

Novità fiscali del 24 ottobre 2008: cessione da parte di una società di capitali della partecipazione detenuta in una società di persone; presupposto normativa C.F.C.; conservazione elettronica delle dichiarazioni

Publicato il 24 ottobre 2008

Indice:

1) Intermediari incaricati alla trasmissione: Conservazione elettronica delle dichiarazioni

2) Detassazione degli straordinari: Nuovi chiarimenti

3) Cessione da parte di una società di capitali della partecipazione detenuta in una società di persone

4) Presupposto normativa CFC: Collegata estera "trasparente" partecipata tramite GIE e [trust](#)

5) Brevi fiscali

1) Intermediari incaricati alla trasmissione: Conservazione elettronica delle dichiarazioni

Tanti chiarimenti dalla recente Dottrina (Piseroni e Valerio Artina) sulla procedura della conservazione dei dati contabili non cartacei.

Dal 3 febbraio 2004 è possibile effettuare la conservazione su supporti informatici a seguito di quanto disciplinato dal D.M. 23 gennaio 2004 e dalla delibera CNIPA 19 febbraio 2004, n. 11.

L'obbligo di conservazione della dichiarazione inviata telematicamente è previsto dal D.P.R. 22 luglio 1998, n. 332 il quale all'art. 3, comma 9, dispone come *"i contribuenti e i sostituti di imposta che presentano la dichiarazione in via telematica, direttamente o tramite i soggetti di cui ai commi 2 bis e 3, conservano, per il periodo previsto dall'articolo 43 del decreto del presidente della repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la dichiarazione debitamente sottoscritta e redatta su modello conforme a quello approvato con il provvedimento di cui all'articolo 1, comma 1, nonché i documenti rilasciati dal*

soggetto incaricato di predisporre la dichiarazione".

Il comma 9-bis del medesimo articolo prevede, invece, che *" i soggetti incaricati della trasmissione delle dichiarazioni conservano, anche su supporti informatici, per il periodo previsto dall'articolo 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, copia delle dichiarazioni trasmesse, delle quali l'Amministrazione*

finanziaria può chiedere l'esibizione previa riproduzione su modello conforme a quello approvato".

Dal confronto delle due disposizioni l'Agenzia delle Entrate ha rilevato, sia nella risoluzione 18 ottobre 2007, n. 298/E che nella Risoluzione 8 agosto 2008, n. 354/E come la seconda disposizione non consideri la sottoscrizione della copia conservata quale elemento essenziale ai fini della conservazione della medesima.

In particolare con la risoluzione n. 354/E/2008 ha rilevato come "dal dato contestuale della

norma si evince che la sottoscrizione della dichiarazione è un elemento essenziale della dichiarazione conservata dai contribuenti e dai sostituti di imposta. Analogo requisito non è, invece, prescritto per i soggetti incaricati della trasmissione che conservano su supporto informatico le copie delle dichiarazioni trasmesse, a condizione che queste siano riproducibili su modello conforme a quello approvato”.

Conservazione elettronica

Una volta espletata la memorizzazione dei dati, il processo di conservazione, per i documenti informatici, viene ultimato tramite l'apposizione all'insieme dei documenti, ovvero su un'evidenza informatica contenente l'impronta degli stessi, della sottoscrizione elettronica e della marca temporale da parte del responsabile della conservazione.

Tale procedura, a norma del secondo comma dell'art. 3 del D.M. 23 gennaio 2004 deve essere effettuata *“con cadenza almeno quindicinale per le fatture e almeno annuale per i restanti documenti”*.

In riferimento al termine annuale l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato nella circolare n. 36/E/2006 prima e nella risoluzione n. 298/E/2007 poi, come questi *“si ritiene coincidente con la presentazione della propria dichiarazione dei redditi”*.

Ne consegue che nel caso in cui si decidesse di optare per la conservazione informatica delle dichiarazioni trasmesse nel corso del 2008 *la relativa conservazione andrà effettuata, non prendendo in considerazione eventuali proroghe nei termini di presentazione, entro il 31 luglio 2009.*

Responsabile della conservazione

Il processo di conservazione dei documenti informatici termina con l'apposizione da parte del responsabile della conservazione della sottoscrizione elettronica e della marca temporale.

La delibera CNIPA 19 febbraio 2004, n. 11, art. 5, disciplina la figura del responsabile della conservazione: Questi risulta, generalmente, identificato nel contribuente, ma è prevista la

facoltà di designare a tale carica un soggetto terzo.

Nel caso in cui il contribuente non sia una persona fisica, questi può designare il proprio responsabile sia tra un soggetto legato da un rapporto qualificato, quale socio o amministratore, sia tra un soggetto terzo esterno.

Ambito temporale

La possibilità di procedere alla conservazione elettronica dei documenti può essere esercitata a partire dal 3 febbraio 2004; tuttavia, a partire da tale data il singolo contribuente ha facoltà di avvalersi di tale disciplina per conservare anche i documenti, tra cui le copie delle dichiarazioni inviate telematicamente, relativi ai periodi d'imposta precedenti.

In tale ipotesi, però, i documenti oggetto di conservazione non sono dei documenti informatici ma dei documenti analogici, giacché costituiti da copie cartacee degli originali.

Per tali documenti, quindi, si deve procedere ad applicare il processo di conservazione previsto dall'art. 4 del D.M. 23 gennaio 2004, in riferimento alla conservazione di documenti analogici non originali, *essendo, di fatto, le dichiarazioni conservate dagli intermediari copie delle dichiarazioni originali conservate dai singoli contribuenti.*

Procedura di conservazione dei documenti analogici

I documenti analogici risultano costituiti da grandezze fisiche che assumono valori continui; in tale categoria rientrano anche i documenti che si materializzano su supporti cartacei quali possono essere le copie delle dichiarazioni spedite telematicamente.

La procedura di conservazione di tali documenti cartacei si differenzia da quella prevista per i documenti informatici, solamente dalla presenza di un passaggio iniziale aggiuntivo, consistente nell'acquisizione dell'immagine del documento stesso.

Una volta eseguita tale acquisizione, il processo di conservazione dei documenti analogici non originali risulta essere lo stesso precedentemente analizzato, a cui si fa rimando, in riferimento alla conservazione dei documenti informatici.

La conservazione dei documenti analogici può essere limitata, come previsto dal secondo comma dell'art. 4 del D.M. 23 gennaio 2004, *a una o più tipologie di documenti analogici*; inoltre, una volta che il processo di conservazione è stato ultimato, i documenti analogici che sono stati oggetto di conservazione possono essere distrutti e quindi permettere il recupero dello spazio precedentemente utilizzato per il loro stoccaggio.

Invio impronta

Al fine di poter estendere la validità dei documenti sottoposti a conservazione, il D.M. 23 gennaio 2004, art. 5, prevede l'obbligo, in capo al responsabile della conservazione, di inviare alla competente Agenzia fiscale l'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione, la relativa sottoscrizione elettronica e la marca temporale. Tale invio deve essere eseguito a norma del medesimo articolo entro il mese successivo *"alla scadenza dei termini stabiliti dal decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive all'imposta sul valore aggiunto"*.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 298/E/2007, prevede che *la trasmissione dell'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione, della relativa sottoscrizione elettronica e della marca temporale vada effettuata entro il mese successivo al termine per la presentazione della dichiarazione*.

Tuttavia, detto adempimento al momento non è necessario giacché deve essere effettuato secondo le specifiche modalità che verranno individuate da un apposito decreto che, allo stato attuale, non è stato ancora approvato; **conseguentemente l'invio dell'impronta è un adempimento, per ora, non necessario** al fine di vedersi riconosciuta la validità della conservazione effettuata.

Ciò risulta, inoltre, confermato da quanto affermato dall'Agenzia nella circolare n. 36/E/2006 secondo cui *"fino all'approvazione del provvedimento in parola, pertanto, il contribuente non è tenuto ad effettuare la comunicazione suddetta, pur potendo optare per la conservazione elettronica dei documenti"*.

In tal caso, dovranno essere osservati gli obblighi contemplati dagli artt. 3 e 4 del decreto” (D.M. 23 gennaio 2004).

(Di Cristina Piseroni e Valerio Artina, in Pratica fiscale e Professionale n. 41 del 27/10/2008, Ipsoa Editore)

2) Detassazione degli straordinari: Nuovi chiarimenti

I chiarimenti operativi delle Entrate e del Ministero del Lavoro Applicazione ad ampio raggio per l'imposta sostitutiva del 10%, ai fini Irpef, prevista sui compensi collegati agli straordinari e ai premi di risultato.

Sono infatti assoggettate ad aliquota ridotta tutte le somme complessivamente erogate per prestazioni di lavoro straordinario, prestazioni di lavoro supplementare, prestazioni rese in funzione di clausole flessibili o elastiche nell'ambito dei rapporti di lavoro a tempo parziale, per incrementi di produttività, innovazione ed efficienza organizzativa e altri elementi di competitività e redditività legati all'andamento economico dell'impresa.

E' quanto ha precisato l'**Agenzia delle Entrate con la circolare 59/E, pubblicata il 23/10/2008** e predisposta congiuntamente dal Ministero del Lavoro e dall'Agenzia delle Entrate (peraltro, anticipata ai quotidiani cartacei il 22/10/2008).

Il documento, che segue la precedente circolare n. 49/E del 2008 con la quale sono stati emanati i primi chiarimenti sull'argomento, affronta diverse problematiche fornendo risposte sulle questioni emerse riguardo l'applicazione dell'agevolazione.

Lavoro festivo e lavoro notturno con aliquota ridotta

In particolare, lo speciale regime di tassazione con aliquota ridotta trova applicazione anche in riferimento a compensi, premi e gettoni corrisposti in relazione a prestazioni straordinarie effettuate nei giorni di riposo (ordinario o di legge) e festivi, a condizione che si tratti di compensi comunque riconducibili a quanto stabilito dal D.L. n. 93 del 2008 - articolo 2, comma 1, lett. a), lett. c).

Pertanto, possono rientrare nell'ambito dell'imposta sostitutiva prevista dalla norma anche i seguenti compensi:

- Le somme erogate al personale che presta la propria opera nelle festività in

ragione delle ore di servizio effettivamente prestate;

- l'indennità o maggiorazione corrisposta ai lavoratori che, usufruendo del giorno di riposo settimanale in giornata diversa dalla domenica, siano tenuti a prestare lavoro ordinario la domenica;

- le somme erogate per il lavoro notturno ordinario in ragione delle ore di servizio effettivamente prestate;

- gli specifici, ulteriori compensi erogati per prestazioni rese durante la giornata

del sabato, in caso di orario articolato su cinque giorni lavorativi alla settimana,

con la giornata del sabato normalmente "prevista" come non lavorativa.

Come si calcola l'imposta

Riguardo il calcolo dell'imposta sostitutiva del 10%, ai fini Irpef, resta invariato il limite di importo complessivo di 3.000 euro lordi.

Circa le modalità di applicazione, il sostituto d'imposta calcola le ritenute da operare dopo aver sottratto dalla retribuzione le trattenute previdenziali.

La ritenuta del 10% deve essere infatti applicata sulla parte di retribuzione residua dopo aver operato le trattenute previdenziali, giacché l'agevolazione riguarda esclusivamente la tassazione delle specifiche retribuzioni individuate che restano assoggettate per intero al contributo previdenziale e assistenziale obbligatoria.

(Agenzia delle Entrate, comunicato stampa del 23/10/2008)

3) Cessione da parte di una società di capitali della partecipazione detenuta in una società di persone

Il principio sancito dall'art. 68, comma 6, del Tuir (che si applica per le partecipazioni detenute in soggetti, quali le società di capitali, in regime di trasparenza fiscale per opzione) è valido anche per le partecipazioni detenute da società di capitali in soggetti "naturalmente trasparenti" quali le società di persone.

Pertanto, il costo fiscale della partecipazione ceduta dalla S.r.l. può essere aumentato dei redditi ad essa attribuiti per trasparenza dalla società partecipata e altresì diminuito degli utili distribuiti da quest'ultima purché prodotti in periodi di tassazione per trasparenza.

Resta comunque impregiudicato, ai sensi dell'art.37-bis, comma 2, del D.P.R. 600/73, ogni potere di controllo dell'Amministrazione Finanziaria volto a verificare se l'operazione di cessione

della partecipazione preceduta dalla trasformazione in società di persone della società partecipata presenti carattere elusivo e sia, pertanto, censurabile.

Cosa prevede il comma 6 dell'art. 68 del Tuir

L'Agenzia delle Entrate ha evidenziato, riguardo le partecipazioni nelle società indicate nell'art. 5 del Tuir, che il comma 6 dell'art. 68 del Tuir prevede che, ai fini della determinazione delle plusvalenze o delle minusvalenze il costo o valore di acquisto deve essere aumentato o diminuito dei redditi e delle perdite imputate al socio e che dal costo si scomputano, fino a concorrenza dei redditi già imputati, gli utili distribuiti al socio.

La finalità della norma è quella di evitare che i redditi già tassati e le perdite già dedotte possano essere tassati (o nel caso di perdite dedotte) nuovamente in sede di cessione della partecipazione.

Il suddetto criterio, per espressa previsione dell'art. 115, comma 12, trova applicazione anche in caso di cessione di partecipazioni in società di capitali che abbiano optato per il regime di trasparenza fiscale di cui agli artt. 115 e 116 del Tuir.

(Agenzia delle Entrate, risoluzione del 22/10/2008, n. 398/E)

4) Presupposto normativa CFC: Collegata estera "trasparente" partecipata tramite GIE e [trust](#)

Il presupposto applicativo della normativa CFC recata dall'art. 167 del TUIR è dato dal possesso di redditi conseguiti in uno degli Stati o territori con regime fiscale privilegiato, individuati dal D.M. 21 novembre 2001, da imprese, società o enti controllati, direttamente o indirettamente,

da persone fisiche o dai soggetti di cui agli articoli 5 e 73, comma 1, lettere a), b) e c) del TUIR.

L'art. 168, comma 1, del TUIR estende l'applicazione delle disposizioni stabilite dall'art. 167 del TUIR, in materia di tassazione delle imprese estere controllate, al caso in cui il soggetto residente in Italia detenga, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, una partecipazione agli utili in imprese, società o enti residenti o localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata, non inferiore al 20%, ovvero, nell'ipotesi di società quotate in borsa o in mercati regolamentati, non inferiore al 10%.

Il caso concreto chiarito dalle Entrate

Nel caso di specie (istanza di interpello posta all'Agenzia delle Entrate) la società istante detiene indirettamente una partecipazione del 50% agli utili delle tre summenzionate SPC, localizzate in Stati a regime fiscale privilegiato, per il tramite di GAMMA, il quale a sua volta controlla interamente le stesse attraverso l'instestazione fiduciaria delle loro azioni a [trust](#) non discrezionali.

Riguardo al presupposto applicativo del "collegamento", tale partecipazione indiretta integra il requisito del collegamento indiretto previsto dall'art. 168 del TUIR.

Ciò nel presupposto che non risultano verificate in capo alla società istante le fattispecie di controllo societario di cui all'art. 2359 del codice civile: In tal caso si applicherebbero le disposizioni di cui all'art. 167 del TUIR.

Infatti, l'interposizione di un [trust](#) nella catena partecipativa di controllo o di collegamento determina comunque l'applicazione del meccanismo della normativa CFC.

La detenzione delle partecipazioni tramite un [trust](#) può essere assimilata all'ipotesi di possesso della partecipazione "per interposta persona", atteso che il [trust](#), come chiarito nella circolare n. 48/E del 6 agosto 2007, rientra nella nozione di "persona".

Riguardo, invece, al presupposto applicativo del possesso di redditi conseguiti in uno degli Stati o territori con regime fiscale privilegiato, è errata la tesi del contribuente, secondo la quale tale

presupposto non si verifichi, per il fatto che, poiché le SPC imputano direttamente ad GAMMA i risultati derivanti dalle proprie attività, le stesse non conseguono alcun reddito nei rispettivi Stati di residenza.

In proposito, il summenzionato presupposto applicativo si verifica nel caso in cui la partecipata estera “consegua” redditi in Stati o territori a fiscalità privilegiata, derivanti da una fonte produttiva localizzata in tali Stati o territori, a prescindere dal regime fiscale di trasparenza o opacità del soggetto estero.

In tale fattispecie si realizza il presupposto relativo all’esistenza di “redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato” residente in uno Stato o territorio a regime fiscale privilegiato (art. 167, comma 1, TUIR), per cui è applicabile la disciplina, recata dall’art. 168 del TUIR, che prevede la tassazione di trasparenza degli utili riferibili alla partecipazione indirettamente detenuta dalla società istante nelle summenzionate SPC e, per la quota degli utili distribuiti non tassata per trasparenza, la disciplina dell’art. 89, comma 3, del TUIR che dispone la tassazione per l’intero ammontare degli “utili provenienti” da Stati o territori con regime fiscale privilegiato.

(Agenzia delle Entrate, risoluzione del 23/10/2008, n. 400/E)

5) Brevi fiscali

- Premiati notturni e festivi

"Il lavoro svolto nei turni notturni è sempre detassato, anche se rientra nella attività ordinaria.

Inoltre, è premiato anche chi è impegnato nelle festività ovvero ha delle maggiorazioni di stipendio in dipendenza dell'articolazione dei turni.

Sono queste alcune delle precisazioni contenute nella circolare dell'Agenzia delle entrate e del Ministero del lavoro n. 59/E del 22 ottobre 2008".

(Di Maria Carla De Cesari e Enzo De Fusco, in Il Sole 24 Ore del 23 ottobre 2008)

- Fisco e previdenza complementare

I montanti maturati fino al 31/12/2006 sono soggetti a tassazione secondo le norme previdenti.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito diversi chiarimenti in materia di previdenza complementare e fiscalità.

Riguardo la modalità di tassazione delle somme che il fondo pensione del personale di una banca deve liquidare a titolo di riscatto parziale per mobilità ad alcuni ex iscritti non più impiegati presso l'istituto di credito e intenzionati a fruire del fondo di solidarietà, nell'ipotesi in cui questi importi siano maturati in vigenza di regimi fiscali diversi, le Entrate hanno chiarito che l'importo del riscatto (50% della posizione individuale maturata) va imputato prioritariamente all'intero montante accumulato per primo nel tempo.

Ai montanti delle prestazioni maturate fino al 31/12/2006 - prima dell'entrata in vigore della nuova disciplina della previdenza complementare - continua ad applicarsi il regime fiscale previgente.

E' questo uno dei chiarimenti forniti dall'agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 399/E del 22/10/2008, in risposta all'interpello di un fondo pensione al fine di conoscere il trattamento fiscale delle somme erogate come riscatto ad alcuni ex iscritti, alla luce delle nuove norme sulla previdenza complementare.

La stessa Agenzia ha poi chiarito come deve essere ripartito l'imponibile tra i vari montanti maturati in vigenza di tre regimi fiscali diversi.

In particolare, il primo montante è quello maturato fino al 31/12/2000, il secondo dal 1/1/2001 al 31/12/2006, il terzo è accumulato a partire dalla data di entrata in vigore della nuova disciplina sulla previdenza complementare.

I tecnici delle Entrate, nel precisare la modalità di ripartizione dell'imponibile tra i tre montanti, richiamano un criterio cronologico già illustrato nella circolare 70/2007. L'importo del riscatto va, infatti, imputato prioritariamente e fino a esaurimento all'intero montante maturato per primo in ordine di tempo, applicando il relativo trattamento fiscale allora vigente.

Soltanto l'eventuale eccedenza va associata all'ultimo montante, maturato dopo il primo gennaio 2007, che è l'unico a scontare la tassazione in base all'attuale disciplina sulla previdenza complementare dettata dal Dlgs 252/2005.

Ne deriva che alle prime due posizioni, concernenti prestazioni maturate fino al 31 dicembre 2006, continuano ad applicarsi le disposizioni previgenti.

Saranno, quindi, soggette al vecchio sistema di tassazione separata, con aliquota determinata con gli stessi criteri previsti per il Tfr.

La risoluzione n. 399/2008 è passata poi ad esaminare l'ipotesi in cui gli ex iscritti al fondo di previdenza richiedano, oltre al riscatto parziale per mobilità, anche quello "per cause diverse".

Per tale fattispecie, il fondo deve liquidare prima il riscatto parziale per mobilità e, solo in seguito, quello per cause differenti.

Il criterio di ripartizione dell'imponibile tra i montanti rimane lo stesso, per cui l'ulteriore 50% delle somme liquidate come riscatto "per cause diverse" deve essere imputato ai primi due montanti maturati nel tempo, nella misura in cui risultino ancora capienti, mentre la somma residua va associata alla posizione maturata dopo il primo gennaio 2007 e viene tassata con la ritenuta a titolo d'imposta del 23%.

(Agenzia delle Entrate, risoluzione del 22/10/2008, n. 399/E)

- Essenti i regali se rientrano tra i fringe benefit

"I regali di Natale e le altre erogazioni liberali - concesse in occasione di festività e ricorrenze - sono diventate imponibili con la soppressione dell'art. 52, comma 2, lettera b) del D.P.R. n. 917 del 1986.

Tuttavia, con la circolare dell'Agenzia delle entrate e del Ministero del lavoro n. 59/E del 22 ottobre 2008, si è individuata una "correzione interpretativa": La liberalità può ancora essere detassata in tutte le ipotesi di cui all'art. 51, comma 3, del D.P.R. n. 917 del 1986".

(Di Michela Magnani, in Il Sole 24 Ore del 23 ottobre 2008)

A cura di Vincenzo D'Andò

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l