuno, anche con esempi);
- Approccio per la valutazione dei c.d. **hard to value intangibles HTVI**, ossia beni immateriali di difficile valutazione (e.g., beni intangibili non del tutto sviluppati, per i quali, alla data del trasferimento infragruppo, i) non esistono comparabili affidabili e ii) le proiezioni dei flussi di cassa o reddito futuri sono altamente incerte).

L'Ocse pubblica annualmente un «**TP profile**» degli Stati, un report, basato su informazioni fornite dagli Stati stessi, in cui analizza la legislazione/prassi nazionale in materia di prezzi di trasferimento e relativa conformità alle linee guida Ocse. L'ultimo aggiornamento è avvenuto il **25 ottobre 2022**. Per l'Italia, il documento è aggiornato a dicembre 2021 e fa riferimento all'art. 110, comma 7, TUIR, al D.M. 14 maggio 2018 e al Provvedimento 23 novembre 2020.

Recenti sviluppi in ambito OCSE - CARF



Il documento oggi più completo sulle criptoattività è il **report dell'OCSE di ottobre 2020 «Taxing virtual currencies. An overview of Tax treatments and emerging tax policy issues»**, che fa una ricognizione degli approcci di regolamentazione tributaria (imposte sul reddito, sui consumi e sulla proprietà) adottati dagli Stati.

Preso atto dell'ampia diffusione di questi strumenti, il documento evidenzia le **sfide poste dalle criptoattività** per la politica fiscale, legate a fattori quali:

- Mancanza di definizione uniforme;
- Eterogeneità e varietà di questi strumenti;
- Mancanza di controllo centralizzato e pseudo-anonimità;
- Difficoltà di valutazione, legata anche alla elevata volatilità;
- Caratteristiche ibride, tra lo strumento finanziario e la attività immateriale;
- Rapida evoluzione della tecnologia sottostante e quindi delle forme di queste attività.

Oltre a fornire un'analisi comparativa di oltre 50 giurisdizioni, il report mira a dare **un contributo ai policy maker** degli Stati membri dell'OCSE e del G20 nel determinare il trattamento fiscale appropriato delle valute virtuali.

L'Ocse suggerisce di inquadrarle innanzitutto **nell'ambito delle fattispecie tassabili esistenti** e, solo laddove la legislazione non fosse interpretabile in modo tale da tener conto delle specificità delle criptovalute, di dettare regole specifiche.

Le **principali questioni fiscali** sollevate dalle cripto-attività riguardano:

trattamento dei redditi generati dalle cripto, ai fini delle imposte dirette e indirette; regime iva di creazione, scambio, cessione; assoggettamento a imposte patrimoniali; come contrastare i rischi di evasione fiscale e altri crimini; come migliorare la trasparenza fiscale e quali informazioni le amministrazioni devono conoscere.

Recenti sviluppi in ambito OCSE - CARF



Ad **agosto 2022**, all'esito di una consultazione pubblica, l'OCSE ha approvato un documento che contiene due proposte tecniche per garantire un livello adeguato di **segnalazione e di scambio di informazioni nell'area dei crypto-asset***

Il **Crypto-Asset Reporting Framework (CARF)**, finalizzato a consentire lo **scambio di informazioni** anche tra giurisdizioni che non fanno parte del CRS, in primis USA (che utilizza il c.d. FATCA) consiste in un sistema di scambio con la giurisdizione di residenza dell'investitore, standardizzato, annuale ed automatico, **specifico per le cryptoattività**.

Prevede un insieme di **norme ed un commentario, che possono essere implementati nella legislazione domestica**, per raccogliere informazioni dai fornitori di servizi in cryptoasset che hanno un nexus rilevante con la giurisdizione e scambiarle in modo automatico con quella dell'investitore. Tiene conto delle novità introdotte dal FATF in materia di standard globali antiriciclaggio.

Indica: (i) quali cryptoattività sono incluse nell'ambito di applicazione del CARF; (ii) entità e individui tenuti a raccogliere i dati e rendicontarli alla giurisdizione dell'investitore; (iii) transazioni soggette all'obbligo di rendicontazione e informazioni da scambiare; (iv) procedura di due diligence per identificare utilizzatori di cryptoasset e determinarne la giurisdizione. Si basa in larga misura sullo standard CRS, con opportuni adeguamenti per tenere conto delle caratteristiche specifiche del mercato dei crypto-assets e del ruolo degli intermediari per mezzo dei quali avvengono gli scambi.

In secondo luogo, il report **modifica il CRS** (strumento approvato nel 2014 per lo scambio di informazioni sui conti finanziari esteri), per **estenderne l'ambito anche all'investimento in cryptoasset** tramite strumenti derivati e fondi di investimento ed a criptovalute emesse dalle banche centrali (CBDC). Altre modifiche riguardano l'esclusione di entità no profit ed il rafforzamento degli obblighi di rendicontazione e due diligence, basati sull'esperienza di oltre 100 giurisdizioni che hanno finora adottato il CRS.

Ocse/G20 stanno lavorando ad un pacchetto di implementazione in modo da ottenere una applicazione domestica e internazionale coordinata.

*cfr. «*Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard*», documento presentato al G20/OCSE il 12-13 ottobre 2022.

Scambio di informazioni su piattaforme digitali

Il 10 novembre alla 15ma conferenza plenaria del Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 22 giurisdizioni hanno firmato la convenzione multilaterale (c.d. **MCAA**) per lo scambio automatico di informazioni in base alle Model Rules OCSE per la rendicontazione delle piattaforme digitali. L'accordo permetterà alle autorità fiscali degli Stati di **scambiarsi automaticamente con cadenza annuale le informazioni raccolte dagli operatori di piattaforme digitali** in relazione a transazioni e redditi realizzati dai venditori della sharing e gig economy e dalla **vendita di beni tramite tali piattaforme**.

15 giurisdizioni hanno anche firmato un altro accordo che permetterà lo scambio annuale e automatico di informazioni raccolte dagli intermediari - che identificano strutture o costruzioni per aggirare il CRS e strutture che mascherano il reale beneficiario finale di asset detenuti offshore - con la giurisdizione di residenza del contribuente. Ciò dovrebbe garantire compliance sia da parte dei contribuenti che degli intermediari coinvolti.

Altre pubblicazioni Ocse del 2022 in materia fiscale:

Bilateral Advance Pricing Arrangement Manual ("BAPAM" or "Manual"): il report, approvato dall'IF sul Beps e dai membri del FTA forum il 6 luglio 2022, rappresenta una guida per le amministrazioni fiscali ed i contribuenti per facilitare il processo di APA bilaterale (tra contribuente e due giurisdizioni coinvolte) mediante maggiore trasparenza e collaborazione, limitazione dei ritardi generati da differenze tra Stati nella disciplina dei procedimenti per i BAPA. Contiene una serie di Best Practices e risorse pratiche, quali template ed esempi.

Recenti sviluppi in ambito OCSE - *varie*



Annual corporate tax statistics: report predisposto annualmente dal 2019 sulla base di sondaggi condotti presso gli Stati Membri dell'IF Beps, in attuazione dell'Azione 11 del Beps, che riepiloga informazioni sulle imposte sui redditi delle società e ritenute, quali: (i) gettito delle imposte sui redditi delle società; (ii) aliquote delle imposte sui redditi delle società; (iii) incentivi R&D; (iv) implementazione dell'Azione 13 (CBCR); (v) aliquote delle ritenute fiscali. Il fine è monitorare l'evoluzione della tassazione delle società negli Stati aderenti ed in particolare l'attuazione delle misure Beps.

Ten Global Principles for Fighting Tax Crime (10 giugno 2022): da un decennio il Comitato Affari Fiscali (CFA) si occupa di crimini fiscali. Nel 2017 ha adottato i 10 principi, rivisti nel 2021, ed ora incorporati in una raccomandazione rivolta alle amministrazioni degli Stati Membri. Si tratta di standard per prevenire, accertare, sanzionare i reati fiscali. I principi sono accompagnati da una guida pratica per l'implementazione nelle legislazioni. In quest'area la cooperazione internazionale è oggi particolarmente importante, a causa della natura transfrontaliera dei crimini fiscali, e dei crescenti rischi posti dall'utilizzo improprio di nuove tecnologie, come virtual assets e cyber-attacks.

Digital Services - SUPPORTING SMES TO GET TAX RIGHT: Esamina l'impatto della digitalizzazione su amministrazioni fiscali e PMI. Evidenzia che fornire servizi mirati sulle esigenze dei contribuenti e facilitare l'interazione con le amministrazioni conduce a maggiore compliance fiscale. Contiene sezioni dedicate ai seguenti temi: (i) evoluzione dei servizi digitali delle amministrazioni a favore delle PMI; (ii) canali utilizzati per fornire servizi digitali (portal web, app, software ecc.); (iii) servizi digitali forniti in varie fasi (assistenza, accertamento, contenzioso, riscossione ec.); (iv) sfide ed opportunità poste dallo sviluppo di servizi digitali; (v) 2 casi di studio, uno relativo all'utilizzo di canali digitali in Canada per sostenere le PMI durante la pandemia da COVID-19 ed uno relative alla iniziativa Nordic Smart Government adottata per le PMI dai governi dei Paesi scandinavi.