Azienda certificata
In sistema di Qualità
N° 50 100 7754 ISO 9001

"Manovra correttiva"

Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria

(Decreto Legge 6 luglio 2011 n. 98)

Agosto 2011

Indice

1 Premessa 3

2 Incremento aliquote IRAP per banche, assicurazioni e imprese concessionarie 4

3 Nuove misure dell'imposta di bollo sui depositi titoli 8

4 Detrazioni 36% e 55% - ridotta la ritenuta su bonifici 12

5 Nuove modalità di riporto delle perdite IRES 13

6 Accantonamenti per spese di ripristino e sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili 17

7 Modifiche agli "Istituti deflattivi" 19

8 Addizionale tassa automobilistica 22

9 Chiusura d'ufficio delle Partite IVA inattive 23

10 Sanatoria della mancata comunicazione di cessazione attività IVA 25

11 Potenziamento indagini finanziarie 29

12 Studi di settore 30

13 Definizione delle Irrogazioni delle sanzioni 33

14 Esecutività degli accertamenti – proroga applicazione 35

15 Sanzione ridotta per versamenti effettuati nei 15 giorni ... 36

16 Noleggio di autoveicoli 42

17 Revisione della disciplina fiscale degli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali 45

18 Contrattazione aziendale 48

19 Regime fiscale di vantaggio 49

20 Processo tributario: contributo unificato 53

21 Nuovo istituto del reclamo e della mediazione 55

22 Chiusura liti fiscali pendenti 57

1 Premessa

Il Decreto Legge 6 luglio 2011 n. 98, recante disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria, si affianca al Decreto Legge 13 maggio 2011 n. 70, recante le prime disposizioni urgenti per l'economia, e contiene una serie di provvedimenti anche di carattere fiscale.

L'impatto delle disposizioni in esso contenute può avere:

- effetto immediato
- effetto posticipato rispetto a decorrenze già previste
- effetto vincolato all'emanazione di specifici provvedimenti.

Di seguito si riepilogano le principali disposizioni di carattere fiscale.

In merito al contenuto del D.L. 98, per completezza si segnala che, nell'Art. 40, vengono previsti, a decorrere dal 2014, interventi che entreranno automaticamente in vigore qualora, entro il 30 settembre 2013, non sia attuata la riforma fiscale ed assistenziale.

Tali interventi prevedono tagli lineari ai regimi di esclusione/esenzione/di favore fiscale e alla spesa in materia sociale.

Occorre inoltre segnalare che, al fine di far fronte alla crisi finanziaria che sta travolgendo anche l'Italia, sono annunciate ulteriori misure atte ad anticipare il pareggio di bilancio, originariamente previsto per il 2014.

Conseguentemente, gli effetti di alcune misure contenute nel D.L. 98/2011 potrebbero essere anticipati.

Per una migliore comprensione dei provvedimenti commentati, si ricorda che, fatte salve specifiche decorrenze,

- il D.L. 98/2011 è entrato in vigore il 6/7/2011 (giorno stesso della sua pubblicazione in G.U. n. 155 del 06.07.2011);
- le modifiche introdotte in sede di conversione in legge del D.L. 98/2011 dalla legge 111 del 15.07.2011 pubblicata in G.U. n. 164 del 16.07.2011 sono entrate in vigore il 16/7/2011 (giorno successivo a quello della pubblicazione in G.U).

2 Incremento aliquote IRAP per banche, assicurazioni e imprese concessionarie

(Articolo 23 commi 5 e 6)

Tra le novità introdotte dal D.L. n. 98/2011 convertito dalla legge n. 111 del 15 luglio 2011, si segnala l'innalzamento dell'aliquota "ordinaria" IRAP per banche ed altri enti e società finanziari, imprese di assicurazioni e soggetti che svolgono attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori.

La modifica è stata introdotta dall'art. 23, comma 5 del decreto in commento, mediante l'inserimento di un nuovo comma all'art. 16 del decreto IRAP.

Con specifico riguardo all'incremento delle aliquote IRAP "ordinarie", il nuovo comma 1.bis dell'art. 16 del Decreto IRAP dispone che:

"Nei confronti dei soggetti di cui:

all'articolo 5, che esercitano attività d'imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori, si applica l'aliquota del 4,20 per cento;

all'art. 6, si applica l'aliquota del 4,65 per cento;

all'art. 7, si applica l'aliquota del 5,90 per cento;"

L'individuazione dei soggetti destinatari della disposizione solleva qualche perplessità su due questioni:

1. per quanto riguarda la lettera a) si osserva che nell'ambito della disposizione in commento non è stato definito cosa si intende per "imprese concessionarie";
2. per quanto riguarda la lettera b) non è chiaro se la disposizione si applica anche ai Confidi.

Sul primo punto, si ritiene che per imprese concessionarie si intendono tutte le imprese titolari di concessioni per la gestione di servizi e opere pubbliche.

Sul secondo punto, si osserva che già adesso, riguardo ai Confidi sorgono dubbi in merito all'applicazione della maggiorazione IRAP disposta da quasi tutte le regioni.

Nella maggior parte delle leggi regionali con le quali viene disposta la maggiorazione dell'aliquota, i soggetti cui applicare la predetta maggiorazione vengono individuati mediante il rinvio ai soggetti di cui all'art. 6 (banche e altri enti e società finanziari) del Decreto IRAP .

Il predetto rinvio pone dei dubbi interpretativi in considerazione del fatto che i Confidi, pur essendo considerati enti creditizi (in base agli artt. 106 e 107 del

TUB e quindi rientranti tra i soggetti di cui all'art. 1, comma 1, lett. e) del D.Lgs. 87/92, richiamato dall'art. 6 del Decreto IRAP) determinano il valore della produzione in base alle disposizioni dell'art. 10, comma 1 del Decreto IRAP, come disposto dall'art. 13, comma 47, del D.L. n. 269 del 30.09.2003 convertito in L. n. 326 del 24.11.2003.

In sostanza, ciò che risulta dubbio è il fatto che i Confidi pur essendo considerati enti creditizi non applicano ai fini IRAP le disposizioni previste per tali soggetti ma quelle stabilite per gli ENC (Enti non commerciali) con la conseguenza che sorge il dubbio che agli stessi sia applicabile la maggiorazione predetta.

E' evidente che la *ratio* delle leggi regionali è quella di prevedere la maggiorazione dell'aliquota a carico delle Banche probamente dette, non considerando che mediante il rinvio all'art. 6 del Decreto IRAP, per l'individuazione dei soggetti destinatari della maggiorazione, si va a colpire anche soggetti (quali i Confidi) che pur essendo accomunati alle banche dal TUB (Testo Unico Bancario), non hanno le medesime caratteristiche. Inoltre, tale dubbio si accresce se si pensa che per i Confidi sono previste, con specifiche leggi, numerose agevolazioni proprio allo scopo di tenere conto delle peculiarità di tali soggetti.

La questione, già sottoposta all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate, necessita di un chiarimento di prassi in quanto in base al testo letterale delle leggi regionali, e anche dell'articolo 23, comma 5 del DL 98/2011, la maggiorazione dell'aliquota risulta applicabile anche ai Confidi.

Decorrenza della disposizione

In base al comma 6, dell'art. 23, del D.L. 98/2011, la disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato decreto.

A tal riguardo è necessario precisare che l'incremento dell'aliquota IRAP produce i suoi effetti dal:

- 06.7.2011 per le banche e le assicurazioni; infatti il D.L. 98/2011 è entrato in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione in G.U. n. 155 del 06.07.2011;
- 17.07.2011 per i soggetti che esercitano attività d'imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori; infatti, l'incremento di aliquota per tali soggetti è stato introdotto in sede di conversione del decreto con la legge 111 del 15.07.2011 pubblicata in G.U. n. 164 del 16.07.2011 ed entrata in vigore il giorno successivo a quello della pubblicazione in G.U.

Quindi, per i soggetti che hanno il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare l'aliquota maggiorata si applica già dal periodo d'imposta 2011.

Per i soggetti che hanno l'esercizio a cavallo si applica dal periodo d'imposta in corso al 06.07.2011 per banche e assicurazioni, e dal periodo d'imposta in corso al 17.07.2011 per i soggetti che esercitano attività d'imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori.

Acconto 2011

In considerazione di quanto sopra precisato in merito alla decorrenza della disposizione in commento, ci si interroga sull'applicazione della stessa con riguardo al versamento dell'acconto IRAP per il 2011.

A tal proposito si ritiene che in assenza di una disposizione che imponga la rideterminazione dell'imposta del periodo precedente applicando l'aliquota maggiorata di cui al decreto in commento si potranno applicare le ordinarie disposizioni in materia di acconti.

Pertanto:

- se si applica il metodo storico, si dovrà assumere quale imposta del periodo precedente quella determinata applicando l'aliquota previgente;
- se si applica il metodo previsionale, si dovrà assumere come imposta di riferimento quella determinata applicando al valore della produzione previsto l'aliquota d'imposta vigente e cioè, 4,20% per i soggetti dell'art. 5 (decreto IRAP) che esercitano attività d'imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade, 4,65% per i soggetti dell'art. 6 (decreto IRAP) e 5,90% per i soggetti dell'art. 7 (decreto IRAP).

Regioni in cui era già previsto un incremento dell'aliquota ordinaria

Il comma 5, dell'art. 23, del D.L. 98/2011 modifica anche il comma 3 dell'art. 16 del decreto IRAP prevedendo l'applicazione delle disposizioni in esso contenute anche alle nuove aliquote IRAP introdotte dal decreto in commento.

Il predetto comma dispone letteralmente che le aliquote IRAP possono essere variate (incrementate o diminuite) dalle Regioni nei limiti di un punto percentuale.

A tal proposito si ricorda che la variazione di +/-1% era stata riparametrata a +/- 0,92% applicando il medesimo coefficiente di riduzione utilizzato per il passaggio dell'aliquota IRAP ordinaria dal 4,25% al 3,90%, ad opera della Finanziaria per il 2008.

Stante l'attuale incremento delle aliquote ordinarie IRAP non risulta chiaro se la maggiorazione IRAP prevista dalla maggior parte delle regioni in particolare per banche e assicurazioni operi nella misura dell'1%, come stabilito

letteralmente dal comma 3 del predetto articolo 16 del decreto IRAP, o dello 0,92%. Si attendono conferme ufficiali.

Inoltre, nelle Regioni (Calabria, Campania e Molise) che non hanno raggiunto gli obiettivi previsti dal piano di rientro dal deficit del Servizio Sanitario Nazionale alle nuove aliquote ordinarie maggiorate (dell'1% o 0,92% ????) si applicherà l'ulteriore maggiorazione dello 0,15% (per approfondimenti si rinvia all'informativa di Interpreta "Confermate per il 2011 la maggiorazione IRAP e addizionale IRPEF per Campania, Molise e Calabria" pubblicata il 24.06.2011).

3 Nuove misure dell'imposta di bollo sui depositi titoli

(Articolo 23 comma 7)

Con la "Manovra correttiva" è stato introdotta una modifica all'applicazione dell'imposta di bollo per le comunicazioni relative ai depositi di titoli inviate dagli intermediari finanziari.

La modifica introdotta determina un aumento, articolato nel tempo, dell'imposta di bollo applicabile alle comunicazioni relative ai depositi titoli il cui valore complessivo nominale o di rimborso presso ciascun intermediario sia pari o superiore a 50.000 €.

Resta di conseguenza immutata la misura dell'imposta di bollo applicabile alle comunicazioni relative ai depositi titoli il cui valore complessivo nominale o di rimborso presso ciascun intermediario sia inferiore a 50.000 € e agli estratti di conto corrente.

L'Art. 23, C. 7 del DL 98/2011 (entrato in vigore il 6/7/2011) e modificato in sede di conversione dalla L. 111/2011 (entrata in vigore il 17/7/2011), è infatti intervenuto modificando il comma 2 bis dell'art. 13 della Tariffa allegata al DPR 26/10/1972 n. 642 ed inserendo sempre al medesimo articolo il comma 2 ter.

Le modifiche introdotte interessano la misura dell'imposta di bollo applicabile alle comunicazioni relative ai depositi di titoli inviate dagli intermediari finanziari (Banche, Poste italiane ed altri intermediari che intrattengono con i propri clienti depositi titoli e cioè rapporti riconducibili alla custodia e all'amministrazione degli stessi anche se dematerializzati), ai sensi dell'Art. 119 del D.lgs 385/1993 (Testo unico delle leggi in materia bancaria e finanziaria).

Per l'individuazione della misura dell'imposta di bollo applicabile assume rilevanza la data di formazione dell'atto (data di invio della comunicazione) rimanendo ininfluente il periodo di riferimento del documento.

Le nuove misure dell'imposta di bollo sono graduate in funzione del valore complessivo nominale o di rimborso dei titoli <u>detenuti presso ciascun intermediario finanziario:</u>

- se tutti due i riferimenti (valore nominale e valore di rimborso) sono presenti e divergono tra loro occorre fare riferimento al valore nominale.
- se tutti due i riferimenti (valore nominale e valore di rimborso) sono assenti occorre fare riferimento al valore di acquisto dei titoli.

Le nuove misure sono inoltre applicabili con diverse decorrenze temporali.

Pertanto, al fine di individuare correttamente la misura dell'imposta di bollo applicabile occorre tenere in considerazione l'importo del deposito alla data di

chiusura del periodo rendicontato e i seguenti periodi temporali di invio delle comunicazioni:

- fino al 5/7/2011: applicazione delle misure previgenti – Art. 13 comma 2 bis Tariffa D.P.R. 642/72
- dal 6/7/2011 (data di entrata in vigore del D.L. 98/2011) al 16/7/2011: applicazione delle misure previste dal D.L. 98 ante conversione - Art. 13 comma 2 ter Tariffa D.P.R. 642/72
- dal 17/7/2011 (data di entrata in vigore della Legge di conversione del D.L. 98/2011) al 31/12/2012: applicazione delle misure previste dal D.L. 98 post conversione - Art. 13 comma 2 ter Tariffa D.P.R. 642/72
- dal 1/1/2013: applicazione delle misure previste dal D.L. 98 post conversione - Art. 13 comma 2 ter Tariffa D.P.R. 642/72

L'imposta di bollo risulta quindi applicabile sulla base delle seguenti tabelle

Fino al 5/7/2011				
Valore deposito*	**Periodicità annuale**	**Periodicità semestrale**	**Periodicità trimestrale**	**Periodicità mensile**
Irrilevante	34,20	17,10	8,55	2,85

Dal 6/7/2011 al 16/7/2011				
Valore deposito*	**Periodicità annuale**	**Periodicità semestrale**	**Periodicità trimestrale**	**Periodicità mensile**
Irrilevante	120,00	60,00	30,00	10,00

Dal 17/7/2011 al 31/12/2012				
Valore deposito*	**Periodicità annuale**	**Periodicità semestrale**	**Periodicità trimestrale**	**Periodicità mensile**
< 50.000 €	34,20	17,10	8,55	2,85
≥ 50.000 / < 150.000 €	70,00	35,00	17,50	5,83
≥ 150.000 / < 500.000 €	240,00	120,00	60,00	20,00
≥ 500.000 €	680,00	340,00	170,00	56,67

Dal 1/1/2013				
Valore deposito*	**Periodicità annuale**	**Periodicità semestrale**	**Periodicità trimestrale**	**Periodicità mensile**
< 50.000 €	34,20	17,10	8,55	2,85
≥ 50.000 / < 150.000 €	230,00	115,00	57,50	19,17
≥ 150.000 / < 500.000 €	780,00	390,00	195,00	65,00
≥ 500.000 €	1.100,00	550,00	275,00	91,67

* l'imposta di bollo non è dovuta per le comunicazioni relative a depositi di titoli dematerializzati di valore complessivo pari o non superiore a 1.000,00€

In presenza di più rapporti di deposito titoli intestati al medesimo soggetto, l'imposta di bollo deve essere corrisposta in relazione a ciascun rapporto tenendo tuttavia in considerazione il valore complessivo di tutti i depositi presenti presso lo stesso intermediario, intestati al medesimo soggetto.

Inoltre, in presenza di depositi contestati a più soggetti, in relazione ai quali viene inviata un'unica comunicazione, l'imposta deve essere assolta una sola volta.

La circolare 40/E fornisce un esempio per chiarire l'applicazione dell'imposta di bollo in presenza di più depositi precisando che "*ferma restando l'applicazione dell'imposta minima pari a euro 34,20 (su base annua) sui depositi di valore inferiore a 50.000 euro, occorre comunque valutare se l'ammontare complessivo dei depositi detenuti presso ciascun intermediario eccede tale valore. In tal caso, l'intermediario sarà tenuto ad applicare l'imposta dello scaglione superiore per la rendicontazione relativa al deposito titoli che, cumulato con gli altri depositi partendo da quello di minor importo, è pari o superiore a 50.000 euro*"

Il "cumulo" va effettuato anche se i rapporti di deposito hanno una diversa periodicità di rendicontazione.

Esempio:

Tre depositi con rendicontazione trimestrale detenuti da persona fisica nel 2012

Il valore più elevato raggiunto dai depositi nel periodo considerato è pari a:

10.000 euro	*deposito 1*
20.000 euro	*deposito 2*
30.000 euro	*deposito 3*

l'imposta dovuta in relazione a ciascun deposito è rispettivamente pari a:

8,55 euro	*deposito 1*
8,55 euro	*deposito 2*
17,50 euro	*deposito 3*

Nell'esempio, che è stato riportato per informazione in quanto l'applicazione ed il versamento dell'imposta di bollo è a carico degli intermediari, i conti deposito cumulativamente superano i 50.000 € e quindi, al deposito che fa superare la soglia partendo da quello di minore importo, si applica l'imposta associata allo scaglione superiore.

Maggiorazione dell'imposta di bollo

Per i soggetti diversi dalle persone fisiche (escluse le società fiduciarie), l'imposta di bollo è maggiorata, in funzione della periodicità di invio della comunicazione relativa al deposito titoli, dei seguenti importi:

Maggiorazione in misura fissa (nota 3- bis Art. 13 DPR 642/1972				
Valore deposito*	**Periodicità annuale**	**Periodicità semestrale**	**Periodicità trimestrale**	**Periodicità mensile**
Irrilevante	26,40	13,20	6,60	2,20

Addizionale dell'imposta di bollo

Per i soggetti diversi dalle persone fisiche continua ad applicarsi la addizionale dell'imposta di bollo istituita dall'Art. 11, c. 5 del D.L. 691/1994 da applicare alla maggiorazione sopracommentata.

La misura dell'addizionale è pari al 50% dell'imposta di cui all'Art. 12 comma 2bis.

Per le persone fisiche, alle quali si applicano le nuove misure dell'imposta di bollo determinate dalle modifiche introdotte dal D.L. 98 in commento, la suddetta addizionale non è invece applicabile.

Esempio di Imposta di bollo con maggiorazione ed addizionale applicabile a soggetti diversi dalle persone fisiche				
Valore deposito	**Periodicità annuale**	**Periodicità semestrale**	**Periodicità trimestrale**	**Periodicità mensile**
< 50.000 €	73,80 (34,20 + 26,40 + 13,20)	39,60 (17,10 + 13,20 + 6,60)	18,45 (8,55 + 6,60 + 3,30)	6,15 (2,85 + 2,20 + 1,10)

4 Detrazioni 36% e 55% - ridotta la ritenuta su bonifici

(Articolo 23 comma 8)

La manovra correttiva, in vigore dal 06/07/2011, ha ridotto la ritenuta d'acconto sui bonifici disposti per fruire delle detrazioni fiscali del 36%-55%, dalla misura del 10% al 4%. La nuova disposizione normativa non ha indicato una data specifica dalla quale tale nuova percentuale ha efficacia e, pertanto, riteniamo che la stessa si applichi a decorrere dal 06/07/2011 (ossia dalla data di entrata in vigore del D.L. 98/2011 che coincide con quella di sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale).

L'Agenzia delle Entrate (*C.M. n. 41/E del 05/08/2011, punto 2*) ha evidenziato che, per cause imputabili a ritardi nell'aggiornamento dei sistemi operativi degli Intermediari finanziari (banche e Poste S.p.A.), ai soggetti beneficiari dei bonifici possono ancora essere accreditati importi al netto della "vecchia" ritenuta del 10%, in luogo di quella "nuova" del 4%. In tali casi, l'Agenzia consente alle banche e uffici postali di accreditare direttamente ai medesimi soggetti beneficiari, la differenza del 6% trattenuta in eccesso.

5 Nuove modalità di riporto delle perdite IRES

(Articolo 23 comma 9)

La "manovra correttiva" ha modificato le modalità di riporto delle perdite fiscali in diminuzione dei redditi dei periodi d'imposta successivi, prevedendo che le stesse possano essere recuperate fino al totale riassorbimento senza alcun limite temporale, e quindi anche oltre il quinto esercizio successivo, e inserendo un limite all'importo massimo riportabile ad abbattimento dell'imponibile nei singoli periodi d'imposta successivi.

Di fatto l'intervento è finalizzato a consentire l'intero recupero delle perdite realizzate dalle imprese nei periodi di sfavorevole congiuntura economica; viene, tuttavia, introdotta una penalizzazione di natura finanziaria consistente nell'obbligo di versare comunque l'IRES sulla parte del reddito imponibile che non può essere compensato dalla perdita pregressa in quanto eccedente il limite di scomputo consentito.

L'Art. 23, comma 9 del D.L. 98/2011 ha infatti apportato modifiche significative all'Art. 84 Tuir, che disciplina la riportabilità delle perdite fiscali dei soggetti IRES (società di capitali ed Enti commerciali residenti).

Conseguentemente, con le modifiche introdotte:

- viene eliminato il vincolo temporale al riporto delle perdite ove precedentemente previsto. Nella normativa previgente era stabilito che le perdite di un periodo d'imposta, escluse quelle relative alle situazioni di start up, potevano essere computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi ma non oltre il quinto. Tale modalità poteva determinare un non integrale recupero delle stesse e, conseguentemente, un aggravio della pressione fiscale; tale situazione tuttavia potrebbe ancora verificarsi nel caso di cessazione dell'attività.
- viene inserita una limitazione alla misura massima di scomputo annuale delle perdite pregresse. L'importo massimo scomputabile dal reddito imponibile di ogni singolo esercizio successivo è pari all'80 % dello stesso. Ciò significa che la perdita sarà riportabile per l'intero importo ma potrà essere compensata in ciascun periodo d'imposta successivo, senza limitazioni temporali, solo nel limite dell'80% del reddito imponibile relativo a tale periodo e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.

Esempio 1:
perdita fiscale 2013: 200
reddito imponibile 2014 (ante scomputo perdita): 100
Limite scomputo perdita: 80 (100 x 80%)
Perdita scomputabile: 80

Reddito imponibile 2014 (post scomputo perdita): 20 Perdita riportabile agli esercizi successivi: 120 (200 – 80)

Esempio 2: perdita fiscale 2013: 20 reddito imponibile 2014 (ante scomputo perdita): 100 Limite scomputo perdita: 80 (100 x 80%) Perdita scomputabile: 20 (intero ammontare) Reddito imponibile 2014 (post scomputo perdita): 80 Perdita riportabile agli esercizi successivi: 0 (20 – 20)

In presenza di perdita riportabile pari o eccedente il reddito imponibile dei singoli periodi d'imposta successivi, le società sono di fatto tenute a sostenere comunque una tassazione pari 5,5% sul reddito prodotto (27,5 x 20%).

In merito all'ambito soggettivo di applicazione, come sopra precisato, la modifica interessa particolarmente la modalità di utilizzo delle perdite realizzate dalle società di capitali tra le quali rientrano anche quelle che hanno esercitato l'opzione per la tassazione per trasparenza di cui agli Artt. 115 e 116 Tuir. In tali casi, occorrono precisazioni ministeriali che chiariscano la modalità di applicazione della limitazione dell' 80% in presenza di altri redditi d'impresa riferibili al medesimo periodo di realizzazione della perdita.

Perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta

Si ritiene che nulla cambi in relazione le modalità di riporto delle perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione, regolamentate dal comma 2 dell'Art. 84 e nel rispetto delle condizioni richiamate, anche se nello stesso è stato riportato l'inciso *"con le modalità previste dal comma 1".*

Pertanto, le perdite realizzate in tali periodi saranno riportabili senza limitazioni temporali e senza limitazioni nemmeno in riferimento alla misura massima scomputabile da ciascun periodo d'imposta successivo.

Tenuto conto che a regime tutte le perdite, indipendentemente dai periodi d'imposta di realizzo, saranno riportabili senza alcuna limitazione temporale occorrerà capire se il legislatore regolamenterà utilizzi prioritari o se lascerà la scelta all'impresa. E' di tutta evidenza che, sotto l'aspetto economico, una società di nuova costituzione che ne abbia la possibilità, privilegerà l'utilizzo prioritario delle perdite prodotte nei primi tre periodi d'imposta in quanto non assoggettate alla limitazione commisurata all'80% del reddito imponibile. Tale modalità sarebbe anche più coerente con l'intento agevolativo obiettivo della disposizione che deroga dalla modalità di scomputo delle perdite negli anni successivi a quelli considerati di start up.

Decorrenza

La norma non fornisce indicazioni circa la decorrenza delle nuove disposizioni; la relazione tecnica tuttavia, nel commentare le modifiche introdotte all'art. 84 del Tuir, evidenzia quale decorrenza il periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. 98 e cioè dal 2011.

Pertanto le nuove regole potrebbero essere applicate per la prima volta in riferimento alle perdite fiscali realizzate nel periodo d'imposta 2011 (per esercizi coincidenti con l'anno solare) anche se relativamente alle modifiche relative alla disciplina dei tributi periodici, lo "Statuto del contribuente" (L. 212/2000, Art. 3) ne stabilisce la decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello di introduzione delle stesse.

Perdite pregresse

Non sono previste disposizioni transitorie specifiche per le perdite pregresse, diverse da quelle realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione, realizzate in riferimento ai periodi d'imposta 2010 e precedenti.

Anche se su questo aspetto necessitano precisazioni ufficiali; sulla base delle affermazioni contenute nelle relazioni di accompagnamento e tecnica anche se non completamente concordanti nei termini, si ritiene che, in riferimento alle suddette perdite, siano applicabili le disposizioni previgenti.

Pertanto le stesse saranno riportabili nel limite temporale dei cinque periodi d'imposta successivi a quello di realizzazione, senza riduzioni nell'ammontare massimo scomputabile.

Effetti contabili

L'eliminazione del limite temporale al riporto delle perdite potrebbe produrre effetti positivi sui bilanci delle società, consentendo, con maggior facilità, l'iscrizione della fiscalità anticipata in riferimento alle stesse.

La possibilità di iscrizione della fiscalità anticipata relativamente alle perdite è da sempre ammessa e deve essere supportata da una valutazione positiva di ricuperabilità in riferimento alla presenza di redditi imponibili negli esercizi successivi.

Va sottolineato che la soppressione del limite temporale quinquennale per lo scomputo delle perdite, operata con la modifica introdotta dal comma 9 dell'Art. 23 in commento, può sicuramente agevolare la contabilizzazione di imposte anticipate ai sensi del principio contabile OIC 25.

Perdite soggetti IRPEF

L'art. 23, comma 9 del D.L. 98/2011 non ha previsto alcuna modifica relativamente all'Art. 8 del Tuir che disciplina il trattamento e, conseguentemente, anche la riportabilità, quando ammessa, delle perdite dei soggetti IRPEF.

Anche se non si comprendono del tutto le motivazioni di un trattamento differenziato (anche le "imprese IRPEF" stanno vivendo un periodo di sfavorevole congiuntura), si ritiene che nulla modifichi relativamente alle modalità di riporto delle perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e dalla partecipazione in società di persone in contabilità ordinaria.

Le stesse quindi sono (continuano ad essere) computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nel periodo d'imposta e, per la differenza, nei successivi ma non oltre il quinto per l'intero importo che trova capienza in essi.

Inoltre nulla modifica rispetto alla modalità di compensazione "orizzontale" delle perdite realizzate dalle imprese in contabilità semplificata e dagli esercenti arti e professioni.

6 Accantonamenti per spese di ripristino e sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili

(Articolo 23 commi 10 e 11)

Il comma 10 dell'Art. 23 del D.L. 98/2011 ha introdotto una nuova misura percentuale, pari all'1% del costo dei singoli beni oggetto della concessione, per l'accantonamento deducibile fiscalmente al fondo di ripristino/sostituzione/manutenzione dei beni gratuitamente devolvibili operato dalle imprese concessionarie di autostrade e trafori.

Conseguentemente, a seguito della modifica introdotta dal D.L. in commento, il comma 2 dell'Art. 107 Tuir prevede che l'accantonamento per spese di ripristino/sostituzione/manutenzione relativamente a ciascun bene in concessione sia calcolato con:

- la percentuale del 5% da parte di tutte le imprese concessionarie/subconcessionarie della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche (parcheggi, impianti sportivi, ospedali, ecc) ad esclusione delle concessionarie della costruzione e della gestione di autostrade e trafori;
- la percentuale dell'1% per le concessionarie della costruzione e della gestione di autostrade e trafori.

Si ricorda che:

- l'accantonamento non è più ammesso quando il fondo ha raggiunto l'ammontare complessivo delle spese relative al bene di riferimento sostenute negli ultimi due esercizi;
- qualora le spese sostenute in un esercizio siano superiori all'ammontare del fondo, l'eccedenza è deducibile in quote costanti nell'esercizio stesso e nei cinque successivi (sei quote);
- l'ammontare degli accantonamenti non utilizzati concorre a formare il reddito dell'esercizio in cui avviene la devoluzione.

La nuova misura dell'accantonamento per le imprese interessate, in deroga allo statuto del contribuente, si applica dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. 98/2011 (6/7/2011).

Inoltre la modifica non esplica alcun effetto ai fini IRAP in quanto nella determinazione del valore netto della produzione gli accantonamenti non assumono alcuna rilevanza.

7 Modifiche agli "Istituti deflattivi"

(Articolo 23 commi da17 a 20)

Il D.L. 98/2011 ha soppresso l'obbligo di garanzia per le somme superiori a euro 50.000, versate in sede di accertamento con adesione, acquiescenza dell'accertamento e conciliazione giudiziale. Per contro, in caso di versamenti rateali, qualora non siano rispettati alcuni vincoli temporali, è stata prevista la decadenza dal diritto alla rateazione oltre all'inasprimento delle sanzioni amministrative applicabili.

Le nuove disposizioni non si applicano ai suddetti istituti deflativi qualora, alla data del 6 luglio 2011, gli atti siano già perfezionati.

In dettaglio, le novità riguardano i seguenti istituti deflativi:

- Accertamento con adesione (art. 8, D.Lgs. 218/97)
- Acquiescenza dell'accertamento (art. 15, D.Lgs. 218/97)
- Conciliazione giudiziale (art. 48, D.Lgs. 546/92)

per i quali era previsto l'obbligo, in caso di versamento rateale di somme dovute superiori a euro 50.000, di prestare idonea garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria o rilasciata dai consorzi di garanzia collettiva dei fidi (Confidi), per il periodo di rateazione aumentato di un anno.

Soppressione dell'obbligo di garanzia

Il suddetto obbligo di garanzia è stato soppresso dall'articolo 23 in commento, con le disposizioni di cui:

- al comma 17, lett. a)-b) e al comma 18, che hanno modificato l'articolo 8, commi 2 e 3 e l'articolo 9 del D.Lgs. 218/97, in tema di accertamento con adesione e acquiescenza dell'accertamento,;
- al comma 19, lett. a)-b), che ha modificato l'articolo 48, comma 3 del D.Lgs. 546/92, in tema di conciliazione giudiziale.

Inasprimento delle sanzioni e decadenza dalla rateazione

L'articolo 23 ha anche introdotto una causa di decadenza dall'opzione di pagamento rateale delle somme dovute (che ricordiamo essere in massimo 8 rate trimestrali o in 12 rate trimestrali per importi superiori euro 50.000), qualora anche solo una delle rate successive alla prima non sia versata entro il termine di pagamento stabilito per la rata ad essa successiva.

Al verificarsi di tale ipotesi, il competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate provvederà ad iscrivere a ruolo l'intera somma residua dovuta, applicando il doppio della sanzione amministrativa del 30% (di cui all'art. 13 del D.Lgs.

471/97). Pertanto, la sanzione effettiva applicata sarà pari al 60% del residuo dovuto a titolo di tributo.

Tali disposizioni sono state attuate mediante:

- il comma 17, lett. c), che ha integralmente sostitutivo l'articolo 8, comma 3-bis del D.Lgs. 218/97, in tema di accertamento con adesione e acquiescenza dell'accertamento,;

- il comma 19, lett. c), che ha integralmente sostitutivo l'articolo 48, comma 3-bis del D.Lgs. 546/92, in tema di conciliazione giudiziale.

In conseguenza a quanto sopra esposto, va sottolineato che il versamento di una delle rate successive alla prima, eseguito entro il termine di pagamento stabilito per quella ad essa successiva, non comporta la decadenza dalla rateazione. Sull'importo tardivamente versato sarà dovuta la sanzione amministrativa del 30% (di cui all'art. 13 del D.Lgs. 471/97). Tuttavia, qualora il versamento tardivo sia eseguito entro 15 giorni dalla scadenza della rata, la sanzione del 30% è ridotta ad 1/15 per ciascun giorno di ritardo, ossia è pari al 2% giornaliero (per approfondimenti sull'argomento, rimandiamo alla lettura del capitolo relativo alle sanzioni per versamenti tardivi eseguiti nei 15 giorni".

Considerazioni sul ravvedimento operoso

Al ricorrere di una delle ipotesi sopra prospettate, ossia:

CASO A): versamento di una delle rate successive alla prima non eseguito entro il termine di pagamento previsto per la rata ad essa successiva;

CASO B): versamento di una delle rate successive alla prima eseguito entro il termine di pagamento previsto per la rata ad essa successiva;

benché la norma in commento non ne faccia esplicita menzione, riteniamo fattibile (salvo diversi futuri orientamenti da parte dell'Agenzia delle Entrate) il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. 472/97).

Pertanto, nell'ambito delle suddette ipotesi, i contribuenti interessati potranno "sanare" la loro posizione come segue:

CASO A) prima dell'iscrizione a ruolo, versare l'intero residuo del tributo dovuto, gli interessi di mora e la sanzione del 60% ridotta a 1/8 (ai sensi dell'art. 13, c. 1, lett. b) del D.Lgs. 472/97);

CASO B) eseguire il versamento tardivo della rata, degli interessi di mora e della sanzione del 30% ridotta a:

- 1/10 (ai sensi dell'art. 13, c. 1, lett. a) del D.Lgs. 472/97), qualora il ravvedimento operoso sia eseguito entro 30 giorni dalla scadenza della rata.

  N.B.: qualora il ravvedimento sia eseguito entro 15 giorni dalla scadenza della rata, la riduzione a 1/10 si applica alla "sanzione ridotta" del 2% per ciascun giorni di ritardo;
- 1/8 (ai sensi dell'art. 13, c. 1, lett. b) del D.Lgs. 472/97), qualora il ravvedimento operoso sia eseguito oltre 30 giorni dalla scadenza della

rata ma entro la scadenza di quella successiva, ossia entro il trimestre (avendo le rate cadenza trimestrale).

Ambito temporale

L'articolo 23, comma 20 definisce l'ambito temporale di applicazione dei precedenti commi (da 17 a 19), stabilendo che si applicano agli atti di accertamento con adesione, di acquiescenza dell'accertamento e di conciliazione giudiziale non perfezionati alla data del 6 luglio 2011. Pertanto, dalle nuove disposizioni sono esclusi gli atti di accertamento con adesione, di acquiescenza dell'accertamento e di conciliazione giudiziale già perfezionati, anche con prestazione della garanzia, al 6 luglio 2011 (ossia, alla data di entrata in vigore del D.L. 98/11).

8 Addizionale tassa automobilistica

(Articolo 23 comma 21)

Viene introdotta un'addizionale erariale della tassa automobilistica per le autovetture e gli autoveicoli, utilizzati per il trasporto promiscuo di persone e cose, con potenza superiore a 225 kW.

Il nuovo "superbollo" è dovuto a decorrere dal 2011, secondo modalità e termini che saranno stabiliti con Provvedimento del MEF, d'intesa con l'Agenzia delle Entrate, da emanare entro 90 giorni dal 06/07/2011 (ossia dalla data di entrata in vigore del D.L. 98/11).

L'addizionale erariale della tassa automobilistica interessa le autovetture e gli autoveicoli che presentano le seguenti caratteristiche:

- sono utilizzati per il trasporto promiscuo di persone e cose,

- hanno potenza superiore a 225 chilowatt (pari a 306 cavalli).

Il nuovo "superbollo" (o "supertassa") è dovuto a decorrere dal 2011, secondo modalità e termini che saranno stabiliti con Provvedimento del Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), d'intesa con l'Agenzia delle Entrate, da emanare entro 90 giorni dal 06/07/2011 (ossia dalla data di entrata in vigore del D.L. 98/2011, che coincide con quella di sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale).

La misura del superbollo

Oltre alla tassa automobilistica normalmente dovuta, i contribuenti interessati dovranno versare un'addizionale pari a 10 euro per ogni chilowatt di potenza del veicolo oltre i 225 kW (così come indicati nella carta di circolazione).

Aspetti sanzionatori

La disposizione in commento prevede che l'omesso o l'insufficiente versamento dell'addizionale configuri fattispecie sanzionabile. Nello specifico, trova applicazione la sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato (ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. 471/97).

9 Chiusura d'ufficio delle Partite IVA inattive

(Articolo 23 commi 22)

Con l'inserimento del comma 15-quinquies all'art. 35 del D.P.R. n. 633/72 viene prevista la cancellazione d'ufficio del Numero di partita IVA, nei casi in cui ricorre una di queste due situazioni:

mancato esercizio dell'attività di impresa o di arti e professioni per tre annualità consecutive;

omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, se sussiste l'obbligo della sua presentazione, per tre annualità consecutive.

Il Provvedimento di revoca disposto dall'Ufficio può essere impugnato davanti alle Commissioni tributarie.

Con questa previsione si intende raggiungere lo scopo di "pulire" l'anagrafe tributaria delle numerose posizioni IVA aperte a cui non fa seguito l'effettivo svolgimento dell'attività e dietro cui spesso si occultano la situazione delle cosiddette "imprese cartiere", di quelle cioè che operano in modo fraudolento nell'emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Ed inoltre si intende far pulizia dei casi in cui, pur essendosi verificata la cessazione dello svolgimento dell'attività, non ne è stata fatta la prescritta comunicazione all'Agenzia.

La cancellazione d'ufficio interessa le posizioni IVA che rientrano nelle situazioni indicate alle precedenti lettere a) e b), sia che riguardino soggetti passivi persone fisiche che soggetti passivi diversi dalle persone fisiche.

L'Agenzia avverte, con il comunicato dell'11 luglio 2011, che nei casi in cui saranno disposte le cancellazioni d'ufficio sarà anche irrogata la sanzione di cui al comma 6 dell'art. 5 del D.Lgs. n. 471/1997, prevista nella misura da un minimo di euro 516 ad un massimo di euro 2.065.

E' stata anche introdotta, con una specifica previsione normativa, la possibilità per i contribuenti interessati di chiudere spontaneamente la propria posizione IVA, prima che l'Ufficio si attivi. Si tratta in sostanza, come è già stata definita, di una " sanatoria delle partite IVA inattive" le cui condizioni e relative modalità di esecuzione sono commentate nel paragrafo successivo.

In merito alla nuova disposizione riguardante la facoltà accordata agli Uffici di procedere alla chiusura d'ufficio, in conseguenza della sintetica formulazione della norma che l'ha introdotta, restano aperti alcuni dubbi che meritano di essere evidenziati.

Innanzitutto il testo normativo lascia intendere che la cancellazione d'ufficio verrà disposta a seguito di un semplice riscontro "automatico" di una delle condizioni sopra citate.

Al riguardo va osservato che per quanto attiene la definizione di "mancato esercizio dell'attività" non sono indicati quali elementi, a questo fine, debbono essere considerati. In sostanza il "mancato esercizio dell'attività" si individua in assenza di qualsiasi tipo di documento/fattura relativo ad operazioni attive e passive? Invero, questa circostanza non può essere accertata in "automatico" dall'Ufficio, se non nell'ipotesi in cui si accompagni anche alla mancata presentazione della dichiarazione IVA.

E comunque, l'assenza di documenti/fatture emesse e ricevute, in sé non è sufficiente a definire che ci si trovi in presenza di una "inattività"; si può, ad esempio, trattare di ipotesi di liquidazione della società.

Per quanto riguarda, invece, la situazione della omissione della dichiarazione, va ricordato che ci sono casi in cui è normativamente previsto l'esonero della dichiarazione. Si tratta, ad esempio, di:

soggetti che hanno aderito al regime dei minimi,

imprenditori agricoli esonerati,

soggetti che hanno effettuato esclusivamente operazioni esenti,

imprese individuali che hanno sospeso la Partita IVA, perché hanno concesso in affitto l'unica azienda posseduta.

Per diversi di questi casi l'Ufficio può essere a conoscenza dei motivi che giustificano l'esonero dalla presentazione della dichiarazione e deve, quindi, non procedere alla cancellazione d'ufficio.

Tuttavia, sarebbe auspicabile che preventivamente alla revoca della Partita IVA l'ufficio, oltre a svolgere le verifiche interne per il riscontro di informazioni che possono legittimare la mancata presentazione della dichiarazione, inviasse una preventiva informativa al contribuente invitandolo a fornire le motivate giustificazioni della mancata presentazione della dichiarazione IVA entro un congruo termine temporale, decorso il quale l'Ufficio darà seguito alla revoca della Partita IVA.

Si auspica pertanto che vengano, in tal senso, al più presto diramate istruzioni agli Uffici e vengano anche predisposti adeguati sistemi di informazione per i contribuenti potenzialmente interessati.

10 Sanatoria della mancata comunicazione di cessazione attività IVA

(Articolo 23 commi 23)

E' noto che i contribuenti che iniziano un'attività rilevante ai fini IVA devono presentare la relativa dichiarazione, mediante gli appositi modelli AA7 e AA9. L'obbligo di dichiarazione riguarda, poi, ogni altro evento di variazione che riguardi i dati comunicati in precedenza, nonché, da ultimo, la cessazione dell'attività. L'art. 35 prescrive per tutte queste comunicazioni il termine temporale di 30 giorni dall'evento che li ha determinati.

A seguito della nuova previsione, commentata al paragrafo precedente, della possibilità per l'Ufficio di disporre la chiusura delle posizioni IVA inattive se si verificano le previste condizioni, il legislatore ha disposto anche una norma transitoria di sanatoria, per consentire ai contribuenti "distratti" di rimediare alle eventuali omissioni di comunicazione della propria cessazione di attività.

In sostanza, viene disposto che i titolari di partita IVA che, anche se obbligati, non abbiano presentato la dichiarazione di cessazione attività, prevista dal comma 3 dell'art. 35/633, possono sanare questa violazione versando entro il **prossimo 4 ottobre 2011** una sanzione pari a **129 euro**.

Sono perciò interessati alla sanatoria tutti coloro che, pur avendo di fatto cessato lo svolgimento dell'attività, hanno omesso la comunicazione di cessazione all'Agenzia e sono già decorsi i termini ordinari dei 30 giorni per darne comunicazione.

Per aderire alla sanatoria è necessario:

versare, entro il 4 ottobre 2011, l'importo di euro 129, utilizzando il modello "*F24 Versamenti con elementi identificativi*".

Questo modello F24 è stato disposto con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 7/8/2009, modificando il precedente modello "*F24 IVA immatricolazione auto UE*". Va ricordato che l'utilizzo di questo specifico modello **non prevede la possibilità della compensazione** con altri crediti. Pertanto la somma di euro 129 **va effettivamente versata.**

indicare nel modello F24 il codice tributo "8110" che è stato istituito con la RM 11/7/2011 n. 72;

compilare il modello "*F24 versamenti con elementi identificativi*" con queste indicazioni:

nella sezione "CONTRIBUENTE" i dati anagrafici e il codice fiscale del soggetto versante;

nella sezione "ERARIO ED ALTRO"

il campo "tipo" è compilato con la lettera "R";

il campo "elementi identificativi" è compilato con la partita IVA da cessare;

il campo "codice" è compilato con il codice tributo;

il campo "anno di riferimento" è compilato con l'anno di cessazione dell'attività nel formato AAAA.

Pertanto, l'unico adempimento previsto per ottenere la sanatoria della omissione della comunicazione di cessazione è il versamento con le modalità appena descritte, e NON è necessario presentare anche la dichiarazione di cessazione con il modello AA7 o AA9, perché la chiusura della Partita IVA verrà effettuata dall'Agenzia in base ai dati indicati sul modello F24.

La sanatoria, ovviamente, può essere utilizzata purché la violazione non sia già stata constata con un atto portato a conoscenza del contribuente.

Da ultimo, si possono fare alcune considerazioni in merito alla convenienza ad eseguire questa sanatoria, anche tenendo conto delle norme che regolano il ravvedimento spontaneo oppure l'emissione dell'atto di irrogazione da parte dell'Ufficio.

Si deve infatti ritenere che l'introduzione della sanatoria in questione non faccia venire meno la possibilità di adottare il ravvedimento per i casi in cui sia ancora possibile.

Le norme in tema di ravvedimento operoso, ed in specifico la lettera b) del comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. 472/1997, prevedono la possibilità di regolarizzare l'omissione di comunicazione anagrafica entro 1 anno dalla violazione, versando una sanzione ridotta pari ad 1/8 della sanzione minima prevista per la violazione (*l'attuale misura di sanzione ridotta ad 1/8 è stata disposta dalla L. n. 220/2010 e si applica alle violazioni commesse dal 1°/2/2011).*

Per le violazioni relative alle comunicazioni anagrafiche, come già detto, il comma 6 dell'art. 5 del D.Lgs. n. 471/1997 prevede la sanzione dal minimo di 516 euro al massimo di 2.065 euro.

Se sussistono le condizioni e si adotta il ravvedimento, la sanzione ridotta (1/8 di 516 = 64) risulta inferiore di quella prevista per la sanatoria.

Ne consegue che, nel caso di omesse comunicazioni di cessazione per le quali non sia ancora decorso il citato termine di 1 anno per eseguire il ravvedimento, il contribuente interessato ha ancora la possibilità di avvalersi di questa regolarizzazione. In questo caso, va ricordato che perché il ravvedimento sia compiuto, entro il termine annuale dalla violazione, si deve eseguire:

l'adempimento omesso, e quindi si deve presentare il modello anagrafico di cessazione;

il versamento della sanzione ridotta pari a euro 64 (1/8 di 516), con il modello F24 ordinario, indicando il codice tributo 8911 e quale anno di riferimento quello in cui è stata commessa la violazione.

Per i casi in cui sia già decorso il termine per avvalersi del ravvedimento, il contribuente potrà valutare, quindi, l'opportunità di avvalersi della sanatoria, ricordando questa ulteriore considerazione.

Se la violazione di mancata comunicazione non viene sanata con la sanatoria, troverà applicazione la disposizione relativa alla chiusura d'ufficio delle posizioni inattive da tre anni. In questo caso, la nuova disposizione prevede la cancellazione d'ufficio della posizione IVA e la possibilità per l'Ufficio di irrogare la sanzione prevista, da un minimo di 516 euro ad un massimo di 2.065 euro.

Il procedimento di irrogazione della sanzione, ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997, prevede, tuttavia, che entro il termine per proporre ricorso il contribuente possa chiudere la controversia con l'Ufficio pagando 1/3 della sanzione irrogata. Se, quindi la sanzione irrogata fosse pari al minimo, l'atto di irrogazione potrebbe essere definito con il pagamento di euro 172 (1/3 di 516). L'incognita, in questa situazione è costituita dalla misura della sanzione che l'ufficio può applicare tra il minimo ed il massimo, nel rispetto delle norme dell'art. 7/472 riguardanti i criteri di determinazione della sanzione.

Da ultimo si vuole sottolineare che sulla stampa specializzata è stata anche fatta l'ipotesi della maggiore convenienza ad attendere comunque l'invito dell'ufficio a sanare la mancata comunicazione.

Al riguardo si sottolinea che l'ipotesi fatta, in questo caso è quella della possibile applicazione di riduzione ad 1/5 della sanzione minima, prevista dall'ultimo periodo del comma 6 dell'art. 5/471.

Non si ritiene che questo tipo di riduzione si possa applicare, perché, letteralmente la norma prevede la riduzione ad 1/5 della sanzione minima nel caso in cui il contribuente *provvede alla regolarizzazione della dichiarazione presentata nel termine di 30 giorni dall'invito dell'Ufficio*. E' chiaro, quindi, che questa ipotesi può riguardare solo i casi di dichiarazioni anagrafiche presentate

che necessitano di correzioni o integrazioni, ma non può riguardare i casi di omissione.

11 Potenziamento indagini finanziarie

(Articolo 23 commi da 24 a 27)

La manovra correttiva ha ampliato la platea dei soggetti ai quali l'amministrazione potrà richiedere dati e notizie relative ai propri clienti; fra questi rientrano ora anche le società e gli enti di assicurazione.

Viene infatti consentito agli uffici di acquisire da tali soggetti dati e notizie di natura finanziaria quali le informazioni relative a tutti i contratti di assicurazione sulla vita attuati attraverso piani finanziari pluriennali di investimento e forme pensionistiche complementari individuali.

Le disposizioni ampliano anche l'ambito oggettivo di operatività delle indagini finanziarie prevedendo l'acquisizione delle garanzie prestate dagli intermediari finanziari nell'interesse dei clienti e consentendo di poter pervenire all'identificazione dei soggetti che risultino aver effettuato un'operazione di natura finanziaria.

Le modifiche consentono inoltre all'Amministrazione di accedere presso tutti gli operatori finanziari per l'acquisizione diretta dei dati e delle notizie relative a tutti i rapporti e le operazioni di natura finanziaria poste in essere dai clienti.

12 Studi di settore

(Articolo 23 comma 28)

La Manovra correttiva 2011, interviene fortemente sulla disciplina sanzionatoria e degli accertamenti relativi agli studi di settore. In particolare è previsto l'inasprimento del regime sanzionatorio e la possibilità da parte dell'amministrazione finanziaria di effettuare accertamento induttivo in caso di omissione o compilazione non corretta del modello degli studi.

Sono stati inoltre fissati i termini per l'approvazione dei modelli e dei correttivi congiunturali.

In particolare sono previste le seguenti novità:

Approvazione degli Studi di Settore

A partire dal 2012 gli studi di settore dovranno essere pubblicati nella Gazzetta Ufficiale entro il 31/12 del periodo d'imposta nel quale entrano in vigore. Le eventuali integrazioni indispensabili per tenere conto degli andamenti economici e dei mercati, dovranno essere pubblicate in Gazzetta Ufficiale entro il 31 marzo del periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in vigore.

Il nuovo disposto normativo che fissa al 31/12 il termine ultimo per la pubblicazione degli studi, reinserendo il termine del 31 marzo dell'anno successivo quale ulteriore periodo per inserire eventuali integrazioni, di fatto rende superata l'interpretazione data dall'Agenzia con la Circolare n.29/E del 2009, secondo la quale, il termine del 30 settembre, era divenuto condizione necessaria per l'utilizzo dello studio ai fini dell'accertamento con riferimento al periodo d'imposta in corso a tale data e per quelli successivi.

Sanzione diretta per omessa presentazione del modello studio di settore

Con l'inserimento di un nuovo periodo al comma 1) dell'art. 8 del D.Lgs. n.471/1997 viene stabilito che la sanzione prevista nelle ipotesi di omessa presentazione del modello studi, laddove tale adempimento sia dovuto, ed il contribuente non abbia provveduto, anche a seguito di specifico invito dell'Agenzia, è punito con la sanzione massima prevista pari ad €2.065,00 (la minima sarebbe di €258,00).

La norma prevede l'applicazione della sanzione quando il contribuente non provvede "anche" a seguito dell'invito dell'Agenzia, conseguentemente la stessa prima di applicare la maggiore sanzione, per non creare disparità di trattamento, dovrà inviare a tutti coloro che hanno omesso la compilazione, invito formale alla compilazione.

Considerato che la eventuale violazione si commette con la presentazione del modello, detto nuovo regime sanzionatorio interessa le prossime scadenze legate ad Unico 2011.

Accertamenti da omessa o infedele compilazione del modello studio di settore

Con l'inserimento della lettera d-ter) al secondo comma dell'art. 8 del DPR 600/1973, la manovra correttiva, stabilisce che gli Uffici, quando rilevano la omessa o infedele compilazione dei dati previsti nei modelli studi di settore, o nel caso di indicazioni di cause di esclusione o di inapplicabilità inesistenti; possono determinare il reddito d'impresa o di lavoro autonomo attraverso il cosiddetto accertamento induttivo, prescindendo quindi, in tutto o in parte, dalle risultanze delle scritture contabili.

La nuova fattispecie in grado di far scattare l'accertamento induttivo, è subordinata alla condizione che il maggior reddito d'impresa o di lavoro autonomo accertato a seguito della corretta applicazione degli studi, sia superiore del 10% al reddito d'impresa o lavoro autonomo dichiarato.

La novella normativa di fatto crea una situazione per certi aspetti paradossale, infatti coloro che compilano lo studio correttamente e non risultano congrui, possono essere assoggettati ad accertamento solo in presenza di ulteriori elementi che dimostrano la gravità dell'incongruenza; contrariamente soggetti congrui, che hanno commesso errori in sede di compilazione del modello, rischiano di subire un accertamento induttivo anche in presenza di scostamento tra reddito dichiarato ed accertato di modesta entità (scostamento > 10%).

La norma è in vigore dal 06/07/2011.

Soppressione dell'obbligo di evidenziare nell'atto le motivazioni che hanno indotto l'Ufficio a disattendere le risultanze degli Studi

Con la soppressione di un periodo previsto al comma 4-bis dell'art. 10 della Legge n.146/98 la manovra correttiva elimina l'obbligo a carico degli Uffici di evidenziare nelle motivazioni dell'atto, in caso di rettifica, le ragioni che hanno indotto l'Ufficio a disattendere le risultanze degli studi in quanto inadeguate a stimare correttamente il volume dei ricavi o compensi presunti al contribuente.

La presente disposizione e la precedente analizzata la punto c), rappresentano due misure che sbilanciano fortemente a favore dell'Amministrazione finanziaria, la modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento.

La norma è in vigore dal 06/07/2011.

Sanzioni indirette a seguito di omessa presentazione del modello Studi di settore

Con le lettere e), f) e g) dell'art. 28 della Manovra correttiva, vengono introdotte una serie di misure volte ad inasprire le sanzioni indirette conseguenti alla omessa presentazione del modello studi di settore.

In particolare:

- col punto e) viene introdotto il comma 2-ter all'art. 1 del D.Lgs. 471/97 determinando l'innalzamento del 50% delle sanzioni previste per le imposte dirette in caso di dichiarazione infedele. Ne consegue che l'attuale regime sanzionatorio che prevede, in caso di dichiarazione infedele, sanzioni amministrative dal 100% al 200% della maggior imposta, in presenza di omessa presentazione del modello, la sanzione passa dal 150% al 300%.
- col punto f) viene introdotto il comma 4-ter all'art. 1 del D.Lgs. 471/97 determinando l'innalzamento del 50% delle sanzioni previste per l'IVA in caso di dichiarazione infedele. Ne consegue che l'attuale regime sanzionatorio che prevede, in caso di dichiarazione infedele, sanzioni amministrative dal 100% al 200% della maggior imposta, in presenza di omessa presentazione del modello, la sanzione passa dal 150% al 300%.
- Col punto g) viene introdotto il comma 2-ter all'art. 32 del D.Lgs. 446/97 determinando l'innalzamento del 50% delle sanzioni previste per l'IRAP in caso di dichiarazione infedele. Ne consegue che l'attuale regime sanzionatorio che prevede, in caso di dichiarazione infedele, sanzioni amministrative dal 100% al 200% della maggior imposta, in presenza di omessa presentazione del modello, la sanzione passa dal 150% al 300%.

Per tutte le disposizioni evidenziate ai punto e), f) e g) valgono le seguenti condizioni:

- La maggior sanzione non si applica se il reddito accertato non è superiore del 10% rispetto quello dichiarato;
- La maggiore sanzione del 50% è soggetta al vincolo che il contribuente non abbia provveduto alla compilazione del modello **"anche"** a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle entrate. Dovrebbe valere quindi la medesima considerazione fatta al precedente punto b).

13 Definizione delle Irrogazioni delle sanzioni

(Articolo 23 comma 29)

La manovra correttiva ha modificato gli articoli 16 e 17 del D.Lgs. 472/97 estendendo la possibilità di definizione agevolata delle sanzioni irrogate anche a seguito di rideterminazione da parte dell'Ufficio e rendendo obbligatoria l'irrogazione immediata delle sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono.

Con l'introduzione del comma 7-bis all'articolo 16 del D.Lgs. 472/97 si estende la possibilità di definire in misura ridotta le sanzioni irrogate anche a seguito di rideterminazione delle stesse a seguito dell'accoglimento delle deduzioni prodotte dal contribuente.

Pertanto, in caso di notifica di atto contestazione e di presentazione, da parte del contribuente di deduzioni difensive, ai sensi del comma 4 del citato art. 16, si possono ipotizzare le seguenti situazioni l'ufficio emette un atto di irrogazione sanzioni:

- con accoglimento totale o parziale delle deduzioni proposte: il contribuente potrà definire in misura ridotta, pari ad 1/3, le sanzioni irrogate dall'ufficio;
- senza accoglimento delle deduzioni proposte: il contribuente potrà definire le sanzioni irrogate solo con il pagamento dell'intero ammontare. In questo caso infatti non è più possibile usufruire della riduzione prevista dal comma 4.

Occorre quindi continuare a valutare attentamente la situazione prima di presentare memorie difensive per non correre il rischio di perdere la possibilità di usufruire della definizione agevolata delle sanzione.

La disposizione si applica agli atti di irrogazione delle sanzioni notificati dopo la data di entrata in vigore del decreto (6 luglio 2011), nonché a quelli notificati prima e per i quali sono pendenti i termini per la proposizione del ricorso.

L'altra modifica introdotta dalla manovra riguarda l'art. 17 del D.Lgs. 472/97 prevedendo che l'irrogazione immediata delle sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono debba avvenire obbligatoriamente contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica; tale modalità non è quindi più rimessa alla facoltà dell'ufficio.

La modifica produce i seguenti effetti:

- i benefici connessi alla definizione in adesione o per omessa impugnazione degli avvisi di accertamento o di rettifica del tributo si estenderanno sempre alle correlate sanzioni;
- l'intimazione ad adempiere, contenuta negli avvisi di accertamento ai sensi dell'art. 29 del D.L. 78/10 (esecutività degli accertamenti) si riferirà sempre anche alle sanzioni collegate al relativo tributo.

La disposizione si applica agli atti emessi a decorrere dal 1° ottobre 2011.

14 Esecutività degli accertamenti – proroga applicazione

(Articolo 23 comma 30)

La manovra correttiva prevede il differimento della data di inizio dell'applicazione delle disposizioni in materia di esecutività degli accertamenti al **1° ottobre 2011.** Il differimento del termine, come richiamato nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 41/E del 5 agosto 2011, si è reso necessario dopo le modifiche introdotte in sede di conversione del D.L. 70/11 per assicurare ai contribuenti la possibilità di conoscere e valutare il nuovo istituto che si applicherà quindi agli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate a partire dal 1° ottobre 2011 e riferiti al periodo d'imposta in corso al 31/12/2007 e successivi.

15 Sanzione ridotta per versamenti effettuati nei 15 giorni

(Articolo 23 comma 31)

Per i versamenti eseguiti in ritardo, ma entro 15 giorni, la sanzione del 30% è ridotta ad 1/15 per ciascun giorno di ritardo.

Questo dispone l'art.23, c.31 del DL 98/2011 apportando una modifica all'art.13, c.1 del D.Lgs 471/1997 in base alla quale la riduzione di 1/15 per ogni giorno di ritardo non è più esclusivamente limitata ai "crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'amministrazione finanziaria".

La "nuova" sanzione riguarda quindi tutti i ritardati versamenti eseguiti entro 15 giorni dalla scadenza di versamento ed è stabilita nella misura del 30% ridotta ad 1/15 per ciascun giorno di ritardo.

Se il contribuente non si avvale del ravvedimento operoso (art.13 D.Lgs 472/1997) ed esegue il versamento entro i 15 giorni dalla data di scadenza l'Agenzia delle Entrate applicherà quindi la sanzione del 30% ridotta ad 1/15 per ogni giorno di ritardo. E' fatta salva l'adesione all'avviso bonario con riduzione della sanzione appena detta ad 1/3 in caso di tempestivo versamento eseguito nei 30 giorni.

Se invece il contribuente si avvale del ravvedimento operoso il percorso da seguire è il seguente:

- calcolo della sanzione (30% ridotta ad 1/15 per ogni giorno di ritardo);
- pagamento della sanzione decritta al punto sopra ridotta ad 1/10 se il ravvedimento operoso viene eseguito entro i 30 giorni dalla data della violazione di versamento oppure ridotta ad 1/8 se il ravvedimento operoso viene eseguito entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione di versamento.

Esempio:

Versamento di 1000 euro da eseguire il 16/9/2011.

Viene eseguito il 26/9/2011, con 10 giorni di ritardo.

La sanzione applicabile è il 20% di 1000. E' infatti la sanzione del 30% ridotta ad 1/15 per ogni giorno di ritardo (10). Il calcolo da fare è quindi 30% * 1/15 * 10 = 20%.

Se il contribuente non regolarizza completamente la posizione mediante il ravvedimento operoso (pagando cioè le sanzioni e gli interessi, oltre al tributo che è già stato versato) la sanzione applicabile dall'Ufficio sarà quindi sempre dal 20% del tributo versato in ritardo.

Se invece il contribuente regolarizza la posizione mediante ravvedimento operoso può scegliere tra il:

ravvedimento breve, in base al quale versa sanzioni ed interessi (oltre al tributo già versato) entro 30 giorni dalla data della violazione di versamento. In questo caso la sanzione del 20% è ulteriormente ridotta ad 1/10 (quindi diventa il 2% di 1000).

ravvedimento lungo, in base al quale versa sanzioni ed interessi (oltre al tributo già versato) entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione di versamento. In questo caso la sanzione del 20% è ulteriormente ridotta ad 1/8 (quindi diventa il 2.5% di 1000).

Nota: se il contribuente intende avvalersi del ravvedimento breve (entro i 30 giorni) consigliamo di procedere al pagamento della sanzione e degli interessi insieme al versamento tardivo del tributo, avvenuto nei 15 giorni. In caso contrario si avrebbe versamento del tributo nei 15 giorni e versamento della sanzione e degli interessi nei successivi 15 giorni, con inutile dispendio di calcoli.

In sostanza la modifica apportata all'art.13 del D.Lgs 471/1997 con la Manovra correttiva (DL 98/2011) introduce una nuova sanzione ridotta per i versamenti tardivi eseguiti entro 15 giorni. La modifica non introduce invece, come alcuni commentatori sulla stampa specializzata hanno scritto, una nuova modalità di ravvedimento operoso (sulla stampa specializzata chiamato "ravvedimento sprint").

A questa conclusione, condivisa con l'ufficio Politiche fiscali di CNA Nazionale, giungiamo per due motivi principali.

Il primo motivo è che la modifica apportata riguarda l'art.13 del D.Lgs 471/1997 che stabilisce la misura delle sanzioni per i ritardati od omessi versamenti diretti. Se l'intenzione fosse stata quella di introdurre una nuova modalità di ravvedimento operoso la modifica sarebbe stata apportata all'art.13 del D.Lgs 472/1997.

Il secondo motivo sta nel fatto che il terzo periodo dell'art.13 del D.Lgs 471/1997 prevede che "identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggiore imposta ai sensi degli articoli 36bis e 36ter del DPR 600/1973 e ai sensi dell'art.54bis del DPR 633/1972". L' *identica sanzione* non può che

essere la sanzione del 30% ridotta di 1/15 per ogni giorno di ritardo per i versamenti eseguiti entro i 15 giorni, dato che è ovvio che negli altri casi per la maggiore imposta emersa a seguito dei controlli relativi agli articoli 36bis e 36ter del DPR 600/1973 e dell'art.54bis del DPR 633/1972 si sarebbe applicata la sanzione del 30%.

Inoltre nella relazione tecnica di accompagnamento al DL 98/2011 è riportato che *la modifica all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, consente di ridurre e graduare le sanzioni in presenza di lievi ritardi negli adempimenti connessi ai versamenti dei tributi.La modifica assolve pertanto alla finalità di rendere il sistema sanzionatorio più graduale, rafforzando l'aderenza della sanzione stessa alla gravità dell'inadempimento.* Nessun riferimneto è fatto a modifiche al sistema del ravvedimneto operoso.

Decorrenza

In base al principio del favor rei (art.3, c.3 D.Lgs 472/1997) la misura della nuova sanzione per i versamenti tardivi eseguiti entro i 15 giorni si applica anche alle violazioni commesse prima del 6/7/2011 (giorno di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del DL 98/2011), purchè il procedimento di irrogazione della sanzioni non sia divenuto definitivo.

In sostanza quindi la riduzione ad 1/15 del 30% per ogni giorno di ritardo si applica anche ai versamenti tardivi eseguiti entro 15 giorni, ma prima del 6/7/2011.

Si ricorda inoltre che se la violazione di versamento è avvenuta prima del 1/2/2011 e il contribuente intende avvalersi del ravvedimento operoso la ulteriore riduzione della sanzione prevista per il ravvedimento operoso stesso è nella misura di 1/10 (misura così prevista dall'art.13, lettera b), del D.Lsg 472/1997 per le violazioni commesse fino al 31/1/2011).

Versamento tributo da eseguire alla data di scadenza	***Sanzione applicabile***	***Ravvedimento operoso***	***Esempio***
Versamento fatto nei 15 giorni	30% del tributo ridotta ad 1/15 per ogni giorno di ritardo.	E' possibile fare sia il ravvedimento operoso "breve" nei 30 giorni successivi alla data di scadenza, sia il ravvedimento operoso "lungo" entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione. Se ci si avvale del ravvedimento	Versamento del tributo di 1000 euro che doveva essere fatto il 16 settembre. Il versamento viene fatto il 26 settembre, con 10 giorni di ritardo: la sanzione applicabile è 200 euro. E' infatti il 20% (= 30% * 1/15 *10) di 1000 euro. Se ci si avvale del ravvedimento

		operoso "corto": • il tributo è stato versato nei 15 giorni; • se contestualmente al versamento del tributo non è stata anche versata la sanzione la stessa deve comunque essere versata entro 30 giorni dalla scadenza "originaria" del versamento. La misura della sanzione è il 30% ridotta ad 1/15 per ogni giorno di ritardo, ridotta poi ad 1/10; • se contestualmente al versamento del tributo non sono stati anche versati gli interessi gli stessi devono comunque essere versati entro 30 giorni dalla scadenza "originaria" del versamento. Se ci si avvale del ravvedimento operoso "lungo": • il tributo è stato versato nei 15 giorni; • entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione si deve versare la sanzione. La sanzione è prevista nella misura del 30% ridotta ad 1/15 per ogni giorno di ritardo, poi ridotta ad 1/8 (*); • entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione si devono versare i relativi interessi. (*) la riduzione della sanzione del ravvedimento operoso è pari ad	operoso "corto": • il tributo è stato versato il 26 settembre; • entro il 16 ottobre si deve versare la sanzione di 20 euro (1/10 di 200 euro); • entro il 16 ottobre si devono versare i relativi interessi. Se ci si avvale del ravvedimento operoso "lungo": • il tributo è stato versato il 26 settembre; • entro il 30 settembre dell'anno successivo si deve versare la sanzione di 25 euro (1/8 di 200 euro); • entro il 30 settembre dell'anno successivo si devono versare i relativi interessi.

		1/10, invece che ad 1/8, per le violazioni commesse fino al 31/1/2011.	
Versamento fatto tra il 16° e il 30° giorno di ritardo	30% del tributo	E' possibile fare sia il ravvedimento operoso "breve" nei 30 giorni successivi alla data di scadenza, sia il ravvedimento operoso "lungo" entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione. Se ci si avvale del ravvedimento operoso "corto": • il tributo è versato tra il 16° e il 30° giorno dalla scadenza; • entro 30 giorni dalla data di scadenza originaria del versamento si deve versare la sanzione del 30% di 1000 euro, ridotta ad 1/10; • entro 30 giorni dalla data di scadenza originaria del versamento si devono versare i relativi interessi. Se ci si avvale del ravvedimento operoso "lungo": • il tributo è versato tra il 16° e il 30° giorno dalla scadenza; • entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione si deve versare la sanzione del 30%, ridotta ad 1/8 (*); • entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione si devono versare i relativi interessi.	Versamento del tributo di 1000 euro che doveva essere fatto il 16 settembre. Versamento del tributo fatto il 10 ottobre: la sanzione applicabile è 300 euro (il 30% di 1000 euro). Se ci si avvale del ravvedimento operoso "corto": • il tributo è stato versato il 10 ottobre; • entro il 16 ottobre si deve versare la sanzione di 30 euro (1/10 di 300 euro); • entro il 16 ottobre si devono versare i relativi interessi. Se ci si avvale del ravvedimento operoso "lungo": • il versamento del tributo è stato fatto il 10 ottobre; • entro il 30/9 dell'anno successivo si deve versare la sanzione di 37.5 euro (1/8 di 300 euro); • entro il 30/9 dell'anno successivo si devono versare i relativi interessi.

		(*) la riduzione della sanzione del ravvedimento operoso è pari ad 1/10, invece che ad 1/8, per le violazioni commesse fino al 31/1/2011.	
Versamento fatto dopo i 30 giorni dalla scadenza originaria ma entro i termini di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione	30% del tributo	E' possibile solo avvalersi del ravvedimento operoso "lungo" entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione. Se ci si avvale del ravvedimento operoso "lungo": • il tributo è versato dopo i 30 giorni dalla scadenza originaria ma entro termini di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione; • entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione si deve versare la sanzione del 30%, ridotta ad 1/8 (*); • entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione si devono versare i relativi interessi. (*) la riduzione della sanzione del ravvedimento operoso è pari ad 1/10, invece che 1/8, per le violazioni commesse fino al 31/1/2011	Versamento del tributo di 1000 euro che doveva essere fatto il 16 settembre. Versamento del tributo fatto il 20 ottobre: la sanzione applicabile è 300 euro (30% di 1000 euro). Se ci si avvale del ravvedimento operoso "lungo": • il versamento del tributo è stato fatto il 20 ottobre; • entro il 30/9 dell'anno successivo si deve versare la sanzione di 37.5 euro(1/8 di 300 euro); • entro il 30/9 dell'anno successivo si devono versare i relativi interessi.
Versamento non fatto	30% del tributo	#	#

16 Noleggio di autoveicoli

(Articolo 23 comma 42)

Viene abolita la disposizione che prevedeva l'obbligo di emissione della ricevuta fiscale in capo ai soggetti che esercitano attività di locazione di veicoli senza conducente e che non sono tenuti all'obbligo di emissione della fattura (art.22, c. 1, n. 4 DPR 633/72). La disposizione ora abrogata era contenuta nell'art.12, c.9 della Legge 413 del 30/12/1991. L'abrogazione riguarda solo per le attività di locazione dei veicoli senza conducente.

I soggetti interessati dalla modifica sono quelli che esercitano l'attività di locazione di veicoli senza conducente, così come definita nell'art.84 del D.Lgs 285/1992. Sono quindi le attività in cui il locatore, dietro corrispettivo, si obbliga a mettere a disposizione del locatario il veicolo.

In verità l'ambito di applicazione della novità introdotta con il comma 42 in commento non è ben chiaro.

In teoria sono da considerare "veicoli" tutte le macchine di qualsiasi specie che circolano sulle strade guidate dall'uomo (art.46 D.Lgs 285 del 30/4/1992). I veicoli sono poi classificabili tra: veicoli a braccia, veicoli a trazione animale, velocipedi, slitte, ciclomotori, motoveicoli, autoveicoli, filoveicoli, rimorchi, macchine agricole, macchine operatrici, veicoli con caratteristiche atipiche (art.47 D.Lgs 285 del 30/4/1992). In base ad un'interpretazione strettamente normativa quindi verrebbe da dire che anche i soggetti che, ad esempio, esercitano l'attività di noleggio biciclette dovrebbero essere interessati dalla disposizione abrogativa; per tali soggetti quindi dal 6/7/2011 non dovrebbe più sussistere l'obbligo di emissione della ricevuta fiscale, ma eventualmente solo l'obbligo di emissione della fattura se richiesta.

Una lettura diversa della disposizione contenuta nel comma 42 in commento potrebbe invece dare importanza al fatto che l'art.84 del D.Lgs 285/1992 disciplina la "locazione senza conducente". La locazione senza conducente male si sposa con il noleggio di biciclette, dato che la bicicletta di per sé è un veicolo (velocipede) che per sua natura non può "avere" un conducente. A sostegno del fatto che probabilmente il comma 42 in commento non riguarda i noleggiatori di biciclette o ciclomotori è inoltre la lettera c) del medesimo comma 42 in cui è previsto un obbligo di consegna della fattura direttamente al cliente nel caso in cui **l'autovettura** sia riportata direttamente ad un punto noleggio dell'azienda che sia in grado di emettere il documento.

In attesa di ulteriori chiarimenti si ritiene quindi che il comma 42 dell'art.23 del DL 98/2011 riguardi esclusivamente le attività di noleggio di veicoli che per loro natura potrebbero essere noleggiati anche con conducente,anche se ciò non viene fatto. Per le attività di noleggio di veicoli diversi da quelli appena citati (come ad esempio le biciclette o i ciclomotori) si consiglia per ora quindi

di mantenere l'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante emissione della ricevuta fiscale così come previsto dall'art.12, c.9 L.413/1991.

In base alle modifiche apportate con il comma 42 in commento dal 6/7/2011 (giorno di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del DL 98/2011) i soggetti che esercitano attività di locazione di veicoli senza conducente e non hanno l'obbligo di emissione della fattura:

- potranno non emettere alcuna certificazione a fronte del noleggio del veicolo (senza conducente);
- dovranno emettere fattura (art.21 DPR 633/72) se questa viene richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione. In questo caso è però stato introdotto un nuovo obbligo che consiste nell'indicazione degli estremi identificativi del contratto di noleggio sulla fattura medesima (art.23, c.42, lettera b), DL 98/2011). E' inoltre previsto che la fattura deve essere consegnata direttamente al cliente nel caso in cui l'autovettura sai riportata direttamente ad un punto noleggio dell'azienda che sia in grado di emettere il documento (art.23, c.42, lettera c DL 98/2011).

Per memoria si ricordano gli adempimenti che dovevano essere eseguiti fino al 5 luglio 2011 (giorno antecedente la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del DL 98/2011) dai soggetti che esercitano l'attività di noleggio di veicoli senza conducente non obbligati all'emissione della fattura. Questi adempimenti sono stati dettagliati nella CM 24 del 30/3/1992. Fino al 5/7/2011 i soggetti esercenti l'attività di noleggio veicoli senza conducente dovevano obbligatoriamente rilasciare la ricevuta fiscale nel momento della consegna del veicolo. Per le prestazioni di noleggio continuative nella ricevuta fiscale doveva essere indicato il corrispettivo pagato contestualmente alla consegna del bene e il periodo a cui si riferiva il noleggio. Se il corrispettivo era incassato non in unica soluzione ma a scadenze periodiche la ricevuta fiscale andava rilasciata anche al pagamento delle singole scadenze. La ricevuta fiscale doveva essere rilasciata anche nel caso in cui il corrispettivo non era pagato al momento della consegna del bene. In questo caso nella ricevuta fiscale doveva essere indicato che il corrispettivo non era stato riscosso. Al momento dell'incasso totale o parziale del corrispettivo doveva poi essere emessa altra ricevuta fiscale contenente gli estremi di quelle precedentemente rilasciate.

L'esercente attività di noleggio veicoli senza conducente, nonostante l'obbligo di emissione della ricevuta fiscale, poteva poi essere obbligato ad emettere fattura se questa veniva richiesta dal cliente (CM 33/460502 del 18/5/1992). In questi casi quindi il soggetto rilasciava sia ricevuta fiscale che fattura.

Dal 6/7/2011 tutti gli adempimenti appena descritti sono abrogati. In capo ai soggetti che esercitano attività di noleggio di veicoli senza conducente rimane

quindi solo l'eventuale obbligo di emissione della fattura, se richiesta dal cliente (con l'indicazione del contratto di noleggio di riferimento).

La disposizione dell'art.12, c.9 della legge n.413/1991 rimane in vigore per i soggetti esercenti laboratori di barbiere e di parrucchiere per uomo e per gli esercenti attività di noleggio di beni mobili diversi dai veicoli. Questi soggetti, non tenuti all'obbligo di emissione della fattura, continuano quindi ad essere obbligati al rilascio della ricevuta fiscale.

17 Revisione della disciplina fiscale degli ammortamenti dei beni materiali ed immateriali

(Articolo 23 comma 47)

La "Manovra correttiva 2011" ha previsto che, in attesa della riforma fiscale, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2012 (2013 per esercizi coincidenti con l'anno solare), saranno modificate le procedure fiscali di ammortamento dei beni strumentali utilizzati nell'esercizio di impresa e di arti e professioni.

Nel merito dovrà essere emanato un apposito regolamento che, in un'ottica di semplificazione, razionalizzerà i coefficienti di ammortamento applicabili e definirà i beni ammortizzabili individualmente sulla base della loro vita utile e i beni ammortizzabili cumulativamente.

L'Art. 23, comma 47 del D.L. 6/7/2011 n. 98 prevede che:

"In attesa della riforma fiscale, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012, con regolamento da emanare ai sensi dell'Art. 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, è rivista la disciplina del regime fiscale degli ammortamenti dei beni materiali e immateriali sulla base di criteri di sostanziale semplificazione che individuino attività ammortizzabili individualmente in base alla vita utile e a quote costanti e attività ammortizzabili cumulativamente con aliquota unica di ammortamento".

Dal testo della disposizione soprariportata, che non fornisce elementi sufficienti per inquadrare come sarà in pratica attuata la revisione della disciplina degli ammortamenti, si possono comunque formulare le seguenti considerazioni:

- la nuova disposizione, che introduce concetti innovativi, di fatto costituisce un'abrogazione implicita dell'Art. 6 del D.L. 78/2009 che prevedeva una revisione dei coefficienti di ammortamento favorendo i beni ad alta tecnologia e a risparmio energetico rispetto agli altri beni (si ricorda che la revisione dei coefficienti di ammortamento citata doveva essere effettuata ad invarianza di gettito);
- la modifica introdotta interessa esclusivamente la disciplina fiscale degli ammortamenti. Dal punto di vista civilistico nulla cambia con la conseguenza che, in riferimento a determinati beni, potrebbe essere necessaria la gestione di un doppio binario e la conseguente implementazione della fiscalità differita (anticipata);

- i beni interessati sono sia quelli materiali che quelli immateriali (Artt. 102 e 103 Tuir); non sono interessati i costi ad utilizzazione pluriennali regolamentati dall'Art. 108 Tuir;
- le modifiche introdotte saranno applicabili sia nella determinazione del reddito d'impresa che nella determinazione del reddito di lavoro autonomo portando ad uniformità regole attualmente non sempre coincidenti;
- la procedura di ammortamento sarà applicata in modo diversificato in riferimento a beni che saranno ammortizzati singolarmente e a beni che saranno ammortizzati cumulativamente;
- viene confermata la modalità delle quote costanti e quindi di una modalità che non ammette ammortamenti accelerati o ridotti;
- le modifiche introdotte, potrebbero influenzare anche la deducibilità dei canoni di leasing finanziario tenuto conto del richiamo normativo (art. 102 c. 7) che stabilisce durate minime dei contratti di locazione, determinate in relazione ai periodi di ammortamento corrispondenti ai coefficienti di ammortamento;
- per i soggetti IRES o per i soggetti IRPEF che optano per l'applicazione dell'Art. 5 del D.lgs 446/1997, le modifiche introdotte non rilevano ai fini della determinazione del valore netto della produzione ai fini IRAP.

Per analizzare più nel dettaglio la finalità della modifica normativa occorre prendere a riferimento anche la relazione tecnica al provvedimento e le "Note di lettura" presentate in sede di conversione in legge del D.L. 98/2011.

Innanzi tutto emerge che i nuovi coefficienti di ammortamento, che saranno previsti dal regolamento, garantiranno un effetto positivo di gettito per l'erario. Si evince quindi chiaramente che per le imprese/lavoratori autonomi la modifica delle procedure di ammortamento determinerà un innalzamento della base imponibile ed un conseguente aggravio di tassazione che dovrebbe essere indirettamente recuperato dalla semplificazione di gestione delle stesse.

Le nuove modalità di ammortamento saranno applicabili sia ai cespiti di nuova acquisizione che allo stock dei beni già posseduti e parzialmente ammortizzati. Sotto l'aspetto operativo ne conseguirà una attenta analisi dei cespiti già presenti alla data di entrata in vigore delle nuove disposizioni (1/1/2013) per i quali il processo di ammortamento è ancora in essere e una loro ricollocazione, ai fini del processo di ammortamento, nelle diverse categorie che saranno definite.

Anche questo aspetto potrebbe determinare una divergenza tra ammortamento civile ed ammortamento fiscale in quanto, in tali casi, una eventuale revisione del piano di ammortamento civilistico sarebbe difficilmente supportabile da motivazioni legate alla durata economica dei beni di riferimento.

Nel merito della definizione dei coefficienti di ammortamento la relazione tecnica richiama lo schema del "pooling" e cioè la previsione di macrocategorie

di beni di natura omogenea ai quali applicare un unico coefficiente di ammortamento.

A tal fine, per fornire maggiori elementi, può essere indicativo richiamare le categorie utilizzate per la stima relativa all'impatto sul gettito della modifica normativa ed evidenziate nella relazione tecnica nella quale sono previsti i seguenti coefficienti di ammortamento:

- 40 anni per gli edifici
- 15 anni per le attività materiali di lunga durata diverse dagli edifici
- 15 anni per le attività immateriali
- 4 anni per le immobilizzazioni ammortizzabili cumulativamente

Si ritiene che i periodi di durata dell'ammortamento contenuti nella relazione tecnica siano stati determinati tenendo in considerazione la direttiva del Consiglio della Commissione Europea (COM(2011) 121 – 2011/0058 (CNS) relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società nella quale, negli Art.36 e 39, sono definite le medesime durate dei periodi di ammortamento.

18 Contrattazione aziendale

(Articolo 26)

L'articolo in commento conferma anche per l'anno 2012 gli sgravi fiscali e contributivi previsti sulle somme erogate ai lavori dipendenti del settore privato in base alla contrattazione collettiva di secondo livello.

Le somme fiscalmente detassate e contributivamente sgravate devono riferirsi ad incrementi di produttività e più in generale ad ogni altro elemento rilevante al miglioramento della competitività aziendale.

Il Governo, sentite la parti sociali, entro il 31 dicembre 2011, determinerà la misura del sostegno fiscale e contributivo riconosciuto per l'anno 2012, il tutto compatibilmente con le risorse stanziate con la legge di stabilità ovvero previste a tali fini dalla legislazione vigente.

Misure analoghe sono entrate vigore nel 2008, e a seguito di successive proroghe, sono in vigore anche per l'anno 2011.

19 Regime fiscale di vantaggio

(Articolo 27)

L'art. 27 della manovra correttiva), rubricato "Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità", ha introdotto nuove regole per l'accesso e la permanenza nel regime dei minimi.

Le finalità e gli obiettivi della norma in commento sono quelli di favorire la costituzione di nuove imprese (e lavoro autonomo) da parte di giovani e di coloro che perdono il lavoro e di inserire disposizioni a carattere antielusivo e di restrizione all'accesso. L'intervento normativo ha, inoltre, lo scopo di concentrare i regimi fiscali agevolati in un unico regime applicabile a coloro che sviluppano nuove attività.

Viene, inoltre, demandata all'emanazione di uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle Entrate la regolamentazione e l'attuazione delle nuove regole fissate dall'art. 27 DL. 98/2011.

Condizioni di accesso al "nuovo" regime dei minimi

Secondo quanto stabilito dalla "Manovra correttiva estiva" (art. 27 DL 98/2011), a partire dal 1 gennaio 2012, il regime si applica per il periodo di imposta di inizio attività e per i quattro successivi ai soggetti che:

- intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione;
- hanno intrapreso l'attività successivamente al 31 dicembre 2007.

Pertanto i soggetti già in attività al 31 dicembre 2007 in possesso dei requisiti per accedere al regime dei minimi, non possono accedervi.

Per i soggetti che non hanno ancora compiuto 35 anni, il regime agevolato è applicabile anche oltre il quarto periodo di imposta successivo a quello di inizio dell'attività ma non oltre il periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età.

Il 2° comma dell'art. 27 del DL 98/2011 stabilisce che il beneficio del regime agevolato spetta a condizione che:

- il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio attività, attività artistica, professionale o d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non sia mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo. È escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel

periodo di pratica obbligatoria per l'esercizio di arti o professioni (c.d. praticantato);

- qualora venga proseguita un'attività d'impresa svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei ricavi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore a 30.000 euro;

Devono, inoltre, essere rispettate le condizioni soggettive previste dal comma 99 dell'art. 1 L. 244/07. I requisiti oggettivi previsti dal comma 99, art. 1 L. 244/07, che fanno riferimento a condizioni verificabili sull'attività precedentemente esercitata, dovranno essere accertati solo per verificare la permanenza nel regime e non per l'accesso, considerato che è precluso l'accesso al nuovo regime agevolato ai soggetti già in attività.

Misura dell'imposta sostituiva

L'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali applicabile al reddito dei soggetti che applicano il regime agevolato è fissata nella misura del 5%, in luogo del 20% prevista per i contribuenti che aderiscono al regime dei minimi fino al 31/12/2011.

Regime transitorio o "supersemplificato"

Il comma 3, art. 27 del DL 98/2011, prevede che i soggetti che, pur avendo le condizioni previste per i "vecchi" minimi" (art. 1 c. 96 e 99 L. 244/07), per effetto delle nuove regole previste dalla manovra estiva, non possono accedere al regime dei minimi, oppure ne fuoriescono, entrano in un regime che è possibile definire "supersemplificato".

E' un regime di transito che prevede l'esonero dagli obblighi di:

- registrazione e tenuta delle scritture contabili sia ai fini Iva che ai fini dei redditi;
- liquidazione e versamenti periodici Iva;
- presentazione della dichiarazione Irap.

I soggetti "supersemplificati" devono, invece, ottemperare ai seguenti obblighi:

- conservare i documenti ricevuti ed emessi:
- fatturazione e certificazione se prescritti;
- addebito a titolo di rivalsa dell'imposta sul valore aggiunto;
- detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti (anche intracomunitari) e importazioni;
- liquidazione e versamento annuale dell'Iva;
- presentazione della dichiarazione Iva annuale e della comunicazione dati Iva;

- determinazione del reddito nei modi ordinari (criterio di competenza) e, conseguentemente, compilazione dei quadri ordinari di determinazione del reddito;
- applicazione studi di settore o parametri e compilazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti.

I soggetti che transitano dal vecchio regime dei minimi al nuovo regime "supersemplificato" possono operare la rettifica della detrazione prevista dall'art. 19-bis2, comma 3 DPR 633/72 per mutamento del regime fiscale. In questo caso opera una rettifica c.d. "a favore" perché si passa da un regime che non ha consentito la detrazione al regime ordinario di determinazione dell'imposta.

Il regime "supersemplificato" cessa di avere applicazione dall'anno successivo, nel caso in cui si verifichi una delle condizioni previste dal comma 96 o si rientra in uno dei casi di esclusione soggettiva previste dal comma 99 dell'art. 1, L. 244/07.

Opzione per l'applicazione del regime ordinario

I soggetti "supersemplificati" possono optare per l'applicazione del regime contabile normale.

L'opzione è valida per un triennio e si rinnova di anno in anno, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

Cosa succede ai minimi al 31/12/2011?

Per i contribuenti che hanno adottato il regime dei minimi e che presentano le caratteristiche di permanenza nel regime agevolato al 31/12/2011 secondo le disposizioni ante-modifica, dovrà essere verificata la sussistenza o meno anche dei requisiti previsti dalle nuove disposizioni.

Verifica della data di inizio attività:

il contribuente che ha iniziato l'attività prima del 31/12/2007 è automaticamente escluso dal "nuovo" regime. In questo caso dovranno essere applicate le regole di passaggio dal regime agevolato al regime "supersemplificato" che prevede l'applicazione ordinaria dell'imposta;

il contribuente che ha iniziato l'attività dopo il 31/12/2007 (indipendentemente dal regime contabile adottato) deve procedere alle verifiche ulteriori.

Verifica delle nuove condizioni (art. 27 c. 2 DL 98/2011):

il contribuente che NON rispetta le nuove condizioni non può rimanere nel "nuovo" regime dei minimi ed accede in automatico al regime "supersemplificato" salvo opzione per il regime ordinario/semplificato;

il contribuente che rispetta le nuove condizioni può permanere nel "nuovo" regime previsto.

Determinazione dei periodi d'imposta per i quali può essere applicata l'imposta sostitutiva del 5%: alcuni esempi

ANNO DI INIZIO ATTIVITA'	ETA' DEL CONTRIBUENTE	IMPOSTA AL 20% "VECCHI MINIMI"	IMPOSTA AL 5% "NUOVI" MINIMI
2008	25	2008 – 2009 – 2010 -2011	2012 - 2018 ANNO DI COMPIMENTO DEI 35 ANNI
2008	40	2008 – 2009 – 2010 -2011	SOLO PER IL 2012 ULTIMO ANNO DEL QUINQUIENNIO
2011	29	2011	2012 – 2017 ANNO DI COMPIMENTO DEI 35 ANNI
2011	37	2011	2012 – 2015 ULTIMO ANNO DEL QUINQUIENNIO

Considerazioni finali

I contribuenti che intendono adottare il regime dei minimi per l'anno 2011 dovranno verificare le regole previste dai commi 96 e 99, art. 1 L. 244/07, in quanto il "nuovo" regime dei minimi entrerà in vigore dal 1/1/2012.

Tuttavia, per evitare la fuoriuscita dal regime agevolato perché non sono rispettate le nuove disposizioni introdotte dalla Manovra correttiva, sarebbe opportuno in fase di inizio attività verificare anche le regole previste dall'art. 27 del DL 98/2011.

20 Processo tributario: contributo unificato

(Articolo 37)

La Manovra Correttiva modifica radicalmente la metodologia di imposizione fiscale del contenzioso tributario; viene infatti abrogata l'imposta di bollo e introdotto il contributo unificato.

Il nuovo meccanismo si applica alle controversie instaurate ed ai ricorsi instaurati successivamente al 06/07/2011.

Infatti L'art. 37, comma 6 lettera t) e seguenti del D.L. 98/2011 contiene alcune novità in materia di proposizione del ricorso nel contenzioso tributario.

In particolare sono previste le seguenti novità:

- Per i ricorsi notificati e le controversie instaurate dal 07/07/2011 non è più dovuta l'imposta di bollo bensì un contributo unificato determinato in modo differenziato in funzione del valore della controversia. Il contributo unificato è dovuto sia per i ricorsi principali che per i ricorsi incidentali proposti avanti le Commissioni tributarie Provinciali e Regionali.

  L'importo del contributo unificato è determinato secondo la tabella che segue.

Valore della controversia	Contributo unificato dovuto
Fino ad € 2.582,28	€ 30,00
oltre €2.582,28 fino ad € 5.000,00	€ 60,00
oltre € 5.000,00 fino ad €25.000,00	€ 120,00
oltre €25.000,00 fino ad € 75.000,00	€ 250,00
Oltre €75.000,00 fino ad € 200.000,00	€ 500,00
Oltre € 200.000,00	€ 1.500,00

- Il contributo unificato dovuto è aumentato del 50% qualora il difensore nel ricorso omette di indicare il proprio indirizzo di posta elettronica certificata e numero di fax o il codice discale della parte ricorrente.
- La lettera u) del richiamato comma 6) confermato anche in una nota del Ministero dell'economia del 11/7/2011, il valore della lite deve essere determinato ai sensi del comma 5 dell'art. 12 del D.Lgs. n.546/92, conseguentemente deve essere considerato il solo importo del tributo al netto di interessi e sanzioni.

Nel caso in cui, il ricorso riguardi colo sanzioni ed interessi, allora il valore della lite sarà determinato prendendo in considerazioni detti importi.

Per quanto precede la parte ricorrente dovrà presentare, nella parte conclusiva del ricorso, apposita dichiarazione ai fini della prenotazione a debito del contributo unificato.

- Come specificato nella nota ministeriale richiamata, il versamento del contributo unificato potrà avvenire attraverso:
  - i concessionari utilizzando il modello F23 (codice tributo 941-T), anche in via telematica,
  - gli uffici postali utilizzando il conto corrente postale intestato alla sezione Tesoreria dello Stato competente per provincia,
  - le tabaccherie.

  Indipendentemente dallo strumento utilizzato per il pagamento, dovrà essere sempre rilasciata una ricevuta che dovrà essere allegata al ricorso al momento del deposito.

21 Nuovo istituto del reclamo e della mediazione

(Articolo 39, comma 9)

La Manovra Economica 2011, con l'introduzione del nuovo art. 17-bis nel D.Lgs. n. 546/92, da vita ad un nuovo istituto del contenzioso fiscale denominato "Il reclamo e la mediazione".

Il nuovo istituto delfattivo diverrà obbligatorio per gli accertamenti fino a 20.000,00 euro notificati a decorrere dal 01 aprile 2012.

L'art. 39, commi 9, 10 e 11 istituisce il suddetto strumento deflattivo con l'obiettivo di ridurre il contenzioso tributario presso le commissioni tributarie.

L'istituto, denominato "Il reclamo e la mediazione" prevede una serie di peculiarità di seguito schematizzate.

- l'istituto del reclamo riguarderà le sole controversie di valore non superiore ad € 20.000,00 ed i soli atti emessi dall'Agenzia delle entrate. Sono esclusi dall'istituto le controversie relative ad atti volti al recupero di aiuti di stato.

  Il valore della controversia viene determinato facendo riferimento all'importo del solo tributo escludendo quindi interessi e sanzioni. Nel caso in cui l'atto abbia per oggetto solo sanzioni ed interessi, il valore della lite viene determinato con riferimento a detti importi.
- a fronte di un accertamento il contribuente sarà obbligato a proporre preventivamente un "reclamo" pena l'inammissibilità del successivo ricorso. Il reclamo dovrà essere proposto, non all'Ufficio che ha emesso l'atto, bensì alla Direzione Provinciale o alla Direzione Regionale dell'Agenzia, le quali attraverso apposite strutture deputate alla gestione del contenzioso, esamineranno in autonomia il reclamo del contribuente.
- I termini di proposizione del reclamo sono gli stessi previsti per la proposizione del ricorso giurisdizionale (60 gg).
- Durante la fase del reclamo, se l'Ufficio non ritiene di dover annullare l'atto emesso in quanto illegittimo, si inserisce nella fase del reclamo una fase di mediazione nella quale, o sulla base della proposta avanzata dal contribuente, o sulla base di una proposta avanzata dall'Ufficio, le parti tentano di addivenire ad un accordo. La norma prevede che nel caso in cui l'Ufficio non accolga totalmente o parzialmente il reclamo del contribuente, è obbligo dell'Ufficio, formulare una proposta di mediazione che tenga conto della incertezza delle questioni in contenzioso, del grado di sostenibilità delle pretese, e della economicità dell'azione amministrativa.

- La mediazione si perfeziona nei termini previsti per la conciliazione giudiziale, inoltre la procedura della mediazione automaticamente esclude l'istituto della conciliazione giudiziale.
- Decorsi 90 giorni senza che la mediazione sia sfociata in un accordo, o dalla data in cui il contribuente riceve il rigetto o l'accoglimento parziale del reclamo, la norma prevede che l'istituto del reclamo produce i medesimi effetti del ricorso. Quindi dal 90 giorno, o dalla data di ricezione del rigetto del reclamo, decorrono i termini per la successiva costituzione in giudizio del ricorrente presso le commissioni tributarie.

  Da notarsi che il reclamo, in caso di mancato accordo, è destinato a trasformarsi in ricorso, conseguentemente già in sede di proposizione del reclamo, sarà necessario predisporre lo stesso come un vero e proprio ricorso esplicitando integralmente la linea difensiva del contribuente.
- Al fine di spronare una attenta valutazione delle proposte avanzate in sede di reclamo la norma prevede che in sede contenziosa la Commissione tributaria condanna la parte soccombente al pagamento in aggiunta alle spese di giudizio, di una ulteriore somma pari al 50% di dette spese, a titolo di rimborso del procedimento di reclamo e mediazione.

  Infine i giudici non potranno dichiarare compensate le spese tra le parti in assenza di particolari motivi che abbiano indotto la parte soccombente a non mediare.

22 Chiusura liti fiscali pendenti

(Articolo 39, comma 11)

La manovra correttiva introduce la possibilità di chiudere le liti fiscali pendenti al 1 maggio 2011 dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio, di valore non superiore a 20.000 euro e in cui è parte l'Agenzia delle Entrate.

Le liti possono essere definite presentando apposita domanda da parte del contribuente e con il pagamento di somme determinate ai sensi dell'art. 16 della L. 289/02.

In pratica per la definizione degli atti occorre fare riferimento alla stessa normativa prevista dal vecchio condono con alcune precisazioni contenute nel nuovo testo; è prevista inoltre l'emanazione di uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate per stabile le modalità di versamento, di presentazione della domanda di definizione ed ogni altra disposizione applicativa del comma 12.

Liti definibili

Sono definibili le liti fiscali pendenti al 1 maggio 2011, anche a seguito di rinvio, dinanzi:

- alle Commissioni Tributarie Provinciali, Regionali, di primo e secondo grado di Trento e Bolzano, e Centrale;
- al Giudice ordinario, compresa la Cassazione

in cui è parte l'Agenzia delle Entrate (avvisi di accertamento IRPEF, IVA IRES, IRAP, ecc., irrogazioni di sanzioni e, in via generale tutti gli atti impositivi) di valore non superiore a 20.000 euro.

Per considerare pendente una lite occorre che al 1° maggio 2011 sia stato proposto ricorso, anche se alla stessa data non sia stato effettuato il deposito presso la Commissione tributaria adita.

Valore della lite

Il valore della lite, da prendere a base per il calcolo della definizione è rappresentato:

- dall'imposta che ha formato oggetto di contestazione in primo grado, al netto degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni collegate al tributo, anche se irrogate con provvedimento separato

- dall'ammontare delle sanzioni in caso di liti relative ad irrogazioni di sanzioni non collegate ad un tributo.

Il valore della lite è determinato con riferimento a ciascun atto impugnato, indipendentemente dal numero dei soggetti interessati.

In presenza di un avviso di accertamento che contiene una rettifica della perdita senza contestazione di una maggiore imposta dovuta (recupero parziale) la lite, come già previsto nel 2002, dovrebbe poter essere definita prendendo a riferimento una imposta "virtuale" commisurata alla perdita in contestazione.

Esempio:			
anno d'imposta 2007			
perdita dichiarata ai fini IRPEF		€ 30.000	
perdita accertata		€ 6.000	
		---	
differenza perdita		€ 24.000	
calcolo imposta virtuale:			
fino a 15.000 aliquota 23%	=	6.150,00	
su 9.000 aliquota 28%	=	2.520,00	
		---	
totale imposta virtuale		8.670,00	= valore della lite.

Definizione della lite

La lite fiscale si definisce:

con il pagamento delle somme dovute entro il 30 novembre 2011, in unica soluzione;

con la presentazione della domanda di definizione da parte del contribuente entro il 31 marzo 2012.

Versamento delle somme dovute

Le somme dovute per la definizione sono così calcolate:

- 150 euro per le liti di valore fino a 2.000 euro:
- se il valore della lite è superiore a 2.000 euro:
  - 10% del valore se l'ultima sentenza è stata favorevole al contribuente:
  - 50% se l'ultima sentenza è stata favorevole all'Agenzia;
  - 30% se la lite pende ancora nel primo grado di giudizio.

Dalle somme così determinate possono essere scomputate quelle già versate per effetto di iscrizioni a ruolo.

Se le somme già versate sono di ammontare superiore rispetto a quanto dovuto per la chiusura della lite:

- se è soccombente il contribuente non è previsto alcun rimborso dell'eccedenza;
- se è soccombente l'Agenzia il rimborso spetta solo per le liti di valore superiore a 2.000 euro.

Le somme dovute devono essere versate entro il **30 novembre 2011**, in unica soluzione

A tal fine, con risoluzione n. 82/E del 5 agosto 2011, è stato istituito il seguente codice tributo:

"8082" denominato **"Liti fiscali pendenti – Definizione ai sensi dell'art. 39, c. 12, D.L. 98/11".**

Il codice deve essere utilizzato nel modello *"F24 Versamenti con elementi identificativi"* nel quale devono essere compilato anche i seguenti campi:

- "*codice ufficio"* - deve essere indicato il codice della Direzione provinciale o regionale dell'Agenzia delle Entrate parte nel giudizio;
- *"tipo"* – deve essere indicato il carattere "R";
- *"elementi identificativi*" - deve essere indicato "DLF" (= definizione liti fiscali);
- *"anno di riferimento"* - deve essere indicato l'anno di imposta cui si riferisce l'atto impugnato, nel formato "*AAAA".*

La risoluzione spiega inoltre che nella sezione "Contribuente" deve essere inserito il codice fiscale del contribuente che ha proposto il ricorso; se però il versamento viene effettuato da un soggetto diverso da quest'ultimo il codice fiscale da indicare è quello di chi ha eseguito il versamento e nel campo *"Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare"* deve essere inserito il codice fiscale del soggetto che ha presentato il ricorso, unitamente all'indicazione, nel campo *"codice identificativo"* del codice **"71"** denominato **"soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio".**

NB: Restano comunque dovute per intero le somme relative al recupero di aiuti di Stato illegittimi.

Presentazione della domanda di definizione

Per ciascuna lite pendente deve essere presentata, **entro il 31 marzo 2012**, una domanda di definizione le cui modalità di presentazione dovranno essere stabilite con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Sospensione dei giudizi e dei termini

I giudizi in corso relativi alle liti potenzialmente definibili sono sospesi fino al **30 giugno 2012.**

Nel caso in cui sia già stata fissata la trattazione della lite, il contribuente può chiedere la sospensione del giudizio dichiarando di volersi avvalere della definizione agevolata.

Sono altresì sospesi fino al 30 giugno 2012 i termini per la proposizione di ricorsi, appelli, controdeduzioni, ricorsi per cassazioni, controricorsi e ricorsi in riassunzione, compresi i termini per la costituzione in giudizio.

Gli uffici dell'Agenzia delle Entrate competenti devono trasmettere, entro il 15 luglio 2012, alle Commissioni tributarie, ai tribunali, alle Corti di appello e alla Corte di Cassazione un elenco delle liti pendenti per le quali è stata presentata domanda di definizione. Tali liti sono sospese fino al 30 settembre 2012.

L'estinzione del giudizio viene dichiarata a seguito della comunicazione attestante la regolarità della definizione e l'integrale versamento delle somme dovute. A tal fine la comunicazione degli uffici deve essere depositata presso la segreteria della Commissione o nella Cancelleria degli Uffici giudiziari entro il 30 settembre 2012. Entro la stessa data deve essere comunicato e notificato l'eventuale diniego della definizione.