

Acquisto di prestazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto fornite da un paese a bassa imposizione

In questo numero:

- Acquisto di prestazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto fornite da un paese a bassa imposizione
- Proprietà immobiliari situate in Francia che appartengono a società del Liechtenstein
- TIEA stipulato con la Germania
- Convenzione di doppia imposizione stipulata con il Lussemburgo

Autore
Roger Frick

Dal 1° gennaio 2010 nell'Unione Europea (UE) vigono nuove prescrizioni per quanto riguarda il luogo di fornitura delle prestazioni. Secondo le nuove disposizioni, la prestazione di servizio è fornita nel luogo:

- a) in cui la persona assoggettata all'imposta sulla cifra d'affari (persona assoggettata all'IVA) ha la sua sede commerciale;
- b) in cui si trova la sede commerciale del fornitore della prestazione nel caso in cui la prestazione venga fornita a una persona non assoggettata all'IVA.

Le nuove disposizioni hanno una portata molto ampia, in quanto, ad esempio, anche una società domiciliata nell'Unione Europea (UE) che riceve una fattura per prestazioni d'imballaggio e trasporto fornite da un'azienda esterna all'UE in uno scalo portuale che si trova al di fuori dell'Unione Europea (UE), deve contabilizzare la rispettiva fattura come acquisto di prestazioni.

L'acquisto di prestazioni viene contemplato nella rispettiva fattura dell'imposta sulla cifra d'affari trimestrale e può essere al tempo stesso conteggiato sullo stesso formulario come costo gravato dall'IVA

nella misura in cui l'acquisto delle prestazioni è effettuato nell'ambito delle attività commerciali. Da questo punto di vista, dal profilo fiscale risulta un calcolo a somma zero, ma sussiste comunque l'obbligo di indicare nelle dichiarazioni per l'imposta sulla cifra d'affari anche le relazioni commerciali con società esterne all'UE e per prestazioni acquistate fuori dell'UE.

Di conseguenza, de facto tutte le società domiciliate nell'UE che acquistano prestazioni provenienti da stati esterni all'UE sono tenute a indicare tali prestazioni come fatturato d'acquisto soggetto all'imposta sulla cifra d'affari poiché l'acquisto di prestazioni di servizio è considerato come fatturato soggetto all'IVA.

In questo contesto sorge la domanda riguardo al rischio legato al fatto che l'acquisto di prestazioni è soggetto all'IVA, mentre la rispettiva deduzione dell'imposta sulla cifra d'affari sul formulario potrebbe essere negata (sotto forma di «reverse charge» o di spese d'esercizio riconosciute) poiché la prestazione acquistata proviene ad esempio da un «paradiso fiscale» che si trova fuori dell'UE.

In queste circostanze, oltre a subire degli addebiti in relazione all'imposta sull'utile

Strutturazione del patrimonio e protezione patrimoniale, family office, pianificazione di successioni, consulenza e pianificazione fiscale internazionale, consulenza giuridica, trust, fondazioni e società, svolgimento di affari commerciali internazionali, selezione dell'istituto bancario, «Una relazione affidabile – anche nei periodi di costante cambiamento», dal 1929. Fondi di investimento e assicurazioni, contabilità e bilancio annuale, cambiamento di domicilio, strutturazione del patrimonio et protezione patrimoniale, family office, pianificazione di successioni, consulenza e pianificazione fiscale internazionale, consulenza giuridica, trust, fondazioni e società, svolgimento di affari commerciali internazionali, selezione dell'istituto bancario, Fondi di investimento

(imposta sul reddito delle persone giuridiche), un'azienda con sede nell'UE potrebbe vedersi improvvisamente confrontata con l'imposizione successiva dell'imposta sul valore aggiunto per un ammontare del 20% e oltre del valore della prestazione acquistata.

La Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE) ha avuto modo di esprimersi su questo tema in tempi assai recenti, precisamente il 30 settembre 2010, nell'ambito del caso giuridico C-395/09. In considerazione del fatto che il Liechtenstein non è membro dell'UE e che le aziende con sede nel Liechtenstein forniscono frequentemente prestazioni a favore di aziende con sede nell'UE, questa decisione va accolta favorevolmente.

Secondo la CGUE, il diritto alla deduzione dell'imposta precedente secondo l'articolo 17 capoverso 2 della 6ª direttiva IVA 77/388/CEE è parte integrante del sistema IVA collettivo e, in linea di principio, non deve subire limitazioni. Riguardo all'estensione della deroga

prevista nell'articolo 17 capoverso 6 della 6ª direttiva IVA 77/388/CEE, la CGUE ha già deciso che questa disposizione presuppone che le esenzioni dall'imposta precedente, che i paesi membri possono mantenere, siano cresciuti in giudicato prima dell'entrata in vigore della 6ª direttiva IVA. Di principio, sono esclusi dalla deduzione dell'imposta precedente gli oggetti e le prestazioni che possono essere utilizzati per soddisfare i bisogni personali della persona imponibile o del suo personale.

Di conseguenza, se una società con sede in un paese a bassa imposizione fattura prestazioni di management, marketing o di organizzazione ecc. a un'azienda con sede nell'UE, i paesi membri dell'UE non hanno il diritto di escludere in modo forfetario e senza limitazioni di sorta praticamente tutti gli oggetti e le prestazioni dalla deduzione dell'imposta precedente. Gli stati membri devono definire in maniera sufficientemente concreta ciò che è escluso. Secondo la CGUE, l'indicazione secondo cui queste esclu-

sioni generalizzate siano una prevenzione contro la frode fiscale non è sufficiente come motivazione.

In seno all'UE esiste una cosiddetta clausola di «stand-still» che stabilisce che gli stati membri dell'UE possono derogare ai principi generali relativi alla deduzione dell'imposta precedente e mantenere le fattispecie previste dalla legislazione interna che vigevano prima dell'entrata in vigore della 6ª direttiva IVA 77/388/CEE. Risulta tuttavia che gli stati membri dell'UE abusano della clausola di «stand-still» prevista secondo l'art. 176 della direttiva IVA 2006/112/CE. È possibile applicare delle restrizioni per quanto riguarda la deduzione dell'imposta precedente, però è necessario che queste siano stabilite in modo sufficientemente concreto. Inoltre, vige anche il principio secondo cui non è possibile estendere ulteriormente le fattispecie da escludere dopo l'entrata in vigore della 6ª direttiva IVA.

Proprietà immobiliari situate in Francia appartenenti a società del Liechtenstein

Come noto, il Liechtenstein ha stipulato con la Francia un cosiddetto Tax Information Exchange Agreement (TIEA), che è in vigore dal 19 agosto 2010. L'accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale è applicabile ai periodi fiscali a partire dal 1º gennaio 2010, oppure, qualora non sia definito un periodo fiscale, solo ai vari crediti fiscali esigibili a partire da tale data.

Lo scambio di informazioni presuppone una richiesta concreta e si rifà allo standard OCSE, compreso il commento OCSE al relativo accordo.

In questo contesto sorge la domanda in merito alle modalità di applicazione che

la Francia adotterà in futuro riguardo agli immobili che appartengono a persone giuridiche del Liechtenstein. Di principio la Francia riscuote le seguenti imposte sulle proprietà immobiliari situate in Francia. Inoltre, in relazione alle proprietà immobiliari si devono prevedere i costi elencati qui di seguito:

Costi e imposte una tantum

- 1) Tasse di registrazione pari a ca. il 7% del prezzo di acquisto, comprese le spese notarili (questi costi sorgono anche in caso di acquisto da parte di una persona fisica).

- 2) Imposta sull'utile di capitale del 33 1/3% sull'utile conseguito dalla vendita immobiliare. Questa imposta è sensibilmente più alta rispetto a quella applicata alle proprietà di persone fisiche o di una SCI (Société Civile Immobilière).

Imposte annuali

- 3) Annualmente vengono riscosse le Taxes Foncières et d'Habitation (imposta fondiaria e sulla casa). Si tratta di una specie di imposta sul valore locativo, che dovrebbe essere applicata secondo modalità analoghe anche alle persone fisiche. Per le persone giuridiche viene

applicata un'aliquota di imposta del 33 1/3 %, mentre per le persone fisiche la stessa può arrivare fino al 40 %.

- 4) Un'altra imposta che viene riscossa annualmente è l'imposta di solidarietà sulla sostanza (ISF), che varia circa tra lo 0,55 % e l'1,8 %. Esiste un valore soglia che non è tassato. Questa imposta si applica sia alle persone giuridiche che alle persone fisiche, anche se le modalità di calcolo non sono le stesse. Le differenze non sono tuttavia significative.

- 5) Dichiarazione annuale sui formulari 2072/2746 con riferimento all'avente diritto economico sulla persona giuridica. Se la persona giuridica non è domiciliata in uno degli stati firmatari dell'accordo, deve essere versata un'imposta annua del 3 % sul valore corrente.

- 6) Articolo 164 C del Codice generale delle imposte (CGI): imposizione annuale del triplo del valore locativo, qualora la proprietà immobiliare appartenga a una persona giuridica ed

è situata in un paese a bassa imposizione.

In virtù del TIEA stipulato nel frattempo, a partire dal periodo di accertamento tributario 2010, le imposte annuali previste secondo i punti 5 e 6 vengono comunque a cadere, cosicché la situazione fiscale si allinea a quella delle proprietà immobiliari delle SCI (Société Civile Immobilière) oppure di persone fisiche residenti all'estero.

TIEA stipulato con la Germania

L'accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale stipulato tra il Liechtenstein e la Germania è applicabile ai periodi fiscali a partire dal 1° gennaio 2010. La Germania ha esternato a più riprese che per quanto riguarda il Liechtenstein è ora applicabile il § 15, in particolare i capoversi 1 e 6 della legge fiscale germanica concernente le relazioni con l'estero (Aussensteuergesetz o AStG). Di conseguenza i ricavi delle fondazioni discrezionali non possono più essere accreditati al fondatore e/o ai beneficiari, ma rimangono accreditati alla fondazione. I conferimenti e le distribuzioni soggiacciono comunque tuttora all'imposta tedesca sulle donazioni, oppure, nel caso delle distribuzioni, eventualmente all'imposta di donazione. Attualmente non è chiaro se i pagamenti degli utili non soggiacciono addirittura ad entrambe le imposte.

Nel caso di una fondazione trasparente dal profilo fiscale (diritto di revoca; diritto di modificare gli statuti complementari (oppure anche de facto così); contratti di mandato) i ricavi vengono accreditati al fondatore o ai beneficiari. La fondazione è fiscalmente inesistente, per cui non sorgono problemi legati all'imposta di donazione.

È utile ricordare che l'imposta di donazione si prescrive solo dopo 10 anni dalla morte del donatore.

È opportuno evitare di creare fondazioni discrezionali con oltre il 50 % di beneficiari fissi, in quanto in tal caso sarebbero soddisfatte tutte le fattispecie fiscali (imposte di donazione e accredito dei ricavi). Gli statuti complementari devono quindi essere impostati in modo che spetti al consiglio di fondazione assegnare i benefici al fondatore, al suo coniuge o ai suoi figli minorenni.

Una fondazione «trasparente» potrebbe anche risolvere i problemi fiscali invertendo l'intero capitale in oro. In tal caso non verrebbero più prodotti ricavi imponibili.

Attualmente le fondazioni «trasparenti» sono poco interessanti sotto il profilo dell'«asset protection», in quanto potrebbero eventualmente avere accesso al capitale di fondazione anche i creditori e i famigliari. Come risaputo, in caso contrario, le possibilità di accedere ai capitali vengono a cadere dopo una scadenza di due anni nella misura in cui la fondazione è stata subordinata contrat-

tualmente al diritto del Liechtenstein e che questo fatto sia anche documentabile.

Per quanto riguarda la Germania (e successivamente anche l'Austria) si dovrà attendere l'esito delle ulteriori trattative tra la Svizzera e la Germania riguardo all'imposta liberatoria. Una possibile variante realistica è di risolvere il «passato» di valori patrimoniali non dichiarati in modo che le banche versino comunque tra il 25 % e il 35 % del capitale germanico disponibile al fisco, anche se i clienti tedeschi desiderano sciogliere la loro relazione bancaria a partire da un determinato giorno di riferimento. È comunque lecito chiedersi se in tali circostanze le banche permetteranno ancora a tali clienti di interrompere la loro relazione bancaria con il loro istituto.

Sia la Germania che l'Austria hanno varato ulteriori leggi in materia fiscale con decorrenza dal 1.1.2011 allo scopo di rendere l'impiego di fondazioni ancora meno attraente. In un mondo caratterizzato da una «compliance» fiscale è quindi opportuno che il fiduciario sia in grado di fornire una risposta adeguata.

Convenzione di doppia imposizione stipulata con il Lussemburgo

La Convenzione di doppia imposizione (CDI) stipulata tra il Lussemburgo e il Liechtenstein è entrata in vigore il 1° gennaio 2011. La convenzione soddisfa i requisiti degli attuali standard internazionali e si orienta nelle sue parti essenziali alle convenzioni modello dell'OCSE.

È rallegrante che ogni struttura del Liechtenstein soggetta all'imposizione fiscale ordinaria che effettua investimenti tramite il Lussemburgo può ora appellarsi a questa convenzione. Di conseguenza,

in caso di partecipazioni importanti, il versamento degli interessi e dei dividendi nel Liechtenstein sono esenti dall'imposta alla fonte.

La nuova legge fiscale del Liechtenstein prevede notoriamente che le strutture soggette all'imposizione fiscale ordinaria, fondazioni comprese, versino un'imposta sugli utili del 12,5%, e che gli utili sul capitale e i dividendi non siano imponibili. Nel caso delle attività di holding, dal profilo fiscale sono dunque di particolare rilievo le prestazioni di management, le

prestazioni di servizio del gruppo e il reddito degli interessi.

Per ulteriori informazioni presso la Allgemeines Treuunternehmen, potete rivolgervi all'autore del presente articolo, Roger Frick, economista aziendale diplomato SUP, analista economico dipl. fed., TEP e membro del consiglio dei fiduciari.

Il Bollettino ATU viene pubblicato in tedesco, inglese, francese e italiano. Si tratta di una pubblicazione sporadica della Allgemeines Treuunternehmen con sede a Vaduz. Il contenuto ha esclusivamente uno scopo informativo generale e non sostituisce una consulenza giuridica.