

**“Le Manovre Finanziarie 2011:  
dal decreto Sviluppo al Salva Italia”**

a cura di  
Lucia Santoni  
Valerio Goldoni  
Paolo Torracca

Mamone Torracca & Associati  
Pisa, aprile 2012

## Indice

1	PREMESSA	7
2	IL DECRETO SVILUPPO	9
2.1	<i>Disposizioni in materia di “semplificazione fiscale” (art. 7)</i>	9
2.2	<i>Verifiche e accertamenti fiscali</i>	9
2.2.1	Verifiche fiscali – durata e modalità degli accessi	9
2.2.2	Verifiche fiscali – unificazione dei controlli eseguiti da diverse autorità amministrative	10
2.2.3	Verifiche fiscali – documenti già in possesso dell’Amministrazione	10
2.2.4	Accertamenti esecutivi - sospensiva	11
2.2.5	Accertamenti esecutivi - Irap	12
2.3	<i>Disposizioni in materia di IVA</i>	12
2.3.1	Comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini IVA	12
2.3.2	Presunzioni di cessione	13
2.3.3	Fatture di importo inferiore a 300 euro ricevute nello stesso mese	13
2.3.4	Abolizione della compilazione della scheda carburante	13
2.3.5	Aliquota IVA sulla somministrazione di gas naturale	14
2.4	<i>Contabilità semplificata</i>	14
2.4.1	Aumento dei limiti quantitativi per l’applicazione del regime di contabilità semplificata	14
2.4.2	Contabilità semplificata: deduzione spese inferiori a 1.000 euro	15
2.4.3	Contabilità semplificata: costi relativi a contratti a corrispettivi periodici	15
2.5	<i>Depositi IVA</i>	16
2.6	<i>Altre disposizioni volte al conseguimento di una maggiore semplificazione dei rapporti tra fisco e contribuenti</i>	17
2.7	<i>Rideterminazione del valore di acquisto di terreni e partecipazioni</i>	19
2.8	<i>Credito di imposta per la ricerca scientifica (art. 1)</i>	20
2.9	<i>Tenuta delle scritture contabili con modalità informatiche (art. 6, co. 2, lett. f-quater)</i>	21
2.10	<i>Comunicazione Unica per le imprese artigiane (art. 6, co. 2, lett. f-sexies)</i>	21
3	LA MANOVRA CORRETTIVA 2011	22
3.1	<i>Novità in materia di IVA</i>	22
3.1.1	Chiusura delle partite Iva inattive (art. 23, co. 22 e 23, D.L. 98/2011)	22
3.1.2	Fattura degli autonoleggiatori (art. 23, co. 42, D.L. 98/2011)	23
3.2	<i>Novità in materia di reddito d’impresa</i>	24
3.2.1	Ritenuta del 5% su interessi infragruppo corrisposti a soggetti esteri (art. 23, co. 1-4, D.L. 98/2011)	24
3.2.2	Riporto delle perdite fiscali (art. 23, co. 9, D.L. 98/2011)	26

3.2.3	Accantonamenti per concessionari di autostrade e trafori (art. 23, co. 10 e 11, D.L. 98/2011)	28
3.2.4	Riallineamento dei valori fiscali e civilistici relativi all'avviamento e alle altre attività immateriali. (art. 23, co. 12-15, D.L. 98/2011)	29
3.2.5	Revisione degli ammortamenti (art. 23, co. 47, D.L. 98/2011)	29
3.2.6	Irap - aumento di aliquote per banche, enti finanziari e imprese di assicurazione (art. 23, co. 5 e 6, D.L. 98/2011)	31
3.3	<i>Altre novità in materia di imposte dirette</i>	31
3.3.1	Contributo di solidarietà sulle pensioni d'oro (art. 13, co. 22bis D.L. 98/2011)	31
3.3.2	Ritenute su bonifici che danno diritto alla detrazione del 36% o del 55% (art. 23, co. 8, D.L. 98/2011)	32
3.3.3	Modifiche tassazione dei bonus e delle stock option per il settore finanziario (art. 23, co. 50-bis e 50-ter, D.L. 98/2011)	32
3.3.4	Premi ed incrementi di produttività - tassazione sostitutiva estesa al 2012 (art. 26, D.L. 98/2011)	33
3.3.5	Nuovo regime dei minimi e regime semplificato (art. 27, co. 1-7, D.L. 98/2011)	33
3.3.6	Riduzione dei regimi di "favore fiscale" nella misura del 5% per il 2013 e del 20% (Art. 40, comma 1-ter D.L. 98/2011)	35
3.4	<i>Novità riguardanti la disciplina dell'accertamento, della riscossione e del contenzioso tributario</i>	36
3.4.1	Slittamento termine comunicazione inesigibilità ruoli da parte di Equitalia (art. 23, co. 17-20, D.L. 98/2011)	36
3.4.2	Soppressione obbligo garanzia per versamenti rateali di somma superiori ad € 50.000 da accertamenti con adesione, acquiescenza e conciliazioni giudiziale (art. 23, co. 17-20, D.L. 98/2011)	36
3.4.3	Razionalizzazione e potenziamento delle indagini finanziarie (Art 23, co. 24-27, D.L. 98/2011)	37
3.4.4	Novità in tema di Studi di settore (art. 23, co. 28, D.L. 98/2011)	38
3.4.5	Razionalizzazione del procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative (Art 23, co. 29, D.L. 98/2011)	44
3.4.6	Accertamenti esecutivi (art. 23, co. 30, D.L. 98/2011)	45
3.4.7	Ravvedimento operoso "sprint" (art. 23, co. 31, D.L. 98/2011)	45
3.4.8	Razionalizzazione privilegi concessi ai crediti tributari (Art 23, co. 37-40, D.L. 98/2011)	46
3.4.9	Modifiche allo "spesometro" (art. 23, comma 41, D.L. 98/2011)	47
3.4.10	Modifiche al processo tributario: contributo unificato (art. 37, co. 6-7 e art. 39, co. 8, D.L. 98/2011); reclamo e mediazione fiscale (nella fase precontenziosa) (art. 39, co. 9-11, D.L. 98/2011)	48
3.4.11	Definizione agevolata delle liti pendenti (art. 39, co. 12, D.L. 98/2011)	50
3.5	<i>Disposizioni varie</i>	51
3.5.1	Bollo sui depositi titoli (art. 23, co. 7, D.L. 98/2011)	51
3.5.2	Super-bollo sui SUV (art. 23, co. 21, D.L. 98/2011)	52

4	LA MANOVRA BIS O DI FERRAGOSTO	54
4.1	<i>Anticipazione della riduzione lineare delle agevolazioni fiscali (art. 1, comma 6)</i>	54
4.2	<i>Anticipazione della possibilità di revisione delle aliquote inerenti l'addizionale regionale e comunale IRPEF (art. 1, commi 10-11)</i>	54
4.3	<i>Accertamento tributario e partecipazione dei Comuni (art. 1, commi 12-bis, 12-ter e 12-quater)</i>	55
4.4	<i>Nuovo contributo di solidarietà (art. 2, commi 1 e 2)</i>	55
4.5	<i>Aumento dell'aliquota ordinaria IVA (art. 2, commi 2-bis, 2-ter e 2-quater)</i>	57
4.6	<i>Antiriciclaggio – riduzione nell'utilizzo del contante (art. 2, commi 4 e 4-bis)</i>	57
4.7	<i>Nuove sanzioni per l'omessa fatturazione (art. 2, comma 5)</i>	58
4.8	<i>Riforma della tassazione sulle rendite finanziarie (art. 2, co. da 6 a 34)</i>	58
4.9	<i>Studi di settore: ridefinizione dei limiti legati alla potestà accertativa (art. 2, comma 35)</i>	64
4.10	<i>Società cooperative: riduzioni delle agevolazioni fiscali (art. 2, commi 36-bis, 36-ter e 36-quater)</i>	66
4.11	<i>Società di comodo: inasprimento della disciplina (art. 2, commi da 36-quinquies a 36-duodecies)</i>	67
4.12	<i>Intestazione fittizia di beni a società (art. 2, commi da 36-terdecies a 36-duodevicies)</i>	68
5	LA LEGGE DI STABILITA'	71
5.1	<i>Disposizioni in materia di diritto societario</i>	71
5.1.1	<i>Riforma del collegio sindacale nelle Società di capitali</i>	71
5.1.2	<i>Responsabilità amministrativa e Organo di controllo</i>	72
5.1.3	<i>Trasferimento quote S.r.l.</i>	72
5.1.4	<i>S.r.l. minori e bilancio semplificato</i>	72
5.1.5	<i>Società cooperative</i>	73
5.1.6	<i>Società tra professionisti</i>	73
5.2	<i>Principali disposizioni in materia fiscale</i>	75
5.2.1	<i>Incentivo alla produttività aziendale: agevolazioni fiscali</i>	75
5.2.2	<i>Riduzione dei compensi Statali ai CAF e agli Intermediari Abilitati</i>	75
5.2.3	<i>Defiscalizzazione per le infrastrutture autostradali</i>	76
5.2.4	<i>Agevolazioni fiscali per i gestori di impianti di carburante e rincaro delle accise</i>	76
5.2.5	<i>Agevolazioni fiscali per il personale del comparto sicurezza</i>	77
5.2.6	<i>Liquidazioni IVA trimestrali: nuovi limiti</i>	77
5.2.7	<i>Destinazione del 5 per mille dell'IRPEF</i>	77

5.3	<i>Liberalizzazione delle professioni e novità in tema di tenuta delle scritture contabili</i>	79
5.3.1	Professionisti e soggetti in contabilità semplificata: tenuta delle scritture contabili	79
5.3.2	Tariffe professionali	79
6	LA MANOVRA MONTI SALVA ITALIA	81
6.1	<i>Disposizioni in materia di reddito d'impresa</i>	81
6.1.1	Aiuto alla crescita economica ACE (art.1)	81
6.1.2	Deducibilità Irap del costo del lavoro (art 2)	85
6.1.3	Riallineamento partecipazioni derivanti da operazioni straordinarie (art. 20)	86
6.1.4	DTA (trasformazione delle imposte differite attive) (art. 9)	86
6.1.5	Regime premiale per favorire trasparenza (art. 10 comma 1-8)	88
6.2	<i>Agevolazioni in materia fiscale</i>	90
6.2.1	Detrazione 36% a regime e 55% ( Art 4)	90
6.2.2	Isee (art. 5)	92
6.3	<i>Accertamento e riscossione</i>	93
6.3.1	Studi di Settore (art. 10 commi 9 - 13)	93
6.3.2	Rateizzazione somme iscritte a ruolo (art. 10 commi 13bis – 13 undecies)	95
6.3.3	Nuova sanzione penale (art. 11, comma 1)	95
6.3.4	Obbligo comunicazione sulle movimentazioni dei conti correnti (art. 11, commi 2-4)	96
6.3.5	Ulteriori norme per il contrasto all'evasione (art. 11 commi 5-7 e 11bis)	97
6.3.6	Riduzione del limite per tracciabilità pagamenti e contrasto uso contante (art 12)	98
6.4	<i>Fiscalità locale</i>	100
6.4.1	Imposta municipale Unica IMU (Art. 13)	100
6.4.2	Accatastamento fabbricati rurali (art. 13 comma 21)	101
6.4.3	Tributo comunale sui rifiuti e sui servizi RES (art. 14)	102
6.4.4	Addizionale Irpef regionale (Art.28)	103
6.5	<i>Tasse sul lusso</i>	103
6.5.1	Bollo auto (art. 16 comma 1)	103
6.5.2	Tassa stazionamento imbarcazioni da diporto (Art.16, commi da 2 a 10)	104
6.5.3	Imposta erariale aeromobili privati (art. 16 commi da 11 a 15)	105
6.6	<i>Altre disposizioni in materia fiscale</i>	105
6.6.1	Accise sui carburante (Art.15)	105
6.6.2	Canone Rai (art 17)	106
6.6.3	Clausola di salvaguardia - aumento aliquota Iva (Art.18)	106

6.6.4	Bollo su depositi e conti bancari su titoli, strumenti e prodotti finanziari (art 19 commi 1-3)	107
6.6.5	Imposta speciale di bollo e imposta straordinaria sui prelievi delle attività scudate (art. 19 commi 4-11)	108
6.6.6	Imposta patrimoniale sugli immobili IVIE e sulle attività finanziarie estere IVAFE (art. 19 commi 12-24)	111
6.6.7	Tassazione separata Tfr (Art.24 comma 31)	112
7	“DECRETO MILLEPROROGHE”	114
7.1	<i>Proroga disposizioni di natura fiscale</i>	114
7.1.1	Nuova aliquota 20% rendite finanziarie (art art.29, co.2 lett.a e b e co.3)	114
7.1.2	Inesigibilità ruoli (art. 29, comma 4)	114
7.1.3	Sanatoria Partite Iva inattive (art. 29, comma 6)	114
7.1.4	Modello 770 mensile (art. 29, comma 7)	115
7.1.5	Riconoscimento della ruralità per i fabbricati (art. 29)	115
7.1.6	Adempimenti e versamenti – Eventi alluvionali (art. 29, comma 15)	115
7.1.7	Addizionale regionale Irpef – Delibera aumento/ riduzione (art. 29)	116
7.1.8	Riapertura liti fiscali pendenti	116
7.1.9	Esaurimento contenzioso presso la Commissione tributaria centrale	116
7.1.10	Tassazione dei redditi frontalieri	116
7.2	<i>Proroga disposizioni di natura non fiscale</i>	117
7.2.1	Lavoro accessorio con i voucher	117
7.2.2	Sistri 117	117
7.2.3	Enti non profit Agevolazioni tariffarie postali	117
7.2.4	Ammortizzatori sociali	117
7.2.5	Intramoenia 117	117
7.2.6	Congedo per i genitori che assistono i figli disabili - benefici	118

## 1 PREMESSA

Gli ultimi dodici mesi hanno visto il nostro Paese impegnato nella emanazione di un numero di provvedimenti in materia finanziaria senza precedenti nella storia recente.

Lo sforzo al quale gli operatori e le stesse istituzioni sono chiamati nel breve periodo oggetto di esame equivale a quello di norma distribuito nell'arco di un quinquennio.

In effetti, dal decreto Sviluppo agli ultimi decreti Liberalizzazioni, sono ben nove gli interventi normativi, di cui una parte già oggetto di conversione in legge ed una parte in corso di conversione.

Lo scopo del presente lavoro è quello di fornire un contributo agli operatori in termini di orientamento nella "giungla" degli interventi normativi in oggetto, molti dei quali tra loro intrecciati e sovrapposti.

Il presente documento prende in esame le seguenti disposizioni normative:

- "Decreto sviluppo" D.L. n. 70 del 13.5.2011, (G.U. 13.5.2011, n. 110), in vigore dal 14.5.2011, convertito con modifiche dalla Legge 12.7.2011, n. 106 (G.U. 12.7.2011, n. 160);
- "Manovra correttiva 2011" di cui al D.L. n. 98 del 6.7.2011 (G.U. 6.7.2011, n. 155), in vigore dal 6.7.2011, convertito con modifiche dalla Legge n. 111 del 15.7.2011 (G.U. 16.7.2011, n. 164);
- "Manovra Bis o di Ferragosto" D.L. n. 138 del 13.8.2011, (G.U. 13.8.2011, n. 188) in vigore dal 13.8.2011 convertito con Legge n. 148 del 14.09.2011 (G.U. 16.9.2011);
- "Legge di Stabilità" Legge 12.11.2011 n. 183 (G.U. 14.11.2011, n. 265) in vigore dal 1.01.2012;
- "Manovra Monti Salva Italia" di cui al D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011, (G.U. 6.12.2011 n.284), in vigore dal 6.12.2011 e convertito dalla Legge n. 214 del 22.12.2011 (G.U. 27.12.2011, Suppl Ordinario n. 276);
- "Decreto Mille proroghe", D.L. n. 216 del 29.12.2011 (G.U. n. 302 del 29.12.2011) in vigore da tale data, convertito con modificazioni dalla Legge del 24 .02.2012 n. 14 (GU 27.02.2012).

L'illustrazione compilativa contenuta nel documento si sofferma sulle disposizioni più interessanti sotto il profilo societario e tributario e tiene conto dei provvedimenti attuativi e dei chiarimenti nel frattempo forniti dall'Agenzia delle Entrate.

Peraltro, come volta a volta segnalato nel testo, su diversi ed importanti argomenti ancora si attendono i relativi provvedimenti di attuazione nonché il contributo interpretativo da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Inoltre occorre ricordare che sono in corso di conversione i seguenti Decreti che potrebbero in parte mutare il quadro di riferimento esposto nella presente circolare:

- "Decreto Liberalizzazioni" DL 24.01.2012 n. 1
- "Decreto Semplificazioni" DL 09.02.2012 n. 5
- "Decreto Semplificazioni fiscali" DL 24.02.2012 n. 16

Quanto agli argomenti più importanti la presente circolare contiene il riferimento alle modifiche attese sulla base dei su indicati interventi, per i quali, ad ogni buon conto, ci riserviamo di produrre un nuovo documento non appena completato l'*iter* di conversione.

Da ultimo occorre sottolineare come il presente documento non può considerarsi in alcun modo completo ed esaustivo con riferimento ad alcuno degli argomenti trattati e, conseguentemente, non può sostituire il necessario approfondimento che dovrà essere attuato con riguardo al caso specifico.



## 2 IL DECRETO SVILUPPO

### 2.1 *Disposizioni in materia di “semplificazione fiscale” (art. 7)*

L'art. 7 costituisce il cuore dell'intero Decreto Sviluppo e contiene numerose disposizioni di carattere fiscale volte a conseguire una serie di semplificazioni nell'ambito del sistema tributario. Tale articolo può essere idealmente suddiviso in quattro ordini principali di disposizioni: un primo ordine di disposizioni in materia di verifiche e accertamenti fiscali; un secondo ordine di disposizioni in materia di Iva; un terzo ordine di disposizioni inerenti l'introduzione di nuovi limiti per i soggetti in contabilità semplificata e, infine, un ultimo gruppo residuale di disposizioni volte al conseguimento di una maggiore semplificazione dei rapporti tra fisco e contribuenti.

### 2.2 *Verifiche e accertamenti fiscali*

#### 2.2.1 *Verifiche fiscali – durata e modalità degli accessi*

L'art. 7, comma 2, lettera c), del D.L. n. 70/2011 modifica l'art. 12 della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente), introducendo un termine specifico per la permanenza degli operatori tributari civili e militari presso i lavoratori autonomi e i soggetti in contabilità semplificata. Nei confronti di detti contribuenti, gli accessi non potranno durare più di quindici giorni lavorativi<sup>1</sup> (prorogabili di ulteriori quindici in caso di particolare complessità dell'indagine) contenuti nell'arco di non più di un trimestre.

Lo stesso art. 7, comma 2, lettera c), inoltre, chiarisce definitivamente la modalità di conteggio dei giorni di permanenza dei funzionari civili e militari presso la sede del contribuente: “il periodo massimo di permanenza deve essere computato facendo riferimento ai giorni di effettiva presenza dei funzionari presso la sede del contribuente”. Si era infatti posto in passato l'interrogativo se si dovesse invece far riferimento, in un'ottica assai garantista per il contribuente, alla data di inizio e di termine della verifica indipendentemente dalla effettiva presenza dei verificatori presso la sede del contribuente stesso.

---

<sup>1</sup> Si ricorda in proposito che per gli altri contribuenti il termine è di trenta giorni lavorativi, prorogabili di ulteriori trenta.

Da ultimo, è stabilito che gli accessi disposti da funzionari della Guardia di finanza debbano essere effettuati, per quanto possibile, in borghese.

La materia è stata successivamente ritoccata dalla Manovra Salva Italia, DL 201/2011 che ha eliminato il termine di durata degli accessi in massimo 15 giorni, il principio della non ripetizione degli accessi per periodi di tempo inferiori al semestre e la responsabilità per illecito disciplinare per i dipendenti pubblici in caso di mancato rispetto di tali termini (si veda paragrafo 6.3.5).

### ***2.2.2 Verifiche fiscali – unificazione dei controlli eseguiti da diverse autorità amministrative***

L'art. 7, comma 2, lettera a) introduce alcune norme strumentali a far sì che i controlli presso le aziende effettuati da diverse autorità amministrative si svolgano in via unificata, in modo da arrecare la minor turbativa possibile all'attività dei contribuenti. In particolare, con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali dovrà essere stabilita una concreta programmazione dei controlli in materia fiscale e contributiva, nonché un efficace coordinamento degli accessi presso i locali delle imprese da parte delle Agenzie fiscali, della Guardia di finanza, dell'Inps e dell'Amministrazione autonoma Monopoli di Stato.

È poi stabilito che per le verifiche eseguite dagli enti di previdenza e assistenza obbligatoria si osservino le prescrizioni dettate dall'art. 12 della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) in tema di controlli fiscali.

### ***2.2.3 Verifiche fiscali – documenti già in possesso dell'Amministrazione***

L'art. 7, comma 1, lettera f) sancisce espressamente che “i contribuenti non devono fornire informazioni che siano già in possesso del Fisco e degli enti previdenziali ovvero che da questi possono essere direttamente acquisite da altre amministrazioni”.

La formulazione della norma è leggermente diversa rispetto a quella dell'art. 6 della Legge. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), posto che detto articolo sancisce che al contribuente non possono essere chiesti documenti in possesso degli Uffici, mentre l'art. 7 del D.L. Sviluppo legittima i contribuenti a non esibirli, se richiesti. Da ciò discendono due importanti principi: 1) il contribuente che non esibisce documenti richiesti dagli Uffici, ma già in loro possesso o

detenuti da altre amministrazioni, non è passibile di nessuna sanzione amministrativa; 2) la mancata esibizione dei documenti non comporta la preclusione probatoria di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973, secondo cui i documenti non esibiti non possono essere prodotti né nella fase amministrativa (ad esempio nel contraddittorio finalizzato all'adesione) né in sede contenziosa.

Da ultimo si segnala che il D.L. 16/2012 (c.d. decreto semplificazioni fiscali), attraverso la modifica dell'art. 58 del DPR 600/73, ha previsto che l'indicazione del domicilio fiscale negli atti presentati all'Amministrazione Finanziaria sia dovuta solo se espressamente richiesta.

#### **2.2.4 Accertamenti esecutivi - sospensiva**

Per effetto dell'art. 29 del D.L. n. 78/2010, a partire dal 1 luglio 2011 gli accertamenti in materia di imposte sui Redditi e Iva avranno valore di titolo esecutivo in luogo del ruolo, e il contribuente dovrà versare le somme (per la metà o per l'intero, a seconda del fatto che intenda o meno proporre ricorso) entro il termine per il ricorso. In caso di inadempienza, entro trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento (90 giorni dalla notifica dell'accertamento nella maggior parte delle ipotesi) il credito verrà affidato ad Equitalia, che procederà con le consuete misure cautelari (fermi di auto, ipoteche) ed esecutive (pignoramento).

Modificando l'art. 29 del D.L. n. 78/2010, l'art. 7, comma 2, lettera n) del Decreto Sviluppo prevede che l'esecuzione forzata rimanga automaticamente<sup>2</sup> sospesa per un periodo di 180 giorni dall'affidamento del credito in carico agli agenti della riscossione. Peraltro si deve sottolineare che la sospensione riguarda solo l'esecuzione, non le misure cautelari. La sospensione, inoltre, non opera qualora, successivamente all'affidamento del credito in carico agli agenti della riscossione, questi ultimi vengano a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la successiva riscossione.

In ogni caso viene stabilito che il mancato versamento delle somme richieste con l'accertamento non comporta l'irrogazione di sanzioni da omesso versamento.

---

<sup>2</sup> Prima della Conversione in Legge il decreto prevedeva che la sospensione operasse non automaticamente ma demandava al contribuente la possibilità di richiedere la sospensione giudiziale dell'atto ai sensi dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992.; in tal caso l'esecuzione sarebbe rimasta sospesa sino alla data di emanazione dell'ordinanza giudiziale che avesse deciso sulla sospensiva, ma, comunque, non oltre 120 giorni dalla data di notifica della richiesta di sospensiva stessa.

Si fa presente che con il D.L. 98/2011 è stata rinviata all'1.10.2011 (ovvero per gli atti emessi a partire da tale data) l'esecutività dell'atto di accertamento senza necessità di notificare la cartella di pagamento. si veda per maggiori approfondimenti il par 3.4.6 della presente circolare.

### **2.2.5 Accertamenti esecutivi - Irap**

L'art. 7, comma 2, lettera n), punto 2.1) stabilisce che il sistema degli accertamenti esecutivi (attribuzione all'accertamento del valore di titolo esecutivo e venir meno del ruolo) si applica anche con riferimento all'Irap.

## **2.3 Disposizioni in materia di IVA**

### **2.3.1 Comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini IVA**

Per le operazioni rilevanti ai fini Iva, di importo superiore a 3.000,00 euro, effettuate nei confronti di soggetti che non rivestono la qualifica di soggetti passivi Iva, l'art. 7, comma 1, lettera e) abolisce l'obbligo di comunicazione telematica introdotto dall'art. 21 del D.L. n. 78/2010 cosiddetto "spesometro", a condizione che il pagamento del corrispettivo avvenga mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse dagli operatori finanziari di cui all'art. 7, comma 6, del D.P.R. n. 605/1973 (ad esempio, banche e poste).

In materia di spesometro si segnala che la Manovra Correttiva di cui al DL 98/2011 ha esteso l'obbligo di comunicazione agli enti creditizi emittenti le carte stesse con riferimento agli acquisti regolati con carte di credito.

Da ultimo occorre osservare che il DL n. 16/2012 sulle semplificazioni fiscali, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 52 del 2 marzo 2012 e in vigore da tale data non ancora convertito in legge, prevede, a decorrere dal 1° gennaio 2012 la sostituzione della comunicazione in oggetto con l'elenco "clienti e fornitori", senza quindi alcun limite di valore eccetto per le cessioni e/o prestazioni per le quali non è previsto l'obbligo di emissione della fattura, per le quali continua a sussistere la soglia stabilita dal comma 1 del citato art. 21, ossia 3.600 euro IVA inclusa.

Per l'analisi di tali modifiche normative si rinvia al paragrafo 3.4.9 della presente circolare.

### **2.3.2 Presunzioni di cessione**

Per superare le presunzioni di cessione previste dalla disciplina IVA è possibile dimostrare che i beni precedentemente acquistati sono stati distrutti o trasformati in beni di altro tipo e di più modesto valore economico. A tal fine, l'art. 2, comma 4, lettera b), del D.P.R. n. 441/1997 stabilisce che la dichiarazione sostitutiva di atto notorio (di cui all'art. 47 del D.P.R. n. 445/2000), da cui risulti data, ora e luogo in cui avvengono le operazioni, nonché natura, qualità, quantità e ammontare del costo dei beni distrutti o trasformati, è idonea a vincere la presunzione se l'ammontare del costo dei beni distrutti o trasformati non è superiore a 10 milioni di lire, corrispondente a 5.164,57 euro. Adesso l'art. 7, comma 1, lettera p) del Decreto Sviluppo interviene innalzando tale limite a 10.000,00 euro.

### **2.3.3 Fatture di importo inferiore a 300 euro ricevute nello stesso mese**

In base all'art. 6, comma 1, del D.P.R. n. 695/1996, per le fatture emesse nel corso del mese, di importo inferiore a 300.000 lire, corrispondente a 154,94 euro, è possibile annotare, nel registro di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972, in luogo di ciascuna di esse, un documento riepilogativo nel quale vanno indicati i numeri delle fatture e, distinti secondo l'aliquota applicata, l'ammontare imponibile complessivo delle operazioni e l'ammontare dell'imposta. Ora l'art. 7, comma 1, lettera q) del Decreto Sviluppo innalza il limite di 154,94 euro a 300,00 euro.

La stessa soglia si applica anche ai fini della registrazione del documento riepilogativo relativo alle fatture d'acquisto, da annotare anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale nella quale viene esercitata la detrazione della relativa imposta.

### **2.3.4 Abolizione della compilazione della scheda carburante**

L'art. 7, comma 1, lettera l) del Decreto Sviluppo abolisce, ai fini della deducibilità dei costi e della detrazione dell'Iva relativa, la compilazione della scheda carburante in caso di pagamento con carte di credito, di debito o prepagate.

Tale semplificazione è dettata dal principio che se i pagamenti sono tracciabili (e lo sono con la moneta elettronica) ogni adempimento è superfluo perché tutte le cautele fiscali sono rispettate.

Dal punto di vista operativo resta aperta qualche perplessità in tema di procedure da utilizzare in tema di registrazione ai fini IVA: non pare infatti ben chiaro come possa la ricevuta di pagamento effettuato con "mezzi elettronici" costituire documentazione fiscalmente idonea ad

individuare il soggetto che ha sostenuto la spesa, nonché ad identificare il numero dei chilometri effettuati in ogni periodo (mese o trimestre) quando nessun di questi dati è presente sugli scontrini.

Permane quindi il dubbio circa la detraibilità dell'IVA in assenza di un documento/fattura valido ai fini IVA - quale la carta carburante - che secondo i principi generali è condizione essenziale per poter esercitare il diritto alla detrazione del tributo IVA.

In attesa di un chiarimento da parte della Amministrazione finanziaria, a scopo cautelativo, ai soli fini della detraibilità dell'IVA, si suggerisce di proseguire nell'utilizzo della carta carburante o nella richiesta di fattura.

### ***2.3.5 Aliquota IVA sulla somministrazione di gas naturale***

L'art. 7, comma 1, lettera s) del Decreto fissa al 10% la misura dell'aliquota Iva dovuta con riferimento ad ogni singolo contratto di somministrazione di gas naturale per combustione per usi civili, indipendentemente dal numero di unità immobiliari riconducibili allo stesso.

Trova applicazione il limite quantitativo di somministrazione pari a 480 metri cubi annui di cui al n. 127-bis) della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972, oltre il quale dovrà essere applicata, solo per l'eventuale eccedenza, l'aliquota Iva ordinaria.

## ***2.4 Contabilità semplificata***

### ***2.4.1 Aumento dei limiti quantitativi per l'applicazione del regime di contabilità semplificata***

L'art. 7, comma 1, lettera i) del Decreto ha elevato l'ammontare dei ricavi fino a concorrenza del quale le imprese sono ammesse automaticamente al regime di contabilità semplificata previsto dall'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973 (salvo che non optino comunque per quello ordinario). In particolare, per effetto delle modifiche, detto regime sarà adottato "naturalmente" qualora i ricavi conseguiti in un anno intero non siano superiori a:

- 400.000,00 euro (prima 309.874,14 euro), per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi;

- 700.000,00 euro (prima 516.456,90 euro), per le altre imprese.

La norma in esame ha lasciato inalterate le soglie previste dall'art. 7 del D.P.R. n. 542/1999, che consentono ai contribuenti di minori dimensioni di effettuare le liquidazioni e i versamenti dell'Iva con periodicità trimestrale anziché mensile.

Tale disallineamento normativo è stato superato con la Legge di Stabilità n. 183 del 12.11.2011 che ha esteso le nuove soglie (400.000/700.000) anche alle liquidazioni IVA, come illustrato nel paragrafo 5.2.6 della presente circolare.

#### **2.4.2 Contabilità semplificata: deduzione spese inferiori a 1.000 euro**

L'art. 7, comma 1, lettera d) stabilisce che, per singole spese non superiori a 1.000,00 euro, i contribuenti in regime di contabilità semplificata possono dedurre fiscalmente l'intero costo nel periodo d'imposta in cui ricevono la fattura.

#### **2.4.3 Contabilità semplificata: costi relativi a contratti a corrispettivi periodici**

L'art. 7, comma 2, lettera s) modifica l'art. 66 del Tuir, che disciplina le modalità di determinazione del reddito d'impresa per le imprese in contabilità semplificata che non hanno optato per la tenuta della contabilità ordinaria (art. 18 del D.P.R. n. 600/1973). Più in particolare, al comma 3, viene previsto che, in deroga all'art. 109, comma 2, lettera b), del Tuir, sono deducibili nell'esercizio in cui è ricevuto il documento probatorio i costi:

- concernenti contratti da cui derivano corrispettivi periodici;
- relativi a spese di competenza di due periodi d'imposta;
- di importo (indicato dal documento di spesa) non superiore a 1.000,00 euro.

In tale quadro è intervenuto il DL 16/2012, sulle semplificazioni fiscali, in corso di conversione, il quale, all'art. 3 comma 8, modifica l'art. 66 comma 3 del TUIR, prevedendo che i costi concernenti contratti da cui derivano corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza di due periodi d'imposta e di importo (indicato dal documento di spesa) non superiore a 1.000 euro, "possono essere dedotti" (e non invece "sono deducibili") nell'esercizio nel quale è stato "registrato" (e non invece "ricevuto") il documento probatorio.

Come sottolineato dalla relazione illustrativa al provvedimento, viene quindi introdotta, a fini di semplificazione e in considerazione della modesta rilevanza degli importi considerati, la possibilità di dedurre, a scelta del contribuente, i costi in esame secondo gli ordinari criteri di competenza oppure facendo riferimento alla registrazione ai fini IVA dei relativi documenti fiscali. Inoltre, la rilevanza della registrazione viene precisata in senso conforme alle modifiche già apportate dal DL 70/2011, come chiarite dalla relativa relazione di accompagnamento.

Il successivo comma 9 dell'art. 3 del DL 16/2012 chiarisce, poi, definitivamente la questione della decorrenza, ove stabilisce che la disposizione in esame trova applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2011.

La deroga al principio di competenza si può, quindi, applicare già con riferimento ai documenti probatori relativi a costi per servizi resi "a cavallo" 2011-2012. Più in particolare, nel caso, ad esempio, di servizi resi nel periodo dicembre 2011-gennaio 2012, l'applicazione della deroga introdotta dal "Decreto Sviluppo" consente di dedurre interamente il costo:

- nel periodo d'imposta 2012, se il documento giustificativo è stato registrato nel 2012;
- nel periodo d'imposta 2011, se il documento giustificativo è stato registrato nel 2011.

In entrambi i casi, non si rilevano scritture di assestamento

## **2.5 Depositi IVA**

In sede di conversione del decreto sviluppo sono state introdotte importanti novità all'art. 50-bis del DL 331/1993 che contiene la disciplina sui depositi IVA.

La prima modifica riguarda i depositi fiscali per i prodotti soggetti ad accisa all'interno dei quali è possibile custodire beni in "sospensione" da IVA. La norma precisa, ora, che deve trattarsi di depositi di cui all'articolo 1, comma 2, lettera e), del testo unico di cui al D.Lgs. 504/1995. Si tratta di impianti in cui vengono fabbricati, trasformati, detenuti, ricevuti o spediti prodotti sottoposti ad accisa, in regime di sospensione dei diritti di accisa, alle condizioni stabilite dall'Amministrazione finanziaria.

Una seconda modifica si riferisce ai depositi doganali che possono essere utilizzati anche come depositi IVA. Viene ribadito che solo i depositi di tipo C, D, E possono essere utilizzati a questo scopo mentre restano esclusi i depositi di tipo A (magazzini generali) e B (depositi doganali in conto proprio per i quali non è prevista la figura del depositario né l'obbligo di istituire apposita contabilità).

La terza modifica riguarda l'ampliamento delle garanzie per i beni importati in libera pratica e introdotti in un deposito IVA. Fino ad oggi all'atto dell'introduzione della merce in libera pratica per essere inserita in un deposito IVA nel territorio nazionale, doveva essere prestata una garanzia che veniva poi svincolata all'atto della riconsegna in Dogana di un esemplare del documento doganale (IM 4) munito dell'attestazione di presa in carico apposta dal depositario stesso, gestore del deposito. Con



le nuove norme, invece, la garanzia non può più essere svincolata al momento della presa in carico della merce da parte del depositario ma rimarrà valida fino all'estrazione dei beni dal deposito e fino a quando il soggetto che estrarrà i beni non avrà comunicato al gestore del deposito i dati relativi al versamento dell'IVA attuato tramite autofattura. La garanzia dell'IVA all'importazione rimane così vincolata fino al momento in cui la medesima diviene esigibile ossia fino al momento dell'estrazione dei beni dal deposito. Non esistendo vincoli di tempo alla giacenza della merce, si può ipotizzare che l'estrazione protratta nel tempo determinerà aggravii di costi per il mantenimento e l'adeguamento della garanzia da parte dell'importatore.

Secondo quanto aggiunto al comma 6 dell'art. 50-bis, fino a quando non sarà completata l'integrazione delle banche dati delle agenzie fiscali, il soggetto che procede all'estrazione deve comunicare al gestore del deposito IVA i dati relativi alla liquidazione dell'imposta, anche ai fini dello svincolo della garanzia di cui sopra. Il gestore dovrà conservare tale comunicazione, ai sensi dell'art. 39 del DPR 633/1972, ossia fino al termine dell'accertamento dell'annualità interessata (quattro o cinque anni successivi, a seconda se la dichiarazione annuale viene o non presentata).

## ***2.6 Altre disposizioni volte al conseguimento di una maggiore semplificazione dei rapporti tra fisco e contribuenti***

L'art. 7 del Decreto Sviluppo introduce poi le seguenti ulteriori disposizioni volte al conseguimento di una maggiore semplificazione nei rapporti tra Fisco e contribuenti:

- Abolizione, per lavoratori dipendenti e pensionati, dell'obbligo di comunicazione annuale dei dati relativi a detrazioni per familiari a carico. L'obbligo sussiste solo in caso di variazione dei dati (art. 7, comma 2, lett. e);
- Abolizione, in occasione di ristrutturazioni che godono della detrazione del 36%, sia della comunicazione di inizio lavori al Centro Operativo dell'Agenzia delle Entrate di Pescara (art. 7, co. 2, lett. q), sia dell'obbligo di indicare distintamente in fattura il costo della manodopera (art. 7, co. 2, lett. r)). Quest'ultima agevolazione vale anche per le ristrutturazioni che godono della detrazione del 55% sul risparmio energetico; ulteriori modifiche alla disciplina sulle agevolazioni 36% e 55% sono state successivamente introdotte sia dal DL 98/2011 (vedi paragrafo 3.3.2), sia dal DL 138/2011 (vedi paragrafo 6.2.1);

- possibilità per il contribuente di mutare la richiesta per rimborso d'imposta fatta in dichiarazione in richiesta di compensazione entro 120 giorni dalla presentazione della dichiarazione stessa (art. 7, co. 2, lett. g));
- rinvio al primo giorno lavorativo successivo dei versamenti e degli adempimenti, anche solo telematici, previsti da norme riguardanti l'Amministrazione economico-finanziaria che scadono il sabato o in un giorno festivo (art. 7, co. 1, lett. h));
- abolizione per importi minori (inferiori a 2.000 euro, 500 euro in caso di tassazione separata) della richiesta per ottenere la rateizzazione dei debiti tributari conseguenti al controllo delle dichiarazioni e alla liquidazione di redditi soggetti a tassazione separata (art. 7, co. 1, lett. o));
- concentrazione in unica scadenza (giorno 16 di ogni mese) dei termini entro i quali gli enti pubblici effettuano i versamenti fiscali con il modello F24 EP (art. 7, co. 1, lett. bb));

in materia di riscossione (art. 7, co. 2, lett. gg-bis) e seguenti):

- a decorrere dal 01.01.2012 è previsto che la riscossione delle multe e dell'ICI passi da Equitalia ai Comuni. I Comuni potranno provvedere al recupero delle loro entrate direttamente o attraverso società interamente pubbliche, oppure potranno avvalersi di altre possibili forme come l'affidamento a terzi.
- Tutte le azioni esecutive di riscossione coattiva per i debiti fino a 2.000 euro iniziate successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione, sono precedute dall'invio, mediante posta ordinaria, di due solleciti di pagamento, il secondo dei quali decorsi almeno sei mesi dal primo.
- L'agente di riscossione (Equitalia), a decorrere dall'entrata in vigore della legge di conversione, non può iscrivere ipoteca sui beni del contribuente debitore qualora l'importo da riscuotere sia inferiore a 20.000 euro, se il debito iscritto a ruolo sia contestato o contestabile e l'unità immobiliare costituisca abitazione principale del debitore, il limite si riduce a 8.000 euro in tutti gli altri casi.
- Il contribuente non sarà tenuto a pagare le spese né ad Equitalia né all'ACI/PRA per la cancellazione del fermo amministrativo qualora l'atto ricevuto e dal quale ne è scaturita l'azione cautelare (fermo del veicolo) sia successivamente annullato a seguito di istanza di autotutela o, direttamente, dal giudice tributario.

## **2.7 Rideterminazione del valore di acquisto di terreni e partecipazioni**

L'art. 7, comma 2, lett. ee), ff) e gg) ripropone le agevolazioni fiscali introdotte e disciplinate dagli art. 5 e 7 della Legge 448/2001, consentendo a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni posseduti, al di fuori del regime d'impresa, alla data del 1° luglio 2011, affrancando in tutto o in parte le plusvalenze conseguite, ex art. 67 comma 1, lett. da a) a c-bis), del TUIR, allorché le partecipazioni o i terreni vengano ceduti a titolo oneroso.

A tal fine, entro il termine del 30 giugno 2012, occorrerà che:

- un professionista abilitato rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o del terreno;
- il contribuente interessato versi l'imposta sostitutiva (4% per i terreni, 4% o 2% per le partecipazioni, a seconda che siano o non siano qualificate) per l'intero suo ammontare, ovvero (in caso di rateizzazione) limitatamente alla prima delle tre rate annuali di pari importo.

Il Decreto, inoltre, pone rimedio ad alcuni problemi insiti nell'impianto normativo che finora ha disciplinato l'agevolazione in commento con riferimento all'ipotesi di più rideterminazioni effettuate dai medesimi soggetti.

In particolare si afferma che i soggetti che si avvalgono della rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati, ovvero dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola, qualora abbiano già effettuato una precedente rideterminazione del valore dei medesimi beni, possono detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata. Per definire le modalità pratiche della predetta detrazione sarà emanato uno specifico provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. In alternativa alla descritta detrazione è comunque prevista la possibilità di chiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva già pagata, ai sensi dell'art. 38 del DPR 602/73: in questo caso, però, l'importo del rimborso non potrà comunque eccedere l'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata.

L'ipotesi di rideterminazione deve essere valutata attentamente anche raffrontando i relativi costi/benefici con la diversa ipotesi di cosiddetto "affrancamento" delle partecipazioni non qualificate detenute al 31 dicembre 2011. Tale disposizione, che ha carattere transitorio, è volta ad impedire che il passaggio dal regime del 12.50% al regime del 20% possa penalizzare i contribuenti per i plusvalori maturati nel vigore della disciplina pre-riforma (vedi paragrafo 4.8)

## ***2.8 Credito di imposta per la ricerca scientifica (art. 1)***

Viene introdotto un credito di imposta per gli anni 2011 e 2012, in favore delle imprese che finanziano progetti di ricerca in Università ovvero enti pubblici di ricerca. Tale credito compete nella misura del 90% della spesa incrementale di investimento, ovvero della quota di investimenti che eccede la media degli investimenti in ricerca effettuati nel triennio 2008-2010 ed è fruibile in tre quote annuali a decorrere da ciascuno degli anni 2011 e 2012. Il credito deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi e non concorre né alla formazione del reddito né della base imponibile IRAP. Inoltre il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione e non è soggetto al limite annuale di 250.000 euro previsto all'art. 1, comma 53, della legge n. 244/2007. Il credito in oggetto assorbe il credito di imposta per Ricerca e Sviluppo di cui all'art. 1, co. 25, della Legge 220 del 13.12.2010.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 2011/130237 del 9 settembre 2011 sono state adottate le disposizioni applicative della misura agevolativa.

La circolare n. 51 del 28 novembre 2011 ha fornito chiarimenti in merito ai presupposti soggettivi e oggettivi di accesso al credito di imposta, nonché alle modalità e ai termini di fruizione.

Con risoluzione n.88/E del 12 settembre 2011 è stato istituito il codice tributo 6835 per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta in oggetto.

Nel caso di adesione al consolidato fiscale, è opinione degli scriventi che il credito in oggetto possa essere trasferito alla consolidante poiché, come si evince dalle istruzioni al modello UNICO 2012, lo stesso transita in una apposita sezione del quadro RU.

Nel caso di operazione di scissione, in assenza di specifiche indicazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate, si prospetta, quale soluzione da adottare ai fini della determinazione della media degli investimenti realizzati negli esercizi di riferimento, la necessità di considerare gli investimenti fatti dalla scissa, ancorché pro-quota, e cioè limitatamente alla porzione di patrimonio netto contabile ereditato dalla beneficiaria che intendesse fruire del bonus ricerca. A supporto di tale interpretazione soccorrono sia i principi generali in tema di scissione, ed in particolare il principio della successione universale di beni e rapporti giuridici tra la scissa e le beneficiarie, sia la soluzione interpretativa fornita dalla stessa Agenzia delle Entrate nell'unica ipotesi normativa

analoga (Tremonti bis e detassazione del reddito d'impresa; Risoluzione n. 255/E del 1.08. 2002 e circolare n. 90/E del 2001).

### ***2.9 Tenuta delle scritture contabili con modalità informatiche (art. 6, co. 2, lett. f-quater)***

L'art. 6, co. 2, lett. f-quater, modifica l'art. 2215-bis c.c. contenente la disciplina relativa alla tenuta delle scritture contabili con modalità informatiche. Nello specifico viene prevista la possibilità di apporre la marca temporale e la firma digitale sui libri, repertori e scritture contabili con cadenza almeno annuale e non più trimestrale. Se per un anno non vengono eseguite registrazioni, la firma digitale e la marca temporale devono essere apposte al momento della nuova registrazione ed è da quella data che decorre l'anno. Per i libri e per i registri la cui tenuta è prevista da disposizioni di legge, il termine annuale opera secondo le norme in materia di conservazione digitale contenute nelle medesime disposizioni di legge.

### ***2.10 Comunicazione Unica per le imprese artigiane (art. 6, co. 2, lett. f-sexies)***

L'art. 6, co. 2, lett. f-sexies introduce la possibilità per le imprese artigiane, al momento della nascita dell'impresa, di presentare la Comunicazione Unica con il duplice effetto di produrre l'iscrizione all'albo provinciale delle imprese artigiane (se previsto dalla legislazione regionale) e l'annotazione nel registro speciale delle imprese. Alle singole Regioni viene demandata la regolamentazione in tema di accertamenti, controlli, provvedimenti e ricorsi.

### 3 LA MANOVRA CORRETTIVA 2011

#### 3.1 *Novità in materia di IVA*

##### 3.1.1 *Chiusura delle partite Iva inattive (art. 23, co. 22 e 23, D.L. 98/2011)*

L'articolo 23, commi 22 e 23, del DL n. 98/2011, ha disposto la cancellazione d'ufficio delle partite IVA inattive da tre anni, prevedendo, altresì, una sanatoria per l'ipotesi di mancata dichiarazione di cessazione attività.

In particolare, il comma 22 inserisce il comma 15-quinquies all'articolo 35 del DPR n. 633/1972, stabilendo che l'attribuzione del numero di partita IVA è revocata d'ufficio qualora per tre annualità consecutive il titolare 1) non abbia esercitato l'attività d'impresa o di arti e professioni oppure, 2) se obbligato alla presentazione della dichiarazione annuale in materia di IVA, non abbia adempiuto a tale obbligo.

In pratica, si presume che le partite Iva inattive (che non hanno effettuato acquisti o che non hanno presentato la dichiarazione annuale) siano relative ad attività cessate: in questo modo si rende più difficoltoso che esse possano essere utilizzate quali "cartiere" per le frodi "carosello".

Il provvedimento di revoca è impugnabile davanti le Commissioni tributarie.

Il comma 23, comma 23 invece, introduce una sanatoria per i titolari di partita IVA che non abbiano adempiuto all'obbligo di comunicare la cessazione della propria attività entro i 30 giorni prescritti dalla legge, i quali possono sanare la violazione versando spontaneamente, entro novanta giorni a partire dal 6 luglio (04.10.2011), un importo pari a 129 euro (1/4 della sanzione edittale pari a 516 euro).

Si ricorda che il termine ordinario per la comunicazione della cessazione dell'attività è di 30 giorni (art. 35, co. 3 e 4, D.P.R. 633/1972) salvo il caso di morte del contribuente (6 mesi dalla morte del de cuius, ai sensi dell'art. 35-bis, D.P.R. 633/1972) e dell'effettuazione di operazioni straordinarie (è sufficiente la comunicazione di inizio attività da parte del soggetto avente causa, secondo quanto chiarito dalla C.M. 22/E/2002).

Non è possibile accedere alla sanatoria qualora la violazione sia già stata constatata con atto portato a conoscenza del contribuente.

Con la R.M. 11.7.2011, n. 72/E è stato istituito il codice tributo "8110" per il pagamento della sanzione per l'omessa presentazione della

dichiarazione di cessazione di attività e sono state impartite le istruzioni per la compilazione del Modello F24 relativo.

La stessa Agenzia delle Entrate con comunicato stampa del 11.7.2011 ha precisato che, ai fini della semplificazione, non occorre presentare anche la dichiarazione di cessazione attività con il Modello AA/7 (i soggetti diversi dalle persone fisiche) ovvero il Modello AA9 (le imprese individuali e i lavoratori autonomi), perché a chiudere la partita Iva sarà la stessa Agenzia sulla base dei dati desunti dal Modello F24 presentato. Per contro, la circolare n. 41/2011 afferma che i contribuenti possono sanare la mancata presentazione della dichiarazione di cessazione attività "presentando, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto ( 4 ottobre 2011), la dichiarazione di cessazione di attività", oltre a versare l'importo di 129 euro. Stanti gli accennati contrasti interpretativi, si suggerisce di presentare comunque la dichiarazione di cessazione.

Per i contribuenti obbligati, che hanno ommesso di presentare la dichiarazione di cessazione attività e non colgono l'opportunità di sanatoria in oggetto, l'Agenzia potrà procedere alla chiusura d'ufficio della partita Iva, irrogando nel contempo una sanzione fino ad un massimo di euro 2.065.

Con Decreto Milleproroghe, D.L. n.216 del 29 dicembre 2011 - pubblicato nella G.U. n. 302 del 29 dicembre ed entrato in vigore in tale data è stato prorogata al 31.03.2012 (ovvero entro il 2/04/12 dato che il 31.03.2012 cade sabato) il termine per sanare l'omessa comunicazione di cessazione attività versando la sanzione ridotta di €129.

### **3.1.2 Fattura degli autonoleggiatori (art. 23, co. 42, D.L. 98/2011)**

Viene introdotto l'obbligo per le aziende di noleggio di veicoli (soggetti che esercitano l'attività ex art. 84, D.Lgs. 30.4.1992, n. 285 (Codice della strada) di indicare in fattura gli estremi identificativi del contratto di noleggio a cui la stessa fa riferimento. La norma, prevede di fatto il ritorno all'obbligo di emissione della fattura fiscale.

La fattura dovrà, inoltre, essere consegnata direttamente al cliente (e non inviata a mezzo posta o altri mezzi) qualora lo stesso riconsegna l'autovettura in un punto noleggio abilitato all'emissione dei documenti fiscali.

In base alle nuove disposizioni il noleggiatore, applicando le regole generali contenute nell'art. 6, D.P.R. 633/1972 (ai sensi del quale "le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo"):

All'atto della consegna del bene	Non emette e non consegna al cliente alcun documento fiscale, non essendo ancora stato effettuato il pagamento del corrispettivo
All'atto del pagamento del corrispettivo	Emette e consegna o spedisce al cliente la fattura ordinaria, nei modi e nei termini stabiliti dall'art. 21, D.P.R. 633/1972 con indicazione estremi del contratto di noleggio

Pertanto, in luogo di una ricevuta e/o una ricevuta fiscale, la consegna al cliente del veicolo a titolo di noleggio resta documentata esclusivamente dagli appositi documenti e/o dalle scritture contabili del concedente, quali, ad esempio, il contratto di noleggio, stipulato prima della consegna, consegnato in copia al cliente.

A tal fine è previsto che nella fattura emessa dopo il pagamento debbano essere indicati gli estremi identificativi del contratto di noleggio a cui la fattura medesima fa riferimento, così da creare un collegamento tra i due documenti.

### ***3.2 Novità in materia di reddito d'impresa***

#### ***3.2.1 Ritenuta del 5% su interessi infragruppo corrisposti a soggetti esteri (art. 23, co. 1-4, D.L. 98/2011)***

All'art. 26-quater del DPR 600/73 è aggiunto il nuovo comma 8-bis che prevede l'applicazione di una ritenuta agevolata del 5% sugli interessi corrisposti dalle società italiane alle società del gruppo non residenti che presentano i requisiti previsti dall'art. 26-quater, ma che non essendone i beneficiari effettivi (in quanto gli interessi ricevuti sono destinati a finanziare il pagamento di interessi e altri proventi su prestiti obbligazionari emessi dalla società non residente) non soddisfa le



condizioni previste dallo stesso art. 26 quater e dalla Direttiva interessi e canoni n. 2003/49/CE.

La disposizione in oggetto è diretta a non penalizzare le società *conduit* utilizzate per la raccolta di finanziamenti in ambito UE e si applica agli interessi corrisposti a decorrere dal 6 luglio 2011<sup>3</sup>.

In sostanza viene prevista una nuova ritenuta agevolata che trova applicazione quando sono soddisfatte le condizioni della Direttiva interessi e fatta eccezione per quella relativa all'effettivo beneficiario. Nella pratica si tratta di un prelievo intermedio tra quello ordinario del 20% previsto dall'attuale art. 26, D.P.R. 600/1973 e l'esenzione prevista dall'art. 26-quater del medesimo decreto.

La circolare 41 del 05.08.2011 conferma che la ritenuta del 5% che sostituisce quella ordinaria del 20%, è comunque subordinata alla sussistenza degli altri requisiti previsti dall'art. 26-quater del DPR 600/73, ovvero:

- un rapporto di partecipazione almeno pari al 25% tra la società che eroga gli interessi e la società che li percepisce;
- la detenzione della suddetta partecipazione in modo ininterrotto almeno da un anno;
- la natura della beneficiaria non residente di società di capitali soggetta a imposta nel proprio Stato (comunitario) di residenza.

L'Agenzia ha precisato che la ritenuta trova applicazione nei casi in cui il percettore degli interessi che non sia in grado di dimostrare adeguatamente il proprio status di "beneficiario effettivo" ex art. 26 quater, co. 6, del DPR n. 600/73, rispetti le seguenti condizioni:

- gli interessi devono essere destinati a finanziare il pagamento di interessi e altri proventi su prestiti obbligazionari emessi dai percettori;
- i prestiti obbligazionari devono essere negoziati in mercati regolamentati degli Stati membri dell'Unione europea e degli Stati aderenti all'Accordo S.E.E. (di cui al D.M. 4 settembre 1996);
- i prestiti devono essere garantiti dai soggetti che corrispondono gli interessi ovvero dalla società capogruppo controllante ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile ovvero da altra società controllata dalla stessa controllante<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Con riferimento ai prestiti in corso alla predetta data, è ammessa l'applicazione della disposizione anche per gli interessi pagati prima del 6 luglio 2011; in tal caso però, la ritenuta, a titolo di imposta sostitutiva oltre agli interessi legali, deve essere versata entro il 30 novembre 2011, nella misura del 6%.

<sup>4</sup> Se è presente una garanzia sui finanziamenti fruttiferi degli interessi è dovuta l'imposta di registro pari allo 0,25%.

### 3.2.2 *Riporto delle perdite fiscali (art. 23, co. 9, D.L. 98/2011)*

Apportando delle modifiche ai commi 1 e 2 dell'art. 84, TUIR (D.P.R. 917/1986), viene modificata - per i soli soggetti Ires - la riportabilità delle perdite utilizzabili in diminuzione negli esercizi successivi.

Prima dell'entrata in vigore della Manovra estiva, la disciplina del riporto delle perdite fiscali era la seguente:

- riporto al 100% senza limiti di tempo per le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data della costituzione e purché si riferiscano ad una nuova attività produttiva;
- riporto al 100% nel limite temporale dei cinque esercizi successivi, per le perdite realizzate a partire dal quarto periodo d'imposta dalla costituzione.

Il nuovo regime non va a modificare la riportabilità delle perdite conseguite nei primi tre periodi d'imposta dalla costituzione, ma incide sulla disciplina delle perdite realizzate successivamente introducendo un limite quantitativo, in luogo di quello di ordine temporale.

In particolare, nel nuovo regime le perdite realizzate a partire dal 4° esercizio sono utilizzabili in diminuzione del reddito imponibile prodotto nei periodi d'imposta successivi, nel limite dell'80% dello stesso reddito imponibile, senza limiti temporali. In pratica, a seguito delle modifiche illustrate, in presenza, da un lato, di un utile imponibile e, dall'altro di perdite pregresse riferibili non alla fase di start up, non sarà mai possibile l'abbattimento integrale del reddito ma risulterà sempre tassato, in caso di perdite capienti, almeno il 20% del reddito imponibile con conseguente aliquota minima pari a 5,5% (aliquota Ires del 27,5% x 20% del reddito imponibile).

La disposizione in commento è agevolativa sotto il profilo economico, in quanto elimina il rischio che la società perda la possibilità di compensare le perdite nel quinquennio successivo, per assenza di utili capienti; per contro essa produce un effetto finanziario (questo sfavorevole al contribuente) nel senso di generare un allungamento del periodo entro il quale le perdite, riportabili illimitatamente nel tempo, possono essere assorbite da imponibili futuri.

Nei bilanci vi saranno maggiori imposte correnti (sulla quota di reddito tassato) e una minor riduzione delle imposte anticipate (sulla perdita inutilizzata).

Resta ferma la disciplina delle perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta a partire dalla costituzione che restano integralmente deducibili ("per l'intero importo", precisa la norma, e non, quindi, nel

limite dell' 80% come per le perdite di cui al comma 1) senza limiti temporali.

Stante l'assenza di una disposizione legale che indichi la priorità di utilizzo delle perdite maturate nei vari periodi d'imposta, come è stato confermato nel corso di Telefisco 2012, si assisterà in futuro ad una politica di utilizzo opposta a quella tenuta in passato. Se, fino ad ora, si cercava di utilizzare, per abbattere il reddito imponibile, le perdite maturate dopo la fase di start up (primi tre esercizi), in quanto riportabili nel limite di tempo quinquennale, ora si tenderà ad utilizzare per prime quelle realizzate nei primi tre esercizi che consentono un utilizzo integrale, al fine di ridurre l'impatto finanziario derivante dal limite quantitativo dell'80%.

<b>POLITICA di UTILIZZO delle PERDITE</b>		
	<b>Perdite prodotte in fase di start up</b>	<b>Perdite prodotte dopo la fase di start up</b>
<b>PRIMA della MANOVRA</b>	Utilizzate per ultime in quanto compensabili senza limiti temporali	Utilizzate per prime in quanto compensabili al 100% ma nel quinquennio
<b>DOPO la MANOVRA</b>	Utilizzate per prime in quanto compensabili al 100%	Utilizzate per ultime in quanto compensabili senza limiti temporali però limitatamente al 80% del reddito imponibile

Le novità riguardano solo i soggetti Ires, mentre coloro che utilizzano le perdite ai sensi dell'art. 8, D.P.R. 917/1986 (imprese individuali, soggetti che partecipano in società di persone, enti non commerciali che esercitano attività d'impresa ex art. 143, D.P.R. 917/1986), se in contabilità ordinaria possono computare le perdite in diminuzione dei redditi prodotti nei successivi periodi d'imposta, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. Quindi, per questi ultimi soggetti resta confermata la limitazione temporale (5 periodi d'imposta) e non viene introdotto il limite quantitativo dell'80%.

Le modifiche alla disciplina entrano in vigore nel periodo d'imposta 2012, ma presentano effetti anche per il 2011 nel senso che, come chiarito

dall'Agenzia delle Entrate con Circ 53/E/2011, il nuovo regime delle perdite è applicabile anche alle perdite ante 2011.

Nel corso di Telefisco 2012 è stato inoltre chiarito che è lasciata al contribuente la scelta di quali perdite utilizzare per prime, fra quelle dei primi tre esercizi, compensabili senza limiti e quelle dei periodi successivi compensabili nel limite dell'80% del reddito imponibile. È stato poi precisato che a prescindere dalla scelta operata, ai fini del calcolo dell'80%, tale limite va calcolato sul reddito al lordo e non al netto delle perdite dei primi tre esercizi.

In merito al coordinamento fra la disciplina delle società di comodo e i nuovi limiti introdotti dal DL 98/11 per l'utilizzo delle perdite pari all'80% del reddito imponibile, l'Agenzia ha precisato che le perdite relative ai precedenti periodi di imposta (perdite pregresse) delle società non operative potranno essere utilizzate in diminuzione dal reddito imponibile, con due limitazioni:

- a) le perdite pregresse astrattamente utilizzabili non possono eccedere l'80% del reddito imponibile ai sensi dell'art. 84, comma 1, del Tuir;
- b) le perdite pregresse astrattamente utilizzabili, nei limiti di quelle determinate sub a), possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito imponibile eccedente quello minimo presunto, ai sensi dell'art. 30, comma 3, della L. n.724/94 (cfr. circolare n.5/E del 2 febbraio 2007).

### **3.2.3 Accantonamenti per concessionari di autostrade e trafori (art. 23, co. 10 e 11, D.L. 98/2011)**

In un primo momento il DL n. 98/2011 era intervenuto sulla disciplina dell'articolo 104 TUIR stabilendo che in tutti i casi di ammortamento dei beni gratuitamente devolvibili, la relativa quota non potesse essere superiore all'1% del costo dei beni, contro il tetto del 2% previsto precedentemente dal TUIR.

Con la legge di conversione, invece, la situazione è stata riportata alla disposizione normativa anteriore al decreto legge: resta ferma la possibilità di procedere alla deduzione mediante ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili.

Per le sole imprese concessionarie di costruzione e gestione di autostrade e trafori, invece, la deduzione per l'accantonamento ai fondi di ripristino è stata abbassata dal 5% al 1%.

Pertanto, attraverso la modifica del comma 2, dell'art. 107, TUIR, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 6.7.2011 è fissata all'1% la quota massima deducibile degli accantonamenti relativi alle spese di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili e alle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione per le imprese concessionarie di costruzione e gestione di autostrade e trafori.

#### **3.2.4 Riallineamento dei valori fiscali e civilistici relativi all'avviamento e alle altre attività immateriali. (art. 23, co. 12-15, D.L. 98/2011)**

In ambito di riallineamento dei valori civili e fiscali, viene estesa la possibilità introdotta dall'art. 15 DL n. 185/2008, di riallineare tali valori attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva pari al 16% anche ai maggiori valori i) delle partecipazioni di controllo, iscritti in bilancio a seguito di un'operazione straordinaria a titolo di avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali ii) delle partecipazioni di controllo acquisite per effetto di trasferimenti d'azienda o di partecipazioni in regime di continuità.

La disposizione si applica alle operazioni effettuate sia nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2010, sia in quelli precedenti. Nel caso di operazioni effettuate in periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 1° gennaio 2011, il versamento dell'imposta sostitutiva è dovuto in un'unica soluzione entro il 30 novembre 2011.

Gli effetti del riallineamento decorrono dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia dell'entrate del 22 novembre 2011 sono state previste le modalità di attuazione.

L'art. 20 del DL 201/2011, Manovra Salva Italia, ha poi esteso alle operazioni effettuate nel periodo di imposta in corso al 31/12/11 la possibilità di procedere al riallineamento dei valori fiscali e civilistici ai sensi dell'art.15 del D.L. n.185/09. Si veda paragrafo 6.1.3.

Il medesimo decreto legge ha inoltre riaperto i termini di versamento per le acquisizioni intervenute nel 2010 e negli esercizi precedenti, offrendo così un'ulteriore possibilità d'opzione a chi non si fosse avvalso della precedente scadenza del 30 novembre 2011.

#### **3.2.5 Revisione degli ammortamenti (art. 23, co. 47, D.L. 98/2011)**

Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2012 (dal 2013, per i soggetti "solari"), con regolamento da emanare ai sensi dell'art.

17, co. 2, L. 400/1988, è rivista la disciplina fiscale degli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali, sulla base di criteri di sostanziale semplificazione che individuino:

- attività ammortizzabili individualmente in base alla vita utile e a quote costanti;
- attività ammortizzabili cumulativamente con aliquota unica di ammortamento.

Già il D.L. 78/2009 aveva incaricato il Ministero di adeguare la tabella dei coefficienti (attualmente previsti dal D.M. 31.12.1988, che prevede tabelle differenziate per 23 settori di attività) accelerando il procedimento di ammortamento per i beni a tecnologia più elevata, riducendo nel contempo i coefficienti per gli altri beni, con lo scopo di mantenere un'invarianza di gettito. Il provvedimento non è peraltro mai stato emanato, forse in vista di una revisione generale.

La relazione tecnica al D.L. 98/2011 spiega che i cespiti diversi da quelli ad ammortamento singolo verranno raggruppati in macro classi cui applicare un solo coefficiente.

#### **Beni ammortizzabili (orientamento UE)**

<b>CATEGORIA BENI/ DURATA</b>	<b>PROCESSO DI AMMORTAMENTO</b>
Attività materiali e immateriali di lunga durata (1)	Puntuale ed in base alla vita utile
Tutti gli altri beni (2)	25%

(1) es: edifici, marchi ecc....

(2) es: arredi, attrezzature, macchine ecc..

La norma, estremamente sintetica, pare ispirarsi alla proposta di Direttiva Ue Com/2011/121 (artt. 36 e 39) relativa alla base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società. Secondo questo documento, le attività materiali e immateriali di lunga durata (edifici con durata di vita utile di 40 anni, escluse comunque le aree sottostanti che non sono ammortizzabili, altre attività di lunga durata con vita utile di 15 anni e attività immateriali con durata pari a quella della concessione d'uso) dovrebbero essere ammortizzate individualmente e secondo la loro vita utile, mentre tutti gli altri beni dovrebbero confluire in un unico paniere cui applicare il coefficiente del 25%.

### **3.2.6 Irap - aumento di aliquote per banche, enti finanziari e imprese di assicurazione (art. 23, co. 5 e 6, D.L. 98/2011)**

E' aumentata l'aliquota ordinaria dell'Irap (nuovo art. 16, co. 1-bis, D.Lgs. 446/1997) per:

- banche, enti e società finanziaria (aumento dello 0,75%, portando l'aliquota al 4,65%);
- le assicurazioni (aumento del 2%, portando l'aliquota al 5,90%);
- le società di capitali e gli enti commerciali che esercitano l'attività in concessione diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori (aumento dello 0,30%, portando l'aliquota al 4,20%).

Il generico richiamo della Manovra Correttiva alle società finanziarie induce ad estendere l'applicazione della nuova aliquota del 4.65% anche alle c.d. holding industriali che determinano la base imponibile del tributo regionale in virtù dell'art. 6, comma 9, del D.Lgs. n. 446/1997 (criterio misto commerciale-finanziario).

Quanto alla decorrenza, le nuove misure si applicano dal periodo d'imposta in corso al 6.7.2011 per i primi due soggetti e dal periodo d'imposta in corso al 17.7.2011 per le imprese concessionarie. Gli effetti dell'aumento si fanno sentire, a livello finanziario, già nel 2011, in sede di versamento di acconto Irap 2011, ma solo se si adotta il metodo previsionale. Così non è, invece, per chi adotta il metodo storico, il cui punto di partenza è ancorato all'imposta 2010.

## **3.3 Altre novità in materia di imposte dirette**

### **3.3.1 Contributo di solidarietà sulle pensioni d'oro (art. 13, co. 22bis D.L. 98/2011)**

In sede di conversione del DL 98 è stato introdotto un prelievo straordinario detto "contributo di solidarietà" sui redditi dei pensionati d'oro che superano la soglia di 90.000 euro annui. Il prelievo viene effettuato mensilmente dal 1° agosto 2011 fino al 31 dicembre 2014 ed è pari al 5% sulle pensioni comprese tra 90 mila e 150 mila euro annui, mentre ammonta al 10% sulla parte delle pensioni che supera i 150 mila euro annui.

Cambia anche l'indice Istat di rivalutazione sulle cosiddette "pensioni d'oro" fino ad oggi applicabile nella misura variabile dal 100

fino al 70% escludendo qualsiasi rivalutazione se la pensione supera di 5 volte l'importo minimo stabilito dall'INPS.

### **3.3.2 Ritenute su bonifici che danno diritto alla detrazione del 36% o del 55% (art. 23, co. 8, D.L. 98/2011)**

A decorrere dai bonifici eseguiti dal 6.7.2011, è ridotta dal 10% al 4% la ritenuta d'acconto che banche e Poste Italiane S.p.a. devono operare sui bonifici effettuati da contribuenti che vogliono beneficiare delle detrazioni del 36% e del 55% (modificato art. 25, co. 1, D.L. 78/2010, conv. con modif. dalla L. 122/2010).

L'Agenzia delle entrate (C.M. 5.8.2011, n. 41/E) ha chiarito che, nel caso in cui banche o Poste Italiane, nei primi giorni in cui la misura è diventata operativa, abbiano continuato a operare la vecchia ritenuta nei confronti del beneficiario del bonifico, restituiranno il maggior importo trattenuto accreditando al beneficiario del bonifico direttamente la differenza del 6% trattenuta in più.

La disposizione in commento segue gli interventi di semplificazione avviati già dall'art. 7 DL 70/2011 che ha abrogato l'obbligo per il contribuente di indicare in fattura il costo della manodopera e di inviare la raccomandata al Centro operativo di Pescara (vd paragrafo 2.6).

### **3.3.3 Modifiche tassazione dei bonus e delle stock option per il settore finanziario (art. 23, co. 50-bis e 50-ter, D.L. 98/2011)**

La disposizione in commento va a modificare l'art. 33 D.L. 78/2010, conv. con modifiche dalla L. 122/2010 che ha introdotto un'aliquota addizionale del 10% sugli emolumenti variabili corrisposti sotto forma di bonus e stock option a dirigenti e manager di banche e altri intermediari finanziari di cui all'art. 59 del Tub - per la parte eccedente il triplo della parte fissa della retribuzione.

A decorrere dai compensi erogati dal 17.7.2011 (giorno successivo alla pubblicazione della legge di conversione del DL 98/2011), anche se maturati precedentemente, l'aliquota addizionale del 10% di cui all'art. 33, D.L. 78/2010 si applica su un ammontare maggiore rispetto a quella prevista in precedenza, ovvero si applica sull'ammontare che eccede la parte fissa della retribuzione. In altri termini, a fronte di una retribuzione fissa pari a 1000 e di compensi variabili pari a 1800, la quota di questi ultimi soggetti all'addizionale è pari a 800.



Si evidenzia che secondo quanto precisato dalla C.M. 41/E/2011 l'importo di retribuzione variabile da assoggettare a tassazione aggiuntiva del 10% andrà individuato confrontando l'importo dei premi che maturano nel periodo d'imposta con la retribuzione fissa prevista per il medesimo periodo.

### ***3.3.4 Premi ed incrementi di produttività - tassazione sostitutiva estesa al 2012 (art. 26, D.L. 98/2011)***

Il decreto prevede l'estensione al 2012 della tassazione agevolata e dello sgravio contributivo con riferimento alle somme erogate ai dipendenti privati in base ad accordi o contratti collettivi aziendali o territoriali e correlate ad incrementi di produttività (articolo 2, comma 1, lettera c), del Dl 93/2008).

Il comma 12 dell'articolo 33 della legge 183/2011 legge di stabilità per il 2012, in attuazione dell'articolo 26 del Dl 98/2011 ha reso effettiva tale proroga, dal 1° gennaio al 31 dicembre 2012.

L'agevolazione sarà riconosciuta entro il limite di spesa di 835 milioni nel 2012 e 263 nel 2013.

### ***3.3.5 Nuovo regime dei minimi e regime semplificato (art. 27, co. 1-7, D.L. 98/2011)***

La norma prevede una revisione degli attuali regimi forfettari (regime dei minimi ex art. 1, co. 96-117, L. 244/2007 e delle nuove attività produttive di cui all'art. 13, L. 23.12.2000, n. 388) al fine di favorire la costituzione di nuove imprese, rinviando ad appositi provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate le disposizioni di attuazione

Dal 2012 il nuovo regime dei minimi è applicabile, per il periodo d'imposta di inizio dell'attività e per i 4 successivi, esclusivamente alle persone fisiche che intraprendono un'attività d'impresa o di lavoro autonomo o l'hanno intrapresa dal 01.01.2008. Il limite temporale di 5 anni non vale per i contribuenti più giovani che potranno avvalersi di tale regime fino al compimento del 35° anno di età.

L'applicabilità del nuovo regime è subordinato al rispetto oltre che dei requisiti per l'accesso al precedente regime dei minimi (ricavi non superiori a euro 30.000, non effettuazione di cessioni all'esportazione, assenza di costi per lavoratori dipendenti, cococo, a progetto e associazione partecipazione e acquisti di beni strumentali nel triennio

precedente non superiori a euro 15.000) anche delle seguenti ulteriori condizioni:

- il contribuente non abbia esercitato, nei 3 anni precedenti, attività artistica, professionale o d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui tale attività costituisca un periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio dell'arte / professione;
- qualora l'attività sia il proseguimento di un'impresa esercitata da un altro soggetto, l'ammontare dei ricavi del periodo d'imposta precedente non sia superiore a € 30.000.

L'imposta sostitutiva dell'IRPEF e relative addizionali dovuta sul reddito conseguito da tali soggetti è pari al 5% ed è previsto l'esonero dagli obblighi Iva, dalla tenuta delle scritture contabili, l'esclusione da Irap e Studi settore.

Per tali soggetti è prevista la decadenza dal "regime agevolato" con effetto dall'anno successivo nel caso in cui i) venga meno il requisito di cui al comma 96 del citato art. 1 (conseguimento di ricavi /compensi superiori a € 30.000, ammontare degli acquisti di beni strumentali nel triennio precedente superiore a € 15.000, ecc.); ii) si verifichi una delle condizioni di cui al comma 99 del citato art. 1 (applicazione di un regime speciale IVA, partecipazione ad una società di persone o associazione professionale, ecc.).

I soggetti che rispettano i requisiti per aderire al regime dei minimi, ma non presentano le nuove condizioni sopra descritte possono accedere a un altro regime contabile agevolato detto "regime ex minimi", che prevede l'applicazione dell'Iva e delle imposte dirette nei modi ordinari ma con l'esonero dall'obbligo di registrazione e di tenuta delle scritture contabili sia ai fini IVA che II.DD., nonché dalle liquidazioni e dai versamenti periodici IVA, che verrà assolta in sede di dichiarazione annuale. Gli ex minimi sono altresì esenti da IRAP ma tornano ad essere soggetti agli studi di settore o ai parametri.

Tale regime semplificato si applicherà anche ai soggetti che fuoriescono per decorso dei cinque anni o decadenza dal nuovo regime dei minimi.

In data 22 dicembre 2011 sono stati emanati due provvedimenti direttoriali in attuazione delle disposizioni in commento. Si tratta in particolare del:

- provvedimento n. 185820/2011 che contiene le modalità di applicazione del regime dei nuovi minimi;

- provvedimento n. 186825/2011 che contiene le modalità di applicazione regime ex minimi o super semplificato.

Sono stati poi forniti ulteriori chiarimenti dall' Agenzia Entrate in occasione di Telefisco 2012, con particolare riguardo all' ipotesi in cui il contribuente voglia accedere al regime agevolato dopo aver effettuato, nel periodo precedente, la stessa attività come lavoratore dipendente.

### **3.3.6 Riduzione dei regimi di “favore fiscale” nella misura del 5% per il 2013 e del 20% (Art. 40, comma 1-ter D.L. 98/2011)**

Il D.L. 98 ha previsto l' introduzione eventuale di una riduzione di tutti i regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale nella misura del 5% per l' anno 2013 e del 20% a decorrere dal 2014 nel caso in cui, entro la data del 30.09.2013, non venissero adottati i provvedimenti legislativi in materia di riordino della spesa fiscale e assistenziale, tali da determinare effetti positivi ai fini dell' indebitamento netto dello Stato non inferiori a 4.000 milioni di euro per l' anno 2013 ed a 20.000 milioni di euro annui a decorrere dal 2014.

Successivamente, tuttavia, la Manovra bis di cui al Decreto Legge n. 138 del 13.08.2011 convertito con Legge n. 148 del 14.09.2011 ha anticipato di un anno tutti i termini inizialmente previsti per la suddetta riduzione “eventuale”. In particolare viene anticipata al 30.09.2012 la data ultima entro la quale dovranno essere adottati i provvedimenti legislativi in materia di riordino della spesa fiscale e assistenziale e, contestualmente, viene anticipata all' anno 2012 la riduzione “eventuale” del 5% di tutti i regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale e all' anno 2013 la riduzione “eventuale” del 20%.

Da ultimo, l' art. 18 del DL 201/2011 Manovra Salva Italia, è nuovamente intervenuto a modificare tali disposizioni prevedendo, in caso di mancata entrata in vigore entro il 30 settembre 2012 della riforma fiscale consistente nella razionalizzazione del regime di esenzioni, esclusioni e agevolazioni fiscali, a decorrere dal 1 ottobre 2012, l' incremento delle aliquote Iva del 10% e del 21% di due punti percentuali.

### ***3.4 Novità riguardanti la disciplina dell'accertamento, della riscossione e del contenzioso tributario***

#### ***3.4.1 Slittamento termine comunicazione inesigibilità ruoli da parte di Equitalia (art. 23, co. 17-20, D.L. 98/2011)***

Il DL 98/2011, mediante modifica dell'art. 3, comma 12 DL 203/2005 è intervenuto a far slittare di un anno il termine per la presentazione delle comunicazioni di inesigibilità da Equitalia agli enti creditori. Per i ruoli consegnati fino al 30.09.2009 il nuovo termine è stato prorogato dal 30 settembre 2011 al 30 settembre 2012.

#### ***3.4.2 Soppressione obbligo garanzia per versamenti rateali di somma superiori ad € 50.000 da accertamenti con adesione, acquiescenza e conciliazioni giudiziale (art. 23, co. 17-20, D.L. 98/2011)***

Il DL 98/2011 ha introdotto alcune modifiche agli istituti deflativi del contenzioso, rendendoli, in sostanza, più appetibili al fine di omogeneizzarli agli istituti di adesione al pvc o all'invito al contraddittorio.

Per effetto del DL 40/2010, per l'accertamento con adesione, l'acquiescenza e la conciliazione giudiziale, la garanzia era già stata circoscritta ai casi in cui il contribuente, optando per il versamento rateale, debba corrispondere, nel complesso, rate successive alla prima di importo superiore a 50.000 euro.

Ora, la garanzia, ad opera del D.L. 98/2011 è stata definitivamente eliminata, a prescindere dall'importo dovuto dal contribuente. Dal 7 luglio 2011, quindi, non vige più l'obbligo di prestare una garanzia fideiussoria per il versamento di somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione, acquiescenza e conciliazione giudiziale se le rate successive alla prima sono superiori a Euro 50.000.

Le suddette disposizioni non si applicano agli atti di adesione, alle definizioni per acquiescenza e alle conciliazioni giudiziali già perfezionate, anche con la prestazione delle garanzie (che quindi vengono mantenute), alla data del 6.7.2011.

Il Legislatore ha contemporaneamente inasprito le sanzioni in caso di mancato pagamento delle rate: in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, sulle intere somme ancora dovute a titolo di tributo viene irrogata la sanzione del 60% (sanzione di cui all'art. 13, D.Lgs. 471/1997, applicata in misura doppia).

Il raddoppio della sanzione può essere evitato se il contribuente si avvale del ravvedimento operoso, anche sprint entro 14 gg dalla scadenza. Per l' Agenzia delle Entrate (circ. 41/E/2011), inoltre, anche se il punto desta qualche perplessità, il contribuente non decadrebbe, invece, dal beneficio della dilazione se non onora una rata successiva alla prima, ma provvede a ravvedersi entro il termine per il pagamento della rata successiva, facendo pervenire all' Ufficio l' apposita attestazione di pagamento, entro dieci giorni dal versamento stesso, ai sensi dell' art. 8, co. 3 del D.Lgs. n. 218/97.

Per ulteriori chiarimenti si rinvia alla circolare n. 41/E/2011.

### **3.4.3 Razionalizzazione e potenziamento delle indagini finanziarie (Art 23, co. 24-27, D.L. 98/2011)**

La Manovra ha ulteriormente ampliato l' ambito soggettivo delle indagini finanziarie con la possibilità di inoltrare richieste d' informazione ora, anche alle società ed enti di assicurazione, consentendo agli uffici di acquisire da tali soggetti, esclusivamente con procedura autorizzata ed in via telematica, dati e notizie di natura finanziaria. Pertanto, potranno essere ottenute informazioni relative ai contratti di assicurazione sulla vita attuati attraverso piani pluriennali di investimento e forme pensionistiche complementari individuali quali le polizze vita index-linked (prestazioni ancorate a indici di riferimento con garanzia di un capitale a rendimento minimo, anche rivalutabili, prestazioni collegate a una gestione separata di valori mobiliari con garanzia di restituzione del capitale assicurato e di rivalutazione) e le polizze unit-linked (prestazioni collegate al valore di fondi di investimento, con la previsione della garanzia di un capitale o rendimento minimo).

Anche l' ambito oggettivo delle indagini finanziarie risulta ampliato mediante la prevista possibilità di acquisire le garanzie prestate dagli intermediari finanziari nell' interesse dei clienti e consentendo di poter pervenire all' identificazione dei soggetti che, dalla documentazione acquisita durante un ordinario controllo fiscale, risultino aver effettuato un' operazione di natura finanziaria o essere titolari di "rapporti".

E' quindi possibile, per l' Amministrazione Finanziaria, accedere presso tutti gli operatori finanziari (e quindi anche nelle sedi di società ed enti di assicurazione), per l' acquisizione diretta dei dati e delle notizie relativi a tutti i rapporti e le operazioni di natura finanziaria oggetto della richiesta a norma del primo comma, punto 7) dell' art. 32.

Analoghi poteri spettano agli uffici ai fini IVA, a seguito di modifica artt 51 e 52 DPR 633/72.

La circolare n.41/E/2011 ha chiarito che trattandosi, per tali accessi, di una procedura autorizzata, i soggetti legittimati al rilascio dell'autorizzazione vanno individuati, per l'Agenzia delle Entrate, nel Direttore centrale dell'accertamento o nel Direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, nel Comandante regionale.

Con comunicato stampa del 7/12/2011 l'Agenzia delle Entrate ha sottolineato come l'obbligo di comunicazione all'Anagrafe tributaria riguardi anche sia l'esistenza, sia la natura di quelli che sono i rapporti intrattenuti con la clientela.

#### **3.4.4 Novità in tema di Studi di settore (art. 23, co. 28, D.L. 98/2011)**

Sul versante studi di settore, la manovra in esame e i successivi interventi ad opera della Manovra Bis (DL 138/2011) della Manovra Salva Italia (DL 201/2011) e, da ultimo del Decreto sulle semplificazioni fiscali (DL 16/2012 ancora non ancora convertito in legge) hanno apportato rilevanti novità, come rilevato nel paragrafo seguente e nei successivi 4.9 e 6.3.1. L'Agenzia delle Entrate ha fornito i propri chiarimenti sulle modifiche normative sopra indicate con circolare n. 41/E del 05.08.2011 e con circolare n. 8/E del 16.03.2012.

In particolare l'art. 23, comma 28 DL 98/2011 è intervento con riferimento a:

- la tempistica di pubblicazione degli Studi
- l'aumento delle sanzioni in caso di omessa o infedele compilazione
- la possibilità di utilizzo degli Studi di Settore in sede di accertamento induttivo;
- l'abrogazione dell'obbligo di motivazione per l'ufficio in caso di scostamento dalle risultanze degli studi.

##### Pubblicazione degli Studi

In primis, a partire dal 2012 gli studi di settore dovranno essere pubblicati nella G.U. entro il 31.12 del periodo d'imposta nel quale entrano in vigore (nuovo art. 1, co. 1-bis, D.P.R. 195/1999); eventuali integrazioni, che tengano conto dell'andamento economico e delle specificità settoriali e territoriali, dovranno essere pubblicate entro il 31.3 del periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in vigore.

La circolare 8/E/2012 precisa che le richiamate modifiche riguardano già gli studi di settore in applicazione per il periodo d'imposta 2011. Occorre evidenziare come tali disposizioni sono già state oggetto di ulteriore correzione con il recente D.L. n.16 del 2 marzo 2012,

dove è stato stabilito che i termini sopra indicati, con riferimento all'annualità oggetto di prossima dichiarazione, sono prorogati al 30 aprile 2012. Tale modifica, peraltro, rileva solo per il periodo d'imposta 2011.

#### Sanzioni in caso di omessa o infedele compilazione

Quanto al profilo sanzionatorio, il DL 98 ha disposto un aumento delle sanzioni in caso di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore: laddove tale adempimento sia dovuto e il contribuente non abbia provveduto, anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate<sup>5</sup>, si rendono applicabili le sanzioni fisse nella misura massima consentita pari a Euro 2.065 (nuovo periodo aggiunto nel co. 1, art. 8, D.Lgs. 471/1997)<sup>6</sup>. Le nuove sanzioni per omessa o irregolare compilazione degli studi di settore sono già in vigore (violazioni compiute dal 6.7.2011): pertanto si applicano anche alle dichiarazioni Unico 2011 che saranno presentate entro il 30.9.2011 (C.M. 5.8.2011, n. 41/E).

A tale novità si aggiunge che nell'ipotesi di omessa presentazione del modello, al contribuente che risulti non congruo e non risponda allo specifico invito ad adempiere dell'Agenzia, oltre alla sanzione di cui sopra di € 2.065 si applica l'ulteriore sanzione in misura percentuale che varia da un minimo del (150%) ad un massimo del (300%) ovvero la sanzione prevista per la dichiarazione infedele ai fini delle imposte dirette, dell'Iva e dell'Irap, incrementata del 50%. In pratica, l'omessa presentazione del modello costituisce un'aggravante dell'infedeltà della dichiarazione dei redditi, Irap e Iva. Detta maggiorazione della sanzione ordinaria si applica nel caso in cui si rilevi uno scostamento tra reddito dichiarato e accertato superiore al 10% (C.M. n. 41/E/2011).

---

<sup>5</sup> Novità del DL 98/2011 è quella relativa alla possibilità di invio da parte dell'Amministrazione Finanziaria di un apposito invito "ad adempiere", diverso dai consueti finalizzati all'attività di controllo e con lo scopo di "spingere" il contribuente che ha omesso l'invio del modello studi di settore al compimento dell'obbligazione dichiarativa, anche oltre gli ordinari termini di scadenza per l'invio del Modello Unico. Lo specifico invito è stato previsto dalla disposizione normativa di cui all'art.23, co.28, lett.b), D.L. n.98/11, la cui applicazione decorre per le violazioni commesse dal 6 luglio 2011:

- non sarà obbligatoriamente notificata a tutti i soggetti potenzialmente interessati dall'omissione dichiarativa (anche se è auspicabile comunque che questo potesse avvenire come regola);
- costituirà un'opportunità per il contribuente in quanto, in caso di risposta all'invito e, quindi, di inoltro telematico del modello, anche oltre i termini di scadenza, il contribuente stesso ha la possibilità di evitare le sanzioni maggiorate introdotte dal D.L. n.98/11.

<sup>6</sup> Prima si applicava la sanzione da € 258 a € 2.065.

Nel caso in cui, invece, il contribuente risponda all'invito ad adempiere dell'Agenzia con inoltro del modello oltre i termini, non si applica la sanzione in misura fissa di € 2.065, ma soltanto la sanzione in misura percentuale che varia dal 110% al 220% della maggiore imposta accertata. Nella tabella di seguito si riepilogano le sanzioni come modificate dalle disposizioni in commento.

Norma	Violazione	Importo misura	Decorrenza	Condizioni applicabilità	Imposta
Art.8, comma 1, D.Lgs.n.471/97. (periodo aggiunto dall'art.23, comma 28, lett.b), D.L. n.98/2011 conv. dalla L.n.111/2011)	Omissa allegazione del modello per gli studi di settore	2065 euro	06/07/2011 (dichiarazione 2011 per il periodo d'imposta 2010)		Imposte dirette e Iva
Art.8, comma 1, D.Lgs. n. 471/97	Omissione del modello o indicazione di dati errati/infedeli non incidenti sull'esito dell'applicazione degli studi di settore	Da 258 a 2065 euro			Imposte dirette e Iva
Art.1, comma 2-bis.1, D.Lgs. .471/97. (comma aggiunto dall'art.23, comma 28, lett. e), D.L. n. 98/2011 conv. dalla L.n.111 del 15/07/201	Dichiarazione infedele Omissione del modello studi di settore, anche se il contribuente non abbia provveduto alla sua presentazione a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate	Dal 150% al 300%	06/07/2011 (dichiarazione 2011 per il periodo d'imposta 2010)	Sussistenza delle condizioni per l'irrogazione delle sanzioni per omessa o infedele comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore prevista dall'art.1, comma 2 bis, D.Lgs 471/1997	Imposte dirette
Art.1, comma 2-bis. D.Lgs n.471/97. (comma aggiunto dall'art.1, comma 25, L.n.296/2006)	Dichiarazione infedele Omissione del modello, indicazione di cause di esclusione o Inapplicabilità non spettanti o indicazione di dati errati/infedeli	Dal 110% al 220%	01/01/2007	L'esito della applicazione degli studi di settore deve comportare un maggior reddito d'impresa, arte o professione superiore al 10% di quello dichiarato	Imposte dirette



<b>Norma</b>	<b>Violazione</b>	<b>Importo misura</b>	<b>Decorrenza</b>	<b>Condizioni applicabilità</b>	<b>Imposta</b>
Art.5 comma 8 4-ter, D.Lgs.n. 471/97 comma aggiunto dalla lett.f) comma 23, dell'art.8, D.L.98/2011 conv. dalla L.n.111 del 15/07/2011	Dichiarazione infedele Omissione del modello studi di settore, anche se il contribuente non abbia provveduto alla sua presentazione a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate	<b>Dal 150% al 300%</b>	al 06/07/2011 (dichiarazione 2011 per il periodo d'imposta 2010)	Sussistenza delle condizioni per l'irrogazione delle sanzioni per omessa o infedele comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore prevista all'art.5, comma 4 bis, D.Lgs	Iva
Art.5, comma 4-bis, D.Lgs n.471/97. (comma aggiunto dall'art.1, comma 26, L.296/2006)	Dichiarazione Infedele Omissione del modello, indicazione di cause di esclusione o inapplicabilità non spettanti indicazione di dati errati/infedeli	Dal 110% al 120%	01/01/2007	L'esito dell'applicazione degli studi di settore deve comportare una maggiore Iva accertata o una minore Iva detraibile superiore al 10% di quella dichiarata	Iva
Art.32, comma 2 ter, D.Lgs n.446/97. (comma aggiunto dell'art.23, comma 28, lett.g), D.L. n 98/2011 convertito dalla L.n.111 del 15/07/2011	Dichiarazione infedele Omissione del modello studi di settore, anche se il Contribuente non abbia provveduto alla sua presentazione a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate	<b>Dal 150% al 300%</b>	06/07/2011 (dichiarazione 2011 per il periodo d'imposta 2010)	Sussistenza delle condizioni per l'irrogazione delle sanzioni per omessa o infedele comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore prevista all'art.32, comma 2-bis, D.Lgs	Irap
Art.32, comma 2 bis, D.Lgs. n.446/97. (comma aggiunto dall'art.1, comma 27, L.296/1996)	Dichiarazione infedele Omissione del modello, indicazione di cause di esclusione o Inapplicabilità non spettanti o indicazione di dati errati/infedeli	Dal 110% al 220%	01/01/2007	L'esito dell'applicazione e degli studi di settore deve comportare una maggiore base imponibile superiore al 10% di quella dichiarata	Irap

### Studi di Settore e accertamento induttivo

La Manovra Correttiva introduce una nuova modalità di accertamento induttivo. Il DL 98, inserendo al comma 2 dell'art. 39 DPR 600/73 la lettera d ter) ha previsto che l'omessa o infedele dichiarazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore, nonché l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità non sussistenti legittima l'accertamento induttivo basato su presunzioni semplici anche non dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. In pratica l'Ufficio è quindi legittimato ad utilizzare metodi di accertamento di tipo induttivo di cui al 2° comma dell'art. 39 DPR 600 oltre al caso di contabilità inattendibile, anche nella nuova ipotesi di omessa/infedele presentazione degli Studi settore ma solo a condizione che le irregolarità compiute siano tali da determinare uno scostamento tra reddito dichiarato e accertato superiore al 10%.

La nuova norma avrebbe un impatto automatico solo per le imposte dirette (C.M. 5.8.2011, n. 41/E), ma non è escluso che non possa produrre effetti anche ai fini IVA.

La circolare 8/E/2012 chiarisce che la disposizione ha natura procedimentale e si applica, quindi, con riferimento a tutte le annualità ancora accertabili alla data di entrata in vigore del DL 98/2011. Quindi, secondo le Entrate, la disposizione può avere effetto retroattivo. Va, peraltro, segnalato che nel prosieguo della circolare l'effetto retroattivo della norma viene "alleviato" con la precisazione che: ...."alla luce dei principi di trasparenza e di collaborazione cui sono improntati i rapporti fra amministrazione e contribuenti", gli uffici applicheranno ordinariamente la facoltà di procedere ad accertamento induttivo solo a partire dai controlli delle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2010.

Occorre osservare che le regole richiamate dal D.L. n.98/11 sono state ulteriormente cambiate per effetto delle recentissime modifiche introdotte dal recente D.L. n.16/12 del 2 marzo scorso (in corso di conversione). In tal senso, si osserva che per gli accertamenti notificati dal 2 marzo 2012, le disposizioni normative al ricorrere delle quali l'Amministrazione Finanziaria può attivare l'accertamento induttivo sono quelle di:

- omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore;
- indicazione di cause esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore, poi rilevatesi non sussistenti;
- infedele compilazione dei modelli che comporti una differenza superiore al 15% o, comunque, a € 50.000, tra i ricavi/compensi

stimati (applicando gli studi di settore) sulla base dei dati corretti e quelli calcolati con il supporto dei dati indicati in dichiarazione dal contribuente. Non è chiaro se lo scostamento dei ricavi dichiarati rispetto a quelli determinati da Gerico possa rappresentare la presunzione semplice sulla quale poggiare l'accertamento induttivo o sia invece necessario il ricorso ad altro (o altri) elementi probatori per ricostruire in via presuntiva il reddito non dichiarato dal contribuente.

In conseguenza delle modifiche sopra esposte, a differenza di quanto originariamente stabilito, in ipotesi di mancato invio del modello o di errata indicazione di cause di esclusione/inapplicabilità, non è prevista alcuna franchigia che tenga conto del possibile errore in cui è incorso il contribuente.

#### Motivazione scostamento risultati Gerico

Ultima novità in materia di Studi di Settore introdotta dal DL 98 prevede che l'Ufficio, nel caso di accertamento nei confronti di contribuenti congrui, non è più tenuto a motivare il disconoscimento delle risultanze degli studi, potendo quindi discostarsi dai risultati di GERICO per utilizzare strumenti di accertamento alternativi, come ad esempio il redditometro; in caso di rettifica, pertanto l'ufficio non è più tenuto ad indicare nell'atto le ragioni che inducono a disattendere le risultanze degli studi di settore in quanto inadeguate a stimare correttamente il volume di ricavi o compensi potenzialmente ascrivibili al contribuente. Dalla norma di cui all'art. 10, L. 146/1998 che disciplina l'accertamento analitico nei confronti di un soggetto congruo agli Studi di Settore è stato infatti soppresso il periodo che richiedeva all'Ufficio accertatore di motivare l'atto indicando le ragioni che l'hanno indotto a disconoscere i risultati degli studi stessi.

A mettere al riparo il contribuente dall'accertamento analitico induttivo di cui all'art. 39 1° comma, rimane la tutela prevista dal comma 4-bis dell'art. 10, L. 146/1998 per il contribuente che risulti congruo (anche a seguito di adeguamento spontaneo) e coerente alle risultanze degli studi di settore. La disposizione esclude ulteriori accertamenti su base presuntiva da parte dell'Ufficio se le attività non dichiarate sono di ammontare, alternativamente, non superiore al 40% dei ricavi o compensi definiti e con un massimo di Euro 50.000.

Sul punto sono intervenute successivamente la Manovra di Ferragosto (Dl 138/2011) e la Manovra Salva Italia; per i relativi approfondimenti si rinvia ai paragrafi successivi 4.9 e 6.3.1.

### **3.4.5 Razionalizzazione del procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative (Art 23, co. 29, D.L. 98/2011)**

E' stato modificato l'art. 17 del DLgs. 472/97, in quanto è stato previsto che l'ente impositore debba irrogare le sanzioni unitamente all'avviso di accertamento, e non in via separata. Resta valida la contestazione in via separata delle sanzioni per le sanzioni non collegate al tributo, si pensi per esempio all' omessa compilazione del modulo RW, e per quelle irrogate nei confronti di responsabili solidali.

In altri termini, per gli atti emessi a decorrere dal 1° ottobre 2011, l'irrogazione immediata delle sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica, diventa procedimento ordinario e obbligatorio; conseguentemente, i benefici connessi alla definizione in adesione o per omessa impugnazione degli avvisi di accertamento o di rettifica del tributo si estenderanno sempre anche alle correlate sanzioni.

Il DL 98/2011, introducendo il comma 7-bis nell'art. 16 del DLgs. 472/97, stabilisce che la definizione agevolata è ammessa anche ove le somme vengano rideterminate a seguito di deduzioni difensive presentate dal contribuente.

La disposizione si applica agli atti di irrogazione delle sanzioni notificati dopo la data di entrata in vigore del DL 98/2011 (quindi, dal 7 luglio 2011), nonché a quelli notificati prima ove i termini per il ricorso siano ancora pendenti. In altri termini è prevista l'estensione della facoltà di definire in misura ridotta le sanzioni irrogate nell'ipotesi in cui le stesse siano state rideterminate dall'ufficio a seguito dell'accoglimento delle deduzioni prodotte dal contribuente.

Resta inteso che se pur non esplicitamente indicato dall'Agenzia nella circolare esplicativa n. 41/2011, il contribuente non sembra poter beneficiare della definizione agevolata ove l'Ufficio, a seguito delle deduzioni difensive, non abbia accolto le eccezioni proposte dallo stesso contribuente. Pertanto, notificato l'atto di contestazione, il contribuente deve tenere presente che, se decide di presentare deduzioni difensive, la definizione sarà possibile solo se e nella misura in cui dette deduzioni trovino il favore dell'ente impositore.

L'Agenzia delle Entrate, con la citata circolare n. 41/2011 ha chiarito che il procedimento sarà necessariamente utilizzato per le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono e contestate nei confronti di soggetti quali, ad esempio, il coobbligato, non destinatario dell'avviso di accertamento. Tale precisazione è dovuta alla luce dell'obbligo e non più della facoltà, di irrogazione immediata delle sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica.

### **3.4.6 Accertamenti esecutivi (art. 23, co. 30, D.L. 98/2011)**

Con il D.L. 98/2011 viene rinviata all'1.10.2011 (ovvero per gli atti emessi a partire da tale data) l'esecutività dell'atto di accertamento senza necessità di notificare la cartella di pagamento.

Come noto, per effetto di quanto disposto dal D.L. 78/2010, gli avvisi di accertamento (per Iva e imposte dirette) relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31.12.2007 e successivi, devono contenere l'intimazione ad adempiere l'intero importo richiesto, entro il termine di presentazione del ricorso ovvero, in caso di proposizione del ricorso, in via provvisoria il 50% dell'imposta accertata. Trascorso questo periodo diventano provvisoriamente esecutivi e, trascorsi 30 giorni dalla scadenza, la riscossione delle somme richieste viene affidata in carico agli agenti della riscossione per l'attivazione delle procedure cautelari ed esecutive. Resta fermo che in caso di fondato pericolo per la riscossione, ai sensi dell'art. 29, co. 1, lett. c), D.L. 78/2010, la riscossione può essere affidata all'agente della riscossione prima della decorrenza dei termini per presentare ricorso e, quindi, anche per adempiere al pagamento.

La disposizione in oggetto va inquadrata all'interno di un pacchetto di misure contenute nel Decreto Sviluppo DL 70/2011 convertito in legge 106/2011 miranti a razionalizzare i processi di riscossione dei tributi affidate ad Equitalia, comprendenti:

- la sospensione automatica per un periodo di 180 giorni, decorrenti dall'affidamento in carico all'agente della riscossione, di tutti gli atti di accertamento esecutivi
- termine di 180 giorni imposto alle Commissioni tributarie di prima istanza, per decidere sulla richiesta di sospensiva presentata dal contribuente/ricorrente;
- possibilità di chiedere la rateizzazione delle somme dovute al fisco, anche per importi che non superano i 2.000 euro.

### **3.4.7 Ravvedimento operoso "sprint" (art. 23, co. 31, D.L. 98/2011)**

Con modifica all'art. 13, comma 1, secondo periodo, D.Lgs. 471/1997 viene ridotta la sanzione per omesso o tardivo versamento prevista per tutti i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 14 giorni: la sanzione ordinariamente fissata al 30% degli importi non versati è determinata nella misura di 1/15 per ciascun giorno di ritardo.

Dal 6.7.2011 la sanzione in commento è, quindi, pari al 2% giornaliero degli importi non versati fino al quindicesimo giorno di ritardo.

Ne consegue, dunque, che per un versamento di euro 1.000 eseguito con due giorni di ritardo, si sconta la sanzione del 4 per cento ( $30 \times 2/15$ ) pari ad euro 40. La riduzione della sanzione diminuisce all'aumentare dei giorni di ritardo, fino, ovviamente, ad annullarsi al quindicesimo giorno, tornando pari al 30 per cento ( $30 \times 15/15$ ).

A tale riduzione della sanzione si aggiunge la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso, che comporta l'ulteriore riduzione della sanzione a  $1/10$ , e dunque allo 0,2% per ogni giorno di ritardo. Così, ad esempio, se un versamento di euro 1.000 viene eseguito con due giorni di ritardo ed il ravvedimento della sanzione è effettuato entro trenta giorni dalla scadenza, la sanzione sarà pari allo 0,4 per cento ( $30 \times 2/15 \times 1/10$ ) pari ad euro 4.

Sul punto si osserva che l'Agenzia delle Entrate con la R.M. 23.6.2011, n. 67/E ha riconosciuto il perfezionamento del ravvedimento anche qualora il versamento delle somme dovute sia effettuato con modalità "scaglionata".

L'Agenzia delle Entrate, circ. 41/2011 ha precisato che la "riduzione per lievi ritardi" spetta indipendentemente dal verificarsi delle condizioni richieste per il ravvedimento. Ciò significa che anche nei casi in cui non opera il ravvedimento operoso, qualora il versamento sia effettuato entro 14 giorni dalla scadenza, l'ufficio provvederà ad applicare la sanzione ridotta. La modifica assolve, pertanto, alla finalità di rendere il sistema sanzionatorio più graduale rafforzando l'aderenza della sanzione stessa alla gravità dell'inadempimento.

La novità è scattata dal 6.7.2011, data di entrata in vigore del decreto, ma in virtù del principio del favor rei, la nuova misura vale anche per il passato (C.M. 5.8.2011, n. 41/E) e trova quindi applicazione anche per le violazioni commesse precedentemente, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

### **3.4.8 Razionalizzazione privilegi concessi ai crediti tributari (Art 23, co. 37-40, D.L. 98/2011)**

Vengono modificate alcune previsioni del codice civile, ampliando l'ambito di applicazione dei privilegi già esistenti per i crediti tributari.

Viene modificato, in particolare, l'art. 2752 comma 1 c.c., stabilendo che hanno privilegio generale sui beni mobili del debitore i crediti dello Stato per le imposte e le sanzioni dovute secondo le norme in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche, imposta sul reddito delle persone giuridiche, imposta sul reddito delle società, imposta regionale sulle attività produttive, imposta locale sui redditi.

Tale disposizione si applica anche ai crediti sorti anteriormente all'entrata in vigore del decreto in esame.

Nel comma 3 dell'art. 2776 c.c., inoltre, viene aggiunto il riferimento al sopra citato comma 1 dell'art. 2752 c.c.: pertanto, anche tali crediti dello Stato (oltre a quelli di cui al comma 3 dell'art. 2752 c.c.), sono collocati sussidiariamente, in caso di infruttuosa esecuzione sui beni mobili, sul prezzo degli immobili, con preferenza rispetto ai crediti chirografari (ma dopo i crediti indicati al comma 2 dell'art. 2776 c.c.).

### **3.4.9 Modifiche allo "spesometro" (art. 23, comma 41, D.L. 98/2011)**

Il D.L. 98/2011 è intervenuto in materia di "spesometro" locuzione con cui si identifica l'obbligo - introdotto dall'art. 21, D.L. 78/2010, convertito dalla L. 122/2010 - di comunicare telematicamente le operazioni rilevanti ai fini Iva.

Il D.L. 70/2011 aveva già disposto l'esenzione dallo "spesometro" per gli acquisti regolati con carte di credito e con DL 98/2011 si prevede l'estensione dell'obbligo della segnalazione agli enti creditizi emittenti le carte stesse. Pertanto:

- non è più previsto l'obbligo di comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini Iva di importo non inferiore a Euro 3.000, effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi Iva, nel caso in cui il pagamento sia tracciato da taluni strumenti di pagamento (carte di credito, di debito e prepagate escluse quelle emesse da operatori finanziari non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio nazionale);

- è previsto che la comunicazione venga effettuata dagli operatori finanziari emittenti le suddette carte di credito, di debito e prepagate.

Con specifico provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 2010/184182 del 22 dicembre 2010 e successive disposizioni integrative e correttive datate 14 aprile 2011 (prot. n. 2011/59327) e 21 giugno 2011 (prot. n. 2011/92846), sono state individuate modalità e termini di effettuazione della comunicazione in parola.

L'ultimo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, n. 133642/2011 del 16 settembre 2011, ha, infine, semplificato i tracciati e prorogato al 31 dicembre 2011 la scadenza del primo invio relativo al 2010. Tale ultima data è stata oggetto di ulteriore proroga al 31 gennaio 2012 con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 2011/186218 del 21 dicembre 2011.

Il suddetto adempimento è stato inoltre oggetto di commento da parte dell'Agenzia delle Entrate, che ha emanato quattro importanti

documenti in merito. Si tratta, in particolare, della circ. n. 24/E del 30 maggio 2011 e n. 28/E del 21 giugno 2011, delle comunicazioni dell'11 ottobre 2011 e del 22 dicembre 2011, per rispondere ai quesiti pervenuti.

Secondo l'Assonime, che è intervenuta sull'argomento con la circolare n. 4 del 16.2.2012, è ragionevole ritenere che, almeno nella prima fase di applicazione delle disposizioni sul nuovo obbligo, eventuali comportamenti che non risultino conformi ai molteplici chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate tra dicembre 2010 e gennaio 2012 non vengano sanzionati. In tali casi si dovrebbe applicare l'art. 10 co. 3 dello Statuto del contribuente, in base al quale non sono comunque irrogate sanzioni quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

Si fa presente infine come il DL n. 16/2012 sulle semplificazioni fiscali, sulla pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 52 del 2 marzo 2012 e in vigore da tale data, ma ad oggi non ancora convertito in legge, prevede che, a decorrere dal 1° gennaio 2012 lo spesometro sia sostituito dal vecchio elenco "clienti e fornitori", per semplificare gli adempimenti a carico dei soggetti passivi IVA e per superare, come si legge nella Relazione illustrativa al decreto, le difficoltà operative più volte segnalate dagli operatori. Per effetto della norma, che modifica l'art. 21 del DL 78/2010 convertito, infatti, è richiesta, limitatamente alle operazioni rilevanti ai fini IVA soggette all'obbligo di fatturazione, la comunicazione dell'importo complessivo delle operazioni attive e passive svolte nei confronti di un cliente o fornitore, riferite all'anno per il quale sussiste l'obbligo di comunicazione. La disposizione non introduce novità per ciò che concerne l'adempimento comunicativo relativo alle cessioni e/o prestazioni per le quali non è previsto l'obbligo di emissione della fattura, in quanto continua a sussistere la soglia stabilita dal comma 1 del citato art. 21, ossia 3.600 euro IVA inclusa

L'Agenzia ha chiarito che le nuove regole valgono per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2012, e quindi a partire dalla comunicazione da presentarsi entro aprile 2013. Per la comunicazione del prossimo 30 aprile relativa ai dati 2011 rimangono valide le vecchie regole.

**3.4.10 Modifiche al processo tributario: contributo unificato (art. 37, co. 6-7 e art. 39, co. 8, D.L. 98/2011); reclamo e mediazione fiscale (nella fase precontenziosa) (art. 39, co. 9-11, D.L. 98/2011)**

Viene disposto che gli atti del processo tributario, oltre a quelli del processo civile e amministrativo, siano assoggettati al contributo



unificato anziché all'imposta di bollo. L'importo da pagare varia secondo il valore della lite e può raggiungere il massimo di 1.500 euro. Tali disposizioni si applicano a partire dai ricorsi notificati successivamente al 06.07.2011. L'Agenzia con Circolare n. 1 del 21/9/2011 ha fornito chiarimenti circa l'applicazione del contributo unificato.

E' stato introdotto il nuovo istituto del "reclamo" per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate. Chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo alla Direzione provinciale o Regionale che ha emesso l'atto ed è esclusa la conciliazione giudiziale. La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. Al reclamo si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni sul ricorso.

Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa.

Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso.

E' stato modificato il regime delle incompatibilità per l'accesso alla carica di Giudice tributario. Potranno essere nominati giudici delle Commissioni tributarie regionali i magistrati ordinari, amministrativi, militari magistrati contabili, al fine di arrivare ai 2/3 di componenti togati. Non potranno fare più parte di Commissioni tributarie coloro che esercitano la consulenza tributarie, che detengono scritture contabili e redigono bilanci, svolgono attività di consulenza assistenza o rappresentanza nelle controversie di carattere tributario, gli iscritti in albi professionali di cui art 12 D Lgs 546/1992 (avvocati, dottori commercialisti, ragionieri, consulenti lavoro, ingegneri..ecc..) e i soggetti legati da legami di parentela e affinità con gli iscritti in albi professionali sopra indicati.

Infine, con modifica dell'art. 16 DLgs 546/1992, sono state introdotte delle disposizioni volte ad assicurare maggiore efficienza e celerità del processo tributario:

- nell'ambito del processo tributario le comunicazioni possono essere effettuate anche mediante utilizzo della posta elettronica certificata;
- l'indirizzo (pec e n. fax) del difensore o delle parti deve essere indicato nel ricorso o nel primo atto difensivo, pena una multa pari alla metà del contributo unificato versato..

### **3.4.11 Definizione agevolata delle liti pendenti (art. 39, co. 12, D.L. 98/2011)**

La Manovra in esame ha reintrodotto la disciplina sulla definizione delle liti pendenti prevista dall'art. 16 della Legge 289/2002.

Le liti fiscali di valore non superiore a Euro 20.000 (al netto di sanzioni e interessi) in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, pendenti alla data dell'1.5.2011 dinanzi alle Commissioni tributarie o al Giudice ordinario, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento delle somme previste dall'art. 16, L. 289/2002 (10% in caso di soccombenza dell'Ufficio; 50% in caso di soccombenza del contribuente; 30% nel caso in cui la lite penda ancora nel primo grado di giudizio). Il versamento andava effettuato in un'unica soluzione entro il 30.11.2011 mentre la domanda di definizione doveva essere presentata entro il 31.3.2012.

Perché la lite sia considerata pendente è sufficiente che alla data dell'1.5.2011 sia stato notificato il ricorso alla controparte a norma dell'art. 20, D.Lgs. 546/1992, anche se alla stessa data non sia stato effettuato il deposito presso la Commissione tributaria adita per la costituzione in giudizio (C.M. 21.2.2003, n. 12/E, par. 11.2).

Per lite definibile si intende quella relativa a qualunque controversia avverso gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate aventi ad oggetto avvisi di accertamento, di rettifica, di contestazione, di irrogazione sanzioni, cartelle di pagamento e avvisi di liquidazione aventi contenuto di accertamento. Sono escluse le liti relative a dinieghi e revoche di agevolazioni e rimborsi d'imposta nonché quelle instaurate avverso gli avvisi di liquidazione ex art. 36 bis, ingiunzione e ruoli meri atti di riscossione.

Per la disciplina in oggetto si è operato un espresso rinvio a quanto previsto dall'art. 16 della Legge 282/2002 (finanziaria 2003). Valgono quindi al riguardo tutti i chiarimenti forniti a suo tempo dall'Amministrazione finanziaria in relazione a tale disciplina.

Resta impregiudicata la continuazione dell'eventuale procedimento penale in corso ai sensi del D.Lgs. 74/2000, in quanto i procedimenti fiscali non producono effetti in ambito penale, in quanto il processo fiscale è autonomo rispetto a quello penale.

Il decreto prevede che i termini processuali relativi a tutte le liti fiscali che potenzialmente rientrano nella sanatoria siano sospese fino al 30 giugno 2012.

L'Agenzia è intervenuta sull'argomento con circolare n. 24/E/2011, Risoluzione n. 107/2011 e circolare n. 48/E/2011.

In sede di conversione del DL 216/2011 (c.d. "decreto milleproroghe") sono stati prorogati:

- i termini di versamento delle somme per la definizione delle liti pendenti, che passano dal 30.11.2011 al 2.4.2012;

- il termine entro cui doveva essere pendente la lite, che passa dall'1.5.2011 al 31.12.2011.

In merito a quest'ultimo requisito, si fa presente che, per poter fruire della sanatoria delle liti pendenti è necessario che, al massimo in tale data, sia stato notificato il ricorso introduttivo, ovvero quello di primo grado e che sempre in tale data, non si sia ancora formato il giudicato.

Si evidenzia che non rientrano nella definizione le cause ove l'atto impositivo è stato notificato entro il 31.12.2011, ma il contribuente ha, per qualunque ragione, proposto ricorso successivamente.

### **3.5 Disposizioni varie**

#### **3.5.1 Bollo sui depositi titoli (art. 23, co. 7, D.L. 98/2011)**

A decorrere dal 2011 è aumentata l'imposta di bollo sulle comunicazioni relative ai depositi titoli inviate da banche Poste Italiane S.p.a. e altri intermediari finanziari che intrattengono con la propria clientela depositi titoli, cioè rapporti riconducibili alla custodia e all'amministrazione degli stessi (nuovo co. 2-bis, art. 13 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 642/1972).

In particolare, è prevista un'imposta diversa a seconda della periodicità della comunicazione e del valore nominale o di rimborso (inferiore a € 50.000, pari o superiore ad € 50.000 ed inferiore a € 150.000, pari o superiore a € 150.000 e inferiore a € 500.000, pari o superiore a € 500.000), destinata ad aumentare per il secondo, il terzo e il quarto "scaglione" di valore nominale o di rimborso a partire dal 2013 (nuovo art. 13, co. 2-bis e 2-ter, Tariffa, D.P.R. 642/1972). Le nuove imposte vanno così da un minimo di € 34.20 ad un massimo di € 680 per il 2011 fino a € 1.100 dal 2013.

I primi chiarimenti sull'argomento sono giunti con la C.M. Agenzia delle entrate 4.8.2011, n. 40/E, circolare n. 46/E del 24.10.2011 e con Circolare ABI n. 13/2011.

La Manovra Salva Italia DL 201/2011 ha poi modificato il comma 2-bis dell'art. 13 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 642/72, introducendo una nuova imposta di bollo su titoli, strumenti e

prodotti finanziari, che va a sostituire il precedente “super bollo” sul deposito titoli. La nuova disciplina dell’imposta di bollo sugli strumenti finanziari entra in vigore il 1° gennaio 2012. Fino a tale data, resta applicabile il regime introdotto dal D.L. n. 98/2011.

La nuova imposta di bollo su titoli, strumenti e prodotti finanziari di applicherà in misura proporzionale:

- nel 2012, con l’aliquota dell’1 per mille;
- a decorrere dal 2013, con l’aliquota dell’1,5 per mille.

In ogni caso, l’imposta è dovuta nella misura minima di euro 34,20 e limitatamente all’anno 2012, nella misura massima di euro 1.200,00.

L’imposta di bollo dovuta sugli estratti conto inviati dalle banche ai clienti ai sensi dell’art. 119 del D.Lgs. 1° settembre 1993, n. 385, dal 1° gennaio 2012, sarà dovuta con periodicità annuale nella misura seguente:

- se il cliente è una persona fisica, 34,20 euro;
- se il cliente è soggetto diverso dalla persona fisica, 100,00 euro.

Si rinvia al paragrafo 6.6.4 per l’analisi delle modifiche apportate dalla Manovra Monti Salva Italia.

### **3.5.2 Super-bollo sui SUV (art. 23, co. 21, D.L. 98/2011)**

A decorrere dall'anno 2011, per le autovetture e per gli autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose è dovuta un'addizionale erariale della tassa automobilistica, pari a Euro 10 per ogni Kw di potenza del veicolo superiore a 225 Kw.

E' stabilita una sanzione pari al 30% di quanto non versato in caso di omesso/insufficiente versamento dell'addizionale dovuta.

Le modalità ed i termini di versamento sono state individuate con decreto ministero economia e finanze del 07.10.11.

La Manovra Salva Italia DL 201/2011 ha poi previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2012, un ulteriore inasprimento del superbollo sulle auto di lusso: l’addizionale erariale della tassa automobilistica istituita con il D.L. n. 98/11 nella misura originaria di € 10 per ogni Kw di potenza superiore a 225, infatti passa a 20 euro per ogni kw oltre i centoottantacinque.

<b>SUPERBOLLO</b>		
<b>Manovra</b>	<b>Limite di applicazione</b>	<b>Euro per kw</b>
Manovra di ferragosto	225	10
Decreto salva Italia	185	20

## 4 LA MANOVRA BIS O DI FERRAGOSTO

### 4.1 *Anticipazione della riduzione lineare delle agevolazioni fiscali (art. 1, comma 6)*

Il D.L. n. 98 del 06.07.2011, convertito con la Legge n. 111 del 15.07.2011 (c.d. "Manovra correttiva"), ha previsto la riduzione di tutti i regimi di "esenzione", "esclusione" e "favore fiscale" (nella misura del 5% per l'anno 2013 e del 20% a decorrere dal 2014) nel caso in cui, entro la data del 30.09.2013, non saranno adottati i provvedimenti legislativi in materia di riordino della spesa fiscale e assistenziale, tali da determinare effetti positivi ai fini dell'indebitamento netto dello Stato non inferiori a specifici importi appositamente individuati.

La Manovra bis anticipa di un anno tutti i termini inizialmente previsti per la suddetta riduzione "eventuale". In particolare viene anticipata al 30.09.2012 la data ultima entro la quale dovranno essere adottati i provvedimenti legislativi in materia di riordino della spesa fiscale e assistenziale e, contestualmente, vengono anticipate, rispettivamente, all'anno 2012 la riduzione "eventuale" del 5% e all'anno 2013 quella del 20%.

Infine, l'art. 18 del DL 201/2011 Manovra Salva Italia, ha nuovamente modificato tali disposizioni prevedendo, in caso di mancata entrata in vigore entro il 30 settembre 2012 della riforma fiscale consistente nella razionalizzazione del regime di esenzioni, esclusioni e favori fiscali che si sovrappongono alle prestazioni assistenziali, l'incremento delle aliquote Iva del 10% e del 21% di due punti percentuali, a decorrere dal 1 ottobre 2012 (vd paragrafo 6.6.3).

### 4.2 *Anticipazione della possibilità di revisione delle aliquote inerenti l'addizionale regionale e comunale IRPEF (art. 1, commi 10-11)*

#### Addizionale Regionale IRPEF

Il Dlgs n. 68 del 06.05.2011 ha introdotto la possibilità per ciascuna Regione, a far data dall'anno 2013, di aumentare l'aliquota base dell'addizionale regionale all'IRPEF nel rispetto di specifici limiti appositamente prefissati (limite di 0,5 punti percentuali per l'anno 2013;

limite di 1,1 punti percentuali per l'anno 2014 e limite di 2,1 punti percentuali per l'anno 2015). Adesso la Manovra bis anticipa di un anno gli effetti della suddetta disposizione consentendo così alle Regioni, già a partire dal 2012, di intervenire sulla revisione delle aliquote.

#### Addizionale Comunale IRPEF

Viene abrogato l'art. 5 del Dlgs n. 23 del 14.03.2011 che introduceva uno specifico regolamento per disciplinare la graduale rimozione del divieto fatto ai Comuni di istituire o aumentare l'addizionale comunale all'IRPEF. In conseguenza di ciò, già a decorrere dal 2012, i Comuni potranno liberamente istituire o incrementare l'addizionale comunale all'IRPEF.

#### ***4.3 Accertamento tributario e partecipazione dei Comuni (art. 1, commi 12-bis, 12-ter e 12-quater)***

La Manovra in oggetto, da un lato, potenzia gli strumenti a disposizione dei Comuni al fine della loro partecipazione all'attività di accertamento tributario e, dall'altro, incrementa la quota dei tributi statali ad essi devoluta. Tra l'altro, per quanto riguarda il potenziamento degli strumenti, il comma 12-ter introduce la possibilità per i Comuni (secondo modalità e criteri da stabilirsi successivamente con apposito decreto del Presidente del Consiglio) di pubblicare sui rispettivi siti internet i dati aggregati delle dichiarazioni dei contribuenti in essi residenti, anche con riferimento a specifiche categorie di reddito.

#### ***4.4 Nuovo contributo di solidarietà (art. 2, commi 1 e 2)***

È istituito, per il triennio 2011 - 2013, un contributo straordinario di solidarietà annuo del 3% sulla parte di reddito lordo IRPEF di importo superiore a 300.000 Euro. Il contributo in oggetto è deducibile dal reddito complessivo.

Al fine di evitare un doppio prelievo è stabilito che per i dipendenti pubblici e per i cosiddetti "pensionati d'oro" non si applichi la disposizione in commento ma rimanga, invece, in vigore il diverso contributo di solidarietà già introdotto, per i primi, con l'art. 9, comma 2 del DL n. 78/2010 e, per i secondi, con l'art. 18, comma 22-bis del DL n.

98/2011, come modificato dall'art. 24, comma 31-bis del DL n. 201/2011 (si veda paragrafo 3.3.1)<sup>7</sup>.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 4 del 28 febbraio 2012 ha fornito i primi chiarimenti in merito al contributo di solidarietà, introdotto dall'art. 2, commi 1 e 2 del DL n. 138/2011 convertito.

In merito all'ambito di applicazione, la circolare evidenzia che, stante il riferimento del DL 138/2011 al reddito complessivo di cui all'art. 8 del TUIR, i contribuenti tenuti a corrispondere il contributo di solidarietà sono i medesimi soggetti passivi IRPEF, compresi i soggetti non residenti per i redditi prodotti nel territorio dello Stato. Il reddito complessivo si ottiene sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo, determinati secondo le regole previste per ciascuna categoria e sottraendole perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

La circolare specifica anche che, essendo il contributo un'imposta straordinaria, è distinta dall'ordinaria imposta sul reddito delle persone fisiche, con la conseguenza che l'importo dovuto:

- non concorre all'importo dell'IRPEF su cui possono essere fatte valere eventuali detrazioni;
- non concorre all'importo dell'IRPEF da cui possono essere scomputati crediti per imposte pagate all'estero, versamenti in acconto dell'IRPEF, ritenuta alla fonte a titolo d'acconto;
- non rileva nella determinazione dell'aliquota media da applicare ai fini della tassazione separata;
- non deve essere considerata nell'imposta italiana che costituisce il limite entro cui può essere attribuito il credito d'imposta per l'imposta pagata all'estero.

Ricordando che il DL 138/2011 e il decreto di attuazione del 21.11.2011 hanno specificato che il contributo è deducibile dal reddito complessivo, la circolare evidenzia che la deduzione è riconosciuta in base al principio di competenza sia ai fini IRPEF che ai fini del calcolo delle addizionali regionali e comunali. Ad esempio, quindi, in sede di dichiarazione dei redditi 2011 (modelli UNICO 2012 e 730/2012), i contribuenti potranno dedurre dal reddito complessivo del periodo d'imposta 2011 il contributo di solidarietà dovuto per il medesimo periodo d'imposta, ancorché determinato e versato nel 2012.

---

<sup>7</sup> Per il dipendente pubblico o il titolare di un trattamento pensionistico si dovrà considerare l'importo che costituisce imponibile ai fini della formazione del reddito complessivo di cui all'art. 8 del TUIR e, una volta verificato il superamento dell'importo dei 300.000 euro, il contributo di solidarietà sarà calcolato sulla parte di reddito eccedente la predetta soglia, che trova capienza nei redditi di categoria diversa da quelli già assoggettati alla riduzione o al contributo di perequazione.



#### ***4.5 Aumento dell'aliquota ordinaria IVA (art. 2, commi 2-bis, 2-ter e 2-quater)***

A partire dal 17.09.2011, data di entrata in vigore della Legge di conversione della Manovra bis, viene elevata dal 20 al 21% l'aliquota ordinaria IVA.

In particolare, per quanto riguarda la decorrenza dell'aumento, rileva il momento in cui l'operazione posta in essere si considera effettuata ai fini IVA<sup>8</sup>. In applicazione dei principi generali del tributo, gli acconti pagati prima del 17 settembre sono soggetti all'aliquota del 20%, mentre al saldo, pagato successivamente, si applica l'aliquota del 21%. Infine le note di variazione emesse dal 17 settembre devono riportare l'aliquota ordinaria del 20% se la fattura, oggetto di rettifica, relativa all'operazione originaria è stata emessa prima di tale data.

#### ***4.6 Antiriciclaggio - riduzione nell'utilizzo del contante (art. 2, commi 4 e 4-bis)***

Con la Manovra in esame viene ridotto da 5.000 a 2.500 euro il limite inerente il divieto di trasferimento di denaro contante o di libretti di deposito bancari o postali al portatore o di titoli al portatore in euro o in valuta estera, effettuato a qualsiasi titolo tra soggetti diversi, anche mediante operazioni "frazionate"<sup>9</sup>.

La Manovra bis prevede anche che i libretti di deposito bancari o postali al portatore con saldo pari o superiore 2.500 euro, già esistenti alla data di entrata in vigore del D.L. n. 138/2011 (13 agosto 2011), siano estinti dal portatore stesso ovvero il loro saldo venga ridotto a una somma non eccedente il predetto importo.

---

<sup>8</sup> Ai sensi della disciplina IVA (DPR 633/72) le cessioni di beni mobili si considerano effettuate all'atto della consegna o della spedizione; le cessioni di beni immobili si considerano effettuate all'atto della stipula del rogito notarile; le cessioni di beni (mobili e immobili) con effetti costitutivi o traslativi differiti rispetto agli eventi di cui sopra si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti, con il limite temporale di un anno per i beni mobili; le prestazioni di servizi si considerano effettuate con il pagamento del corrispettivo, indipendentemente dall'avvenuta esecuzione, in tutto o in parte, della prestazione.

<sup>9</sup> Dal 25 giugno 2008 al 30 maggio 2010 il limite in oggetto era fissato in euro 12.500 (D.L. 112/2008), mentre per il periodo dal 1 giugno 2010 al 12 agosto 2011 il limite era stato diminuito a 5.000 euro (D.L. 78/2010).

Si fa presente che il legislatore è intervenuto successivamente con ulteriori disposizioni in materia di antiriciclaggio:

- con il Decreto Salva Italia (DL 201/2011), dal 6 dicembre 2011 il limite è stato ulteriormente ridotto da € 2.500 a € 1.000 Per i libretti di deposito bancari o postali al portatore con un saldo superiore ad € 1.000 è fatto obbligo di adeguamento a tale nuovo limite o, in alternativa, di estinzione entro il 31 dicembre 2011. In sede di conversione in legge del DL 201/2011, peraltro, si è precisato che non costituiscono infrazione le violazioni commesse nel periodo compreso tra il 6.12.2011 ed il 31.01.2012 e riferite alle nuove limitazioni d'importo (ovvero quelle comprese tra 1.000,00 e 2499,99 euro).
- il DL n. 16/2012 sulle semplificazioni fiscali in GU n. 52 del 2.03. 2012 e in vigore da tale data, non ancora convertito in legge, introduce una deroga alle disposizioni di cui sopra, per i turisti stranieri con riferimento i quali a determinate condizioni, non trova applicazione il limite di € 1.000.

#### ***4.7 Nuove sanzioni per l'omessa fatturazione (art. 2, comma 5)***

A partire dal 13 agosto 2011 viene stabilito che sia disposta la sanzione accessoria della sospensione dell'iscrizione all'albo o all'ordine per un periodo da tre giorni ad un mese, se, nel corso di un quinquennio, vengono contestate a soggetti iscritti in albi ovvero in ordini professionali quattro distinte violazioni dell'obbligo di emettere la fattura (violazioni che dovranno essere commesse in giorni differenti). Peraltro in caso di recidiva, la sospensione dovrà essere disposta per un periodo da quindici giorni a sei mesi. Il provvedimento di sospensione sarà immediatamente esecutivo e sarà comunicato all'ordine professionale affinché ne dia pubblicazione sul relativo sito internet. Nel caso in cui le violazioni siano commesse nell'esercizio in forma associata di attività professionale, la predetta sanzione accessoria è applicata nei confronti di tutti gli associati.

#### ***4.8 Riforma della tassazione sulle rendite finanziarie (art. 2, co. da 6 a 34 )***

La Manovra bis, attraverso numerose modifiche ai testi vigenti, prevede che, a partire dal 1° gennaio 2012, l'aliquota applicabile alle ritenute e alle imposte sostitutive sui redditi di capitale e sui redditi diversi (art. 67, commi da c-bis a c-quiues del TUIR) realizzati da

persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e dai trust sia pari al 20%.

L'aliquota unica implica l'aumento della tassazione per la maggior parte dei redditi di capitale e per i capital gains che in precedenza erano tassati con aliquota del 12,5%. Al contrario, beneficiano di una riduzione della tassazione gli interessi sui depositi e conti correnti, tassati al 27% fino al 31 dicembre 2011.

Per espressa previsione normativa, l'aliquota del 20% non si applica a: Titoli di Stato e titoli assimilati; Titoli di Stato emessi da Stati non inclusi nella black list; titoli di risparmio per l'economia meridionale; forme di previdenza complementare e piani di risparmio appositamente istituiti; fondi pensione. Ai proventi derivanti da tali strumenti si continuano ad applicare le aliquote precedentemente in vigore.

Con il Decreto Milleproroghe, D.L. n.216 del 29 dicembre 2011 - pubblicato nella G.U. n. 302 del 29 dicembre ed entrato in vigore in tale data, è previsto che l'applicazione della ritenute e imposte sostitutive del 20% decorre dal 1° gennaio 2012, relativamente a interessi che derivano da conti correnti, depositi bancari e postali maturati a partire dal 1.01.2012. Sugli interessi calcolati fino al 31 dicembre 2011, continuerà ad applicarsi il 27%.

Per i pronti contro termine stipulati fino al 31/12/11 di durata non superiore a un anno, il 20% si applicherà dal giorno successivo alla scadenza del contratto (fino alla scadenza rimane la ritenuta del 12,5%).

Infine, si chiarisce che l'abrogazione delle maggiorazioni avvenuta con la modifica dell'art.26, co.1 e 3 del DPR n.600/73 e della L. n.323/96 viene circoscritta ai soli proventi e interessi maturati dal 1° gennaio 2012.

#### *Redditi di capitale – interessi su conto corrente*

L'aliquota unificata del 20% si applica anche agli interessi sui depositi e conti correnti maturati a partire dal 1 gennaio 2012; in tal caso si tratta di una riduzione di 7 punti percentuali rispetto all'aliquota precedentemente prevista del 27%.

#### *Redditi di capitale – interessi su obbligazioni*

Alle obbligazioni e titoli simili di cui all'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 239/1996, l'aliquota del 20% si applica agli interessi, ai premi ed ad ogni altro provento (di cui all'art. 44 del TUIR) maturati a partire dal 1 gennaio 2012.

In generale l'adozione di un'aliquota unica del 20% anziché del 12,5% e del 27%, senza distinguere in funzione della scadenza del prestito emesso (inferiore o superiore a 18 mesi), si è riflessa in una

rilevante semplificazione della disciplina fiscale. In particolare, con riguardo ai titoli emessi da società o enti diversi dalle banche il cui capitale è rappresentato da azioni non negoziate in mercati regolamentati, è stata abolita la precedente disciplina secondo cui la ritenuta con l'aliquota del 12,5% si applicava a condizione che, al momento dell'emissione, il tasso di rendimento effettivo non fosse superiore:

- al doppio del tasso ufficiale di riferimento, per le obbligazioni e titoli simili negoziati in mercati regolamentati degli Stati UE e degli Stati SEE inclusi nella white list o collocati mediante offerta al pubblico;
- al tasso ufficiale di riferimento aumentato di 2/3, per le obbligazioni e titoli simili diversi dai precedenti.

#### *Redditi di capitale – dividendi*

La disciplina attualmente vigente prevede che gli utili riferiti ad una partecipazione qualificata in società italiane o estere "white list" e percepiti da persone fisiche residenti in Italia siano soggetti a tassazione ordinaria mediante l'applicazione dell'aliquota marginale del socio sul 49,72% del loro ammontare complessivo. Per i dividendi riferiti a partecipazioni non qualificate, invece, sono previsti due trattamenti fiscali differenti a seconda che il socio sia una persona fisica imprenditore o che, invece, non lo sia: nel primo caso gli utili sono soggetti ad aliquota marginale del socio sul 49,72% del loro ammontare; nel secondo caso gli utili sono soggetti a ritenuta a titolo di imposta nella misura del 12,5%<sup>10</sup>.

A seguito delle modifiche apportate dalla Manovra viene variato il solo regime fiscale degli utili inerenti partecipazioni non qualificate e percepiti da persone fisiche non imprenditori. Nello specifico, a partire dal 1° gennaio 2012, passerà dal 12,5 al 20% il valore della ritenuta a titolo di imposta applicata sui predetti utili.

La modifica in oggetto fa sì che, fatta eccezione per i redditi più alti, sia in generale più conveniente il regime della partecipazione qualificata rispetto a quella non qualificata segnando così una inversione di convenienza rispetto al regime precedente.

---

<sup>10</sup> Si considerano qualificate le partecipazioni che rappresentano una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20%, ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5% o al 25%, secondo che si tratti di titoli quotati o non quotati in mercati regolamentati.

	<b>Percipiente</b>	<b>Disciplina 2011</b>	<b>Disciplina 2012</b>
Dividendi da partecipazioni NON qualificate	<b>Persone fisiche NON imprenditori</b>	<b>12,50%</b>	<b>20%</b>
	Persone fisiche imprenditori	Sul 49,72%	Idem
	Società di persone	Sul 49,72%	Idem
	Società capitali	Sul 5%	Idem
Dividendi da partecipazioni qualificate	Persone fisiche	Sul 49,72%	Idem
	Società di persone	Sul 49,72%	Idem
	Società di capitali	Sul 5%	Idem

#### *Redditi di capitale – fondi comuni*

La “Manovra di Ferragosto” modifica anche la disciplina fiscale applicabile ai fondi comuni di investimento mobiliare italiani ed esteri mentre non interviene sulla disciplina inerente i fondi immobiliari. Nello specifico, passa dal 12,5% al 20% la ritenuta sui proventi distribuiti dai fondi comuni italiani (e dai fondi comuni esteri localizzati in Paesi white list anche non armonizzati), nonché sulla differenza tra il valore della quota alla data della cessione o del rimborso e quello alla data di acquisto e sottoscrizione.

Non subisce modifiche la tassazione dei proventi derivanti da fondi esteri localizzati in Paesi black list.

#### *Redditi diversi – nuova aliquota sui capital gains e sulle plusvalenze*

La Manovra ha modificato, in misura simmetrica rispetto all'incremento previsto per la tassazione degli utili relativi a partecipazioni non qualificate, anche il corrispondente regime di imposizione sostitutiva delle plusvalenze derivanti da partecipazioni non qualificate detenute da persone fisiche non in regime di impresa. Anche in questo caso la nuova misura di imposizione, pari al 20% in luogo del

12,5%, si rende applicabile a partire dalle cessioni realizzate a far data dal 1° gennaio 2012.

	<b>Percipiente</b>	<b>Disciplina 2011</b>	<b>Disciplina 2012</b>
Plusvalenze da partecipazioni NON qualificate	<b>Persone fisiche NON imprenditori</b>	<b>12,50%</b>	<b>20%</b>
	Persone fisiche imprenditori	Sul 49,72%	Idem
	Società di persone	Sul 49,72%	Idem
	Società capitali	Sul 5%	Idem
Plusvalenze da partecipazioni qualificate	Persone fisiche	Sul 49,72%	Idem
	Società di persone	Sul 49,72%	Idem
	Società di capitali	Sul 5%	Idem

La riforma, inoltre, prevede che l'applicazione dell'aliquota del 20% a decorrere dal 2012 si applichi anche alle plusvalenze derivanti dalla cessione:

- 1) di valute estere o di metalli preziosi;
- 2) di quote di fondi comuni;
- 3) di contratti derivati.

#### *Redditi diversi – affrancamento*

Al fine di evitare che l'applicazione della nuova aliquota del 20% sui capital gains realizzati successivamente al 1° gennaio 2012 comporti un aggravio nella tassazione delle plusvalenze latenti già maturate al 31 dicembre 2011 e non ancora realizzate, la Manovra ha previsto la possibilità, per le attività finanziarie detenute nell'ambito del regime del risparmio amministrato o della dichiarazione, di considerare come valore di carico dell'attività finanziaria, al fine del calcolo della plusvalenza, i

valori al 31 dicembre 2011<sup>11</sup>. Il contribuente avrà dunque la possibilità di pagare un'imposta sostitutiva del 12,5% sulla plusvalenza latente maturata al 31 dicembre 2011, entro il termine di versamento per le imposte sui redditi relative alla dichiarazione UNICO 2012.

Modalità	Regime
Opzione e versamento	Nel <u>regime della dichiarazione</u> l'opzione è esercitata in dichiarazione dei redditi (Unico 2012) e il versamento è fatto entro il termine per il pagamento del saldo 2011
Opzione e versamento	Nel <u>regime del risparmio amministrato</u> l'opzione è esercitata entro il 31.03.2012 e il pagamento deve essere effettuato dall'intermediario entro il 16.05.2012, una volta ricevuta la provvista dai contribuenti
Non previsto	Nel <u>regime del risparmio gestito</u> (che opera con il criterio della maturazione) l'affrancamento non è previsto
Opzione , versamento	Per i proventi derivanti dalla partecipazione agli <u>Oicr</u> di cui alla lettera g) dell'art. 44 Tuir, per i quali non sia possibile l'esercizio delle su indicate opzioni, è prevista autonoma opzione con tempi e modalità dell'amministrato

Peraltro l'affrancamento ha efficacia solo se effettuata su tutti i titoli di proprietà dell'investitore in regime di dichiarazione, e su tutti i titoli inclusi in ciascun rapporto di gestione. Non sarà dunque possibile riallineare solo alcune categorie di strumenti finanziari o solo alcune partecipazioni.

Le modalità operative del calcolo dell'imposta da versare e del relativo pagamento sono demandate ad un successivo Decreto ministeriale, il quale, prevedibilmente, dovrà anche chiarire se e in quale modo, ai fini del calcolo dell'imposta del 12,5%, dovranno essere considerate le eventuali minusvalenze latenti al 31 dicembre 2011.

L'affrancamento deve essere valutato alla luce della corrente possibilità di procedere alla rivalutazione delle quote (vedi paragrafo

---

<sup>11</sup> I titoli detenuti nel regime del risparmio gestito non necessitano del riallineamento dal momento che per tale regime è prevista la tassazione annuale sul risultato maturato.

Di seguito riportiamo prospetto di raffronto tra le due normative.

### Affrancamento contro Rivalutazione

Caratteristica/norme	Affrancamento	Rivalutazione
Riferimento temporale	Valore al 31.12.2011	Valore al 1.7.2011
Oggetto	L'intera "massa" delle Partecipazioni non qualificate e altri strumenti	In via "selettiva" partecipazioni qualificate e non qualificate
Importo dell'imposta sostitutiva	12,50%	2% non qualificate 4% qualificate
Base di calcolo dell'imposta	Plusvalenza netta	Valore della partecipazione
Modalità di esercizio dell'opzione	Unico 2012	Perizia entro 30.06.2012
Termini per il versamento dell'imposta sostitutiva	Entro i termini per il versamento a saldo delle imposte 2011	In tre rate annuali con interessi a partire dal 30.06.2012
Finalità e natura	Norma transitoria per disciplinare passaggio da vecchia a nuova normativa	Norma eccezionale con finalità di anticipazione di gettito divenuta di fatto "sistemica"

#### *Redditi diversi – nuovo regime di deducibilità delle minusvalenze*

Le minusvalenze realizzate fino al 31 dicembre 2011 possono essere portate in diminuzione delle plusvalenze realizzate a partire dal 1° gennaio 2012 nella misura del 62,5% del loro ammontare. In tal modo si tiene conto dell'aumento dell'aliquota al 20% applicabile alle plusvalenze a partire dal 1° gennaio 2012.

#### *4.9 Studi di settore: ridefinizione dei limiti legati alla potestà accertativa (art. 2, comma 35)*

Viene modificato l'art. 10, comma 4-bis, della Legge n. 146/1998 che prevede la cosiddetta "copertura da accertamento" in caso di congruità



agli Studi di settore nel senso di inibizione da ogni accertamento di tipo analitico induttivo (di cui all'art. 39, comma 1, del DPR 600/73).

Con il DL 138/2011 in esame, viene stabilito che la predetta limitazione dei poteri accertativi sussista solo se il contribuente interessato, oltre a risultare congruo agli studi di settore nell'esercizio interessato, lo sia anche nell'esercizio precedente.

Rimane fermo, peraltro, che la preclusione agli accertamenti si verifica solo se i ricavi non dichiarati non superano il 40% di quelli indicati in Unico, con il limite massimo di 50.000 euro.

La circolare n. 8/E del 16.03.2012 si sofferma nel chiarire la portata delle modifiche introdotte con il D.L. n.138/11 puntualizzando che il livello di congruità utilizzabile per entrambi i periodi d'imposta considerati deve essere quello comprensivo dell'eventuale incoerenza rispetto agli indicatori di normalità di "seconda generazione" (o indicatori di normalità economica a regime) elaborati a livello di singolo studio di settore a partire dal periodo d'imposta 2007. Secondo la circolare, l'effetto preclusivo all'accertamento non opera nella circostanza in cui, nel periodo d'imposta precedente a quello di verifica, il contribuente sia soggetto all'applicazione di una causa di esclusione o di inapplicabilità, poiché la condizione di non applicabilità/esclusione dallo studio di settore non può essere assimilata a quella del soggetto con ricavi e compensi congrui.

Perché operi la franchigia in esame, oltre ai presupposti di natura quantitativa e alla limitazione della protezione alla sola tipologia di accertamento analitico-induttivo, la legge impone quale condizione necessaria che la congruità e la coerenza siano veritiere, ossia che i dati trasmessi ai fini degli Studi di settore siano rappresentativi della realtà dell'attività economica che presenta la congruità e coerenza. Tale preclusione dell'azione accertatrice non opera, pertanto, qualora sussistano i presupposti per l'irrogazione delle sanzioni relative all'omessa o infedele dichiarazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, ovvero nei casi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, come sopra illustrato.

Per effetto delle successive modifiche introdotte dal D.L. n.201/11 (Decreto Monti Salva Italia) esaminate nel paragrafo 6.3.1, la copertura da accertamento analitico-induttivo si applica in misura differenziata a seconda dell'annualità d'imposta a cui si rivolge:

- fino al 31/12/10 si applicano le regole di cui all'art.10, co.4-bis, L. n.146/98 che prevedono la copertura da accertamento, nei limiti del 40% dei ricavi dichiarati, fino ad un tetto massimo di € 50.000,00

- per i soli contribuenti congrui (anche per adeguamento) almeno nell'arco di un biennio consecutivo;
- dal periodo d'imposta in corso al 31/12/11, invece, si applica l'art.10 del D.L. n.201/11, secondo il quale la copertura da accertamento analitico induttivo opera per i soggetti congrui (anche per adeguamento) e coerenti senza alcun tipo di franchigia ed indipendentemente dall'esito di Gerico dell'anno precedente a quello considerato.

#### ***4.10 Società cooperative: riduzioni delle agevolazioni fiscali (art. 2, commi 36-bis, 36-ter e 36-quater)***

La Manovra in commento ha introdotto, a partire dal 2012, una riduzione delle agevolazioni fiscali previste per le società cooperative a mutualità prevalente e di consumo. Attualmente l'art. 1, comma 460, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311 prevede che la determinazione del reddito delle cooperative a mutualità prevalente goda dei seguenti benefici:

- esclusione dalla formazione del reddito imponibile della quota di utili annuali destinati alla riserva obbligatoria. La quota di utili da destinare a riserva obbligatoria è stabilita nella misura del 30%;
- esclusione dalla formazione del reddito imponibile del 3% della quota di utili annuali destinati a fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione;
- deve concorrere alla formazione del reddito imponibile una quota minima di utile annuale pari al 30%.

Per le cooperative di consumo la disciplina vigente prevede una serie di agevolazioni analoghe a quelle suesposte con la sola differenza che la quota minima di utili annuali da sottoporre a tassazione deve essere non inferiore al 55% invece che al 30%.

Dal 2012 la manovra interviene, da un lato, aumentando del 10% il reddito minimo imponibile delle cooperative a mutualità prevalente e di consumo (tabella sotto), dall'altro, introducendo, per gli stessi soggetti, una ripresa a tassazione del 10% degli utili annuali accantonati a riserva obbligatoria.

Soggetto	Utile annuo minimo imponibile	
	Disciplina 2011	Disciplina 2012
Coop. a mutualità prevalente	30%	40%
Cooperative di consumo	55%	65%

#### ***4.11 Società di comodo: inasprimento della disciplina (art. 2, commi da 36-quinquies a 36-duodecies)***

La Manovra di Ferragosto interviene sulle società di comodo innalzando al 38% (maggiorazione del 10,5 rispetto all'aliquota ordinaria del 27,5%) l'aliquota IRES per le società di capitali che rientrano nell'ambito della disciplina sulle società non operative<sup>12</sup>, a partire dal periodo di imposta 2012. Contestualmente viene introdotta una nuova presunzione in base alla quale viene considerata società di comodo ciascuna società che per tre esercizi consecutivi abbia dichiarato una perdita fiscale o che per due anni abbia dichiarato una perdita e per il terzo abbia dichiarato un reddito inferiore all'ammontare del reddito minimo.

Bisogna tuttavia rilevare che, anche nelle ipotesi da ultimo introdotte, restano comunque valide le consuete cause di disapplicazione della disciplina in oggetto (ad esempio società con almeno 10 dipendenti); inoltre resta in ogni caso possibile presentare l'istanza disapplicativa di interpello.

Nel corso di Telefisco 2012 l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in materia di società di comodo affermando che sono escluse dalla nuova presunzione di non operatività per le società in perdita sistematica le società in fase di start up costituite da meno di tre anni in quanto la nuova normativa prevede un periodo di osservazione di almeno tre anni (soluzione già proposta dalla circolare 25/IR dell'Irdcec)

---

<sup>12</sup> L'IRES maggiorata si applica anche sulla parte di reddito imputato da società di persone che risultano di comodo a società di capitali. Inoltre, in caso di tassazione di gruppo, la maggiorazione verrà liquidata separatamente dalla società consolidata mentre la consolidante tasserà il reddito ricevuto con le regole ordinarie. Nessuna maggiorazione è, invece, prevista per le società di persone che attribuiscono il risultato fiscale per trasparenza a persone fisiche in quanto, in questo caso, il reddito di comodo viene assoggettato ad aliquote IRPEF progressive.

Sono diverse le questioni ancora aperte circa la nuova disciplina delle società di comodo: necessità o meno di considerare nel computo del triennio anche i periodi interessati da una causa di esclusione; quali ragioni porre a base dell'interpello: impossibilità di conseguire i ricavi/reddito minimo ovvero motivazioni circa la mancata economicità del comportamento imprenditoriale, il mancato conseguimento di utili; calcolo del reddito da comparare con quello minimo; società in perdita che non hanno beni per il test di operatività; quando scatta limite utilizzo del credito Iva ecc..

Sulle questioni ancora aperte si attende una circolare dell'Agenzia che in particolare dovrebbe esemplificare i casi di oggettiva non applicabilità della disciplina delle società di comodo da far valere in sede di interpello.

#### *4.12 Intestazione fittizia di beni a società (art. 2, commi da 36-terdecies a 36-duodevicies)*

La Manovra inasprisce la disciplina inerente l'intestazione fittizia da parte di società o imprese individuali di beni dei soci o dei familiari dell'imprenditore. In particolare, nel caso in cui una società o una impresa individuale conceda dei beni in godimento rispettivamente ai soci o ai familiari dell'imprenditore, è stabilito che: a) venga considerato reddito diverso ai fini IRPEF, in capo al socio, la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo previsto per la stessa concessione in godimento; b) i relativi costi non siano deducibili dal reddito imponibile in capo alla società. Il risultato evidente è quello di una possibile doppia imposizione.

Inoltre è prevista una apposita comunicazione inerente i dati relativi a detti beni concessi in godimento, da inviare all'Agenzia delle Entrate.

Il provvedimento n. 166845 del 16 Novembre 2011 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha definito le procedure operative dell'obbligo di comunicazione, da assolversi, alternativamente, da parte dell'impresa concedente o del familiare dell'imprenditore, e ha individuato i beni oggetto di comunicazione.

Per ciò che riguarda i soci, il provvedimento, interpretando estensivamente la norma, dispone che si applichi anche ai soci che detengono direttamente od indirettamente partecipazioni nell'impresa concedente nonché i familiari dei soci ed i soci e i familiari dei soci di altre società del gruppo.

L'Amministrazione finanziaria, in occasione di Telefisco 2012, ha precisato come si debba comportare la società in presenza di società fiduciaria socia e bene sociale concesso in godimento a persona fisica a fiduciante (stessa questione si pone con il Trust e godimento bene in capo al disponente), affermando che si deve comunicare come soggetto beneficiario il fiduciante ovvero il disponente trattandosi, nella sostanza, di detenzione indiretta di quote.

Nel corso del Videoforum del 18 Gennaio 2012, l'Agenzia delle Entrate ha poi chiarito che la disciplina non trova applicazione nei confronti dei beni della società concessi in godimento ai soci amministratori e ai soci-dipendenti; viene così risolta la questione se per i soci/amministratori e i soci/dipendenti trovino applicazione i criteri introdotti dal D.L. 138/2011, oppure si renda applicabile la normativa fiscale preesistente per la concessione di taluni beni al fine di determinare la deducibilità dei costi per l'impresa concedente e il reddito da sottoporre a tassazione per l'utilizzatore.

L'Amministrazione Finanziaria ha quindi ritenuto non applicabile la nuova disciplina nel caso di concessione in godimento di beni aziendali al socio amministratore o socio dipendente, confermando l'orientamento della dottrina secondo cui, laddove esistano già delle disposizioni normative che prevedono un regime di tassazione specifico con riferimento ai beni d'impresa utilizzati dai soci, questo continuerà a trovare applicazione<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> Infatti, con riferimento all'utilizzo promiscuo dell'auto aziendale concessa in godimento:

- ai dipendenti, l'art. 164, comma 1, lettera b-bis) del Tuir prevede che i costi di questi autoveicoli siano deducibili in capo all'impresa intestataria nel limite del 90%, da applicarsi all'ammontare complessivo dei costi relativi alla gestione del mezzo; per il dipendente, si genera automaticamente un reddito imponibile, calcolato forfettariamente sulla base del 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri, calcolato sulla base delle tabelle ACI con la possibilità (Agenzia delle entrate, circolare n. 326/E/1997) di addebitare i costi al dipendente, azzerando così il benefit fiscale. La destinazione a uso promiscuo deve avvenire per la maggior parte del periodo d'imposta e non è necessario l'utilizzo continuativo nel corso del periodo d'imposta;
- con riferimento al socio-amministratore, per il quale non è applicabile la disciplina destinata ai dipendenti, è deducibile in capo all'impresa un valore pari all'ammontare del fringe benefit tassato in capo all'amministratore, fino a concorrenza della spesa sostenuta dall'impresa (art. 95 Tuir e Agenzia delle entrate, circolare n. 48/E/2008), mentre l'eventuale eccedenza è deducibile per il 40% (ex art. 164 Tuir).

Resta fermo, per entrambe le fattispecie sopra menzionate, il limite di deducibilità di € 18.75,99 per la società, con riferimento al valore di acquisto dell'automezzo.

Il D.L. 138/2011, nell'articolo 2, comma 36-septiesdecies, prevede che l'Agenzia tenga conto, ai fini della ricostruzione sintetica del reddito, di qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata nei confronti della società.

Al riguardo, il provvedimento del 16.11.2011, andando ben oltre il tenore letterale della norma, ha previsto l'estensione della comunicazione dei beni concessi in godimento a soci e familiari a qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione dei confronti della società concedente. Pertanto, secondo le disposizioni attuative, i finanziamenti e i versamenti effettuati o ricevuti dai soci andranno comunicati per l'intero ammontare, indipendentemente sia dalla quota del socio cui il bene è concesso in godimento sia dal fatto che l'operazione sia strumentale all'acquisizione dei beni successivamente concessi in godimento. Tale tesi è stata ribadita dall'Agenzia delle Entrate nel corso del Videoforum del 18 Gennaio 2012.

L'Amministrazione Finanziaria, in occasione di Telefisco 2012 ha altresì chiarito che la comunicazione dei finanziamenti e delle capitalizzazioni del 2011 riguarda "sia quelli concretizzati nel 2011 sia quelli che, pur realizzati in periodi d'imposta precedenti, risultano ancora in essere nel periodo d'imposta in corso al 17 Settembre 2011". Dovranno essere comunicati, inoltre, anche quei finanziamenti già noti all'Amministrazione Finanziaria, quali quelli relativi agli aumenti di capitale che affluiscono all'Anagrafe Tributaria in seguito alla registrazione dei relativi atti.

In mancanza della circolare ministeriale che risolva i numerosi dubbi sollevati dagli operatori circa i contenuti della comunicazione in oggetto, con provvedimento del 13 marzo l'Agenzia delle Entrate ha disposto la proroga al 15 ottobre 2012 del termine per la presentazione della prima comunicazione telematica dei beni d'impresa in godimento o in uso ai soci e ai familiari dei soci, relativa all'anno 2011 ferma restando l'applicazione degli effetti sul reddito imponibile a partire dall'esercizio 2012.

## 5 LA LEGGE DI STABILITA'

### 5.1 Disposizioni in materia di diritto societario

#### 5.1.1 Riforma del collegio sindacale nelle Società di capitali

La Legge di stabilità è intervenuta sulla disciplina dei controlli interni delle società di capitali attraverso la modifica di due articoli del codice civile: l'art. 2477 e l'art. 2397.

In materia di Società per Azioni, l'art. 14, comma 14, della Legge di Stabilità integra l'art. 2397 c.c. con l'aggiunta del comma 3, ai sensi del quale lo statuto di Spa aventi ricavi o patrimonio netto inferiore a 1 milione di euro, può prevedere un sindaco unico in luogo dell'organo collegiale, scelto tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro.

Più incisivo l'intervento in materia di Società a responsabilità limitata. L'art. 14, comma 13 della Legge, infatti, ha sostituito il testo dell'art. 2477 del codice civile, rubricato Collegio sindacale e revisione legale dei conti, con altro testo in tutto identico nel quale tuttavia il termine "sindaco" è sostituito a "collegio sindacale. I primi commenti apparsi sulla stampa specializzata hanno interpretato la nuova disposizione nel senso dell'abolizione *tout court* dell'istituto del collegio sindacale nelle società a responsabilità limitata, mediante la sostituzione del medesimo con il nuovo organismo monocratico di controllo. A conclusioni differenti è pervenuto, invece, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Revisori Contabili il quale, in una propria nota interpretativa, ha sostenuto che in caso di nomina obbligatoria dell'organo di controllo, anche alle S.r.l. si applicano le medesime disposizioni previste in tema di società per azioni.

La Legge di stabilità prevede, comunque, che i collegi sindacali nominati entro il 31 dicembre 2011 rimangono in carica fino alla scadenza naturale del mandato deliberata dall'assemblea che li ha nominati.

Occorre sottolineare che il DL semplificazioni (DL 5/2012), in fase di conversione, interviene nuovamente sulla normativa in oggetto. Nello specifico, per quanto riguarda le S.p.a., gli emendamenti azzerano tutto quanto introdotto dalla Legge di stabilità, ripristinando l'ineluttibilità del collegio sindacale a prescindere da qualsivoglia soglia dimensionale. Al contrario, per le S.r.l., le modifiche introdotte risulterebbero confermate, sia per quanto riguarda la possibilità di optare per un organo di controllo

monocratico in luogo di quello collegiale, sia per quanto riguarda la possibilità di considerare sempre la nomina del revisore legale quale alternativa alla nomina dell'organo di controllo. Si rinvia alla legge di conversione per la definizione delle modifiche sopra descritte.

### ***5.1.2 Responsabilità amministrativa e Organo di controllo***

L'art. 14, comma 12, stabilisce che il Collegio Sindacale, il Consiglio di sorveglianza o il Comitato per il controllo della gestione (a seconda che la società interessata abbia adottato il sistema amministrativo ordinario, dualistico o monastico) possono svolgere le funzioni dell'organismo di vigilanza di cui al D. Lgs. n. 231/2001.

### ***5.1.3 Trasferimento quote S.r.l.***

Con interpretazione autentica, l'art. 14, comma 8, chiarisce che le modalità di trasferimento delle partecipazioni di S.r.l., di cui all'art. 36, co.1-bis del D.L. n.112/08, sono in deroga alla modalità prevista dall'art. 2470, comma 2, c.c.. L'atto di trasferimento può essere quindi sottoscritto attraverso la firma digitale (e non la firma autenticata). In tal caso un intermediario abilitato, iscritto all'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, munito della firma digitale e incaricato allo scopo dal legale rappresentante della società deve, entro 30 giorni, depositare l'atto di cessione presso l'ufficio del Registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede della società.

### ***5.1.4 S.r.l. minori e bilancio semplificato***

A partire dall'esercizio 2012, l'art. 14, comma 9, prevede la possibilità per le società a responsabilità limitata che non abbiano nominato il Collegio Sindacale di redigere il bilancio secondo uno schema semplificato. Entro 90 giorni dall'entrata in vigore della Legge di Stabilità, il Ministro dell'Economia, con specifico decreto, dovrà definire voci e struttura che compongono lo schema di bilancio semplificato nonché le specifiche modalità d'attuazione della presente norma.

Peraltro, poiché la formulazione normativa fa riferimento allo "schema di bilancio", non è chiaro se tale semplificazione riguarderà anche la Nota integrativa.



### **5.1.5 Società cooperative**

L'art. 14, comma 15, riconosce alle società cooperative non quotate in borsa la possibilità di modificare lo statuto sociale con le maggioranze assembleari previste in via generale per le modifiche statutarie quando siano entrate in vigore norme di legge o regolamentari che incidono, anche indirettamente, su materie disciplinate dallo statuto, anche quando quest'ultimo richieda maggioranze più elevate per la modifica di determinati suoi articoli.

### **5.1.6 Società tra professionisti**

L'art. 10, commi da 3 a 11, introduce la possibilità di costituire società tra professionisti (S.t.p.) aventi come oggetto l'esercizio di una o più attività professionali regolamentate.

La nuova norma non incide sui modelli societari già previsti, ma detta solamente un quadro di regole riservate a quei professionisti che vogliono svolgere la propria professione in forma societaria.

Nello specifico, la costituzione delle S.t.p. può avvenire sotto forma di società di persone, di capitali ovvero di cooperative. In ogni caso, comunque, l'assunzione della qualifica di società tra professionisti è subordinata alle seguenti condizioni, che devono essere contenute all'interno dell'atto costitutivo:

- esercizio in via esclusiva da parte dei soci dell'attività professionale;
- ammissione, in qualità di soci, dei professionisti iscritti ad Albi, Ordini, Collegi, anche in differenti sezioni, dei cittadini degli Stati membri UE in possesso del titolo di studio abilitante, e di soggetti non professionisti limitatamente allo svolgimento di prestazioni tecniche o per finalità di investimento;
- criteri e modalità affinché l'esecuzione dell'incarico professionale conferito in capo alla società sia eseguito esclusivamente da soci professionisti. La designazione del socio deve essere compiuta dal cliente. In mancanza, il nominativo deve essere comunicato per iscritto al cliente;
- modalità con cui si attua l'esclusione del socio cancellato dal rispettivo albo di appartenenza con provvedimento definitivo.

Dalla scelta del tipo sociale, inoltre, deriva l'applicazione delle regole relative a ciascun tipo (le norme in tema di responsabilità

patrimoniale dei soci, di dotazione patrimoniale minima, di strutturazione organica della società, etc.).

In ogni caso è precisato che rimane fermo il divieto per i non professionisti di svolgere l'attività professionale, anche se questi acquisiscono la qualità di soci nell'esercizio associato della professione ed è espressamente stabilito che:

- la denominazione sociale deve contenere l'indicazione di "società tra professionisti".
- la partecipazione ad una società tra professionisti è incompatibile con quella ad altre società tra professionisti.
- i soci professionisti sono tenuti all'osservanza del proprio codice deontologico e la società è soggetta al regime disciplinare dell'ordine al quale risulta iscritta.

Infine la Legge di stabilità abroga la Legge n. 1815 del 1939, rubricata "Disciplina giuridica degli studi di assistenza e di consulenza", e rimanda ad un successivo regolamento interministeriale, da adottarsi entro il 15 maggio 2012, per la definizione dei comportamenti ammessi da parte dei soci professionisti, nonché della società e le modalità per l'esecuzione dell'incarico professionale.

Occorre sottolineare che in sede di conversione del Decreto liberalizzazioni (DL 24.01.2012) dovrebbe essere inserita una nuova disposizione che modifica proprio l'art. 10 della legge di stabilità in materia di società tra professionisti. Nello specifico il nuovo articolo del Decreto Liberalizzazioni dovrebbe disporre che:

- le società cooperative di professionisti sono costituite da un numero di soci non inferiore a tre;
- in ogni caso il numero dei soci professionisti o la partecipazione al capitale sociale dei professionisti deve essere tale da determinare la maggioranza di 2/3 nelle deliberazioni e nelle decisioni dei soci (viene, quindi, drasticamente ridimensionato il ruolo dei soci di capitale); il venir meno di tale condizione costituisce causa di scioglimento della società e il consiglio dell'ordine o collegio professionale presso il quale è iscritta la società procede alla cancellazione della stessa dall'albo, salvo che la società non abbia provveduto a ristabilire la prevalenza dei soci professionisti nel termine perentorio di sei mesi;
- nell'atto costitutivo deve essere indicata la stipula di polizza di assicurazione per la copertura dei rischi derivanti dalla responsabilità civile per i danni causati ai clienti dai singoli soci professionisti nell'esercizio dell'attività professionale;
- il socio professionista può opporre agli altri soci il segreto concernente le attività professionali a lui affidate;

- restano salve le associazioni professionali già costituite, nonché i diversi modelli societari già vigenti alla data di entrata in vigore della legge di Stabilità.

## **5.2 Principali disposizioni in materia fiscale**

### **5.2.1 Incentivo alla produttività aziendale: agevolazioni fiscali**

L'art. 22, commi 7 e 8, della Legge in commento consente alle Regioni, in conformità al proprio ordinamento, di disporre la deduzione dall'Irap delle somme erogate ai lavoratori dipendenti del settore privato, in attuazione di quanto previsto da contratti collettivi aziendali o territoriali in materia di incentivi di produttività, ai sensi dell'articolo 26 del decreto legge n. 98 del 2011.

Il successivo art. 33, commi da 12 a 14, proroga, inoltre, anche per il 2012 il regime fiscale agevolato applicabile sui compensi pagati ai dipendenti del settore privato correlati a incrementi di produttività, consistente nell'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali con aliquota del 10%. La determinazione dell'importo massimo assoggettabile all'imposta sostitutiva e del limite massimo di reddito annuo oltre il quale il titolare non potrà usufruire dell'agevolazione sono demandate a un decreto del presidente del Consiglio dei ministri.

### **5.2.2 Riduzione dei compensi Statali ai CAF e agli Intermediari Abilitati**

Al fine di ridurre la spesa del Ministero dell'Economia e delle Finanze, l'art. 4, commi da 27 a 35, introduce una riduzione dei compensi erogati dallo Stato ai CAF e agli intermediari abilitati per l'attività di assistenza fiscale prestata e per la trasmissione telematica delle dichiarazioni e dei modelli di pagamento unificato F24. Nello specifico il compenso previsto per l'elaborazione e la trasmissione del 730 viene ridotto da 16,29 a 14,00 euro mentre viene abrogato il compenso di 1,03 euro precedentemente previsto per l'invio telematico tramite Entratel delle dichiarazioni UNICO, IRAP e IVA e per l'invio dei modelli F24.

### **5.2.3 Defiscalizzazione per le infrastrutture autostradali**

L'art. 18 introduce specifiche agevolazioni fiscali in favore dei soggetti concessionari, al fine di realizzare nuove infrastrutture autostradali con il sistema del project financing<sup>14</sup>. Il fine principale della disposizione è quello di favorire il raggiungimento dell'equilibrio economico-finanziario dello Stato attraverso la sostanziale riduzione dell'ammontare dei contributi pubblici a fondo perduto solitamente erogati a fronte di tali opere.

Le nuove agevolazioni, fruibili dalle società di progetto appositamente costituite per la realizzazione delle infrastrutture autostradali, si applicano solo alle procedure di costruzione di nuove autostrade col sistema della finanza di progetto che siano state avviate, ai sensi della normativa vigente, ma non ancora definite alla data di entrata in vigore della legge in commento (01.01.2012).

L'agevolazione consiste nella possibilità di compensare, in via totale o parziale, l'ammontare dovuto a titolo di imposte sui redditi e Irap generati durante il periodo dei lavori, con le somme spettanti al concessionario a titolo di contributo pubblico a fondo perduto per la realizzazione dell'infrastruttura stessa, mediante riduzione o azzeramento di quest'ultimo.

### **5.2.4 Agevolazioni fiscali per i gestori di impianti di carburante e rincarico delle accise**

L'art. 34, comma 1, introduce a regime l'agevolazione della deduzione forfettaria per gli esercenti impianti di distribuzione di carburanti, introdotta per la prima volta con la Finanziaria del 1999 e saltuariamente prorogata negli anni successivi. Nello specifico l'agevolazione consiste in una deduzione forfettaria dal reddito di impresa di un ammontare calcolato in percentuali fisse in relazione a scaglioni di ricavi conseguiti (1,1% sui ricavi fino a 1,032 milioni di euro; 0,6% sui ricavi da 1,032 milioni a 2,064 milioni di euro e 0,4% sui ricavi oltre 2,064 milioni di euro).

Contestualmente alla predetta agevolazione, a copertura dei maggiori oneri derivanti a carico del bilancio dello Stato, vengono aumentate le aliquote delle accise sulla benzina e sul gasolio usato come carburante (art. 33, comma 1).

---

<sup>14</sup> Il project financing è una tecnica finanziaria di origine anglosassone che presenta come elemento caratterizzante la possibilità di finanziamento di iniziative economiche sulla base della loro valenza tecnico-economica piuttosto che sulla capacità autonoma di indebitamento dei soggetti promotori dell'iniziativa.

### ***5.2.5 Agevolazioni fiscali per il personale del comparto sicurezza***

All'art. 33, comma 13, viene prorogato, per il 2012, lo speciale regime fiscale agevolato per il personale del comparto delle pubbliche amministrazioni impegnato nella "sicurezza, difesa e soccorso pubblico". Suddetto regime riconosce al titolare di un reddito di lavoro dipendente non superiore, nell'anno precedente, a 35mila euro una riduzione dell'Irpef (e delle relative addizionali regionali e comunali) sul trattamento economico accessorio. La riduzione deve essere direttamente applicata da parte del sostituto di imposta secondo le modalità che saranno definite con successivo decreto del presidente del Consiglio dei ministri.

### ***5.2.6 Liquidazioni IVA trimestrali: nuovi limiti***

L'art. 14, comma 11, della Legge di Stabilità modifica i limiti di riferimento per poter eseguire le liquidazioni e i versamenti periodici Iva con cadenza trimestrale, in analogia con quanto previsto per l'accesso al regime di contabilità semplificata. La disposizione in oggetto mira a porre rimedio al disallineamento normativo creatosi a seguito dell'innalzamento della soglia di ricavi entro la quale è possibile usufruire del regime di contabilità semplificata, operato dal D.L. n. 70/2011 (c.d. Decreto Sviluppo). Con il citato decreto, infatti, il legislatore si era limitato a modificare l'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, recante le soglie di accesso al regime di contabilità semplificata, lasciando, invece, inalterate quelle previste dall'art. 7 del D.P.R. n. 542/1999, che consentono ai contribuenti di minori dimensioni di effettuare le liquidazioni e i versamenti dell'Iva con periodicità trimestrale anziché mensile (paragrafo 2.4.1).

In conseguenza della modifica normativa le soglie entro le quali è possibile liquidare e versare l'Iva trimestralmente sono le seguenti:

- 400.000,00 euro di ricavi per le imprese di servizi;
- 700.000,00 euro di ricavi per le imprese operanti negli altri settori;
- 400.000 euro di compensi per i professionisti e gli artisti.

### ***5.2.7 Destinazione del 5 per mille dell'IRPEF***

L'art. 33, comma 11, proroga anche per il 2012, con riferimento alle dichiarazioni per l'esercizio 2011 (730/2012 e UNICO 2012 PF), la facoltà

di destinazione del 5 per mille dell'Irpef secondo le stesse modalità già applicate nei due anni passati.

Pertanto, la scelta per la destinazione del 5 per mille dell'Irpef riguarda, alternativamente, le seguenti finalità:

- sostegno del volontariato e delle altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus);
- sostegno delle associazioni di promozione sociale (Aps) iscritte nel registro nazionale, regionale o provinciale;
- sostegno delle associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei seguenti settori: assistenza sociale e socio-sanitaria; assistenza sanitaria; beneficenza; istruzione; formazione; sport dilettantistico; tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico; tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente; promozione della cultura e dell'arte; tutela dei diritti civili; ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- finanziamento della ricerca scientifica e dell'università;
- finanziamento della ricerca sanitaria;
- sostegno delle attività sociali svolte dal Comune di residenza del contribuente;
- sostegno alle associazioni sportive dilettantistiche.

Inoltre, nel 2012, tra le finalità alle quali può essere destinato il 5 per mille dell'Irpef è stata compresa anche quella del "finanziamento delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici".

Le Onlus, le Aps, le altre fondazioni e associazioni riconosciute partecipano al riparto del 5 per mille dell'Irpef a condizione che siano iscritte in un apposito elenco tenuto dall'Agenzia delle Entrate. Tale iscrizione deve essere effettuata, a pena di decadenza, esclusivamente in via telematica entro il 7 maggio 2012 direttamente o tramite gli intermediari abilitati. Entro il 30 giugno 2012, a pena di decadenza, i legali rappresentanti dei soggetti ammessi devono spedire una raccomandata, con avviso di ricevimento, contenente: 1) una dichiarazione sostitutiva di atto notorio relativa alla persistenza dei requisiti necessari per beneficiare del riparto del 5 per mille, utilizzando un Modello conforme a quello allegato al citato D.P.C.M. 23 aprile 2010; 2) una copia fotostatica non autenticata di un documento d'identità del sottoscrittore della dichiarazione sostitutiva.

### ***5.3 Liberalizzazione delle professioni e novità in tema di tenuta delle scritture contabili***

#### ***5.3.1 Professionisti e soggetti in contabilità semplificata: tenuta delle scritture contabili***

L'art. 14, comma 10, autorizza i soggetti in contabilità semplificata e i lavoratori autonomi, ove effettuino operazioni con incassi e pagamenti interamente tracciabili, a sostituire gli estratti conto bancari alla tenuta delle scritture contabili.

Da una lettura della norma, sembra potersi affermare che, poiché per i soggetti in esame è prevista la tenuta dei registri IVA, la "semplificazione" in oggetto si traduca nell'eliminazione di tali registri. Tuttavia l'applicazione pratica della disposizione appare destinata ad incontrare serie difficoltà operative dal momento che non interviene, contestualmente, ad eliminare altri adempimenti già posti a carico dei soggetti nei confronti dei quali la semplificazione in oggetto è stata prevista. Allo stato attuale, infatti, per i soggetti in contabilità semplificata e per i lavoratori autonomi permangono gli ordinari obblighi previsti, ad esempio, in relazione agli elenchi clienti/fornitori, agli elenchi "black list", alla liquidazione e versamento dell'IVA, alla determinazione del reddito per competenza (per le imprese), il cui assolvimento, di fatto, sembrerebbe annullare gli effetti della semplificazione stessa. Appare, infatti, impensabile non tenere una contabilità e dover comunque porre in essere tali adempimenti.

#### ***5.3.2 Tariffe professionali***

L'art. 10, comma 12, modifica parzialmente il contenuto dell'art. 3, comma 5, del D.l. 138/2011 (c.d. manovra di ferragosto) il quale sancisce l'obbligatorietà, per il professionista, di pattuire per iscritto, all'atto del conferimento dell'incarico professionale, il compenso spettante. In virtù di tale disposizione era infatti previsto che la pattuizione del compenso avvenisse prendendo come riferimento le tariffe professionali, essendo comunque ammessa la pattuizione di compensi anche in deroga alle tariffe e, quindi, anche al di sotto del minimo tariffario. Adesso la Legge di stabilità interviene eliminando dalla disposizione in commento ogni riferimento alle tariffe, rimanendo, quindi, unicamente stabilita la necessaria pattuizione per iscritto del compenso professionale.

Si precisa, comunque, che il riferimento alle tariffe non viene del tutto eliminato rimanendo, infatti, inalterato il richiamo all'applicazione delle tariffe quando il committente è un ente pubblico, in caso di liquidazione giudiziale del compenso ovvero quando la prestazione professionale è resa nell'interesse di terzi.



## 6 LA MANOVRA MONTI SALVA ITALIA

### 6.1 Disposizioni in materia di reddito d'impresa

#### 6.1.1 Aiuto alla crescita economica ACE (art.1)

Viene introdotta, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2011, un'agevolazione per le imprese consistente nella deduzione dal reddito imponibile del rendimento figurativo degli incrementi del Patrimonio netto.

Le società che hanno incrementato il capitale proprio entro il 31 dicembre 2011, anche per effetto dell'accantonamento a riserva dell'utile 2010, potranno usufruire del beneficio già in sede di versamento delle imposte sui redditi nel 2012.

Il meccanismo applicativo è simile a quello della Dit introdotta con D Lgs 446/1997 (detassazione al 19% di parte reddito), ma sarà più efficace in quanto prevede una detassazione del reddito totale a seguito di una variazione in diminuzione nel quadro RN.

E' stato pubblicato sulla G.U. 19.3.2012 n. 66 il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 14.3.2012, che dà attuazione alle disposizioni Ace. Il decreto ha chiarito alcuni aspetti controversi dell'agevolazione in esame e ha previsto l'esclusione dal beneficio per le imprese sottoposte alle procedure di fallimento, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria (mentre nulla dispone espressamente per le società in liquidazione volontaria, che sembrano pertanto poter beneficiare dell'agevolazione).

Il provvedimento prevede un limite quantitativo alla variazione in aumento del capitale proprio rappresentato dall'ammontare del patrimonio netto rilevato al termine dell'esercizio.

Non è prevista alcuna clausola di salvaguardia sul reddito minimo e quindi la variazione diminutiva potrebbe anche azzerare interamente il reddito imponibile e un eventuale surplus sarebbe riportabile a nuovo senza limiti di tempo.

L'agevolazione si rende applicabile ai soggetti Ires, esercenti attività commerciali residenti, di cui all'art. 73 Tuir e, per quanto riguarda quelli non residenti, alle loro stabili organizzazioni italiane.

L'agevolazione si rende applicabile anche ai redditi di impresa delle persone fisiche e società di persone a condizione che adottino il regime di contabilità ordinaria (per natura o per opzione è ininfluente), con le modalità determinate con il decreto attuativo. Per tali soggetti il beneficio è più ampio rispetto ai soggetti Ires in quanto la base di calcolo

dell'agevolazione è rappresentata dall'intero patrimonio netto contabile e non dai suoi incrementi netti.

Il beneficio non rileva ai fini Irap in quanto si esprime mediante una variazione in diminuzione extracontabile rilevante ai soli fini Ires. L'Ace rileva ai fini della determinazione del reddito minimo delle società di comodo.

Il rendimento del Patrimonio netto è valutato mediante applicazione dell'aliquota percentuale alla variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010. L'aliquota percentuale è determinata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare entro il 31 gennaio di ogni anno, tenendo conto dei rendimenti finanziari medi dei titoli obbligazionari pubblici. Per i primi tre anni, secondo quanto previsto dal DL n. 201/2011 il rendimento nozionale è fissato al 3%.

Limitatamente al primo anno di applicazione il capitale proprio esistente alla chiusura dell'esercizio in corso è quello risultante dal bilancio di esercizio decurtato dell'utile conseguito.

Il vantaggio aumenta progressivamente negli anni successivi in quanto l'incremento patrimoniale viene calcolato ogni anno avendo come riferimento il patrimonio netto al 31.12.2010.

Ai fini del calcolo del patrimonio di riferimento, rilevano quali variazioni in aumento:

- i conferimenti in denaro a decorrere dalla data di versamento (è richiesto pertanto il ragguaglio ad anno);
- gli utili accantonati a riserva, con esclusione di quelle indisponibili, a decorrere dalla data di formazione delle stesse;
- gli utili utilizzati per copertura perdite e quelli portati a nuovo.

E' ammessa qualsiasi forma di conferimento in denaro (versamenti a fondo perduto, aumento di capitale, anche mediante compensazione di crediti del socio sottoscrittore) purché il versamento sia eseguito a titolo di apporto. Per quanto riguarda i conferimenti del 2011 derivanti da aumento di capitale è stato chiarito che sia la delibera di aumento che l'effettivo versamento devono essere avvenuti nel 2011

Sono esclusi i conferimenti in natura (conferimento azienda, ecc.).

Il decreto attuativo ha chiarito che sono rilevanti sia le rinunzie da parte dei soci ai crediti di finanziamento con riqualificazione degli stessi in conferimenti sia gli accantonamenti a riserva legale; le rinunce ai crediti rilevano *prorata temporis* dall'atto di rinuncia che deve avere data certa.

Per quanto riguarda i versamenti a copertura perdite eseguiti dai soci che, secondo il tenore letterale della norma, avrebbero dovuto

computarsi per l'intero ammontare (*pro-rata temporis*) come conferimento in denaro, secondo quanto indicato nelle istruzioni di Unico 2012 e quanto previsto nel decreto, sono computabili per un valore non superiore al patrimonio netto a fine esercizio.

Il decreto attuativo ha dipanato i dubbi sorti circa la qualificazione delle riserve indisponibili, i cui incrementi sono irrilevanti ai fini ACE stabilendo che le riserve indisponibili indicate dal decreto 201 sono:

- le riserve indisponibili in senso stretto sia per aumento del capitale, sia per la distribuzione ai soci che per la copertura di perdite (riserva acquisto azioni proprie)
- le riserve da utili non effettivamente realizzati ma derivanti da operazioni valutative (riserva utili su cambi, rivalutazione volontaria ecc..).

A seguito di tali chiarimenti è pacifica la rilevanza ai fini ACE degli accantonamenti a riserva legale.

Nella determinazione dell'incremento del capitale proprio rilevano quali variazioni in diminuzione:

- le riduzioni di Patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti;
- gli acquisti di partecipazioni in società controllate
- gli acquisti di aziende e rami di aziende

Con riferimento agli acquisti di aziende e rami di aziende si rileva come la precedente agevolazione DIT penalizzasse in chiave antielusiva solo gli acquisti di azienda di altre società del gruppo; il decreto attuativo ha chiarito che tale limitazione vale anche per l'Ace per cui le riduzioni della base Ace previste per l'acquisto di partecipazioni in società controllate e di aziende e rami di aziende operano esclusivamente se le operazioni avvengono all'interno del medesimo gruppo.

Le variazioni in diminuzione rilevano a decorrere dall'inizio dell'esercizio in cui si manifestano.

Limitatamente alle aziende e società di nuova costituzione, rileva quale capitale proprio nuovo tutto il patrimonio conferito.

Il decreto attuativo prevede, inoltre, specifiche clausole antielusive per i gruppi societari, alle quali devono sottostare sia le società di capitali, sia le società di persone. Oltre alla disposizione antielusiva generale (articolo 37-bis del Dpr 600/73, e principio del l'abuso del diritto), all'ACE si applica una disposizione antielusiva speciale, finalizzata a evitare che, soprattutto all'interno dei gruppi societari, possano crearsi ingiustificati effetti moltiplicativi del beneficio fiscale.

Alcune operazioni con potenzialità elusiva, sono neutralizzate dalla base di calcolo Ace:

- le capitalizzazioni a cascata: conferimenti di denaro fatti a favore di altre società del gruppo residenti in Italia (esclusi gli apporti a favore di società estere) anche dopo che il rapporto di controllo é cessato; si vuole così evitare che, a fronte di un unico apporto di denaro, si arrivi alla moltiplicazione del beneficio Ace con successivi apporti a catena all'interno dello stesso gruppo di società.
- l'apporto proveniente da soggetti non residenti, ma controllati da società italiane;
- l'acquisto (o incremento) di partecipazioni infragruppo, e l'acquisto di aziende (o rami d'azienda) da altre società del gruppo. La sterilizzazione si applica solo quando la partecipazione o l'azienda sono trasferite all'interno del gruppo e non per acquisti fatti da terzi. Anche in questo caso, la riduzione della base di calcolo Ace è permanente e persiste anche per gli anni successivi a quello dell'operazione;
- l'incremento dei crediti di finanziamento nei confronti di altre società del gruppo rispetto al valore risultante nel bilancio 2010. Assunto come riferimento il dato dei crediti per finanziamenti infragruppo del 2010, si dovrà confrontare il dato omologo risultante alla data di chiusura di ogni esercizio successivo; l'eventuale incremento costituirà variazione in diminuzione della base di calcolo del bonus per quell'anno. L'obiettivo è evitare che l'uso della leva finanziaria consenta poi di eseguire apporti in grado di generare base Ace.

Il contribuente soggetto a una delle penalizzazioni previste dalle disposizioni antielusive speciali dell'Ace può presentare l'interpello disapplicativo in base all'articolo 37-bis del Dpr 600/1973, se ritiene che non vi siano effetti di ingiustificata moltiplicazione del beneficio.

L'agevolazione si applica ad ampio raggio all'interno dei gruppi societari che hanno esercitato l'opzione per il regime di tassazione consolidata: in tali casi l'Ace va calcolata autonomamente da ciascun soggetto partecipante e può essere utilizzata fino a concorrenza del proprio reddito complessivo netto; l'eventuale eccedenza è trasferita alla fiscal unit nei limiti del reddito complessivo globale netto di gruppo. Ciò significa che nessuna eccedenza Ace può formarsi in capo alla fiscal unit in quanto le eccedenze non "necessarie" al gruppo restano in capo a ciascuna partecipante e vengono computate in aumento del rendimento nozionale dell'esercizio successivo delle stesse.

Infine, per quanto riguarda le Srl che hanno optato per la trasparenza (articolo 116 del Tuir) la quota Ace è calcolata dalla società

partecipata a riduzione del proprio reddito complessivo, mentre l'eventuale eccedenza rispetto al reddito è trasferita in capo ai soci in misura proporzionale a ciascuna partecipazione agli utili. I soci potranno utilizzarla solo a scapito del proprio reddito d'impresa. Pertanto, in assenza di altre partecipazioni in società di persone o di esercizio in forma individuale di impresa, l'eccedenza è rinviata agli esercizi successivi.

### **6.1.2 Deducibilità Irap del costo del lavoro (art 2)**

La Manovra Monti ha allargato, a decorrere dal 2012, la deducibilità dell'Irap per le imprese e i professionisti: allo sconto forfettario del 10% è stata aggiunta la deduzione analitica dell'Irap relativa al costo del lavoro.

In particolare è ammessa la deduzione integrale dalla base imponibile Ires/Irpef della quota Irap relativa al costo per il personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni già spettanti (precedentemente la deduzione era stata fissata nella misura del 10%). In occasione di Telefisco 2012 è stato chiarito che si considerano anche i compensi per collaboratori coordinati e continuativi. Resta da chiarire se il beneficio si applica ai nuovi assunti oppure a tutti il personale come sostiene la dottrina prevalente.

Tale deduzione spetta ai soggetti che determinano la base imponibile IRAP quale differenza tra componenti positivi e negativi del valore della produzione<sup>15</sup>.

L'Irap deducibile va determinata in base all'art. 99, TUIR, ossia secondo il principio di cassa: si tiene conto interamente dell'imposta pagata a saldo mentre l'Irap versata in acconto rileva nel limite dell'imposta effettivamente dovuta per l'anno di riferimento.

Permangono dei dubbi circa le modalità di calcolo della deduzione su cui si attendono chiarimenti.

A seguito delle nuove disposizioni, rimane invariata la deducibilità nella misura del 10% di cui all'art. 6, DL n. 185/2008 anche se limitata all'imposta forfettariamente riferita alla sola quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati.

---

<sup>15</sup> Si tratta dei seguenti soggetti:

- le società di capitali e gli enti commerciali (art. 5, D.Lgs. n. 446/97);
- le società di persone e le imprese individuali (art. 5-bis, D.Lgs. n. 446/97); gli esercenti arti e professioni, in forma individuale e associata (art. 8, D.Lgs. n. 446/97);
- le banche, società finanziarie e le imprese di assicurazione (artt. 6 e 7, D.Lgs. n. 446/97).

Si fa presente che nel Decreto sulla semplificazioni fiscali, articolo 4, comma 12, del DL n. 16/2012 in corso di conversione, è prevista la possibilità di richiedere il rimborso delle maggiori imposte dirette versate in periodi imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, per effetto dell'ineducibilità limitata dell'Irap sul costo del lavoro, per le quali sia pendente il termine per la richiesta di rimborso ex art. 38 DPR 602/1973 (48 mesi dalla data di versamento).

Sempre a decorrere dal 2012, con la Manovra Salva Italia vengono incrementate le deduzioni Irap fisse per dipendenti di sesso femminile, nonché per quelli di età inferiore a 35 anni, che passano da €4.600 a € 10.600, importo ulteriormente elevato a € 15.200 (rispetto agli attuali €9.200) per Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.

#### ***6.1.3 Riallineamento partecipazioni derivanti da operazioni straordinarie (art. 20)***

Viene estesa alle operazioni effettuate nel periodo di imposta in corso al 31/12/11 la possibilità di procedere al riallineamento dei valori fiscali e civilistici ai sensi dell'art.15 del D.L. n.185/09 - introdotta dall'art.23 del D.L. n.98/11 - mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva del 16%, relativamente ai maggiori valori delle partecipazioni di controllo iscritti in bilancio, a titolo di avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali iscritti a seguito di conferimenti, fusioni e scissioni.

La norma riguarda i soggetti che fanno parte di un gruppo nel cui bilancio consolidato è stata iscritta una voce a titolo di avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali.

Si rinvia al paragrafo 3.2.4 per l'esame delle disposizioni di cui alla Manovra correttiva di cui al DL 98/2011.

#### ***6.1.4 DTA (trasformazione delle imposte differite attive) (art. 9)***

Viene ampliato l'ambito di applicazione della disposizione dell'art. 2 co. 55 - 58 del DL 29.12.2010 n. 225 conv. L. 26.2.2011 n. 10 (cd. decreto Milleproroghe) che consente, al ricorrere delle condizioni e nelle circostanze ivi previste, di trasformare in crediti d'imposta le attività per imposte anticipate iscritte in bilancio a condizione che il bilancio d'esercizio chiuda in perdita.

Va ricordato che tale disposizione è nata per favorire la ricapitalizzazione degli enti creditizi e finanziari italiani penalizzati rispetto agli altri concorrenti europei dai limiti che le norme italiane prevedono per la deduzione delle svalutazioni sui crediti verso la clientela<sup>16</sup>.

Tale norma, come chiarito dalla Risoluzione n. 94/E/2011, risulta applicabile non solo alle banche ma a tutte le imprese (soggetti IRES) industriali e commerciali.

L'art. 9 del DL 201/2011 estende la possibilità di trasformare in crediti d'imposta anche alle imposte anticipate relative a perdite fiscali (e non più solo a quelle risultanti dal bilancio di esercizio) che derivino dalle variazioni in diminuzione correlate:

- alle svalutazioni di crediti effettuate in esercizi precedenti e riprese a tassazione ai sensi dell'art. 106 del TUIR;
- alle componenti negative di reddito relative ad avviamento e alle altre attività immateriali deducibili in più periodi d'imposta.

La possibilità di trasformare il credito per imposte anticipate in credito d'imposta è, inoltre, esteso anche ai bilanci di liquidazione volontaria ovvero relativi a società sottoposte a procedure concorsuali o di gestione delle crisi, ivi inclusi quelli riferiti all'amministrazione straordinaria e alla liquidazione coatta e amministrativa di banche ed altri intermediari finanziari vigilati dalla Banca d'Italia.

La trasformazione in credito d'imposta delle imposte relative alle perdite decorre dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui viene rilevata la perdita. Negli altri casi è confermata la decorrenza dalla data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci o dei diversi organi competenti per legge.

---

<sup>16</sup> Le banche, secondo le norme italiane, possono dedurre le svalutazioni sui crediti verso la clientela solo fino allo 0,3% del totale dei crediti in bilancio. L'eccedenza, che genera le cosiddette imposte anticipate, è deducibile in 18 quote annuali. Negli altri ordinamenti europei, invece, le banche hanno in genere la possibilità di dedurre integralmente le rettifiche sui crediti. Il sistema italiano, dunque, genera notevoli attività fiscali differite (Dta, Deferred tax asset) che, in base alle regole di Basilea 3, superata una certa soglia vanno a ridurre il capitale di migliore qualità (common equity), aumentando di conseguenza, il fabbisogno patrimoniale. Per evitare un notevole svantaggio competitivo per il sistema bancario italiano è stato previsto un meccanismo di conversione automatica delle attività in crediti d'imposta da utilizzarsi in compensazione, al verificarsi di perdite di esercizio accertate nel bilancio approvato dall'assemblea. In questo modo le Dta sono smobilizzabili e, pertanto, concorrerebbero all'assorbimento delle perdite al pari del capitale e delle altre riserve e, dunque, pienamente riconoscibili ai fini della vigilanza. La norma, in sostanza sterilizzerebbe l'effetto delle attività fiscali differite mettendo le banche italiane sullo stesso piano di quelle estere.

È confermato che il credito d'imposta può essere utilizzato, senza limiti d'importo, in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97 e ceduto, al valore nominale, a società del gruppo (aderenti o meno al consolidato fiscale) ai sensi dell'art. 43-ter del DPR 602/73. È previsto che l'eventuale credito che residua dopo essere stato utilizzato in compensazione possa essere chiesto a rimborso. Resta da chiarire se la possibilità di chiedere il credito a rimborso possa comportarne anche la possibilità di cessione a terze economie ai sensi dell'art. 43-bis del DPR 602/7337. Il credito d'imposta non è produttivo di interessi, né concorre alla formazione del reddito.

Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentita la Banca d'Italia, saranno stabilite le modalità di attuazione delle nuove disposizioni.

I componenti negativi corrispondenti alle attività per imposte anticipate, trasformate in credito d'imposta, relative alla svalutazione crediti non dedotta ai sensi dell'art. 106 del TUIR e relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali, non sono più deducibili dal periodo di imposta in corso alla data di approvazione del bilancio. Inoltre, la trasformazione delle imposte anticipate relative alle perdite fiscali in credito d'imposta comporta che l'ammontare della perdita fiscale dell'esercizio computabile in diminuzione dal reddito imponibile nei periodi d'imposta successivi vada depurato della quota di perdita fiscale che ha dato luogo alle imposte anticipate trasformate in crediti d'imposta.

### ***6.1.5 Regime premiale per favorire trasparenza (art. 10 comma 1-8)***

A decorrere dal 1° gennaio 2013, è previsto un regime agevolato per artisti, professionisti in genere, imprese individuali e società di persone ed equiparate (associazioni fra professionisti) che prevede i seguenti benefici:

- semplificazione degli adempimenti amministrativi;
- assistenza negli adempimenti da parte dell'Agenzia;
- accelerazione del rimborso o della compensazione dei crediti IVA;
- esclusione dagli accertamenti analitico-induttivi basati su presunzioni semplici (gravi precise e concordanti)
- riduzione di un anno dei termini di decadenza dell'azione di accertamento (salvo violazioni che comportino l'obbligo di denuncia d'ufficio per i reati di natura penale prevista dal D.Lgs. n.74/00)



- accertamento sintetico a condizione che il reddito accertato si discosti per almeno un terzo (anziché 1/5) da quello dichiarato.

La possibilità di aderire a tale regime di "trasparenza" è subordinata:

- all'invio telematico all'Amministrazione finanziaria dei corrispettivi, delle fatture emesse e ricevute, delle risultanze degli acquisti e delle cessioni non soggette a fattura e
- all'accensione di un c/c dedicato ai movimenti dell'attività esercitata.

Le agevolazioni, da definirsi dettagliatamente con un apposito provvedimento attuativo, potranno consistere in:

- predisposizione automatica a cura dell'Agenzia delle Entrate delle liquidazioni periodiche, dei modelli di versamento e di dichiarazione Iva;
- predisposizione automatica sempre da parte dell'Agenzia delle Entrate dei modelli 770 semplificato, CUD e di versamento periodico delle ritenute;
- soppressione dell'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante scontrino o ricevuta fiscale;
- anticipazione del termine di compensazione del credito Iva, abolizione dell'obbligo del visto di conformità per le compensazioni superiori ad € 15.000 ed esonero dalla presentazione delle garanzie per i rimborsi Iva.

In più, coloro che adottano il regime in contabilità semplificata, in aggiunta a queste agevolazioni, beneficeranno di:

- determinazione del reddito Irpef in base al principio di cassa e predisposizione automatica, da parte dell'Agenzia delle Entrate, delle dichiarazioni Irpef ed Irap;
- esonero dalla tenuta delle scritture contabili e dal registro dei beni ammortizzabili;
- esonero dalle liquidazioni, dai versamenti periodici e dell'acconto Iva.

Tale regime agevolato opererà solo previa opzione da esercitare nella dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d'imposta precedente a quello di applicazione di tale regime (prima opzione già in Unico 2012). In caso di opzione, il mancato rispetto degli obblighi previsti per accedervi, e di quelli previsti in tema di antiriciclaggio, i contribuenti perdono il diritto alle agevolazioni previste e sono soggetti ad una sanzione amministrativa da € 1.500 ad € 4.000. In caso di invio dei dati richiesti entro 90 giorni, ferma restando la sanzione amministrativa, i contribuenti non decadono dal beneficio e possono accedere al ravvedimento operoso.

## 6.2 Agevolazioni in materia fiscale

### 6.2.1 Detrazione 36% a regime e 55% ( Art 4)

#### Detrazione per interventi di ristrutturazione edilizia (commi 1-9)

Secondo quanto stabilito dalla Manovra in commento la detrazione del 36%, dopo 10 anni di proroghe e conferme entra ufficialmente, ossia a regime, nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

A decorrere dal 1° gennaio 2012, infatti, viene introdotto un nuovo articolo, il 16-bis, al Tuir rubricato "Detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici".

La detrazione del 36% si calcola sempre sulle spese documentate, fino ad un importo massimo di €48.000 per periodo d'imposta e unità immobiliare.

Il DL n. 201/2011 convertito ha riscritto gli interventi agevolabili recependo gli orientamenti di prassi espressi negli ultimi anni. Alla luce delle nuove disposizioni, sono agevolabili i seguenti interventi:

- di manutenzione ordinaria e straordinaria, restauro e risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia, effettuati sulle parti comuni di edifici residenziali
- di manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia, effettuati sulle singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, e sulle loro pertinenze;
- interventi necessari alla ricostruzione o al ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi (es. terremoti, alluvioni), anche se non rientranti tra quelli sopra indicati, sempreché sia stato dichiarato lo stato di emergenza, anche anteriormente all'1.1.2012 (novità);
- interventi relativi alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune;
- finalizzati alla eliminazione di barriere architettoniche e, in ogni caso, per interventi che favoriscano la mobilità interna ed esterna alla abitazione (ascensori e montacarichi) per le persone portatrici di handicap in situazione di gravità;
- interventi relativi all'adozione di misure finalizzate a prevenire il rischio del compimento di atti illeciti da parte di terzi;

- interventi relativi alla realizzazione di opere finalizzate alla cablatura degli edifici e al contenimento dell'inquinamento acustico;
- interventi relativi all'adozione di misure antisismiche;
- interventi di bonifica dall'amianto e di esecuzione di opere volte ad evitare gli infortuni domestici.

Rientrano tra le spese agevolabili con il 36% quelle di progettazione e per prestazioni professionali connesse all'esecuzione delle opere edilizie e alla messa a norma degli edifici ai sensi della legislazione vigente in materia.

Per i fabbricati utilizzati promiscuamente, vale a dire per l'esercizio di arti, professioni o di attività commerciali, la detrazione è ridotta del 50%;

La detrazione del 36% continua ad essere cumulabile con le agevolazioni previste per il recupero di immobili vincolati ai sensi del DLgs. 22.1.2004 n. 42, in quanto di interesse storico, artistico, culturale, ecc., ridotte nella misura del 50%.

È, infine, confermata l'applicazione del DM n. 41/98 contenente il "Regolamento recante norme di attuazione e procedure di controllo ... in materia di detrazioni per le spese di ristrutturazione edilizia"; rimangono quindi invariati gli adempimenti richiesti, quale, ad esempio il pagamento delle spese in esame con bonifico bancario/postale. In merito si rammenta che, al fine di semplificare gli adempimenti a carico dei contribuenti, tale normativa è stata recentemente oggetto di modifiche a seguito delle quali non è più previsto l'invio della comunicazione di inizio lavori al Centro Operativo di Pescara né l'indicazione separata in fattura del costo della manodopera. Vigè l'obbligo della ritenuta nella misura del 4%, che deve essere operata dalla banca/posta all'atto del pagamento, con bonifico, delle spese in esame (oltre di quelle per la riqualificazione energetica dei fabbricati).

Per quanto riguarda gli interventi su interi fabbricati, eseguiti da imprese o cooperative edilizie, che provvedano entro sei mesi dal termine dei lavori alla successiva assegnazione o alienazione, spetta al successivo acquirente o assegnatario una detrazione pari al 25% del prezzo pagato per l'immobile.

La detrazione è ripartita sempre in dieci quote annuali di pari importo nell'anno in cui le spese sono state sostenute e nei successivi, ma scompare la rateazione abbreviata (5 anni) per i contribuenti oltre i 75 anni. Il nuovo articolo disciplina anche il caso di decesso dell'avente diritto, stabilendo che la fruizione del beneficio fiscale si trasmette per intero all'erede, solo nel caso in cui questi abbia conservato la detenzione materiale e diretta del bene.

### Detrazione per interventi di riqualificazione energetica edifici (comma 10)

La detrazione del 55% per gli interventi edilizi di risparmio energetico è prorogata per tutto il 2012, mentre a partire dal 01.01.2013 verrà inglobata tra gli interventi di recupero edilizio che danno diritto alla detrazione del 36%.

In altre parole la detrazione IRPEF / IRES del 55% per le spese di risparmio energetico attualmente in vigore è prorogata fino al 31.12.2012 mentre per gli anni successivi (dal 2013) tali interventi saranno ricompresi tra quelli per i quali è possibile beneficiare della detrazione IRPEF del 36%.

Per il 2012, la detrazione del 55% viene estesa alle spese per interventi di sostituzione di caldaie tradizionali a pompa di calore, dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria.

### **6.2.2 Isee (art. 5)**

Con DPCM da emanarsi entro il 31 maggio 2012, verranno riviste le modalità di determinazione dell'Indicatore della situazione economica equivalente (Isee).

Si ricorda che l'Isee consente, al contribuente, al di sotto di una certa soglia di ricchezza, di usufruire di alcune agevolazioni (assegno per il nucleo familiare con tre figli minori, assegno di maternità, asili nido e servizi educativi per l'infanzia, mense e prestazioni scolastiche, servizi socio sanitari, social card ecc). Ad oggi, l'indicatore è in grado di misurare parzialmente la ricchezza del nucleo familiare che risulta influenzato, infatti, soltanto dal reddito, dal valore del patrimonio familiare (ridotto ad un quinto), nonché dalla dimensione e caratteristiche del nucleo familiare.

Al fine di rendere l'Isee un parametro idoneo a misurare a 360° gradi la capacità reddituale e patrimoniale di ogni nucleo familiare, il Decreto Salva Italia prevede che dovranno essere introdotte nuove modalità di determinazione dello stesso oltre a stabilire l'elenco dei vantaggi fiscali e tariffari ai quali i soggetti che presentano una certa soglia non potranno più accedere, con decorrenza dal 1 gennaio 2013.

La norma in commento precisa, però, che restano fermi i requisiti reddituali previsti dalla normativa vigente e prevede che alcune agevolazioni fiscali siano condizionate all'indicatore Isee.

## 6.3 *Accertamento e riscossione*

### 6.3.1 *Studi di Settore (art. 10 commi 9 - 13)*

La Manovra Salva Italia apporta ulteriori modifiche alla disciplina degli studi di settore (rispetto a quelle previste dal DL 98 e dal DL 138/2011), operative già con riferimento al periodo d'imposta 2011.

In particolare il DL 201/2011 interviene a modificare la cosiddetta "copertura da accertamento" di tipo analitico induttivo di cui all'art. 39, comma 1, del DPR 600/73, in caso di congruità agli Studi di settore.

Viene previsto che, nei confronti dei contribuenti soggetti all'accertamento basato sugli studi di settore che dichiarano, anche per effetto di adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori a quelli risultanti dell'applicazione degli studi:

- sono preclusi gli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui agli artt. 39 co. 1 lett. d) secondo periodo del DPR 600/73 e 54 co. 2 ultimo periodo del DPR 633/72 senza alcun tipo di franchigia ed indipendentemente dall'esito di Gerico dell'anno precedente<sup>17</sup>;
- sono ridotti di un anno gli ordinari termini di decadenza per l'attività di accertamento (art. 43 co. 1 del DPR 600/73); la disposizione non si applica in caso di violazioni che comportino l'obbligo di denuncia penale per uno dei reati di cui al DLgs. 74/2000;
- la determinazione sintetica del reddito complessivo (redditometro) di cui all'art. 38 DPR 600/73 è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno 1/3 quello dichiarato (e non 1/5).

Per poter beneficiare di tali misure, occorre che:

1. il contribuente abbia regolarmente assolto gli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, indicando fedelmente tutti i dati previsti;
2. sulla base dei dati indicati, la posizione del contribuente risulti coerente con gli specifici indicatori di normalità economica previsti per lo studio di settore applicato;
3. sia potenzialmente accertabile sulla base delle risultanze degli studi di settore (sono quindi esclusi i contribuenti che presentano cause di inapplicabilità o di esclusione dagli studi,

---

<sup>17</sup> Rispetto a quanto prima previsto fino al 31/12/10 dal DL 138/2011(paragrafo 4.9): applicazione delle regole di cui all'art.10, co.4-bis, L. n.146/98 che prevedono la copertura da accertamento, nei limiti del 40% dei ricavi dichiarati, fino ad un tetto massimo di € 50.000,00 per i soli contribuenti congrui (anche per adeguamento) almeno nell'arco di un biennio consecutivo.

compresi quelli nei cui confronti lo strumento accertativo non si rende applicabile ai sensi del D.M. 11 febbraio 2008).

Di fatto i benefici in termini di accertamento per i contribuenti che risultano congrui e coerenti alle risultante di Gerico non sono più condizionati ad alcuna franchigia. Risultano infatti abrogate le disposizioni che stabilivano, in caso di congruità allo studio di settore o di adesione all'invito a comparire, l'esonero dagli accertamenti basati sulle presunzioni semplici a condizione che l'ammontare delle attività non dichiarate, fino ad un massimo di 50.000,00 euro, fosse pari o inferiore al 40% dei ricavi o compensi dichiarati o definiti. Si tratta, rispettivamente, del co. 4-bis dell'art. 10 della L. 146/98 e dell'art. 10-ter della stessa legge, la cui applicabilità è confermata, in via residuale, solo rispetto alle attività di accertamento effettuate in relazione alle annualità precedenti il 2011.

In pratica i contribuenti congrui e coerenti potranno essere assoggettati solo ad accertamenti di tipo analitico documentale e, eventualmente di tipo induttivo puro, laddove dovesse verificarsi una delle specifiche condizioni previste dall'art. 39 comma 2 DPR 600/73.

Per contro, sono stati previsti controlli più rigidi per coloro che risultano non congrui e/o non coerenti agli studi di settore. In particolare:

- i soggetti non congrui saranno destinatari di specifici piani di controllo, articolati su tutto il territorio e basati su specifiche analisi del rischio di evasione, che terranno anche conto delle informazioni relative alle operazioni finanziarie presenti nell'apposita sezione dell'Anagrafe tributaria;
- per i soggetti non congrui e non coerenti, i controlli saranno svolti prioritariamente con l'utilizzo dei poteri riconosciuti agli uffici per le indagini finanziarie (n. 6-bis e 7 dell'art. 32 co. 1 del DPR 600/73 e dell'art. 51 co. 2 del DPR 633/72).

L'Agenzia delle Entrate ha esaminato le novità in materia di Studi di Settore con circolare n. 41/E/2011 e 8/E/2012 lasciando tuttavia aperte le seguenti questioni interpretative:

- se le agevolazioni sopra riportate, pur se inserite nell'art.10 del D.L. n.201/11 e quindi nel contesto di una disposizione che introduce un regime semplificato riservato ad alcuni contribuenti, hanno in realtà una portata generale e si applicano a tutte le imprese e i professionisti soggetti agli studi di settore;
- se l'aumento della franchigia da accertamenti sintetici prevista dalla lett.c), co.9 dell'art.10 del D.L. n.201/11 (1/3) non si applica ai soci di società trasparenti (es. Snc, Sas ecc.) congrue, coerenti e fedeli agli studi di settore, in quanto il

provvedimento è limitato solo alle ditte individuali ed ai professionisti autonomi;

- a quale “coerenza” si debba fare riferimento per l’ottenimento dei “bonus”.

### **6.3.2 Rateizzazione somme iscritte a ruolo (art. 10 commi 13bis – 13 undecies)**

Relativamente alla possibilità di rateizzare le somme iscritte a ruolo (massime 72 rate) in ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà del contribuente (art. 19, comma 1 DPR 602/1973), viene concessa la possibilità, in caso di peggioramento della suddetta situazione, di prorogare ulteriormente la rateizzazione, una sola volta, fino ad ulteriori 72 mesi, stabilendo anche rate variabili di importo crescente per ciascun anno. Per dilazioni già concesse, per le quali si sia verificato il mancato pagamento della prima rata o di due rate successive alla prima, si può richiedere un prolungamento di un ulteriore periodo sino a 72 mesi, a patto che il debitore provi un temporaneo peggioramento della situazione di difficoltà che è stata considerata per la prima dilazione.

Equitalia S.p.a. cesserà le attività di accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate tributarie o patrimoniali dei Comuni e delle società da essi partecipate, a decorrere dal 31.12.2012 (termine così prorogato dal 01.01.2012).

In caso di rateizzazione delle somme dovute a seguito di controlli automatici o di controlli formali, non è più necessaria l’idonea garanzia (polizza fideiussoria o fideiussione bancaria) per importi superiori a 50.000 euro. Viene previsto che il mancato pagamento della prima rata o anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dalla rateazione.

### **6.3.3 Nuova sanzione penale (art. 11, comma 1)**

Dal 2012 mentire al fisco costituisce reato penale. Viene infatti introdotta una sanzione penale per chi durante un’attività di accertamento ex artt. 32 e 33 del DPR n.600/73 (imposte dirette), o artt. 51 e 52 del DPR n.633/72 (Iva) , a seguito delle richieste effettuate dall’Agenzia delle Entrate o dalla Guardia di Finanza in sede di questionari, inviti al contraddittorio, accessi, ispezioni o verifiche,

esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte, oppure fornisce dati o notizie non rispondenti al vero.

Al fine di rendere più penetranti i poteri di controllo e di accertamento previsti ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA quali, ad esempio, gli inviti ad esibire documentazione o fornire chiarimenti, i questionari per reperire dati, notizie e documenti sul contribuente o su talune operazioni il decreto ha previsto che, qualora vengano esibiti o trasmessi atti o documenti "falsi" ovvero siano forniti dati e notizie "non rispondenti al vero" (in tal caso solo se si configuri un reato di cui al D Lgs 74/2000), la violazione assume connotati di natura penale ai sensi dell'art. 76 DPR 445/2000, esattamente come quando viene resa una dichiarazione sostitutiva falsa (l'esibizione di un atto contenente dati non più rispondenti a verità equivale ad uso di atto falso e le dichiarazioni sostitutive rese ai sensi del D.P.R. n. 445/2000 sono considerate come fatte a pubblico ufficiale).

Prima dell'intervento normativo in commento, le reticenze e le omissioni del contribuente, in sede di risposta a questionari o inviti a contraddittori, risultavano punite soltanto con la sanzione amministrativa da euro 206 a euro 1.032 ( art. 11 comma 1 D.Lgs 471/1997), mentre l'attuale disposizione prevede la reclusione fino a tre anni.

#### ***6.3.4 Obbligo comunicazione sulle movimentazioni dei conti correnti (art. 11, commi 2-4)***

A decorrere dal 1° gennaio 2012, gli operatori finanziari (banche, la società Poste italiane Spa, gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio, nonché ogni altro operatore finanziario) sono obbligati a comunicare periodicamente, in via automatica, all'anagrafe tributaria tutte le movimentazioni che hanno interessato i rapporti finanziari intrattenuti con i contribuenti - nonché l'importo delle operazioni - disciplinati dall'art. 7, comma 6, del DPR n. 605/73, ad esclusione di quelle eseguite tramite bollettino di conto corrente postale per un importo unitario inferiore ad € 1.500, e ogni altra informazione relativa a questi rapporti, necessaria ai fini dei controlli fiscali.

Come noto, il fisco, prima di tale intervento normativo, aveva solo la possibilità di conoscere, in caso di controlli già avviati, quali fossero i conti bancari del contribuente per poi procedere ad accertamento finanziario ex art. 32 commi 1, 2 e 7 DPR 600/73.



Tali informazioni potranno essere utilizzate dall’Agenzia delle Entrate solo per l’individuazione dei contribuenti a maggior rischio di evasione da sottoporre a controllo; l’utilizzo delle stesse ai fini accertativi resta soggetto alla preventiva autorizzazione ex art. 32, comma 7 DPR 600/73.

Le modalità di comunicazione saranno stabilite con successivo provvedimento dell’Agenzia delle Entrate, in concerto con le associazioni di categoria degli operatori finanziari e previa consultazione del Garante della Privacy.

### ***6.3.5 Ulteriori norme per il contrasto all’evasione (art. 11 commi 5-7 10bis e 11bis)***

Il Decreto Salva Italia, oltre ad introdurre modifiche alla disciplina degli studi di settore prevede ulteriori disposizioni in materia di contrasto all’evasione.

Il comma 6 dell’art. 11 del decreto stabilisce per l’Inps l’obbligo di fornire all’Agenzia delle Entrate e alla Guardia di Finanza i dati di coloro che sono destinatari di prestazioni socio-assistenziali ai fini dell’effettuazione dei controlli sui redditi.

Il comma 7 dell’art. 11 in esame prevede la modifica di alcune garanzie previste in materia di verifica da parte della Guardia di Finanza, recentemente ritoccate - a favore del contribuente - con il decreto sviluppo (DL n. 70/2011) con particolare riferimento alla disciplina concernente la permanenza dell’amministrazione finanziaria presso la società o l’ente sottoposto a verifica. Secondo quanto previsto dal decreto sviluppo, nel caso in cui non sussistano ragioni di emergenza, o inerenti giustizia e salute, i controlli devono essere unificati e la loro durata non può essere superiore a 15 giorni lavorativi in un trimestre, considerando come tali i giorni di effettiva permanenza in azienda (paragrafo 2.2.1).

Con la Manovra in esame vengono eliminati il termine di durata degli accessi in massimo 15 giorni, il principio della non ripetizione degli accessi per periodi di tempo inferiori al semestre e la responsabilità per illecito disciplinare per i dipendenti pubblici in caso di mancato rispetto di tali termini.

Resta salvo quanto disposto dallo Statuto del contribuente che all’articolo 12 comma 1 stabilisce che gli accessi, ispezioni e verifiche, si svolgono “... con modalità tali da arrecare la minima turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali e professionali del contribuente”. Pertanto, qualora i verificatori assumano comportamenti scorretti il soggetto controllato può attivare le procedure di tutela innanzi al Garante del contribuente oltre che portare

all'attenzione del Giudice tributario la violazione normativa e gli effetti derivanti sui successivi atti impositivi eventualmente emanati dall'Amministrazione finanziaria. Ove vengano rilevati comportamenti dell'Amministrazione che determinano un pregiudizio dei contribuenti, il Garante può segnalare tali circostanze agli organi direttivi dell'amministrazione finanziaria al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare.

Ulteriore novità contenuta nei commi da 8 a 10 dell'art. 11 del decreto Monti riguarda l'abolizione dei Consigli tributari come strumento dei Comuni per la lotta anti evasione (art 18 LD 78/2010 e art 1 D L 138/2011).

Inoltre, il comma 10 bis introdotto in sede di conversione, posticipa di un anno (al 31.12.2013) il termine di decadenza per eseguire i controlli nei confronti di coloro che non hanno pagato le rate dei condoni di cui alla Legge 289/2002.

L'art. 11 bis del decreto prevede l'utilizzo esclusivo di procedure telematiche per l'acquisizione dei dati da parte della Amministrazione finanziaria.

### **6.3.6 Riduzione del limite per tracciabilità pagamenti e contrasto uso contante (art 12)**

Al fine di contrastare l'evasione attraverso la tracciabilità del contante, la manovra salva Italia prevede un nuova soglia per l'uso del contante, già rivista dalla Manovra di Ferragosto DL 138/2011 (vd paragrafo 4.6) superata la quale i pagamenti devono essere effettuati in formato tracciabile ovvero mediante moneta elettronica, bonifico o assegno circolare.

Con decorrenza dal 6 dicembre è stato infatti ridotto da € 2.500 a € 1.000 il limite per i trasferimenti di denaro contante o di libretti di deposito bancari o postali al portatore o di titoli al portatore in euro o in valuta estera, effettuato a qualsiasi titolo tra soggetti diversi.

Per i libretti di deposito bancari o postali al portatore con un saldo superiore ad € 1.000 è fatto obbligo di adeguamento a tale nuovo limite o, in alternativa, di estinzione entro il 31 dicembre 2011.

<b>Periodo</b>	<b>Limite uso contante</b>
Sino al 30 maggio 2010	€ 12.500
dal 1 giugno 2010 al 12 agosto 2011	€ 5.000
dal 13 agosto 2011 al 5 dicembre 2011	€ 2.500
dal 6 dicembre 2011	€ 1.000

In sede di conversione in legge del DL 201/2011, peraltro, si è precisato che non costituiscono infrazione le violazioni commesse nel periodo compreso tra il 6.12.2011 ed il 31.01.2012 e riferite alle nuove limitazioni d'importo (ovvero quelle comprese tra 1.000,00 e 2499,99 euro).

Le violazioni ai limiti di utilizzo del denaro contante, nonché quelle in materia di assegni "liberi" e libretti al portatore, devono essere comunicate dagli intermediari finanziari e dai professionisti che ne vengono a conoscenza, entro trenta giorni al Ministero dell'Economia e delle Finanze - ovvero, più precisamente, alle competenti Ragionerie territoriali dello Stato - per la contestazione e gli altri adempimenti. Queste ultime, quindi, procederanno all'immediata comunicazione dell'infrazione all'Agenzia delle Entrate, che attiva i conseguenti controlli di natura fiscale.

Si ricorda che la violazione delle disposizioni sopra citate in materia di antiriciclaggio determina, ex art. 58 del DLgs. 231/2007, l'applicazione di sanzioni amministrative pecuniarie in misura percentuale rispetto agli importi delle operazioni. Il comma 8, peraltro, stabilisce che la sanzione amministrativa pecuniaria non può essere inferiore a 3.000,00 euro. In sede di conversione in legge del DL 201/2011 è stato precisato che, per i libretti con saldo pari o superiore a 1.000,00 euro, nel caso di mancata estinzione ovvero di mancata riduzione del saldo ad un importo inferiore a 1.000,00 euro entro il 31.3.2012, la sanzione sarà pari al saldo del libretto stesso ove questo sia inferiore a 3.000,00 euro

Il Decreto introduce altresì nuove disposizioni in materia di tracciabilità dei pagamenti delle Pubbliche Amministrazioni. Viene inserito il comma 4-bis all'art. 2 del D.L. n.138/11 che dispone che, entro il 6 marzo 2012, i pagamenti delle spese da parte delle P.A. centrali e locali debbano essere fatti esclusivamente mediante l'utilizzo di strumenti telematici quali, in via ordinaria, i c/c bancari o postali dei creditori o con le modalità prescelte dal creditore. Le pensioni, gli stipendi e ogni altro pagamento, di importo superiore a 1.000 euro, corrisposto in via continuativa a prestatori d'opera da parte della P.A. non possono più essere effettuati con l'utilizzo di denaro contante ma debbono essere erogati con strumenti di pagamento elettronici bancari o postali, ivi comprese le carte di pagamento prepagate e le carte "istituzionali" di cui all'art. 4 del DL 78/2010 convertito (il limite di importo di cui sopra può essere modificato con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze).

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, la Banca d'Italia, l'ABI, la società Poste Italiane S.p.A. e le associazioni dei prestatori di servizi di pagamento definiranno entro 3 mesi dal 28.12.2011, con apposita

convenzione, le caratteristiche di un conto corrente o di un conto di pagamento di base con inclusione di un numero adeguato di servizi ed operazioni, compresa la disponibilità di una carta di debito gratuita, oltre a una struttura dei costi semplice, trasparente e facilmente comparabile e esente totalmente da spese per le fasce socialmente svantaggiate di clientela (in tali casi, il conto corrente di base sarà anche esente dall'imposta di bollo).

Infine il Decreto sulle semplificazioni fiscali n. 16/2012 in vigore dal 2.03.2012, non ancora convertito in legge, introduce una deroga alle disposizioni di cui sopra, per i turisti stranieri con riferimento ai quali a determinate condizioni, non trova applicazione il limite di € 1.000.

## **6.4 Fiscalità locale**

### **6.4.1 Imposta municipale Unica IMU (Art. 13)**

Viene anticipata al 2012 l'introduzione dell'Imposta municipale unica (Imu) al fine di incrementare la tassazione della ricchezza immobiliare.

Presupposto dell'imposizione è il possesso di immobili, così come definiti dall'art. 2 del D.Lgs. n.504/92, compresa l'abitazione principale e le sue pertinenze.

La nuova imposta, di fatto, accorpa le imposte sul possesso dell'immobile, sostituendo la tassazione del reddito presunto ai fini IRPEF (basato sulla rendita catastale) e l'ICI (imposta comunale sugli immobili).

La base imponibile dell'Imu è costituita dal valore catastale dell'immobile e, con riguardo a ciò, il decreto incrementa le rendite catastali. In particolare, i coefficienti utilizzati per il calcolo dell'imposta vengono modificati come segue:

<b>NUOVI COEFFICIENTI DEL DECRETO "SALVA ITALIA"</b>		
<b>Categoria dell'immobile</b>	<b>Coefficiente (ICI)</b>	<b>Nuovo coefficiente (IMU)</b>
Categoria A	100	160
Categoria A/10	50	80
Categoria B (scuole ecc..)	140	140
Categoria C (fatta eccezione per C/1)	100	Suddiviso per categorie (vedi sotto)
<b>Categorie C/3, C/4 e C/5</b>	Vedi sopra	140
<b>Categorie C/2, C/6, C/7</b>	Vedi sopra	160

Categoria C/1	34	55
Categoria D	50	60*

\*In sede di conversione è stato aumentato a 80 il coefficiente per immobili categoria catastale D/5 (banche assicurazioni e istituti cambio) fermo a 60 quello per gli altri immobili gruppo D.

Per i terreni agricoli, al reddito dominicale iscritto in Catasto al 1° gennaio, rivalutato del 25%, viene applicato un moltiplicatore pari a 130. Per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola il moltiplicatore è pari a 110

L'aliquota di base dell'imposta è pari allo 0,76% (modificabile in più o in meno di 0,3 punti) ridotta allo 0,4% per l'abitazione principale (modificabile in più o in meno di 0,2 punti percentuali). Per abitazione principale si intende l'immobile iscritto o iscrivibile in catasto come unica unità immobiliare nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente. Dall'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo e per le relative pertinenze (al massimo una per tipo delle categorie C/2, C/6 e C/7) si detraggono euro 200 rapportate al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione.

Per effetto di un ulteriore emendamento, la detrazione per l'abitazione principale è aumentata di 50 euro (fino a un massimo di 600 euro comprensivi anche della detrazione base) per ciascun figlio di età non superiore a 26 anni, a condizione che il figlio dimori abitualmente e risulti residente anagraficamente nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale.

La nuova imposta comporterà un aggravio sui titolari dell'abitazione principale (che fino ad oggi non pagavano alcunché né ai fini Ici né ai fini Irpef) e verosimilmente anche per gli altri immobili, salvo verificare l'autoregolamentazione dei comuni per la rimodulazione delle aliquote e della misure delle detrazioni.

#### **6.4.2 Accatastamento fabbricati rurali (art. 13 comma 21)**

La Manovra interviene a modificare la disciplina di riclassificazione catastale dei fabbricati rurali, come prevista dal Decreto Sviluppo.

Il DL 70/2011 convertito nella Legge 106/2011) all'art. 7 comma 2 bis prevedeva che gli immobili rurali venissero accatastati nelle seguenti categorie catastali al fine di consentire il riconoscimento dei requisiti di ruralità: A6/R per le unità immobiliari ad uso abitativo e D/10 per le unità immobiliari strumentali all'attività agricola.

La procedura qui sinteticamente indicata, vale fino al 31/12/2011 in quanto la Manovra Salva Italia, all'art. 13 comma 14, ha abrogato, dall'01/01/2012, quanto era stato previsto dal Decreto Sviluppo e ha previsto che le domande di variazione della categoria catastale presentate anche dopo la scadenza dei termini stabiliti originariamente e fino al 28.12.2011 (data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 201/2011) producono gli effetti previsti in relazione al riconoscimento del requisito di ruralità, fermo restando il classamento originario degli immobili rurali ad uso abitativo.

Si segnala che il DL 29/12/2011 n. 216 (Milleproroghe), convertito in Legge ha successivamente prorogato al 30 giugno 2012 il termine per la presentazione delle variazioni catastali relativamente ai fabbricati rurali iscritti nel Catasto Fabbricati (paragrafo 7.1.5).

Sino a quando la dichiarazione di aggiornamento catastale suddetta non viene presentata, l'IMU deve essere corrisposta a titolo di acconto e salvo conguaglio (che sarà determinato dai Comuni dopo l'attribuzione della rendita catastale ai fabbricati) sulla base della rendita delle unità similari già iscritte in Catasto.

Nel caso in cui la denuncia catastale non venga presentata, al soggetto obbligato si applicano le sanzioni previste dagli artt. 20 e 28 del RDL 13.4.39 n. 652, convertito dalla L. 11.8.39 n. 1249 e le disposizioni di cui all'art. 1 comma 336 L. 30.12.2004 n. 311, secondo cui la richiesta, contenente gli elementi constatati, è notificata ai soggetti interessati e comunicata, con gli estremi di notificazione, agli uffici provinciali dell'Agenzia del Territorio. Se i soggetti interessati non ottemperano alla richiesta entro 90 giorni dalla notifica, gli uffici provinciali dell'Agenzia del Territorio provvedono, con oneri a carico del contribuente, all'iscrizione in Catasto dell'immobile non accatastato ovvero alla verifica del classamento delle unità immobiliari segnalate, notificando le risultanze del classamento e la relativa rendita.

#### ***6.4.3 Tributo comunale sui rifiuti e sui servizi RES (art. 14)***

A decorrere dal 1° gennaio 2013 è istituito il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, che va a sostituire la Tarsu e la Tia.

Soggetti passivi al pagamento del suddetto tributo sono tutti coloro che possiedono, occupano o detengono a qualsiasi titolo (anche inquilini che occupino l'immobile da almeno 6 mesi) locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, comunque suscettibili di produrre rifiuti, con vincolo di solidarietà tra i componenti del nucleo familiare o tra coloro che usano in comune i locali o le aree stesse.

Sono escluse le aree scoperte pertinentenziali o accessorie a civili abitazioni e le aree comunali condominiali.

Il tributo è commisurato sulla base di una tariffa, commisurata ad anno solare, che tiene conto delle qualità e quantità dei rifiuti prodotti, in relazione agli usi e alla attività svolta.

Per le unità immobiliari iscritte nel catasto urbano, la superficie assoggettabile al tributo è pari all'80% della superficie catastale.

Con regolamento da emanarsi entro il 31 ottobre 2012 saranno stabiliti i criteri per la determinazione della tariffa che sarà composta da una parte fissa, determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio di gestione dei rifiuti e da una parte variabile, rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione. Tuttavia, fino a quando tale regolamento non sarà emanato dall'1.1.2013 si applicheranno in via transitoria le disposizioni contenute nel regolamento della TIA, di cui al DPR 27.4.99 n. 158.

Con regolamento comunale sarà disciplinata l'applicazione del tributo, mentre le tariffe del nuovo tributo devono essere approvate dal consiglio comunale, entro il termine di approvazione del bilancio di previsione, in conformità al piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani.

#### **6.4.4 *Addizionale Irpef regionale (Art.28)***

A decorrere dall'anno d'imposta 2011, viene aumentata l'aliquota di base dell'addizionale regionale Irpef da 0,9% all'1,23%. La suddetta aliquota si applica anche alle Regioni a statuto speciale e alle Province autonome di Trento e Bolzano.

Le risorse saranno destinate a coprire la spesa sanitaria delle Regioni.

#### **6.5 *Tasse sul lusso***

La manovra prevede un incremento della tassazione su tutti i beni di lusso.

##### **6.5.1 *Bollo auto (art. 16 comma 1)***

Il DL Salva Italia ha previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2012, un ulteriore inasprimento del superbollo sulle auto di lusso: l'addizionale erariale della tassa automobilistica istituita con il D.L. n. 98/11 nella

misura originaria di € 10 per ogni Kw di potenza superiore a 225, infatti passa a 20 euro per ogni kw oltre i centoottantacinque.

<b>SUPERBOLLO</b>		
<b>Manovra</b>	<b>Limite di applicazione</b>	<b>Euro per kw</b>
Manovra di ferragosto	225	10
Decreto salva Italia	185	20

Nell'iter di conversione in legge è stato disposto che tale tassa non è dovuta decorsi 20 anni dalla data di costruzione del veicolo.

L'importo dovuto è ridotto del 15/30/60% dopo rispettivamente 5/10/15 anni dalla data di costruzione del veicolo.

#### **6.5.2 Tassa stazionamento imbarcazioni da diporto (Art.16, commi da 2 a 10)**

A decorrere dal 1° maggio 2012 è prevista la tassazione delle unità da diporto con scafo superiore ai 10 metri, per gli stazionamenti giornalieri o per frazione di giorno commisurata alla lunghezza delle imbarcazioni.

Soggetti passivi d'imposta sono i proprietari, gli usufruttuari, gli acquirenti con patto di riservato dominio e gli utilizzatori tramite leasing finanziario di unità da diporto che si trovino nei porti marittimi nazionali, navighino o siano ancorate in acque pubbliche .

La tassa annuale di stazionamento è determinata su base giornaliera e in funzione della lunghezza delle unità da diporto: da 5 €, per le barche dai 10,1 ai 12 metri fino ai 703 € per le imbarcazioni superiori ai 64 metri.

Sono esenti le unità in proprietà o uso dello Stato ed enti pubblici, quelle obbligatorie di salvataggio, i battelli di servizio e quelle possedute ed utilizzate da enti ed associazioni di volontariato per soli fini di assistenza sanitaria e pronto soccorso. Sono previste delle riduzioni per i proprietari residenti nella Laguna di Venezia e nelle isole minori.

In sede di conversione in legge del decreto sono state esentate anche le unità nuove e usate in attesa di rivendita presso il costruttore o un operatore del settore.

L'importo dovuto applicando quanto sopra è ridotto del 15/30/45% dopo rispettivamente 5/10/15 anni dalla data di costruzione dell'unità da diporto.

Le modalità di pagamento verranno stabilite con provvedimento direttoriale e per i casi di ritardato, omesso o parziale versamento si



applica una sanzione amministrativa tributaria dal 200% al 300% dell'importo non versato oltre alla tassa dovuta.

### **6.5.3 Imposta erariale aeromobili privati (art. 16 commi da 11 a 15)**

Dal 6 dicembre è istituita un'imposta erariale annuale (frazionabile in periodi) per tutti gli aereomobili privati (ultraleggeri compresi), esclusi quelli di linea o di servizio.

L'imposta è determinata in funzione del peso massimo al decollo (1,5 € a Kg a partire dai mezzi con peso massimo al decollo fino a 1.000 Kg (7,55 € per i veicoli oltre le 10 tonnellate). Gli importi sono raddoppiati per gli elicotteri.

Per gli alianti, motoalianti, autogiri e mongolfiere la supertassa sarà di 450 €.

L'imposta deve essere versata all'atto di richiesta del rilascio o del rinnovo del certificato di revisione dell'aeronavigabilità.

In caso di durata inferiore all'anno, l'imposta è rapportata ai mesi di concessione.

Sono esenti tra gli altri gli aeromobili dello Stato e quelli equiparati, quelli in proprietà o in esercizio dei licenziatari dei servizi di linea e non linea, nonché quelli dei centri di addestramento per le abilitazioni e quelli di proprietà dell'Aero club d'Italia.

L'imposta è versata secondo modalità stabilite con provvedimento da emanarsi entro sessanta giorni dall'entrata in vigore del decreto.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 3 febbraio 2012, ha stabilito le modalità di versamento dell'imposta erariale sugli aeromobili privati, tramite modello F24 "Versamenti con elementi identificativi".

Con Risoluzione 11/E, sempre del 3 febbraio 2012, l'Agenzia ha anche istituito i codici tributo necessari per il pagamento, dando le istruzioni per la compilazione del Modello F24.

In prossimità della scadenza del 5 marzo, l'Agenzia è intervenuta con la Circolare n. 6/E del 1° marzo 2012, per fornire i primi chiarimenti su tale tributo.

## **6.6 Altre disposizioni in materia fiscale**

### **6.6.1 Accise sui carburante (Art.15)**

È stato previsto, a decorrere dal 1.01.2012, l'aumento delle aliquote delle accise di cui all'Allegato I del DLgs. 504/95, relative ai carburanti per autotrazione, fissate nelle seguenti misure :

- benzina e benzina senza piombo: euro 704, 20 per mille litri;
- gasolio usato come carburante: euro 593,20 per mille litri;
- gas di petrolio liquefatti usati come carburante: euro 267,77 per mille chilogrammi;
- gas naturale per autotrazione: euro 0,00331 per metro cubo.

### **6.6.2 Canone Rai (art 17)**

Le imprese e le società, richiamandosi a quanto previsto dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), devono indicare nella relativa dichiarazione dei redditi, il numero di abbonamento speciale alla radio o alla televisione, la categoria di appartenenza ai fini dell'applicazione della tariffa di abbonamento radiotelevisivo speciale, nonché gli altri elementi che saranno eventualmente indicati nel provvedimento di approvazione del modello per la dichiarazione dei redditi, ai fini della verifica del pagamento del canone di abbonamento radiotelevisivo speciale.

In una nota del 22 febbraio 2012 n. 12991, il Ministero dello Sviluppo economico (Dipartimento per le Comunicazioni), riprendendo il comunicato RAI del 21 febbraio 2012, ha chiarito che il canone non è dovuto per il mero possesso di un personal computer collegato alla rete, i tablet e gli smartphone ma il canone speciale è dovuto da imprese, società ed enti nel caso in cui i computer siano utilizzati come televisori (digital signage), fermo restando che il canone speciale non va corrisposto nel caso in cui tali imprese, società ed enti abbiano già provveduto al pagamento per il possesso di uno o più televisori.

### **6.6.3 Clausola di salvaguardia - aumento aliquota Iva (Art.18)**

In parziale modifica a quanto stabilito con la Manovra correttiva di cui al D.L. n.98/11, in caso di mancata entrata in vigore entro il 30 settembre 2012 della riforma fiscale consistente nella razionalizzazione del regime di esenzioni, esclusioni e favori fiscali che si sovrappongono alle prestazioni assistenziali, è previsto a decorrere dal 1 ottobre 2012 l'incremento delle aliquote Iva del 10% e del 21% di due punti

percentuali. A decorrere dal 1° gennaio 2014 le predette aliquote sono ulteriormente aumentate di 0,5%.

A partire dal 01.01.2014, inoltre, è possibile un ulteriore ritocco in senso negativo di 0,5% per entrambe le aliquote sopra indicate.

AUMENTO DELLE ALIQUOTE IVA		
Periodo	IVA ordinaria	IVA agevolata
Prima del 17.09.2011	20%	10%
Dal 17.09.2011	21%	10%
Dal 01.10.2012	23%	12%
Dal 01.01.2014	23,5%	12,5%

Gli aumenti delle aliquote IVA serviranno per evitare la riduzione del 5% e del 20% nel biennio 2012-2013 delle agevolazioni fiscali disposta dalle manovre estive 2011.

#### **6.6.4 Bollo su depositi e conti bancari su titoli, strumenti e prodotti finanziari (art 19 commi 1-3)**

Viene modificato il co. 2-bis dell'art. 13 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 642/72, concernente l'imposta di bollo dovuta sugli estratti conto inviati dalle banche ai clienti ai sensi dell'art. 119 del DLgs. 1.9.93 n. 385.

Dall'1.1.2012, l'imposta di bollo sarà dovuta con periodicità annuale nella misura seguente:

- se il cliente è una persona fisica, 34,20 euro;
- se il cliente è soggetto diverso dalla persona fisica, 100,00 euro.

L'imposta non è dovuta se il cliente cui è inviato l'estratto è una persona fisica, quando il valore medio di giacenza annuo risultante dagli estratti e dai libretti è complessivamente non superiore a 5.000,00 euro.

Il nuovo art. 13 co. 2-bis del DPR 642/72 precisa che l'imposta di bollo è dovuta (oltre che sugli estratti conto inviati dalle banche ai clienti) anche sugli estratti di conto corrente postale e sui rendiconti dei libretti di risparmio anche postali. L'imposta è dovuta "per ogni esemplare" di estratto conto inviata.

Dall'1.1.2012 non troveranno più applicazione: né l'addizionale (nella misura del 50%) prevista dall'art. 11 co. 5 del DL 19.12.94 n. 691 (conv. L. 16.2.95 n. 35); né le maggiorazioni (per i clienti diversi dalle persone fisiche) previste dalla previgente nota 3-bis all'art. 13 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 642/72. Pertanto, la misura dell'imposta da pagare a decorrere dall'1.1.2012 è quella riportata nella nuova versione del co. 2-bis dell'art. 13 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 642/72, senza alcuna addizionale o maggiorazione.

Viene disposto che l'estratto conto o il rendiconto si considerano in ogni caso inviati almeno una volta nel corso dell'anno anche quando non sussiste un obbligo di invio o di redazione. Se gli estratti conto sono inviati periodicamente nel corso dell'anno, l'imposta di bollo è rapportata al periodo rendicontato. Pertanto, l'imposta di bollo è dovuta in ogni caso una volta l'anno, anche ove l'estratto conto non venga effettivamente inviato.

Con decreto del Ministro dell'Economia e della Finanze saranno stabilite le modalità di attuazione delle nuove norme concernenti il bollo sugli estratti conto.

L'imposta dovuta sulle comunicazioni relative ai prodotti e agli strumenti finanziari anche non soggetti ad obbligo di deposito, con esclusione dei fondi pensione e di quelli sanitari, non è più dovuta in misura fissa ma in misura proporzionale pari a 0,1% annuo per l'anno 2012 (0,15% a decorrere dal 2013) sul valore di mercato o nominale, su ogni singolo rapporto o comunicazione di investimento. Per l'anno 2012 l'imposta è fissata nella misura minima di € 34,20 e massima di €1.200.

L'imposta non è dovuta in presenza di buoni postali fruttiferi di valore non superiore a 5 mila euro.

#### ***6.6.5 Imposta speciale di bollo e imposta straordinaria sui prelievi delle attività scudate (art. 19 commi 4-11)***

La Manovra Monti ha introdotto due nuove imposte sulle attività scudate:

- un'imposta di bollo speciale a regime sulle attività finanziarie segretate;
- un'imposta straordinaria una tantum per il 2012.

Le attività finanziarie oggetto di emersione ai sensi dell'art. 13-bis del DL 78/2009 degli artt. 12 e 15 del DL 350/2001 sono soggette a un'imposta di bollo speciale annuale dello 0,4%. L'aliquota viene elevata:

- all'1% per l'anno 2012;
- all'1,35% per l'anno 2013.

L'imposta straordinaria riguarda tutte le attività finanziarie che hanno beneficiato dell'emersione utilizzando le leggi di emersione succedutesi nel tempo: quindi, anche le attività finanziarie derivanti da emersione fatte anni fa.

L'imposta si applica alle sole attività ancora segretate quindi solo a quelle attività oggetto delle operazioni di emersione attraverso la procedura del rimpatrio sia fisico che "giuridico" e che sono ancora detenute in regime di riservatezza al 6 dicembre 2011, con riferimento al primo anno di applicazione, e al 31 dicembre per gli anni successivi.

In data 14 febbraio 2012 - a ridosso della scadenza per il pagamento inizialmente fissato per il 16 febbraio 2012 - il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha emanato le previste disposizioni di attuazione con riguardo all'imposta di bollo speciale e a quella straordinaria.

Il provvedimento attuativo del 14 febbraio 2012 ha precisato che rientrano nell'ambito di applicazione i cosiddetti rimpatri giuridici effettuati dalle società fiduciarie, mentre sono esclusi gli immobili detenuti all'estero e oggetto di scudo, in quanto la norma fa riferimento alle sole attività finanziarie. Il provvedimento non precisa quali sono le attività interessate ossia se si debba, ad esempio, far riferimento a tutte le attività finanziarie a suo tempo scudate che comprendevano anche le partecipazioni detenute all'estero in società non quotate e i finanziamenti dei soci.

La precisazione fornita esclude dall'ambito di applicazione le attività finanziarie oggetto di regolarizzazione.

Gli intermediari finanziari agiscono quali sostituti d'imposta e quindi devono provvedere a trattenere l'imposta dalle attività segretate, ovvero ricevere provvista dallo stesso contribuente ed effettuare il relativo versamento entro il 16 febbraio di ciascun anno con riferimento al valore delle attività segretate al 31 dicembre dell'anno precedente.

Con il Decreto legge sulle semplificazioni fiscali del 24.02.2012 è stata stabilita la proroga dal 16 febbraio al 16 maggio per il pagamento, da parte degli istituti finanziari, dell'imposta dovuta con riferimento al 2011<sup>18</sup>.

Se il contribuente ha trasferito il conto segretato presso altro intermediario, mantenendo il regime della riservatezza, l'ultimo intermediario presso cui è ancora detenuto il conto è tenuto al prelievo delle imposte.

---

<sup>18</sup> Peraltro occorre segnalare che un emendamento presentato al decreto legge sulle semplificazioni posticiperebbe ulteriormente tale adempimento alla metà di luglio.

Dall'imposta si detrae l'eventuale imposta di bollo pagata sulle comunicazioni relative a titoli strumenti e prodotti finanziari.

Il DL 201/2011 convertito prevede, inoltre, che gli intermediari sono tenuti a segnalare all'Agenzia delle Entrate i contribuenti nei confronti dei quali non è stata applicata e versata l'imposta di bollo sulle attività scudate. Nei confronti di tali contribuenti, l'imposta viene riscossa mediante iscrizione a ruolo e, per l'omesso versamento, si applica una sanzione pari all'importo non versato.

Per l'accertamento e la riscossione dell'imposta sulle attività scudate, nonché per il relativo contenzioso, si applicano le disposizioni in materia di imposta di bollo.

L'istituzione di tale imposta speciale a regime incoraggerà la rinuncia alla segregazione per evitare il versamento dell'imposta negli anni successivi al 2012.

#### Imposta di bollo "una tantum" in caso di attività emerse e prelevate dal dossier secretato

Per le attività finanziarie oggetto di emersione che, alla data del 6.12.2011, sono state in tutto o in parte prelevate dal rapporto di deposito, amministrazione o gestione acceso per effetto della procedura di emersione ovvero comunque dismesse, è dovuta, per il solo anno 2012, un'imposta straordinaria pari all'1%.

Per quanto riguarda la liquidazione, il versamento e le sanzioni in relazione a tale imposta, valgono le disposizioni già illustrate in materia di imposta di bollo sulle attività oggetto di scudo fiscale.

Si osserva che il provvedimento attuativo del 14 febbraio 2012, analogamente al decreto, non contiene alcun riferimento temporale per cui i prelievi e le dismissioni interessate non parrebbero limitate al solo 2011, diversamente da quella che era l'opinione prevalente tra gli operatori, ma dovrebbero decorrere dal momento della costituzione dei rapporti secretati. Tale aspetto assume, è evidente, particolare rilevanza sia sotto il profilo della correttezza del prelievo (anche in base al principio sulla capacità contributiva sancito dalla Costituzione) sia con riguardo alle difficoltà insite nel reperimento delle informazioni necessarie visto che il primo scudo risale, come è noto, al 2001. Dato il rinvio ai commi da 8 a 11, l'imposta straordinaria si dovrebbe applicare solo alle attività finanziarie detenute in Italia (direttamente o tramite intermediari) e non a quelle patrimoniali di altro genere.

### **6.6.6 Imposta patrimoniale sugli immobili IVIE e sulle attività finanziarie estere IVAFE (art. 19 commi 12-24)**

Dal 2011 le persone fisiche residenti che detengono (a titolo proprietà o altro diritto reale) immobili situati all'estero qualsiasi sia l'uso al quale sono destinati, sono tenute al versamento di un'imposta patrimoniale sul valore degli stessi IVIE. Soggetti passivi sarebbero quindi anche i cittadini esteri fiscalmente residenti in Italia per gli immobili detenuti all'estero.

L'imposta in oggetto, che di fatto ricalca l'IMU prevista per gli immobili situati in Italia, è dovuta nella misura dello 0,76% annuo, proporzionalmente alla quota e al periodo di detenzione nell'anno (il mese nel quale il possesso si protrae per almeno 15 giorni è computato per intero). L'imposta va indicata nel quadro RM dell'Unico e il versamento è concomitante a quello delle imposte sul reddito

Il valore di riferimento è il costo d'acquisto documentato o il valore di mercato locale. Per gli immobili ubicati in UE, Norvegia e Islanda il valore è determinato in base a quello utilizzato nel paese estero come base imponibile per imposta sul patrimonio.

In sede di conversione del DL 201/2011 è stata altresì istituita un'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero IVAFE dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato con decorrenza dal 2011.

Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche residenti che detengono attività finanziarie all'estero (conti correnti, titoli, partecipazioni e altre attività finanziarie depositate presso intermediari esteri). Non rileva che le attività siano italiane o estere ossia che l'emittente sia residente o meno ma conta che si tratti di attività detenute all'estero, tramite ad esempio intermediari esteri; sono pertanto escluse le attività detenute tramite fiduciaria o intermediario italiani. L'imposta si applica anche ai cittadini esteri fiscalmente residenti in Italia per le attività finanziarie estere.

Il concetto di attività finanziaria può essere desunto dalla circolare n. 45/2010 par 2.1: attività da cui derivano redditi di capitale o redditi diversi di natura finanziaria (partecipazioni in società estere, obbligazioni, titoli di stato esteri ecc...)

Sono previste due aliquote da applicare sul valore delle attività finanziarie:

- lo 0,1% per il 2011 e il 2012;
- lo 0,15% a decorrere dal 2013.

La base imponibile su cui applicare le aliquote è costituita dal valore di mercato, rilevato al termine di ciascun anno solare nel luogo in cui sono detenute le attività finanziarie, anche utilizzando la documentazione dell'intermediario estero di riferimento per le singole attività e, in mancanza, secondo il valore nominale o di rimborso.

L'imposta è dovuta proporzionalmente alla quota e al periodo di detenzione.

Dall'imposta patrimoniale sugli immobili e sulle attività finanziarie estere si deduce, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito di imposta pari all'ammontare dell'eventuale imposta patrimoniale versata nello Stato in cui sono detenute le attività.

Restano invariati i criteri per la tassazione ai fini Irpef dei redditi fondiari o relativi alle attività finanziarie estere.

Per il versamento, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e i rimborsi nonché per il contenzioso, relativamente all'imposta sugli immobili esteri, si applicano le disposizioni previste per l'IRPEF.

Il versamento dell'imposta deve essere effettuato entro il termine del versamento a saldo delle imposte sui redditi relative all'anno di riferimento (ordinariamente, quindi, il 16 giugno).

Le disposizioni attuative relative alla nuova imposta patrimoniale in argomento saranno stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

#### **6.6.7 Tassazione separata Tfr (Art.24 comma 31)**

Le indennità di fine rapporto per i lavoratori dipendenti e assimilati, nonché, in ogni caso i compensi e le indennità percepiti dagli amministratori delle società di capitali, il cui diritto alla percezione è sorto a decorrere dal 1° gennaio 2011, non sono ammesse a tassazione separata per l'importo complessivamente eccedente un milione di euro. Tale eccedenza concorre alla formazione del reddito secondo le regole ordinarie.

L'Agenzia delle Entrate, con circolare n. 3/E/2012 ha fornito un importante chiarimento con riguardo all'applicazione della norma al trattamento di fine mandato degli amministratori di società; in un primo momento infatti la disposizione era stata interpretata nel senso che al TFM erogato ad amministratori di società di capitali venisse applicata una tassazione ordinaria, peggiorativa rispetto al passato, senza considerare la soglia di 1 milione di euro, prevista invece per i lavoratori dipendenti. Grazie ai chiarimenti forniti dall'Amministrazione Finanziaria è stata chiarita la *ratio* della norma, la quale non è tesa a differenziarne l'applicazione con esclusivo riferimento agli



amministratori di società di capitali. Anche nei confronti di questi ultimi, quindi, la nuova disposizione si applica ai compensi e alle indennità in denaro e in natura, comprese eventuali stock options, che eccedono l'importo di euro 1.000.000. La tassazione applicabile ai dipendenti e agli amministratori sotto tale soglia è la medesima e non è variata rispetto al passato (tassazione separata se esiste un atto di data certa anteriore alla carica). Ne consegue che, per effetto del predetto chiarimento, gli amministratori di società di capitali non subiscono un regime di tassazione diverso e più penalizzante rispetto agli amministratori di società di persone o ai dipendenti.

## **7 IL DECRETO MILLEPROROGHE**

### **7.1 Proroga disposizioni di natura fiscale**

#### **7.1.1 Nuova aliquota 20% rendite finanziarie (art art.29, co.2 lett.a e b e co.3)**

Il Decreto dispone che l'applicazione della ritenute e imposte sostitutive del 20% su interessi, premi e altri proventi, introdotta dall'art. 2, comma 6 DL 138/2011 decorre dal 1° gennaio 2012, relativamente a interessi che derivano da conti correnti, depositi bancari e postali maturati a partire dal 1.01.2012. Sugli interessi calcolati fino al 31 dicembre 2011, continuerà ad applicarsi il 27%.

Per i pronti contro termine stipulati fino al 31/12/11 di durata non superiore a un anno, il 20% si applicherà dal giorno successivo alla scadenza del contratto (fino alla scadenza rimane la ritenuta del 12,5%).

Infine, si chiarisce che l'abrogazione delle maggiorazioni avvenuta con la modifica dell'art.26, co.1 e 3 del DPR n.600/73 e della L. n.323/96 viene circoscritta ai soli proventi e interessi maturati dal 1° gennaio 2012.

#### **7.1.2 Inesigibilità ruoli (art. 29, comma 4)**

Per i ruoli consegnati alle società del gruppo Equitalia fino al 30 dicembre 2010 le comunicazioni di inesigibilità potranno essere presentate fino al 31 dicembre 2013.

#### **7.1.3 Sanatoria Partite Iva inattive (art. 29, comma 6)**

Si riapre la possibilità per i titolari di partita Iva di utilizzare la procedura agevolata per estinguere le violazioni derivanti dalla mancata comunicazione di cessazione attività.

E' infatti prorogata al 31.03.2012 la disposizione introdotta dal D.L. n.98/11, art.23, comma 23 che consente ai contribuenti di sanare l'omessa comunicazione di cessazione attività versando una sanzione ridotta di € 129,00 entro il 2 aprile 2012 (la scadenza naturale cadrebbe sabato 31 marzo.)

#### **7.1.4 Modello 770 mensile (art. 29, comma 7)**

Ennesima proroga al 1 gennaio 2014 per l'obbligo dei sostituti di imposta di comunicare mensilmente e telematicamente i dati retributivi e le informazioni per il calcolo di ritenute, contributi e retribuzioni, previa sperimentazione a decorrere dal 2013.

#### **7.1.5 Riconoscimento della ruralità per i fabbricati (art. 29)**

È prorogato al 30 giugno 2012 il termine per presentare una domanda di variazione della categoria catastale per l'attribuzione delle categorie A/6 o D/10, ai fini del riconoscimento della ruralità.

Il termine iniziale del 30 settembre 2011 era stato previsto dal D.L. n. 70/11, (art.7 comma 2-bis). La domanda va presentata seguendo le indicazioni del D.M. del 14 settembre 2011. Sono quindi fatti salvi gli effetti delle domande presentate dopo la scadenza originaria e comunque entro il 30.06.2012.

#### **7.1.6 Adempimenti e versamenti – Eventi alluvionali (art. 29, comma 15)**

Vengono prorogati i termini degli adempimenti e dei versamenti tributari, previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali, con scadenza nel periodo 1.10.2011 – 30.06.2012, per i contribuenti interessati dagli eventi calamitosi nelle province di La Spezia e Massa Carrara, e 4.11.2011 – 30.06.2012, per i contribuenti interessati dagli eventi calamitosi nella provincia di Genova. Nessun rimborso verrà erogato per chi ha già versato.

Il versamento delle somme oggetto di proroga dovrà essere effettuato a decorrere dal 16.07.2012, in un numero massimo di sei rate mensili di pari importo. Con apposita ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri verranno individuati i soggetti beneficiari.

Analoghe disposizioni sono previste in sede di conversione per i soggetti interessati dalle eccezionali avversità atmosferiche verificatesi il giorno 22.11.2011 a Messina.

Con apposita ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri verranno individuati i soggetti beneficiari.

### ***7.1.7 Addizionale regionale Irpef – Delibera aumento/ riduzione (art. 29)***

Limitatamente al 2012, gli importi dei tributi regionali sono determinati dalle Regioni con provvedimenti approvati entro il 31 dicembre 2011.

### ***7.1.8 Riapertura liti fiscali pendenti***

Con una norma introdotta in sede di conversione del decreto è disposto (modificando l'art.39, co.2, D.L. n.98/11) che le liti fiscali di valore non superiore a € 20.000, in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, pendenti alla data del 31 dicembre 2011 dinanzi alle Commissioni tributarie, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento delle somme previste dall'art.16, L. n.289/02. Le somme dovute sono versate in un'unica soluzione entro il 31 marzo 2012 (quindi il 2 aprile 2012).

### ***7.1.9 Esaurimento contenzioso presso la Commissione tributaria centrale***

Con una norma introdotta in sede di conversione del decreto viene prorogato al 31 dicembre 2013 il termine per l'esaurimento del contenzioso tributario pendente davanti alla Commissione tributaria centrale, concernente ricorsi iscritti a ruolo in primo grado da oltre 10 anni, per i quali l'amministrazione finanziaria risulti soccombente nei primi due gradi di giudizio. In caso di soccombenza, anche parziale, dell'A.F., la mancata riforma nei successivi gradi di giudizio determina l'estinzione della controversia e il conseguente passaggio in giudicato.

### ***7.1.10 Tassazione dei redditi frontalieri***

Con una norma introdotta in sede di conversione del decreto viene riscritto il comma 204 dell'art.1 della Finanziaria n.244/07: I redditi derivanti da lavoro dipendente prestato, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, all'estero in zone di frontiera e in altri Paesi limitrofi da soggetti residenti nel territorio dello Stato concorrono a formare il reddito complessivo:

- a) per gli anni 2008, 2009, 2010 e 2011, per l'importo eccedente € 8.000;

b) per l'anno 2012, per l'importo eccedente €6.700.

La modifica non rileva sul calcolo dell'acconto dell'Irpef dovuto per il 2013.

## **7.2 Proroga disposizioni di natura non fiscale**

### **7.2.1 Lavoro accessorio con i voucher**

Prorogato fino a fine 2012 il termine che consente ai lavoratori part time e percettori di prestazioni a sostegno del reddito di svolgere prestazioni di lavoro accessorio, in tutti i settori produttivi, compresi gli enti locali, e nel limite massimo di € 3.000 per anno solare.

### **7.2.2 Sistri**

È stata fissata al prossimo 30 giugno 2012, l'entrata in operatività del Sistema di controllo sulla tracciabilità dei rifiuti, ad eccezione delle piccole imprese agricole, rispetto a cui parte dal 2 luglio 2012.

### **7.2.3 Enti non profit Agevolazioni tariffarie postali**

Slitta al 31 dicembre 2013 la facoltà per Poste Italiane di concedere agevolazioni nelle tariffe postali per le organizzazioni senza scopo di lucro.

### **7.2.4 Ammortizzatori sociali**

Sono prorogati al 31.12.2012 alcuni interventi in materia di ammortizzatori sociali, ai sensi del D.L. n.185/08, per i lavoratori precari, gli apprendisti e i collaboratori coordinati e continuativi, nonché in materia di lavoro occasionale accessorio.

### **7.2.5 Intramoenia**

Prorogata fino al 30 giugno 2012 la possibilità per i medici di svolgere la libera professione intramuraria al di fuori delle strutture pubbliche.

### ***7.2.6 Congedo per i genitori che assistono i figli disabili – benefici***

In sede di conversione del decreto viene prevista la modifica dei commi 14 e 15 dell'art. 24 del D.L. n.201/11, disposizioni in materia di requisiti di accesso e di regime di decorrenza dei trattamenti pensionistici continuano ad applicarsi anche ai lavoratori che alla data del 31 ottobre 2011 risultino essere in congedo per assistere figli con disabilità grave, a condizione che maturino, entro ventiquattro mesi dalla data di inizio del predetto congedo, il requisito di anzianità contributiva non inferiore a 40 anni.