

LE NOVITA' FISCALI DI SETTEMBRE 2010

Roma, 5 Ottobre 2010

Circolare N.19347

Confindustria

Fisco, Finanza e Welfare

Il Direttore Elio Schettino

LE NOVITÀ FISCALI DI SETTEMBRE 2010

La presente circolare illustra le principali novità fiscali di interesse per le imprese relative al mese di settembre 2010.

* * *

IRES

1. Transfer pricing (Prov. 2010/137654 del 29/09/2010)
2. Tremonti-Ter - Investimenti in macchinari (Ris. 91/E)
3. Tremonti-campionari – Modello CRT (Prov. n. 81380 del 10/09/2010)

ILOR

4. Rinuncia del compenso da parte di soci/amministratori (Cass. 20026/2010)

SOSTITUTI D'IMPOSTA

5. Detassazione lavoro straordinario e notturno (Circ. 47/E - 48/E)

IVA

6. Utilizzazione dei crediti Iva all'interno del gruppo societario (Ris. 92/E)
7. Distacco di personale e detraibilità dell'imposta (Cass. 19129/2010)
8. Retroattività del diritto di detrazione (Corte di Giustizia Europea C- 392/09)
9. Salto d'imposta IVA e abuso del diritto (Concl. Avv. Gen. C-277/09)

VARIE

10. Abuso del diritto (Cass. 20030/2010)
11. Leasing immobiliare – Riscatto dei beni - Imposte ipocatastali (Nota 128760/2010)

FISCALITA' INTERNAZIONALE

12. UE - Consultazione sulla Direttiva interessi e royalties
13. OCSE – Transfer pricing e beni immateriali
14. Tassa sulle transazioni finanziarie (Tobin Tax)

IRES

1. Transfer pricing (Prov. 2010/137654 del 29/09/2010)

La norma rinviava ad un successivo provvedimento l'individuazione della documentazione che, se consegnata nel corso di attività di controllo o di altra attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria, consente alle imprese di accedere al regime di non applicabilità delle sanzioni di cui all'art. 1, comma 2-ter del Dlgs 18 dicembre 1997, n. 471.

Il nuovo provvedimento - riprendendo, pur con alcune differenze, le nuove linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento del 22 luglio 2010 ed il Codice di Condotta approvato dal Consiglio dell'Unione Europea con la risoluzione 2006/c176/01 del 27 giugno 2006 - precisa che tale documentazione è costituita da:

- un *masterfile*, articolato in capitoli: descrizione generale del gruppo, struttura organizzativa ed operativa, strategie generali, flussi delle operazioni e dettaglio delle operazioni infragruppo, funzioni svolte e rischi assunti, beni immateriali, politiche di transfer pricing adottate dal gruppo, eventuali accordi preventivi con le amministrazioni fiscali dei Paesi Membri dell'Unione (*Advance Price Arrangements* o *APA*) e *ruling* ottenuti in materia di prezzi di trasferimento;
- la *documentazione nazionale* (*country specific documentation*), che integra il masterfile e che deve contenere per le singole società controllate: una descrizione generale della società, i settori di attività, la struttura operativa, le strategie generali, le operazioni infragruppo, gli accordi infragruppo per la ripartizione dei costi per lo sviluppo, la produzione e l'ottenimento di beni, servizi o diritti (*Cost Contribution Arrangement, CCA*). I

Il provvedimento contiene poi precisazioni relative alla necessaria documentazione, alle modalità di predisposizione, ai termini per l'esibizione in caso di controllo etc:

- sono tenuti alla predisposizione di entrambi i documenti le società holding e subholding appartenenti ad un gruppo multinazionale (per le subholding è possibile esibire il Masterfile relativo all'intero gruppo, eventualmente integrato). Le imprese italiane controllate da un gruppo multinazionale sono tenute solo alla predisposizione della documentazione nazionale. Per le stabili organizzazioni in Italia di imprese non residenti, la documentazione da predisporre varia a seconda che il soggetto non residente di cui la stabile organizzazione è parte sia qualificabile come holding, subholding o impresa controllata;
- la documentazione deve essere predisposta annualmente. Le PMI (intendendosi per tali le imprese industriali, commerciali o di servizi con volume d'affari o ricavi non superiori a 50 milioni di euro) possono esimersi dall'aggiornare i dati relativi alla scelta del metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento con riferimento ai due anni successivi a quello di predisposizione della documentazione, a determinate condizioni;
- la documentazione, Masterfile e documentazione nazionale, deve essere redatta in lingua italiana. Nel caso di presentazione del Masterfile relativo all'intero gruppo (subholding) è consentito adottare l'inglese (il Codice di condotta comunitario,

diversamente, non indica una lingua specifica). Il legale rappresentante della società o un suo delegato dovranno siglare in ogni pagina la documentazione e firmarla nell'ultima pagina o autenticarla con firma elettronica;

- la documentazione deve essere fornita in formato elettronico. L'esibizione in forma cartacea non pregiudica la disapplicazione delle sanzioni, purché entro un "tempo congruo assegnato dagli incaricati dell'attività di controllo" il contribuente renda disponibile la documentazione in formato elettronico;
- la documentazione deve essere consegnata ai verificatori entro dieci giorni dalla richiesta, decorsi i quali l'Amministrazione è libera di applicare le sanzioni. Gli uffici potranno richiedere informazioni supplementari da fornire entro 7 giorni, oppure entro un termine più ampio in funzione della complessità delle operazioni, sempreché tale termine sia compatibile con i tempi del controllo.

Il diritto alla disapplicazione delle sanzioni viene meno se i documenti sono incompleti, non conformi al contenuto minimo previsto, o non corrispondono al vero. Eventuali omissioni o inesattezze parziali commesse dal contribuente, che non abbiano pregiudicato l'attività di controllo, non fanno invece perdere il diritto alla disapplicazione delle sanzioni.

Il possesso della documentazione deve essere comunicato in sede di dichiarazione dei redditi. Per i soggetti che detengono la documentazione per periodi d'imposta anteriori a quelli in corso al 31.05.2010 (data di entrata in vigore del DL 78/2010), la comunicazione è effettuata in via telematica entro 90 giorni dalla pubblicazione del provvedimento, cioè entro il 28 dicembre 2010. Saranno considerati validi anche invii tardivi, purché anteriori ad accessi, ispezioni o verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il soggetto abbia avuto formale conoscenza.

Si segnala infine che il provvedimento indica che la comunicazione di possesso della documentazione ha il fine di consentire all'amministrazione fiscale una più efficace analisi preliminare del rischio fiscale specifico, soprattutto con riferimento ai contribuenti privi della documentazione.

2. Tremonti-Ter - Investimenti in macchinari (Ris. 91/E)

L'Agenzia delle Entrate conferma che ai fini della cosiddetta Tremonti ter (art. 5 del DL n. 78/09) sono agevolabili – qualora oggetto del medesimo investimento complessivo - i componenti o le parti indispensabili per il funzionamento dei beni agevolati, anche se tali componenti o parti non sono inclusi nella divisione 28 della Tabella Ateco 2007. Di regola, l'incentivo si applica alla normale dotazione che accompagna i beni agevolati.

Il chiarimento riguarda in particolare:

- i misuratori fiscali, riconducibili ai "registratori di cassa" di cui al punto 28.23.0 della Tabella Ateco, ma dotati di componenti essenziali non espressamente rientranti nella divisione 28 (unità centrale PC, scanner da banco e manuale, touchscreen, display clienti, stampanti fiscali di scontrino, pin pad per pagamenti etc);
- gli impianti di condizionamento e di riscaldamento, con riferimento a componenti essenziali quali tubi, canali, quadri, cablaggi elettrici e sistema di controllo.

La determinazione del valore degli investimenti segue i criteri ordinari per la determinazione del costo fiscalmente rilevante, e comprende gli oneri accessori di diretta imputazione come spese di trasporto e di installazione. Secondo l'Agenzia, in tale contesto sono tuttavia da

escludere le spese per la realizzazione di strutture edili per il sostegno delle macchine o apparecchiature.

3. Tremonti-campionari – Modello CRT (Prov. n. 81380 del 10/09/2010)

Con provvedimento del 10 settembre 2010 è stato approvato il nuovo modello per la comunicazione dei dati degli investimenti in attività di R&S finalizzate alla realizzazione di campionari. Si rinvia in proposito alla News dell'Area del 14 settembre scorso.

ILOR

4. Rinuncia del compenso da parte di soci/amministratori (Cass. 20026/2010)

La rinuncia dei soci amministratori ai compensi accantonati dall'impresa comporta che le stesse somme perdono il carattere di debito sociale e assumono quello di utile non distribuito (pertanto non deducibile dal reddito di impresa). L'eventuale liquidazione dei compensi in anni successivi rispetto a quello in cui vi è stata la rimessione dei soci creditori non ripristina la destinazione dei fondi rinunciata.

Sulla base di tale assunto, la Cassazione ha riconosciuto legittimo l'accertamento ILOR operato dagli uffici fiscali che avevano ripreso a tassazione le somme dedotte da una società di persona per compensi accantonati verso i soci amministratori, a cui gli stessi avevano successivamente rinunciato.

SOSTITUTI D'IMPOSTA

5. Detassazione lavoro straordinario e notturno (Circ. 47/E e 48/E)

L'Agenzia delle Entrate, di concerto con il Ministero del Lavoro, ha fornito ulteriori indicazioni sugli effetti della risoluzione n. 83/2010 (detassazione dello straordinario e lavoro notturno), nonché sulle somme erogate a titolo di sgravio contributivo concesso sulle retribuzioni variabili. Si rinvia per maggiori approfondimenti alle nostre news del 27 e 28 settembre.

IVA

6. Utilizzazione dei crediti Iva all'interno del gruppo societario (Ris. 92/E)

Per effetto delle disposizioni introdotte dall'art. 1, co. 63 della Legge Finanziaria 2008 (L.n. 244/2007), i soggetti che partecipano per la prima volta alla liquidazione IVA di gruppo non possono far confluire nella liquidazione di gruppo l'eccedenza di credito maturata nel periodo precedente. Tale credito potrà essere utilizzato esclusivamente dal soggetto che lo ha realizzato per essere compensato, ovvero richiesto a rimborso, in presenza dei diversi presupposti normativi.

Nell'ipotesi di una fusione per incorporazione in cui l'incorporante aderisce alla liquidazione IVA di gruppo, mentre l'incorporata – che ha maturato il credito – ne è estranea, il credito, per effetto della norma richiamata, non può confluire nella liquidazione IVA di gruppo.

Ai fine della predisposizione della dichiarazione IVA della società risultante dalla fusione, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che il credito IVA maturato dall'incorporata nell'anno 2008 - nonché l'importo già utilizzato dalla medesima in compensazione nel modello F24 nel corso del

2009 - deve essere esposto nella sezione 2 del quadro VL del Modulo della dichiarazione IVA relativo all'incorporata (righe VL8 e VL9).

Il credito che l'incorporata non può trasferire nella liquidazione di gruppo, ma utilizzare in compensazione o chiedere a rimborso, deve, invece, essere inserito nel rigo VL10 dello stesso modulo.

7. Distacco di personale e detraibilità dell'imposta (Cass. 19129/2010)

La Corte di Cassazione precisa che, ai sensi dell'art. 8 della legge n. 68/1988, è irrilevante ai fini IVA il rimborso sostenuto dalla società distaccataria per il costo del personale oggetto del distacco. Limitatamente a questo ammontare, il distaccante non effettua alcuna prestazione di servizi rilevante ai fini dell'imposta.

Qualora, invece, sia addebitato un corrispettivo che eccede il costo sostenuto per il personale, l'eccedenza rappresenta una prestazione di servizi soggetta ad IVA. Il distaccatario, potrà, pertanto detrarre l'imposta addebitatagli in relazione a tale eccedenza di costo.

8. Retroattività del diritto di detrazione (Corte di Giustizia Europea C- 392/09)

Non è conforme alle norme comunitarie la disciplina nazionale che - a seguito di una norma che stabilisce l'applicazione retroattiva del meccanismo dell'inversione contabile nel settore edile - subordina la detrazione dell'imposta alla rettifica delle fatture relative ad operazioni effettuate prima dell'entrata in vigore di tale disposizione ed alla presentazione di una dichiarazione rettificativa.

Secondo la Corte, in tema di inversione contabile le modalità di esercizio del diritto di detrazione sono disciplinate dall'art. 178, lett. f) del testo di rifusione della Sesta direttiva. Per operare la detrazione, il soggetto passivo debitore d'imposta non è tenuto ad essere in possesso di una fattura redatta conformemente ai requisiti formali previsti dalla direttiva stessa, e deve unicamente osservare le formalità stabilite nello Stato membro interessato (secondo le modalità scelte dallo Stato membro stesso, ai sensi delle disposizioni dell'art. 178, lett. f).

Pertanto, le formalità che il soggetto passivo deve osservare per poter esercitare il diritto a detrazione dell'IVA non possono oltrepassare quanto è strettamente necessario per controllare la corretta applicazione della procedura di inversione contabile.

Inoltre, secondo orientamento consolidato della Corte stessa, il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi.

Pertanto, qualora l'amministrazione fiscale disponga di tutte le informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo è debitore dell'IVA in quanto destinatario delle operazioni in questione e per verificare l'importo dell'imposta detraibile, non è possibile limitare retroattivamente la detrazione dell'IVA per prestazione di servizi di costruzione, subordinandola alla rettifica delle fatture relative a tali operazioni ed al deposito di una dichiarazione di rettifica.

9. Salto d'imposta IVA e abuso del diritto (Concl. Avv. Gen. C-277/09)

Una società stabilita in Germania e registrata ai fini IVA nel Regno Unito aveva acquistato, avvalendosi di tale ultima registrazione IVA, autovetture poi concesse in leasing ad una società inglese, nell'ambito di un più complesso schema contrattuale.

Ai sensi della normativa IVA britannica, le operazioni di locazione di automobili erano considerate prestazioni di servizi effettuate in Germania e come tali non soggette all'imposta nel Regno Unito. Ai sensi della legge tedesca, invece, le medesime operazioni erano considerate cessioni di beni effettuate nel Regno Unito e come tali non soggette all'imposta sul valore aggiunto in Germania. Di conseguenza, a fronte della detrazione dell'imposta inglese a seguito dell'acquisto delle autovetture non veniva applicata imposta a valle su tali operazioni in nessuno dei due Stati membri.

Nella causa C-277/09, il Regno Unito ha richiesto di impedire l'esercizio del diritto di detrazione, data la presenza del salto d'imposta.

Secondo l'Avvocato Generale tale richiesta non è condivisibile. Anche se, in genere, secondo il principio di neutralità fiscale, il diritto di detrarre l'imposta a monte è legato alla riscossione dell'imposta a valle, tale principio prevede delle eccezioni, come ad esempio nel caso in cui si ammette la detrazione dell'IVA per acquisti di beni e servizi impiegati per eseguire operazioni esenti.

Pertanto, secondo l'Avvocato Generale, il diritto di detrazione non può essere subordinato alla circostanza che l'operazione a valle generi effettivamente pagamento di IVA nello Stato membro in cui è stata realizzata, o si priverebbe la disposizione del suo scopo. Una tale interpretazione contrasterebbe con la formulazione dell'articolo 17, n. 3, lett. a) della direttiva 77/388/CEE, che fa dipendere la detrazione dalla detraibilità nello Stato membro del rimborso.

Inoltre, quando un soggetto passivo si avvale, come nel caso di specie, di un'anomalia o di un'incoerenza nel sistema IVA dovuta, tuttavia, al sistema stesso o a differenze nell'applicazione di tale sistema negli Stati membri interessati, tale uso da parte del soggetto passivo non costituisce necessariamente un abuso del diritto.

VARIE

10. Abuso del diritto (Cass. 20030/2010)

Nel caso in cui una società utilizzi in modo distorto il contratto di soccida per eludere i limiti posti dalle disposizioni comunitarie alla produzione di latte, per dimostrare la presenza dell'eventuale abuso di diritto il soggetto accertatore deve dare prova che la transazione ha avuto lo scopo predominante di conferire al beneficiario un vantaggio fiscale. Qualora, invece, la transazione possa trovare giustificazioni diverse dal mero conseguimento di un risparmio fiscale, il divieto di comportamenti abusivi non può essere invocato.

Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustifichino i motivi per cui l'operazione è stata configurata in un certo modo.

11. Leasing immobiliare – Riscatto dei beni - Imposte ipocatastali (Nota 128760/2010)

L'art. 35, co. 10-bis del DL n. 223/2006 ha introdotto l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale (rispettivamente con aliquote del 3% e 1%) per le cessioni di beni strumentali soggette ad IVA. Tali cessioni precedentemente scontavano l'applicazione in forma fissa di tali imposte.

Il comma 10-ter di tale norma ha previsto che, se queste cessioni derivano dal riscatto di beni da concedere o concessi in locazione finanziaria, le aliquote delle due imposte sono ridotte della metà.

Secondo alcuni uffici accertatori la riduzione delle aliquote in sede di riscatto poteva essere concessa solo nel caso in cui il trasferimento del bene dal fornitore alla società di leasing avesse scontato l'altro 50% delle imposte ipocatastali. In altri termini, secondo tali uffici, il beneficio della disposizione prevista dall'art. 10-ter sarebbe stato accordabile solo per le cessioni di immobili a società di leasing avvenute dopo il 1° ottobre 2006 (data di entrata in vigore della norma in commento).

Con la nota n. 128760 del 2010, indirizzata all'Assilea, l'Agenzia delle Entrate nega tale tesi, chiarendo che le imposte ipotecarie e catastali dovute dall'utilizzatore del bene a seguito del riscatto sono disciplinate dalla legge vigente alla data del riscatto, indipendentemente dalle disposizioni applicabili al momento del trasferimento del bene dall'impresa fornitrice alla società di leasing (quindi anche qualora tali trasferimenti fossero avvenuti anteriormente al 1° ottobre 2006).

FISCALITA' INTERNAZIONALE

12. UE - Consultazione sulla Direttiva interessi e royalties

La Commissione Europea ha avviato una consultazione pubblica sulle modifiche da apportare alla Direttiva 2003/49/CE sul regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e royalties tra società consociate di Stati membri diversi.

La Direttiva è stata adottata nel 2003 con l'obiettivo di risolvere i problemi di doppia imposizione dei pagamenti transnazionali, eliminando la ritenuta alla fonte applicabile ai pagamenti di interessi tra società consociate con sede in stati membri diversi. Tuttavia, l'ambito ristretto di applicazione ha sinora limitato gli effetti positivi della Direttiva. Con la consultazione appena avviata, la Commissione intende raccogliere osservazioni sulle modifiche che si intende apportare alla Direttiva, con particolare riferimento:

- all'estensione dei soggetti giuridici cui si applica la Direttiva;
- all'ampliamento della definizione di società consociate, considerando ai fini del calcolo della soglia minima di partecipazione anche le partecipazioni indirette, o riducendo la soglia minima per essere considerate consociate, o estendendo l'esenzione ai pagamenti tra società non consociate;
- al chiarimento del requisito della deducibilità fiscale dei pagamenti effettuati da stabili organizzazioni di società di un Stato membro.

Tutti gli interessati possono partecipare alla consultazione presentando osservazioni e commenti entro il 31 ottobre 2010. La relativa documentazione è disponibile sul sito della DG Fiscalità della Commissione Europea. Osservazioni e commenti possono essere inviati anche all'Area FFW (s.angarano@confindustria.it) e saranno inclusi nel documento finale con cui Confindustria intende partecipare alla consultazione.

13. OCSE – Transfer pricing e beni immateriali

L'OCSE avvierà nel 2011 un nuovo progetto sugli aspetti di transfer pricing dei beni immateriali, e ha richiesto osservazioni e commenti in proposito. Il progetto intende affrontare le difficoltà attualmente legate all'insufficienza delle linee guida internazionali con particolare riferimento alla definizione, individuazione e valutazione dei beni immateriali ai fini dei prezzi di trasferimento.

Il BIAC – Business and Industry Advisory Committee presso l'OCSE, cui partecipa Confindustria, ha presentato le osservazioni delle imprese, che sono state pubblicate insieme agli altri commenti ricevuti sul sito OCSE.

14. Tassa sulle transazioni finanziarie (Tobin Tax)

Il Consiglio Europeo ha discusso la possibilità di introdurre nell'Unione Europea una forma di imposizione sulle transazioni finanziarie, sulla base dell'idea proposta per la prima volta nel 1970 dall'economista James Tobin (cosiddetta Tobin Tax). Una simile proposta è stata discussa nell'ambito del Forum ONU "Millennium Development Goals", tenutosi a settembre a New York.

BusinessEurope e BIAC, le associazioni di rappresentanza delle imprese cui partecipa Confindustria in sede europea ed internazionale, hanno presentato un documento in cui si sottolineano le perplessità delle imprese in merito all'adozione di una tassa sulle transazioni finanziarie.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 settembre scorso ha dato attuazione all'art. 26 del DL 78/2010. Tale norma, già commentata nella Circolare FFW n. 19315 del 18 giugno 2010, ha adeguato la normativa italiana alle linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento ("*transfer pricing*") con riferimento alla documentazione dei prezzi di trasferimento praticati nei rapporti *intercompany*.

Silvia Cavallo

Per informazioni rivolgersi a:

FFW - Fisco, Finanza e Welfare | *Riferimento:* Cavallo Silvia

Telefono: 065903411 | *E-mail:* s.cavallo@confindustria.it

FFW - Fisco, Finanza e Welfare | *Riferimento:* Santalucia Stefano

Telefono: 065903649 | *E-mail:* s.santalucia@confindustria.it

FFW - Fisco, Finanza e Welfare | *Riferimento:* Corso Raffaele

Telefono: 065903378 | *E-mail:* r.corso@confindustria.it