

FOCUS 8/10

RISOLUZIONI AGENZIA DELLE ENTRATE

dal 1° al 31 dicembre 2010

Indice degli argomenti:

1. *Ires*: Fusione di società
2. *Irpef*: Esonero dall'obbligo di presentazione del modulo RW
3. *Irpef/Ires*: Detassazione degli investimenti in macchinari
4. *Ires/Irap*: Coefficienti di ammortamento – Beni appartenenti a soggetti che svolgono attività di noleggio
5. *Intrestat*: Prestazioni collegate alle esportazioni di beni da uno Stato membro ad un Paese extra-Ue
6. *Ires*: Comunicazione dell'opzione per il regime di tassazione delle SIIQ e delle SIINQ
7. *IVA*: Errata applicazione del meccanismo del reverse charge
8. *Irpef/Ires*: Vincite conseguite per effetto della partecipazione a giochi on-line
9. *Irpef*: Obbligo di monitoraggio per nudi proprietari e usufruttuari

1. Risoluzione n. 124 del 6.12.2010

Fusione di società

Sulla base dei principi contabili internazionali, le operazioni di fusione tra società “soggette a comune controllo” non si configurano come acquisizioni in senso economico, bensì come riorganizzazioni della struttura societaria tra imprese riconducibili al medesimo gruppo economico (*business combination of entities under common control*).

L'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che, qualora simili operazioni di riorganizzazione interessino società *IAS Adopter*, non sono fiscalmente affrancabili ai sensi dell'articolo 172, comma 10-bis del Tuir, i plusvalori latenti sui beni della società incorporata emersi per effetto di tale operazione, che non vengano imputati direttamente ai beni stessi ma allocati, con segno negativo, a rettifica dell'ammontare del patrimonio netto della società risultante dalla fusione. Ciò anche nel caso in cui l'esistenza di tali plusvalori “effettivi” sui singoli cespiti facenti parte del patrimonio della stessa incorporata venga attestata tramite apposita perizia di stima.

2. Risoluzione n. 128 del 10.12.2010

Esonero dall'obbligo di presentazione del modulo RW

I contribuenti, la cui residenza fiscale in Italia è determinata *ex lege* ovvero in base ad accordi internazionali ratificati in Italia e che prestano in via continuativa attività lavorative all'estero (es. diplomatici o frontalieri), non sono soggetti all'obbligo di compilazione del modulo RW della dichiarazione annuale dei redditi, in relazione al conto corrente costituito all'estero per l'accredito degli stipendi o altri emolumenti derivanti dalle attività lavorative ivi svolte.

Tale disciplina di esonero si rende applicabile con riferimento agli adempimenti dei contribuenti a decorrere dal periodo d'imposta 2009, fermo restando, per i suddetti soggetti, l'obbligo di dichiarare i redditi derivanti dalle attività estere di natura finanziaria e dagli investimenti esteri, nei relativi quadri reddituali del modello UNICO.

Al fine di beneficiare dell'esonero dagli obblighi in questione, la condizione soggettiva di "diplomatico" o di "frontaliere" deve sussistere alla data del 31 dicembre del periodo d'imposta di riferimento, e deve essere caratterizzata da un elemento di continuità.

L'Agenzia delle Entrate precisa che l'attività lavorativa può considerarsi prestata all'estero in via continuativa qualora sia svolta per un numero di giorni maggiore di 183 nell'arco dell'anno. Ai fini del calcolo dei giorni, il periodo da considerare non deve necessariamente risultare ininterrotto essendo sufficiente che il soggetto presti la propria attività all'estero per più di 183 giorni nel periodo d'imposta.

3. Risoluzione n. 132 del 20.12.2010

Detassazione degli investimenti in macchinari

I commi da 1 a 3-bis dell'articolo 5 del decreto-legge n. 78 del 2009 hanno introdotto un'agevolazione (c.d. Tremonti-ter) consistente nella deduzione dal reddito d'impresa del 50 per cento del valore degli investimenti in nuovi macchinari ed apparecchiature effettuati dal 1° luglio 2009 al 30 giugno 2010.

Il beneficio può essere fruito "esclusivamente" in sede di determinazione del saldo IRPEF/IRES dei periodi d'imposta interessati, senza quindi incidere sul calcolo e sul versamento degli acconti dovuti, ed è cumulabile con altre misure di favore salvo che le norme disciplinanti le altre misure, la cui competenza spetta agli organi eroganti, non dispongano diversamente.

L'Amministrazione Finanziaria ha precisato che, qualora, nelle more delle pronunce definitive da parte degli organi eroganti, i contribuenti abbiano prudenzialmente ritenuto di non avvalersi della deduzione nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta di competenza, pur sussistendone i presupposti, tale beneficio non decade e sarà possibile per il contribuente fruirne, una volta definita positivamente, a cura degli organi competenti, la questione concernente la cumulabilità:

- presentando una dichiarazione integrativa entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello in cui la deduzione avrebbe dovuto essere operata;
- ove il predetto termine sia scaduto, presentando istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, della maggiore imposta versata nel periodo di imposta nel quale non è stata operata la deduzione entro il termine di quarantotto mesi decorrenti dal termine per il pagamento del saldo di imposta.

Qualora, invece, il contribuente abbia operato la deduzione nella dichiarazione dei redditi, e sia poi definita negativamente la questione concernente la cumulabilità, sarà possibile far venir meno gli effetti della deduzione in precedenza operata presentando una dichiarazione integrativa (c.d. a sfavore) entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria.

4. Risoluzione n. 133 del 20.12.2010

Coefficienti di ammortamento – Beni appartenenti a soggetti che svolgono attività di noleggio

Con riferimento ai coefficienti di ammortamento relativi ai beni appartenenti all'impresa, civilisticamente si ricorre all'ammortamento sistematico del costo dei beni strumentali in relazione alla residua possibilità di utilizzazione (art. 2426 c.c.).

Fiscalmente, invece, le quote di ammortamento ammesse devono essere determinate in misura non superiore ai coefficienti stabiliti nel decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 - per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi.

In linea generale, tutti i beni materiali strumentali sono fiscalmente ammortizzabili, compresi quelli concessi in locazione o comodato a terzi purché persista il carattere di strumentalità.

Ai fini della corretta determinazione dei coefficienti di ammortamento applicabili, occorre far riferimento in linea di principio all'attività esercitata dal locatore o comodante e non al settore di attività in cui il locatario/comodatario utilizza il bene.

Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la regola generale appena descritta deve essere derogata, nel caso delle imprese che operano nel settore del noleggio per le quali l'applicazione del coefficiente previsto per il gruppo residuale "Altre attività non precedentemente specificate" dal D.M. 31 dicembre 1988 non riflette l'effettivo deperimento del bene.

In questa ipotesi, il coefficiente di ammortamento deve essere ricercato nel gruppo di attività dell'utilizzatore in modo da dare una rappresentazione più realistica del deterioramento fisico dei beni.

Ad ogni modo, tale deroga ai principi generali, può trovare applicazione solo a condizione che il bene venga impiegato per tutta la sua vita utile esclusivamente nel medesimo settore di attività, anche da parte di più utilizzatori.

5. Risoluzione n. 134 del 20.12.2010

Prestazioni collegate alle esportazioni di beni da uno Stato membro ad un Paese extra-Ue

Con la presente risoluzione, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito gli adempimenti fiscali a carico di quei soggetti, che svolgono attività di acquisto dei beni da fornitori operanti in Stati membri UE e nel successivo trasferimento dei beni medesimi in un mercato extra UE, senza transitare per il territorio italiano, incaricando un proprio agente di provvedere alla spedizione della merce.

Tali operazioni consistono di fatto nel trasferimento di un bene da uno Stato membro verso un Paese extra-Ue e sono, pertanto, qualificabili come cessioni all'esportazione.

La prestazione di trasporto dei beni è collegata ad una cessione all'esportazione, e gode del regime agevolato di cui all'art. 9, primo comma, n. 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, che considera, tra l'altro, non imponibili "i trasporti relativi a beni in esportazione".

In relazione agli adempimenti formali, per la predetta prestazione di servizio esiste l'obbligo di autofatturazione per il committente nazionale, benché la medesima non sia imponibile (artt. 17, comma 2, e 21, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972).

Quanto precede vale a condizione che il prestatore non sia residente nel territorio dello Stato poiché, in caso contrario, si applicano le normali regole in tema di fatturazione.

Inoltre, non sussiste l'obbligo di compilazione degli elenchi Intrastat, dal momento che non è dovuta l'imposta nello Stato in cui è stabilito il destinatario (art. 50, comma 6, del D.L. n. 331 del 1993, convertito dalla legge n. 427 del 1993).

6. Risoluzione n. 136 del 27.12.2010

Comunicazione dell'opzione per il regime di tassazione delle SIIQ e delle SIINQ

L'Amministrazione Finanziaria ha chiarito le modalità di compilazione della comunicazione di adesione al regime di tassazione speciale, destinato alle società di investimento quotate e non quotate (Siiq e Siinq) che esercitano, in via prevalente, l'attività di locazione immobiliare¹.

La possibilità di aderire al descritto regime è stata estesa anche alle Siiq e alle Siinq non residenti, ma con stabile organizzazione in Italia. A loro si rivolge il documento di prassi dell'Agenzia, precisando che, oltre alle istruzioni relative al modello approvato con provvedimento direttoriale del 28 novembre 2007, devono attenersi a determinati comportamenti procedurali.

In particolare nei campi riguardanti la sede legale devono essere riportati i dati relativi alla sede estera ed il campo "Provincia" non deve essere compilato.

Deve essere, altresì, indicato nel relativo campo il "Codice Stato estero", desunto all'elenco dei "Paesi e territori esteri" riportato nell'Appendice alle istruzioni per la compilazione del modello UNICO Società di capitali, disponibile alla data di presentazione della comunicazione.

Nei campi concernenti il domicilio fiscale, invece, devono essere indicati i dati relativi alla sede della stabile organizzazione in Italia.

Nel riquadro "Altre informazioni" dovrà essere dichiarato che la società è residente in uno Stato U.E. o in uno Stato aderente all'accordo sullo spazio economico europeo, con stabile organizzazione in Italia. Nel medesimo riquadro verrà riportato il codice di identificazione fiscale estero.

¹ Tale specifico regime prevede che i proventi di tali attività possano essere sottratti a Ires e Irap, in cambio di una "tassa d'ingresso", pari al 20% della differenza fra il valore normale e quello fiscale (plusvalenza) dei diritti reali sugli immobili destinati alla locazione.

Gli utili corrispondenti a tale attività sono poi assoggettati a una ritenuta del 20%, a titolo di acconto o d'imposta a seconda del socio percettore.

L'eventuale opzione per il regime alternativo sopra citato va comunicato all'Agenzia delle Entrate, entro il termine dell'ultimo periodo d'imposta "ordinario".

7. Risoluzione n. 140 del 29.12.2010

Errata applicazione del meccanismo del reverse charge

Ai sensi del D.Lgs. n. 18/2010, a far data dal 1° gennaio 2010, “*gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, (-), sono adempiuti dai cessionari o committenti*”.

Tale procedura, comporta l'obbligo per il cessionario di assolvere l'Iva mediante l'emissione di un'autofattura riportante l'indicazione dell'imposta dovuta.

In tal modo, debitore d'imposta non è più il cedente o il prestatore, bensì colui il quale ha ricevuto il bene o la prestazione.

L'Amministrazione Finanziaria ha chiarito, con la presente risoluzione, che l'eventuale violazione di detto obbligo, potrà essere sanata con il versamento - in misura ridotta e avvalendosi del ravvedimento - della sola sanzione del 3% dell'imposta irregolarmente assolta, senza bisogno di effettuare ulteriori adempimenti a rettifica del comportamento tenuto.

8. Risoluzione n. 141 del 30.12.2010

Vincite conseguite per effetto della partecipazione a giochi on-line

Le vincite conseguite per effetto della partecipazione a giochi on-line rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 67 del TUIR.

Tali somme costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo d'imposta, senza tener conto delle spese sostenute per la loro produzione (art. 69 TUIR).

Tali vincite o premi, se corrisposti dallo Stato, da persone giuridiche pubbliche o private e dai soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 23 del DPR 600/73², sono assoggettati ad una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta con facoltà di rivalsa.

L'erogazione di reddito da parte di un soggetto che non è sostituto d'imposta rende necessario l'adempimento degli obblighi dichiarativi in capo al contribuente, in particolare, nel rigo RL15 del quadro del modello Unico.

Qualora il conto corrente sul quale accreditare le vincite/addebitare le perdite, sia detenuto presso un istituto di credito estero, operano le medesime regole di monitoraggio prescritte per le attività finanziarie, ovvero l'indicazione nel modulo RW del Modello Unico, poiché detti conti sono suscettibili di produrre redditi di fonte estera imponibili in Italia.

Per quanto riguarda gli obblighi di monitoraggio fiscale del conto corrente detenuto all'estero, infatti, l'articolo 4 del decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, prescrive l'obbligo di compilazione del modulo RW della dichiarazione dei redditi da parte delle persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed associazioni equiparate ai sensi dell'articolo 5 del TUIR, fiscalmente residenti

² Società per azioni, in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative, di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento CE 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento CE 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato.

nel territorio dello Stato, che al termine del periodo d'imposta detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria di ammontare complessivo superiore a euro 10.000, attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia.

9. Risoluzione n. 142 del 30.12.2010

Obbligo di monitoraggio per nudi proprietari e usufruttuari

A partire dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2009 (Unico 2010), i contribuenti sono tenuti ad indicare nel modulo RW le attività estere di natura finanziaria e gli investimenti all'estero di altra natura, non soltanto nel caso di effettiva produzione di redditi imponibili in Italia, ma anche nell'ipotesi in cui la produzione dei predetti redditi sia soltanto astratta o potenziale.

Con riferimento agli immobili, qualora il diritto di usufrutto fosse separato dalla nuda proprietà, i nudi proprietari sono tenuti ad indicare nel modulo RW il valore della nuda proprietà, così come riportato nell'atto costitutivo del medesimo diritto, per la sola quota parte di propria competenza.

Parimenti gli usufruttuari sono tenuti ad indicare nel modulo RW il costo storico di acquisto del diritto, in ragione della propria quota di competenza, come risultante dalla relativa documentazione probatoria, maggiorato degli eventuali oneri accessori, quali, ad esempio, le spese notarili e gli oneri di intermediazione, ad esclusione degli interessi passivi.

Non sussiste, invece, alcun obbligo di aggiornamento di tale valore negli anni successivi.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Napoli, 24 gennaio 2011

Dott.ssa Francesca Sanseverino
francescasanseverino@studiofiorentino.com

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@studiofiorentino.com

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero
mauriziomoccaldi@studiofiorentino.com

DISCLAIMER

Il presente focus ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico, né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.