CENTRO STUDI ODCEC MILANO

Principi di diritto tributario dell'unione europea

Trattati, Regolamenti, Direttive e Giurisprudenza della Corte di Giustizia

LA DIRETTIVA INTERESSI E ROYALTIES

ROBERTO FRANZE`

09 MARZO 2022

CENTRO STUDI ODCEC MILANO

Premessa

Collocamento sistematico della Direttiva tra le misure atte a rimuovere ostacoli tributari nel mercato interno (1)

- ✓ E' ascrivibile a quelle (poche) misure di diritto secondario UE atte a rimuovere ostacoli tributari nel mercato interno
- ✓ Base giuridica nell'art. 115 TFUE
- ✓ Le ragioni della strutturale difficoltà del diritto UE ad adottare misure di diritto secondario espressamente per finalità di rimuovere ostacoli tributari nel mercato interno e…
- ✓ … la crescente rilevanza dell'integrazione negativa

Collocamento sistematico della Direttiva tra le misure atte a rimuovere ostacoli tributari nel mercato interno (2)

- ✓ Presenta elementi di discontinuità rispetto alle altre due Direttive, rispetto alle quali si pone – anche storicamente – in un periodo successivo
- ✓ Obiettivo parzialmente comune rispetto a direttiva madre-figlia: eliminazione, sì, della doppia imposizione giuridica ma non anche di quella economica
- ✓ I requisiti formali per usufruire delle disposizioni della Direttiva sono più stringenti rispetto a quelli della madre-figlia

Ambito soggettivo

Il concorso di tre requisiti

L'ambito soggettivo è delimitato dal concorso di tre requisiti:

- ➔ le società coinvolte nel flusso internazionale di interessi o royalties abbiano una delle forme giuridiche di cui all'allegato, unitamente a residenza fiscale in uno Stato membro ed assoggettamento ad imposizione (primo requisito)
- ➔ l'esistenza di un vincolo partecipativo al capitale sociale non inferiore al 25% (secondo requisito)
- ➔ il percettore del flusso deve esserne il beneficiario effettivo (terzo requisito)

Primo requisito: la rilevanza della forma giuridica (1)

- ✓ L'identificazione delle società alle quali si applica la Direttiva avviene sulla base di tre criteri:
  - ✓ elencazione nominativa e tassativa delle forme societarie (la stragrande maggioranza dei Paesi)
  - ✓ elencazione nominativa con clausola finale aperta (alcuni paesi tra cui Italia)
  - ✓ riferimento generale a società costituite in base al diritto dello Stato membro
- ✓ Per alcuni Stati sono incluse anche società di persone, società cooperative, fondi di investimento

Primo requisito: la rilevanza della forma giuridica (2)

- ✓ Estensione alle stabili organizzazioni – siano esse pagatrici dei flussi o beneficiarie effettive degli stessi – purchè di società residenti in altri stati UE
- ✓ Merita evidenziare che la Direttiva contiene, al riguardo, una definizione di stabile organizzazione, tuttavia limitata alla sola stabile organizzazione materiale
- ✓ Sono espressamente esclusi dal novero soggettivo le stabili organizzazioni localizzate in stato membro UE di società non residente in Stato membro UE

Primo requisito: la rilevanza della forma giuridica (3)

- ✓ secondo la normativa fiscale di uno Stato membro è considerata residente ai fini fiscali in detto Stato membro e non è considerata, ai sensi di una convenzione sulle doppie imposizioni sui redditi conclusa con uno Stato terzo, residente ai fini fiscali al di fuori della Unione; e
- ✓ è assoggettata, senza esserne esentata, ad una delle imposte indicate in Direttiva ovvero a un'imposta identica o sostanzialmente simile applicata dopo la data di entrata in vigore della presente direttiva

Secondo requisito: la partecipazione al capitale (1)

Società consociata:

- ✓ una società detiene una partecipazione diretta minima del 25 % nel capitale (o nei diritti di voto) di un'altra società, oppure
- ✓ la seconda società detiene una partecipazione diretta minima del 25 % nel capitale (o nei diritti di voto) della prima, oppure
- ✓ Una terza società detiene una partecipazione diretta minima del 25 % nel capitale (o nei diritti di voto) sia della prima sia della seconda.

Secondo requisito: la partecipazione al capitale (2)

- ✓ La Direttiva consente agli Stati membri in via unilaterale di non applicare le disposizioni quando il requisito di partecipazione nel capitale sociale non sussista in via ininterrotta da almeno due anni

Terzo requisito: il beneficiario effettivo

- ✓ Una società di uno Stato membro è considerata beneficiario effettivo di interessi o canoni soltanto se riceve tali pagamenti in qualità di beneficiaria finale e non di intermediaria, quale agente, delegato o fiduciario di un'altra persona.
- ✓ Una stabile organizzazione è considerata beneficiario effettivo di interessi o canoni:
  - ✓ a) nella misura in cui il credito, il diritto, l'utilizzo o l'informazione che generano i pagamenti degli interessi o dei canoni si ricolleghino effettivamente a tale stabile organizzazione e
  - ✓ b) nella misura in cui i pagamenti di interessi o di canoni rappresentano redditi per i quali essa è assoggettata nello Stato membro in cui è situata ad una delle imposte enumerate nella Direttiva

Ambito oggettivo

Premessa

L'ambito oggettivo della Direttiva risulta dal concorso di norme positive e negative:

- ✓ l'art. 2 della Direttiva contiene un'elencazione positiva di fattispecie accompagnata da una regola di qualificazione generale;
- ✓ l'art. 4 della Direttiva contiene un'elencazione negativa di fattispecie, riferita, per lo più, a fattispecie di interessi.

La struttura delle due norme consente di considerare come non tassative le fattispecie negative.

Definizione generale di interessi

- ✓ «I redditi da crediti di qualsiasi natura, garantiti o non da ipoteca e recanti o meno una clausola di partecipazione agli utili del debitore e, in particolare, i redditi derivanti da titoli e da obbligazioni di prestiti, compresi i premi collegati a detti titoli; le penali per tardivo pagamento non sono considerate interessi»
- ✓ Differenze da Modello OCSE: manca uno specifico riferimento ai titoli del debito pubblico (qui, però, siamo in un contesto totalmente privato) ed espressa esclusione penali per tardivo pagamento

Fattispecie negative di interessi

- Lo Stato d'origine non è tenuto a concedere i benefici della presente direttiva nei casi seguenti:
  - a) pagamenti considerati utili distribuiti o capitale rimborsato ai sensi della legislazione dello Stato d'origine;
  - b) pagamenti relativi a crediti recanti una clausola di partecipazione agli utili del debitore;
  - c) pagamenti relativi a crediti che autorizzano il creditore a rinunciare al suo diritto agli interessi in cambio del diritto a partecipare agli utili del debitore;
  - d) pagamenti relativi a crediti che non contengono disposizioni per la restituzione del capitale o per i quali il rimborso debba essere effettuato trascorsi più di 50 anni dalla data di emissione.

Definizione generale di canoni

- ✓ «I compensi di qualsiasi natura percepiti per l'uso o la concessione in uso del diritto di autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, comprese le pellicole cinematografiche, e il software, di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico; sono considerati canoni i compensi per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche.»
- ✓ Differenze da Modello OCSE: manca uno specifico riferimento ai titoli del debito pubblico (qui, però, siamo in un contesto totalmente privato) ed espressa esclusione penali per tardivo pagamento

Ambito territoriale

Carattere transnazionale delle fattispecie

- ✓ Fattispecie transnazionali nel mercato interno
- ✓ Art. 1, comma 1 precisa che l'origine (luogo di stabilimento del soggetto pagatore o di localizzazione della stabile organizzazione) e la destinazione (luogo di stabilimento del beneficiario) devono essere in UE
- ✓ Art. 1, comma 8 esclude applicazione Direttiva nelle ipotesi in cui il pagamento coinvolga una stabile organizzazione di società non residente in paese UE

Meccanismi applicativi

Meccanismi applicativi e ….

- ✓ Esenzione nello Stato di stabilimento del soggetto pagatore
- ✓ Esenzione formulata in modo ampio: sia ritenuta alla fonte che altre forme di accertamento

…. Condizioni formali di applicazione (1)

- ✓ Tuttavia numerose condizioni formali:
  - ✓ Lo Stato d'origine può esigere che il soddisfacimento dei requisiti previsti per l'applicazione della Direttiva sia comprovato da un certificato al momento del pagamento di interessi o di canoni e se il soddisfacimento dei requisiti non è stato comprovato al momento del pagamento, lo Stato membro ha la facoltà di esigere una ritenuta alla fonte (art. 1, paragrafo 11)
  - ✓ Lo Stato d'origine può subordinare l'esenzione prevista dalla Direttiva all'emanazione di una decisione con cui l'esenzione è concessa attualmente sulla scorta di un certificato che attesta il soddisfacimento dei requisiti. La decisione sull'esenzione è emanata entro tre mesi dalla presentazione del certificato e delle informazioni a sostegno che lo Stato d'origine può ragionevolmente richiedere e resta valida per almeno un anno a partire dall'emanazione (art. 1, paragrafo 12).

…. Condizioni formali di applicazione (2)

- ✓ Tuttavia numerose condizioni formali:
  - ✓ Se viene meno il soddisfacimento dei requisiti per l'esenzione, la società beneficiaria o la stabile organizzazione beneficiaria deve informare immediatamente la società o la stabile organizzazione che effettua il pagamento e, se lo Stato d'origine lo richiede, la competente autorità di detto Stato (art. 1, paragrafo 15)
  - ✓ Se la società o la stabile organizzazione che effettua il pagamento ha operato una ritenuta alla fonte cui si applica l'esenzione, un'istanza di rimborso può essere presentata relativamente a tale ritenuta alla fonte.

Principi di diritto tributario dell'unione europea

Trattati, Regolamenti, Direttive e Giurisprudenza della Corte di Giustizia

LA DIRETTIVA SULLO SCAMBIO AUTOMATICO DI INFORMAZIONI IN MERITO AGLI SCHEMI DI PIANIFICAZIONE FISCALE AGGRESSIVA (DAC6)

ROBERTO FRANZE`

09 MARZO 2022

Premessa

Collocamento sistematico della Direttiva tra le misure che impongono obblighi di cooperazione per le amministrazioni fiscali (1)

- ✓ E' una materia che ha subito una profonda evoluzione nell'ordinamento giuridico UE, rappresentando oggi un corpo molto articolato di misure
- ✓ Base giuridica artt. 113 e 115 TFUE
- ✓ Percorso di evoluzione avviato con Direttiva 77/799/CEE ma che ha trovato un punto nodale nel superamento del segreto bancario dal quale è originata la Direttiva sulla tassazione del risparmio, primo battistrada di una nuova *policy* sul tema

Collocamento sistematico della Direttiva tra le misure che impongono obblighi di cooperazione per le amministrazioni fiscali (2)

- ✓ La nuova *policy* colloca l'assistenza mutua tra le autorità tributarie degli Stati membri da strumento utilizzabile in un numero limitato di casi a strumento di massa, indispensabile al corretto funzionamento dei sistemi tributari
- ✓ Questa nuova *policy* impone sfide, anche culturali, non semplici. Il delicato bilanciamento che la Costituzione regola tra interessi erariali (declinati, nella Costituzione, nella prospettiva della nostra comunità economica e sociale) ed applicazioni delle libertà fondamentali merita di essere ripensato

Collocamento sistematico della Direttiva tra le misure che impongono obblighi di cooperazione per le amministrazioni fiscali (3)

- ✓ La Direttiva DAC6 – rispetto alle DAC1, DAC2, DAC3, DAC4, DAC5 – mette a nudo queste problematiche.
- ✓ In effetti, a fronte di fenomeni dai contorni molto sfumati – quali la pianificazione fiscale aggressiva – non dovrebbero essere tollerate violazioni sproporzionate dei diritti del contribuente senza che quest'ultimo possa attivare rimedi giuridici effettivi in grado di evitare che si producano possibili lesioni alla sua sfera giuridica personale

Ambito soggettivo

Le figure degli «intermediari» e del «contribuente»

- ✓ La DAC6, col fine di contrastare sul nascere i fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva, impone obblighi di comunicazione in capo a "intermediari" e "contribuenti" che partecipano all'elaborazione e attuazione di operazioni fiscalmente rischiose.
- ✓ Distinzione soggettiva che implica diverso grado di pervasività degli obblighi di comunicazione (almeno nella Direttiva ma non anche nel decreto di recepimento)
- ✓ Distinzione che è risaltata in termini "relazionali", in funzione del peculiare apporto che forniscono (nel caso dell'intermediario) e ricevono (nel caso del contribuente) in sede di progettazione e attuazione di schemi aggressivi.

Intermediari e fornitori di servizi

- ✓ La categoria degli "intermediari" prescinde dalla relativa qualifica professionale e dall'eventuale iscrizione o appartenenza ad albi o ordini nazionali e comprende tutti i soggetti che svolgono un ruolo strategico nella pianificazione (consistente nella elaborazione, commercializzazione, messa a disposizione o gestione degli schemi a favore dei soggetti interessati)
- ✓ Alla categoria degli intermediari sono riconducibili i cc.dd. "fornitori di servizi", ossia i soggetti che forniscono un apporto all'attuazione di una o più fasi della pianificazione fiscale, consapevoli del contesto in cui tale apporto si inserisce; questa seconda qualifica presuppone in sintesi, oltre alla presenza di un "contributo" all'attuazione di un meccanismo di pianificazione fiscale soggetto all'obbligo di notifica, la coesistenza di un elemento psicologico, vale a dire la consapevolezza, da parte del consulente, che detto apporto si innesta nel contesto di una pianificazione fiscale aggressiva.

Contribuente

- ✓ La figura del "contribuente» copre tutti i soggetti che attuano, o a favore dei quali è messo a disposizione, un meccanismo transfrontaliero soggetto ad obblighi di notifica. Tale qualifica è slegata da ogni riferimento al soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, rendendo superflua ogni verifica circa il beneficio fiscale che il "contribuente" eventualmente ritrae dal meccanismo.

Ambito oggettivo

Il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica: la natura transfrontaliera del meccanismo

Concorrono a delinearlo due elementi.

- ✓ Il primo limite è costituito dalla natura transfrontaliera del meccanismo: in sostanza, per la Direttiva sono rilevanti solo quelle operazioni che presentano criteri di collegamento (vuoi sotto il profilo della residenza dei soggetti partecipanti, o di indici di radicamento differenti) con giurisdizioni fiscali diverse, almeno una delle quali appartenente all'Unione Europea
- ✓ La Circolare n. 2/E/2021 ravvisa anche nei casi in cui vi sia una differenza tra l'ordinamento di "appartenenza" del contribuente e quello dell'intermediario una fattispecie di operazione transfrontaliera

Il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica: gli hallmarks

- ✓ Il limite "esterno" è dato dalla presenza di uno o più dei cc.dd. hallmarks, cioè operazioni sospette per la loro idoneità a generare erosioni di imponibile a livello internazionale o per la presenza di strutture "non trasparenti" suscettibili di ostacolare l'identificazione del titolare effettivo (per fini antiriciclaggio) o gli obblighi di Common Reporting Standards.
- ✓ Due categorie di hallmarks: quelli generici, legati alle modalità con cui il meccanismo viene offerto al cliente, e quelli specifici, correlati alla fisionomia e ai riflessi fiscali della struttura in sé.

Il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica: gli hallmarks «generici»

- ✓ Gli elementi distintivi "generici" (Gruppo A dell'Allegato alla Direttiva) si riferiscono, segnatamente, alla presenza di:
  - ✓ clausole di riservatezza negli accordi tra professionisti e clienti;
  - ✓ commisurazione del compenso professionale al risparmio fiscale conseguito;
  - ✓ o, ancora, alla standardizzazione del meccanismo offerto.

Il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica: gli hallmarks «specifici» (1)

- ✓ Gli hallmarks "specifici", contenuti nella Seconda Parte dell'Allegato alla Direttiva, comprendono ipotesi che, pur essendo connotate da una più marcata "tipizzazione", si prestano comunque a intercettare fattispecie eterogenee:
- ✓ gli hallmarks del Gruppo B sono caratterizzati dall'idoneità del meccanismo transfrontaliero a: (i) consentire il "travaso" artificioso di perdite fiscali attraverso l'acquisizione di società e la successiva interruzione della loro attività, (ii) convertire il reddito in capitale o in altri flussi esenti da imposta (o soggetti a un'imposizione inferiore) e (iii) generare operazioni "circolari"

Il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica: gli hallmarks «specifici» (2)

- ✓ gli hallmarks del Gruppo C sono legati ai pagamenti tra imprese associate suscettibili di generare salti o vuoti d'imposta, a fattispecie di doppia deduzione degli ammortamenti o duplice utilizzo di rimedi contro la doppia imposizione internazionale, a ipotesi di trasferimenti di attivi a valori anomali;
- ✓ gli hallmarks del Gruppo D sono correlati all'esistenza di strutture opache che ostacolano lo scambio automatico di informazioni o l'identificazione del titolare effettivo;
- ✓ infine, gli hallmarks del Gruppo E sono legati alla pianificazione dei prezzi infragruppo, specie nei casi in cui vengano in rilievo beni intangibili e altri beni o servizi difficili da valorizzare oppure trasferimenti infragruppo di attivi, rischi e funzioni cui consegue un sostanziale "svuotamento" della struttura di provenienza

Il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica: il main benefit test nella Direttiva ….

- ✓ Alcuni dei citati hallmarks (si tratta, in specie, di tutti quelli delle categorie A e B e di alcuni contenuti nel Gruppo C) assumono rilievo - e dunque innescano gli obblighi di comunicazione previsti dalla Direttiva - solo al superamento del c.d. main benefit test e cioè quando "*è possibile stabilire che il principale vantaggio o uno dei principali vantaggi che una persona, tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze pertinenti, si può ragionevolmente attendere da un meccanismo è l'ottenimento di un vantaggio fiscale*"
- ✓ Affinchè il main benefit test risulti quindi soddisfatto, è sufficiente che il beneficio tributario assuma carattere principale nell'economia dell'operazione, mentre non rileva la verifica se il vantaggio fiscale così prodotto sia coerente con la ratio delle norme o dei principi coinvolti

Il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica: … e nelle disposizioni italiane di recepimento (1)

- ✓ La normativa interna aggiunge al suddetto main benefit test, per alcune ipotesi, un ulteriore "filtro" (la c.d. potenziale riduzione d'imposta), prevedendo che gli hallmarks dei Gruppi A, B, C ed E rilevino ai fini degli obblighi di comunicazione solo se le operazioni ivi indicate procurano un potenziale risparmio d'imposta (rispetto all'onere fiscale che sarebbe dovuto in loro assenza).
- ✓ Questo ulteriore requisito permette una selezione più accurata delle operazioni da segnalare, ma origina adempimenti amministrativi sproporzionati, poiché la citata comparazione dovrebbe riguardare non solo le imposte dirette ma anche le imposte indirette diverse da quelle armonizzate

Il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica: … e nelle disposizioni italiane di recepimento (2)

- ✓ Il main benefit test è declinato nella prospettiva domestica con un approccio puramente quantitativo: in particolare, "*la modalità di calcolo del vantaggio principale … è affidata a una formula matematica che pone in relazione il vantaggio fiscale conseguibile con l'insieme dei vantaggi (fiscali ed extrafiscali) derivanti dall'attuazione del meccanismo*"
- ✓ Si rischia, però, di vanificare, in questo modo, ragioni economiche dell'operazione che non siano concretamente misurabili in termini di riduzione di costi o incremento dei ricavi e non oggettivamente determinabili al momento in cui sorge l'obbligo di comunicazione e comprovabili attraverso adeguata documentazione contabile o extracontabile

Aspetti applicativi

Obbligo di comunicazione in generale

Al ricorrere dei presupposti in precedenza indicati, intermediari e contribuenti sono tenuti a trasmettere all'autorità fiscale di appartenenza (in primis quella dello Stato membro di residenza) le informazioni concernenti:

- ✓ la fisionomia e struttura dei meccanismi aggressivi cui prendono parte;
- ✓ gli hallmarks interessati;
- ✓ le giurisdizioni nelle quali le operazioni producono i propri effetti;
- ✓ gli eventuali vantaggi fiscali conseguiti.

Per gli intermediari, la predetta comunicazione concerne unicamente le informazioni di cui sono a conoscenza, che sono in loro possesso o di cui hanno controllo

Obbligo di comunicazione in presenza di più intermediari/contribuenti

- ✓ Gli intermediari sono gravati da un obbligo "primario" di comunicazione, mentre i contribuenti ne siano vincolati solo in assenza di un intermediario oppure quando questi, pur presente, si avvalga di una causa di esonero.
- ✓ Al cospetto di più soggetti qualificabili come intermediari, i richiamati obblighi di *disclosure* si propagano su tutti in egual misura: ciascuno di essi potrà tuttavia esserne liberato se in grado di dimostrare che le informazioni rilevanti sono state fornite da un altro intermediario, anche in altri Stati membri.
- ✓ Analoghi criteri sono stabiliti per i contribuenti, laddove, beninteso, questi possano essere considerati obbligati alla trasmissione delle informazioni in base alla Direttiva.

Tempi di comunicazione

La notifica, soggiacendo a tempistiche strette (30 giorni) decorrenti, in genere, dal momento in cui il "meccanismo" è reso disponibile per l'attuazione, prescinde sia dal verificarsi in concreto dell'operazione sia dai suoi riflessi fiscali (che generalmente si manifesteranno nella prima dichiarazione fiscale utile).

Cause di esonero nella Direttiva

Sono infine previste alcune cause di esonero. Intermediari e contribuenti possono difatti essere dispensati dagli obblighi di comunicazione di fronte a un rischio di autoincriminazione (per il principio del nemo tenetur se detegere) oppure se le medesime informazioni sono state già oggetto di comunicazione (anche da parte di altri intermediari o contribuenti) nel proprio o in altri Stati membri.

Solo per gli intermediari, è poi prevista la possibilità di avvalersi del "segreto professionale".

Cause di esonero nella normativa italiana di recepimento

L'art. 3, comma 4, del D.Lgs. n. 100/2020, infatti, non prevede il generalizzato rilievo del segreto professionale, ma ne ammette la tutela solo per quelle informazioni che l'intermediario "riceve dal proprio cliente, o ottiene riguardo allo stesso nel corso dell'esame della posizione giuridica del medesimo o dell'espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza del cliente stesso in un procedimento innanzi ad una autorità giudiziaria o in relazione a tale procedimento, compresa la consulenza sull'eventualità di intentarlo o evitarlo, ove tali informazioni siano ricevute o ottenute prima, durante o dopo il procedimento stesso".

Regime sanzionatorio

L'inadempimento degli obblighi di disclosure in esame è punito con sanzioni comprese tra un minimo di 1.000 (la sanzione edittale minima prevista per il caso di comunicazione incompleta o inesatta) e un massimo di 31.500 euro (la sanzione edittale massima prevista per il caso di omessa comunicazione) (art. 12 del D.Lgs. n. 100/2020), con applicazione delle ordinarie riduzioni per ravvedimento e cumulo giuridico