

LE NOVITÀ FISCALI DI NOVEMBRE 2010

Roma, 6 Dicembre 2010

Circolare N.19361

Confindustria

Fisco, Finanza e Welfare

Il Direttore Elio Schettino

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

* * *

IRES

1. Compensi liquidati in via provvisoria al subappaltatore (Ris. 117/E)
2. Fusione per incorporazione: trattamento riserva indisponibile (Cass. 22849/2010)
3. Dividend washing e abuso del diritto (Cass. 22994/2010)

IVA

4. Comunicazione delle operazioni con soggetti black list (Ris. 121/E)
5. Proroga termine presentazione rimborso IVA UE (Prov. n. 141440/2010)
5. Reverse charge per alcune transazioni (Decisione Consiglio n. 2010/710/UE)
7. Omesso versamento dell'IVA – configurazione del reato (Cass. 38619/2010)
3. Esercizio del diritto di detrazione (Cass. 22979/2010)

VARIE

9. Chiarimenti relativi ai prelievi sui rifiuti - Tarsu, Tia1 e Tia2 – (Circ. 3/DF)
10. Alluvione Liguria - Sospensione degli obblighi tributari (OPCM n. 3903/2010)
11. Sisma Abruzzo: ripresa degli adempimenti (Prov. n. 151122/2010)
12. Abuso di diritto (Ord. Cass. 22309/2010)
13. Accertamento con adesione ed inammissibilità del rimborso (Cass. 20732/2010)
14. Accertamento e termini di redazione del PVC (Cass. 22320/10)

INTERNAZIONALI

15. Seminario Confindustria sulla *Enhanced Tax Relationship*
16. Rapporto "Paying Taxes" 2011
17. Rapporto Mirrlees

* * *

IRES

Compensi liquidati in via provvisoria al subappaltatore (Ris. 117/E)

L'Agenzia delle entrate ha modificato l'interpretazione data con la risoluzione n. 260/2009 (si veda la circolare dell'Area FFW n. 19254) sulle valutazioni fiscali delle rimanenze di opere ultrannuali (ex art. 93 del TUIR) per la parte dei lavori che erano stati subappaltati.

Nella precedente interpretazione l'ufficio fiscale aveva stabilito che

l'appaltatore, in ciascun esercizio:

- doveva determinare il valore delle rimanenze, tenendo conto della parte dei costi relativi al subappalto sostenuti nel periodo di imposta (SAL liquidati dall'appaltatore al subappaltatore in via provvisoria);
- non poteva dedurre fiscalmente tali costi nel medesimo esercizio in quanto questi, in assenza dell'accettazione definitiva, non si qualificavano come costi sostenuti.

Con la risoluzione in oggetto, l'Amministrazione finanziaria specifica ora che rilevano fiscalmente in capo all'appaltatore i costi relativi ai SAL liquidati dall'appaltatore al subappaltatore in via provvisoria che hanno concorso alla valutazione delle opere ultrannuali.

Deducibilità perdite su crediti – condizioni (Cass. 22849/2010)

L'operazione di fusione è un'operazione fiscalmente neutra, pertanto il venir meno di una riserva indisponibile costituisce una necessaria conseguenza della fusione e rimane esclusa dal "concetto di realizzo" previsto dall'art. 54 del TUIR. La Cassazione ha confermato che la riserva derivante dall'applicazione del metodo del patrimonio netto (MPN ex. art. 2426 c.c.) costituisce *"null'altro che una differenza tra il costo della partecipazione (i. e. delle relative quote) e il valore del patrimonio netto della partecipata (benché calcolata prima della fusione)"* e *"non può non rientrare tra le differenze di fusione, con soggezione al previsto regime di neutralità fiscale"*.

Dividend washing e abuso del diritto (Cass. 22994/2010)

La Cassazione ha affermato che è applicabile ad una fattispecie di "dividend washing" un principio generale anti-abuso che disconosce al contribuente *"indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto (seppure non contrastante con la normativa in vigore all'epoca) di strumenti giuridici idonei a procurargli un vantaggio fiscale in difetto di ragioni economicamente apprezzabili diverse dalla mera aspettativa di quel vantaggio."*

La fonte del principio anti-abuso è reperibile nel diritto e nella giurisprudenza comunitaria, per quanto riguarda i tributi "armonizzati", mentre per gli altri tributi, quali quelli diretti, un tale principio è reperibile nelle norme costituzionali che sanciscono il criterio di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione.

Il caso esaminato verteva su un complesso sistema, accertato a seguito di un'opera di ricostruzione da parte della Banca d'Italia e dell'Agenzia delle Entrate, di utilizzo di società non operative, acquistate e poste in liquidazione subito dopo l'attribuzione di dividendi, finalizzato ad ottenere crediti di imposta sui dividendi.

IVA

Comunicazione delle operazioni con soggetti black list (Ris. 121/E)

Con riferimento alle modalità di compilazione della comunicazione delle transazioni intrattenute con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in un Paese black list, l'Agenzia delle Entrate specifica che rientrano nell'obbligo anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da

una stabile organizzazione in un Paese black list di un soggetto italiano, nei confronti degli operatori del Paese in cui tale stabile organizzazione si trova. Secondo le Entrate, la *ratio* di tale impostazione risiede nella prevenzione e nel contrasto alle frodi IVA negli scambi con l'estero.

Proroga termine presentazione rimborso IVA UE (Prov. n. 141440/2010)

A seguito dell'approvazione della direttiva 2010/66/UE del Consiglio del 14 ottobre scorso, con la quale è stato prorogato il termine di presentazione dell'istanza di rimborso IVA assolta in uno Stato membro diverso da quello di stabilimento, relativa all'anno 2009, l'Agenzia delle Entrate ha recepito la proroga con il provvedimento n. 141440/2010 dell'11 novembre.

Reverse charge per alcune transazioni (Decisione Consiglio n. 2010/710/UE)

A seguito delle specifiche richieste avanzate da tre Stati membri, con decisione del 22 novembre scorso il Consiglio dell'Unione Europea ha autorizzato Italia, Germania ed Austria ad utilizzare il meccanismo dell'inversione contabile o reverse charge, al fine di assolvere l'IVA relativa ad alcune tipologie di transazioni considerate a particolare rischio di frode. L'Italia è stata autorizzata ad applicare il reverse charge alle seguenti transazioni:

cessioni di telefoni cellulari, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo;

cessioni di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumo finale.

Mentre Austria e Germania hanno richiesto per simili transazioni una soglia minima di applicazione dell'inversione contabile, per singola operazione, pari ad un valore della base imponibile non superiore a 5.000 euro, l'Italia non ha richiesto un'analogha misura.

La decisione sarà efficace dal giorno in cui sarà notificata ai singoli Stati membri interessati e fino al 31 dicembre 2013.

Omesso versamento dell'IVA – Configurazione del reato (Cass. 38619/2010)

L'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/00, inserito con l'art. 35, co. 7 del DL n. 223/06, ha disposto che la sanzione prevista dall'art. 10-bis per l'omesso versamento di ritenute certificate si applica anche a chiunque non versi l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

Al riguardo, la Corte di Cassazione chiarisce che il momento in cui si consuma il reato è individuato dalla scadenza del termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo. Tale termine è fissato al 27 dicembre. Conseguentemente per la consumazione del reato non è sufficiente un qualsiasi ritardo nel versamento rispetto alla scadenze previste, ma occorre che l'omissione del versamento dell'imposta dovuta in base alla

dichiarazione si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento.

Esercizio del diritto di detrazione (Cass. 22979/2010)

In tema di IVA, la volontaria utilizzazione, da parte del cessionario dei beni, di documentazione fiscale che non corrisponde alla realtà economica avvalora la partecipazione di quest'ultimo ad una frode fiscale, che gli preclude la facoltà di avvalersi del principio della tutela del terzo in buona fede (così come delineato dalla giurisprudenza comunitaria). Il cessionario, pertanto, non può detrarre l'imposta risultante dalle fatture considerate.

VARIE

Chiarimenti relativi ai prelievi sui rifiuti - Tarsu, Tia1 e Tia2 – (Circ. 3/DF)

Con la circolare n. 3/DF dell'11 novembre, il Dipartimento dell'economia e delle finanze fornisce chiarimenti sulle problematiche relative alla vigenza dei diversi tipi di prelievo che possono gravare sullo smaltimento dei rifiuti solidi urbani. La circolare, in particolare, chiarisce il rapporto tra le discipline della TARSU (DLgs. n. 507/93), della TIA1 (art. 49, D.Lgs. n. 22/97) e della TIA2 (art. 238, D.Lgs. n. 152/06), anche alla luce della disposizione di interpretazione autentica fornita dal co. 33 dell'art. 14 del DL n. 78/10. Nello specifico, la circolare indica che:

i regolamenti già approvati dai comuni che avevano introdotto la TARSU e, in via sperimentale, la TIA1 conservano la loro validità e possono essere adattati all'evoluzione interpretativa della normativa vigente;

i comuni possono introdurre la TIA2. Infatti, il Dipartimento, nella considerazione che:

- ∅ il co. 11 dell'art. 238 del D.Lgs. n. 152/06 dispone che, sino all'emanazione del regolamento di cui al co. 6 dell'articolo stesso – relativo ai criteri generali sulla base dei quali vengono definite le componenti dei costi e viene determinata la TIA2 - continuano ad applicarsi le discipline regolamentari vigenti, ovvero i regolamenti per la determinazione della TARSU o della TIA1;
- ∅ il co. 2-quater dell'art. 5, DL n. 208/08 ha previsto originariamente che, ove, il regolamento di cui al co. 6 dell'art. 238, D.Lgs. n. 152/06 non sia adottato entro il 30 giugno 2009, i comuni che intendono adottare la TIA2 possono farlo ai sensi delle disposizioni legislative e regolamentari vigenti. Il termine del 31 giugno 2009 è stato poi oggetto di successive proroghe fino al 30 giugno 2010;

chiarisce che il blocco del prelievo TIA2 si è definitivamente concluso nel 2009, con conseguente facoltà per i comuni di adottare la TIA2 dal 2010, operazione che di fatto sarebbe stata loro preclusa in caso di proroghe del blocco;

si applicano anche alla TIA1 le disposizioni di interpretazione autentica recate dall'art. 14, co. 33 del DL n. 78/10, secondo cui la tariffa non ha natura tributaria, ma di corrispettivo, con conseguente devoluzione delle relative controversie alla competenza del giudice ordinario.

Secondo la circolare, l'adozione da parte dei comuni della TIA1 ovvero della TIA2 comporta l'applicazione, su di essa, dell'IVA, indipendentemente dalle

considerazioni che la Corte Costituzionale ha avanzato nella sentenza n. 238 del 2009.

Alluvione Liguria - Sospensione degli obblighi tributari (OPCM n. 3903/2010)

L'ordinanza del PDCM del 22 ottobre 2010, pubblicata in GU n. 261 del 8 novembre, ha previsto la sospensione dal 4 ottobre 2010 al 15 dicembre 2010 dei termini relativi agli adempimenti ed ai versamenti delle imposte IRPEG, IRES, IRPEF, IVA e IRAP scadenti nel predetto periodo.

La predetta sospensione opera nei confronti delle persone fisiche residenti e dei soggetti esercenti attività di impresa o professionale con domicilio fiscale o aventi sede operativa in immobili inagibili o comunque interdetti all'uso con ordinanze di sgombero adottate dai sindaci dei comuni di Varazze, Cogoleto, Arenzano, Genova, nonché in favore dei soggetti occupati nelle medesime attività di impresa, come individuati dal competente Prefetto. La sospensione non opera relativamente agli adempimenti dei sostituti di imposta.

Sisma Abruzzo: ripresa degli adempimenti (Prov. n. 151122/2010)

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate emesso il 23 novembre è stata disposta la ripresa degli adempimenti tributari per i contribuenti con residenza o sede legale nei comuni all'interno del "cratere", a decorrere dal mese di gennaio 2011. I soggetti interessati dal provvedimento sono:

- le persone fisiche non titolari di reddito di impresa o di lavoro autonomo, i soggetti diversi dalle persone fisiche con volume d'affari superiore a 200.000 euro, o sostituti d'imposta, i cui termini di sospensione degli adempimenti tributari scadevano il 30 giugno 2010;
- le persone fisiche titolari di redditi d'impresa o di lavoro autonomo, nonché i soggetti diversi dalle persone fisiche con volume d'affari non superiore a 200.000 euro, i cui termini di sospensione degli adempimenti tributari scadevano il 20 dicembre 2010.

Tali soggetti dovranno effettuare gli adempimenti tributari, diversi dai versamenti, non eseguiti per effetto della sospensione entro il mese di gennaio 2011; ed i versamenti tributari non eseguiti mediante un massimo di 120 rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di gennaio 2011, senza applicazione di sanzioni, interessi e oneri accessori.

I contribuenti che hanno percepito nel periodo di sospensione redditi che potevano essere dichiarati con il modello 730, possono presentare il modello UNICO persone fisiche ad un ufficio postale.

I sostituti di imposta dovranno comunicare ai sostituiti in oggetto, entro il mese di dicembre 2010, l'ammontare delle ritenute alla fonte non operate nel 2010 su loro richiesta per consentire il loro versamento rateizzato. I versamenti dovranno essere effettuati utilizzando le modalità di pagamento e i codici tributo stabiliti per i singoli tributi con riferimento a ciascun periodo di imposta.

I contribuenti in possesso di redditi di lavoro dipendente e assimilati e di pensione che intendono usufruire della rateizzazione possono chiedere al sostituto d'imposta di trattenere le rate dalle erogazioni mensili. Nel caso in cui

le erogazioni mensili siano insufficienti il percipiente dovrà provvedere a fornire la relativa provvista o effettuare direttamente i versamenti.

Abuso di diritto (Ord. Cass. 22309/2010)

La Corte di Cassazione ha richiesto alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea di esprimersi sul possibile contrasto tra la disciplina sulla definizione agevolata delle liti ultradecennali, prevista dall'art. 3 del DL 40/2010 e il diritto comunitario, in particolare con la regola generale di contrasto all'abuso di diritto.

La questione verteva su un contratto di usufrutto azionario stipulato (ante riforma fiscale Tremonti 2004) tra un'impresa italiana usufruttuaria ed una società estera concedente, e consentiva alla prima di ottenere un vantaggio fiscale netto dato dalla detrazione del credito di imposta sui dividendi, posto che i dividendi incassati erano neutralizzati dalla detrazione del costo di acquisito dell'usufrutto.

L'Amministrazione finanziaria aveva contestato l'elusività fiscale dell'operazione qualificando la fattispecie come simulazione oggettiva del contratto di usufrutto azionario, ex art. 37, comma 3 del DPR n. 600/1973, ma era stata soccombente nei primi due gradi di giudizio avendo i giudici ritenuto che non sussisteva alcuna simulazione.

L'impresa aveva quindi chiesto, giunta la causa dinanzi la Corte di Cassazione, di usufruire della definizione agevolata della lite ultradecennale prevista dall'art. 3 del DL 40/2010.

La Cassazione, prima di esprimersi sulla richiesta, ritenendo tale normativa potenzialmente in contrasto con il principio comunitario di contrasto all'abuso del diritto, enunciato dalla Corte UE nella sentenza Halifax (C-255/02) ai fini delle imposte armonizzate, ha chiesto ai giudici europei di esprimersi, chiedendo se tale principio comunitario sia estendibile anche alle imposte non armonizzate, quali le imposte dirette, nei casi in cui l'imposizione ha per oggetto fatti economici transnazionali (usufrutto azionario fra imprese di Paesi diversi).

La risposta positiva comporterebbe l'obbligo per i giudici italiani di disapplicare la normativa italiana di definizione agevolata delle liti perché in contrasto con un principio comunitario (di rango primario). Diversamente, i giudici potrebbero rimettere solo gli atti alla Corte Costituzionale per valutare l'eventuale contrasto a norme costituzionali (come ad esempio all'art. 53, preso come fondamento giuridico in recenti sentenze della Cassazione per affermare l'esistenza nel nostro ordinamento tributario di un principio generale antiabuso, che prescinde dalle fattispecie previste dall'attuale norma antielusiva dell'art. 37-bis DPR n. 600/73).

Inoltre, la Cassazione chiede alla Corte UE di esprimersi anche sulla compatibilità della disciplina di definizione agevolata delle liti ultradecennali (qualificata dalla Corte come una rinuncia totale pressoché integrale all'imposizione fiscale, cioè come un sostanziale condono fiscale) con i principi comunitari che reggono il mercato unico.

In particolare, nella sentenza di rinvio si chiede se la misura in oggetto:

- sia in contrasto con un presunto interesse comunitario alla previsione, da

parte dei singoli Stati membri, di adeguati strumenti di contrasto all'elusione fiscale per le imposte non armonizzate. Sulla base di tale principio la Corte UE ha dichiarato in passato l'incompatibilità di condoni fiscali con riferimento alle imposte armonizzate quali l'IVA (Sentenza Corte di Giustizia UE n. 132/06, recepita dalla Cass. n. 3676/2010);

- rappresenti una forma di concorrenza fiscale in contrasto con i principi che governano il mercato unico;
- violi la normativa sugli aiuti di stato;
- sia in contrasto con il principio di effettività del diritto comunitario che affida alla Cassazione il compito di verificare la corretta interpretazione del diritto comunitario, posto che la definizione agevolata della lite esclude la pronuncia della Cassazione.

Accertamento con adesione ed inammissibilità del rimborso (Cass. 20732/2010)

L'impossibilità di impugnare da parte dell'Ufficio un accertamento definito con adesione comporta che sono ugualmente improponibili istanze di rimborso di quanto versato dal contribuente a perfezionamento dell'accordo (somme versate in eccesso per errore), che costituirebbero una surrettizia forma di impugnazione dell'atto.

Accertamento e termini di redazione del PVC (Cass. 22320/10)

L'avviso di accertamento emanato prima della scadenza di 60 giorni decorrenti dal rilascio del PVC - termine previsto dall'art. 7 della Legge 212/2000 per comunicare agli uffici fiscali eventuali osservazioni da parte dei soggetti controllati - non è nullo se è stata data adeguata motivazione dell'urgenza che ha determinato una tale adozione. La Cassazione ha cassato una sentenza regionale che dichiarava nullo l'avviso di accertamento senza verificare le ragioni indicate dagli uffici per tale urgenza.

INTERNAZIONALE

Seminario Confindustria sulla Enhanced Tax Relationship

L'Area Fisco Finanza e Welfare di Confindustria ha organizzato il 15 novembre un seminario con la partecipazione dell'OCSE, dell'Agenzia delle Entrate, del Dipartimento delle Finanze, nonché delle principali imprese multinazionali associate, con l'obiettivo di approfondire alcune *best practices* internazionali nelle relazioni tra fisco e contribuenti.

L'iniziativa prende avvio da un documento dell'OCSE sulla "*Enhanced Tax Relationship*" ovvero sulla possibilità di adottare misure per incoraggiare la compliance e migliorare le relazioni tra (grandi) contribuenti ed amministrazione finanziaria. In alcuni paesi, come UK e Paesi Bassi, le amministrazioni fiscali nazionali hanno tradotto il documento OCSE in novità concrete ed importanti per le imprese che aderiscono a programmi su base volontaria: un effettivo tutoraggio, la riduzione dei termini per l'accertamento, audit meno invasivi, una riduzione dei costi di compliance e simili. Nel corso del seminario sono state approfondite le migliori pratiche internazionali ed è stata avviata una riflessione con l'amministrazione italiana per verificare se e

come esse possano essere introdotte in Italia. Il materiale del seminario è disponibile nella Comunità Fisco Confindustria.

Rapporto "Paying Taxes" 2011

La Banca Mondiale, in collaborazione con Price Waterhouse Coopers e International Finance Corporation, ha pubblicato la quinta edizione di "Paying Taxes – The global picture", che stila una classifica di 183 paesi per peso fiscale, fattori di crescita e grado di riforme adottate nel 2009. Per l'Italia, il rapporto stima il tempo necessario per i vari obblighi fiscali e contributivi in 334 ore annue, contro 196 in Germania, 132 in Francia, 135 in Danimarca, 121 in Svezia, 110 nel Regno Unito, 76 in Irlanda, 63 in Svizzera. Le stime presentate nel documento riguardano sia i costi fiscali effettivi, sia i costi amministrativi di compliance fiscale. Il documento è disponibile nella Comunità Fisco Confindustria.

Rapporto Mirrlees sulle riforme fiscali

Sono stati pubblicati il 10 novembre i risultati del Rapporto Mirrlees, volto ad individuare i requisiti di un "buon" sistema fiscale per un'economia aperta nel 21mo secolo. Il Rapporto Mirrlees individua alcuni principi chiave ai quali dovrebbe ispirarsi ogni sistema fiscale: 1) il sistema fiscale dovrebbe essere disegnato congiuntamente al sistema di sussidi e benefici, così da garantire la progressività nel suo complesso e non per singola imposta; 2) il sistema fiscale dovrebbe essere improntato alla neutralità, con eccezioni limitate e ben individuate; 3) la progressività deve essere perseguita nel modo più efficiente possibile (senza interventi distorsivi sulle basi imponibili). Il Rapporto contiene inoltre indicazioni specifiche su tutte le aree che richiedono oggi una profonda riflessione: dall'imposizione personale, alle imposte indirette, all'imposizione sugli immobili, alla tassazione ambientale, alla tassazione del risparmio e alla tassazione delle imprese.

Francesca Mariotti

Per informazioni rivolgersi a:

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

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

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

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

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

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