

fidinam & Partners

Consulenza fiscale, legale e societaria

NEWS

In questo numero:

Corte di giustizia UE: Indeducibilità delle perdite di una stabile organizzazione estera

Cile: Progetto di riforma fiscale



Innovazione, flessibilità e competenza

CORTE DI GIUSTIZIA UE: INDEDUCIBILITÀ DELLE PERDITE DI UNA STABILE ORGANIZZAZIONE ESTERA

La Corte di giustizia dell'Unione Europea (di seguito "CGUE"), con la sentenza resa nella causa C-538/20 del 22 settembre scorso, ha stabilito che uno Stato membro può limitare l'utilizzo di perdite definitive di una stabile organizzazione residente in altro Stato, laddove il Paese di residenza abbia rinunciato al suo potere di tassare i risultati di tale stabile organizzazione in forza di una convenzione contro le doppie imposizioni.

Premessa

Una società per azioni stabilita in Germania (di seguito "WAG") gestisce una banca operante nell'ambito della negoziazione di titoli.

Nell'agosto del 2004 aveva aperto una succursale nel Regno Unito che non avendo generato alcun reddito nel corso dei primi tre anni ha deciso di chiudere nel primo semestre del 2007. Dato che tali perdite non potevano essere riportate ai fini fiscali nel Regno Unito WAG le ha incluse nella propria dichiarazione tedesca per l'anno 2007 ma l'Ufficio delle imposte competente non le ha riconosciute ai fini del calcolo dell'imposta sulle società (*Körperschaftsteuergesetz*, di seguito "KStG") e dell'imposta sull'industria e sul commercio (*Gewerbesteuer-gesetz*, di seguito "GStG"). WAG ha presentato ricorso presso il Tribunale tributario dell'Assia (*Hessisches Finanzgericht*) che, con sentenza del 4 settembre 2018, ha accolto tale ricorso e successivamente l'Ufficio delle imposte ha presentato ricorso contro tale sentenza per cassazione alla Corte tributaria federale (*Bundesfinanzhof*).

Quest'ultima ha rilevato che sebbene la WAG sia assoggettata in Germania all'imposta sulle società per tutti i suoi redditi (art. 1, par. 1 e 2 del KStG) le perdite subite dalla sua stabile organizzazione nel Regno Unito sono escluse dalla base di calcolo dell'Imposta sulle società in base all'art. XVIII, par. 2 della Convenzione contro le doppie imposizioni vigente tra Germania e Regno Unito ed allo stesso modo sono escluse anche per quanto concerne l'imposta sull'industria e sul commercio (GStG). In base a questi elementi il ricorso dovrebbe essere accolto. Tuttavia il giudice della Corte tributaria federale si è posto il problema se le perdite subite dalla stabile organizzazione nel Regno Unito non dovrebbero essere considerate al fine del calcolo dell'imposta dovuta dalla WAG in Germania in considerazione della libertà di stabilimento e, non ritenendo sufficiente-

mente chiara la relativa giurisprudenza della Corte di giustizia europea, ha deciso di sospendere il procedimento sottoponendo alla CGUE le seguenti questioni pregiudiziali:

Se l'art. 49 in combinazione con l'art. 54 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (di seguito "TFUE") debbano essere interpretati nel senso che essi ostano ad un regime fiscale di uno Stato membro in base al quale una società residente di quest'ultimo non può dedurre dal suo utile imponibile le perdite definitive di una sua stabile organizzazione in un altro Stato membro, nel caso in cui esso abbia rinunciato al suo potere di assoggettare a tassazione i risultati di tale stabile organizzazione in virtù di una convenzione contro la doppia imposizione; in caso di risposta affermativa a questa prima questione:

- se gli stessi articoli 49 e 54 ostino anche alle disposizioni della legge tedesca relativa all'imposta sull'industria e sul commercio che vietano ad una società residente di dedurre dal proprio utile imponibile le perdite definitive realizzate da una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro;
- se in caso di chiusura della stabile organizzazione estera le perdite possano considerarsi definitive in virtù della possibilità teorica che la società apra una nuova stabile organizzazione nel medesimo Stato estero ed i suoi utili possano eventualmente essere compensati con le perdite precedenti;
- se in caso di chiusura della stabile organizzazione estera possano considerarsi definitive anche le perdite che in base alla legge locale possano essere riportate ad un esercizio successivo;
- se le perdite definitive transfrontaliere siano limitate nel *quantum* per effetto degli importi delle perdite che la società avrebbe potuto far valere nello Stato di ubicazione della stabile organizzazione.

Analisi della CGUE

In merito al primo quesito la CGUE rileva che le società residenti in Germania sono assoggettate all'imposta su tutti i redditi in base all'art. 1 (par. 1 e 2) del KStG e tuttavia, in base alla Convenzione contro le doppie imposizioni, nel caso una società tedesca svolga la propria attività, industriale o commerciale, nel Regno Unito mediante una stabile organizzazione locale, gli utili imputabili a tale stabile organizzazione (e simmetricamente le perdite) sono esclusi dalla base imponibile dell'imposta sulle società dovuta in Germania.

La recente giurisprudenza della CGUE, in particolare la sentenza C-650/156 "Bevola e Jens W. Trock" del 12 giugno 2018, ha affermato che la libertà di stabilimento garantita dagli art. 49 e 54 del TFUE comprende il diritto per le società di uno Stato membro di svolgere la propria attività in un altro Stato membro per il tramite di una società figlia, di una succursale o agenzia (e tale libertà non deve essere ostacolata dalla legislazione dello Stato membro in cui è ubicata la società). In tale sentenza si afferma che le società residenti godono di un'agevolazione fiscale nella determinazione del proprio reddito imponibile consistente nel poter considerare le perdite subite da una stabile organizzazione residente. Escludere tale possibilità nel caso di perdite subite da una stabile organizzazione estera può dissuadere una società residente dall'esercitare la sua attività mediante tale stabile organizzazione e pertanto tale differenza di trattamento è ammissibile soltanto quando riguardi situazioni che non siano oggettivamente comparabili (o giustificate da un motivo d'interesse generale).

Nella precedente sentenza C-388/14 "Timac Agro Deutschland" del 17 dicembre 2015 la CGUE aveva stabilito che nel caso in cui lo Stato membro di residenza di una società abbia rinunciato, in virtù di una convenzione volta a prevenire la doppia imposizione, ad esercitare il proprio potere impositivo sui risultati di una stabile organizzazione residente in un altro Stato membro, la situazione di tale società non è comparabile a quella di una società residente avente una stabile organizzazione residente.

Tale conclusione non è stata messa in discussione dalla sentenza C-650/156 "Bevola e Jens W. Trock" del 12 giugno 2018. In questo caso la CGUE ha giudicato che la situazione di una società con una stabile organizzazione estera che abbia conseguito perdite definitive, non più deducibili in seguito alla chiusura della stessa, non era diversa da quella di una società residente con perdite imputabili ad una stabile organizzazione residente. Tuttavia in tale causa lo Stato membro di residenza della società che chiedeva il riconoscimento delle perdite definitive della sua stabile organizzazione estera non aveva rinunciato al proprio potere di assoggettare ad imposizione il reddito di tale organizzazione in virtù dell'applicazione di una convenzione contro le doppie imposizioni. Esso aveva deciso unilateralmente di non prendere in considerazione gli utili e le perdite realizzate da stabili organizzazioni non residenti, sebbene avrebbe avuto il po-

tere di farlo, e pertanto tale situazione non era comparabile con quella della sentenza C-388/14 "Timac Agro Deutschland".

Conclusioni

Nella causa C-538/20 del 22 settembre 2022 la Repubblica federale di Germania ha rinunciato al suo potere di assoggettare gli utili realizzati da una stabile organizzazione nel Regno Unito (e simmetricamente di prendere in considerazione le sue perdite) in virtù dell'esistente convenzione contro le doppie imposizioni e di conseguenza una società residente che ha una siffatta stabile organizzazione non si trova in una situazione paragonabile ad una società residente con una stabile organizzazione in Germania.

La CGUE conclude pertanto che nel caso in oggetto non si può ravvisare alcuna restrizione alla libertà di stabilimento e che gli articoli 49 e 54 del TFUE devono essere interpretati nel senso che essi non ostano ad un regime fiscale di uno Stato membro in base al quale una società residente di quest'ultimo non può dedurre dal suo utile imponibile le perdite definitive della sua stabile organizzazione situata in altro Stato membro nel caso in cui lo Stato membro di residenza abbia rinunciato al suo potere di assoggettare i risultati di tale stabile organizzazione in virtù di una convenzione volta a prevenire la doppia imposizione ed in considerazione di tale conclusione non occorre rispondere alle altre questioni pregiudiziali.

Per ulteriori informazioni rivolgersi a:
fabrizio.ghidini@fidinam.ch

CILE: PROGETTO DI RIFORMA FISCALE

Il Ministero delle Finanze cileno ha pubblicato di recente un'anticipazione del progetto della riforma fiscale, di seguito un breve riassunto delle principali modifiche che si vorrebbero apportare:

Imposta sul reddito – disintegrazione parziale

Il progetto della riforma fiscale fa riferimento a un sistema "semi-duale" applicabile alle società, che separa la tassazione delle società e dei loro azionisti. L'imposta sul reddito delle società non sarebbe più un credito rispetto all'imposta degli azionisti; entrambe le imposte verrebbero sommate.

Il disegno di legge eliminerebbe l'integrazione fiscale, per cui gli azionisti cileni non po-

trebbero richiedere crediti d'imposta per le imposte pagate dalle società. Di conseguenza, ai dividendi distribuiti si applicherebbe un'aliquota fiscale fissa del 22%.

Gli azionisti individuali residenti in Cile con un'aliquota fiscale effettiva inferiore al 22% potrebbero trattare i dividendi come reddito soggetto all'aliquota dell'imposta sul reddito individuale.

Il disegno di legge assoggetta gli azionisti stranieri a uno dei due regimi d'imposta sul reddito delle società:

- Azionisti stranieri residenti in un paese non convenzionato: non potrebbero più applicare un credito d'imposta sulle società a fronte dell'imposta alla fonte sui dividendi. Alle distribuzioni di dividendi si applicherebbe un'imposta sui dividendi del 22%, denominata imposta sui redditi da capitale, che verrebbe trattenuta alla fonte.
- Azionisti stranieri residenti in Paesi convenzionati: resterebbero soggetti al regime attuale ovvero 35% di ritenuta alla fonte sui dividendi, con il diritto di utilizzare come credito il 25% di imposta sul reddito delle società (attualmente 27%).

Reddito da locazione

L'attuale esenzione per i redditi da locazione verrebbe eliminata. Attualmente, a condizione che la proprietà soddisfi alcuni requisiti, i contribuenti possono esentare dalla tassazione i redditi da locazione di un massimo di due proprietà immobiliari.

La riforma propone di eliminare questa esenzione; pertanto, tutte le proprietà in affitto sarebbero soggette ad imposta a partire dal 1. gennaio 2023.

Imposta di uscita

Il disegno di legge prevede anche un'imposta di uscita per le persone con un patrimonio superiore a 4,9 milioni di dollari che perdono il domicilio o la residenza in Cile. In base a questa nuova disposizione i contribuenti che presenteranno una domanda per ottenere un certificato di "perdita di domicilio" all'autorità cilena, saranno soggetti ad un'imposta unica del 5% sul loro patrimonio totale valutato secondo le regole di valutazione dell'imposta sul patrimonio.

Imposta sul patrimonio

La riforma fiscale prevede l'introduzione di un'imposta patrimoniale sui beni detenuti in Cile ed all'estero da residenti fiscali cileni. I beni di valore compreso tra 4,9 milioni di dollari e 14,7 milioni di dollari sarebbero soggetti ad un'imposta patrimoniale annuale compresa tra l'1% e l'1.8%.

Patrimonio personale compreso tra 0 e 4,9 milioni esente da imposta, tra 4,9 milioni e 14,7 milioni si applica un'aliquota del 1% e tra 14,7 milioni ed oltre si applica un'aliquota del 1.8%. È importante notare che i contribuenti che hanno un patrimonio complessivo inferiore alla soglia minima (cioè 4,9 milioni di dollari) dovranno comunque presentare una dichiarazione patrimoniale informativa se il loro patrimonio supera i 3,2 milioni di dollari.

Per determinare la base imponibile, si applicherebbero le seguenti regole:

Totale attivi, trust e altri accordi: la base imponibile terrebbe conto di tutti gli attivi che il contribuente possiede, direttamente o indirettamente, o di quelli a cui ha diritto. Nel caso dei trust, si terrà conto di tutti gli attivi sottostanti di cui il contribuente è il beneficiario finale. Se il trust fosse revocabile, il suo patrimonio netto verrebbe aggiunto alla base imponibile del disponente.

Anche le fondazioni di interesse privato e altri accordi fiduciari sarebbero inclusi, a prescindere dal fatto che gli stessi siano qualificati come entità legali, se il contribuente ha effettuato contributi o è uno dei beneficiari.

Figli non emancipati: i contribuenti devono considerare i beni dei figli di età inferiore ai 18 anni, a condizione che ne abbiano la custodia. Se i genitori hanno la custodia condivisa, la proposta di legge prevede che ciascun genitore consideri il 50% dei beni dei figli.

Quote ereditarie: la proposta di legge includerebbe le quote ereditarie nella base imponibile, indipendentemente dal domicilio del defunto e dall'ubicazione dei beni ereditari. I beni o i patrimoni ereditati soggetti all'imposta di successione non saranno inclusi nella base imponibile dell'imposta sul patrimonio nell'anno in cui è stata pagata l'imposta di successione, ma dovranno essere inclusi negli anni successivi.

Donazioni: le donazioni sarebbero escluse dalla base imponibile, a condizione che siano soggette all'imposta sulle donazioni, ma solo nell'anno in cui l'imposta è stata pagata o è stata concessa un'esenzione.

Nuova "sovratassa sullo sviluppo" e incentivi agli investimenti

Secondo la riforma fiscale, l'aliquota dell'imposta sul reddito delle società sarebbe del 25%, tuttavia, verrebbe aggiunta un'aliquota del 2% che potrebbe non essere riscossa nel caso la società operi in "investimenti di produttività".

Per "investimenti di produttività" si intende:

- Investimenti in Ricerca e Sviluppo (R&S) ai sensi della legge sugli incentivi per la R&S.
- L'acquisizione di strutture produttive e

servizi ad alto contenuto tecnologico sviluppati o prodotti in Cile, o importati e venduti da fornitori cileni.

- spese relative alla protezione e alla registrazione di determinate proprietà intellettuali, a condizione che l'oggetto della protezione sia stato prodotto o inventato in Cile.
- Spese per l'ottenimento delle certificazioni dell'Organizzazione Internazionale di Standardizzazione (ISO).

Nuova imposta sugli utili non distribuiti

Il disegno di legge imporrebbe un'imposta dell'1.8% sugli utili non distribuiti se il 50% o più del loro reddito lordo annuale deriva da redditi passivi. Il disegno di legge considera passivi i seguenti redditi:

- dividendi e distribuzioni di profitti da parte di società in Cile o all'estero;
- redditi maturati derivanti da regimi fiscali preferenziali;
- interessi derivanti da operazioni di prestito/finanziamento e redditi da strumenti finanziari;
- royalties, a meno che non provengano da progetti di ricerca ai sensi della legge sugli incentivi per la R&S o da beni creati dall'azienda;
- plusvalenze derivanti dalla vendita di attività che generano royalties, dividendi o interessi, compresa la vendita o il trasferimento di cripto-asset;
- reddito derivante dalla locazione di beni immobili.

Il disegno di legge non considera passivo il reddito derivante dal trasferimento di beni immobili, a condizione che l'attività principale del contribuente non sia legata alla generazione di redditi passivi e che il contribuente non sia stato assoggettato alla nuova aliquota dell'1.8% negli ultimi tre anni.

Limiti all'utilizzo delle perdite fiscali

Pur consentendo il riporto delle perdite a tempo indeterminato, il disegno di legge permette ai contribuenti di dedurre le perdite solo fino al 50% del reddito imponibile netto determinato nell'anno in cui viene applicata la deduzione. Una limitazione transitoria del 75% si applicherebbe per l'anno solare 2024.

Imposta sulle plusvalenze

Verrà introdotta una nuova imposta sulle plusvalenze che tasserà i titoli cileni. Fino all'introduzione della legge n. 21.420 di febbraio 2022, le plusvalenze derivanti da titoli quotati sul mercato azionario cileno non erano soggette ad imposta, a partire dallo scorso

1. settembre 2022, queste plusvalenze sono state soggettate ad un'imposta forfettaria del 10%. La riforma propone un ulteriore aumento di questa aliquota al 22%.

Limitazioni ai crediti d'imposta esteri

Il disegno di legge eliminerebbe i crediti d'imposta esteri indiretti, vale a dire, le imposte estere pagate da società controllate indirettamente da entità cilene non potrebbero più essere richieste come crediti d'imposta esteri in Cile. Pertanto, le entità cilene potranno richiedere come credito d'imposta solo le imposte estere pagate dalle società controllate direttamente.

Verrebbe inoltre eliminata la possibilità di richiedere un credito d'imposta per la ritenuta d'acconto cilena pagata dalle società controllate indirettamente da entità cilene.

Fondi di investimento privati e pubblici

Attualmente i fondi di investimento pubblici e privati non sono soggetti all'imposta sul reddito delle società. Il disegno di legge assoggetta i fondi di investimento privati all'imposta sul reddito delle società del 25%, a meno che non investano in capitale di rischio. I fondi di investimento pubblici manterrebbero l'esenzione dall'imposta sul reddito delle società, ma le distribuzioni di utili alle società azioniste sarebbero tassate secondo le regole generali. Il disegno di legge eliminerebbe anche la ritenuta alla fonte preferenziale del

10% sulle distribuzioni di utili e imporrebbe invece l'imposta sui dividendi del 22% sulle distribuzioni di utili effettuate all'estero.

Imposta sul valore aggiunto

Il progetto di legge modificherebbe le norme sull'imposta sul valore aggiunto (IVA) come segue:

- estendere la piattaforma semplificata di deposito IVA online per i fornitori di servizi digitali a tutti i venditori o fornitori di servizi stranieri con operazioni soggette a IVA in Cile che prestano servizi a distanza;
- rafforzamento della presunzione legale di territorialità per i servizi (come l'indirizzo IP, l'indirizzo per la fatturazione, ecc.), per coprire un maggior numero di casi di servizi resi a distanza, invece dei soli servizi digitali tassati con l'IVA;
- limitare il rimborso dell'IVA sulle esportazioni al 19% del valore dei beni o servizi esportati.

Piccole Medie Imprese (PYME)

Secondo il nuovo progetto di legge il regime per le medie e piccole imprese (PYME) si applicherebbe ai contribuenti il cui reddito medio negli ultimi tre anni è inferiore a circa 2,5 milioni di dollari. L'aliquota dell'imposta sulle società sarebbe del 25%. Inoltre, i proprietari di PYME non sarebbero soggetti alla nuova imposta sui dividendi del 22%.

Le nuove PYME che iniziano l'attività fino a sei mesi prima della pubblicazione del dise-

gno di legge potrebbero richiedere uno speciale credito d'imposta sull'IVA per il primo anno di attività. Il credito sarebbe pari al 100% dell'IVA per i primi tre mesi in cui l'azienda effettua vendite o fornisce servizi; al 50% per i tre mesi successivi e al 25% per i sei mesi successivi.

Il disegno di legge consentirebbe inoltre alle PYME di richiedere il 50% delle spese di R&S come credito per l'imposta sul reddito delle società.

Modifiche alle norme antielusione

Il disegno di legge rafforzerebbe le misure antielusione apportando le seguenti modifiche:

- creazione di un registro dei beneficiari finali, persone fisiche cilene e dei contribuenti stranieri che sono soci o azionisti delle società con una partecipazione superiore al 10%;
- introduzione del concetto di *whistle-blower* nella legge fiscale, che consentirebbe a un *whistle-blower* di denunciare anonimamente i reati fiscali e ricevere una compensazione fino al 10% delle multe riscosse;
- riduzione delle sanzioni applicabili agli imputati accusati di reati fiscali che collaborano in modo sostanziale con le indagini del pubblico ministero.

Per ulteriori informazioni rivolgersi a:
adela.muniz@fidinam.ch

@ via E-Mail

Qualora foste interessati a ricevere la Fidinam & Partners NEWS in versione elettronica è sufficiente collegarsi al sito www.fidinam-and-partners.ch e richiedere l'abbonamento gratuito alla pagina Fidinam News.



Fidinam & Partners su LinkedIn

Scansioni il codice QR con il suo telefonino per collegarsi al nostro account LinkedIn e rimanere sempre aggiornati sulle novità fiscali.

Ogni sforzo è stato fatto per garantire l'accuratezza delle informazioni contenute nella presente pubblicazione.

Tuttavia consigliamo di indirizzarsi a consulenti di fiducia per l'esame relativo ad ogni caso concreto. Le informazioni contenute non sono in alcun modo vincolanti e decliniamo pertanto ogni responsabilità.