

LE NOVITA' FISCALI DI APRILE 2010

Roma, 3 Maggio 2010

Circolare N.19300

Confindustria

Fisco, Finanza e Welfare

Il Direttore Elio Schettino

LE NOVITÀ FISCALI DI APRILE 2010

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

* * *

IRES

1. Decreto incentivi (DL n. 40/2010);
2. Detassazione campionari nel settore tessile e abbigliamento (Circ. 22/E);
3. Crediti d'imposta per la proiezione digitale (Decreto 21 gennaio 2010);
4. Esistenza di una stabile organizzazione (Cass. 8488/2010);
5. Commesse pluriennali (Cass. n. 7812/2010);
6. Revisione dei coefficienti di ammortamento;
7. Bollettino del Ruling di standard internazionale;

Sostituti d'imposta

8. Risposte a quesiti su deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta (Circ. 21/E);

IVA

9. Contrasto alle frodi fiscali internazionali e nazionali (Decreto 30/3/10);
10. Concessione di servizio di stazione marittima (Ris. 32/E);
11. Esclusione del diritto alla detrazione (Corte di Giustizia Europea C538/08 e C33/09);
12. Falsità di una fattura e prove contrarie (Cass. n. 735/2010 e n. 9138/2010);
13. Termine per rimborso ai sensi dell'art. 38-ter (Cass. 8690/2010);
14. Detrazione dell'imposta – Effettività di una operazione – Prova (Cass. 9476/2010);
15. Rimborso IVA – Attuazione degli art. 38-bis1, 38-bis2 e 38-ter, DPR n 633/1972;
16. Rimborso IVA a non residenti stabiliti in paesi extra UE (mod. IVA 79);
17. Approvazione modelli Intra-12 e Intra-13;

18. Seminario IVA Confindustria;

VARIE

19. Contrasto all'evasione- Indirizzi operativi 2010 (Circ. 20/E);

20. Studi di settore - Gestione delle controversie (Circ.19/E);

21. Contenzioso tributario - Accertamenti sulle vendite immobiliari (Circ.18/E);

22. Processo tributario - Chiarimenti dell'Agazia delle Entrate (Circ. 17/E - All.1);

23. Impugnabilità rifiuto definizione agevolata (Cass. 9022/2010);

INTERNAZIONALE

24. Commissione UE: doppia imposizione e attività transfrontaliere;

25. Commissione UE: fisco e paesi in via di sviluppo;

26. OCSE: Convenzione sull'assistenza amministrativa in materia fiscale;

27. OCSE: Rapporto sugli oneri amministrativi fiscali.

IRES

1. Decreto incentivi (DL n. 40/2010)

Nell'ambito dell'esame parlamentare del "decreto incentivi" (DL n. 40/2010), Confindustria ha segnalato ai Presidenti delle Commissioni parlamentari Finanze e Attività Produttive della Camera le osservazioni delle imprese sulle principali misure del decreto. La nota (consultabile nella Comunità Fisco del sito Confindustria), rileva la limitatezza delle risorse messe a disposizione e l'esclusione di interi settori industriali dagli interventi, e segnala alcuni specifici aspetti per i quali sarebbero utili chiarimenti o modifiche: dagli adempimenti per il monitoraggio delle operazioni con paesi a fiscalità privilegiata, alla possibilità di applicare alle agevolazioni di cui all'articolo 4 del decreto la soglia di 500mila euro prevista per gli aiuti di importo limitato dal Quadro Temporaneo approvato dalla Commissione Europea, in luogo della soglia ridotta di 200mila euro riferita agli aiuti "de minimis". Si ricorda che il decreto è attualmente all'esame del Parlamento e sono in corso di esame gli emendamenti.

Con riferimento specifico al decreto di attuazione degli obblighi di monitoraggio previsti dall'art.1 del decreto per i soggetti passivi Iva, si rinvia al punto 9 della presente circolare. Con riferimento invece alla detassazione degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo per la realizzazione di campionari nel settore tessile e abbigliamento, prevista dall'articolo 4 del decreto, si rinvia al punto seguente.

2. Detassazione campionari nel settore tessile e abbigliamento (Circ. 22/E)

L'articolo 4 del "decreto incentivi" - DL n. 40/2010 di cui al punto precedente – ha introdotto un'agevolazione fiscale per le spese sostenute, nel periodo di imposta 2010, in attività di R&S finalizzate alla realizzazione di campionari nel settore del tessile e dell'abbigliamento. I soggetti beneficiari sono le imprese che svolgono attività manifatturiere tessili (di cui alla divisione 13 della tabella ATECO) e confezioni di articoli di abbigliamento (di cui alla divisione 14 della tabella ATECO). L'agevolazione consiste nella deduzione dal reddito imponibile ai fini IRES/IRPEF del valore delle spese agevolate sostenute. La norma stabilisce un tetto massimo di 70 milioni come onere complessivo per l'Erario. L'agevolazione potrà essere fruita solo in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo 2010 (giugno 2011) ed è fruibile, secondo il testo attuale della norma, nei limiti del cosiddetto regime *de minimis* fino all'autorizzazione della Commissione Europea.

Il 2 aprile è stato approvato il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che stabilisce criteri e modalità di attuazione dell'agevolazione, e che approva il modello di comunicazione da inoltrare all'Agenzia delle Entrate in via telematica dal 1 dicembre 2010 al 20 gennaio 2011 (mod. CRT). Tenuto conto dello stanziamento previsto di 70 milioni di euro e delle richieste presentate dalle imprese, l'Agenzia comunicherà ai contribuenti l'ammontare spettante della deduzione da operare in dichiarazione dei redditi e provvederà, in caso di incapienza delle risorse, ad un'attribuzione proporzionale all'ammontare di risparmio d'imposta richiesto. Il 29 aprile è stata inoltre pubblicata la circolare n.22 dell'Agenzia delle Entrate, che contiene i principali chiarimenti sull'applicazione dell'agevolazione tra i quali:

- l'agevolazione spetta anche a chi svolge in modo non prevalente l'attività;
- per l'individuazione degli investimenti agevolabili valgono le indicazioni del Ministero dello Sviluppo Economico nella circolare n.46586/2009, che aveva già individuato le attività di R&S finalizzate alla realizzazione di campionari ai fini del credito d'imposta istituito dalla legge n. 296/06. Riprendendo le definizioni di tale circolare, sono agevolabili in ogni caso le attività di ricerca ed ideazione estetica e di realizzazione dei prototipi, mentre le attività di preparazione del campionario/collezioni, la promozione del campionario e la gestione del magazzino campioni sono agevolabili solo se collegate alla realizzazione di un prodotto nuovo o sostanzialmente modificato. Sono escluse le modifiche di routine o le modifiche periodiche apportate a prodotti, linee o processi di produzione etc anche se rappresentano miglioramenti;
- i costi ammissibili, elencati nel dettaglio dalla circolare n.22, debbono essere supportati da adeguata documentazione da cui risulti la loro imputabilità al periodo agevolato nonché la loro correlazione alle attività ammissibili all'agevolazione;
- l'agevolazione non opera ai fini Irap (ma è cumulabile con la deducibilità Irap del costo del personale impegnato in attività di R&S);

- l'agevolazione si applica nei limiti e alle condizioni dei cosiddetti aiuti "de minimis" e, a tal fine, il periodo d'imposta in cui l'aiuto si considera concesso è il 2010 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare. Si segnala, peraltro, che nel dibattito parlamentare attualmente in corso per l'approvazione del decreto sono stati approvati emendamenti che potrebbero modificare il riferimento agli aiuti "de minimis".

3. Crediti d'imposta per la proiezione digitale (Decreto 21 gennaio 2010)

Sulla Gazzetta Ufficiale del 23 aprile è stato pubblicato il decreto del Ministero per i Beni e le attività culturali, di concerto con il Ministero dell'economia e finanze, che contiene le disposizioni di attuazione dei crediti d'imposta per l'acquisizione di impianti e apparecchiature di proiezione digitale da parte di imprese di esercizio cinematografiche (legge 244/07, art. 1, c. 327, lett. C, n.1).

Agli esercenti sale cinematografiche spetta un credito di imposta pari al 30% delle spese sostenute per l'introduzione ed acquisizione di impianti ed apparecchiature destinate alla proiezione digitale, con un limite massimo annuo di 50mila euro per ciascuno schermo. Le spese ammissibili sono quelle sostenute dal 1 giugno 2008 e fino al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2009. Il credito spetta sempre in caso di monosale, multisale fino a 4 schermi, oppure multisale fino a 10 schermi ubicate in comuni con popolazione inferiore a 50mila abitanti. Al di fuori di questi casi, il credito è concesso solo se sono rispettati determinati obblighi di programmazione.

L'impresa deve inoltre, prima di utilizzare il credito, presentare al Ministero per i beni e le attività culturali la comunicazione che contiene il piano dei lavori con il preventivo dei costi e la dichiarazione cosiddetta Deggendorf (la dichiarazione sostitutiva di atto notorio con la quale si dichiara di non aver ricevuto aiuti individuati come illegali o incompatibili dalla Commissione europea oppure di averli rimborsati o depositati in un conto bloccato). Entro 90 giorni dalla conclusione dei lavori, le imprese devono presentare un'apposita istanza che indichi il consuntivo dei costi, con attestazione di effettività delle spese sostenute rilasciata da soggetti certificati, e l'avvenuta presentazione delle predette dichiarazioni. Il Ministero ha 60 giorni dalla data di ricezione dell'istanza per comunicare l'importo del credito spettante. In assenza, l'istanza si intende accolta per l'intero importo richiesto.

I crediti d'imposta in parola sono stati notificati alla Commissione Europea. In attesa della decisione di autorizzazione della Commissione, il credito può essere fruito nei limiti ed alle condizioni previste dal regolamento comunitario per gli aiuti "de minimis" per i costi sostenuti fino al 17 dicembre 2008, e della Comunicazione per gli aiuti di importo limitato ammessi da parte dei singoli Stati nella situazione di crisi finanziaria ed economica, per le spese successive.

4. Esistenza di una stabile organizzazione (Cass. 8488/2010)

La Cassazione è stata chiamata ad esaminare il caso di una società svizzera che aveva stipulato contratti commerciali per la realizzazione di lavori sul sistema ferroviario italiano con proprio personale e mezzi, e che si avvaleva in Italia di un proprio dipendente incaricato di sottoscrivere i contratti. La Commissione Tributaria Centrale aveva negato l'esistenza di una stabile organizzazione della società svizzera ai sensi dell'art. 5 della Convenzione Italia-Svizzera contro le doppie imposizioni ritenendo che - pur sussistendo il requisito oggettivo/materiale (organizzazione produttiva stabile in Italia per più di 180 giorni) - mancasse quello soggettivo-personale (presenza stabile di un rappresentante dell'impresa con determinati poteri) perchè il dipendente era autorizzato a concludere contratti in favore della società svizzera ma non aveva potere decisorio sul contenuto degli stessi. Sul punto, la Cassazione ha affermato che:

- non è necessaria la sussistenza congiunta sia dell'elemento oggettivo sia di quello soggettivo per integrare la nozione di stabile organizzazione ai fini delle imposte sui redditi, ma è sufficiente la sussistenza di uno solo dei due requisiti. L'esistenza del duplice requisito è richiesta soltanto per la configurazione di un "centro di attività stabile" ai fini Iva;
- anche in mancanza del requisito oggettivo - poichè la Convenzione Italia-Svizzera fa riferimento ad un periodo minimo di un anno e non di sei mesi - è necessario riesaminare, in sede di rinvio, la questione dei poteri dell'incaricato della società estera in Italia. Tale esame dovrà essere condotto alla luce dei principi già espressi dalla Corte con riferimento alla sussistenza in capo all'incaricato dello status di agente indipendente ai sensi dell'articolo 5 della Convenzione, ovvero di quello di incaricato dipendente. L'interpretazione dell'articolo 5 citato dovrà seguire il Commentario del modello di Convenzione OCSE, senza tuttavia che abbiano rilevanza a tal fine le modifiche apportate nel 2004 al Commentario stesso.

5. Commesse pluriennali (Cass. n. 7812/2010)

La Cassazione ha ritenuto legittimo l'operato dei giudici tributari regionali che, nella valutazione delle rimanenze di lavori pluriennali per la realizzazione di navi determinati sulla base dei corrispettivi ex art. 93, comma 2 del TUIR, hanno determinato gli stati di avanzamento lavoro (SAL) senza tener conto delle certificazioni del Registro navale italiano, come richiesto dall'Agenzia delle Entrate. Nel giudizio i giudici hanno disapplicato i valori del Registro che portavano ad una erronea rappresentazione del grado di avanzamento dei lavori, condizionando la determinazione dei corrispettivi, ed hanno fatto riferimento alla reale volontà negoziale delle parti per individuare i corrispettivi pattuiti.

6. Revisione dei coefficienti di ammortamento

Il DL n. 78/09 del luglio scorso ha previsto la revisione dei coefficienti di ammortamento dei beni a più avanzata tecnologia o che producono risparmio energetico, per tenere conto della mutata incidenza sui processi produttivi. Tale adeguamento dovrà essere

compensato ritoccando i coefficienti relativi ai beni ritenuti industrialmente meno strategici. La norma del DL n.78/09 potrebbe peraltro offrire l'occasione per un aggiornamento e una semplificazione generale delle tabelle dei coefficienti di ammortamento.

Per effettuare una ricognizione delle indicazioni operative e delle esemplificazioni che probabilmente saranno richieste dall'Amministrazione finanziaria, Confindustria ha avviato una consultazione del sistema associativo. E' stata organizzata una riunione sul tema per il 12 maggio p.v. ed è stato diffuso un breve questionario. Per maggiori informazioni si rinvia alla News dell'Area FFW del 22 aprile scorso.

7. Bollettino del Ruling di standard internazionale

Il 21 aprile l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato il primo Bollettino del Ruling di standard internazionale, che illustra dettagliatamente il funzionamento dell'istituto – introdotto dall'art.8 del DL n. 269/03 - e rende noti, in forma anonima, dati e notizie relativi alle istanze sinora presentate. Il ruling internazionale interessa le imprese con attività internazionale che intendano definire preventivamente con l'Amministrazione:

- i metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui all'art.110, c.7 TUIR (prezzi di trasferimento);
- l'applicazione a un caso concreto di norme anche convenzionali sull'erogazione o percezione di dividendi, interessi, royalties o altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti;
- l'applicazione a un caso concreto di norme anche convenzionali sull'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, o alla stabile organizzazione in un altro stato di un'impresa residente.

Dal Bollettino risulta che tra il 2004 e il 2009 sono state presentate 52 istanze di ruling, di cui 45 dichiarate ammissibili. Di queste, 9 si sono chiuse per rinuncia del contribuente o consensuale (ad esempio, per effetto di riorganizzazioni aziendali intervenute), 17 sono ancora in corso di svolgimento, e 19 si sono concluse con la sottoscrizione di un accordo di ruling. Il tempo medio per la sottoscrizione di un accordo è di 20 mesi. Il Bollettino indica inoltre il dettaglio dei metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento adottati negli accordi sottoscritti, la tipologia di imprese – per volume di ricavi e per settore di appartenenza - che hanno fatto ricorso all'istituto, e la tipologia di transazioni oggetto di accordo.

Sostituti d'imposta

8. Risposte a quesiti relativi a deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta (Circ. 21/E)

La circolare raccoglie le risposte ad una serie di quesiti posti all'Amministrazione, relativi a:

- adempimenti per la detrazione del 36% per interventi di recupero edilizio;
- detrazione del 20% prevista per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici;

- detrazione del 55% per interventi di risparmio energetico;
- deduzioni/detrazioni per spese mediche, interessi su mutui ed erogazioni liberali;
- obblighi di certificazione previsti per i portatori di handicap;
- credito d'imposta per le spese sostenute per gli interventi di riparazione e ricostruzione degli immobili colpiti dal sisma in Abruzzo.

Con riferimento alla detrazione del 55% per gli interventi di risparmio energetico, rinviando news del 26 aprile scorso sull'ammissibilità al beneficio anche per gli interventi di sostituzione delle porte, segnaliamo gli ulteriori chiarimenti:

- la data di fine lavori, ove non sia previsto un collaudo, può essere provata da diversa documentazione emessa dal soggetto che ha eseguito i lavori, ma non da autocertificazione del contribuente,
- la detrazione del 55% non è cumulabile con gli eventuali incentivi riconosciuti per i medesimi interventi dalla Comunità europea, dalle Regioni o dagli enti locali;
- il mancato o irregolare invio all'Agenzia delle Entrate della comunicazione per lavori pluriennali non comporta la decadenza dal beneficio;
- in caso di interventi agevolati eseguiti mediante contratti di locazione finanziaria la detrazione spetta all'utilizzatore che dovrà assolvere agli adempimenti documentali richiesti. La società di leasing dovrà fornire la documentazione attestante la conclusione degli interventi e l'ammontare dei costi sostenuti.

Con riferimento alle spese mediche, l'Agenzia ha chiarito che sono detraibili le spese sostenute dal familiare a carico del dirigente in pensione, rimborsate da parte del FASI (Fondo Assistenza Sanitaria Integrativa per i Dirigenti di aziende industriali), posto che i contributi versati non hanno beneficiato dell'esclusione dalla formazione del reddito imponibile ai sensi dell'art. 51 del TUIR.

IVA

9. Contrasto alle frodi fiscali internazionali e nazionali (Decreto 30/3/10)

Il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 30 marzo 2010 dà attuazione alle misure di contrasto alle frodi fiscali IVA internazionali e nazionali previste dall'art. 1 del DL 25 marzo 2010, n. 40. I soggetti titolari di partita IVA dovranno comunicare in via telematica all'Agenzia dell'Entrate i dati relativi alle operazioni (cessioni/acquisti di beni, prestazioni di servizi rese/ricevute) intercorse con operatori economici aventi sede, residenza o localizzati nei paesi a fiscalità privilegiata individuati dalle black list di cui:

- al DM del 4 maggio 1999, applicabile ai fini della presunzione relativa di residenza in Italia dei cittadini italiani che si trasferiscono in tali paesi esteri dopo essersi cancellati dall'anagrafe della popolazione residente, ex art. 2, c. 2-bis del TUIR;
- al DM del 21 novembre 2001, applicabile ai soggetti diversi dalle persone fisiche ai fini della normativa sulle CFC, di cui agli artt. 167 e 168 del TUIR.

Il decreto non ha previsto alcuna esclusione dall'obbligo di comunicazione per specifici paesi o per specifici settori di attività svolte nei paesi a fiscalità privilegiata, né ha esteso l'obbligo di comunicazione ad operazioni con paesi non compresi nella black list.

La periodicità per la comunicazione è la medesima prevista per la presentazione degli elenchi Intrastat dall'art. 2 del DM del 22 febbraio 2010: periodicità trimestrale per i soggetti che hanno realizzato nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni un ammontare totale trimestrale non superiore a 50mila euro; periodicità mensile per i soggetti che superano tale soglia. La scadenza è prevista per l'ultimo giorno del mese successivo al periodo di riferimento (mentre per gli Intrastat è prevista per il 25 del mese successivo). Gli elementi da fornire sono:

- codice fiscale e partita IVA del soggetto passivo tenuto alla comunicazione;
- codice fiscale del residente nel Paese black list o altro codice identificativo;
- per persone fisiche: ditta, cognome, nome, luogo e data di nascita, domicilio fiscale;
- per soggetti diversi: denominazione o ragione sociale, sede legale o amministrativa;
- periodo di riferimento;
- importo complessivo delle operazioni, distinto per ciascuna controparte e per tipo di operazione (imponibili, non imponibili, esenti e non soggetti)
- importo complessivo dell'imposta per ciascuna controparte;
- importo complessivo, per le note di variazione emesse o ricevute, delle operazioni e della relativa imposta distinto per ciascuna controparte.

Le disposizioni si applicheranno a partire dal 1° luglio 2010, dopo l'emanazione con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate delle istruzioni per la compilazione dei modelli.

10. Concessione di servizio di stazione marittima (Ris. 32/E)

Nell'esaminare il trattamento ai fini IVA dell'affidamento in concessione di un servizio di stazione marittima ad una società per azioni da parte di una Autorità portuale, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto - sulla base delle clausole riportate nell'atto di concessione - che l'Autorità portuale non agisca in veste di pubblica autorità, ma operi alla stregua di un operatore economico privato. Secondo l'Agenzia, l'Autorità portuale è quindi dotata del requisito soggettivo di cui all'art. 4 del DPR n. 633/1972. Anche il requisito oggettivo di cui all'art. 3 del decreto IVA sarebbe rispettato, perché le prestazioni in esame sono definibili quali operazioni dipendenti da obbligazioni di fare, non fare e permettere.

Nel rapporto tra Autorità portuale e concessionaria non è, invece, applicabile il regime di non imponibilità previsto dall'art. 9, co. 1, n. 6) del decreto IVA in relazione ai servizi prestati nei porti che riflettono il movimento di beni o mezzi di trasporto, comprensivi dei "servizi relativi al movimento di persone". Tale trattamento potrà essere riconosciuto solo ai servizi forniti dalla società concessionaria nei confronti di terzi.

11. Esclusione del diritto alla detrazione (Corte di Giustizia Europea C-538/08 e C-33/09)

L'art. 17, n. 6 della Sesta direttiva (corrispondente all'art. 176 della direttiva 2006/112/CE) consente agli Stati membri di mantenere temporaneamente le limitazioni del diritto alla detrazione dell'IVA previste dalle loro legislazioni nazionali prima dell'entrata in vigore della direttiva, purché compatibili con la precedente normativa comunitaria. La norma attribuisce agli Stati membri il potere di escludere il diritto di detrazione solo in relazione a beni e servizi oggettivamente suscettibili di utilizzazione per fini privati. Essa non può essere interpretata nel senso di autorizzare a mantenere una limitazione della detrazione IVA applicabile in maniera generale a qualunque spesa legata all'acquisto di beni, indipendentemente dalla sua natura o dal suo oggetto.

Secondo la Corte è compatibile con questi principi la normativa nazionale che preveda l'indetraibilità dell'IVA sulle spese definite come fornitura di un mezzo di trasporto individuale, di cibi, di bevande, di alloggio, nonché attività ricreative, omaggi d'affari o altre gratificazioni.

12. Falsità di una fattura e prove contrarie (Cass. n. 9138/2010)

Nella sentenza n. 9138 del 16 aprile la Corte di cassazione specifica che, nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, il diritto alla detrazione dell'IVA versata ad un soggetto diverso dall'effettivo cedente non sorge per il solo fatto del pagamento dell'IVA formalmente indicata nella fattura, ma richiede che il committente/cessionario che intende operare la detrazione fornisca riscontri precisi in relazione al proprio stato soggettivo. Non possono essere ritenuti elementi sufficienti a supporto della detrazione dell'imposta l'avvenuta consegna dei beni, l'avvenuto pagamento degli stessi e dell'IVA riportata in fattura, perché non decisivi ai fini della possibilità di escludere eventuali abusi.

13. Termine per rimborso ai sensi dell'art. 38-ter (Cass. 8690/2010)

La Corte di Cassazione ha affermato che non è perentorio il termine per la presentazione dell'istanza di rimborso dell'IVA da parte di un soggetto domiciliato o residente in uno Stato membro dell'Unione Europea e privo di stabile organizzazione in Italia (art. 38-ter del decreto IVA, in vigore prima delle modifiche introdotte con il D.Lgs. n. 18 del 2010). Tale termine, stabilito dall'art. 1 del D.M. 20 maggio 1982 e fissato nel 30 giugno dell'anno successivo a quello cui l'istanza di rimborso si riferisce, non è stabilito a pena di decadenza. Di conseguenza, in mancanza di specifiche disposizioni normative che garantiscano, attraverso la perentorietà, la certezza del diritto, si applica il termine perentorio biennale previsto dall'art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992. Tale termine decorre dal giorno del pagamento dell'imposta o da quello in cui si è verificato il presupposto per la restituzione della stessa.

14. Detrazione dell'imposta – Effettività di una operazione – Prova (Cass. 9476/2010)

L'onere della prova dell'inesistenza di un'operazione non grava in assoluto sull'Ufficio finanziario. In via generale, secondo la Corte è il contribuente che è tenuto a provare l'esistenza dell'operazione, non già l'Amministrazione a doverne provare l'insussistenza.

Normalmente il contribuente assolve tale onere mediante la documentazione fiscale e contabile; tuttavia, questi mezzi di prova non possono definirsi incontestabili, specie quando il meccanismo elusivo consiste nel contabilizzare operazioni inesistenti. Inoltre, la correttezza formale della contabilità non può rappresentare un alibi per commettere violazioni delle norme fiscali. L'Amministrazione può, quindi, contrapporre alle risultanze documentali elementi che, di fatto, comprovino che le operazioni sono fittizie; in questo caso, il contribuente non può limitarsi ad opporre la correttezza formale delle operazioni stesse, ma deve dimostrare l'effettiva esistenza delle stesse, allegando opportuni elementi di prova. D'altro canto, l'Amministrazione non può limitarsi ad una generale ed apodittica contestazione della documentazione del contribuente, essendo suo onere indicare gli elementi, anche indiziari, su cui si fonda la sua pretesa.

15. Rimborso IVA – Attuazione degli art. 38-bis1, 38-bis2 e 38-ter, DPR n 633/1972

Con provvedimento del 1 aprile, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha approvato le disposizioni in materia di rimborso d'imposta che danno attuazione agli artt. 38-bis1, 38-bis2 e 38-ter del decreto IVA. Sul tema si tornerà, per approfondimenti, in una prossima circolare.

16. Rimborso IVA a non residenti stabiliti in paesi extra UE (mod. IVA 79)

Con provvedimento del 29 aprile, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello IVA 79. Ai sensi dell'art. 38-ter del DPR n. 633/1972, tale modello deve essere utilizzato dai soggetti passivi non residenti, stabiliti in Stati non appartenenti all'Unione Europea con cui esistono accordi di reciprocità (Israele, Norvegia e Svizzera), per presentare la richiesta di rimborso dell'imposta assolta in Italia sugli acquisti e sulle importazioni di beni mobili e servizi inerenti la loro attività. Il modello dovrà essere utilizzato per le istanze presentate a decorrere dal 3 maggio 2010. L'istanza potrà essere presentata al Centro Operativo di Pescara entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello cui si riferisce la richiesta di rimborso.

17. Approvazione modelli Intra-12 e Intra-13

Il 16 aprile sono stati approvati i nuovi modelli relativi alle operazioni intra-comunitarie effettuate dagli enti non commerciali. In particolare:

- il modello Intra-12 deve essere presentato in via telematica dagli enti non commerciali (di cui all'articolo 4, quarto comma, del decreto IVA), non soggetti

passivi d'imposta, e dai produttori agricoli (di cui all'articolo 34, sesto comma, dello stesso decreto), che hanno effettuato acquisti intra-comunitari di beni oltre il limite di 10.000 euro, ovvero che hanno optato per l'applicazione dell'imposta in Italia su tali acquisti. Tali soggetti devono dichiarare all'ufficio competente in relazione al domicilio fiscale l'ammontare degli acquisti intra-comunitari di beni registrati nel mese precedente, l'ammontare dell'imposta dovuta e gli estremi del relativo versamento. Il modello, inoltre, deve essere utilizzato dai predetti soggetti (enti non commerciali e agricoltori esonerati) che ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, del DPR n. 633/1972, sono tenuti ad assumere il ruolo di debitori dell'imposta mediante applicazione del meccanismo del reverse charge, per gli acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti.

Il modello è utilizzato a partire dal 1° giugno 2010. I soggetti che hanno assunto il ruolo di debitore dell'imposta per gli acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti, ai sensi dell'art. 17 citato, presentano entro il 30 giugno 2010 le dichiarazioni relative agli acquisti registrati nei mesi da gennaio ad aprile 2010;

- il modello Intra-13 deve essere presentato dagli enti non commerciali non soggetti passivi d'imposta che intendono effettuare acquisti intra-comunitari di beni soggetti ad imposta. Fino al raggiungimento del limite di 10mila euro previsto, i predetti soggetti, che non hanno optato per l'applicazione dell'imposta in Italia su tali acquisti, devono dichiarare all'ufficio competente in relazione al domicilio fiscale e anteriormente all'effettuazione di ogni acquisto intra-comunitario l'ammontare dell'acquisto in corso, nonché l'ammontare complessivo degli acquisti effettuati nell'anno. Il modello è utilizzato a partire dal 1° giugno 2010.

18. Seminario IVA Confindustria

La disciplina IVA è stata oggetto di una radicale riforma, attuata con le direttive 2008/08/CE, 2008/09/CE e 2008/117/CE (il c.d. pacchetto IVA). L'attuazione in Italia del pacchetto Iva, avvenuta con il Decreto legislativo n. 18/10, ha avuto conseguenze importanti sulle imprese. Per approfondire le novità e dare modo alle Associazioni e Federazioni del sistema di confrontarsi direttamente con le Amministrazioni coinvolte e di porre specifici quesiti, Confindustria ha organizzato il 20 aprile scorso un seminario dal titolo "Il pacchetto IVA - Le novità in vigore dal 2010", che ha visto la partecipazione di rappresentanti del Dipartimento delle Finanze, dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Dogane. Gli atti del seminario sono disponibili all'interno della Comunità Fisco sul sito internet di Confindustria.

VARIE

19. Contrasto all'evasione- Indirizzi operativi 2010 (Circ. 20/E)

L'Agenzia delle Entrate ha dettato agli uffici le linee di indirizzo operativo per l'attività di controllo. Si segnalano, tra le numerose indicazioni:

- l'obiettivo di migliorare non tanto il numero, quanto la qualità dei controlli rispetto allo scorso anno, mirando ad un aumento delle imposte o maggiori imposte definite a seguito degli accertamenti;
- grandi contribuenti: coordinamento con la Guardia di Finanza, estensione del tutoraggio alle imprese con volume d'affari o di ricavi nel 2008 non inferiore a 200 milioni di euro (rispetto ai 300 milioni dello scorso anno) con un aumento delle imprese controllate da 1.000 a 1.600 circa, specifica attenzione ai fenomeni di arbitraggio internazionale, alle operazioni di riorganizzazione aziendale, ai prezzi di trasferimento, alla genesi di perdite;
- imprese di medie dimensioni: particolare intensificazione dei controlli, con la previsione di almeno 10mila controlli su una platea di circa 60mila imprese, specifica attenzione a rapporti sospetti con non residenti, operazioni infragruppo, crediti IVA anomali, ingenti oneri finanziari;
- imprese di minori dimensioni: controlli sui contribuenti non "congrui" rispetto agli studi di settore, ma anche sui contribuenti congrui per verificare la veridicità dei dati dichiarati (previsti circa 10mila accessi brevi a cominciare da maggio);
- attività trasversali: specifica attenzione alle frodi IVA (in particolare in settori a rischio come il comparto immobiliare e quello dei servizi ad alto valore aggiunto), alle frodi su operazioni immobiliari e finanziarie, a compensazioni d'importo elevato e trasferimenti fittizi di sede all'estero; deciso contrasto all'evasione internazionale, anche con un maggior ricorso agli strumenti di cooperazione internazionale.

20. Studi di settore - Gestione delle controversie (Circ.19/E)

L'Agenzia delle Entrate ha invitato i propri uffici territoriali ad abbandonare le controversie in corso relative ad accertamenti basati sugli studi di settore ove non sia stata attivata la fase di contraddittorio. Le istruzioni seguono le pronunce della Corte di Cassazione (nn. 26635, 26636, 26637 e 26638) che hanno confermato il principio secondo cui gli accertamenti basati sugli studi di settore devono considerarsi viziati qualora non sia stato attivato il preventivo contraddittorio.

Se invece il contraddittorio non è stato instaurato perché il contribuente non si è presentato, gli uffici dovranno continuare la controversia segnalando il fatto al giudice. La Cassazione ha affermato che davanti al giudice tributario il contribuente potrà comunque proporre ogni eccezione (e prova) che ritenga utile alla sua difesa, senza essere vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo, e ciò anche nel caso di mancata partecipazione al contraddittorio. L'Agenzia ha invitato gli uffici a vigilare che eventuali eccezioni siano sollevate dal contribuente nel primo grado di giudizio, posto che esse sono precluse in appello ai sensi dell'art. 57 del Dlgs 546/92 sul processo tributario.

21. Contenzioso tributario - Accertamenti sulle vendite immobiliari (Circ.18/E)

L'art. 35 del DL n. 223/2006 (c.d. decreto Visco-Bersani) aveva introdotto delle presunzioni che consentivano all'Amministrazione finanziaria di rettificare le dichiarazioni IVA e dei redditi sulla base dello scostamento tra il corrispettivo dichiarato per la cessione di un immobile (e relative pertinenze) e il suo valore normale. La legge n. 88/2009 ha abrogato tali presunzioni, a seguito dell'avvio di una procedura di infrazione da parte della Commissione Europea che ne eccepiva la incompatibilità con le disposizioni comunitarie sulla determinazione della base imponibile IVA delle cessioni di beni.

L'Agenzia delle Entrate fornisce ora indicazioni sia in merito agli accertamenti non ancora definiti ed effettuati sulla base della presunzione legale abrogata nel periodo compreso tra l'entrata in vigore del decreto Visco-Bersani (4 luglio 2006) e la data di efficacia delle norme abrogative (15 luglio 2009, ai fini dell'IVA e 29 luglio 2009, ai fini delle imposte sui redditi), sia con riferimento ad accertamenti relativi al periodo precedente. Secondo l'Agenzia, a seguito del venir meno della presunzione legale relativa, lo scostamento tra i corrispettivi dichiarati per le cessioni di beni immobili ed il valore normale degli stessi, costituisce presunzione semplice, con conseguente necessità di valutare da parte degli Uffici se la stessa sia munita dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, richiesti dagli artt. 39 del DPR n. 600/1973 e 54 del DPR n. 633/1972, quale elemento su cui fondare l'accertamento. La Direzione Centrale Affari e Contenzioso invita gli uffici periferici a valutare se, con riferimento alle controversie non definite, le motivazioni degli accertamenti impugnati siano ancora adeguate ovvero si rivelino insufficienti e tali da richiedere l'abbandono del contenzioso stesso.

22. Processo tributario - Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate (Circ. 17/E - All.1)

L'Agenzia delle Entrate fornisce un quadro delle modifiche introdotte dalla legge n. 69/2009 sul processo civile che trovano applicazione anche nel processo tributario. Tra le novità di maggior rilievo, si segnalano le seguenti:

- Condanna alle spese. L'art. 91 c.p.c., come modificato dalla L.n. 69/2009, dispone che, in caso di accoglimento della domanda in misura non superiore all'eventuale proposta conciliativa rifiutata senza giustificato motivo, il giudice condanna alle spese del processo la parte che ha rifiutato la proposta. Secondo l'Agenzia la disposizione si applica anche nel processo tributario, sebbene la conciliazione prevista dall'art. 91 c.p.c. sia diversa dalla conciliazione giudiziale prevista, nell'ambito del processo tributario, dall'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992.
- Responsabilità aggravata. Nel testo dell'art. 96 c.p.c. è inserito un nuovo comma secondo cui il giudice può condannare, anche d'ufficio, il soccombente al pagamento non solo delle spese, ma anche di una somma equitativamente determinata a favore della controparte. Anche questa novità si estende al processo tributario.

- Principio del contraddittorio. Con l'inserimento di un nuovo comma all'art. 101 c.p.c. viene previsto che, se si ritiene di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d'ufficio, il giudice riserva la decisione ed assegna alle parti, a pena di nullità, un termine non inferiore a 20 e non superiore a 40 giorni per il deposito di memorie con osservazioni sulla questione. Tale norma, secondo l'Agenzia delle Entrate, è applicabile al processo tributario; le garanzie procedurali a favore del contribuente dovrebbero essere tenute in debita considerazione nei casi in cui il giudice contesti d'ufficio (andando, quindi, oltre i rilievi sollevati dall'Amministrazione finanziaria) l'esistenza di un abuso di diritto.
- Notificazioni. Qualora il destinatario della notifica non possieda un indirizzo di posta elettronica certificata e l'atto da comunicare sia un documento informatico, l'ufficiale giudiziario esegue la notificazione mediante consegna di una copia dello stesso su supporto cartaceo e, se richiesto, invia l'atto notificato anche attraverso strumenti telematici (art. 137 c.p.c.).
- Improrogabilità dei termini perentori. Con l'introduzione del secondo comma dell'art. 153 c.p.c. viene prevista la possibilità per la parte che dimostri di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile, di ottenere la rimessione in termini a proprio favore.

23. Impugnabilità rifiuto definizione agevolata (Cass. 9022/2010)

Accogliendo un ricorso dell'Agenzia delle Entrate, con l'ordinanza n. 9022 del 15 aprile la Corte di Cassazione ha precisato che il diniego di definizione agevolata è un atto autonomamente impugnabile, ai sensi dell'art.19 del D.Lgs. n. 546/92. Qualora il contribuente non provveda ad impugnare l'atto nei termini di legge, a prescindere dalla legittimità o meno degli accertamenti, perde il diritto ad invocare successivamente la spettanza del beneficio derivante dalla definizione agevolata.

INTERNAZIONALE

24. Commissione UE: doppia imposizione e attività transfrontaliere

La Commissione Europea, al fine di approfondire i fenomeni di doppia imposizione legati ad attività transfrontaliere, ha avviato il 27 aprile una consultazione pubblica e ha invitato gli interessati a segnalare esempi concreti di doppia imposizione ed eventuali suggerimenti su come evitare la doppia imposizione. Sulla base delle segnalazioni ricevute, la Commissione intende successivamente aprire un dibattito e formulare proposte sui possibili interventi a livello europeo. E' possibile partecipare alla consultazione, come già segnalato ai componenti dei gruppi fiscali Confindustria, compilando un questionario on-line entro il 30 giugno prossimo. Tutti i dettagli sono disponibili all'indirizzo Internet:

25. Commissione UE: fisco e paesi in via di sviluppo

La Commissione Europea ha adottato il 21 aprile il Piano d'azione UE a sostegno degli obiettivi di sviluppo del millennio. Il Piano è accompagnato da una Comunicazione della Commissione su "Fiscalità e Sviluppo" che affronta i temi della cooperazione con i paesi in via di sviluppo in campo fiscale e della promozione della good governance: dalle caratteristiche ed efficacia dei sistemi fiscali nei paesi in via di sviluppo, al contrasto all'evasione fiscale internazionale, all'attuazione delle guidelines OCSE su transfer pricing etc. Il testo della Comunicazione, che sarà utilizzata come base per la preparazione della posizione europea in vista del vertice ONU sugli obiettivi di sviluppo del millennio a settembre prossimo, è stato pubblicato all'interno della Comunità Fisco Confindustria.

26. OCSE: Convenzione sull'assistenza amministrativa in materia fiscale

L'OCSE e il Consiglio d'Europa hanno concordato un protocollo di aggiornamento della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, entrata in vigore nel 1995. Obiettivo principale del protocollo è di allineare la Convenzione ai recenti standard internazionali di trasparenza e scambio di informazioni a fini fiscali, in particolare permettendo lo scambio di informazioni anche bancarie. Tra le altre modifiche: la possibilità di siglare la Convenzione anche per i paesi che non sono membri né dell'OCSE né del Consiglio d'Europa, con il consenso degli Stati già firmatari; il chiarimento che le disposizioni della Convenzione si applicano, nel caso degli Stati europei, solo quando dispongono per una cooperazione più ampia di quella prevista da disposizioni di diritto comunitario; chiarimenti sui livelli di dettaglio che devono essere forniti nelle richieste di informazioni. Il Protocollo dovrà ora essere ratificato dagli Stati che hanno siglato la Convenzione, tra cui l'Italia.

27. OCSE: Rapporto sugli oneri amministrativi fiscali

Il Forum OCSE sull'amministrazione fiscale ha presentato un Rapporto sui programmi di riduzione degli oneri amministrativi conseguenti all'applicazione delle disposizioni fiscali, con un'analisi delle azioni avviate in 20 Stati membri, tra cui l'Italia. Il Rapporto, che aggiorna i risultati di analoghi studi condotti dall'OCSE nel 2007, esamina il peso degli oneri amministrativi con un focus prioritario - anche se non esclusivo - sulle imprese e descrive alcune opportunità di intervento. In particolare, tra le "best practices" individuate:

- semplificazione/unificazione delle definizioni amministrative e degli obblighi;
- riduzione degli oneri informativi/dichiarativi da parte delle imprese;
- maggiore ricorso all'uso delle tecnologie informatiche;
- miglioramento dell'offerta di informazione e servizi via Internet;

- coordinamento degli oneri imposti dalle pubbliche amministrazioni, per evitare duplicazioni o moltiplicazioni di adempimenti identici o simili.

La Cassazione è stata chiamata ad esaminare il caso di una società svizzera che aveva stipulato contratti commerciali per la realizzazione di lavori sul sistema ferroviario italiano con proprio personale e mezzi, e che si avvaleva in Italia di un proprio dipendente incaricato di sottoscrivere i contratti. La Commissione Tributaria Centrale aveva negato l'esistenza di una stabile organizzazione della società svizzera ai sensi dell'art. 5 della Convenzione Italia-Svizzera contro le doppie imposizioni, ritenendo che - pur sussistendo il requisito oggettivo/materiale (organizzazione produttiva stabile in Italia per più di 180 giorni) - mancasse quello soggettivo/personale (presenza stabile di un rappresentante dell'impresa con determinati poteri) perché il dipendente era autorizzato a concludere contratti in favore della società svizzera ma non aveva potere decisorio sul contenuto degli stessi. Sul punto, la Cassazione ha affermato che:

- non è necessaria la sussistenza congiunta sia dell'elemento oggettivo sia di quello soggettivo per integrare la nozione di stabile organizzazione ai fini delle imposte sui redditi, ma è sufficiente la sussistenza di uno solo dei due requisiti. L'esistenza del duplice requisito è richiesta soltanto per la configurazione di un "centro di attività" stabile per l'Iva;

- anche in mancanza del requisito oggettivo - poichè la Convenzione Italia Svizzera fa riferimento ad un periodo minimo di un anno e non di sei mesi - è necessario riesaminare, in sede di rinvio, la questione dei poteri dell'incaricato della società estera in Italia. Tale esame dovrà essere condotto alla luce dei principi già espressi dalla Corte con riferimento alla sussistenza in capo all'incaricato dello status di agente indipendente ai sensi dell'articolo 5 della Convenzione, ovvero di quello di incaricato dipendente. L'interpretazione dell'articolo 5 citato dovrà seguire il Commentario del modello di Convenzione OCSE, senza tuttavia che abbiano rilevanza a tal fine le modifiche apportate nel 2004 al Commentario.

Silvia Cavallo

Per informazioni rivolgersi a:

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