

In evidenza



Normativa e prassi in sintesi

Tutte le novità contenute nella Manovra correttiva e nel Decreto Sviluppo



Focus di pratica professionale

Contribuenti minimi: considerazioni sul nuovo regime e sull'uscita dal vecchio

Le modifiche apportate alla disciplina degli studi di settore dalla Manovra correttiva

Sommario



Notizie *Flash*

- Usufrutto e pegno di quote Srl: per la costituzione è obbligatorio il notaio pag.3
- Pmi, operativo il Fondo *start-up* per l'avvio di progetti di internazionalizzazione pag.3
- Accertato il cambio delle valute estere per il mese di giugno pag.3
- Detassazione premi di produttività: attenzione alla scadenza al 1° agosto pag.3
- Distruzione della contabilità: legittima la confisca sui beni della società pag.4
- Irap su sindaci e amministratori: i redditi da escludere devono essere evidenziati pag.4
- La caparra non fa reddito pag.4
- Scudo fiscale: valido solo per i reati relativi a capitali oggetto di rimpatrio pag.4
- Accertamento: il questionario non sostituisce l'invito a comparire pag.4
- Studi in lavorazione: i *cluster* di giugno pag.4
- Abitazioni concesse in locazione turistica: il Cndcec a favore della detrazione Iva pag.5
- Aggiornamento Gerico, specifiche tecniche, *software* e controllo dei modelli 2011 pag.5



Normativa e prassi in sintesi

- [Tutte le novità contenute nella Manovra correttiva e nel Decreto Sviluppo](#) pag.6



Focus di pratica professionale

- [Contribuenti minimi: considerazioni sul nuovo regime e sull'uscita dal vecchio](#) pag.24
- [Le modifiche apportate alla disciplina degli studi di settore dalla Manovra correttiva](#) pag.29
- [Appuntamento al settembre per la sanatoria catastale dei rurali](#) pag.35



Approfondimenti monografici

- [Conferimento d'azienda e successiva cessione della partecipazione: dall'imposta di registro all'abuso del diritto](#) pag.40



Il Punto sull'Iva

- [Territorialità Iva e Regolamento 282. Il concetto di stabile organizzazione](#) pag.46



Notizie flash

DIRITTO SOCIETARIO

[Ministero Sviluppo](#)
[parere](#)
[5/07/11](#)
[n.127447](#)



Usufrutto e pegno di quote Srl: per la costituzione è obbligatorio il notaio

La procedura semplificata in caso di cessione di quote di Srl attraverso l'intermediario abilitato e senza l'utilizzo del notaio, introdotta con l'art.36, co.1-*bis* del D.L. n.112/08, non è applicabile agli atti costitutivi di usufrutto o di pegno di quote di Srl, ai quali dovrà quindi essere applicata la procedura ordinaria. Lo ha chiarito il Ministero dello Sviluppo Economico con il **parere n.127447 del 5 luglio**, sottolineando che, nel caso di documento informatico sottoscritto con firma digitale, il rispetto del principio di autenticità degli atti soggetti ad iscrizione – che regge il regime di pubblicità del Registro delle imprese – è infatti garantito solo se viene apposta l'autentica notarile. Il parere è in contrasto con la posizione assunta dal Cndcec, con la [circolare n.6/IR del 22/10/08](#).

AGEVOLAZIONI, INCENTIVI E FINANZIAMENTI

[Ministero Sviluppo](#)
[decreto](#)
[4/03/11](#)
[n.102](#)
[G.U. 8/07/11](#)
[n.157](#)



Pmi, operativo il Fondo start-up per l'avvio di progetti di internazionalizzazione

Sono state definite, con il **decreto n.102 del 4 marzo 2011**, in vigore dal 9 luglio 2011, le modalità operative e le condizioni di intervento del Fondo *start-up*, il Fondo rotativo che favorisce la fase di avvio di progetti di internazionalizzazione da parte di imprese singole o associate. Il decreto, adottato dal Ministero dello Sviluppo economico, è pubblicato sulla **Gazzetta Ufficiale n.157 dell'8 luglio 2011**. Società destinatarie sono le imprese di nuova costituzione, con sede sociale in Italia o in altro Paese Ue, appositamente costituite, nella forma di società di capitali, da raggruppamenti di piccole e medie imprese o da singole PMI operanti in Italia per la realizzazione di progetti d'internazionalizzazione in Paesi extra Ue.

ADEMPIMENTI

[Agenzia Entrate](#)
[provvedimento](#)
[14/07/11](#)
[Sito Web](#)
[15/07/11](#)



Accertato il cambio delle valute estere per il mese di giugno

Con **provvedimento del 14 luglio**, pubblicato sul proprio sito *web* il 15/07/11, ai sensi dell'art.1, co.361, della L. n.244/07, l'Agenzia delle Entrate ha accertato il cambio delle valute estere per il mese di giugno 2011, ai sensi dell'art.110, co.9 del Tuir.






[Agenzia Entrate](#)
[sito web](#)




Detassazione premi di produttività: attenzione alla scadenza al 1° agosto

Si ricorda che l'Agenzia delle Entrate, con la [C.M. n.19/E/11](#), in materia di imposta sostitutiva sugli emolumenti relativi alla produttività aziendale, ha comunicato che, per i casi in cui sia stata applicata la detassazione senza i presupposti previsti dalla legge, il versamento della differenza tra l'importo dell'imposta sostitutiva già pagato e quello effettivamente dovuto in base alla tassazione "ordinaria" dovrà essere effettuato entro il 1° agosto 2011, al fine di evitare l'applicazione di sanzioni. Nella citata circolare, infatti, l'Agenzia ha chiarito che: "La disapplicazione delle sanzioni è subordinata tuttavia alla circostanza che i sostituti d'imposta effettuino il versamento della differenza tra l'importo dell'imposta sostitutiva già versato e l'importo effettivamente dovuto in applicazione delle ritenute ordinarie sui redditi di lavoro dipendente, comprensiva di interessi (cfr. R.M. n.109/E/07), entro il 1° agosto 2011". Si segnala che la scadenza in oggetto non è stata ufficialmente prorogata al 22 agosto, e non è nemmeno rubricata sotto il 1° di agosto nello scadenario fiscale sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

<p>Cassazione sentenza 19/07/11 n.28731</p> 	<p>Distruzione della contabilità: legittima la confisca sui beni della società</p> <p>Nel caso in cui il legale rappresentante di una società sia indagato per reato di occultamento o distruzione di documenti contabili (art.10, D.Lgs. n.74/00), è legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente non solo dei beni intestati all'indagato, ma anche dei beni della società nell'interesse della quale è stato commesso l'illecito, dal momento che tale ente non può considerarsi terzo estraneo al reato perché partecipa alla utilizzazione degli incrementi economici che ne sono derivati. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la sentenza n.28731 del 19 luglio.</p>
<p>Cassazione ordinanza 19/07/11 n.15803</p> 	<p>Irap su sindaci e amministratori: i redditi da escludere devono essere evidenziati</p> <p>I redditi realizzati dal professionista nell'esercizio dell'attività di Sindaco o amministratore non sono soggetti a Irap, ma il contribuente è tenuto a evidenziare la parte di ricavo netto risultante dall'esercizio di quella attività, altrimenti, se tali importi non risultano evidenziati, per ottenere la non assoggettabilità Irap dell'intero reddito è necessario dare prova dell'assenza di autonoma organizzazione. È quanto si può dedurre dall'ordinanza n.15803 del 19 luglio della Corte di Cassazione.</p>
<p>Cassazione sentenza 18/07/11 n.28221</p> 	<p>La caparra non fa reddito</p> <p>Gli acconti che l'imprenditore edile incassa sulle future vendite di immobili sono da considerare tra le componenti di reddito esclusivamente nell'anno di imposta in cui si realizza il trasferimento di proprietà (ex art.109, Tuir); pertanto fino a quel momento, in caso di accertamento del reddito, tali somme non possono essere considerate tra i "maggiori ricavi" non dichiarati. È quanto emerge dalla sentenza n.28221 del 18 luglio della Cassazione.</p>
<p>Cassazione sentenza 19/07/11 n.28724</p> 	<p>Scudo fiscale: valido solo per i reati relativi a capitali oggetto di rimpatrio</p> <p>La disciplina del <i>c.d.</i> scudo fiscale riguarda solo condotte afferenti le somme che dall'estero rientrano in Italia, e non invece condotte che sono distinte e diverse e che non attengono agli importi oggetto del beneficio fiscale suddetto. L'esonero dalla punibilità previsto dallo scudo fiscale va inteso in termini rigorosamente restrittivi, e sono dunque esclusi gli altri reati penali tributari, anche se commessi nelle stesse annualità in cui è stato effettuato lo scudo. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la sentenza n.28724 del 19 luglio.</p>
<p>CTR Lazio sentenza 20/04/11 n.296/14/11</p> 	<p>Accertamento: il questionario non sostituisce l'invito a comparire</p> <p>Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazione, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'Amministrazione Finanziaria deve instaurare un contraddittorio con il contribuente, pena la nullità del provvedimento. L'invio di un questionario con cui l'Amministrazione si limiti a elencare una lista di documenti da presentare, non può surrogare l'invito a comparire e se l'Ufficio necessita di chiarimenti è tenuto a convocare il contribuente per l'accertamento con adesione. Per questi motivi la CTR del Lazio con la sentenza n.296/14/11 del 20 aprile ha accolto il ricorso di una Snc, contro l'avviso di accertamento.</p>

STUDI DI SETTORE

<p>Agenzia Entrate studi di settore Sito web</p> 	<p>Studi in lavorazione: i cluster di giugno</p> <p>Sul sito <i>web</i> delle Entrate sono stati pubblicati i cluster (gruppi omogenei) risultati dalle elaborazioni dei dati relativi agli Studi di settore in lavorazione per il periodo d'imposta 2011, relativi al mese di giugno.</p> <p>(Percorso: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home - Strumenti - Studi di settore e parametri - Metodologie - Cluster (studi in lavorazione) - Giugno 2011)</p>
---	---

IVA

[Cndcec studio 18/04/11](#)



Abitazioni concesse in locazione turistica: il Cndcec a favore della detrazione Iva

La previsione dell'indetraibilità dell'Iva, ex art.19-bis 1, lett.i) del DPR 633/72, sugli acquisti di fabbricati a destinazione abitativa e sulle spese di manutenzione, recupero o gestione degli stessi, nei confronti di imprese che, nell'esercizio di attività turistico-ricettive (come affittacamere, case ed appartamenti per vacanze, *residence, bed and breakfast*, agriturismo), applicano l'imposta sui servizi resi ai clienti, non appare legittima, in quanto contrasta con il principio della neutralità del tributo Iva. È questo il parere che viene espresso dal Cndcec nello **studio**: "La detraibilità del tributo Iva sugli acquisti relativi ad immobili ad uso abitazione concessi in locazione in forma imprenditoriale per finalità turistiche" del **18 aprile**, pubblicato lo scorso 14 luglio.

AGGIORNAMENTO SOFTWARE

Agenzia Entrate
software
Sito Web



Aggiornamento Gerico, specifiche tecniche, software e controllo dei modelli 2011

Sono disponibili sul sito *web* delle Entrate:

- **la versione 1.0.2** del 21/07/11 del *software Gerico*;

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home>- Cosa devi fare - Dichiarare - Studi di settore e parametri - Studi di settore - Compilazione - Software di compilazione)

- **la versione 1.0.2** del 21/07/11 del *software* di compilazione dei **modelli 770**, Unico PF, SP, SC e ENC 2011

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Strumenti - Software di compilazione - Software - Modelli di dichiarazione)

- l'aggiornamento, a seguito del provvedimento delle Entrate del 4/07/011, delle **specifiche tecniche** per la trasmissione dei **modelli** Unico PF, SP, SC e ENC 2011.

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Strumenti - Specifiche tecniche - Modelli di dichiarazione - Unico/2011)

- **la versione 1.0.2** del 22/07/11 della **procedura di controllo** del modello Irap;
- **la versione 1.4.4** del 22/07/11 della **procedura di controllo** dei modelli 770, Unico PF, SP, SC e ENC 2011 e Consolidato nazionale e mondiale.

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Strumenti- Procedure di controllo – modelli di dichiarazione)



Accedi all' Area Riservata



E_mail

Le ricordiamo che all'interno dell'Area riservata è attivo il **nuovo servizio dedicato agli Abbonati** che desiderano offrire suggerimenti, casi di studio e idee su argomenti da approfondire.

Gli spunti più interessanti saranno oggetto di discussione nel nostro Comitato scientifico e sviluppati nei prossimi numeri.



Tutte le novità contenute nella Manovra correttiva e nel Decreto Sviluppo

Subito dopo la conversione in legge del decreto n.70/11¹ - c.d. [Decreto sviluppo](#) - con sconosciuta rapidità, è stata convertita in legge anche la [Manovra correttiva](#) (D.L. n.98/11²). Alcune modifiche introdotte dai decreti impattano sulla medesima materia come, ad esempio, quelle concernenti le detrazioni per gli interventi di ristrutturazione del patrimonio edilizio per le quali, oltre ad aver eliminato l'obbligo di comunicazione preventiva al Centro operativo di Pescara e l'indicazione del costo di manodopera nella fattura, è stata ridotta la ritenuta da applicare in sede di pagamento dal 10% al 4%. Ed ancora, se con il Decreto sviluppo è stato eliminato l'obbligo di segnalazione nel c.d. "spesometro" delle operazioni pagate con mezzi tracciabili (carte di credito, di debito e prepagate), con la Manovra correttiva tale obbligo è stato reintrodotta per gli enti creditizi eroganti le suddette carte.

Per quanto attiene il comparto della fiscalità d'impresa, sono state apportate modifiche all'utilizzo delle perdite di esercizio delle società di capitali, che se da un lato adesso incontrano un limite quantitativo nella misura dell'80%, dall'altro non hanno più un tetto in termini temporali (con specifico riferimento alle perdite in fase di *start up*, le stesse non hanno alcun limite temporale o quantitativo).

Sul fronte delle agevolazioni fiscali, il decreto sviluppo ha introdotto un nuovo regime per i crediti per ricerca e sviluppo e un credito di imposta per le nuove assunzioni nel Mezzogiorno ed ha riproposto la c.d. "Tremonti Sud". Con la Manovra correttiva sono state apportate importanti novità per quanto concerne i cosiddetti regimi forfettizzati, in particolare è stato introdotto, per incentivare l'imprenditoria giovanile, un nuovo regime c.d. dei super-minimi, comportante una tassazione in misura forfettaria pari al 5% (di contro è stato abolito il regime dei minimi introdotto con la L. n.244/07). Nel comparto Iva, oltre alla previsione della chiusura delle partite Iva inattive, sono state inserite novità, in sede di conversione in legge del Decreto Sviluppo, per quanto attiene ai depositi Iva. Gli altri settori su cui sono intervenuti, in modo sensibile, i due decreti sono quelli relativi all'accertamento, alla riscossione e al contenzioso tributario.

In particolare, in ambito accertativo, viene disposta una razionalizzazione dell'attività e limiti temporali specifici in tema di accessi presso i contribuenti minori e i lavoratori autonomi e la proroga dell'entrata in vigore dell'esecutività dell'atto di accertamento al 1° ottobre 2011, oltre ad un inasprimento del regime sanzionatorio in caso di omessa o infedele compilazione degli studi di settore.

Nella riscossione è stato introdotto il c.d. "mini-ravvedimento" che comporta l'applicazione di una sanzione pari al 2% per ogni giorno di ritardo fino al quindicesimo.

Il processo tributario è stato inciso non soltanto dall'introduzione, con contemporanea abrogazione dell'imposta di bollo, del contributo unificato alla stregua del processo civile, ma, ancor prima di entrare nella fase contenziosa è fatto obbligo al contribuente proporre reclamo avverso l'atto accertativo ricevuto, pena l'impossibilità di instaurare il successivo contenzioso.

¹ Il D.L. n.70 del 13/05/11, pubblicato in G.U. n.110 del 13/05/11 ed in vigore dal 14 maggio, è stato convertito, con modificazioni, in L. n.106 del 12/07/11, pubblicata in G.U. n.160 del 12/07/11, in vigore dal 13 luglio.

² Il D.L. n.98 del 6/07/11, pubblicato in G.U. n.155 del 6/07/11 ed in vigore lo stesso giorno, è stato convertito, con modificazioni, in L. n.111 del 15/07/11, pubblicata in G.U. n.164 del 16/07/11, in vigore dal 17 luglio.

A chiusura si segnala come sia prevista una “clausola di salvaguardia” in base alla quale, in caso di mancata attuazione della prevista razionalizzazione delle esenzioni, esclusioni e favori fiscali entro il termine del 30 settembre 2013, automaticamente, le stesse, le stesse subiranno un taglio in misura forfetaria pari al 5% per il periodo di imposta 2013 e al 20% a decorrere dal periodo successivo.

Si propone, di seguito, una sintesi sinottica per argomento delle modifiche e delle novità contenute in entrambi i provvedimenti, evidenziandone le decorrenze e i casi in cui le disposizioni necessitano di regolamenti attuativi. Nella tavola vengono indicati anche i contributi pubblicati in questo numero della rivista o in numeri precedenti. Alle ulteriori disposizioni fiscali saranno poi dedicati i prossimi numeri.

AGEVOLAZIONI FISCALI	
Rivalutazione terreni e quote sociali	
<p>Viene reintrodotta la facoltà di rivalutare, tramite il pagamento di un'imposta sostitutiva, i valori delle partecipazioni societarie e dei terreni edificabili posseduti alla data del 1/07/11. Tra i soggetti beneficiari della norma vengono inserite anche le società di capitali i cui beni siano stati oggetto di misure cautelari e che all'esito del giudizio ne abbiano riacquisito la piena titolarità. La perizia di stima dovrà <u>essere asseverata entro il 30/06/12</u> ed il versamento della prima o unica rata dell'imposta sostitutiva dovrà essere effettuato anch'esso entro il 30/06/12. Per effetto di quanto disposto con l'art.7, co.1, lett.h) del D.L. n.70/11, il termine è automaticamente prorogato al 2/07/12. In caso di precedente rideterminazione del valore è possibile compensare l'importo dell'imposta sostitutiva versata a suo tempo.</p> <p>Con provvedimento delle Entrate di approvazione dei modelli dichiarativi, verranno individuati i dati da indicare nella dichiarazione stessa.</p> <p>Alternativamente alla compensazione è ammessa la richiesta a rimborso nel termine di 48 mesi dalla data di versamento dell'intera imposta o, in caso di rateazione della prima rata, ferma restando l'impossibilità di richiedere a rimborso un importo superiore a quanto dovuto in sede di ultima rideterminazione effettuata.</p> <p><i>Si veda di A. Corsini, “La riapertura dei termini per rideterminare il valore di terreni e partecipazioni nel decreto Sviluppo”, in CT n.22_11.</i></p>	<p>D.L. n.70/11 art.7, co1, lett. t) e co.2, lett. dd)-gg)</p>
Regime nuove imprese e minimi	
<p><u>Nuovo regime dei super-minimi</u></p> <p><u>Dal 1° gennaio 2012</u>, il regime dei contribuenti minimi di cui alla L. n.244/07 sarà riservato esclusivamente ad imprenditori e professionisti che intraprendono o hanno intrapreso <u>un'attività dopo il 31/12/07</u>. L'imposta sostitutiva scenderà dal 20% al 5% e la permanenza massima nel regime è fissata in 5 anni. In deroga a tale limite, il regime è applicabile fino al compimento dei 35 anni di età (ad esempio, un contribuente che intraprende l'attività nel corso del 28° anno di età, potrà usufruire del regime agevolato fino al compimento del 35° anno).</p> <p>I benefici del nuovo regime sono riconosciuti a condizione che:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ il contribuente non abbia esercitato attività artistica o professionale o di impresa, anche in forma associata o familiare, nei tre anni precedenti; ➤ l'attività non sia mera prosecuzione di altra già iniziata sotto forma di lavoro dipendente o autonomo eccezion fatta per il caso della pratica obbligatoria per l'accesso ad arti o professioni e ➤ nel caso di proseguimento di attività svolta da terzi l'ammontare dei ricavi/compensi del periodo precedente all'ingresso nel regime sia inferiore a 30 mila euro. 	<p>D.L. n.98/11 Art.27, co.1-7</p>

Nuovo regime semplificato per gli ex minimi

I soggetti che dal 1° gennaio 2012 non potranno più avvalersi del regime dei minimi per effetto delle disposizioni sopra citate, se in possesso dei requisiti previsti nei commi 96 e 99 dell'art.1, L. n.244/07, potranno beneficiare di un regime naturale semplificato, salvo opzione per il regime ordinario da esercitare nella prima dichiarazione annuale successiva alla scelta operata e con valenza minima triennale, nel quale saranno esonerati dall'Irap, dalla registrazione e tenuta delle scritture contabili e dai versamenti periodici Iva. Il contribuente fuoriesce dal regime al verificarsi di una delle condizioni di cui ai commi 96 e 99.

Le disposizioni attuative saranno stabilite con provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate.

Si veda il contributo di A. Bongi, in questo numero a pag.24.

Credito d'imposta per la ricerca scientifica

Per il biennio 2011-2012 è istituito, in via sperimentale, un credito d'imposta per le **imprese che finanziano progetti di ricerca** presso Università o enti pubblici di ricerca che, a tal fine, possono sviluppare i progetti finanziati anche tramite la creazione di associazioni, consorzi, joint venture e altre forme associative con strutture di ricerca, anche di diritto privato, di equivalente livello scientifico. Il presente credito di imposta va a sostituire quello introdotto con l'art.1, co.25, L. n.220/10 che è conseguentemente abrogato.

Tipologia di investimenti agevolati

I finanziamenti devono essere erogati alle Università e agli enti pubblici di ricerca che sono individuati nei seguenti soggetti:

- Università, statali e non statali ed Istituti universitari, statali e non, legalmente riconosciuti;
- Enti pubblici di ricerca di cui all'art.6 del Contratto collettivo quadro per la definizione dei comparti di contrattazione per il quadriennio 2006-2009;
- ASI (Agenzia spaziale italiana);
- Istituti di ricerca e cura a carattere scientifico;
- Organismi di ricerca come definiti nella comunicazione della Commissione n.2006/C 323/01 e quindi soggetti senza scopo di lucro, la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca di base, di ricerca industriale o di sviluppo sperimentale e nel diffonderne i risultati mediante l'insegnamento, la pubblicazione e il trasferimento di tecnologie.

Tempistiche dei finanziamenti

Gli investimenti debbono essere realizzati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 ed entro la chiusura di quello in corso al 31 dicembre 2012.

Determinazione ed utilizzo del credito di imposta

Il credito di imposta viene determinato secondo il metodo incrementale. Esso compete, ferma restando l'integrale deducibilità dell'investimento sostenuto, nella misura del 90% della spesa incrementale di investimenti effettuati, nei confronti dei soggetti sopra individuati, nel triennio 2008-2010. Il credito viene riconosciuto in 3 quote annuali a decorrere da ciascuno degli anni 2011 e 2012. Il credito di imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi e:

- non concorre alla formazione della base imponibile Irap;
- non rileva ai fini del calcolo del pro-rata di deducibilità sia degli interessi passivi che delle spese generali di cui agli artt. 61 e 109, co.5 Tuir.

Il credito di imposta, che non è soggetto al limite di utilizzo pari ad € 250.000 annui come stabilito dall'art.1, co.53 L. n.244/07, può essere utilizzato

**D.L. n.70/11
art.1**

esclusivamente, tramite modello F24, in compensazione di debiti tributari, con l'esplicita esclusione di:

- ➔ contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali, comprese le quote associative;
- ➔ contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art.50, co.1, lett. c *bis*, Tuir;
- ➔ premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dovuti;
- ➔ altre entrate individuate con decreto interministeriale.

Le disposizioni applicative vengono adottate con un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Credito d'imposta per nuovo lavoro stabile nel Mezzogiorno

Viene introdotto un **credito di imposta per l'assunzione di lavoratori**, con contratto a tempo indeterminato, nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Molise, Sardegna e Sicilia.

Tempistiche e tipologia di assunzione

Le nuove assunzioni devono riguardare:

A) **lavoratori svantaggiati**, intendendo come tali i soggetti che alternativamente presentino **una** di queste caratteristiche:

- siano privi di impiego regolarmente retribuito da almeno 6 mesi;
- siano privi di un diploma di scuola media superiore o professionale;
- abbiano superato i 50 anni di età;
- vivano soli con una o più persone a carico;
- siano occupati in professioni o settori con elevato tasso di disparità uomo-donna;
- siano membri di una minoranza nazionale con caratteristiche definite;

B) **lavoratori molto svantaggiati**, intendendo come tali quelli che sono privi di lavoro da almeno 24 mesi.

Le assunzioni, che devono essere a tempo indeterminato, devono essere fatte nei 12 mesi successivi all'entrata in vigore del decreto sviluppo.

Determinazione ed utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta viene concesso nella misura del 50% dei costi salariali sostenuti nei 12 mesi successivi all'assunzione, elevati a 24 mesi nel caso di lavoratori molto svantaggiati.

Il credito si determina quale differenza tra il numero di lavoratori a tempo indeterminato rilevato ogni mese ed il numero medio di lavoratori a tempo indeterminato presenti nei 12 mesi antecedenti il 13 luglio. L'incremento deve tener conto di eventuali diminuzioni verificatesi in società controllate o collegate ex art.2359 c.c. o facenti capo, anche per interposta persona, al medesimo soggetto. In caso di assunzioni a tempo parziale il credito spetta proporzionalmente alle ore prestate rispetto a quelle del contratto nazionale. Per i soggetti che diventano datori di lavoro dal mese successivo all'entrata in vigore del decreto, ogni assunzione a tempo indeterminato rappresenta incremento occupazionale.

Il credito, che deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi dell'anno di imposta in cui viene concesso, non concorre alla base imponibile Irap e non rileva ai fini del calcolo del pro-rata di deducibilità sia degli interessi passivi che delle spese generali (artt. 61 e 109, co.5 Tuir).

Il credito può essere utilizzato esclusivamente in compensazione entro 3 anni dalla data di assunzione dei lavoratori.

**D.L. n.70/11
art.2**

<p><u>Decadenza dall'agevolazione</u></p> <p>Il diritto al credito d'imposta viene meno:</p> <p>A) se il numero complessivo dei dipendenti a tempo indeterminato è inferiore o pari a quello medio dei 12 mesi precedenti al 13 luglio 2011;</p> <p>B) se i posti di lavoro creati non vengono mantenuti per almeno 3 anni ridotti a 2 per le pmi;</p> <p>C) quando vengono definitivamente accertate violazioni non formali, sia alla normativa fiscale che contributiva in materia di lavoro dipendente con irrogazioni di sanzioni per importi non inferiori ad €5.000 o violazioni alla normativa in materia di salute e sicurezza dei lavoratori od infine in caso di provvedimenti definitivi da parte della magistratura per condotta antisindacale.</p>		
<p>Credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno</p>		
<p>È reintrodotta il credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno (la c.d. Tremonti Sud) di cui all'art.1, co.271-279 L. n. 296/07. Le Regioni interessate sono Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.</p> <p>Con decreto ministeriale saranno stabilite le modalità di fruizione.</p>		<p>D.L. n.70/11 art.2 bis</p>
<p>Clausola di salvaguardia</p>		
<p>In caso di mancata realizzazione, entro il 30 settembre 2013 della riforma fiscale consistente nella razionalizzazione del regime di esenzioni, esclusioni e favori fiscali che si sovrappongono alle prestazioni assistenziali, è prevista la riduzione, per l'anno 2013 nella misura del 5% e a decorrere dall'anno 2014 nella misura del 20%, dei regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale.</p>		<p>D.L. n.98/11 art.40, co.1-ter e 1-quater</p>

<p>SEMPLIFICAZIONE FISCALE E DI ADEMPIMENTI</p>		
<p>Detrazione 36% e 55%</p>		
<p><u>36% ristrutturazioni edilizie</u></p> <p>– Viene abolito l'obbligo della comunicazione preventiva all'Agenzia delle Entrate per poter usufruire della detrazione Irpef del 36% sulle spese di ristrutturazione edilizia. Sarà sufficiente, oltre alla comunicazione di inizio lavori al Comune competente, l'indicazione nella dichiarazione dei redditi dei dati catastali dell'immobile ed in caso di lavori eseguiti dal detentore (quale può essere l'affittuario) gli estremi di registrazione dell'atto che ne costituisce titolo (il contratto locativo); gli altri dati richiesti ai fini della detrazione.</p> <p>Con provvedimento delle Entrate saranno indicati i documenti da conservare ed esibire su richiesta degli uffici competenti.</p> <p>– Viene parimenti eliminato l'obbligo di indicazione in fattura del costo della manodopera.</p>		<p>D.L. n.70/11 art.7, co.1, lett. c) e co.2, lett. q) e r)</p>
<p><u>36% ristrutturazioni edilizie e 55% risparmio energetico</u></p> <p>Viene ridotta dal 10% al 4%, la ritenuta che le banche e le poste devono operare sui bonifici per il pagamento di spese per ristrutturazioni edilizie e risparmio energetico.</p>		<p>D.L. n.98/11 art.23, co.8</p>
<p>Contabilità semplificata</p>		
<p>– Vengono modificati i parametri di accesso al regime di contabilità semplificata elevandoli rispettivamente ad €400.000 di ricavi per le imprese di servizi ed €700.000 per le altre imprese.</p> <p>– A seguito delle modifiche all'art.66, co.3 Tuir è ammessa la deduzione, in deroga all'art.109, co.2, lett b) Tuir, dei costi concernenti contratti a corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza di due periodi di imposta,</p>		<p>DL n.70/11 art.7, co.1, lett. d) e i) e co.2, lett. m) e s)</p>

<p>nell'esercizio di ricezione della fattura, a condizione che le spese non siano superiori ad €1.000.</p> <p>Si veda di S. Pellegrino, "Le semplificazioni del Decreto Sviluppo", in CT n.23_11 e di L. Caramaschi, "Dal Decreto Sviluppo nuove modifiche ai regimi contabili applicabili agli enti non commerciali", in Associazioni e Sport di luglio 2011.</p>	
<p>Fattura riepilogativa Iva</p>	
<p>Viene elevato ad €300 il limite d'importo delle fatture sia attive che passive, che possono essere annotate, cumulativamente, tramite apposito documento riepilogativo ex art.6 del DPR n.695/96.</p>	<p>D.L. n.70/11 art.7, co.1, lett. q) e co.2, lett. aa</p>
<p>Distruzione dei beni d'impresa</p>	
<p>Viene raddoppiato, passando da €5.164 ad €10.000 il valore dei beni ormai obsoleti per i quali è possibile procedere alla "distruzione" tramite dichiarazione sostitutiva di atto notorio. Per i beni il cui valore sia superiore a tale soglia resta vigente l'obbligo del verbale redatto da pubblici ufficiali, GdF o notai.</p>	<p>D.L. n.70/11 art.7, co.1, lett. p) e co.2, lett. z)</p>
<p>Vidimazione libri annuali tenuti digitalmente</p>	
<p>Vengono apportate modifiche alla disciplina relativa alla tenuta delle scritture contabili con modalità informative attraverso la modifica dell'art.2215-bis c.c.. In particolare è prevista l'apposizione della marca temporale e della firma digitale sui libri, repertori e scritture contabili con cadenza almeno annuale e non più trimestrale. Se per un anno non vengono eseguite registrazioni, la firma digitale e la marca temporale devono essere apposte al momento della nuova registrazione ed è da quella data che decorre l'anno. Per i libri e per i registri la cui tenuta è prevista da disposizioni di legge, il termine annuale opera secondo le norme in materia di conservazione digitale contenute nelle medesime disposizioni di legge.</p>	<p>D.L. n.70/11 art.6, co.2, lett. f-quater)</p>
<p>Scheda carburante</p>	
<p>Viene abolito l'obbligo di tenuta della scheda-carburante per i soggetti che effettuano gli acquisti esclusivamente tramite pagamenti "tracciabili" (carte di credito, di debito e prepagate) ai fini della deducibilità dei costi e della detrazione della relativa Iva.</p>	<p>Art.7, co.1, lett. l) e co.2, lett. p) D.L. n.70/11</p>
<p>Credito d'imposta - Modifica della richiesta a rimborso ad utilizzo in compensazione</p>	
<p>Per effetto dell'introduzione del co.8-ter nell'art.2 DPR n.322/98 è ammessa la modifica dell'originaria richiesta di rimborso d'imposta effettuata in sede di dichiarazione dei redditi e Irap esclusivamente in richiesta di utilizzo in compensazione nel termine di 120 giorni dalla presentazione della dichiarazione stessa, sempreché il rimborso non sia già stato erogato anche in forma parziale. La richiesta deve essere fatta utilizzando modelli dichiarativi conformi a quelli approvati per il periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione.</p>	<p>DL n.70/11 art.7, co.1, lett. g) e co.2, lett. i)</p>
<p>Comunicazione dati detrazioni per carichi famiglia</p>	
<p>Viene abolito l'obbligo, per i lavoratori dipendenti e i pensionati, di comunicare al proprio sostituto d'imposta i dati relativi alle detrazioni per familiari a carico. Effettuata la comunicazione dei dati, gli stessi rimarranno validi fino a quando non intervengano variazioni nelle condizioni e nei presupposti per le detrazioni stesse. L'omessa comunicazione della variazione dei dati comporta l'applicazione delle sanzioni amministrative.</p>	<p>D.L. n.70/11 art.7, co.1, lett. b) e co.2, lett. e)</p>

Proroga delle scadenze fiscali	
I versamenti e gli adempimenti, anche solo telematici, di natura fiscale, compresi quelli da effettuarsi nei confronti delle Agenzia fiscali, scadenti di sabato o di giorno festivo , sono automaticamente prorogati al primo giorno lavorativo successivo. In altri termini vi è l'equiparazione del sabato ad un giorno festivo per quanto attiene alla scadenza dei versamenti.	D.L. n.70/11 art.7, co.1, lett. h) e co.2, lett.l)
Scia	
Vengono introdotte alcune semplificazioni in materia di Scia (segnalazione certificata di inizio attività). In particolare viene prevista la possibilità di presentazione della stessa mediante raccomandata AR, con l'esclusione di quei procedimenti per i quali è ammesso solo l'invio telematico. Vengono fornite alcune interpretazioni in merito al rapporto tra la Scia e la denuncia di inizio attività in campo edile e la riduzione delle tempistiche di controllo limitatamente alla Scia in campo edile.	D.L. n.70/11 art.5, co.2, lett. b) e c)
Comunicazione unica per le imprese artigiane	
Per le attività artigiane è prevista la presentazione della Comunicazione unica per la nascita dell'impresa avente il duplice effetto di produrre l'iscrizione all'albo provinciale delle imprese artigiane (se previsto dalla legislazione regionale) e l'annotazione nel registro speciale delle imprese. Alle Regioni viene demandata la regolamentazione in tema di accertamenti, controlli, provvedimenti e ricorsi.	D.L. n.70/11 art.6, co.2, lett. f-sexies)
REDDITO DI IMPRESA	
Riporto delle perdite - società di capitali	
Viene ridotta, per mezzo di modifiche all'art.84 Tuir, la riportabilità delle perdite utilizzabili in diminuzione negli esercizi successivi nel limite dell'80% del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare, eliminando al tempo stesso i limiti temporali al riporto (con esclusione di quelle realizzate nei primi tre periodi d'imposta che restano integralmente deducibili senza limiti temporali). Viene inoltre eliminato l'obbligo di imputazione integrale della perdita stabilendo precise limitazioni al riporto in presenza di regimi di esenzione dell'utile.	D.L. n.98/11 art.23, co.9
Revisione regime fiscale ammortamento beni materiali e immateriali	
Dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012, con regolamento da emanare ai sensi dell'art. 17, co.2, della L. n. 400/88, 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.	D.L. n.98/11 art. 23, co.47
Riallineamento valori derivanti da operazioni straordinarie	
È possibile procedere al riallineamento dei valori fiscali e civilistici ai sensi dell'art.15 del D.L. n.185/09, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva del 16%, relativamente ai maggiori valori delle partecipazioni di controllo iscritti in bilancio, a titolo di avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali iscritti a seguito di conferimenti, fusioni e scissioni, effettuate entro il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2010 e nei precedenti. L'imposta sostitutiva per il riallineamento è dovuta in unica soluzione entro il 30/11/11. Gli effetti del riallineamento decorreranno dal periodo d'imposta successivo al 31/12/12. Le modalità di attuazione verranno stabilite con apposito provvedimento.	Art. 23, co.12-15 D.L. n.98/11

ACCERTAMENTO

Studi di settore

Pubblicazione degli studi di settore in Gazzetta Ufficiale

A partire dall'anno 2012 gli studi di settore devono essere pubblicati nella G.U. entro il 31 dicembre del periodo d'imposta nel quale entrano in vigore. Eventuali integrazioni devono essere pubblicate in G.U. entro il 31 marzo del periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in vigore.

Misure sanzionatorie più elevate

È disposto che per l'omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, laddove tale adempimento sia dovuto ed il contribuente non abbia provveduto, anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate, si rendono applicabili le sanzioni nella misura massima pari ad € 2.065,00.

Nell'ipotesi omessa presentazione del modello sopra citato le sanzioni minime (100%) e massime (200%) previste ai fini dell'imposte dirette, dell'Iva e dell'Irap, sono incrementate del 50%.

Omessa o infedele dichiarazione dei dati (accertamento induttivo)

L'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con la facoltà di prescindere dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili e di avvalersi anche di presunzioni semplici quando viene rilevata l'omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti.

Eliminazione dell'obbligo dell'Ufficio di indicare le ragioni per le quali si disattendono le risultanze degli studi di settore

L'ufficio non è più tenuto, in caso di rettifica, ad indicare nell'atto le ragioni che inducono a disattendere le risultanze degli studi di settore in quanto inadeguate a stimare correttamente il volume di ricavi o compensi potenzialmente ascrivibili al contribuente.

Si veda il contributo di L. Caramaschi, in questo numero a pag.29.

**D.L. n.98/11
Art. 23,
co.28**

Spesometro, obbligo di comunicazione per gli operatori finanziari

Non è più previsto l'obbligo di comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini Iva di importo non inferiore ad € 3.000,00, effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi Iva, in caso di pagamento "tracciabile" (carte di credito, di debito e prepagate). Tuttavia, è previsto che la comunicazione venga effettuata dagli operatori finanziari emittenti le suddette carte di credito, di debito e prepagate.

Le modalità e i termini saranno individuati con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Si veda, in generale, il contributo di L. Caramaschi, "[Comunicazione telematica delle operazioni di importo superiore a 3.000 euro: arrivano i chiarimenti dell'Agenzia](#)", in CT n.24_11.

**D.L. n.70/11
art.7, co.2,
lett. o) e
D.L. n.98/11
art.23, co.41**

Soppressione della garanzia fideiussoria

È soppresso l'obbligo di prestare una garanzia fideiussoria per il versamento di somme superiori a 50.000 euro dovute per effetto dell'accertamento con adesione. La stessa modifica è stata apportata all'art.48 del D.Lgs. n.546/92 relativamente alla conciliazione giudiziale.

**D.L. n.98/11
art.23,
co.17 – 20**

<p>Viene modificato il co. 2, art. 8, del D.Lgs. n. 218/97, con l'eliminazione dell'obbligo, per il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione, se superiori ad € 50.000, di prestare idonea garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria ovvero rilasciata dai consorzi di garanzia collettiva dei fidi (Confidi) iscritti nell'albo previsto dall'art.106 del Tub (D.Lgs. n.385/93), per il periodo di rateazione del detto importo, aumentato di un anno. In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'art.13 del D.Lgs. n.471/97, applicata in misura doppia sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.</p> <p>È modificato in tal senso anche l'art.48 del D.Lgs. n.546/92, relativamente alle somme superiori ad € 50.000, dovute a titolo d'imposta, interessi e sanzioni a seguito di conciliazione giudiziale, sia riguardo alla soppressione dell'obbligo di garanzia, sia riguardo al mancato pagamento di una delle rate. Le suddette disposizioni non si applicano agli atti di adesione, alle definizioni ai sensi dell'art.15 del D.Lgs. n.218/97 ed alle conciliazioni giudiziali già perfezionate, anche con la prestazione della garanzia, alla data del 6/07/11. Le novità sono già operative.</p>	
<p>Poteri degli Uffici nelle indagini finanziarie</p>	
<p>Per mezzo delle modifiche di cui all'art.32, co.1 DPR n.600/73 e art.51 DPR n.633/72, l'A.F. può richiedere indagini anche presso le società e agli enti assicurativi per le attività finanziarie.</p> <p>Per l'adempimento dei loro compiti gli uffici delle imposte possono richiedere alle banche, alla Società Poste italiane Spa per le attività finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, <u>ed ora anche alle società ed enti di assicurazione per le attività finanziarie</u>, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata.</p>	<p>D.L. n.98/11 art.23, co.24 - 25</p>
<p>Trasferimento delle attività di accertamento</p>	
<p>Le attività di accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea o coattiva, di entrate erariali, diverse da quelle tributarie e per contributi previdenziali e assistenziali obbligatori, saranno trasferite da Equitalia o dalle società dalla stessa partecipate, ad enti ed organismi pubblici muniti di idonee risorse umane e strumentali.</p> <p>Le modalità sono stabilite, entro il 31/12/11, con decreto ministeriale.</p>	<p>D.L. n.98/11 art.39, co.13</p>
<p>Durata delle verifiche</p>	
<p>Esclusi i casi straordinari di controlli per salute, giustizia ed emergenza, il controllo amministrativo in forma d'accesso da parte di qualsiasi autorità competente deve essere unificato, può essere operato al massimo per non più di una volta a semestre. Gli atti compiuti in violazione di quanto affermato costituiscono, per i dipendenti pubblici, un illecito disciplinare. La Guardia di Finanza negli accessi di propria competenza presso le imprese, opera, per quanto possibile, in borghese. Ciascuna Amministrazione informa preventivamente le altre dell'inizio di ispezioni e verifiche, fornendo al termine delle stesse eventuali elementi acquisiti utili ai fini delle attività di controllo di rispettiva competenza.</p>	<p>D.L. n.70/11 art.7, co.1, lett. a), co.2, lett. a) - d)</p>

<p><u>Durata degli accessi per le imprese in contabilità semplificata e per i lavoratori autonomi</u></p> <p>Il periodo di permanenza presso la sede di imprese in contabilità semplificata e di lavoratori autonomi non può essere superiore a 15 giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre. Per gli altri soggetti il termine resta di 30 giorni prorogabili di altri 30. Ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza dell'A.F. presso la sede del contribuente.</p> <p><u>Verifiche degli enti di previdenza ed assistenza obbligatoria</u></p> <p>Le citate disposizioni si applicano anche per le verifiche eseguite dagli enti di previdenza e assistenza obbligatoria.</p> <p>Si veda di M. Conigliaro, <u>"La durata delle verifiche fiscali: i nuovi termini introdotti dal Decreto Sviluppo"</u>, in CT n.25_11.</p>	
Richiesta di documentazione	
<p>I contribuenti non devono fornire informazioni che siano già in possesso del Fisco e degli enti previdenziali o che da questi possono essere acquisiti da altre Amministrazioni. Le Agenzie fiscali e gli enti di previdenza ed assistenza obbligatoria possono stipulare convenzioni con le altre Amministrazioni pubbliche al fine di acquisire, in via telematica, i dati e le informazioni personali, allo scopo di ridurre gli adempimenti dei cittadini e delle imprese e rafforzare il contrasto alle evasioni. La mancata fornitura dei dati può costituire un evento valutabile ai fini disciplinari.</p>	<p>D.L. n.70/11 art.7, co.1, lett. f) e co. 2 lett. h)</p>
RISCOSSIONE E SANZIONI	
Inesigibilità dei ruoli	
<p>Il termine di presentazione delle comunicazioni di inesigibilità, anche integrative, relative ai ruoli consegnati ad Equitalia scadenti al 20 settembre 2011, è prorogato al 20 settembre 2012.</p>	<p>D.L. n.98/11 art.23, co.34</p>
Riscossione di contributi previdenziali	
<p>Non è più previsto che l'iscrizione a ruolo delle somme dovute a titolo di contributi e premi, nonché di interessi e di sanzioni venga effettuata direttamente dall'Agenzia delle Entrate.</p> <p><u>Competenza dell'Inps sulla riscossione</u></p> <p>A seguito dell'abrogazione dell'art.3-bis del D.L. n.185/08, adesso per la riscossione delle somme sopra descritte trova applicazione l'art. 30 del D.L. n.78/10, il quale dispone che il recupero, tramite avviso di addebito con valore di titolo esecutivo emesso dagli uffici dell'Inps, delle somme a qualunque titolo dovute all'Istituto, si riferisce anche ai premi ed ai contributi previdenziali ed assistenziali risultanti da liquidazione, controllo e accertamento effettuati dall'Agenzia delle Entrate in base alla dichiarazione dei redditi. Resta ferma la competenza dell'Agenzia delle Entrate sulla riscossione delle somme dovute per contributi, premi previdenziali ed assistenziali, interessi e sanzioni per ritardato o omesso versamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ per il 2007 e 2008 in base ai controlli automatizzati (artt.36-bis DPR n.600/73 e 54 bis DPR n.633/72) e formali (artt. 36 ter DPR n.600/73); ➤ per il 2006 ed annualità successive relativamente agli accertamenti notificati entro il 31/12/09. 	<p>D.L. n.70/11 art. 7, co.1, lett. n) e co.2 lett. t)</p>

Iscrizione di ipoteca	
<p>L'agente della riscossione è tenuto a notificare preventivamente al proprietario dell'immobile che in caso di mancato pagamento delle somme dovute entro trenta giorni sarà iscritta ipoteca.</p> <p>In deroga a quanto detto, è vietata l'iscrizione di ipoteca per debiti inferiori a:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ € 20.000 se la pretesa iscritta a ruolo sia contestata in giudizio ovvero sia ancora contestabile in tale sede e il debitore sia proprietario dell'unità immobiliare dallo stesso adibita ad abitazione principale; ➤ € 8.000 negli altri casi. <p>Le medesime limitazioni valgono anche per la procedura di espropriazione immobiliare.</p> <p>Le disposizioni sono entrate in vigore il 13 luglio.</p>	<p>D.L. n.70/11 art. 7, co.2 lett. u-bis), gg-decies) gg-undecies)</p>
Riscossione dei tributi locali	
<p>A decorrere dal 1° gennaio 2012, Equitalia cessa di effettuare le attività di accertamento, di liquidazione e riscossione, spontanea o coattiva, delle entrate, tributarie o patrimoniali, dei Comuni e delle società da essi partecipate. A decorrere dal 1° gennaio 2012 i Comuni effettuano la riscossione spontanea delle loro entrate tributarie e patrimoniali.</p>	<p>D.L. n.70/11 art.7, co.2 lett. gg-ter), gg- quater) gg- septies)</p>
Riscossione coattiva dei debiti fino a 2.000 euro	
<p>In tutti i casi di riscossione coattiva ex DPR n.602/73 di debiti fino ad €2.000, intrapresa successivamente alla data di entrata in vigore del D.L. n.70/11, le azioni cautelari ed esecutive sono precedute dall'invio, mediante posta ordinaria, di due solleciti di pagamento, il secondo dei quali decorsi almeno sei mesi dalla spedizione del primo.</p>	<p>D.L. n.70/11 Art. 7, co.2 lett. gg-quinquies</p>
Fermo amministrativo sui beni mobili registrati	
<p>In caso di cancellazione del fermo amministrativo iscritto sui beni mobili registrati ai sensi dell'art.86 DPR n.602/73, il debitore non è tenuto al pagamento di spese né all'agente di riscossione né al PRA gestito dall'ACI o ai gestori di altri pubblici registri.</p>	<p>D.L. n.70/11 art. 7, co.2 lett. gg-octies)</p>
Riscossione frazionata	
<p>È stato modificato il co.1, art.15, DPR n.602/73, il quale, adesso, prevede che in caso di accertamento oggetto di ricorso da parte del contribuente, le somme dovute a titolo di imposta possono essere riscalate per un terzo (e non più la metà) del loro ammontare.</p>	<p>D.L. n.70/11 art.7, co.2-quinquies)</p>
Interessi di mora	
<p>Per i ruoli consegnati <u>a decorrere dal 13 luglio 2011</u>, se il contribuente non versa le somme dovute entro 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento oppure entro il termine per il ricorso negli accertamenti esecutivi, gli interessi di mora sono calcolati non più sulla totalità del debito, ma sull'importo iscritto a ruolo, escluse le somme relative alle sanzioni pecuniarie e agli interessi.</p>	<p>D.L. n. 70/11 art.7, co.2-sexies) e septies)</p>
Tasso degli interessi fiscali	
<p>Ad eccezione degli interessi di mora, gli interessi inerenti il versamento, il rimborso e la riscossione dei tributi, possono essere stabiliti con decreto ministeriale, nei limiti di un punto percentuale (e non più di tre punti percentuali) di differenza rispetto al tasso di interesse legale.</p>	<p>D.L. n.70/11 art.7, co.2-octies)</p>

Sanzioni "Mini ravvedimento"	
È estesa a tutti i versamenti effettuati con un ritardo <u>non superiore a 15 giorni</u> la riduzione della sanzione applicabile in caso di omesso o tardivo versamento (30%) ad un importo pari ad 1/15 per ogni giorni di ritardo. In altri termini, si applica una sanzione pari al 2% per ogni giorni di ritardo fino al quindicesimo.	D.L. n.98/11 art.23, co.31

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Accertamento esecutivo e sospensione dell'esecuzione

<p>È <u>rinvata al 1° ottobre 2011</u> l'esecutività dell'atto di accertamento senza necessità di notificare la cartella di pagamento.</p> <p>Per effetto di quanto disposta dal D.L. n.78/10, gli avvisi di accertamento relativi ai periodi d'imposta <u>in corso alla data del 31 dicembre 2007</u> e successivi, devono contenere l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, in caso di proposizione del ricorso, in via provvisoria, si deve versare il 50% dell'imposta accertata (per effetto delle disposizioni del Decreto Sviluppo, art.7, co. 2-<i>quinquies</i>, le somme dovute sono pari ad 1/3 per le imposte dirette, Iva ed Irap).</p> <p>L'esecuzione forzata è sospesa per un periodo di 180 giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione degli atti di accertamento. Tale sospensione non si applica con riferimento alle sanzioni cautelari e conservative.</p> <p>Tuttavia nell'ipotesi in cui gli agenti della riscossione vengano a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione, la sospensione non opera.</p> <p><i>Si veda di M. Conigliaro, "Gli accertamenti esecutivi: le novità del Decreto Sviluppo e le indicazioni operative per la difesa in Commissione Tributaria", in CT n.23_11 e nel prossimo numero.</i></p>	<p>D.L. n.98/11 art.23, co.30</p> <p>D.L. n. 70/11 art. 7, co. 2, lett. n) e art.7, co.2 lett. gg-novies)</p>
--	---

Reclamo e mediazione

<p>A seguito dell'introduzione dell'art.17-<i>bis</i> nell'alveo del D.Lgs. n.546/92, per le controversie di valore non superiore ad €20.000, anteriormente alla proposizione del ricorso e ferma restando l'esclusione della conciliazione giudiziale, è necessario presentare reclamo. La presentazione, che è condizione di ammissibilità del ricorso, deve essere fatta alla Direzione provinciale o regionale che ha emanato l'atto. Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa. L'organo destinatario se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione, applicandosi, in questo caso le disposizioni relative alla conciliazione giudiziale. Decorso 90 giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. La parte soccombente, nel successivo contenzioso è condannata al pagamento delle spese di giudizio maggiorate del 50% a titolo di rimborso delle spese relative al reclamo.</p> <p>Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la Commissione Tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.</p> <p>Le disposizioni si applicano con riferimento agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1° aprile 2012.</p>	<p>D.L. n.98/11 art.39, co.9 - 11</p>
--	---

Definizione agevolata delle liti	
<p>Le liti fiscali <u>di valore non superiore a 20.000 euro</u> in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, <u>pendenti alla data del 1° maggio 2011</u> dinanzi alle Commissioni tributarie possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento delle somme previste dall'art.16. L. n. 289/02. Le somme dovute sono versate in un'unica soluzione <u>entro il 30 novembre 2011</u>, mentre la domanda di definizione deve essere presentata <u>entro il 31 marzo 2012</u>. Le liti fiscali che possono essere definite sono sospese fino al 30 giugno 2012; per le stesse sono altresì sospesi, sino al 30 giugno 2012, i termini per la proposizione di ricorsi, appelli, controdeduzioni, ricorsi per Cassazione, controricorsi e ricorsi in riassunzione, compresi i termini per la costituzione in giudizio. Gli uffici competenti trasmettono alle Commissioni tributarie, ai tribunali e alle Corti di appello nonché alla Corte di Cassazione, entro il 15 luglio 2012, un elenco delle liti pendenti per le quali è stata presentata domanda di definizione. <u>Tali liti sono sospese fino al 30 settembre 2012</u>. La comunicazione degli uffici attestante la regolarità della domanda di definizione ed il pagamento integrale di quanto dovuto deve essere depositata entro il 30 settembre 2012. Entro la stessa data deve essere comunicato e notificato l'eventuale diniego della definizione.</p> <p>Con uno o più provvedimenti delle Entrate sono stabilite le modalità di versamento, di presentazione della domanda di definizione ed ogni altra disposizione applicativa.</p>	<p>D.L. n.98/11 art. 39, co.12</p>
Incompatibilità dei giudici tributari	
<p>Non possono essere componenti delle Commissioni Tributarie:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➔ coloro che, in qualsiasi forma, anche se in modo saltuario o accessorio ad altra prestazione, esercitano la consulenza tributaria, detengono le scritture contabili e redigono i bilanci, ovvero svolgono attività di consulenza, assistenza o di rappresentanza, a qualsiasi titolo e anche nelle controversie di carattere tributario finché permangono in attività di servizio o nell'esercizio delle funzioni o attività professionali; ➔ i coniugi, i conviventi, o i parenti fino al terzo grado o gli affini in primo grado di coloro che, iscritti in albi professionali, esercitano le attività sopra elencate nella regione e nelle province confinanti con la predetta regione dove ha sede la commissione tributaria provinciale; ➔ coloro che sono iscritti in albi professionali, elenchi, ruoli, ed il personale dipendente individuati nell'art.12 del D.Lgs. n.546/92 (tra cui avvocati, dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali). <p>All'accertamento della sussistenza delle cause di incompatibilità provvede il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria. I giudici tributari che alla data di entrata in vigore del decreto siano nelle suddette situazioni di incompatibilità devono comunicarne la cessazione entro il <u>31 dicembre 2011</u>; in caso di mancata rimozione nel termine delle cause di incompatibilità, i giudici decadono.</p>	<p>Art. 39, co. 2 - 3 D.L. n.98/11</p>
Contributo unificato	
<p><u>Ai ricorsi notificati successivamente al 6 luglio 2011</u> si applica il contributo unificato di cui al DPR n.115/02.</p> <p><u>Mancata indicazione dell'indirizzo Pec, numero di fax o codice fiscale</u></p> <p>Ove il difensore non indichi il proprio indirizzo di posta elettronica certificata ed il proprio numero di fax, ovvero qualora la parte ometta di indicare il codice fiscale nel ricorso, il contributo unificato è aumentato della metà.</p>	<p>D.L. n.98/11 art. 37, co. 6 - 7</p>

<p><u>Valore della lite</u></p> <p>Nei processi tributari il valore della lite deve risultare da apposita dichiarazione resa dalla parte nelle conclusioni del ricorso. L'art.12, co.5, D.Lgs. n.546/92 stabilisce che per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.</p> <p><u>Non applicabilità dell'imposta di bollo</u></p> <p>Per effetto dell'introduzione del contributo unificato non è più dovuta l'imposta di bollo sugli atti e i provvedimenti tributari ed, inoltre, sulle copie autentiche, comprese quelle esecutive, degli atti e dei provvedimenti, purché richieste dalle parti processuali. Per atti e provvedimenti si intendono tutti gli atti processuali, inclusi quelli antecedenti, necessari o funzionali (comprese dunque la procedura concorsuale e di volontaria giurisdizione).</p>	
Comunicazioni con la Pec	
<p>All'art.16 (<i>Comunicazioni e notificazioni</i>) del D.Lgs. n. 546/92, è stato aggiunto il comma 1 <i>bis</i> con il quale si chiarisce che le comunicazioni sono effettuate anche mediante l'utilizzo della PEC.</p> <p>Con apposito regolamento verranno introdotte le disposizioni per l'adeguamento del processo tributario alle tecnologie dell'informazione e della comunicazione.</p>	<p>D.L. n.98/11 art. 39, co. 8</p>
Sanzioni	
<p><u>Riduzione sanzioni in caso di accoglimento delle deduzioni</u></p> <p>Le sanzioni irrogate, qualora rideterminate a seguito dell'accoglimento delle deduzioni, sono definibili entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, con il pagamento di un importo pari ad 1/3 della sanzione indicata e comunque non inferiore ad 1/ 3 dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo (viene introdotto il co.7-<i>bis</i>, all'art.16 del D.Lgs. n.472/97).</p> <p>Infatti, quando a seguito di emissione di un atto di contestazione da parte dell'Ufficio o dell'ente competente, vengono proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni stesse. Tale disposizione si applica agli <u>atti di irrogazione delle sanzioni notificati dopo il 6 luglio 2011</u>, nonché a quelli notificati prima di tale data, per i quali risultano pendenti i termini per la proposizione del ricorso.</p> <p><u>Irrogazione delle sanzioni collegate al tributo contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica</u></p> <p>Le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono "sono" (non più "possono essere") irrogate senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità.</p>	<p>D.L. n.98/11 art. 23, co.29</p>
IVA	
Depositi Iva	
<p>I depositi fiscali per i prodotti soggetti ad accisa, dove vengono fabbricati, trasformati, detenuti, ricevuti o spediti i prodotti stessi, in regime di sospensione di accisa alla condizioni previste dall'Amministrazione Finanziaria, sono utilizzabili anche quali depositi Iva. I depositi doganali privati di tipo D, E e C sono utilizzabili come depositi Iva. È introdotto l'obbligo, relativamente ai beni estratti dal deposito</p>	<p>D.L. n.70/11 art. 7, co.2, lett.cc-ter)</p>

<p>Iva ed assoggettati ad imposta, di conservazione della documentazione relativa all'introduzione ed estrazione degli stessi, ai sensi dell'art.50-bis, co.6, D.L. n.331/93. È fatto obbligo, per gli importatori, ai fini della detassazione dei beni immessi in libera pratica con introduzione nel deposito Iva, di presentare una fideiussione a garanzia dell'Iva non riscossa in dogana. Sono esonerati dalla presentazione della fideiussione gli operatori economici autorizzati in possesso del certificato AEO.</p> <p><u>In via transitoria</u>, fintantoché non saranno integrate le banche dati dell'A.F., il soggetto passivo che estrae i beni dal deposito Iva deve comunicare al gestore dello stesso i dati relativi alla liquidazione dell'Iva, anche allo scopo di svincolare la garanzia relativa.</p>	
<p>Chiusura partite Iva inattive</p>	
<p>Sono revocate d'ufficio le partite Iva per le quali non sia esercitata l'attività per 3 annualità consecutive. Stesse conseguenze in caso di mancata presentazione della dichiarazione annuale. Contro il provvedimento di revoca il contribuente potrà adire la commissione tributaria provinciale. Viene introdotta una mini sanatoria per la chiusura delle partite Iva con pagamento della sanzione ridotta (129 euro) per la mancata dichiarazione di cessazione attività. Con R.M. n.72/E/11 è stato istituito il codice tributo "8110" per il pagamento della sanzione relativa e sono state impartite le istruzioni per la compilazione del modello F24 relativo.</p>	<p>Art. 23, co.22 e 23 DL n.98/11</p>
<p>Fatturazione autonoleggio veicoli</p>	
<p>Viene introdotto l'obbligo per le aziende di noleggio di autoveicoli di indicare in fattura gli estremi identificativi del contratto di noleggio a cui la stessa fa riferimento. La fattura dovrà, inoltre, essere consegnata direttamente al cliente qualora lo stesso riconsegna l'autovettura in un punto noleggio abilitato all'emissione dei documenti fiscali.</p>	<p>D.L. n.98/11 art. 23, co.42,</p>

<p style="text-align: center;">IMMOBILI</p>	
<p>Rilancio dell'edilizia e semplificazione urbanistica</p>	
<p><u>Rilascio del permesso di costruire con il silenzio-assenso</u></p> <p>Viene modificato il procedimento per il rilascio del permesso a costruire. In particolare, ai sensi del nuovo art.20 DPR n.380/01, è previsto al comma 8 che decorso inutilmente il termine per l'adozione del provvedimento conclusivo in merito alla richiesta di permesso, si forma il silenzio-assenso, salvo i casi particolari in cui vi siano vincoli ambientali, paesaggistici o culturali (co.2, lett.a, n.3 e 4).</p> <p><u>Tipizzazione contratto di cubatura</u></p> <p>Viene modificato l'art.2643 c.c., prevedendo l'obbligo per i contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano i diritti edificatori, comunque denominati, di trascrizione nelle Conservatorie dei Pubblici registri immobiliari (co.3).</p> <p><i>Si veda di V. Corona e L. Scappini, "La tipizzazione del contratto di cessione di cubatura e i relativi effetti fiscali previsti dal Decreto Sviluppo", in CT n.26_11.</i></p> <p><u>Abrogazione obbligo di comunicazione di cessione del fabbricato</u></p> <p>Per semplificare le procedure inerenti il trasferimento di unità immobiliari è abolito l'obbligo di comunicazione all'Autorità di Pubblica Sicurezza dell'avvenuta cessione del fabbricato che viene assorbita dalla registrazione dei contratti di trasferimento aventi ad oggetto immobili e diritti immobiliari (co.4).</p>	<p>D.L. n.70/11 art. 5</p>

<p><u>Abrogazione divieto di utilizzo dei dati ipocatastali</u> Al fine di agevolare la circolazione delle informazioni relative agli immobili viene abolito il divieto di utilizzo a fini commerciali dei dati ipotecari e catastali, fermo restando il rispetto delle norme in materia di <i>privacy</i> (co.4-<i>bis</i>).</p> <p><u>Obbligo di pubblicazione su internet degli allegati al PRG</u> Le amministrazioni comunali hanno l'obbligo di pubblicare sui propri siti internet gli elaborati tecnici allegati ai PRG e alle relative varianti (co.6).</p> <p><u>Decorrenza sanzioni per mancata denuncia in Catasto</u> Viene prorogata al 1° luglio 2011 la decorrenza per l'applicazione delle sanzioni maggiorate per omessa presentazione in Catasto della denuncia di nuova iscrizione o di variazione di un'unità immobiliare (co.15).</p>	
---	--

Accatastamento immobili rurali

<p><u>Entro il 30 settembre 2011</u>, ai fini del riconoscimento della ruralità, i contribuenti interessati possono presentare una domanda di variazione della categoria catastale per l'attribuzione delle categorie A/6 o D/10. Alla domanda deve essere allegata un'autocertificazione attestante il possesso, da almeno un quinquennio, dei requisiti di ruralità dell'immobile ai sensi dell'art.9, D.L. n. 557/93.</p> <p><u>Entro il 20 novembre 2011</u>, l'Agenzia del Territorio procede, previa verifica dell'esistenza dei requisiti, all'attribuzione della categoria catastale richiesta. Se nel termine del 20 novembre 2011 il contribuente non ha ancora ricevuto risposta può assumere, in via provvisoria e per un periodo di 12 mesi, l'avvenuta attribuzione della categoria catastale richiesta. In caso di diniego espresso e motivato da parte dell'Agenzia del Territorio, il contribuente deve versare, nel termine del 20 novembre 2012, le imposte non versate, gli interessi e le sanzioni in misura doppia.</p> <p>Con decreto ministeriale saranno stabilite le modalità applicative e la documentazione necessaria ai fini della certificazione e della convalida da parte dell'Agenzia del Territorio.</p> <p><i>Si veda il contributo di F. Garrini, in questo numero a pag.35.</i></p>	<p>D.L. n.70/11 art.7, co.1, lett. t-bis e co.2-bis, 2-ter e 2-quater</p>
--	--

PROCEDURE CONCORSUALI

Revisione del regime dei privilegi dei crediti erariali

<p>Modificando gli art.2752, 2771 e 2776 c.c., vengono estesi i privilegi erariali su beni del debitore. In particolare il privilegio generale sui beni mobili del debitore spetterà indipendentemente dall'epoca di iscrizione dei tributi nei ruoli esecutivi ed è esteso il privilegio generale sui beni mobili del debitore anche alle sanzioni Irpef, Ires ed Irap in aggiunta alle attuali pene pecuniarie Iva.</p>	<p>D.L. n.98/11 art. 23, co.37-40</p>
---	--

Imprenditori agricoli in crisi

<p>Viene introdotta, in attesa di una revisione della disciplina relativa all'imprenditore agricolo in crisi, la possibilità per coloro che si trovano in stato di crisi o di insolvenza di accedere alle procedure di accordi di ristrutturazione dei debiti e transazione fiscale (art..182-<i>bis</i> e 182-<i>ter</i> del R.D. n.267/42).</p>	<p>D.L. n.98/11 art. 23, co.43</p>
--	---

ALTRE NOVITÀ TRIBUTARIE

Tassazione separata dell'attività di trading

<p><u>A decorrere dal 6 luglio 2011</u> si applica una ritenuta del 5% sugli interessi erogati a soggetti non residenti in Italia su finanziamenti destinati al pagamento di ulteriori prestiti obbligazionari emessi dagli stessi soggetti finanziati. Con la medesima decorrenza viene assoggettato all'imposta di registro nella misura dello 0,25% qualsiasi atto redatto a garanzia delle operazioni di cui sopra.</p>	<p>D.L. n.98/11 art.23, co. 1-3</p>
---	--

Revisione del regime dei fondi immobiliari	
<p>Sono apportate ulteriori modifiche al regime previsto per i fondi di investimento immobiliare. Si segnala come le cessioni di quote partecipative in fondi non partecipati esclusivamente da investitori istituzionali superiori al 5% siano equiparate a quelle relative a società ed enti commerciali di cui all'art.5, Tuir.</p> <p>Con provvedimento delle Entrate verranno definite le modalità attuative.</p>	<p>Art.8, co.9 DL n.70/11</p>
Regime fiscale di attrazione europea	
<p>Viene esteso il regime di attrazione europea anche alle società di direzione e coordinamento (<i>holding</i>). Viene inoltre precisato che la normativa fiscale dello Stato estero prescelta è quella in vigore nel primo giorno del periodo di imposta in cui viene presentata l'istanza di interpello.</p>	<p>D.L. n.70/11 art. 8, co.2</p>
Imposta di bollo sul dossier titoli	
<p>Viene innalzata, in maniera crescente a decorrere dal 2011 e fino al 2013, l'imposta di bollo sulle comunicazioni effettuate dagli intermediari finanziari relative al <i>dossier</i> titoli. Le nuove misure variano in funzione del valore del deposito e della periodicità delle comunicazioni.</p>	<p>D.L. n.98/11 art. 23, co.7</p>
Addizionale annuale sulla tassa automobilistica	
<p><u>A decorrere dall'anno 2011</u>, per le autovetture e per gli autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose è dovuta una addizionale erariale della tassa automobilistica, pari a €10 per ogni Kw di potenza del veicolo superiore a 225 Kw.</p>	<p>D.L. n.98/11 art.23, co.21</p>
Maggiorazioni Irap per banche e assicurazioni e attività di concessione	
<p>Viene innalzata l'aliquota Irap rispettivamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> - per i soggetti operanti nel settore bancario dello 0,75%; - per quelli operanti nel settore assicurativo del 2%; e - per gli enti che effettuano attività in concessione diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori dello 0,3%. 	<p>D.L. n.98/11 art.23, co.5</p>
ALTRE NOVITÀ EXTRA TRIBUTARIE	
Privacy	
<p>Le tutele relative alla riservatezza dei dati personali sono limitate alle persone fisiche e quindi non trovano applicazione nei rapporti fra le imprese. Ciò significa che i dati relativi alle imprese, enti, associazioni, etc., se utilizzati per finalità amministrativo-contabili potranno essere trattati senza vincoli. Le aziende possono inoltre conservare i curriculum degli aspiranti collaboratori/dipendenti ed i dati in essi contenuti saranno fuori dagli obblighi in materia di trattamento dei dati personali.</p>	<p>D.L. n.70/11 art.6, co.2, lett. a)</p>
SISTRI	
<p>Viene prorogato il termine di operatività del SISTRI per le imprese e gli enti che producono rifiuti speciali pericolosi, a condizione che abbiano un massimo di 10 dipendenti.</p> <p>La nuova data di decorrenza, comunque non anteriore al 1° giugno 2012, dovrà essere individuata, entro il 10 settembre, con un decreto ministeriale.</p>	<p>D.L. n.70/11 art.6, co.2, lett. f-octies)</p>

Rinegoziatione mutui	
Viene introdotta la possibilità, per i contraenti di mutui casa a tasso variabile di importo originario massimo pari a 200.000 euro, di rinegoziatione. La possibilità è concessa <u>fino al 31 dicembre 2012</u> a condizione che il mutuatario al momento della richiesta presenti un reddito certificato Isee non superiore ad €35.000 e sia in regola con i pagamenti rateali del mutuo oggetto di rinegoziatione. La rinegoziatione consiste di fatto, nella trasformazione del tasso da variabile a fisso per tutta la durata residua del mutuo. Vengono, inoltre, semplificate le procedure di portabilità del mutuo.	D.L. n.70/11 art.8, co.6 e 8
Tasso di usura	
Viene modificato il meccanismo di determinazione del calcolo del tasso di usura. D'ora in poi il tasso soglia è calcolato maggiorando il tasso medio del 25% e aggiungendo poi allo stesso quattro punti percentuali. Viene anche introdotto un differenziale massimo pari ad otto punti percentuali tra la soglia di usura ed il tasso medio.	D.L. n.70/11 art.8, co.5, lett.d)



Contribuenti minimi: considerazioni sul nuovo regime e sull'uscita dal vecchio

L'impatto della Manovra economica sul regime supersemplificato

La Manovra economica approvata in via definitiva dal Parlamento la settimana scorsa ha completamente riscritto le condizioni per la permanenza e le modalità applicative del regime dei contribuenti minimi disciplinato dall'art.1, co. da 96 a 117 della L. n.244/07. Le misure introdotte sono per così dire ad effetto immediato perché si renderanno operative già dal prossimo 1° gennaio 2012. Per la stragrande maggioranza degli attuali contribuenti minimi (la relazione tecnica che accompagna il provvedimento normativo parla addirittura del 96% del campione attuale), il 2011 sarà l'ultimo anno di permanenza nel regime ad imposta sostitutiva.

Ciò detto è necessario esaminare con attenzione le novità introdotte in materia dall'art.27 del D.L. n.98/11 per capire con esattezza quali saranno i contribuenti che potranno rimanere anche per il prossimo anno nel regime super semplificato e quali invece dovranno prepararsi ad un'imminente fuoriuscita. Per questi ultimi sarà poi necessario capire quale destino contabile-fiscale sia più opportuno scegliere. Le disposizioni introdotte dalla Manovra correttiva prevedono, infatti, un'uscita "morbida" verso un regime naturale che mantiene alcune delle principali semplificazioni del regime dei minimi ma perde l'esenzione dall'Iva e l'applicazione dell'imposta sostitutiva. In alternativa, i soggetti costretti alla migrazione dal regime dei minimi potranno optare, recita testualmente la norma, per l'applicazione del regime contabile ordinario con validità almeno triennale, rinnovabile di anno in anno.

Le nuove disposizioni introdotte dalla Manovra correttiva saranno rese attuative da uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle Entrate che dovranno disciplinare:

- sia le concrete modalità di funzionamento del nuovo regime dei c.d. ex minimi;
- sia tutti gli altri aspetti disciplinati nell'art.27 della L. n.111/11 di conversione del D.L. n.98/11.

Scopo del presente lavoro è dunque quello di capire, in attesa dei citati provvedimenti attuativi, quali saranno i contribuenti che potranno continuare ad usufruire delle condizioni previste per il regime dei minimi applicando la nuova imposta sostitutiva ridotta al 5% e per quali altri, invece, sarà necessario iniziare a preparare la valigia per traslocare verso gli altri due regimi possibili: quello degli ex minimi introdotto dal D.L. n.98/11 o quello ordinario.

Il "nuovo" regime dei super minimi

Dal 1° gennaio 2012 il regime dei minimi introdotto dalla L. n.244/07 verrà sostituito dal nuovo regime super semplificato disciplinato dal primo e dal secondo comma dell'art.27 del D.L. n.98/11.

**Dal punto di vista
oggettivo**



il nuovo regime mantiene tutte le agevolazioni e semplificazioni previste per il regime dei minimi: esenzione da Iva, da Irap, da studi di settore, dalla tenuta delle scritture contabili, etc., alle quali aggiunge però anche una drastica riduzione dell'imposta sostitutiva che scende dal 20% al 5%.

**Dal punto di vista
soggettivo**



il nuovo regime ad imposta sostitutiva ridotta sarà riservato esclusivamente alle persone fisiche che:

- ➔ intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione;
- ➔ hanno già intrapreso una delle suddette attività in data successiva al 31/12/07.

Oltre a tali requisiti, per poter beneficiare delle condizioni di favore previste dal nuovo regime dei minimi sarà inoltre necessario che siano rispettate le ulteriori tre condizioni previste nel co.2 dell'art.27 della Manovra ovvero:

- ➔ il contribuente non abbia esercitato nei tre anni precedenti all'inizio dell'attività da assoggettare ad imposta sostitutiva, attività artistica, professionale o d'impresa nemmeno in forma associata o familiare;
- ➔ l'attività da assoggettare al nuovo regime dei minimi non deve costituire, in nessun modo, prosecuzione di altra attività svolta dallo stesso contribuente sotto forma di lavoro dipendente o autonomo (eccetto il periodo di praticantato professionale obbligatorio³);
- ➔ se l'attività da intraprendere sia la prosecuzione dell'attività svolta da altri soggetti (acquisto attività o ramo di attività) è necessario che l'ammontare dei ricavi realizzati dall'attività in oggetto, nell'anno precedente all'ingresso nei minimi, non superi gli €30.000.

Il nuovo regime super semplificato ad imposta sostitutiva ridotta si renderà, dunque, applicabile solo al soddisfacimento contemporaneo dei seguenti requisiti:

- ➔ presenza delle condizioni oggettive e soggettive previste dai co. da 96 a 117 della L. n.244/07;
- ➔ requisito della novità dell'attività intrapresa di cui ai precedenti nn.1 e 2;
- ➔ assenza delle condizioni descritte alle precedenti lettere a), b) e c).

Qualora siano soddisfatti tutti i suddetti requisiti, il nuovo regime dei super minimi potrà essere applicato già a decorrere dal 1° gennaio 2012.

Quanto ai requisiti di permanenza nel nuovo regime super semplificato, fatte salve le possibilità di decadenza dallo stesso al superamento di una o più delle condizioni previste nel co.96 della L. n.244/07 o al verificarsi di una delle fattispecie previste nel comma 99 della medesima disposizione, la Manovra economica ha inoltre previsto un limite massimo di permanenza nel regime così articolato:

- ➔ per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e nei quattro successivi;
- ➔ per più di cinque esercizi e fino al compimento del 35° anno di età nel caso di giovani contribuenti che intraprendono un'attività d'impresa o di lavoro autonomo⁴.

Ovviamente il limite dei cinque esercizi ha valenza retroattiva e dovrà essere verificato anche per i contribuenti che hanno avviato l'attività dopo il 31 dicembre 2008.

Per comprendere l'impatto del suddetto limite temporale formuliamo un semplice esempio:

Caso 1

Il Signor Mario Rossi di 40 anni, ha intrapreso l'attività in regime dei minimi nel periodo d'imposta 2009. Possiede tutti i requisiti per accedere al regime dei super minimi dal 1° gennaio 2012. In assenza di altre condizioni che ne impongano antecedentemente la fuoriuscita, il contribuente in oggetto dovrà comunque uscire dal regime ad imposta sostitutiva del 5% dal 1° gennaio 2014 poiché il 2013 costituisce il quarto periodo d'imposta successivo a quello di avvio dell'attività.

³ Si tratta di una precisazione molto importante. L'avvio dell'attività di lavoro autonomo successiva al praticantato professionale obbligatorio, in qualunque forma esso sia svolto, non è considerata dalla norma quale mera prosecuzione dell'attività e quindi non osta al successivo ingresso al regime dei super minimi. La disposizione in commento ricalca quella prevista a suo tempo per le nuove iniziative produttive (art.13, L. n.388/00). Sul punto, per approfondimenti specifici al caso del tirocinio professionale vedasi la C.M. n.8/E/01.

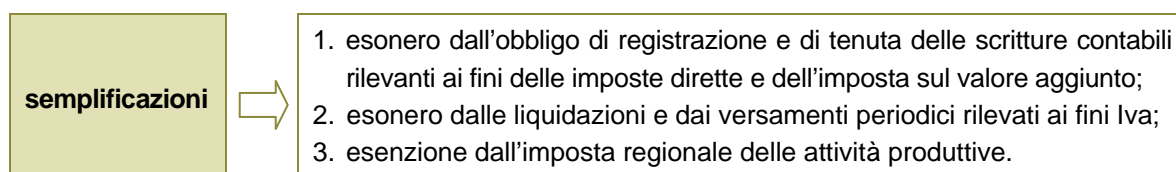
⁴ Sulla portata della disposizione dedicata ai contribuenti più giovani si veda: A. Felicioni "Superforfettino lungo ai giovani" in ItaliaOggi del 15/07/11 pag.19.

Il Signor Giuseppe Bianchi di 29 anni ha intrapreso nel 2011 un'attività di lavoro autonomo in regime dei minimi. L'attività possiede tutti i requisiti per rimanere nel nuovo regime dei super minimi. Se non si verificheranno condizioni che imporranno anticipatamente la fuoriuscita dal regime il signor Bianchi potrà continuare ad usufruire dell'imposta sostitutiva super ridotta al 5% fino a tutto il periodo d'imposta 2017 nel quale compirà il 35° anno di età.

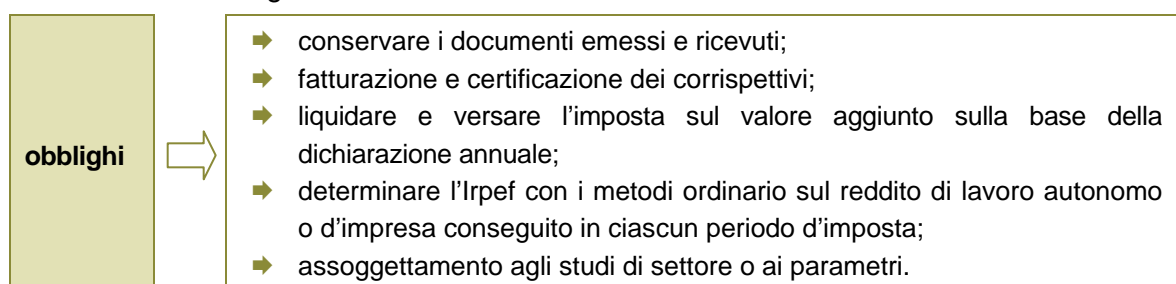
La fuoriuscita dal regime e caratteristiche del nuovo regime degli ex minimi

Per tutti i contribuenti non in possesso dei requisiti previsti nel primo comma dell'art.27 della Manovra economica (D.L. n.98/11) ma con le caratteristiche di cui ai commi 96 e 99⁵ della L. n.244/07, dal 1° gennaio 2012 è prevista, *ex lege*, una transizione naturale verso il regime dei c.d. ex minimi. Regime che si renderà disponibile anche alle persone fisiche che dal 1° gennaio 2012 intendono iniziare un'attività d'impresa o di lavoro autonomo senza possedere i requisiti previsti nel primo comma dell'art.27 della Manovra economica. In alternativa al regime degli ex minimi disciplinato nel terzo comma dell'art.27 del D.L. n.98/11, questi soggetti potranno sempre optare per l'applicazione del regime contabile ordinario. In realtà, il richiamo al solo regime contabile ordinario sembra fuorviante. A parere di chi scrive, infatti, questi soggetti potranno sempre optare anche per il regime contabile semplificato delle imprese minori di cui all'art.66 del Tuir i cui limiti sono stati peraltro recentemente innalzati dal c.d. D.L. Sviluppo⁶.

Pur non essendo più un regime ad imposta sostitutiva, il regime dei c.d. ex minimi mantiene alcune tipiche caratteristiche di quello introdotto nel nostro ordinamento dalla L. n.244/07. In particolare, i contribuenti che vi accederanno dal prossimo 1° gennaio o per trasferimento naturale dal regime dei minimi o a seguito di inizio dell'attività proprio da tale data potranno usufruire delle seguenti semplificazioni:



Gli obblighi connessi, invece, al nuovo regime degli ex minimi, possono essere sintetizzati come segue:



Per espressa previsione contenuta nel quarto comma dell'art.27 del D.L. n.98/11 il regime di cui sopra cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui viene meno una delle condizioni di cui al co.96 della L. n.244/07 oppure si verifica una delle fattispecie indicate al successivo comma 99 della medesima disposizione normativa.

⁵ Il co.96 dell'art.1 della L. n.244/07 dispone che per l'accesso al regime dei minimi il contribuente nell'anno precedente non deve: aver conseguito ricavi o compensi superiori a 30 mila euro; non aver effettuato cessioni all'esportazione; aver sostenuto spese per dipendenti o collaboratori; non aver acquistato beni strumentali per valore superiore a 15 mila euro (nel triennio precedente). Il co.99 disciplina le fattispecie che escludono dal regime ovvero: regimi speciali Iva; non residenti; cessione in via esclusiva o prevalente di fabbricati; partecipazione in società o associazioni.

⁶ L'art.7, co.1, lett.d) del D.L. n.70/11 ha infatti innalzato il tetto dei ricavi per l'accesso alla contabilità semplificata ad €400.000 per le attività di servizi e ad €700.000 per le altre attività.

Come si può facilmente intuire, il nuovo regime dedicato dalla Manovra correttiva a tutti coloro che saranno costretti ad abbandonare il regime dei contribuenti minimi a partire dal 1° gennaio 2012 è ancora, a tutti gli effetti, un regime contabile di tipo semplificato⁷. Spiccano in questo senso le agevolazioni relative all'esenzione dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili e di effettuazione delle liquidazioni periodiche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Per quanto attiene alle modalità di determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo, nel nuovo regime disciplinato dal terzo comma dell'art.27 della Manovra, in assenza di esplicite previsioni normative in tale senso, si deve ritenere che le stesse saranno le regole ordinarie di competenza e cassa previste nel Tuir. Difficile, infatti, pensare che il nuovo regime degli *ex minimi* mantenga i criteri speciali di determinazione del reddito previsti dalla L. n.244/07, basate essenzialmente su di un criterio di cassa assoluto. Per avere una risposta definitiva in tal senso si dovranno, tuttavia, attendere i provvedimenti attuativi richiesti dal sesto comma dell'art.27 della Manovra correttiva. La perdita dell'imposta sostitutiva è invece confermata dalla lettura della relazione tecnica che ha accompagnato la Manovra stessa durante l'*iter* parlamentare di conversione in legge. Oltre alle semplificazioni contabili di cui sopra il nuovo regime potrà beneficiare dell'esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive. Per la verità si tratta di un'esenzione che questi soggetti, date le loro ridotte dimensioni, la necessaria assenza di personale e/o collaboratori e la ridotta dotazione di beni strumentali, avrebbero potuto ottenere comunque essendo di fatto sprovvisti del requisito di autonoma organizzazione. I contribuenti che affluiranno al nuovo regime degli *ex minimi* saranno invece assoggettati agli studi di settore. Dovranno pertanto compilare ed allegare alla loro dichiarazione dei redditi il modello dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e dovranno verificare la tenuta dei loro ricavi/compensi con quelli calcolati dal *software* Gerico.

Le necessarie modeste dimensioni di questi contribuenti lasciano piuttosto perplessi in ordine alla capacità degli studi di settore di poter stimare queste particolari tipologie di attività. Senza entrare nel merito, si pensi soltanto a quali effetti potrebbe avere l'adeguamento alle risultanze dello studio di settore in termini di maggiori ricavi/compensi dichiarati dal contribuente, con la possibilità che proprio a causa di un tale adeguamento si arrivi a superare il limite dei 30.000 euro/anno che farebbe scattare la fuoriuscita dal regime. Si tratta, ovviamente, di questioni che dovranno essere risolte in sede di emanazione dei provvedimenti attuativi del nuovo regime contabile.

Il particolare regime previsto per gli *ex minimi* e per coloro che inizieranno un'attività economica a partire dal 1° gennaio 2012 per la quale non potranno avvalersi del regime a imposta sostitutiva del 5% cesserà di avere anch'esso applicazione, recita il co.4 dell'art.27 della Manovra, dall'anno successivo a quello in cui viene meno una delle condizioni di cui al co.96 o si verifica una delle fattispecie di cui al co.99 della L. n.244/07.

⇒ I soggetti

Ciò detto, vediamo adesso quali saranno i soggetti che confluiranno in questo nuovo regime semplificato.

Si tratterà di contribuenti persone fisiche che hanno già avviato un'attività d'impresa o di lavoro autonomo avente i requisiti oggettivi e soggettivi previsti dalla L. n.244/07 per il vecchio regime dei minimi che non potranno però usufruire del nuovo regime super semplificato introdotto dalla Manovra per le seguenti cause:

1. hanno iniziato la loro attività d'impresa o di lavoro autonomo prima del 31/12/07;
2. hanno iniziato un'attività d'impresa o di lavoro autonomo avendone già esercitata un'altra, anche in forma associata o familiare, nel triennio precedente;

⁷ Per una disamina sulle caratteristiche del nuovo regime si veda G. Ferranti "Chi perde i requisiti entra in un sistema di bonus ristretti" in *Il Sole-24Ore* del 18/7/2011 pag.9.

3. hanno iniziato un'attività d'impresa o di lavoro autonomo che si configura come mera prosecuzione di quella già esercitata in precedenza sia sotto forma di lavoro dipendente che autonomo (praticantato professionale escluso);
4. hanno proseguito l'attività d'impresa svolta da altri soggetti con un ammontare di ricavi nell'anno precedente all'ingresso nei minimi superiore ad €30.000;
5. hanno già usufruito per il periodo d'imposta di inizio dell'attività e per i quattro successivi del regime dei minimi ante e post manovra (condizione che si verificherà per la prima volta soltanto nel 2013);
6. hanno già usufruito per cinque periodi d'imposta del regime dei minimi ante e post manovra e hanno compiuto il 35° anno di età (condizione che si verificherà per la prima volta soltanto nel 2013);

Anche in questo caso, per comprendere meglio quali saranno i contribuenti che potranno avvalersi del nuovo regime contabile semplificato introdotto dalla Manovra economica formuliamo alcuni casi pratici.

Caso 1


Il signor Paolo Verdi ha iniziato la sua attività di agente di commercio nel 2006. Nel 2008, avendone i requisiti è diventato un contribuente minimo. Pur mantenendone tuttora i requisiti sia oggettivi che soggettivi e non sussistendo cause ostative alla permanenza nel regime stesso, il Signor Verdi dal 1° gennaio 2012 dovrà accedere al nuovo regime degli ex minimi a causa dell'inizio dell'attività in data antecedente al 31 dicembre 2007 prevista come condizione ostativa dai benefici del nuovo regime ad imposta sostitutiva ridotta del 5% di cui al co.1 dell'art.27 della Manovra correttiva.

Caso 2

Nel 2010 il signor Massimo Neri ha iniziato l'attività di agente immobiliare in regime dei minimi. Nel 2008 lo stesso aveva intrapreso un'attività di procuratori di affari con apertura della relativa posizione Iva, poi cessata nel corso dell'anno 2009. Dal 1° gennaio 2012 anche questo contribuente dovrà abbandonare il regime dei minimi ed accedere al nuovo regime semplificato introdotto dai commi 3 e 4 dell'art.27 della Manovra. L'esercizio di altra attività nel triennio precedente all'ingresso nei minimi costituisce infatti una delle cause ostative espressamente previste dal secondo comma del citato art.27 per l'accesso ai benefici del nuovo regime ad imposta sostitutiva ridotta del 5%.

Considerazioni conclusive

Per la stragrande maggioranza degli attuali contribuenti minimi il 2011 sarà l'ultimo periodo d'imposta nel quale potranno avvalersi delle semplificazioni previste da tale regime super semplificato.

 Si rende pertanto necessario affrontare fin da subito il problema relativo alla cessazione di tale regime per programmare la fuoriuscita dallo stesso e soprattutto la scelta del nuovo regime da adottare.

In attesa dei provvedimenti attuativi, è già adesso possibile individuare i soggetti costretti ad abbandonare il regime dal prossimo 1° gennaio 2012 preparandosi per tempo al passaggio ad un nuovo sistema contabile e di determinazione delle imposte.

Di fatto la maggiore conseguenza di tale abbandono è rappresentata dal ritorno alla soggettività passiva Iva. Ed è proprio su questo fronte e sulle conseguenze dello stesso che si dovranno concentrare le maggiori attenzioni dei contribuenti e dei loro professionisti.



Le modifiche apportate alla disciplina degli studi di settore dalla Manovra correttiva

La norma sugli studi di settore

Il comma 28 dell'art.23 del D.L. n.98 del 6 luglio 2011⁸, rapidamente convertito nella L. n.111 del 15 luglio 2011⁹ (c.d. "Manovra Correttiva"), introduce importanti disposizioni in tema di studi di settore.

In particolare, nelle lettere da b) a g) del predetto comma, vengono inserite nuove disposizioni che attengono ai profili accertativi e sanzionatori relativi a tale disciplina. Nella lettera a), invece, la modifica è di natura procedimentale e riguarda le tempistiche di approvazione degli studi di settore.

Stante l'entrata in vigore delle nuove disposizioni alla data del 6 luglio 2011 (la legge di conversione nel merito non ha praticamente apportato modifiche e, quindi, la decorrenza va fatta risalire al 6 luglio, data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.L. n.98/11). Le nuove disposizioni – in particolare quelle di tipo sanzionatorio – rivestono estrema attualità posto che i loro effetti si produrranno anche con riferimento all'attuale tornata dichiarativa. Particolare attenzione e cautela, quindi, dovrà essere posta già nelle prossime trasmissioni telematiche di Unico 2011 con riferimento sia ai contenuti degli allegati modelli che accolgono i dati rilevanti ai fini degli studi di settore, che all'indicazione delle eventuali cause di esclusione e/o inapplicabilità degli stessi.

La modifica dei tempi di approvazione degli studi

disposizione	contenuto della modifica
Nuovo co.1-bis, art.1, DPR n.195/99	<i>"1-bis. A partire dall'anno 2012 gli studi di settore devono essere pubblicati nella Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre del periodo d'imposta nel quale entrano in vigore. Eventuali integrazioni, indispensabili per tenere conto degli andamenti economici e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali, devono essere pubblicate in Gazzetta Ufficiale entro il 31 marzo del periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in vigore".</i>

Con un ritorno al passato (la nuova previsione ripropone, infatti, i contenuti della disposizione contenuta nel D.L. n.112/08) viene previsto che:

a partire dall'anno 2012 – gli studi di settore dovranno essere pubblicati in Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre dell'anno per i quali trovano applicazione.

Consapevole del fatto che, come testimonia l'esperienza recente, l'andamento dell'economia rende necessario apportare integrazioni che tengano conto delle diverse specificità settoriali e territoriali, il Legislatore prevede in modo esplicito la possibilità di apportare ulteriori integrazioni fino al 31 marzo successivo.

Per meglio comprendere la portata della modifica è necessario riepilogare l'attuale situazione normativa.

⁸ Pubblicato nella G.U. n.155 del 6 luglio 2011 ed entrato in vigore lo stesso giorno.

⁹ Entrata in vigore lo scorso 17 luglio.

Il primo comma dell'art.1 del DPR n.195/99 prevede che:

“Le disposizioni previste dall'articolo 10, commi da 1 a 6, della legge 8 maggio 1998, n.146, si applicano a partire dagli accertamenti relativi al periodo d'imposta nel quale entrano in vigore gli studi di settore. A partire dall'anno 2009 gli studi di settore devono essere pubblicati nella Gazzetta Ufficiale entro il 30 settembre del periodo d'imposta nel quale entrano in vigore. Per l'anno 2008 il termine di cui al periodo precedente è fissato al 31 dicembre”.

Il tentativo di anticipare al 30 settembre l'approvazione degli studi di settore si è da subito rivelato illusorio tanto che con l'art.1, co.4 del D.L. n.194/09 è stato previsto che:

“Al fine di tener conto degli effetti della crisi economica e dei mercati, in deroga all'articolo 1, comma 1, secondo periodo, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 31 maggio 1999, n.195, per gli anni 2009 e 2010 il termine entro il quale gli studi di settore devono essere pubblicati nella Gazzetta Ufficiale è fissato rispettivamente al 31 marzo 2010 ed al 31 marzo 2011”.

Pertanto, la nuova disposizione, non fa altro che tradurre a regime ciò che già oggi è in vigore da due anni a questa parte.

Analizzando la decorrenza della nuova previsione normativa “a partire dall'anno 2012” si osserva come rimanga “scoperta” l'annualità 2011. Per questa, se non interverranno disposizioni speciali alla stregua di quella contenuta nel D.L. n.194/09, torna ad essere applicabile l'ordinaria previsione contenuta nel co.1 dell'art.1 del DPR n.195/99 che prevede l'approvazione degli studi di settore entro il 30 settembre dell'anno per il quale trovano applicazione. È ragionevole attendersi una modifica che sposti il termine di approvazione in linea con quanto già accaduto per le annualità precedenti e per quelle post modifiche introdotte dalla manovra correttiva.

Come ultima osservazione sul tema occorre evidenziare che l'approvazione degli studi di settore è solo il primo tassello di una serie di azioni che portano a rendere effettiva la disciplina degli stessi. Il riferimento è proprio all'approvazione sia della modulistica che, soprattutto, del *software* Gerico, il cui ritardo ha provocato nelle ultime annualità l'emanazione di specifici DPCM al fine di prorogare gli ordinari termini di versamento delle imposte e dei contributi.

Sarebbe auspicabile, quindi, che oltre a fissare un termine per l'approvazione degli studi, venisse stabilito anche un termine ultimo che regolamenti in via legislativa la messa a disposizione del *software* Gerico, strumento necessario alle effettive verifiche di congruità, coerenza e normalità da parte dei contribuenti. Tale aspetto riveste ancor più importanza anche alla luce dei meccanismi di inasprimento delle sanzioni che descriveremo in seguito.

La soppressione della motivazione nell'accertamento nei casi di scostamenti rilevanti

disposizione	contenuto della modifica
Soppresso periodo nel co.4-bis, art.10 della L. n.146/98	<i>“In caso di rettifica, nella motivazione dell'atto devono essere evidenziate le ragioni che inducono l'ufficio a disattendere le risultanze degli studi di settore in quanto inadeguate a stimare correttamente il volume di ricavi o compensi potenzialmente ascrivibili al contribuente”.</i>

L'articolo 10 della L. n.146/98 (disposizione che descrive le modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento), al comma 4-bis, prevede una sorta di “tutela” per i contribuenti che risultano congrui (anche a seguito di adeguamento spontaneo) e coerenti alle risultanze degli studi di settore, rendendo impossibile da parte dell'Ufficio

qualsiasi accertamento di tipo analitico-induttivo quando lo scostamento non si presenta particolarmente rilevante.

Per definire lo scostamento non rilevante la disposizione individua due parametri riferiti alle attività non dichiarate:

una soglia massima di €50.000;

uno scostamento pari o inferiore al 40% dei ricavi o compensi dichiarati.

Il superamento di uno solo di questi due parametri, da intendersi quindi come alternativi, determina uno “scostamento rilevante” che rende quindi possibile l'esperimento da parte dell'Ufficio di un accertamento induttivo vero e proprio (fondato su presunzioni semplici sprovviste dei requisiti di gravità, precisione e concordanza).

In aggiunta a tale previsione, il citato comma 4-bis prevede(va) – ad ulteriore tutela del contribuente congruo ancorché con scostamento rilevante – che in caso di rettifica l'Ufficio nell'effettuare l'accertamento analitico-induttivo dovesse rappresentare nella motivazione dell'accertamento le ragioni che portavano comunque a disconoscere i risultati dello studio di settore. E ciò sulla base di una riconosciuta maggiore valenza probatoria dello studio rispetto alle altre forme di accertamento analitico-induttivo, quale strumento idoneo a stimare ricavi e compensi dei contribuenti.

Il co.4-bis (versione ante modifiche D.L. n.98/11)

Le rettifiche sulla base di presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, e all'articolo 54, secondo comma, ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, non possono essere effettuate nei confronti dei contribuenti che dichiarino, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori al livello della congruità, ai fini dell'applicazione degli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, tenuto altresì conto dei valori di coerenza risultanti dagli specifici indicatori, di cui all'articolo 10-bis, comma 2, della presente legge, qualora l'ammontare delle attività non dichiarate, con un massimo di 50.000 euro, sia pari o inferiore al 40 per cento dei ricavi o compensi dichiarati. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per attività, ricavi o compensi si intendono quelli indicati al comma 4, lettera a). In caso di rettifica, nella motivazione dell'atto devono essere evidenziate le ragioni che inducono l'ufficio a disattendere le risultanze degli studi di settore in quanto inadeguate a stimare correttamente il volume di ricavi o compensi potenzialmente ascrivibili al contribuente. La presente disposizione si applica a condizione che non siano irrogabili le sanzioni di cui ai commi 2-bis e 4-bis rispettivamente degli articoli 1 e 5 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.471, nonché al comma 2-bis dell'articolo 32 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n.446

È proprio in relazione a tale ulteriore tutela che il Legislatore interviene sopprimendo il richiamato passaggio normativo. Non si può non vedere in tale soppressione un cambio di orientamento dell'Amministrazione Finanziaria nelle strategie accertative, oggi più che mai fondate anche su altre tipologie di accertamento (il riferimento a spesometro e redditometro è doveroso).

Dall'omessa presentazione del modello studi scatta l'accertamento induttivo

disposizione	contenuto della modifica
Nuova lett.d-ter, co.2, art.39, DPR n.600/73	<i>"d-ter) quando viene rilevata l'omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti. La presente disposizione si applica a condizione che siano irrogabili le sanzioni di cui al comma 2-bis dell'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471."</i>

Con l'inserimento di un'ulteriore previsione al secondo comma dell'art.39 del DPR n.600/73¹⁰ viene riconosciuta all'Amministrazione Finanziaria la facoltà di effettuare un accertamento induttivo (fondato su mere presunzioni semplici) nei confronti di quei contribuenti che:

- omettono di presentare il modello degli studi di settore;
- presentano il modello studi di settore con dati irregolari;
- indicano cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi non sussistenti.

Si osserva che, essendo tale possibilità riconosciuta non solo nei casi di omissione nella presentazione del modello ma anche nei casi di indicazione "infedele" (quindi, con modello comunque presentato ma con dati non corretti) e di indicazione di insussistenti cause di esclusione o inapplicabilità, tale facoltà, esperibile da parte dell'Ufficio, si presenta alquanto estesa. E, purtroppo, ben consapevoli delle difficoltà che si riscontrano nella compilazione dello studio di settore (sia nelle sue parti contabili che extracontabili) così come nella (difficile) individuazione di talune cause di esclusione non indicate dall'Agenzia in maniera tassativa (si pensi al caso del "non normale periodo di svolgimento dell'attività"), risulterà inevitabile un coinvolgimento in tale previsione non solo dei contribuenti che volontariamente "falsano" il dato al fine di ottenere un esito del calcolo più vantaggioso, ma anche coloro che in assoluta buona fede collocano talune voci in righe non appropriati o evidenziano cause di esclusione o inapplicabilità non sussistenti.

La possibilità di eseguire un accertamento induttivo nei casi sopra evidenziati è tuttavia subordinata al verificarsi di una specifica condizione: l'irrogabilità della sanzione prevista dal co.2-bis art.1 del D.Lgs. n.471/97. Vediamo innanzitutto cosa prevede tale disposizione.

*[2-bis] La misura della sanzione minima e massima di cui al comma 2 **[dal 100 al 200 per cento della maggior imposta o della differenza del credito]** è elevata del 10 per cento nelle ipotesi di omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché nei casi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti. La presente disposizione non si applica se il maggior reddito d'impresa ovvero di arte o professione, accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, non è superiore al 10 per cento del reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato.*

Prima delle modifiche apportate dalla Manovra correttiva (D.L. n.98/11), il Legislatore aveva già previsto un inasprimento delle ordinarie sanzioni applicabili nei casi di omessa o infedele indicazione dei dati nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Tale inasprimento, peraltro, risulta dovuto solo in presenza di un determinato scostamento percentuale verificatosi tra il reddito d'impresa o professionale calcolato correttamente e quello dichiarato.

¹⁰ Occorre evidenziare che nel decreto legge approvato era indicata la lett.e, poi modificata nella nuova lett.d-ter in occasione della conversione in legge del provvedimento.

Pertanto, in presenza di uno scostamento tra reddito dichiarato e accertato superiore al 10%, le sanzioni applicabili alla maggior imposta o al minor credito passano da un minimo del 110% ad un massimo del 220% di tale importo.

Per ricollegarci alla novità in commento, è solo in presenza di tali fattispecie che l'Ufficio risulta legittimato ad esperire accertamenti di tipo induttivo in base alla nuova lett.d-ter) del co.2 dell'art.39 del DPR n.600/73.

La sanzione fissa per il caso di omessa presentazione del modello studi

disposizione	contenuto della modifica
Aggiunto periodo, co.1, art.8, D.Lgs. n.471/97	<i>“Si applica la sanzione in misura massima nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, laddove tale adempimento sia dovuto ed il contribuente non abbia provveduto alla presentazione del modello anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate.”</i>

Per i casi di omessa o infedele presentazione delle dichiarazioni, il primo comma dell'art.8 del D.Lgs. n.471/97 prevede una sanzione amministrativa che va da lire cinquecentomila (€258) a lire quattro milioni (€2.065). Con la recente modifica apportata dal D.L. n.98/11 nel solo caso di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi si applica la sanzione massima di €2.065.

È opportuno rilevare che tale sanzione (decisamente elevata) non trova immediatamente applicazione qualora il modello non venga trasmesso in via telematica all'Agenzia delle Entrate unitamente alla dichiarazione dei redditi, bensì è necessario che venga ulteriormente disatteso anche il successivo invito dell'Ufficio a produrre il modello medesimo.

L'inasprimento delle sanzioni percentuali nei casi di omessa presentazione del modello studi

disposizione	contenuto della modifica
Nuovo co.2-bis1, art.1, D.Lgs. n.471/97	Redditi <i>“2-bis.1. La misura della sanzione minima e massima di cui al comma 2 è elevata del 50 per cento nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, laddove tale adempimento sia dovuto ed il contribuente non abbia provveduto alla presentazione del modello anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate. Si applica la disposizione di cui al secondo periodo del comma 2-bis.”</i>
Nuovo, co.4-ter, art.5, D.Lgs. n.471/97	Iva <i>“4-ter. La misura della sanzione minima e massima di cui al comma 4 è elevata del 50 per cento nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, laddove tale adempimento sia dovuto ed il contribuente non abbia provveduto alla presentazione del modello anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate. Si applica la disposizione di cui al secondo periodo del comma 4-bis.”</i>

**Nuovo co.2-ter,
art.32, D.Lgs.
n.446/97**

Irap

"2-ter. La misura della sanzione minima e massima di cui al comma 2 è elevata del 50 per cento nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, laddove tale adempimento sia dovuto ed il contribuente non abbia provveduto alla presentazione del modello anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate. Si applica la disposizione di cui al secondo periodo del comma 2-bis."

Con tre modifiche di contenuto analogo, che interessano i tre comparti impositivi redditi, Iva e Irap, vengono previsti specifici inasprimenti delle sanzioni applicabili nei casi di omessa presentazione del modello studi (anche a seguito di inottemperanza a specifico invito da parte dell'Ufficio), qualora dalla rideterminazione conseguente alla corretta applicazione degli studi di settore, emergano maggiori imposte o minori crediti. In tutti i comparti impositivi l'inasprimento delle sanzioni è subordinato al verificarsi di un determinato scostamento tra il reddito dichiarato e quello accertato.

In particolare, quando lo scostamento tra i predetti elementi supera il 10%, le sanzioni applicabili (identiche per i diversi comparti impositivi), andranno da un minimo del 150% ad un massimo del 300% della maggior imposta o del minor credito.

**NASCE IL
MONDO
PRIVILEGE**

IL CLUB PER I PROFESSIONISTI

Three 'Privilege' cards are displayed: a white card, a yellow card, and a blue card, each with the 'Privilege' logo and some illegible text.

ACCEDI AL SITO

Gruppo **EUROCONFERENCE***
tel. 045 8201828 | mail: privilege@euroconference.it | www.euroconference.it



Appuntamento al settembre per la sanatoria catastale dei rurali

Il Decreto Sviluppo, con una disposizione inserita in sede di conversione (co.2-bis, 2-ter e 2-quater dell'art.7), dovrebbe finalmente risolvere la questione riguardante il corretto accatastamento dei fabbricati rurali, che interessa particolarmente l'Ici. Su tale aspetto ci si soffermerà nel presente intervento, ma pare che la definizione catastale dell'immobile sia di più ampia portata. Si tratta di una vicenda che, negli ultimi due anni, sta causando non pochi problemi agli operatori in campo agricolo che si sono visti (o stanno rischiando di subire) accertamenti da parte dei Comuni, accertamenti fondati su di una consolidata interpretazione della Cassazione. In particolare viene contestata la spettanza dell'esenzione Ici a tali immobili se classificati in una categoria catastale non adeguata. Le categorie ammesse sono infatti:



La sanatoria introdotta dal Decreto Sviluppo si sostanzia in una richiesta di variazione catastale da presentare agli Uffici dell'Agenzia del Territorio entro la fine del prossimo mese di settembre, sanatoria che presenta, però, alcune incognite sulle quali è bene soffermarsi, quantomeno per evidenziare gli aspetti critici e sollecitarne i necessari chiarimenti.

Fabbricato rurale solo con adeguato accatastamento

Prima di entrare nel merito della novità introdotta dal Decreto Sviluppo, è bene ricordare brevemente i termini della vicenda, rinviando comunque a precedenti interventi pubblicati sulle pagine della presente rivista per più accurate riflessioni critiche sulla questione¹¹. In particolare, il filone interpretativo cui ci si riferisce è quello fissato dalla Corte di Cassazione, con la [sentenza a Sezioni Unite n.18565/09](#) poi ricalcata, occorre ricordarlo, da numerose altre pronunce del medesimo segno, tra cui le 81 Sentenze fotocopia, depositate il 22 giugno 2010¹², la [sentenza n.7102/2010](#); la [sentenza n.8845/2010](#); e l'[ordinanza n.13563/2010](#).

In tali pronunce la Cassazione ha sconfessato la posizione da tempo sostenuta dall'Agenzia delle Entrate, contenuta nella celebre [C.M. n.50/E/00](#), secondo la quale la rendita attribuita al fabbricato provvisto dei requisiti di ruralità avrebbe esclusivamente finalità inventariale. In altre parole, la rendita attribuita a detto immobile si sarebbe dovuta considerare elemento identificativo della potenzialità reddituale autonoma dell'edificio qualora questo avesse perso i requisiti di ruralità di cui ai co.3 e 3-bis dell'art.9 del D.L. n.557/93, come modificato dal DPR n.138/98 (e oggi si deve aggiungere dal D.L. n.159/07). La Cassazione è di parere diametralmente opposto e invece pone l'accento sul dato catastale: poiché esistono specifiche categorie catastali dedicate ai fabbricati rurali (A/6 per i fabbricati a destinazione abitativa e D/10 per quelli a destinazione strumentale), il contribuente se ritiene rurale il proprio fabbricato dovrà accertarsi che sia stata attribuita

¹¹ Cfr. F.Garrini "Fabbricati rurali: per l'esenzione Ici serve un adeguato accatastamento" in La Circolare Tributaria n.9/11, pag.8.

¹² Dalla [sentenza n.14967](#) alla sentenza 15048.

la corrispondente categoria catastale e, qualora ravvisi un accatastamento ritenuto non corretto, deve attivarsi nei tempi e nei modi previsti dalla legge, per la contestazione del classamento ricevuto. Nella sentenza si osserva che l'errato classamento non può essere successivamente eccepito in sede di domanda di rimborso dell'Ici pagata (ovvero, si deve aggiungere, in sede di opposizione ad un avviso di accertamento per il pagamento dell'Ici non versata in virtù dell'invocata esenzione, come nel caso trattato ad esempio nella sentenza n.7102/10).

Tale posizione è stata peraltro confermata all'inizio del 2011 dal Governo in risposta ad un'interrogazione parlamentare: si tratta del *question time* in Commissione Finanze della Camera dei Deputati del 19 gennaio 2011. Con la [risposta 5-04067](#), il Governo si allinea alla tesi sostenuta Cassazione, affermando come nella sostanza l'interpretazione proposta dalla giurisprudenza sia ormai del tutto consolidata. Sono quindi state ritenute completamente irrilevanti anche le eccezioni sollevate relativamente alle difficoltà nell'ottenere dai locali uffici catastali i classamenti nella categorie catastali A/6 e D/10 (in molte province pare del tutto impossibile ottenere l'iscrizione dei fabbricati in dette categorie).

✿ Occorre quindi concludere che il corretto classamento è un requisito imprescindibile per poter accedere alla ruralità e, quindi, all'esenzione dell'Ici.

Secondo il Governo:

"... In pratica, a legislazione vigente, non paiono sussistere in materia residui dubbi interpretativi per effetto delle ripetute affermazioni giurisprudenziali della Corte di Cassazione".

Al riguardo il Parlamento aveva introdotto nel provvedimento riguardante le comunità montane una proposta di modifica alla disposizione che consente l'esenzione Ici ai fabbricati rurali (art.23, co.1-bis, D.L. n.207/08): secondo tale proposta l'esenzione sarebbe spettata indipendentemente categoria catastale. Tale disposizione, però, non ha avuto seguito.

Alla luce del fatto che il Governo, comunque, si stava interessando della vicenda, la Commissione Finanze della Camera è intervenuta – con la [risoluzione 7-00505 del 16 marzo 2011](#) – per bloccare l'attività di riscossione degli importi accertati da parte dei Comuni, in attesa che si pervenisse ad una soluzione normativa della vicenda. La motivazione di tale blocco risiedeva nel fatto che:

"... in tale contesto è necessario evitare il paradosso che, proprio nel momento in cui il Legislatore ed il Governo hanno individuato una soluzione definitiva a tale complessa vicenda, la quale ha ingenerato una condizione di oggettiva incertezza, per i contribuenti e per gli stessi enti impositori, circa l'applicabilità dell'Ici ai fabbricati rurali, si prosegua nelle attività di riscossione coattiva dell'imposta con riferimento a tale tipologia di immobili".

L'intervento del decreto n.70/11

In effetti, un intervento normativo volto a risolvere la questione vi è stato, anche se non nel segno di quanto originariamente previsto nel decreto sulle comunità montane. In quella sede si era proposto di riconoscere la ruralità indipendentemente dalla situazione catastale degli immobili; al contrario, con il Decreto Sviluppo si impone al contribuente che intende invocare l'esenzione Ici di adeguare la situazione catastale alle categorie rurali.

Come detto in apertura, la disposizione è stata introdotta in sede di conversione del D.L. n.70/11 (ad opera della L. n.106/11), introducendo nell'art.7 del decreto i co.2-bis, 2-ter e 2-quater¹³.

Con tale disposizione si richiede ai contribuenti che possiedono fabbricati in possesso dei requisiti di ruralità ma censiti in una categoria diversa da A/6 o D/10 (quindi in difformità rispetto alle indicazioni della Cassazione) di procedere alla presentazione di una variazione catastale (quindi presentando richiesta di classamento nelle categorie rurali) allegando un'apposita autocertificazione nella quale si attesta il possesso dei requisiti di ruralità da almeno un quinquennio.

Tale richiesta di variazione catastale dovrà avvenire entro il prossimo 30/09/11. A questo punto l'Agenzia del Territorio ha tempo sino al 20 novembre per esprimersi su tale richiesta, valutando la presenza dei requisiti di ruralità e confermando o meno il classamento in una delle categoria catastali proprie dei fabbricati rurali.

La procedura appena descritta presenta, però, degli aspetti per i quali è necessaria una qualche riflessione.

Prima di tutto si deve notare come la data del 20 novembre 2011 non risulti essere il termine ultimo a favore dell'Agenzia del Territorio per esprimersi sulle istanze proposte: spirato tale termine senza che gli uffici catastali si siano espressi, il contribuente potrà considerare il classamento richiesto (con conseguente esonero ai fini Ici), ma d'altro canto l'Agenzia del Territorio avrà un anno di tempo per intervenire e, se il classamento nelle categorie rurali fosse respinto, il contribuente dovrà versare le imposte precedentemente non versate con applicazione di interessi, oltre alle sanzioni raddoppiate.

Nelle situazioni più dubbie, converrà attendere ad utilizzare il nuovo classamento, versando le imposte come se il fabbricato non fosse rurale, salvo successivo diritto al rimborso delle somme indebitamente corrisposte.

Pare di capire che il termine del 20 novembre per la modifica del classamento dovrebbe essere perentorio. Il condizionale è però d'obbligo visto che per la rettifica dei DOC.FA. l'Agenzia del Territorio ha avuto modo di affermare ([circolare n.7/T/05](#)) il termine di 12 mesi stabilito per un'eventuale rettifica deve essere inteso come ordinario e non perentorio, lasciando aperta la possibilità agli uffici catastali di rettificare il classamento anche trascorso il termine annuale dalla data di proposizione della rendita¹⁴.

¹³ Art. 7 D.L. n.70/11 (estratto):

2-bis. Ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili ai sensi dell'articolo 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modificazioni, i soggetti interessati possono presentare all'Agenzia del territorio una domanda di variazione della categoria catastale per l'attribuzione all'immobile della categoria A/6 per gli immobili rurali ad uso abitativo o della categoria D/10 per gli immobili rurali ad uso strumentale. Alla domanda, da presentare entro il 30 settembre 2011, deve essere allegata un'autocertificazione ai sensi del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, nella quale il richiedente dichiara che l'immobile possiede, in via continuativa a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda, i requisiti di ruralità dell'immobile necessari ai sensi del citato articolo 9 del decreto legge n.557 del 1993, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 133 del 1994, e successive modificazioni.

2-ter. Entro il 20 novembre 2011, l'Agenzia del territorio, previa verifica dell'esistenza dei requisiti di ruralità di cui all'articolo 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, e successive modificazioni, convalida la certificazione di cui al comma 2 -bis del presente articolo e riconosce l'attribuzione della categoria catastale richiesta. Qualora entro il termine di cui al periodo precedente l'Amministrazione Finanziaria non si sia pronunciata, il contribuente può assumere, in via provvisoria per ulteriori dodici mesi, l'avvenuta attribuzione della categoria catastale richiesta. Qualora tale attribuzione sia negata dall'Amministrazione Finanziaria entro il 20 novembre 2012, con provvedimento motivato, il richiedente è tenuto al pagamento delle imposte non versate, degli interessi e delle sanzioni determinate in misura raddoppiata rispetto a quelle previste dalla normativa vigente.

2-quater. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le modalità applicative e la documentazione necessaria ai fini della presentazione della certificazione di cui al comma 2 -bis nonché ai fini della convalida della certificazione medesima, anche sulla base della documentazione acquisita, in sede di accertamento, da parte dell'Agenzia del territorio e dell'amministrazione comunale.

¹⁴ In senso conforme anche Cass., sent. n.16824/06 e n.17818/07.

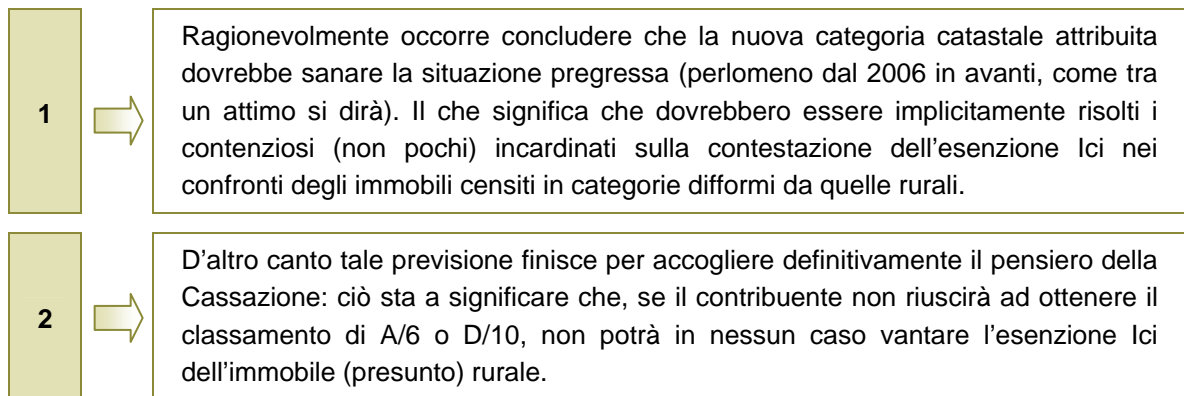
Le questioni dubbie

Fissato l'iter a cui dovrà sottostare il riconoscimento catastale dei fabbricati rurali, sono comunque non pochi i dubbi in relazione ai quali sarà necessario ottenere un chiarimento (magari già ad opera del decreto attuativo previsto dal comma 2-*quater* chiamato a fissare le modalità applicative e la documentazione necessaria ai fini della presentazione dell'autocertificazione da parte del contribuente, nonché ai fini della successiva convalida da parte degli uffici catastali).

In particolare, il comma 2-*bis* prevede che alla variazione debba essere allegata un'autocertificazione:

“nella quale il richiedente dichiara che l'immobile possiede, in via continuativa a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda, i requisiti di ruralità dell'immobile”.

Ossia occorrerà autocertificare il possesso dei requisiti a partire dal 2006, e anche su questo punto non è chiaro se questi requisiti debbano essere presenti sin dall'inizio del periodo d'imposta. La possibilità a favore del contribuente di fornire tale certificazione retroattiva porta ad una duplice conclusione:



Con tali premesse, rimangono comunque alcuni dubbi:

- ➔ Prima di tutto, anche avallando la tesi (probabile ma ad oggi non certa) di una sanatoria retroattiva del classamento dell'immobile, questo metterebbe in salvo il contribuente per i periodi d'imposta 2006 e successivi. Ma allora come comportarsi per eventuali accertamenti relativi ad annualità precedenti al 2006, sui quali il contenzioso è ad oggi ancora pendente? Verrebbe da concludere che, siccome la norma richiede di autocertificare il possesso dei requisiti per un dato periodo temporale, per le annualità 2005 e precedenti gli immobili che risultavano censiti in categorie diverse da A/6 e D/10 vanno necessariamente considerati non rurali (quindi ordinariamente imponibili).
- ➔ Il secondo dubbio riguarda un'eventuale discontinuità nella presenza dei requisiti di ruralità (la norma richiede esplicitamente che, al fine del riconoscimento della categoria catastale rurale, sia necessario certificare la continuità nel possesso dei requisiti): si pensi, ad esempio, al caso di immobile utilizzato come abitazione da un lavoratore dell'azienda agricola (rurale ai sensi dell'art.9, co.3-*bis*, lett.f del D.L. n.557/93) che dovesse essere locato per un breve periodo di tempo ad un inquilino che presta la propria attività in una carpenteria meccanica. Mancando la continuità nella presenza dei requisiti, verrebbe meno la possibilità di rendere la prescritta autocertificazione: tale immobile quindi non riceverà la categoria A/6 e quindi risulterà soggetto ad Ici sin (almeno) dal 2006. Oppure si consideri un imprenditore agricolo che nel 2008 abbia ricevuto una provvigione occasionale o un dividendo in regime di dichiarazione che abbia comportato il venir meno del requisito della prevalenza del volume d'affari derivante da attività agricole (requisito di cui all'art. 9, co.3, lett.d del D.L.

n.557/93): anch'egli non potrebbe certificare il possesso dei requisiti, quindi perderebbe il diritto ad ottenere la categoria A/6, con conseguente perdita dell'esenzione Ici (salvo comunque applicare le agevolazioni per abitazione principale).

- ➔ Infine, nulla si dice in merito ai fabbricati posseduti da meno di 5 anni, perché acquistati ovvero costruiti successivamente al 2006: anche per questi sarebbe possibile sanare la situazione catastale difforme azionando la procedura introdotta dal D.L. n.70/11? In base al tenore della norma la risposta parrebbe essere negativa (in quanto viene richiesto il possesso ininterrotto dei requisiti negli ultimi 5 anni), ma ragionevolmente non pare vi sia motivo per differenziare un contribuente che ha acquistato nel 2005 una stalla censita in categoria D/8 (che quindi potrebbe beneficiare della sanatoria) da chi invece l'ha acquistata solo nel 2007.

Per sfruttare correttamente e pienamente la sanatoria – risolvendo forse una volta per tutti la questione dei fabbricati rurali – è utile che siano forniti il prima possibile i chiarimenti ai dubbi proposti.

Infine, in chiusura, si deve notare come la presente disposizione dovrebbe essere destinata ai soli fabbricati rurali iscritti al catasto dei fabbricati, mentre non dovrebbe interessare i fabbricati rurali ancora iscritti al catasto dei terreni che possono quindi continuare a rimanere tranquilli nell'ombra. A quando una revisione globale e chiarificatrice della materia?



Conferimento d'azienda e successiva cessione della partecipazione: dall'imposta di registro all'abuso del diritto

L'operazione di conferimento e la successiva cessione della partecipazione: l'imposizione diretta ed indiretta

Negli ultimi tempi ha suscitato notevole interesse da parte degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate l'operazione di conferimento d'azienda, seguita dalla successiva cessione della partecipazione ottenuta nella conferitaria.

La struttura dell'operazione

L'operazione in questione è individuabile nella casistica della società Alfa che conferisce un ramo d'azienda o l'intera azienda ad una società di nuova costituzione Beta, le cui quote o azioni, ottenute a seguito del conferimento, vengono poi trasferite ad una terza società Gamma, che in tal modo acquisisce il ramo d'azienda o l'azienda nella sua interezza.

Infatti, con tale operazione il conferente-cedente ed il cessionario raggiungono **il risultato economico della compravendita del ramo d'azienda o dell'azienda**, utilizzando atti societari (conferimento d'azienda e successiva cessione di partecipazione) diversi da quello, più diretto e più immediato, della cessione di ramo d'azienda o d'azienda.

La riorganizzazione aziendale così realizzata può rappresentare un'operazione di natura potenzialmente elusiva, in relazione al risparmio fiscale che indubbiamente genera:

- sia ai fini dell'imposta sul reddito: il conferimento di un ramo aziendale o d'azienda è soggetto al regime di neutralità e di continuità dei valori fiscali (art.176 Tuir) e la plusvalenza conseguita nella successiva cessione della partecipazione può beneficiare del regime di *Participation exemption (Pex)* o di una tassazione Ires limitata al 5% della plusvalenza realizzata. Mentre, in ipotesi di cessione diretta dell'azienda o di ramo d'azienda, la plusvalenza che si realizza è assoggettata ad imposizione per l'intero ammontare (ai sensi dell'art.86 Tuir), salva la possibilità di rateizzare la plusvalenza stessa in massimo cinque esercizi in caso di azienda posseduta per un periodo non inferiore a tre anni.
- sia ai fini delle imposte d'atto: il conferimento d'azienda è soggetto ad imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa¹⁵. Nell'ipotesi di cessione diretta d'azienda, le imposte d'atto sono applicate in misura proporzionale, con applicazione delle aliquote proprie dei singoli beni che compongono il complesso aziendale oggetto di trasferimento.

Dal punto di vista delle imposte dirette, l'operazione illustrata di conferimento e successiva cessione della partecipazione è legislativamente protetta da contestazioni di elusività da parte dell'Amministrazione Finanziaria in virtù dell'art.176 del Tuir.

Infatti, l'art.176, co.3 del Tuir prevede esplicitamente che: *"Non rileva ai fini dell'art.37-bis del DPR n.600/73 il conferimento dell'azienda e la successiva cessione della partecipazione ricevuta per usufruire dell'esenzione di cui all'art.87 o di quella di cui agli artt.58 e 68, co.3"*.

Sul fronte delle imposte d'atto, allo stato attuale, la prassi operativa dell'Amministrazione Finanziaria è opposta.

¹⁵ Art.4, lett. a), n.3 della tariffa applicata al DPR n.131/86.

La [C.M. n.20/E/10](#) dell'Agenzia delle Entrate, contenente gli indirizzi operativi per il 2010 in materia di prevenzione e contrasto all'evasione afferma che:

“Particolare attenzione deve essere posta nella valutazione degli atti, tra loro collegati, posti in essere in un ristretto arco temporale, al fine di sottrarre a tassazione l'effettivo valore, per i quali potrebbe trovare applicazione l'art.20 del DPR n.131/86, che, come è noto, consente la riqualificazione delle operazioni dando risalto alla intrinseca natura degli atti, oltre che agli effetti giuridici ad esse riconducibili, rispetto al titolo ed alla forma apparente. A titolo esemplificativo, si segnalano le operazioni di conferimento di beni immobili, gravati da mutuo, in società e successiva cessione delle quote societarie”.

Infatti, si è in presenza di verifiche ed accertamenti che procedono ad un sistematico disconoscimento dell'operazione sulla base degli artt.20 e 53-bis del DPR n.131/86 fino ad arrivare al c.d. “abuso del diritto”.

Il tutto in un contesto di sentenze della giurisprudenza di merito e della Suprema Corte che si rincorrono e contraddicono l'una con l'altra.

L'articolo 20 del DPR n.131/86: norma generale antielusiva?

Per ben individuare la portata dell'art.20 del DPR n.131/86, è doveroso evidenziare che per le imposte d'atto non esiste una norma simile al co.3 dell'art.176 del Tuir, che legittima l'operazione di conferimento d'azienda con successiva cessione della partecipazione nella conferitaria.

🍷 Non esiste, in altre parole, per quel che riguarda le imposte d'atto, una norma che legittimi l'operato del contribuente.

Ed è proprio su tale mancanza, unitamente ad una formulazione dell'art.20 DPR non particolarmente chiara, che si è generato un contenzioso che si va via via arricchendo, secondo cui deve considerarsi elusivo, sicché disconoscibile, il risparmio fiscale di cui beneficiano le parti, in termini di imposte indirette sugli atti, per effetto della cessione “indiretta” di immobili o aziende sotto forma di partecipazioni sociali, previo conferimento dei medesimi nella società le cui quote vengono alienate.

Secondo l'art.20 del DPR n.131/86: *“l'imposta di registro va applicata tenendo conto della intrinseca natura e degli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione”.*

Il contenzioso in essere si è fatto forte di due importanti sentenze della Corte di Cassazione¹⁶ che, in riferimento ad un'operazione di conferimento e successiva cessione delle quote, hanno affermato che:

1. la *consecutio* dei due atti (conferimento e successiva cessione della partecipazione) rappresenta un'unica fattispecie, un'unica realtà negoziale, produttiva di un unico effetto giuridico finale: la cessione dell'immobile o dell'azienda conferiti;
2. la formulazione dell'art.20 del DPR n.131/86 consente agli uffici il recupero a tassazione degli atti qualificati come atti di conferimento in società ed atti di cessione di partecipazioni societarie.

Le sentenze della Suprema Corte hanno pertanto legittimato gli accertamenti dell'Amministrazione Finanziaria e varie posizioni della giurisprudenza di merito.

A tal proposito, si segnala su tutte, la Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro [sentenza n.58/2/2008](#):

“Gli effetti di cui all'art.20 del DPR n.131/86 sono anche quelli di natura tributaria e fiscale e di conseguenza occorre valutare anche un'eventuale volontà elusiva in relazione all'imposta di registro... superare la forma apparente e valutare la sostanza che gli atti comportano”.

¹⁶ Corte di Cassazione [sentenza n.14900](#) del 23 novembre 2001 e [sentenza n.2713](#) del 25 febbraio 2002.

Ma occorre operare un importante distinguo:

- da una parte, la *ratio* dell'art.20 del DPR n.131/86 è sì quella di non fermarsi al *nomen iuris* dato dalle parti all'atto, e di esigere l'applicazione delle imposte in conformità all'effettivo contenuto giuridico. Quale ad esempio tassare come atto di conferimento di immobile uno pseudo atto di conferimento d'azienda, comprensivo di una rilevante se non esclusiva componente immobiliare.
- D'altra parte, l'art.20, in considerazione anche della sua formulazione letterale, non può portare alla riqualificazione degli atti sulla base del risultato economico che determinano, della ricostruzione della finalità economica complessiva, collegando tra loro singoli atti dal *nomen* giuridico diverso.

Infatti, una cosa è l'applicazione dell'imposta di registro in conformità all'effettivo contenuto giuridico, mentre cosa ben diversa è la sua applicazione sulla base del disegno e della finalità economica complessiva dell'operazione. In altri termini, **l'art.20 del DPR n.131/86 non rappresenta una norma antielusiva generale**, come ampiamente sostenuto da autorevole dottrina¹⁷ e da diverse Commissioni Tributarie:

CT Il grado Bolzano [sentenza n.93 del 31 luglio 1998](#)

“Al fine di valutare le modalità di imposizione in termini di imposta di registro di un determinato atto, occorre provvedere all'interpretazione dei patti negoziali contenuti nell'atto stesso e non attraverso elementi desumibili da fonti diverse, al fine di determinare la volontà economica insita nella produzione di un determinato atto”

CTP Forlì [sentenza n.28 del 12 marzo 2010](#)

“L'imposta di registro è imposta d'atto o cartolare, sicché è precluso all'ufficio di avvalersi di elementi extra-testuali nell'interpretare l'atto, come è invece consentito in altre ipotesi previste dalla normativa anti-elusione”

CTP Milano [sentenza n.388 del 19 novembre 2010](#)

“Il conferimento di un'azienda in una newco e la successiva immediata cessione delle azioni di quest'ultima da parte della società conferente, rappresentano atti indipendenti l'uno dall'altro, frutto di una libera scelta imprenditoriale che non sono collegabili tra di loro e che sono soggetti ad imposizione autonomamente”

Oltretutto è importante evidenziare che:

- ➔ la natura dell'imposta di registro, così come dell'imposta ipotecaria e catastale, è quella di tributo destinato a colpire il singolo atto e non il trasferimento. Di conseguenza, non è ipotizzabile la sua applicazione sulla base dell'effetto economico, che si realizza mediante una serie di atti, sebbene correlati tra loro;
- ➔ la mancanza di una norma generale antielusiva, quale l'art.37-*bis* del DPR n.600/73, è coerente con la natura stessa dell'imposta di registro, per la quale, come già detto, il presupposto imponibile è sempre e soltanto ciascun singolo atto, che deve essere presentato per la registrazione.

Pertanto, allo stato attuale, è da ritenersi illegittimo, o assai dubbio, l'operato dell'Amministrazione Finanziaria che, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, interpreta unitariamente, attraverso l'individuazione di una unica causa negoziale, quelli che sono a pieno titolo atti giuridici distinti, da assoggettare autonomamente ad imposta di registro, ognuno secondo la propria disciplina.

¹⁷ Consiglio Nazionale del Notariato [studio n.95/2003/T](#).

L'art.53-bis del DPR n.131/86: applicabilità dell'art.37-bis DPR n.600/73 alle imposte d'atto?

Nell'affrontare la casistica in esame, occorre richiamare l'art.53-bis del DPR n.131/86. Secondo tale disposizione: *“Le attribuzioni ed i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del DPR n.600/73 possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro, nonché delle imposte ipotecarie e catastali previste dal testo unico di cui al D.Lgs. n.347/90”*.

Ciò significa che se l'art.53-bis permettesse l'applicabilità dell'art.37-bis del DPR n.600/73 all'ambito delle imposte d'atto, in tali ambiti impositivi sarebbe applicabile un criterio di disconoscimento dei vantaggi fiscali indebiti (*in quanto elusivi*) basato sulla constatazione dell'effettivo risultato economico, dell'assenza delle valide ragioni economiche, da individuarsi in uno schema operativo unitario, sebbene formato da più atti tra loro collegati.

Senza alcun dubbio l'art.53-bis è una norma da tenere in debita considerazione e la cautela è doverosa. Tuttavia, la stessa prassi ministeriale ha affermato che l'art.53-bis del DPR n.131/86 fa riferimento alle attribuzioni ed ai poteri di cui agli artt.31, 32 e 33 del DPR n.600/73¹⁸: inviti a comparire, invio di questionari, richieste di dati; accessi, ispezioni e verifiche; indagini finanziarie.

Ed infine, da ultimo, la C.M. n.20/E del 16 aprile 2010 afferma espressamente che il diritto di riquilibrare gli atti nasce dall'art.20 del DPR n.131/86, non richiamando l'art.37-bis DPR n.600/73. Inoltre, non va dimenticato che l'art.37-bis del DPR n.600/73 non è applicabile al di fuori dell'ambito delle imposte dirette¹⁹.

L'abuso del diritto applicato allo schema conferimento e cessione partecipazione

Le posizioni dell'Amministrazione Finanziaria si sono nel tempo evolute e al momento, l'azione accertatrice e la richiesta delle maggiori imposte d'atto viene fondata non più, o meglio non soltanto, sullo storico presupposto dell'art.20 del DPR n.131/86, e sul più recente art.53-bis, bensì richiamando, unitamente alle citate norme, anche il principio generale dell'abuso del diritto.

I primi punti fermi relativi all'abuso del diritto individuati dalla Suprema Corte²⁰ sono così sintetizzabili:

- nell'ordinamento tributario italiano esiste un *“generale principio anti-abuso”* la cui fonte può essere rinvenuta nell'art.53 della Costituzione;
- tale principio non contrasta con le successive norme antielusive emanate, quali l'art.37-bis del DPR n.600/73;
- l'invalidità delle operazioni poste in essere in violazione del generale precetto anti-elusivo è rilevabile d'ufficio (anche in sede di legittimità).

A tal proposito si segnala la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Ancona, [n.46 del 25 gennaio 2011](#), secondo cui:

“Con l'art.20 del DPR n.131/86 il Legislatore ha inteso punire qualsiasi disegno elusivo costituito tramite il collegamento di diversi negozi giuridici, che hanno come obiettivo quello di eludere l'imposta. L'art.20 deve essere rubricato come vera e propria interpretazione degli atti, nel senso che l'imposta deve essere applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma. Siamo in una situazione di abuso di diritto inteso come ricorso a strumenti giuridici che, ancorché legali, consentono di eludere il fisco mediante operazioni non simulate, ma poste in essere per trarne un beneficio fiscale”.

¹⁸ [C.M. n.2/E/07](#); e [C.M. n.6/E/07](#).

¹⁹ [C.M. n.98/E/00](#).

²⁰ [Sentenze n.30055, n.30056 e n.30057 del 23 dicembre 2008](#).

Di fronte a quanto affermato dalla giurisprudenza di merito, l'operazione in questione non rappresenta un'ipotesi di abuso del diritto ma un semplice e **lecito risparmio fiscale**, al quale non può essere attribuita alcuna natura indebita. È gioco forza ovvio che se un'operazione, o un atto, presentano minori costi fiscali rispetto ad un altro, il contribuente sceglierà sempre la via meno onerosa.

E qui sta la differenza tra indebito risparmio d'imposta, elusione fiscale e lecito risparmio fiscale. È lecita pianificazione fiscale quella che porta alla scelta della soluzione fiscalmente più conveniente tra una pluralità di alternative previste dal sistema tributario ed aventi pari dignità.

La volontà e lo scopo elusivo debbono essere certi ed inconfutabili, e nessuna norma può vietare al contribuente di perseguire il "lecito risparmio d'imposta". Infatti, le varie scelte di risparmio risultano accettabili nella misura in cui il contribuente non sconfini nella evidente violazione degli obblighi tributari.

Per quanto riguarda la fattispecie in commento, il principio generale dell'abuso del diritto non appare invocabile, in quanto il risparmio d'imposta derivante dallo schema societario conferimento e cessione di partecipazione non è censurabile, perché conforme ai dettati ed agli obblighi normativi, sia a livello giuridico che tributario.

Il richiamo incondizionato all'abuso del diritto può comportare rilevanti problematiche anche in relazione alle tutele procedurali (in sede di accertamento) e finanziarie (in sede di riscossione) che sono espressamente riconosciute al contribuente sottoposto ad un accertamento *ex art.37-bis* DPR n.600/73 e che viceversa, potrebbero non operare in caso di accertamento anti-abuso *ex art.53* della Costituzione.

A tal proposito, si segnala la [sentenza n.54/42/2011](#) del 21 febbraio 2011 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano che, a sostegno della necessità di un *modus operandi* univoco, ha disposto che:

"Se nell'operazione si configura un comportamento elusivo, in riferimento all'art.20 del DPR n.131/86, l'accertamento deve seguire l'iter previsto dall'art.37-bis del DPR n.600/73. L'accertamento deve essere preceduto dalla richiesta di chiarimenti al contribuente, nella quale devono essere rappresentati i motivi in base ai quali l'Amministrazione Finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti. L'avviso di liquidazione ex art.20 è in tutto analogo all'avviso di accertamento delle imposte dirette e le garanzie procedurali rafforzate introdotte dall'art. 37-bis DPR n.600/73 devono applicarsi ad ogni caso di elusione fiscale, anche qualora siano contestate sulla base del principio generale dell'abuso del diritto ovvero dell'art.53 della Costituzione. Non ritenere applicabili dette garanzie procedurali rappresenta una violazione del principio di uguaglianza e ragionevolezza, non essendo legittimo trattare diversamente fattispecie ugualmente elusive".

Conclusioni: alcuni punti fermi

Ad oggi i presupposti su cui l'Amministrazione Finanziaria argomenta la legittimità della propria azione di recupero sono i seguenti:

- 1) art.20 DPR n.131/86;
- 2) art.53-bis DPR n.131/86;
- 3) ed il c.d. "abuso del diritto".

In relazione all'art.20 del DPR n.131/86, la riqualificazione che la norma di legge permette è di tipo giuridico: basata sull'effettivo contenuto giuridico del singolo atto esaminato, al di là del *nomen iuris* ad esso attribuito dalle parti. Non è ipotizzabile una riqualificazione di tipo economico degli atti. L'imposta di registro è imposta d'atto. E tale è e rimane la sua natura.

Per quanto riguarda l'art.53-bis del DPR n.131/86, sono numerosi i dubbi del rinvio di tale articolo all'art.37-bis del DPR n.600/73. Se tale rinvio dovesse mai operare, non va dimenticata l'esclusione di tale operazione da parte del co.3 dell'art.176 del Tuir. Infine, in relazione al c.d. abuso del diritto, si può ritenere che esso non possa legittimare il disconoscimento "automatico" (ed il conseguente recupero a tassazione) di qualsiasi risparmio fiscale originato dal conferimento di un'azienda e successiva cessione della partecipazione, ma soltanto di quelli che si inseriscono in un contesto operativo da cui risulti certa ed inconfutabile una finalità elusiva di indebito risparmio d'imposta. E non un lecito risparmio d'imposta all'interno degli obblighi previsti dalle norme in vigore.

EUROCONFERENCE
EDITORE

LE NOVITÀ DI LUGLIO

LA FISCALITÀ DEGLI IMMOBILI
Imposizione diretta, indiretta e riflessi accertativi

AUTORI: S. Chirichigno
V. Cirimbilla
L. Scappini

EDIZIONE: Luglio 2011

PREZZO: € 45,00 (IVA comp.)

VISUALIZZA L'INDICE

LA FISCALITÀ DEI TERRENI
Inquadramento urbanistico e regime tributario

AUTORI: V. Corona
V. Grippo
F. Merlini

EDIZIONE: Maggio 2011

PREZZO: € 45,00 (IVA comp.)

VISUALIZZA L'INDICE

LA NUOVA TERRITORIALITÀ IVA DEI SERVIZI E I MODELLI INTRASTAT
Vecchie e nuove regole a confronto. Con esempi di compilazione

AUTORE: F. Zuech

EDIZIONE: Luglio 2011

PREZZO: € 25,00 (IVA comp.)

VISUALIZZA L'INDICE

IL REVERSE CHARGE
Casi pratici risolti

AUTORI: C. Gargagliano
S. Buffoli

EDIZIONE: Maggio 2011

Contiene Cd Rom: Prassi e Giurisprudenza

PREZZO: € 25,00 (IVA comp.)

VISUALIZZA L'INDICE

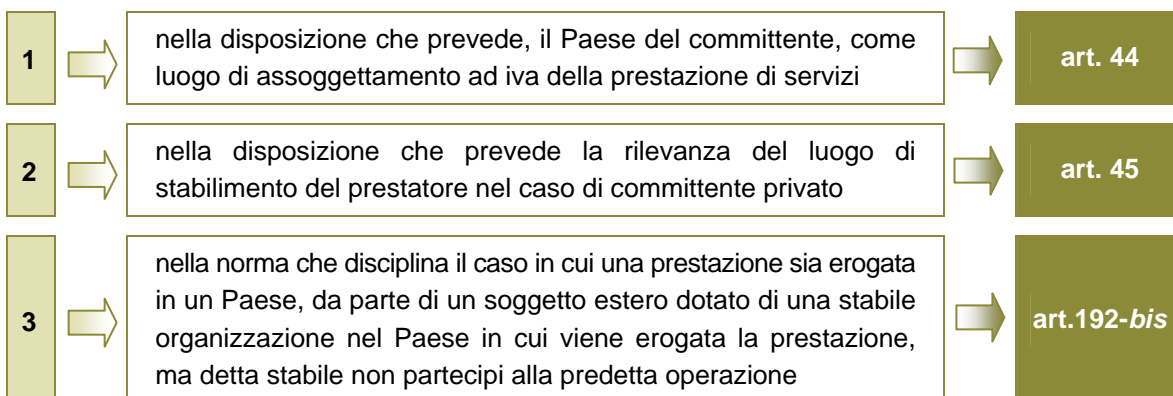
Sconto del 20% per i possessori della tessera *Privilege* CLUB

Territorialità Iva e Regolamento 282. Il concetto di stabile organizzazione

a cura di Ennio Vial

Premessa

In questo intervento esamineremo le novità introdotte dal regolamento sul tema della stabile organizzazione ai fini Iva²¹. Va, innanzitutto, evidenziato come la stabile organizzazione rientri nella [direttiva 2006/CE/112](#) in tre occasioni:



Ricordiamo che ai fini della territorialità, la stabile organizzazione è considerata un soggetto stabilito in uno Stato membro a differenza di quanto accade in relazione ad un mero rappresentante fiscale o a una identificazione diretta. Chiariamo con un esempio.

Esempio

Supponiamo che Alfa Srl, società italiana, effettui una prestazione di servizi generica a favore di Beta LTD residente nel Regno Unito. Beta, tuttavia, chiede che la fattura sia indirizzata ad un proprio rappresentante fiscale in Italia. Poiché il rappresentante fiscale non è considerato un soggetto stabilito in Italia, le regole sulla territorialità non sono influenzate dalla sua presenza, per cui troverà applicazione la regola generale contenuta nell'art.7-ter del DPR Iva secondo cui l'Iva sarà dovuta nel Regno Unito.

La presenza della stabile nel diritto comunitario e nazionale

Uno degli aspetti più critici attiene all'analisi della c.d. partecipazione della stabile organizzazione all'operazione. Al riguardo, si segnala come l'art.192-bis della direttiva stabilisce come:

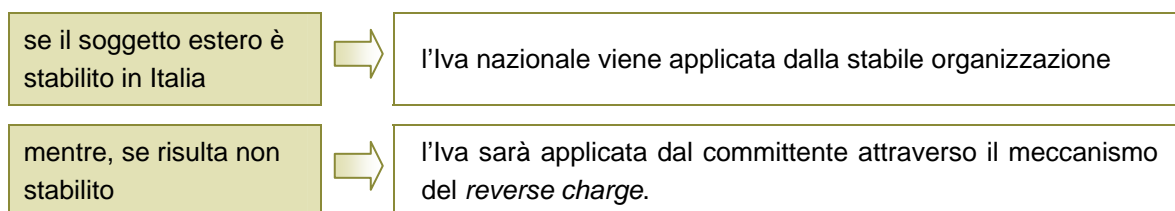
un soggetto passivo che dispone di una stabile organizzazione nel territorio di uno Stato membro in cui è debitore d'imposta (supponiamo in Italia), si considera soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro qualora siano soddisfatte le seguenti condizioni:

effettua in tale Paese una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile;

la cessione di beni o prestazione di servizi è effettuata senza la partecipazione di una sede del cedente o del prestatore di servizi situata nello Stato membro in questione.

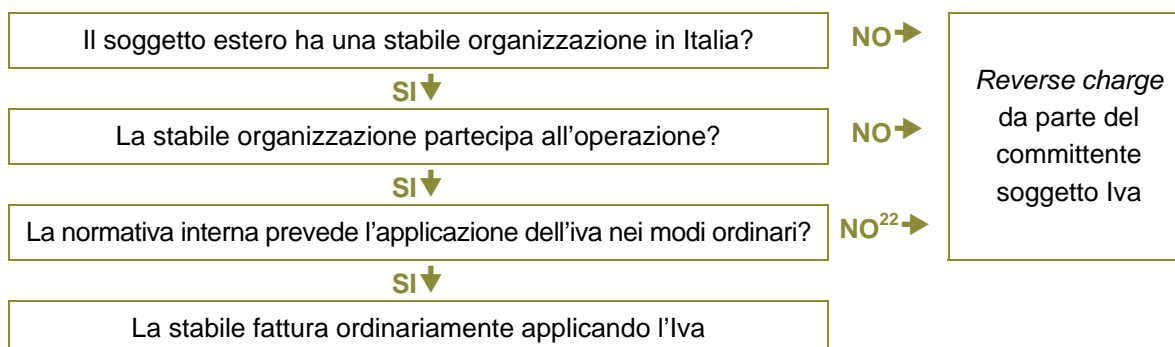
²¹ Si veda sul tema E.Vial, "Territorialità Iva e Regolamento 282. Il luogo di effettuazione delle operazioni imponibili" in La Circolare Tributaria n.28/11, pag.20; F.Zuech, "Territorialità Iva e Regolamento 282. Lo status e la qualità del committente" in La Circolare Tributaria n.29/11, pag.20.

È evidente che:



La disciplina è stata recepita a livello nazionale ad opera dell'art.17 del DPR Iva. Il comma 2, in particolare, sancisce, quale regola generale, che gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato sono adempiuti dai cessionari o committenti. Il comma 3, tuttavia, prevede che se il soggetto estero deve curare gli adempimenti in Italia, dovrà nominare un rappresentante fiscale o identificarsi direttamente. È il caso tipico in cui il committente è un privato italiano. Il comma 4, tuttavia, esclude l'applicazione delle disposizioni del secondo e del terzo comma per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato. In sostanza, la normativa italiana è del tutto analoga a quella comunitaria solo che, mentre quest'ultima affronta la questione in negativo, evidenziando quando la stabile non partecipa all'operazione, il Legislatore nazionale ha un approccio positivo nel senso che esamina il caso in cui la stabile interviene.

In ambo i casi, tuttavia, non viene chiarito cosa si intenda per partecipazione della stabile organizzazione all'operazione. La questione merita, quindi, ulteriori approfondimenti. Si veda, intanto, la tabella sotto dove vengono sintetizzate le considerazioni fatte trascurando il caso del committente privato dove la prestazione deve comunque essere assoggettata ad Iva in Italia ad opera del soggetto non residente.



La partecipazione della stabile organizzazione

Passiamo ora ad approfondire il tema del coinvolgimento della stabile organizzazione nell'operazione. Come abbiamo avuto modo di evidenziare, né la direttiva né la normativa nazionale affrontano la questione. L'articolo 53, **paragrafo 1** del Regolamento stabilisce che la stabile organizzazione di cui dispone il soggetto passivo deve essere caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di effettuare la cessione di beni o la prestazione di servizi alla quale partecipa.

Il **paragrafo 2** presume che la stabile organizzazione non partecipi all'operazione, a meno che i mezzi tecnici o umani di dell'organizzazione siano utilizzati dallo stesso per operazioni inerenti alla realizzazione della cessione di tali beni o della prestazione di tali servizi imponibile effettuata in tale Stato membro, prima o durante la realizzazione di detta cessione o prestazione.

²² Es: *reverse charge* in edilizia (art. 17 co. 6), vendita di rottami (art. 74 co. 7 e 8).

Diversamente, secondo il **paragrafo 3**, se i mezzi della stabile organizzazione sono utilizzati unicamente per funzioni di supporto amministrativo, quali la contabilità, la fatturazione e il recupero crediti, il regolamento stabilisce che essi non siano utilizzati per la realizzazione della cessione di beni o della prestazione di servizi.

D'altro canto, il **paragrafo 4** stabilisce che l'emissione di una fattura con il numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro della stabile organizzazione, fa presumere, salvo prova contraria, che tale stabile organizzazione abbia partecipato alla cessione di beni o alla prestazione di servizi effettuata in tale Stato membro.

L'intervento del regolamento appare sicuramente pregevole.

Dal par.2 emerge che la stabile partecipa all'operazione se i mezzi tecnici o umani di detta stabile organizzazione sono utilizzati dalla stessa per operazioni inerenti alla realizzazione della cessione di tali beni o della prestazione di tali servizi imponibile effettuata in tale Stato membro, prima o durante la realizzazione di detta cessione o prestazione.

L'espressione "*prima o durante la realizzazione di detta cessione o prestazione*" merita alcuni approfondimenti. Innanzitutto, il dato letterale ammette una coesistenza di un intervento della casa madre e della sua stabile. Infatti, un'attività della casa madre è necessaria se la stabile interviene "prima" della realizzazione dell'operazione. La casa madre interverrà ovviamente dopo. Un intervento congiunto è inoltre ammesso anche se la stabile opera "durante".

La non esclusività dell'intervento fa sì che emerga un possibile confronto in termini di valore tra l'apporto della stabile e quello effettuato direttamente dal soggetto estero.

IL CASO	Potremmo ipotizzare il caso di un'impresa edile che esegue un appalto in Italia per la costruzione di un edificio, dove la stabile organizzazione si limita a realizzare gli impianti elettrici.
----------------	--

È evidente come l'apporto di quest'ultima sia minoritario rispetto al complesso. In realtà, il dato letterale del regolamento non esclude che anche in queste fattispecie la stabile intervenga comunque nella fatturazione. L'importante è che la stessa non si limiti ad erogare servizi collaterali come quelli indicati nel paragrafo 3 o, in generale, servizi successivi all'operazione.

A ben vedere, l'elencazione del par.3 fa riferimento ad operazioni che generalmente sono successive all'operazione principale (funzioni di supporto amministrativo) e quindi può essere visto come una specificazione del precedente par.2. Peraltro, il dato letterale evidenzia come l'elencazione non debba considerarsi esaustiva.

Non è tuttavia da escludersi che il supporto amministrativo possa intervenire anche in un momento antecedente all'operazione.

IL CASO	Potrebbe essere il caso in cui la stabile interviene nella mera ricezione di un ordine, o nella gestione di una mera corrispondenza tra il cliente finale e la casa madre.
----------------	--

Cosa ben diversa, invece, è se la stabile gestisce la relazione commerciale con il cliente.

IL CASO	Potrebbe essere il caso in cui il personale dipendente della stabile promuove nei confronti del cliente finale la vendita del bene o la prestazione del servizio.
----------------	---

Un ulteriore aspetto da chiarire attiene al significato di momento di effettuazione dell'operazione. Si ritiene che il momento rilevante sia quello individuato dall'art.6 del DPR Iva per cui, in prima approssimazione, possiamo ritenere che il regolamento alluda:

al momento della stipulazione	⇒	per le cessioni di beni immobili
-------------------------------	---	----------------------------------

oppure al momento della consegna o spedizione



se la cessione riguarda beni mobili.

Le prestazioni di servizi, infine, si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Il riferimento all'art.6 non può, tuttavia, avvenire *sic et simpliciter* in quanto va ricordato che, se anteriormente al verificarsi degli eventi precedentemente indicati o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.

Una fatturazione anticipata non può far ritenere che l'intervento della stabile organizzazione possa considerarsi, di per sé successivo, con le conseguenze viste in precedenza.

Quando sussiste la stabile organizzazione

Abbiamo visto che la stabile procede alla fatturazione dell'operazione nel caso in cui partecipi all'operazione stessa.

A questo punto è bene svolgere alcune considerazioni, che per certi versi appaiono anche propedeutiche alle considerazioni già fatte, in merito all'effettiva sussistenza della stabile organizzazione.

Una definizione di stabile organizzazione è contenuta nell'art.11 del Regolamento. In particolare, la norma contiene una definizione in positivo mentre il par.2 la valuta in negativo distinguendola dalla casa madre. In particolare, il par. 1 stabilisce che la "stabile organizzazione" designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'art.10 illustrata in un precedente intervento in questa circolare, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione.

La distinzione tra stabile organizzazione e casa madre non appare, tuttavia, sempre agevole. L'articolo 10 del Regolamento, infatti, fornisce una definizione di sede di attività economica come il luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa.

In sostanza, si fa riferimento al concetto di residenza che le convenzioni contro le doppie imposizioni generalmente adottano per stabilire la potestà impositiva dei diversi Paesi, ove si fa riferimento al c.d. *place of effective management*.

Da questa impostazione discende che nella sede della stabile organizzazione non dovrebbero essere prese decisioni fondamentali sulla gestione della società nel complesso, altrimenti si creerebbe una posizione di conflitto rispetto alla casa madre. In realtà, motivi di buon senso e ragionevolezza impongono di fare riferimento ad un criterio di prevalenza.

In sostanza, appare del tutto legittimo che una determinata attività di gestione venga svolta anche nella sede della stabile ma dovrà prevalere quella della casa madre²³.

Da ultimo si segnala come la definizione positiva di stabile organizzazione:

- ➔ oltre a richiedere una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di svolgere l'attività;
- ➔ si caratterizza anche per un grado sufficiente di permanenza che, generalmente, non è un requisito richiesto dalla giurisprudenza comunitaria.

²³ Del resto, un criterio analogo opera anche in termini di imposte dirette. Si pensi al caso di una società costituita nello stato A dove svolge attività produttiva, ma che ha aperto una stabile organizzazione nello stato B dove pure viene svolta attività produttiva. È evidente, che al di là del dato formale dell'iscrizione nel registro imprese dello stato A, in base all'art. 4 del Modello di Convenzione OCSE, se le decisioni vengono prese prevalentemente nello Stato B, la società risulterà fiscalmente residente nello Stato B e risulterà avere una stabile organizzazione nello Stato A.

Stabile organizzazione e altre posizioni Iva

La [R.M. n.4/E/02](#), ha precisato espressamente che:

“il principio della c.d. forza di attrazione della stabile organizzazione, per effetto del quale il soggetto non residente con stabile organizzazione nel territorio dello Stato deve procedere alla fatturazione, registrazione e dichiarazione, vale esclusivamente per quelle operazioni materialmente effettuate dalla stabile organizzazione e non anche per quelle realizzate direttamente dalla casa madre estera”.

In sostanza, l'Amministrazione Finanziaria disconosce la tesi della forza attrattiva della stabile organizzazione, ed ammette la possibilità di un rapporto diretto ai fini Iva tra il soggetto straniero e la controparte residente in Italia.

La Corte di Giustizia Europea, con [sentenza del 16 luglio 2009](#), ha statuito che in uno Stato membro non è ammessa l'esistenza di una pluralità di posizioni Iva, riconducibili alla medesima entità giuridica. Pertanto, i soggetti passivi non residenti, che operano in Italia tramite una stabile organizzazione, devono essere considerati stabiliti nel nostro Paese. Conseguentemente:

non essendo la stabile organizzazione un soggetto passivo autonomo rispetto alla propria casa madre, alla stessa deve essere attribuito un solo numero di partita Iva.

Tale pronuncia si è posta in contrasto con quello che prevedeva la normativa italiana, in base alla quale era possibile per una società estera avere sia una stabile organizzazione in Italia che un rappresentante fiscale o una identificazione diretta. Entrambe le figure potevano recuperare l'Iva sugli acquisti secondo modalità diverse.

Il Legislatore nazionale ha cercato, quindi, di eliminare i profili di incompatibilità insiti nella legislazione nazionale, con l'art.11 del D.L. n.135/09, convertito dalla L. n.166/09. In sostanza, è stato previsto:

all'art.17 del DPR n.633/72	⇒	che la nomina del rappresentante fiscale, per l'assolvimento degli obblighi e dei diritti in materia Iva, è consentita solo per i soggetti non residenti che non hanno in Italia una stabile organizzazione;
all'art.38-ter del DPR n.633/72	⇒	che la procedura di rimborso dell'imposta per i soggetti non residenti può essere applicata unicamente nei confronti dei soggetti domiciliati e residenti nell'Unione Europea che non hanno in Italia una stabile organizzazione;
nella relazione illustrativa al D.L. n.135/09	⇒	che tutte le operazioni effettuate dalla casa madre non residente in Italia sono attratte nell'ambito della stabile organizzazione e, quindi, l'imposta ad esse connessa è recuperata tramite il meccanismo della detrazione, come per i soggetti residenti.

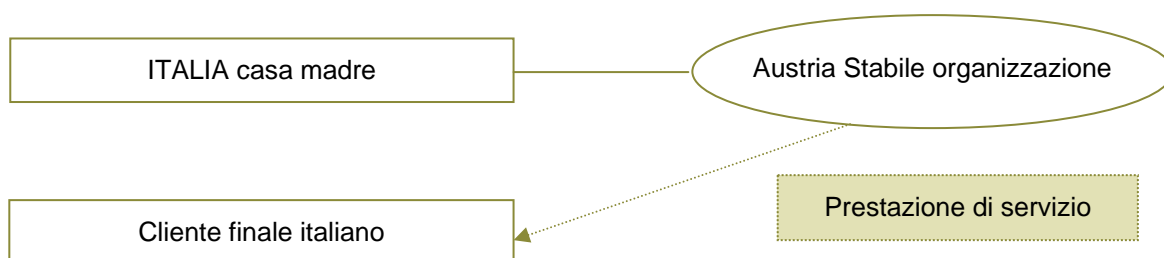
Sotto il profilo pratico dovrà essere presumibilmente mantenuta solamente la partita Iva della stabile organizzazione per cui il soggetto non residente dovrebbe poter esercitare, tramite la posizione Iva della stabile organizzazione, il diritto di detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi effettuati direttamente in Italia, ancorché non strettamente riferibili alla stabile organizzazione. Mancando, alla data odierna, chiarimenti da parte dell'Agenzia, gli operatori devono tuttavia considerare che le nuove norme sono entrate in vigore dal 26 settembre 2009.

Operazioni nel Paese della sede principale

L'articolo 54 del regolamento stabilisce che se un soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica nel territorio dello Stato membro in cui è dovuta l'Iva, le disposizioni dell'art.192-*bis* della direttiva 2006/112/CE non si applicano, indipendentemente dal fatto che detta sede partecipi o meno alla cessione di beni o alla prestazione di servizi che egli effettua in detto Stato membro.

Il caso potrebbe essere quello di una società italiana con una stabile organizzazione austriaca. La stabile organizzazione effettua una prestazione di servizi in Italia. In questo caso la prestazione è soggetta ad Iva in Italia e deve essere fatturata dalla casa madre a prescindere dal fatto che questa partecipi all'operazione. In questo senso, infatti, depone la norma nel momento in cui stabilisce che non si applica l'art.192-*bis* della direttiva. Sotto questo profilo si configura una ipotesi di forza attrattiva della casa madre ben più intensa di quella della stabile organizzazione.

Si veda lo schema successivo.



In questo caso la prestazione verrà fatturata dalla casa madre anche se questa non interviene in alcun modo nell'operazione.

E-LEARNING
PROFESSIONI

**DOVE VUOI,
QUANDO VUOI.**

La comodità della
formazione on-line.

- Riconoscimento dei **Crediti Formativi Professionali**
- **Fruibilità senza limiti di tempo:**
24 ore su 24, 7 giorni su 7
- **Strumento di lavoro** per la soluzione immediata alle tue esigenze professionali
- **Verifica costante** del livello di apprendimento

www.drcform.it

LEGENDA icone

	“Notizie flash” – riepilogo settimanale e sintesi commentata delle principali novità normative, di prassi, giurisprudenza e dottrina, in materia fiscale, contabile e giuridica, con link ipertestuali		“Check List e formulari di Studio” – pratiche carte di lavoro e fac-simili di formulari che supportano il Professionista nell'attività quotidiana. Tutte scaricabili in formato Word
	“Focus di pratica professionale” – interventi pratico-operativi, ricchi di esempi numerici, consigli professionali e schemi di sintesi su temi fiscali di particolare interesse e attualità		“Approfondimenti monografici” – guide ricche di commenti, interpretazioni, applicazioni ed esempi tecnici per risolvere in modo chiaro e completo dubbi e problematiche professionali
	“Il punto sull'Iva” – sezione quindicinale di aggiornamento ed approfondimento curata dai professionisti più esperti in campo Iva. Una guida autorevole sugli aspetti maggiormente complessi e controversi in materia di imposta sul valore aggiunto, in ambito nazionale ed internazionale		“Fisco e Estero” – approfondimento e aggiornamento costante su Iva intra ed extracomunitaria e imposte dirette: residenza; tassazione dei redditi prodotti in Italia e all'estero; doppia imposizione; dividendi; stabile organizzazione, CFC, transfer pricing, monitoraggio fiscale e norme antiabuso.
	“I contratti d'impresa” – analisi della disciplina giuridica, fiscale, contabile e previdenziale delle principali fattispecie contrattuali utilizzate dai commercialisti e dalle aziende		“Accertamento e Verifiche” – appuntamento mensile mirato ad offrire soluzioni e consigli pratici per affrontare e gestire le fasi di accertamento tributario partendo da casi reali
	“Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale” – approfondimento operativo sui problemi più diffusi del pre - contenzioso sviluppato con casi pratici e analisi delle più interessanti e controverse pronunce del periodo		“Normativa e prassi in sintesi” – allegato alla circolare che riepiloga con tavole sinottiche e schemi di sintesi i principali provvedimenti normativi e la prassi ministeriale. Un vero e proprio archivio di norme e circolari interpretative, rappre-sentato in estrema sintesi ed in forma schematica
	“Adempimenti e problematiche di Diritto societario” – i più qualificati esperti di diritto guidano i Professionisti a risolvere le problematiche più frequenti nell'applicazione pratica della normativa societaria attraverso le interpretazioni del Notariato, della giurisprudenza e della dottrina		“Scadenario” – ogni quindici giorni il calendario delle scadenze degli adempimenti fiscali e contributivi del periodo

EDITORE E PROPRIETARIO Gruppo Euroconference S.p.a.	COMITATO DI REDAZIONE		ABBONAMENTO ANNUALE 2011 Euro 220 Iva esclusa
DIRETTORE RESPONSABILE Gian Paolo Ranocchi	Alessandro Corsini Guido Martinelli Paolo Meneghetti Duilio Liburdi Fabio Garrini	Gian Paolo Ranocchi Luca Miele Norberto Villa Luca Caramaschi Viviana Grippo	SITO INTERNET Per informazioni e ordini: www.euroconference.it
PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE Settimanale Vendita esclusiva per abbonamento	COLLABORATORI ESTERNI		STAMPA Pubblicazione diffusa per e-mail
SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA Via E. Fermi, 11 – 37135 Verona	Giacomo Albano Andrea Bonghi Sandro Cerato Stefano Chirichigno Valerio Cirimbilla Francesco Facchini Fabio Giommoni Thomas Tassani	Fabio Landuzzi Sergio Pellegrino Andrea Soprani Maurizio Tozzi Alberto Trabucchi Giovanni Valcarenghi Ennio Vial Francesco Zuech	Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001 ISSN: 2039-9618
DIRETTORE SCIENTIFICO Alessandro Corsini			SERVIZIO CLIENTI Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc... Tel. 045/8201828 fax 045/502430 e-mail: circolari@euroconference.it
RESPONSABILE REDAZIONALE Alessia Zoppi			
REDAZIONE Silvia Righetti e Simone Bonini			

Per i contenuti de *La Circolare Tributaria* Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'Editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli Autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'Editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.