

LS NEWSLETTER

Internazionale



Gennaio 2022

L'Agenzia delle Entrate si discosta dalle Linee Guida OCSE in materia di "operazioni marginali" a discapito dei contribuenti	2
Le modalità di determinazione del livello di tassazione effettiva estera nella disciplina CFC	2
Il Regional Comprehensive Economic Partnership Agreement (RCEP)	4
Modifiche al Codice Civile in Materia di Società	4
La deducibilità dei costi infragruppo e i cosiddetti cost sharing agreements.....	5

L'Agenzia delle Entrate si discosta dalle Linee Guida OCSE in materia di "operazioni marginali" a discapito dei contribuenti

Con la circolare 15/E del 26.11.2021 l'Agenzia delle Entrate ha finalmente fornito i "*chiarimenti in tema di documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento*", ad oltre un anno dalla pubblicazione del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (n. 2020/360494 del 23.11.2020) e ad oltre tre dal Decreto del MEF che ne prescriveva l'emanazione.

Poiché le novità introdotte dal sopra citato Provvedimento trovano applicazione già a partire dal periodo di imposta 2020, i chiarimenti sono giunti proprio a ridosso del termine per la predisposizione della documentazione sui prezzi di trasferimento relativa a tale annualità. Ciò ha reso ancora più pregiudizievole lo scostamento della Circolare rispetto alle indicazioni e ai principi ricavabili all'interno delle Linee Guida OCSE in materia di operazioni cd. "marginali".

In base alle Linee Guida OCSE (cfr. Cap. V, D 5.32), infatti, non tutte le transazioni che intercorrono tra parti correlate hanno una natura, una consistenza o una rilevanza tale da richiedere e giustificare una analisi e una trattazione completa ed approfondita all'interno delle Documentazioni Nazionali e ciò in conformità con il principio per cui, in tema di documentazione dei prezzi di trasferimento, ai contribuenti deve essere richiesto uno sforzo ragionevole e proporzionato ai fini della cooperazione con l'Amministrazione finanziaria, (Cap. V Linee Guida OSCE, e chapter D.1, par. 5.28)".

L'Amministrazione finanziaria italiana (che considera "marginali" quelle operazioni, attive o passive, il cui ammontare risulti inferiore al 5% del totale in valore assoluto dei componenti positivi e negativi di reddito indicati nel prospetto della dichiarazione annuale dei redditi denominato "Prezzi di trasferimento"), pur riconoscendo la diversa rilevanza di tale tipologia di operazioni, per le quali non vi è obbligo di inclusione nella documentazione sui prezzi di trasferimento, ai fini della idoneità della stessa, esclude tuttavia la possibilità di beneficiare della penalty protection per il contribuente che abbia scelto di non includere le operazioni marginali in caso di eventuali rettifiche aventi ad oggetto le medesime operazioni (sebbene limitatamente alle stesse).

Conseguentemente, ad oggi, il contribuente che si avvale della facoltà, riconosciuta dalle Linee Guida OCSE e dalla stessa Agenzia delle Entrate, di non includere le operazioni marginali all'interno della Documentazione Nazionale deve sapere che, qualora l'Amministrazione finanziaria operi rettifiche relativamente alle operazioni marginali non incluse nella Documentazione Nazionale, rischia di vedersi applicate anche le sanzioni.

c.romeo@lslex.com

Le modalità di determinazione del livello di tassazione effettiva estera nella disciplina CFC

La CFC legislation è stata recentemente modificata ad opera del D.Lgs. 142/2018 (c.d. "Decreto Atad", attuativo della Direttiva UE 2016/1164). Per l'effetto, a decorrere dall'esercizio 2019, il regime fiscale CFC si applica, salvo riconoscimento della specifica esimente, quando ricorrano congiuntamente le due condizioni previste dall'articolo 167, comma 4, Tuir.

Come noto, la prima delle suddette condizioni prevede che i "soggetti controllati non residenti" siano assoggettati, nel paese estero, a una tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbero soggetti qualora residenti in Italia.

Al riguardo, assumono particolare rilevanza i chiarimenti, forniti dall’Agenzia delle Entrate nella Circolare 18/E pubblicata lo scorso 27 Dicembre 2021, in merito alle modalità per definire la “tassazione effettiva estera” da rapportare alla “tassazione virtuale domestica”.

Sul punto, la Circolare ricorda anzitutto che per “tassazione effettiva estera”, si intende il rapporto tra l’imposta estera corrispondente al reddito imponibile e l’utile ante-imposte risultante dal bilancio della controllata (mentre per “tassazione virtuale domestica” si intende il rapporto tra l’imposta che la controllata avrebbe pagato in Italia, corrispondente al reddito imponibile rideterminato secondo le disposizioni fiscali italiane in materia di reddito d’impresa, con variazioni RF, e l’utile ante-imposte risultante dal bilancio della controllata).

Ciò chiarito, e fermo restando che ai fini che interessano assumono rilevanza solo le imposte assolute a titolo definitivo e non suscettibili di rimborso (neanche in virtù dell’applicazione dell’eventuale Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore tra lo Stato dell’entità estera controllata e lo Stato della fonte), per la determinazione della “tassazione effettiva estera” occorre considerare:

- 1) le imposte sul reddito effettivamente dovute dall’entità estera controllata nello Stato di localizzazione (al netto dell’utilizzo di eventuali crediti d’imposta per i redditi prodotti in Stati diversi da quello di insediamento);
- 2) le imposte sui redditi dovute della medesima entità estera in altre giurisdizioni (ad esempio, le ritenute d’imposta prelevate negli Stati della fonte del reddito diversi dallo Stato di localizzazione); e
- 3) le imposte dovute dalla entità estera in relazione ai redditi attribuibili all’attività svolta attraverso una stabile organizzazione in regime di credito di imposta localizzata in altra giurisdizione (incluso in entrambi i casi, tra “le altre giurisdizioni”, anche l’Italia).

In aggiunta a quanto sopra, la Circolare precisa che:

- a) anche in presenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra l’Italia e lo Stato di residenza della controllata, rilevano non solo le imposte sul reddito ivi espressamente incluse ma anche quelle di natura identica o analoga che siano intervenute successivamente in sostituzione di quelle individuate nella medesima Convenzione, oltreché quelle che ne hanno la medesima natura;
- b) analogamente, per le imposte prelevate sui redditi della controllata a titolo definitivo in Stati diversi da quello di residenza o localizzazione, si deve fare riferimento alle imposte sul reddito individuate nelle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni stipulate dall’Italia con detti altri Stati, nonché quelle di natura identica o analoga che siano intervenute successivamente in aggiunta o in sostituzione di quelle individuate nella medesima Convenzione; mentre,
- c) in assenza di una Convenzione per evitare le doppie imposizioni, la verifica sulla natura del tributo estero assolto nello Stato di residenza o localizzazione della entità estera (o in un altro Stato diverso da questo) andrà effettuata alla stregua dei principi e delle nozioni evincibili dall’ordinamento tributario nazionale.

Infine, la Circolare precisa che, nell’ipotesi di Confederazioni di Stati, nel computo della tassazione effettiva estera si devono considerare, oltre alle imposte federali, anche le imposte sul reddito proprie di ciascuno Stato federale e delle amministrazioni locali.

c.romeo@lslex.com

Il Regional Comprehensive Economic Partnership Agreement (RCEP)

Il **1° gennaio 2022** è entrato in vigore il “*Regional Comprehensive Economic Partnership*” (“**RCEP**”), l’accordo di libero scambio (FTA¹) più esteso al mondo a cui partecipano i Paesi ASEAN², Cina, Corea del Sud, Australia e Nuova Zelanda.

La “grandezza” dell’accordo si evince da molteplici aspetti: in primo luogo, il RCEP è il più grande accordo commerciale preferenziale (PTA³) del mondo per PIL, comprendendo circa il 30% dell’attività economica mondiale; inoltre, il RCEP è il secondo più grande in termini di commercio complessivo di merci (dietro solo all’UE), che rappresenta quasi il 27,8% del mercato mondiale del commercio di merci; per ultimo, il RCEP è il primo in termini di popolazione, in quanto crea un’area di cooperazione economica di 2,2 miliardi di persone.

Il RCEP intende creare un accordo di *partnership* economica, tra l’ASEAN e i suoi partner commerciali, che sia moderno, completo, di elevata qualità e mutualmente benefico, volto a liberalizzare e facilitare progressivamente (i) gli scambi di merci tra i Paesi contraenti attraverso, tra l’altro, la progressiva eliminazione di barriere tariffarie e non tariffarie sostanzialmente su tutti gli scambi di merci tra le Parti e (ii) gli scambi di servizi tra le Parti per ottenere l’eliminazione delle restrizioni e delle misure discriminatorie.

Infatti, come principale obiettivo il RCEP intende ridurre o eliminare gradualmente, nell’arco di 20 anni circa, il 90 % dei dazi doganali imposti da ciascun Paese membro sulle merci.

Tra i contenuti più rilevanti, è interessante rilevare l’introduzione di una disciplina uniforme in tema di regole di origine (ROO⁴) e la contestuale riduzione o eliminazione dei dazi per i beni “originari” dei paesi aderenti.

In ragione dell’ amplissima dimensione dell’area interessata dall’accordo, anche le imprese europee aventi filiali nei Paesi facenti parte del RCEP, rispettate le condizioni dalle ROOs, potranno giovare di un regime preferenziale che consentirà uno scambio più agevole e competitivo, in un nuovo mercato esteso e integrato.

Gli ulteriori contenuti dell’accordo commerciale riguardano il rafforzamento della cooperazione doganale e in materia di barriere tecniche al commercio, le regole *antidumping*, le clausole di salvaguardia e le misure ad effetto equivalente, le misure sanitarie e fitosanitarie, la protezione dei diritti di proprietà intellettuale e il sostegno alle piccole e medie imprese.

f.zonno@lslex.com

Modifiche al Codice Civile in Materia di Società

Il **14 dicembre 2021**, è entrato in vigore il nuovo il Decreto legislativo 8 novembre 2021, n. 183 (di seguito il “**Decreto**”), recante “*Recepimento della direttiva (UE) 2019/1151 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 giugno 2019, recante modifica della direttiva (UE) 2017/1132 per quanto concerne l’uso di strumenti e processi digitali nel diritto societario*”.

¹ Free Trade Investment

² L’ASEAN, l’Associazione degli Stati del sud-est Asiatico sorta nel 1967, è costituita da 10 paesi: Brunei, Cambogia, Filippine, Indonesia, Laos, Malaysia, Myanmar, Singapore, Thailandia, Vietnam.

³ Preferential Trade Agreement

⁴ Rule of Origin

Tra le varie novità introdotte dal Decreto, vi è l'inserimento di una nuova norma all'interno del codice civile, l'**art. 2508-bis c.c.**, che disciplina la registrazione in Italia di sedi secondarie di società di capitali regolate dalla legge di un altro Stato membro dell'Unione europea.

Il nuovo articolo, in particolare, prevede l'obbligo di depositare presso un notaio esercente in Italia, ai fini della loro iscrizione nel registro delle imprese:

- **gli atti istitutivi di sedi secondarie** nel territorio dello Stato da parte di società di capitali soggette alla legge di altro Stato UE;
- **atti di nomina** dei soggetti che rappresentano stabilmente la società per le attività della sede secondaria con l'indicazione dei relativi poteri.

Anche in questo caso, gli atti istitutivi di sedi secondarie potranno essere depositare ai fini della loro iscrizione presso il Registro delle Imprese secondo le nuove modalità di costituzione da remoto, ossia per atto pubblico informatico in videoconferenza.

Ancora, il Decreto introduce novità in materia di **pubblicità e interscambio di atti e informazioni** societarie tra registri delle imprese.

In primo luogo, la norma prevede che gli atti e i dati concernenti società di capitali vengano conservati nel registro delle imprese in forma digitalizzata.

Inoltre, viene disciplinato, in diversi ambiti, lo scambio di informazioni, tra gli uffici dei registri imprese dei diversi Stati membri dell'Unione Europea, **attraverso un sistema di interconnessione fra registri delle imprese (c.d. BRIS)**. Tale sistema permetterà la consultazione gratuita di atti e dati societari resi disponibili dai registri delle imprese a livello europeo.

Infine, a partire dal **1° agosto 2023**, nel rispetto della normativa in materia di tutela dei dati personali di cui al **regolamento (UE) 2016/679**, l'ufficio del registro delle imprese dovrà fornire, senza ritardo, le informazioni richieste dall'autorità di un altro Stato membro in merito all'esistenza di **cause di ineleggibilità** di cui all'art. 2382 c.c. a carico degli amministratori di società di capitali aventi sede nel territorio dello Stato richiedente.

m.bertini@lslex.com

La deducibilità dei costi infragruppo e i cosiddetti cost sharing agreements

Con l'ordinanza n. 8001/2021, la Corte di Cassazione si è espressa nuovamente in materia di **deducibilità dei costi infragruppo**.

I Giudici della Suprema Corte hanno cristallizzato il principio secondo cui, in tema di reddito d'impresa, perché il corrispettivo versato alla capogruppo dalla controllata sia da questa deducibile e detraibile - ove la capogruppo fornisca servizi o curi direttamente le attività di interesse comune alle società del gruppo, ripartendone i costi al fine di ridurre i costi di gestione - **è necessario che la controllata ne tragga un'utilità** e che tale utilità sia **obiettivamente determinabile e adeguatamente documentata**.

Sulla stessa controllata grava l'onere della prova circa **l'utilità, effettiva o potenziale**, derivante dall'attività o servizio che le è stato fornito.

Costituisce, infatti, principio giurisprudenziale consolidato quello per cui, **in materia di costi c.d. infragruppo**, ossia laddove la società capofila di un gruppo di imprese decida di fornire servizi o curare direttamente le attività di interesse comune alle società del gruppo, ripartendone i costi tra di

esse, **al fine di coordinare** le scelte operative delle aziende formalmente autonome e ridurre i costi di gestione, l'onere della prova in ordine **all'esistenza** ed **all'inerenza** dei costi sopportati **incombe sulla società che affermi di aver ricevuto il servizio**, occorrendo, affinché il corrispettivo riconosciuto alla capogruppo sia detraibile, che la controllata **tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità** e che quest'ultima sia oggettivamente determinabile ed adeguatamente documentata.

Tale orientamento è stato seguito dalla Corte di Cassazione che, con la successiva ordinanza n. 19166 del 6 luglio 2021, ha ribadito il principio secondo cui qualora i **costi** scaturiscano dai cd. “*cost sharing agreements*”, **la loro deducibilità** è subordinata **all'effettività ed inerenza** della spesa in ordine all'attività di impresa esercitata dalla controllata ed al reale vantaggio che ne sia derivato a quest'ultima.

Non essendo sufficiente la semplice **esibizione** del contratto e delle **fatture** emesse per le prestazioni di servizi rese, **sarà necessario allegare gli elementi determinanti l'utilità effettiva o potenziale** conseguita dalla consociata che riceve il servizio.

m.bertini@lslex.com



Marco Bertini

Partner

m.bertini@lslex.com



Claudia Romeo

Associate

c.romeo@lslex.com



Filomena Zonno

Associate

f.zonno@lslex.com