

In evidenza



Notizie *Flash*

Prima circolare *omnibus* sulla Manovra correttiva



Focus di pratica professionale

Interventi della Manovra estiva sui beni ammortizzabili: beni in concessione e riallineamenti



Accertamenti e verifiche

Le novità in tema di ravvedimento operoso: rateazione delle somme e ravvedimento "*sprint*"



Notizie *Flash*

- Prima circolare *omnibus* sulla Manovra correttiva pag.4
- Imposta di bollo sulle comunicazioni dei depositi titoli: i chiarimenti delle Entrate pag.4
- Sisma in Abruzzo: prorogati i termini per gli adempimenti e i versamenti fiscali pag.4
- Archivio *Vies*: i chiarimenti delle Entrate su inserimento, diniego e revoca pag.4
- Acquisti senza Iva anche per i soggetti non residenti ma identificati in Italia pag.5
- I crediti Iva ante-fusione delle incorporate non rientrano nell'Iva di gruppo pag.5
- I crediti Irap possono essere compensati in Unico pag.5
- Reati ambientali 231, cumulo giuridico, ravvedimento e sanzioni Sistri pag.5
- Ristrutturazione del debito: il nuovo principio contabile dell'Oic pag.6
- Rientro dei cervelli dall'estero: la procedura spiegata dall'Agenzia pag.6
- Incrementi di produttività: tassazione agevolata anche per i *vigilantes* pag.6
- Onlus: ammessa la partecipazione maggioritaria di società commerciali ed enti pubblici pag.6
- Nuovi codici tributo per i Monopoli di Stato pag.7
- Studi in lavorazione: i *cluster* di luglio pag.7
- Rimborsi Iva: gli interessi si computano dalla data di consegna dei documenti pag.7
- Ricavi troppo bassi, sì all'accertamento, ma serve la prova dell'antieconomicità pag.7
- Concordato fallimentare: no all'omologazione se c'è abuso di diritto pag.7
- Bancarotta fraudolenta: commercialista corresponsabile se aiuta la causazione dolosa del fallimento pag.8
- Violazione del litisconsorzio: la nullità si riferisce ai gradi di giudizio inficiati pag.8
- Il giudice tributario può avere anche giurisdizione parziale pag.8
- *Vademecum* sugli obblighi antiriciclaggio dei professionisti pag.8
- Il programma di liquidazione: le indicazioni operative del Consiglio nazionale pag.8
- 770 Ordinario, aggiornamento *software* e procedure di controllo pag.8



Le schede di pratica professionale

- [Le scadenze prorogate al 22 agosto 2011](#) pag.10
- [La sospensione estiva per i termini processuali](#) pag.13

 IVA

Focus di pratica professionale

- [Interventi della Manovra estiva sui beni ammortizzabili: beni in concessione e riallineamenti](#)

pag.18



Accertamento e Verifiche

- [Le novità in tema di ravvedimento operoso: rateazione delle somme e ravvedimento "sprint"](#)

pag.24

- [La Manovra modifica la fase precontenziosa e introduttiva del processo: contributo unificato, reclamo-mediazione fiscale e obblighi Pec](#)

pag.30



Fisco e Estero

- [La nuova ritenuta sui prestiti obbligazionari esteri garantiti](#)

pag.35



MANOVRA CORRETTIVA

[C.M.
5/08/11
n.41](#)



Prima circolare *omnibus* sulla Manovra correttiva

Dalle modifiche al regime degli interessi infragruppo, all'abbattimento della ritenuta d'acconto sui bonifici per ristrutturazioni edilizie e risparmio energetico, dal ravvedimento *sprint*, agli studi di settore, con la **circolare n.41/E**, diffusa il **5 agosto**, l'Agenzia scioglie i primi dubbi degli operatori sulle misure fiscali contenute nel D.L. n.98/11, con *flash* sulle principali novità.

[C.M.
4/08/11
n.40](#)

[comunicato
stampa](#)



Imposta di bollo sulle comunicazioni dei depositi titoli: i chiarimenti delle Entrate

La **circolare n.40/E** ha illustrato le nuove misure in materia di imposta di bollo sulle comunicazioni relative ai depositi di titoli, introdotte dalla Manovra correttiva. Il documento di prassi, inoltre, chiarisce che nel periodo transitorio che va dal 6 al 16 luglio 2011, bisogna considerare gli importi stabiliti dal D.L. n.98/11 prima della conversione.

ADEMPIMENTI

[Agenzia Entrate
comunicato
4/08/11](#)

[DPCM
4/08/11](#)



Sisma in Abruzzo: prorogati i termini per gli adempimenti e i versamenti fiscali

Il **DPCM del 4 agosto 2011**, in attesa di pubblicazione in G.U., ha previsto una nuova proroga per i versamenti e le dichiarazioni fiscali dei contribuenti residenti e delle imprese che operano nel cratere del sisma abruzzese del 6 aprile 2009. L'Agenzia delle Entrate, con un **comunicato stampa del 4 agosto**, ha precisato che, per quanto riguarda il periodo d'imposta 2009, le persone fisiche non titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo, i contribuenti diversi dalle persone fisiche con volume d'affari superiore a 200 mila euro, i datori di lavoro e gli enti pensionistici hanno tempo fino al prossimo 31 dicembre per presentare le dichiarazioni. Il termine per presentare le dichiarazioni per i redditi del 2010 è, invece, spostato al 16 marzo 2012. Nel comunicato sono, inoltre, indicate ulteriori proroghe per i versamenti fiscali del 6 luglio 2011 o del 5 agosto.

IVA E ESTERO

[C.M.
1/08/11
n.39](#)



Archivio *Vies*: i chiarimenti delle Entrate su inserimento, diniego e revoca

L'Agenzia delle Entrate, con la **circolare n.39 del 1 agosto**, ha fornito i primi chiarimenti sulle nuove regole per l'inserimento nell'Archivio *Vies* degli operatori intracomunitari, finalizzate alla prevenzione delle frodi Iva in conformità alle disposizioni comunitarie in materia. In particolare si evidenzia che a far corso dalla manifestazione della volontà di effettuare operazioni intracomunitarie contenuta nella dichiarazione di inizio attività, "sarà sospesa la soggettività attiva e passiva ad effettuare operazioni intracomunitarie" fino al trentesimo giorno successivo alla data di attribuzione della partita Iva. L'assenza dall'Archivio *Vies* determina il venire meno della possibilità di effettuare operazioni intracomunitarie e di applicare il regime fiscale loro proprio, in quanto il soggetto non può essere considerato come soggetto passivo Iva italiano ai fini dell'effettuazione di operazioni intracomunitarie. Di conseguenza, eventuali operazioni intracomunitarie effettuate nei predetti 30 giorni, così come dopo il diniego o la revoca, non sono da considerare comprese nel regime fiscale degli scambi intracomunitari, ma in quello ordinario. Pertanto, eventuali cessioni o prestazioni intracomunitarie effettuate da un soggetto passivo non ancora incluso nell'Archivio *Vies* (o escluso a seguito di diniego o revoca) devono ritenersi assoggettate ad imposizione in Italia, con i conseguenti riflessi, anche di natura sanzionatoria ai sensi dell'art.6 del D.Lgs. n.471/97, qualora l'operazione

economica sia stata invece assoggettata al regime fiscale Iva proprio della cessione/prestazione intracomunitaria effettuata da un soggetto passivo. A tal riguardo, tuttavia, l'Agenzia precisa che, nel rispetto dei principi di affidamento e buona fede del contribuente, il predetto trattamento sanzionatorio è da ritenere non applicabile per eventuali violazioni commesse prima della emanazione della circolare in oggetto (cioè il 1° agosto 2011).

[R.M.](#)
[4/08/11](#)
[n.80](#)



Acquisti senza Iva anche per i soggetti non residenti ma identificati in Italia

Potranno effettuarsi acquisti senza Iva, nei limiti del *c.d. plafond* maturato nell'anno precedente, anche quando ad effettuare le operazioni che danno titolo a tale agevolazione sono soggetti esteri identificati, direttamente o a mezzo di un rappresentante fiscale, nel territorio dello Stato. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.80 del 4 agosto**, precisando che, pur nel mutato quadro normativo (ex art.17, DPR n.633/72, modificato dal D.Lgs. n.18/10), il rappresentante fiscale, può effettuare acquisti senza applicazione dell'Iva, ai sensi dell'art.8, co.2, DPR n.633/72.

[R.M.](#)
[29/07/11](#)
[n.78](#)



I crediti Iva ante-fusione delle incorporate non rientrano nell'Iva di gruppo

Nell'ipotesi di incorporazione di una società esterna alla procedura di liquidazione Iva gruppo da parte di una società che invece vi partecipa, il credito maturato dall'incorporata nel corso dell'anno in cui è avvenuta l'incorporazione non può mai confluire nell'Iva di gruppo. La società incorporante può far confluire nella propria liquidazione – e, quindi, trasferire al gruppo – solo il debito o il credito derivante dalle operazioni compiute dall'incorporata nel mese o trimestre in corso alla data in cui ha effetto l'incorporazione, perché, non essendosi ancora conclusa la liquidazione periodica, le medesime operazioni devono essere considerate come compiute, ai fini Iva, direttamente dall'incorporante. Il debito o il credito va, quindi, indicato nel modulo dell'incorporante e trasferito all'Iva di gruppo. Sono questi i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.78 del 29 luglio**, nella quale si forniscono anche le istruzioni per i relativi adempimenti dichiarativi.

IRAP

[R.M.](#)
[29/07/11](#)
[n.79](#)



I crediti Irap possono essere compensati in Unico

I contribuenti non più tenuti a presentare la dichiarazione dell'imposta regionale sulle attività produttive possono recuperare i crediti maturati e richiesti in compensazione indicandoli nel modello Unico (sezione II del quadro RX, codice tributo 3800). È questo il chiarimento fornito dalle Entrate con la **risoluzione n.79/E del 29 luglio**.

EDILIZIA, TERRITORIO E AMBIENTE

[D.Lgs.](#)
[7/07/11](#)
[n.121](#)
[G.U.](#)
[1/08/11](#)
[n.177](#)



Reati ambientali 231, cumulo giuridico, ravvedimento e sanzioni Sistri

È stato pubblicato sulla **Gazzetta Ufficiale n.177 del 10 agosto**, il **D.Lgs. n.121 del 7 luglio 2011**, che introduce l'art.25-*undecies* "Reati ambientali" tra i reati presupposto nel D.Lgs. n.231/01, sulla responsabilità amministrativa degli enti. Il decreto (art.3, co.9-*bis* e 9-*ter*), inoltre, modifica le sanzioni per il Sistri, inserendo i principi del cumulo giuridico e del ravvedimento operoso, aggiungendoli all'art.260-*bis* del D.Lgs. n.152/06 e dispone l'esenzione dall'obbligo di tenuta del registro di carico e scarico per gli imprenditori agricoli e per le imprese edili che trasportano i propri rifiuti non pericolosi. Il decreto legislativo entrerà in vigore il **16 agosto**.

CONTABILITÀ E BILANCIO

Ristrutturazione del debito: il nuovo principio contabile dell'Oic

[Oic
principio contabile
n.6](#)



Il Consiglio di Gestione dell'Oic ha approvato la versione definitiva del **Principio contabile OIC n.6 "Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio"**. Lo scopo del presente principio è quello di definire il trattamento contabile e l'informativa integrativa da fornire in merito agli effetti prodotti da un'operazione di ristrutturazione del debito. Il documento si riferisce alle ipotesi in cui la ristrutturazione del debito è posta in essere da un'impresa che redige il proprio bilancio nel rispetto del principio della continuità aziendale. Il principio si applica alle società italiane che redigono i bilanci in base alle disposizioni del codice civile e ai principi contabili nazionali, a partire dai bilanci relativi all'esercizio in corso alla data di approvazione del documento.

AGEVOLAZIONI – INCENTIVI – FINANZIAMENTI

Rientro dei cervelli dall'estero: la procedura spiegata dall'Agenzia

[Agenzia Entrate
provvedimento
29/07/11](#)



Le Entrate, con **provvedimento n.97156 del 29 luglio 2011**, chiariscono le procedure da seguire per ottenere i benefici fiscali da parte dei lavoratori dipendenti rientrati in Italia. Il lavoratore, una volta assunto, ha tre mesi per presentare apposita richiesta scritta al proprio datore di lavoro, per il 2011 e in caso di assunzione già avvenuta i tre mesi decorrono dalla data di pubblicazione del provvedimento (29/07/11). Il sostituto d'imposta dovrà effettuare le ritenute al 20% per le lavoratrici e al 30% per i lavoratori, inoltre, una volta decorso un anno o alla cessazione del rapporto dovrà effettuare il conguaglio. Nella Cud dovranno essere inseriti l'ammontare complessivo delle somme e valori corrisposti e l'ammontare ridotto calcolato in base alle aliquote agevolate.

Incrementi di produttività: tassazione agevolata anche per i vigilantes

[Agenzia Entrate
parere
2/08/11
n.954-27-2011](#)



L'Agenzia delle Entrate, con **parere n.954-27-2011 del 2 agosto**, ha risposto positivamente alla richiesta dell'Associazione italiana di vigilanza sulla possibilità di applicare il regime di tassazione agevolata del 10% in relazione ad incrementi di produttività (ex art.2, co.1 del D.L. n.93/08) in presenza di accordi collettivi decentrati che recepiscano il contenuto del Ccnl di riferimento. L'Amministrazione Finanziaria ha affermato che l'applicazione dell'imposta sostitutiva ridotta non è preclusa dalla circostanza che le esigenze del servizio impongano l'organizzazione del lavoro a ciclo continuo. Viene, infine, precisato che il riscontro concreto della correlazione con incrementi di produttività è rimessa al datore di lavoro, con la conseguenza che qualora il datore di lavoro ritenga che le indennità in esame non abbiano effetti sui risultati aziendali, le stesse non possono beneficiare del regime agevolativo.

ENTI NON PROFIT

Onlus: ammessa la partecipazione maggioritaria di società commerciali ed enti pubblici

[C.M.
1/08/11
n.38](#)



Gli "enti esclusi" dalla qualifica di Onlus (enti pubblici, società commerciali, ecc.) possono costituire o partecipare ad una Onlus, indipendentemente dal fatto che essi esercitino un ruolo determinante nella definizione degli atti di indirizzo della Onlus stessa. Possono assumere qualifica di Onlus i *trust* "opachi", mentre tale possibilità è preclusa al *trust c.d.* "trasparente". La Onlus può avere partecipazioni in un'impresa sociale, poiché ciò non ne altera la natura solidaristica. Le organizzazioni di volontariato possono fruire dell'esonero dall'imposta di registro sugli atti costitutivi anche prima dell'iscrizione nei registri del volontariato a condizione che, in seguito, comunichino tempestivamente l'avvenuta iscrizione all'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate. Sono questi, in sintesi, i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la **circolare n.38 dell'1 agosto**.

CODICI TRIBUTO

[R.M.](#)
[4/08/11](#)
[n.81](#)



Nuovi codici tributo per i Monopoli di Stato

Con la **risoluzione n.81** del **4 agosto** l'Agenzia delle Entrate ha provveduto ad istituire 16 nuovi codici tributo per il versamento, mediante F24 Accise, delle somme dovute all'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato per i giochi a distanza di sorte a quota fissa e di carte organizzati in forma diversa dal torneo.

STUDI DI SETTORE

Agenzia Entrate
studi di settore
4/08/11
Sito web



Studi in lavorazione: i *cluster* di luglio

Sul sito *web* 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 luglio.

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Strumenti - Studi di settore e parametri - Metodologie - Cluster (studi in lavorazione) - Luglio 2011)

CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Cassazione](#)
[sentenza](#)
[6/07/11](#)
[n.14930](#)



Rimborsi Iva: gli interessi si computano dalla data di consegna dei documenti

In caso di rimborso di crediti Iva non sono dovuti gli interessi relativi al periodo intercorrente tra la data di notifica al contribuente della richiesta di documenti e la data della loro consegna. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la **sentenza n.14930** del **6 luglio**.

[Cassazione](#)
[sentenza](#)
[29/07/11](#)
[n.16642](#)



Ricavi troppo bassi, sì all'accertamento, ma serve la prova dell'antieconomicità







In tema di accertamento delle imposte sui redditi, anche in presenza di una contabilità formalmente regolare, i ricavi possono essere ritenuti falsi in base alla loro sproporzione per difetto rispetto ai costi, ed in tale contesto è ammissibile un accertamento analitico-induttivo, il quale tenga conto delle poste passive indicate dal contribuente, per ricostruire i ricavi effettivi. Trattasi, in tal caso, non già di accertamento induttivo *tout court*, ma di accertamento analitico-induttivo, che è sempre legittimo quando l'esposizione dei ricavi sia talmente ridotta rispetto ai costi da indurre a ritenere antieconomica la gestione. Tuttavia, l'antieconomicità della gestione di una società non può legittimamente dipendere, sotto il profilo fiscale, da politiche di gruppo volte semplicemente a dirottare i ricavi dall'uno all'altro soggetto, senza una valida comprovata giustificazione. È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con la **sentenza n.16642** del **29 luglio**.

[Cassazione](#)
[sentenza](#)
[29/07/11](#)
[n.16738](#)



Concordato fallimentare: no all'omologazione se c'è abuso di diritto

Anche al concordato fallimentare si applica il divieto di abuso del diritto, ormai diffuso sia agli istituti di diritto sostanziale che processuale. Da ciò deriva che il tribunale può verificare l'eventuale abuso dell'istituto in esame, per la cui configurabilità non è peraltro sufficiente che la proposta appaia poco conveniente al debitore, anche in relazione alle previste modalità di soddisfazione dei creditori, o che la stima dei beni sia ritenuta da lui inadeguata, occorrendo invece che le modalità di utilizzazione del concordato rivelino l'intento di piegare tale strumento a finalità diverse da quelle per cui è predisposto, che consistono nell'agevolare la soluzione anticipata della crisi d'impresa mediante una soluzione che tuteli i diritti di tutti i creditori con le modalità approvate dalla maggioranza, senza arrecare al fallito un pregiudizio non necessario. È quanto precisato dalla Corte di Cassazione con la **sentenza n.16738** del **29 luglio**.

<p>Cassazione sentenza 1/08/11 n.30412</p> 	<p>Bancarotta fraudolenta: commercialista corresponsabile se aiuta la causazione dolosa del fallimento</p> <p>In tema di bancarotta fraudolenta, quando l'apporto del terzo abbia per oggetto comportamenti che non abbiano esaurito la potenzialità offensiva degli interessi della massa dei creditori prima della dichiarazione di fallimento, si configura concorso nel reato. È quanto affermato dalla Corte di Cassazione con la sentenza n.30412 del 1 agosto, che ha ritenuto penalmente responsabile un commercialista il quale, assieme all'amministratore della società, aveva provveduto alla manomissione patrimoniale, consistita nella cessione "mascherata" degli immobili, dietro cui si celavano vendite simulate e l'incasso del denaro scaturito dalle dismissioni.</p>
<p>Cassazione ordinanza 2/08/11 n.16910</p> 	<p>Violazione del litisconsorzio: la nullità si riferisce ai gradi di giudizio inficiati</p> <p>Alla violazione del litisconsorzio consegue la nullità della sentenza. Tuttavia se la sentenza annullata è quella di secondo grado non è corretto, dal punto di vista processuale, assumere la nullità della decisione di primo grado, dal momento che questa non esiste più come tale una volta che sia intervenuta la sentenza di appello. La nullità della sentenza di secondo grado, semplicemente impone la cassazione di questa sentenza con rinvio della causa al giudice di primo grado, ai sensi dell'art.383, co.3, c.p.c., stante che la nullità, per violazione del litisconsorzio necessario, ha inficiato già il primo giudizio e avrebbe dovuto essere dichiarata dal giudice d'appello anche d'ufficio. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con l'ordinanza n.16910 del 2 agosto.</p>
<p>Cassazione SS.UU. sentenza 2/08/11 n.16858</p> 	<p>Il giudice tributario può avere anche giurisdizione parziale</p> <p>La giurisdizione per le controversie di natura tributaria che traggono origine da un atto impositivo (cartella esattoriale e/o preavviso di fermo) appartengono alla giurisdizione del giudice tributario. Lo ha chiarito la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n.16858 del 2 agosto. Nel caso di specie il credito vantato dall'agente della riscossione non era interamente di origine extratributaria, per cui il giudice tributario non poteva dichiararsi totalmente carente di giurisdizione, ma era chiamato a esercitare la propria parziale competenza, almeno in relazione ai crediti tributari.</p>
ANTIRICICLAGGIO	
<p>Cndcec documento luglio 2011 Sito Web</p> 	<p>Vademecum sugli obblighi antiriciclaggio dei professionisti</p> <p>Il Cndcec ha predisposto il documento "Linee guida per l'adeguata verifica della clientela", che affronta in modo applicativo gli obblighi previsti in capo ai professionisti, dall'individuazione della tipologia di verifica richiesta alla creazione del fascicolo cliente.</p>
PROCEDURE CONCORSALE	
<p>Cndcec documento giugno 2011 Sito Web</p> 	<p>Il programma di liquidazione: le indicazioni operative del Consiglio nazionale</p> <p>Il Cndcec ha pubblicato sul proprio sito web "<i>Il programma di liquidazione</i>", un documento che illustra le principali problematiche che, dopo la riforma fallimentare, la disciplina dell'istituto pone agli interpreti e agli operatori della materia, descrivendo le linee di comportamento che possono essere adottate nella prassi.</p>
AGGIORNAMENTO SOFTWARE	
<p>Agenzia Entrate software Sito Web</p> 	<p>770 Ordinario, aggiornamento software e procedure di controllo</p> <p>Sono disponibili sul sito web delle Entrate:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la versione 1.0.3 del 1/08/11 del <i>software</i> di compilazione del 770 Ordinario 2011 e la versione 1.4.5 del 1/08/11 della procedura di controllo; <p>(Percorso: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home - Cosa devi fare - Dichiarare - Dichiarazioni dei Sostituti d'imposta - 770/2011 Ordinario - Compilazione e invio)</p>

- **la versione 1.1.2** del 3/08/11 delle **procedure di controllo** del **730/11**;
(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Dichiarare - Dichiarazione dei redditi delle persone fisiche - 730/2011 - Procedura di controllo)
- **la versione 2.3.8** del 2/08/11 delle **procedure di controllo** dei modelli **F24**;
(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Versare - F24 - Compilazione e invio - Procedura di controllo)
- **la versione 1.6.0** del 2/08/11 del **software Denunce imposta sulle assicurazioni** dovuta sui premi ed accessori incassati.
(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Dichiarare - Imposta Assicurazioni e premi accessori - Compilazione e invio - Software di compilazione)


EUROCONFERENCE
EDITORE

**INVIO
TELEMATICO**

E-BOOK

LA MANOVRA CORRETTIVA E IL DECRETO SVILUPPO 2011

Analisi di tutte le novità che interessano imprese e professionisti




AUTORI: A. Bongi, L. Caramaschi, A. Corsini, V. Cristiano, F. Garrini, A. Ferrario, P. Meneghetti, L. Miele, L. Scappini, M. Tognarini, E. Vial

EDIZIONE: Luglio 2011

PREZZO DI COPERTINA: € 15,00 + IVA 20%

ACQUISTA IL TESTO SUL SITO

Tutti i prodotti editoriali sono acquistabili direttamente con **carta di credito**



Gruppo EUROCONFERENCE®
costruiamo competenze



Le scadenze prorogate al 22 agosto 2011

Con DPCM del 12 maggio 2011, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n.111 del 14 maggio 2011, il Governo ha rinviato anche quest'anno, come è oramai abitudine, i versamenti d'imposte, tributi e contributi, in scadenza nel mese di agosto, salvo i contribuenti che, beneficiando della proroga dei versamenti derivanti dal modello Unico 2011, versano la prima rata o l'intero importo, entro il 5 agosto con la maggiorazione dello 0,40%.

Il testo del decreto prevede il differimento al 20 agosto 2011 (che slitta al 22 agosto 2011 in quanto il 20 cade di sabato), senza alcuna maggiorazione a titolo di interessi dovuti, di tutti i versamenti fiscali e contributivi e gli adempimenti fiscali che hanno scadenza nel periodo compreso tra il 1° agosto 2011 e il 20 agosto 2011. Si tratta, in pratica, per la maggior parte dei versamenti dovuti aventi scadenza naturale 16 agosto 2011, di uno slittamento di 6 giorni.

Per effetto della citata disposizione, slittano al 22 agosto 2011 tutti gli adempimenti fiscali (come, ad esempio, la presentazione telematica del Modello 770/2011 semplificato e ordinario, la comunicazione delle lettere di intento, la presentazione telematica del modello Iva TR, la comunicazione delle operazioni con operatori "black list") e i versamenti effettuabili con il modello F24 (non con il modello F23, che non godono di proroga), compresi quelli previdenziali.

Per quanto riguarda la presentazione degli **elenchi Intrastat mensili** relativi alle operazioni effettuate nel mese di luglio 2011 da parte dei contribuenti interessati a tale adempimento, non è prevista alcuna proroga. Pertanto, rimane fermo il termine ordinario del 25 agosto 2011.

Nella tabella che segue vengono riepilogati i principali versamenti/adempimenti fiscali oggetto di proroga.

SOGGETTI INTERESSATI	ADEMPIMENTO	Termine originario	Termine prorogato
Persone fisiche, che versano a rate ed hanno effettuato il primo versamento entro il 6/7/2011	2° rata imposte e eventuali contributi da modello Unico 2011.	01.08	22.08
Contribuenti titolari di partita Iva, che versano a rate e hanno effettuato il primo versamento entro il 6/7/2011, comprese società di capitali con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura esercizio	3° rata imposte e eventuali contributi da modello Unico 2011.	16.08	22.08

Contribuenti titolari di partita Iva, che versano a rate ed hanno effettuato il primo versamento entro il 5/8/2011 con la maggiorazione dello 0,40%	2° rata imposte e eventuali contributi da modello Unico 2011.	16.08	22.08
Società di capitali con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che hanno approvato il bilancio entro 180 giorni dalla chiusura esercizio	Versamento, unica soluzione/rate in scadenza in agosto, in relazione al saldo 2010 e acconto 2011 per Iva, Ires, Irap e diritto annuale Cciaa con maggiorazione dello 0,40%.	17.08	22.08
Contribuenti Iva trimestrali e mensili	Versamento Iva 2° trimestre 2011 e mese luglio 2011.	16.08	22.08
Sostituti d'imposta	Ritenute acconto Irpef operate nel mese di luglio su retribuzioni a lavoratori dipendenti e assimilati, compensi lavoro autonomo e provvigioni.	16.08	22.08
Tutti i contribuenti obbligati	Contributi Inps trattenuti nel mese di luglio su retribuzioni a personale dipendente e compensi pagati a soggetti iscritti alla gestione separata.	16.08	22.08
Tutti i contribuenti obbligati	3° rata contributi Inail rateizzati dovuti in base all'autoliquidazione.	16.08	22.08
Condomini	Ritenuta acconto del 4% Irpef o Ires operata dai condomini nel mese di luglio.	16.08	22.08
Imprese della grande distribuzione.	Invio telematico dei corrispettivi relativi al mese di luglio.	16.08	22.08
Artigiani e commercianti	2° rata contributi fissi Ivs sul reddito minimale 2011.	16.08	22.08
Tutti i contribuenti obbligati	Comunicazione in via telematica delle lettere di intento ricevute nel mese di luglio.	16.08	22.08
Sostituti di imposta	Invio telematico modelli 770/2011 semplificato e ordinario.	01.08	22.08
Tutti i contribuenti obbligati	Richiesta rimborso o compensazione credito Iva 2° trimestre con presentazione modello Iva TR. <u>Attenzione:</u> La presentazione del modello entro questa data anziché entro il 31.07 comporta lo slittamento dal 16.08 al 16.09 del termine a decorrere dal quale è possibile utilizzare il credito in compensazione per importi annui superiori a € 10.000.	01.08	22.08

Tutti i contribuenti obbligati, in conseguenza dell'effettuazione di operazioni attive o passive con soggetti "black list"	Comunicazione telematica delle operazioni relative al mese di giugno (per mensili) e al secondo trimestre (per trimestrali)	01.08	22.08
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------	--------------

MASTER BREVE 2011-2012
UNO TIRA L'ALTRO

SCOPRI L'OFFERTA RISERVATA AI CLIENTI PRIVILEGE

ACCEDI AL SITO

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



La sospensione estiva per i termini processuali

Le regole

La sospensione dei termini processuali è scattata il 1° agosto e terminerà, come di consueto, il 15 settembre. I termini processuali che scadono in concomitanza con tale interruzione ricominciano, quindi, a decorrere dal 16 settembre.

Si ricorda che la “sospensione feriale” è disciplinata dalla L. n.12/41 e L. n.742/69 e prevede la sospensione di tutti gli adempimenti relativi ai giudizi ordinari, tributari e amministrativi: i termini “processuali” sono sospesi fino a metà settembre, mentre per i termini “sostanziali”, relativi cioè, ad attività che si svolgono fuori dalle aule di giustizia, non è prevista alcuna interruzione.

Di conseguenza non sono sospesi i termini per le notifiche di atti amministrativi, come l’avviso di accertamento o la cartella di pagamento, né i termini per il pagamento delle imposte o per la presentazione delle dichiarazioni, denunce o comunicazioni, o quelli relativi ai rapporti tra privati (in primo luogo gli adempimenti contrattuali come, ad esempio, il pagamento del canone o le contestazioni di vizi e difformità di beni mobili o immobili).

Modalità di computo: nel caso in cui la decorrenza scatti durante il periodo di sospensione, l’inizio stesso slitta a dopo la pausa; se il computo dei termini è iniziato prima del periodo di sospensione, dal giorno 16/09 inizia a riprendere la decorrenza, conteggiando anche il periodo anteriore al giorno 1/08.

Termini festivi o che cadono di sabato: se il giorno di scadenza del termine è festivo, il termine è prorogato di diritto al primo giorno successivo non festivo. L’Agenzia delle Entrate, nella [C.M. n.56/E/07](#), ha chiarito che anche al processo tributario è applicabile l’art.155, co.5, c.p.c., il quale dispone che se un termine relativo ad atti da compiersi fuori udienza viene a scadere di sabato, la scadenza è prorogata di diritto al primo giorno seguente non festivo¹.

Termini comuni e termini liberi: ordinariamente utilizzati dal Legislatore, i termini comuni sono quelli per i quali non si computa il giorno iniziale (*dies a quo*), ma si computa quello finale (*dies ad quem*); i termini liberi, che vengono qualificati come tali dalla legge, sono quelli per i quali non si computa né il giorno iniziale, né quello finale.

Termini “a decorrenza successiva” e “termini a ritroso”: i primi sono quelli in cui il termine iniziale precede quello finale nel calendario comune (ad esempio, il ricorso deve essere depositato entro 30 giorni – termine finale – rispetto alla proposizione del ricorso – che è il termine iniziale); i termini a ritroso, invece, sono quelli che considerano il compimento di un’azione prima di una certa data (ad esempio, le

¹ È utile ricordare che il “Decreto Sviluppo” (D.L. n.70/11, convertito in L. n.106/11) ha equiparato il sabato ad un giorno festivo per quanto attiene alla scadenza dei versamenti e degli adempimenti, anche solo telematici, di natura fiscale, compresi quelli da effettuarsi nei confronti delle Agenzie fiscali, stabilendo che i termini scadenti di sabato o di giorno festivo, sono automaticamente prorogati al primo giorno lavorativo successivo.

memorie devono essere depositate 10 giorni “liberi” prima dell’udienza, la cui data diventa quindi, quella dalla quale calcolare, a ritroso, i 10 giorni liberi).

Nella tabella che segue vengono distinti i principali procedimenti soggetti a sospensione da quelli per i quali non è prevista la pausa estiva:

SONO soggetti a sospensione	<ul style="list-style-type: none"> ▶ liti civili e amministrative; ▶ separazioni e divorzi, escluse le liti sull’assegno per alimenti; ▶ controversie sul rapporto di locazione; ▶ controversie fallimentari in genere (tuttavia con alcune eccezioni richiamate, in particolare, dalla circolare del Tribunale di Milano del 9/07/08); ▶ impugnazione della delibera assembleare nel condominio; ▶ impugnazione della delibera dell’assemblea dei soci; ▶ impugnazione per nullità del lodo arbitrale; ▶ giudizio di omologazione del concordato preventivo; ▶ liti fiscali.
NON sono soggetti a sospensione	<ul style="list-style-type: none"> ▶ controversie di lavoro privato e pubblico e di previdenza e assistenza obbligatorie; ▶ procedimenti cautelari e di urgenza; ▶ ricorso gerarchico in opposizione e straordinario; ▶ presentazione della querela penale; ▶ procedimenti relativi alla dichiarazione e revoca dei fallimenti; ▶ procedimenti arbitrali; ▶ procedura di finita locazione o sfratto, per la fase sommaria; ▶ procedimenti di sfratto

Gli effetti della sospensione sul rito tributario

atti soggetti a sospensione	<p>Tutti gli atti indicati all’art.19 del D.Lgs. n.546/92:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ avvisi di accertamento, di rettifica o di liquidazione del tributo; ▶ provvedimento di irrogazione di sanzioni e atto di contestazione; ▶ ruolo, cartella di pagamento e avviso di mora; ▶ provvedimento di diniego di agevolazioni o di rigetto di domande di definizione agevolata; ▶ rifiuto, espresso o tacito, di restituzione di tributi; ▶ ogni altro atto impugnabile davanti ai Giudici tributari.
la sospensione si applica a	<ul style="list-style-type: none"> ▶ proposizione ricorso introduttivo; ▶ costituzione in giudizio; ▶ deposito documenti e memorie; ▶ proposizione appello; ▶ proposizione ricorso per Cassazione; ▶ riassunzione della causa rinviata dalla Corte di Cassazione alla Commissione Tributaria di merito; ▶ eventuali adempimenti conseguenti ad avvenimenti che possono causare l'interruzione o sospensione del processo.
procedimenti cautelari	<p>La sospensione <u>non</u> si applica ai procedimenti cautelari (art.3, L. n.742/96).</p>

Proposizione del ricorso introduttivo

L'articolo 21, D.Lgs. n.546/92 dispone che *“il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro 60 giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato”*. Si tratta, quindi, di un termine “comune” e “a decorrenza successiva”, quindi, rispettivamente:

- ▶ non va considerato il giorno iniziale (data di notifica dell'atto impugnato), ma va conteggiato quello finale (il 60°);
- ▶ si iniziano a contare i 60 giorni dalla data di notifica dell'atto impugnato.

⇒ Notifica dell'atto impugnato prima del periodo di sospensione

In questi casi, nel calcolo dei 60 giorni, devono essere conteggiati i giorni utili che vanno dalla notifica dell'atto fino al 31/07 per poi riprendere il conteggio dal 16/09 (incluso) fino al 60° giorno.

Esempio 1

Avviso di accertamento notificato il 5 luglio 2011

Dal 6 luglio fino al 31 luglio = 26 giorni.

Dall'1 agosto al 15 settembre – **sospensione feriale**.

Dal 16 settembre fino al 19 ottobre = 34 giorni (26 + 34=60 giorni).

Il 19 ottobre è, quindi, il termine ultimo per presentare il ricorso.

⇒ Notifica dell'atto impugnato durante il periodo di sospensione

In questi casi i 60 giorni iniziano ad essere conteggiati a partire dal 16.09.

Esempio 2

Avviso di accertamento notificato il 10 agosto 2011

Dal 11 agosto al 15 settembre – **sospensione feriale**.

Dal 16 settembre fino al 14 novembre = 60 giorni.

Il 14 novembre è, quindi, il termine ultimo per presentare il ricorso.



La stessa *ratio* viene utilizzata per la proposizione dell'atto di appello in secondo grado. È utile ricordare che le sentenze della Commissione Tributaria Provinciale hanno un doppio termine di appello: 60 giorni dalla notifica della sentenza ad opera delle parti (termine breve) o 6 mesi dalla pubblicazione della sentenza (termine lungo). Il termine di 6 mesi, disciplinato dalla L. n.69/09, è applicabile ai giudizi instaurati dopo il 4 luglio 2009, per quelli instaurati prima di tale data il termine lungo è di un anno (in realtà si tratta di un anno e 45 giorni, dato che all'interno dell'anno solare è sempre compreso il periodo feriale).

Costituzione in giudizio

L'articolo 22, D.Lgs. n.546/92 dispone che *“Il ricorrente, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d'inammissibilità, deposita, nella segreteria della commissione tributaria adita (...) l'originale del ricorso notificato (...)”*.

Anche in questo caso, si tratta, quindi, di un termine “comune” e “a decorrenza successiva”, quindi, rispettivamente:

- ▶ non va considerato il giorno iniziale (data di proposizione del ricorso) ma va conteggiato quello finale (il 30°);
- ▶ si iniziano a contare i 30 giorni dalla data di proposizione del ricorso.

⇒ Deposito del ricorso qualche giorno prima del periodo di sospensione

In questo caso non è infrequente che il termine per costituirsi cada nel periodo feriale. Di conseguenza il conteggio dei termini si sospenderà per poi riprendere dal 16 settembre.

Esempio 1

Il ricorso viene proposto il 25 luglio 2011

Dal 26 luglio fino al 31 luglio = 6 giorni.

Dall'1 agosto al 15 settembre – **sospensione feriale**.

Dal 16 settembre fino al 9 ottobre = 24 giorni (24 + 6 = 30 giorni).

Il 9 ottobre è il termine ultimo per presentare il ricorso. Essendo, però, giorno festivo, il termine sarà prorogato automaticamente al primo giorno successivo non festivo.

Deposito di memorie, documenti e brevi repliche

L'articolo 32, D.Lgs. n.546/92 dispone che *“Le parti possono depositare documenti fino a 20 giorni liberi prima della data di trattazione (..).*

Fino a 10 giorni liberi prima della data di cui al precedente comma ciascuna delle parti può depositare memorie illustrative con le copie per le altre parti.

Nel solo caso della trattazione della controversia in camera di consiglio sono consentite brevi repliche scritte fino a 5 giorni liberi prima della data della camera di consiglio”.

In questo caso, diversamente dai precedenti, si tratta, di termini “liberi” e “a ritroso”, quindi, rispettivamente:

- ▶ non va considerato né il giorno iniziale, né quello finale;
- ▶ si iniziano a contare i giorni a ritroso, appunto, a partire dalla data di trattazione dell'udienza.

Esempio 1

Trattazione del ricorso il 3 ottobre 2011

Deposito memorie

Dal 3 ottobre fino al 22 settembre = 10 giorni liberi prima della trattazione.

Il 22 settembre è il termine ultimo per depositare le memorie.

Deposito documenti

Dal 3 ottobre fino al 16 settembre (incluso) = 17 giorni.

Dall'1 agosto al 15 settembre – **sospensione feriale**.

Dal 31 luglio al 28 luglio = 3 giorni (17 + 3 = totale 20 giorni liberi prima della trattazione).

Il 28 luglio è il termine ultimo per depositare i documenti.

Accertamento con adesione

L'articolo 12, D.Lgs. n.218/97 prevede che, nel caso in cui sia stato notificato avviso di accertamento, non preceduto dall'invito al contraddittorio, il contribuente, prima dell'impugnazione dell'atto davanti alla Commissione Tributaria Provinciale, può formulare istanza di accertamento con adesione. La presentazione di tale istanza comporta la sospensione dei termini per l'impugnazione di 90 giorni. Ciò comporta che il termine a disposizione del contribuente per proporre ricorso sia di 150 giorni (60 previsti per la presentazione del ricorso più 90 previsti per l'istanza di accertamento con adesione) a decorrere dalla notifica dell'atto di accertamento, insieme, eventualmente, al computo dei termini per la sospensione feriale.

La [R.M. n.159/99](#) ha disposto il cumulo dei due periodi di sospensione feriale e quello dei 90 giorni.

Quando il periodo di sospensione di 90 giorni venga a ricadere, come termine iniziale o come termine finale, nell'arco temporale che va dal 1° agosto al 15 settembre, si applica il periodo di sospensione feriale.

Esempio 1

Avviso di accertamento notificato il 2 agosto 2011.

Istanza di accertamento con adesione presentata il 10 agosto 2011.

Il termine iniziale di decorrenza della sospensione di 90 giorni decorre dal 16 settembre 2011.

Esempio 2

Avviso di accertamento notificato il 19 settembre 2011;

Istanza di accertamento con adesione presentata il 30 settembre 2011:

- periodo che va dalla notifica dell'avviso di accertamento fino alla presentazione dell'istanza di adesione (dal 19/09/2011 al 30/09/2011) = 11 giorni;
- con la presentazione dell'istanza scatta il periodo di sospensione di 90 giorni (dal 30/09/2011 al 29/12/2011);
- i restanti 49 giorni dei 60 (di cui al primo punto) previsti per la presentazione del ricorso, iniziano, quindi, a decorrere dal 30/12/2011 (quindi, fino al 17 febbraio 2012, termine ultimo per presentare il ricorso).

Esempio 3

Avviso di accertamento notificato il 15 giugno 2011;

Istanza di accertamento con adesione presentata il 30 giugno 2011:

- dal 16 giugno al 30 giugno = 15 giorni
- dal 30 giugno scattano i 90 giorni di sospensione relativa all'accertamento con adesione. Tuttavia dal 31 luglio parte la sospensione feriale, quindi :
- dal 30 giugno al 31 luglio = 31 giorni dei 90 previsti per la sospensione suddetta
- dal 31 luglio al 15 settembre periodo di sospensione feriale
- dal 16 settembre al 13 novembre = restanti 59 giorni dei 90 previsti per la sospensione relativa all'accertamento con adesione
- dal 13 novembre decorrono i restanti 45 giorni dei 60 previsti per la proposizione del ricorso (ossia fino al 28 dicembre, termine ultimo per presentare il ricorso).

N.B. Il procedimento di cui agli esempi nn.2 e 3 ha lo scopo di mostrare il funzionamento della sospensione ex art.12 del D.Lgs. n.218/96, tuttavia, molto più semplicemente, è possibile conteggiare i 150 giorni dalla data di notifica dell'atto di accertamento (tenendo conto, eventualmente, anche dei termini di sospensione feriale).



Interventi della Manovra estiva sui beni ammortizzabili: beni in concessione e riallineamenti

Il [D.L. 98/11](#) – c.d. *Manovra correttiva* – convertito in L. n.111/11, ha modificato alcune norme del Tuir che riguardano i beni ammortizzabili materiali ed immateriali. In modo più preciso l'intervento tocca due problematiche:

1. da una parte l'introduzione di una particolare modalità di riallineamento dei valori fiscali rispetto a quelli civili che riguarda i soggetti che redigono il bilancio consolidato;
2. dall'altra una più rigorosa disciplina della fiscalità delle concessionarie di beni pubblici. Analizziamo in primo luogo questo secondo aspetto che ha generato rilevanti polemiche e che ha reso necessario un intervento nella norma di conversione per temperare una disciplina che, nella versione originaria del decreto, avrebbe causato seri problemi specie alle piccole imprese concessionarie, diverse cioè da quelle *maxi* realtà che operano nel settore della grandi opere pubbliche quali autostrade o trafori.

L'ammortamento dei beni gratuitamente devolvibili

L'articolo 104 del Tuir prevede, per beni gratuitamente devolvibili al termine della concessione, la possibilità alternativa di dedurre quote d'ammortamento calcolate o nel modo tradizionale (coefficiente del singolo bene), ovvero in base alla durata della concessione (ammortamento finanziario).

Laddove la durata della concessione sia minore rispetto alla prevista vita utile del bene (caso tipico il fabbricato strumentale), l'ammortamento finanziario è una corretta procedura dal punto di vista contabile, legittima anche fiscalmente. Il bene viene iscritto nell'Attivo patrimoniale o nella voce B II 4², ovvero in apposita voce creata *ad hoc*, o infine direttamente nella voce tipica del singolo bene. L'ammortamento finanziario viene calcolato ripartendo il costo del bene in base alla durata della concessione, considerando anche le frazioni di anno.

Esempio

Per cui se oggetto della concessione è la costruzione di un impianto sportivo per un importo totale di € 4.000.000, e la concessione ha durata ventennale, la quota d'ammortamento imputata a conto economico è pari a € 200.000, con un coefficiente d'ammortamento del 5%. Tale quota è da sempre stata ammessa in deduzione.

Ricordiamo che se l'Ente Pubblico eroga un contributo per la costruzione del bene occorre applicare il principio espresso nella [R.M. n.7/96](#), secondo cui il contributo erogato non costituisce una componente reddituale diretta del concessionario (cioè una sopravvenienza attiva per contributi in conto capitale), ma va a diminuire il costo dell'impianto da sottoporre ad ammortamento tecnico (specifica aliquota del bene) o finanziario (aliquota secondo la durata della concessione).

Qui si arriva alla prima versione, cioè quella originaria, dell'art.23 del D.L. n.98/11. In base alla modifica così introdotta l'ammortamento ammesso in deduzione sarebbe stato pari all'1%, cioè € 40.000, con una ripresa in aumento di € 160.000 per ciascun anno. Se si considera che spesso il bilancio del concessionario, specie se questi è una società sportiva dilettantistica, tende al pareggio, è facile valutare l'impatto che si sarebbe avuto

² Come sostiene il Documento OIC 16, par. C II 4.

con un incremento di imposte che, nell'esempio proposto è di circa € 50.000 all'anno. Oltre all'aggravio vero e proprio non sarebbe stata improbabile la creazione del problema della perdita d'esercizio generata dal maggior carico impositivo che avrebbe portato le società a costose procedure di ricapitalizzazione ex art.2482-ter c.c..

Vero è che il maggior costo per imposte poteva essere controbilanciato dall'iscrizione di imposte anticipate, ma tale scelta, di fronte ad un utilizzo temporalmente molto lontano, si presenta delicata specie nei casi di serie storiche di risultato d'esercizio tendenti al pareggio.

Un ultimo aspetto legato alla modifica normativa era valutare l'impatto della stessa alla fine della concessione. Infatti, il concessionario avrebbe esaurito l'ammortamento civilistico, mentre sarebbero rimaste da dedurre le quote riprese in aumento dal 2011. Al riguardo la Relazione Tecnica affermava che queste ultime deduzioni sarebbero avvenute tramite variazioni diminutive da calcolarsi, ogni anno, sempre con l'aliquota dell'1%. Ciò se la concessione fosse stata rinnovata, mentre il problema maggiore si sarebbe manifestato in caso di concessione non rinnovata, poiché in tal caso l'importo non dedotto sarebbe divenuto, per l'intero ammontare, un costo fiscalmente deducibile, ex art.101 del Tuir, nell'esercizio successivo a quello in cui è terminata la concessione. Ma con ogni probabilità, tale costo si sarebbe manifestato quando l'ex concessionario non avrebbe avuto più alcun ricavo avendo ultimato la concessione: quindi si sarebbe formata in molti casi, una perdita fiscale di scarsa utilità. Insomma, una serie di conseguenze veramente gravose per società di piccole dimensioni e senza scopo di lucro.

Da qui le critiche immediatamente rivolte alla norma che hanno fatto sì che in sede di conversione, il Legislatore sia intervenuto in modo rilevante, al fine di limitare tale penalizzazione. Conseguentemente, una corretta analisi delle novità introdotte dalla legge di conversione del D.L. n.98/11 passa per una netta divisione tra le "grandi concessionarie", cioè le società che costruiscono o gestiscono autostrade e trafori, e le "piccole concessionarie", ovvero le società che gestiscono e costruiscono altri beni pubblici in forza di concessione.

Al riguardo si ricorda che la concessione amministrativa rappresenta una forma di gestione del servizio pubblico: con essa l'Amministrazione Pubblica delega l'offerta di un servizio ad un operatore privato, riservandosi il diritto di regolare modalità ed obiettivi.

Le novità della Manovra

Oltre all'ammortamento tecnico o finanziario, le imprese concessionarie possono eseguire una seconda deduzione legata al fondo di ripristino, che rappresenta il costo che l'impresa dovrà sostenere a fine concessione per restituire il bene in perfetto stato di funzionamento.

Tali oneri vanno dapprima imputati a Conto economico, in funzione della previsione del loro importo diviso per gli anni della concessione. In pratica il concessionario imputa a Conto economico due stanziamenti: l'ammortamento (tecnico o finanziario) e l'**accantonamento al fondo di ripristino**. Per questo secondo accantonamento la deducibilità fiscale è regolata dall'art.107, co.2 del Tuir, che la ammette annualmente nel limite del 5% del costo del bene e fino a quando il fondo così alimentato non raggiunge l'entità delle spese sostenute effettivamente negli ultimi due esercizi. Quando successivamente vengono sostenute le spese, il fondo va utilizzato, e se la spesa eccede il fondo, la differenza va dedotta in quote costanti in sei anni.

Questo costo, di norma, viene sostenuto a fine concessione, ma, come si ricordava sopra, il Tuir permette di accantonarne una certa entità nel corso dei vari esercizi in cui si

applica la concessione. È chiaro che se le spese di ripristino sono sostenute durante la concessione si utilizzerà il fondo per evitare una doppia deduzione. Inoltre l'aver sostenuto spese già durante la concessione è elemento che influenza i successivi accantonamenti, nel senso che essi non potranno essere dedotti se il fondo ha raggiunto l'ammontare delle spese effettive sostenute negli ultimi due esercizi.

Sull'accantonamento al fondo di ripristino vi è la restrizione introdotta dall'art.23, co.10, del D.L. n.98/11. Per le sole imprese concessionarie di costruzioni di autostrade e trafori, (grandi concessionarie) l'accantonamento non potrà superare l'1% del costo (e non più il 5%).

🍀 Quindi un eventuale accantonamento eccedente dovrà essere oggetto di una variazione in aumento in sede di Modello Unico.

La penalizzazione non riguarda le "piccole concessionarie" (diverse da quelle che si occupano costruzione e gestione di autostrade e trafori) che potranno continuare ad imputare a Conto economico e dedurre sia l'ammortamento, sia l'accantonamento al fondo di ripristino commisurato all'importo del 5% del costo del bene.

Va ricordato che l'accantonamento non costituisce un costo definitivo poiché se il fondo non verrà del tutto utilizzato, cioè l'impresa sosterrà a fine concessione un costo di ripristino minore rispetto a quello accantonato, la differenza concorrerà a formare il reddito nell'esercizio di devoluzione.

La seconda modifica introdotta dalla Legge di conversione riguarda l'aliquota Irap. Per le sole piccole concessionarie il mantenimento del 5% del fondo di ripristino vede quale contropartita un **aggravio dell'aliquota Irap** che passa dal 3,9% al 4,2%, già a partire dall'esercizio 2011.

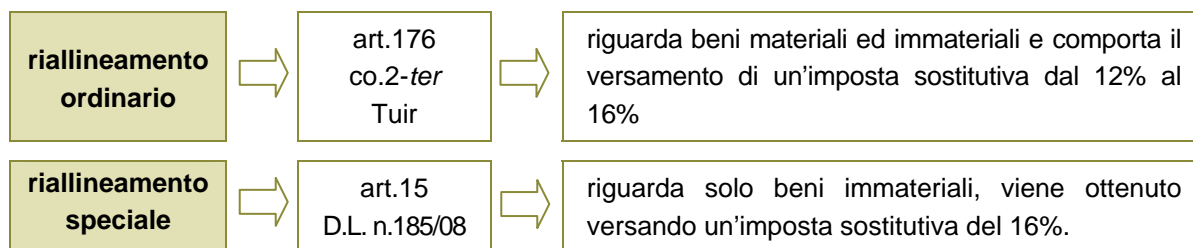
Si può ritenere, in ultima analisi, che le "piccole concessionarie" siano uscite quasi indenni dalla Manovra, poiché se si fa eccezione all'aggravio di tre punti decimali in materia di Irap, sono state conservate le disposizioni fiscali vigenti prima del D.L. n.98/11, il che rappresenta un esito molto positivo, specie se si considera quale sarebbe stato lo scenario se il decreto fosse stato convertito nella versione originaria.

Per le "grandi concessionarie" la mancata deduzione del 5% del fondo di ripristino costituisce certamente un dato negativo, ma anche in questo la norma finale è migliorativa rispetto alla versione originaria del decreto.

Il riallineamento delle partecipazioni

Il riallineamento dei maggiori valori civili con quelli fiscali tramite imposta sostitutiva, si arricchisce di una nuova procedura che si affianca a quelle già esistenti. Ricordiamo che nell'attuale scenario normativo è possibile eseguire un riallineamento di valori solo se il disallineamento deriva da una delle seguenti operazioni straordinarie: conferimento d'azienda, fusione, e scissione.


I riallineamenti già esistenti in realtà sono due:



A queste due versioni se ne affianca una terza che riguarda le partecipazioni – anche se il punto di partenza è lo stesso del D.L. n.185/08, cioè disallineamento su immaterialità – *rectius* il disallineamento del valore delle partecipazioni derivante da operazioni di fusione, scissione e conferimento d'azienda.

È la previsione inserita nell'art.23, co.12 e seguenti del D.L. n.98/11 che permette di eseguire il riallineamento con il versamento dell'imposta sostitutiva anche se il maggior valore non è iscritto direttamente quale avviamento, marchio o altre immaterialità, in quanto è incorporato nel valore della partecipazione che viene iscritta per effetto dell'operazione straordinaria. La nuova disposizione è poi integrata da un ulteriore passaggio in cui si afferma che il medesimo riallineamento è eseguibile anche se il maggior valore della partecipazione, sempre riferibile ad avviamento, marchi o altre immaterialità, deriva da una operazione di acquisto di azienda o di partecipazione.

L'intervento normativo potrebbe essere definito "figlio" dell'art.15 del D.L. n.185/08 e questo richiamo è importante poiché permette di delineare immediatamente il quadro del riallineamento: si tratta di avviamento, marchi o altre immaterialità che, iscritti a seguito di fusione, scissione o conferimento d'azienda, possono essere riconosciuti fiscalmente versando un'imposta sostitutiva del 16% sulla differenza tra valore contabile e valore fiscale.

 L'ammortamento dell'importo affrancato avviene in 10 anni. La condizione per operare il riallineamento è che la società avente causa dell'operazione straordinaria iscriva maggiori valori per avviamento, marchi o altre immaterialità.

In questo presupposto risiede l'elemento centrale della nuova disposizione. Se l'operazione straordinaria avviene tra società che detengono partecipazioni (*holding* partecipative), il maggior valore è rappresentato contabilmente dall'ulteriore maggiore valore della partecipazione iscritta e non compare come avviamento, marchi, *etc.* La nuova norma interviene su questo aspetto, permettendo il riallineamento su quella parte di maggior valore della partecipazione che può riferirsi, appunto, a beni immateriali.

A differenza delle due altre forme di riallineamento che si rivolgono ad un ambito soggettivo molto vasto, il perimetro della nuova previsione è decisamente circoscritto: si tratta delle partecipazioni di controllo inserite nel perimetro del bilancio consolidato, quindi il *target* della norma è il gruppo societario di rilevante dimensione.

L'operazione di riallineamento in un caso di fusione

A titolo esemplificativo si supponga che a seguito di una fusione, la società incorporante abbia iscritto un maggior valore della partecipazione che almeno in parte può essere rappresentato da una delle immaterialità sopra citate. Nel bilancio individuale della incorporante tali beni non compaiono, ma nel bilancio consolidato, eliminando le partecipazioni ed iscrivendo i beni di primo grado, emerge il dato dell'immaterialità. Questo dato può essere affrancato versando, a cura della società incorporante, il 16% di imposta sostitutiva. Il versamento permetterà alla società di eseguire ammortamenti, si ritiene con deduzioni *extra* contabili, di un decimo all'anno a partire dal 2013, a seguito della previsione di cui al comma 13 dell'art.23 D.L. n.98/11. Ricordiamo che questa ipotesi non prevede rateizzazione dell'imposta sostitutiva.

Esempio

La società Rossi Spa controlla le società Verdi Srl e Bianchi Srl. A sua volta Verdi Srl controlla la società operativa Neri Spa. Il gruppo è obbligato a redigere il bilancio consolidato.

La società Rossi nel 2010 ha incorporato la società Verdi Srl. Rossi aveva iscritto la partecipazione Verdi per 200. Verdi Srl aveva iscritto la partecipazione Neri Spa per 100. Il netto patrimoniale di Neri Srl era pari 60. A seguito della incorporazione Rossi Spa elimina la partecipazione Verdi Srl ed al suo posto iscrive la partecipazione Neri Spa per 200. Il differenziale rispetto al valore di libro della partecipazione iscritto in Verdi Srl è 100. Ipotizziamo che tale maggior valore sia rappresentato da avviamento

per 70. Nel bilancio consolidato vengono eliminate le partecipazioni ed iscritte direttamente le attività materiali ed immateriali, quindi si avranno attività materiali per 130 e 70 per avviamento. La società Rossi può versare l'imposta sostitutiva del 16% su 70 per poter dedurre in dieci anni lo stesso valore quale avviamento. La deduzione fiscale dovrebbe avvenire a partire dal 2013, mentre il versamento si effettuerà in unica soluzione entro il 30 novembre 2011.

Il nuovo comma 10-*bis* dell'art.15 D.L. n.185/08 conclude affermando che il riallineamento non rileva ai fini del valore fiscale della partecipazione, e questa affermazione significa, applicandola letteralmente, che la partecipazione che risulta iscritta a seguito della fusione mantiene il valore che essa presentava prima della fusione, ovvero nell'esempio sopra proposto 100, che era il valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione in capo alla sub *holding* incorporata.

Ciò comporta una evidente situazione anomala molto simile ad una doppia imposizione, poiché il costo della partecipazione detenuta dall'incorporante, prima della fusione, era fiscalmente riconosciuto (nell'esempio 200), mentre la partecipazione che risulta iscritta nell'attivo dell'incorporante dopo la fusione presenta solo civilisticamente lo stesso valore (nell'esempio 200), mentre fiscalmente il dato riconosciuto è 100. Questo aspetto però è una peculiarità (negativa e discutibile attesa la neutralità della fusione) di ogni incorporazione e quindi non stupisce più di tanto.

Sul punto è utile citare un passaggio della Relazione Tecnica che sembra delineare una diversa impostazione quando stabilisce che:

"... Evidentemente, l'affrancamento di una parte del valore della partecipazione determina la riduzione del valore fiscale della stessa..."

Tornando all'esempio di prima, tale passaggio sembrerebbe significare che la partecipazione assume il valore fiscale di 30 (e non di 100), poiché 70 sono oggetto di riallineamento. Chi scrive, tuttavia, è di diverso avviso. L'affermazione dovrebbe valere solo per i riallineamenti che derivano da operazioni realizzative di cessione di azienda o partecipazioni, come si vedrà oltre, ma sicuramente il punto merita un chiarimento ufficiale.

Come si diceva, la medesima disposizione può essere applicata se l'iscrizione della partecipazione è avvenuta a seguito di acquisto di azienda o di partecipazione stessa: in questo caso l'operazione è realizzativa e non neutrale e, quindi, occorre valutare l'impatto del riallineamento sul costo fiscale della partecipazione.

Esempio

Proviamo a delineare il seguente esempio, partendo dal medesimo assetto societario dell'esempio sopra riportato e ipotizzando che Verdi Srl ceda a Rossi Spa la partecipazione Neri Spa che era iscritta a 100; valore di cessione 200. È chiaro che in tale ipotesi i valori sono fiscalmente riconosciuti: Verdi Srl avrà una plusvalenza pari a 100 (*pex* o meno non ha importanza) e Rossi Spa avrà una partecipazione Neri Spa, iscritta (e fiscalmente rilevante) per 200. Se esegue il riallineamento sulla quota avviamento per 70, il valore della partecipazione, seguendo il passaggio della relazione tecnica, dovrebbe scendere a 130, e ciò significa che in caso di cessione a 200 si determinerà una plusvalenza di 70. In questo caso il ragionamento è lineare: il valore di acquisto è fiscalmente riconosciuto ma, in funzione del fatto che una parte di esso diventa fiscalmente deducibile, si ha una riduzione del medesimo.

⇒ La decorrenza

Qualche dubbio nasce in materia di decorrenza. Il comma 13 stabilisce che la norma si applica alle operazioni eseguite “nel” 2010 e negli esercizi precedenti. Questo significherebbe che la norma ha effetto solo sulle operazioni già compiute e non costituisce un’opzione a regime. Tuttavia nel secondo periodo del comma 13 si afferma che “*nel caso di operazioni eseguite prima dell’esercizio 2011 la sostitutiva si versa in unica soluzione entro il 30/11/2011*”. Pertanto, se il riallineamento non è possibile per le operazioni eseguite dopo il 2010 sembra inutile citare “*nel caso di operazione eseguite ante 2011*”. Si può ipotizzare che in realtà si volesse dire per le operazioni eseguite “*dal*” 2010. Ciò comporterebbe che l’opzione sia a regime e non valevole solo per il passato. Infine, va segnalato che l’effetto del riallineamento è posticipato, nel senso che esso è efficace dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31/12/2012.



Le novità in tema di ravvedimento operoso: rateazione delle somme e ravvedimento “sprint”

Il presente contributo intende fornire chiarimenti in merito alle recenti novità di prassi e normative introdotte in tema di ravvedimento operoso: in particolare si analizzano la fattispecie della rateazione delle somme da ravvedimento (con riferimento alle indicazioni contenute nella [R.M. n.67/E/11](#)) e quella del ravvedimento c.d. “sprint”, introdotto dal [D.L. n.98/11](#) convertito nella L. n.111/11 (c.d. Manovra correttiva 2011).

La risoluzione delle Entrate e la questione della rateazione del ravvedimento

La R.M. n.67/E/11 fornisce un’ulteriore chiave di lettura ed interpretazione dell’istituto disciplinato dall’art.13 D.Lgs. n.472/97: ponendosi in antitesi con la precedente posizione interpretativa dell’Amministrazione Finanziaria³. L’Agenzia ritiene valida l’applicazione dell’istituto del ravvedimento operoso in ipotesi di versamenti effettuati in modo rateizzato.

In precedenza l’Amministrazione Finanziaria si era, infatti, espressa a riguardo con la C.M. n.192/E/98 precisando che le violazioni riguardanti l’omesso o il carente versamento delle imposte dovute:

“[...] sono regolarizzabili con il pagamento, entro il 31 luglio 1998 e senza possibilità di rateazione, dell’imposta non versata alle previste scadenze, dei relativi interessi legali e della sanzione pari al 5% dell’imposta oggetto di regolarizzazione [...]”.

Tale interpretazione normativa aveva originato dubbi in merito all’applicazione dell’istituto del ravvedimento operoso nell’ipotesi in cui il contribuente avesse posto in essere, entro il termine per la presentazione della dichiarazione – seppur in modo frazionato – tutte le incombenze necessarie per il perfezionamento del ravvedimento (i.e. versamento di imposta, o parte di essa, con relativi interessi e sanzioni calcolati in misura congrua).

La R.M.n.67/E/11 si è inserita nella *vexata quaestio* analizzando, nello specifico, le due fattispecie giuridiche che esaminiamo di seguito.

⇒ Rateazione delle somme da ravvedimento

Trattasi di una modalità di pagamento dilazionato nel tempo, applicabile solo ove normativamente prevista e in presenza di presupposti e regole puntualmente disciplinate. La R.M. n.67 sostiene l’inammissibilità di tale forma di ravvedimento qualora solo il versamento della c.d. “prima rata” avvenga nei termini e nei modi previsti dalla disciplina del ravvedimento operoso; ossia, il contribuente non può beneficiare della riduzione complessiva di sanzioni ed interessi (per il tramite del ravvedimento operoso) quando i versamenti delle “rate” successive:

- siano effettuati oltre i termini normativamente previsti;
 - siano effettuati dopo il verificarsi di un controllo fiscale attivato tra un versamento e l’altro.
- Nelle ipotesi sopra riportate, non è possibile invocare l’avvenuta definizione integrale della violazione per effetto del versamento della “prima rata”.

L’Amministrazione Finanziaria non ha nemmeno ritenuto possibile applicare, in ipotesi di omesso o carente versamento, la percentuale di riduzione dell’intera sanzione nelle

³ Si veda la C.M. n.192/E/98.

misure più vantaggiose per il solo fatto di aver versato la prima rata di quanto dovuto entro 30 giorni dalla data di commissione della violazione.

Esempio

In presenza di omesso versamento del secondo acconto Ires 2010, il ravvedimento operoso non si perfeziona (se non limitatamente alla quota capitale pagata) per il solo versamento di una parte dell'importo omesso e delle complessive sanzioni ed interessi:

- entro il 30/9/11;
- e prima che intervengano controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Il capitale residuo, qualora non sia versato nel rispetto delle condizioni di cui all'art.13 D.Lgs. n.472/97, non si considera ravveduto.

La R.M. n.67/E/2011 ribadisce, pertanto, la posizione già assunta nella [C.M. n.28/E/11](#), affermando che non è in alcun modo possibile rateizzare gli importi dovuti a titolo di ravvedimento operoso, adducendo quale presupposto di validità il pagamento della sola "prima rata" nel rispetto dei termini e dei modi previsti dal più volte citato art.13, D.Lgs. n.472/97: l'ipotesi di rateazione sarebbe ammissibile solo qualora fosse espressamente prevista dalla legge (cosa che non accade ora) anche perché permetterebbe al contribuente di applicare un istituto giuridico solo parzialmente e goderne dei benefici per l'intero:

in altre parole e più concretamente, la rateazione del ravvedimento operoso (sempre nell'ipotesi in cui solo la prima rata soddisfi le condizioni previste normativamente) permetterebbe di cristallizzare il debito e le sanzioni, complessivamente dovuti, in misura ridotta solo per aver effettuato il versamento di una (c.d. prima) rata nel rispetto delle condizioni previste dal più volte citato art.13 D.Lgs. n.472/97.

⇒ Ravvedimento operoso parziale

Tale fattispecie prevede che siano corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente. Si precisa che tutti i suddetti ravvedimenti scaglionati (o parziali) devono, in ogni caso, perfezionarsi nel rispetto dei tempi e dei modi disciplinati dall'art.13, D.Lgs. n.472/97 ovvero nel termine previsto per il ravvedimento e, comunque, prima di eventuali controlli fiscali: contrariamente, l'omesso versamento della parte di debito che residua non può beneficiare delle riduzioni delle sanzioni.

Da quanto sin qui detto appare evidente come la R.M. n.67/E/11 abbia chiarito la possibilità di effettuare versamenti scaglionati, a titolo di ravvedimento operoso, purché:

- gli interessi e le sanzioni siano commisurati alla frazione di debito d'imposta pagato in ritardo;
- il pagamento si concluda entro il termine previsto per il ravvedimento operoso e prima di eventuali controlli fiscali.

Esempio

In presenza di omesso versamento del II acc.to Ires 2010, il ravvedimento operoso si perfeziona qualora il contribuente proceda al versamento, anche in 2 o più soluzioni, della quota capitale omessa con correlate sanzioni ed interessi:

- entro il 30/9/2011;
- e, tra un versamento e l'altro, non intervengano controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria

Resta inteso che, in caso contrario, il ravvedimento del versamento “tardivo” non sarebbe valido e sulle eventuali somme residue non spetterebbe la riduzione delle sanzioni, ma quelle ordinarie determinate dall’Amministrazione Finanziaria.

In estrema analisi, si può concludere che la R.M. n.67/E/11 pone l’accento sulla distinzione tra rateazione delle somme da ravvedimento e ravvedimento parziale e precisa che l’istituto del ravvedimento operoso dell’intero importo omesso non è valido qualora:

1. preveda solo il pagamento della “prima rata” entro i termini normativamente previsti (mentre i versamenti delle rate successive siano effettuati oltre tali termini);
2. tra un versamento e l’altro vengono posti in essere controlli fiscali.

Nelle due ipotesi sopra descritte, infatti, il beneficio del ravvedimento operoso trova applicazione solo per le rate pagate (unitamente ai relativi interessi e sanzioni) nei termini previsti e prima di eventuali controlli fiscali.

Il D.L. n.98/11 e il c.d. ravvedimento “*sprint*”

L’articolo 23, co.31 del D.L. n.98/11 ha introdotto l’istituto del c.d. ravvedimento “*sprint*”: nell’ipotesi di tardivi, ovvero omessi, versamenti di imposte, il contribuente che procede al ravvedimento operoso entro i 14 giorni successivi alla scadenza del termine per il pagamento, deve applicare una sanzione ulteriormente ridotta pari allo 0,2% per ogni giorno di ritardo.

Tale riduzione era già prevista per talune tipologie di crediti (quelli assistiti da garanzia reale o personale) stabilite per legge ovvero dall’Amministrazione Finanziaria, ma la Manovra correttiva 2011 ne ha esteso la portata a tutte le tipologie di versamenti: pertanto, il contribuente che ha omesso il versamento entro la scadenza stabilita può versarla nei 15 giorni successivi con applicazione della sanzione ridotta al 2% (ridotta ad 1/10 con l’applicazione del ravvedimento operoso) per ogni giorno di ritardo e per qualsiasi tipologia di ravvedimento.

Trattasi di una “sanzione variabile” che si basa sul principio “*prima si paga, minore è la sanzione*”: infatti, qualora il contribuente paghi (senza ravvedimento) il primo giorno successivo alla scadenza originaria la sanzione è pari al 2%; qualora il contribuente paghi (senza ravvedimento) il secondo giorno successivo alla scadenza originaria la sanzione è pari al 4%; e così via fino al 15° giorno, in cui la sanzione prevista è pari al 30%.

Ovviamente, in applicazione dell’istituto del ravvedimento operoso, la sanzione prevista è ridotta a 1/10 e quindi:

pari allo 0,2%



qualora il contribuente paghi (con ravvedimento) il primo giorno successivo alla scadenza originaria;

pari allo 0,4%



qualora il contribuente paghi (con ravvedimento) il secondo giorno successivo alla scadenza originaria;

e così via fino al 15° giorno in cui la sanzione applicabile è pari al 3%.

Si precisa da ultimo che la Manovra correttiva è stata approvata ed entrata in vigore in data 6/7/2011 per cui dovrebbe trovare applicazione il c.d. principio del *favor rei* (art.3, co.3 D.Lgs. n.472/97) secondo cui nel caso “[...] *la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di diversa entità, si applica la legge più favorevole [...]*”.



Ne consegue che il c.d. ravvedimento “*sprint*” troverà applicazione anche per le violazioni commesse prima della data di entrata in vigore del D.L. n.98/11, nel rispetto delle condizioni generali previste dalla disciplina di cui all’art.13 D.Lgs. n.472/97.

Il ravvedimento operoso: disciplina generale

Di seguito si ripropone, per completezza, un sintetico richiamo alla disciplina generale dell'istituto del ravvedimento operoso con particolare riferimento ai suoi termini applicativi e alle cause ostative. L'art.16, co.5 del D.L. n.185/08 ha modificato l'art.13, co.1 lett.a), b) e c) del D.Lgs. n.472/97, con decorrenza dal 29/11/08: a partire da tale data, pertanto, trovano applicazione differenti modalità per porre in essere il ravvedimento operoso.

Di seguito si schematizzano, con finalità operativa, le condizioni per l'applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso.

⇒ **Sanzioni:** A differenza degli interessi, non sono dovute con maturazione giorno per giorno, ma in misura fissa così determinata:

Sanzioni fino al 31 gennaio 2011	
In ipotesi di RAVVEDIMENTO BREVE (se il versamento viene eseguito entro 30 giorni dalla commissione della violazione).	La sanzione è pari ad 1/12 del minimo, ovvero:
	2,5% dell'imposta dovuta ⁽¹⁾
	10% dell'imposta dovuta ⁽²⁾
	8,33% dell'imposta dovuta ⁽³⁾
4,17% dell'imposta dovuta ⁽⁴⁾	
In ipotesi di RAVVEDIMENTO LUNGO (se la regolarizzazione avviene dopo i 30 giorni dalla commissione della violazione ed entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione).	La sanzione è pari ad 1/10 del minimo, ovvero:
	3% dell'imposta dovuta ⁽¹⁾
	12% dell'imposta dovuta ⁽²⁾
	10% dell'imposta dovuta ⁽³⁾
5% dell'imposta dovuta ⁽⁴⁾	
⁽¹⁾ considerando sanzioni in misura fissa pari al 30% dell'imposta dovuta, ne consegue che: $30\% * 1/12 = 2,5\%$ (ravvedimento breve) $30\% * 1/10 = 3\%$ (ravvedimento lungo)	
⁽²⁾ considerando sanzioni variabili dal 120% al 240% dell'imposta dovuta, ne consegue che: $120\% * 1/12 = 10\%$ (ravvedimento breve) $120\% * 1/10 = 12\%$ (ravvedimento lungo)	
⁽³⁾ considerando sanzioni variabili dal 100% al 200% dell'imposta dovuta, ne consegue che: $100\% * 1/12 = 8,33\%$ (ravvedimento breve) $100\% * 1/10 = 10\%$ (ravvedimento lungo)	
⁽⁴⁾ considerando sanzioni variabili dal 50% al 100% dell'imposta dovuta, ne consegue che: $50\% * 1/12 = 4,17\%$ (ravvedimento breve) $50\% * 1/10 = 5\%$ (ravvedimento lungo)	

Sanzioni dal 1 febbraio 2011	
<i>(le nuove sanzioni troveranno applicazione con riferimento alle violazioni commesse dal 1/2/2011)</i>	
in ipotesi di RAVVEDIMENTO BREVE (se il versamento viene eseguito entro 30 giorni dalla commissione della violazione)	La sanzione è pari ad 1/10 del minimo, ovvero:
	3% dell'imposta dovuta ⁽¹⁾
	12% dell'imposta dovuta ⁽²⁾
	10% dell'imposta dovuta ⁽³⁾
5% dell'imposta dovuta ⁽⁴⁾	

in ipotesi di RAVVEDIMENTO LUNGO (se la regolarizzazione avviene dopo i 30 giorni dalla commissione della violazione ed entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione)	La sanzione è pari ad 1/8 del minimo, ovvero:
	3,75% dell'imposta dovuta ⁽¹⁾
	15% dell'imposta dovuta ⁽²⁾
	12,5% dell'imposta dovuta ⁽³⁾
	6,25% dell'imposta dovuta ⁽⁴⁾
⁽¹⁾ considerando sanzioni in misura fissa pari al 30% dell'imposta dovuta, ne consegue che: 30% * 1/10 = 3% (ravvedimento breve) 30% * 1/8 = 3,75% (ravvedimento lungo)	
⁽²⁾ considerando sanzioni variabili dal 120% al 240% dell'imposta dovuta, ne consegue che: 120% * 1/10 = 12% (ravvedimento breve) 120% * 1/8 = 15% (ravvedimento lungo)	
⁽³⁾ considerando sanzioni variabili dal 100% al 200% dell'imposta dovuta, ne consegue che: 100% * 1/10 = 10% (ravvedimento breve) 100% * 1/8 = 12,5% (ravvedimento lungo)	
⁽⁴⁾ considerando sanzioni variabili dal 50% al 100% dell'imposta dovuta, ne consegue che: 50% * 1/10 = 5% (ravvedimento breve) 50% * 1/8 = 6,25% (ravvedimento lungo)	

⇒ **Interessi:** sono sempre dovuti al tasso legale con maturazione giorno per giorno, come segue:

fino al 31/12/2009	⇒	3% in ragione d'anno
fino al 31/12/2010	⇒	1% in ragione d'anno ⁽¹⁾
dal 1/1/2011	⇒	1,5% in ragione d'anno ⁽²⁾

⁽¹⁾ tale riduzione è stata disposta dal D.M. 04.12.2009

⁽²⁾ tale aumento è stato disposto dal D.M. 07.12.2010

Per il calcolo degli interessi moratori si applica la formula dell'interesse semplice.

⇒ **Termini per la decorrenza dei giorni:** la [C.M. n.50/E/02](#) e la [R.M. n.128/E/07](#) hanno chiarito che il *dies a quo* (a partire dal quale calcolare i giorni di ravvedimento) decorre dall'ultimo disponibile per l'adempimento.

- Nell'ipotesi di ravvedimento breve, i 30 giorni devono essere calcolati dal primo giorno libero successivo all'ultimo giorno utile per adempiere senza incorrere in sanzioni.
- Nell'ipotesi di ravvedimento lungo, il termine di 1 anno decorre dalla data di commissione della violazione: non si devono contare 365 giorni effettivi in quanto il termine per procedere con il ravvedimento lungo deve essere identificato nel medesimo giorno dell'anno successivo a quello di commissione della violazione. In presenza di anni bisestili, qualora la violazione decorra dal 29 febbraio, il termine annuale per il ravvedimento lungo deve essere individuato nell'ultimo giorno del medesimo mese dell'anno successivo (28 febbraio dell'anno successivo) e non nel primo giorno del mese successivo (1 marzo dell'anno successivo).
- Nell'ipotesi in cui il termine per il ravvedimento scade di sabato ovvero di domenica, esso è automaticamente prorogato al primo giorno feriale successivo (DPR n.322/98, art.9, co.2).

⇒ Codici tributo

Descrizione	Codice tributo
Interessi	
Interessi per ravvedimento - Irpef	1989
Interessi per ravvedimento – Ires	1990
Interessi per ravvedimento – Iva	1991
Interessi per ravvedimento – imposte sostitutive	1992
Interessi per ravvedimento – Irap	1993
Interessi per ravvedimento – addizionale regionale	1994
Interessi per ravvedimento – addizionale comunale	1995
Sanzioni	
Sanzione pecuniaria Irpef	8901
Sanzione pecuniaria addizionale regionale Irpef	8902
Sanzione pecuniaria addizionale comunale Irpef	8903
Sanzione pecuniaria Iva	8904
Sanzione pecuniaria Ires	8905
Sanzione pecuniaria sostituti di imposta	8906
Sanzione pecuniaria Irap	8907
Sanzione pecuniaria altre imposte	8908
Sanzione pecuniaria imposta sugli intrattenimenti	8909
Sanzione pecuniaria Iva forfetaria connessa all'imposta sugli intrattenimenti	8910
Sanzione pecuniaria	8911
Sanzione pecuniaria	8912
Sanzione pecuniaria	8913

⇒ **Violazioni formali e ravvedimento operoso:** l'art.7, D.Lgs. n.32/01 ha espressamente abrogato l'applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso alle c.d. violazioni formali, ovverosia a quelle violazioni che non incidono né sulla determinazione della base imponibile né sull'imposta né sul versamento del tributo né arrechino pregiudizio alle attività di accertamento. A riguardo, la [C.M. n.77/E/01](#) ha chiarito che la locuzione “*pregiudizio all'attività di accertamento*” deve essere intesa in maniera pragmatica e contingente in funzione della concreta incidenza ed ostacolo della violazione in esame all'attività di controllo. L'art.10, co.3 dello Statuto del Contribuente stabilisce che non sono irrogabili sanzioni nell'ipotesi in cui la violazione si traduca in una mera violazione formale.

Quindi dalla non punibilità delle violazioni meramente formali, come sopra definite, discende la non applicabilità dell'istituto del ravvedimento operoso alle stesse.

⇒ **Cause ostative al ravvedimento operoso:** la [C.M. n.180/E/98](#) precisa che l'istituto del ravvedimento operoso è precluso:

- dalla già avvenuta constatazione della violazione;
- dall'inizio di accessi, ispezioni o verifiche;
- dall'inizio di altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore ovvero i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

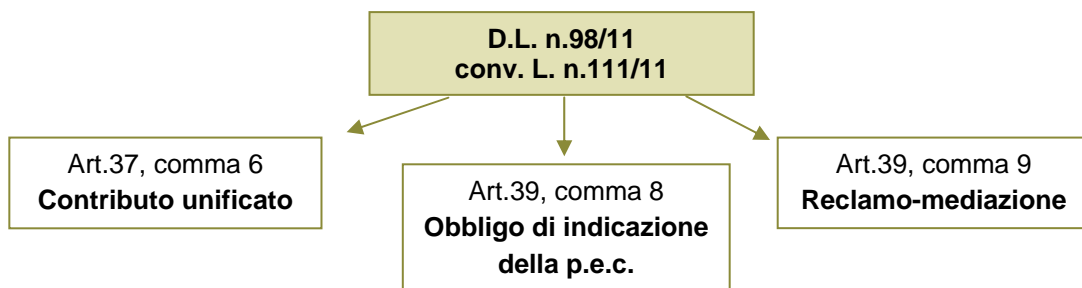
⇒ **Discipline opzionali agevolative e ravvedimento operoso:** come precisato nella [C.M. n.98/E/00](#), in tali casi, trattandosi di un regime opzionale la cui mancata adozione non comporta l'applicazione di alcuna sanzione, in linea generale, non può ammettersi l'istituto del ravvedimento operoso, il quale è volto a rimuovere un comportamento del contribuente sanzionabile dall'Amministrazione Finanziaria.



La Manovra modifica la fase precontenziosa e introduttiva del processo: contributo unificato, reclamo-mediazione fiscale e obblighi Pec

Le novità apportate dalla Manovra al processo tributario

Il [D.L. n.98/11](#), convertito con modificazioni dalla L. n.111/11, prevede alcune novità per il processo tributario. Nel presente lavoro, in particolare, esamineremo l'introduzione del contributo unificato, l'obbligo del reclamo e la mediazione per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro nonché l'obbligo di indicazione della Pec nei ricorsi.



Il contributo unificato nel processo tributario

L'articolo 37, comma 6, ha apportato alcune modificazioni al DPR n.115/02 contenente il "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia", allo scopo di estendere al processo tributario l'applicazione del contributo unificato che già caratterizzava il processo civile e quello amministrativo.

La disciplina del contributo unificato non è, infatti, contenuta nel D.Lgs. n.546/92 sul contenzioso tributario ma nel sopra citato DPR n.115/02, in particolare negli articoli da 9 a 18 di quest'ultimo decreto, che sono stati appunto oggetto di modificazione.

⇒ Entrata in vigore

Per quanto riguarda l'entrata in vigore della disciplina sul contributo unificato nel processo tributario, l'art.37 del D.L. n.98/11 prevede una deroga espressa rispetto alla norma generale contenuta nell'art.41 dello stesso D.L.. Infatti, mentre la norma generale contenuta nel predetto art.41 prevede che il D.L. entri in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale (avvenuta il 6 luglio 2011), per il contributo unificato il Legislatore ha invece previsto una specifica disposizione di deroga, contenuta nell'art.37, co.7, secondo cui le disposizioni previste dal comma 6 si applicano ai ricorsi notificati ai sensi del D.Lgs. n.546/92, successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto.

Tale disposizione è stata unanimemente interpretata dalla stampa specializzata in materia tributaria, considerandola applicabile a decorrere dai ricorsi notificati a partire dal giorno 7 luglio e intendendosi con la locuzione "notificati ai sensi del D.Lgs. n.546/92" utilizzata nel comma 7, il momento in cui il ricorso è consegnato o all'ufficiale giudiziario per la sua notificazione ai sensi dell'art.137 c.p.c., o direttamente all'Ufficio finanziario che ha emesso l'atto impositivo impugnato, o all'ufficio postale nel caso in cui ci si avvalga del servizio postale.

Considerata la mancanza di un sufficiente periodo transitorio per il passaggio dal regime dell'imposta di bollo a quello del contributo unificato, non è pertanto improbabile che nei giorni immediatamente successivi alla pubblicazione del D.L. n.98/11 molti contribuenti abbiano notificato i ricorsi senza rispettare la nuova disciplina sul contributo unificato.

⇒ Ammontare del contributo

L'ammontare del contributo unificato è stabilito dall'art.37, co.6, lett. t) del D.L. n.98/11, in base al valore della lite, nei seguenti importi:

Valore della lite	Contributo unificato
fino a € 2.582,28	€ 30,00
da € 2.582,29 a € 5.000	€ 60,00
da € 5.001 a € 25.000	€ 120,00
da € 25.001 a € 75.000	€ 250,00
da € 75.001 a € 200.000	€ 500,00
da € 200.001	€ 1.500,00

Per quanto riguarda il valore della lite tributaria, da cui dipende l'ammontare del contributo unificato dovuto, l'art.37, co.6, lett. u), del D.L. n.98/11 rinvia all'art.12, co.5, del D.Lgs. n.546/92, secondo cui per valore della lite si intende:

- a) se la lite ha ad oggetto un atto impositivo che accerta maggiori imposte, con i relativi interessi, e contestualmente irroga le correlate sanzioni, il valore della lite è dato esclusivamente dall'importo del tributo accertato, al netto quindi degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato;
- b) se la lite ha ad oggetto un atto di irrogazione di sanzioni, il valore della lite è costituito dalla somma delle sanzioni irrogate con l'atto impugnato.

⇒ Gli adempimenti per i contribuenti

L'articolo 37, co.6, lett. u), del D.L. n. 98/11 prevede un obbligo per i contribuenti, i quali, a decorrere dal 7 luglio, sono infatti tenuti a far risultare, sui ricorsi, una apposita dichiarazione avente ad oggetto il valore della lite.

Il D.L. n.98/11 non prevede specifiche conseguenze, in capo al contribuente, per l'omessa dichiarazione (che sono invece previste per i processi civili e amministrativi, per i quali, in caso di omessa dichiarazione del valore della lite, quest'ultima si presume del valore massimo con conseguente applicazione d'ufficio del contributo unificato più elevato).

A decorrere dal 7 luglio, i ricorsi non dovranno pertanto più essere assoggettati all'imposta di bollo (fino al 6 luglio l'imposta era dovuta in misura pari a € 14,62 per ogni quattro pagine o frazione di quattro pagine), incombendo invece il pagamento del contributo unificato secondo una delle seguenti tre modalità:

1. versamento con il modello F23, usando il codice tributo 941-T;
2. versamento agli uffici postali a favore del conto corrente intestato alla Tesoreria dello Stato competente per la Provincia;
3. versamento presso le rivendite di generi di monopolio e valori bollati, che rilasciano il relativo contributo da apporre, si ritiene, in mancanza, alla data odierna, di istruzioni operative da parte del Ministero dell'Economia, sull'esemplare del ricorso da depositare alla Commissione tributaria.

In ogni caso la ricevuta di versamento del contributo unificato dovrà essere allegata all'esemplare del ricorso da depositare presso la segreteria della Commissione tributaria, dal momento che incombe al personale della segreteria verificare l'adempimento dell'onere.

⇒ Gli appelli e il giudizio di ottemperanza

Il contributo unificato è dovuto per ciascun grado di giudizio e, quindi, anche nella fase di appello. Il contribuente che riterrà di impugnare una sentenza di primo grado, sia nella forma principale, sia nella forma incidentale, sarà pertanto tenuto a corrispondere il contributo unificato nei modi sopra illustrati.

Alcuni dubbi si sono posti con riferimento al **giudizio di ottemperanza** di cui all'art.70 del D.Lgs. n. 546/92. Tuttavia, il fatto che il predetto art.70 preveda che il giudizio di ottemperanza si proponga con ricorso e che il D.L. n.98/11 non preveda per tale giudizio un'espressa esenzione dal contributo unificato, ha portato la stampa specializzata a ritenere che anche il ricorso introduttivo del giudizio di ottemperanza sia soggetto al contributo unificato.

L'obbligo di indicazione della Pec nei ricorsi

L'articolo 39, co.8, del D.L. n. 98/11 ha introdotto (comma 1-*bis* dell'art.16, D.Lgs. n.546/92) l'obbligo, per il difensore o per il contribuente che si difenda in proprio, di indicare nel ricorso o nel primo atto difensivo il proprio indirizzo di posta elettronica certificata. Tale adempimento è stato previsto in quanto, le comunicazioni delle segreterie delle Commissioni Tributarie alle parti possono essere effettuate anche mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata. Lo stesso art.39, co.8, del D.L. n.98/11 prevede tuttavia che le comunicazioni delle segreterie all'indirizzo di Pec dei difensori o dei contribuenti che si difendono in proprio potranno essere effettuate soltanto a seguito di un apposito decreto ministeriale che dovrà essere emanato.

⇒ Le conseguenze dell'omissione

L'introduzione del predetto nuovo comma 1-*bis* dell'art.16 del D.Lgs. n.546/92 deve essere analizzata anche alla luce della innovazione contenuta nell'art.37, co.6, lett. q), del D.L. n.98/11, secondo cui, ove si ometta di indicare, nel ricorso, l'indirizzo della p.e.c. (del difensore o del contribuente che si difenda in proprio), il proprio numero di fax e il codice fiscale (del contribuente), il contributo unificato dovuto in relazione al valore della lite è aumentato della metà. Occorre pertanto, da parte dei difensori, porre la massima attenzione in sede di redazione dei ricorsi o degli appelli, in quanto, in caso di omissione dei predetti dati, la conseguenza – che sembrerebbe automatica in base al dettato normativo – è l'aumento del 50% del contributo unificato dovuto.

Il reclamo e la mediazione per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro

L'articolo 39, co.9, del D.L. n.98/11 ha introdotto nel D.Lgs. n.546/92, l'art.17-*bis*, rubricato "*Il reclamo e la mediazione*", che sarà applicabile a decorrere dal 1° aprile 2012. Con riferimento, infatti, agli atti impositivi notificati dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate, a partire dal 1° aprile 2012, il Legislatore ha previsto uno specifico procedimento amministrativo che deve essere obbligatoriamente percorso prima di adire le commissioni tributarie.

Detto procedimento consiste nella presentazione, da parte del contribuente raggiunto da un atto impositivo, di un atto difensivo denominato **reclamo**, che, come detto, deve obbligatoriamente precedere l'avvio della fase giurisdizionale di fronte alle commissioni tributarie.

Non tutti i ricorsi devono essere preceduti dal reclamo, ma soltanto quelli relativi a controversie di valore non superiore a € 20.000; i ricorsi relativi a controversie di valore superiore a € 20.000 non sono pertanto interessati dalla disciplina relativa al reclamo e alla mediazione prevista dal nuovo art.17-*bis* del D.Lgs. n.546/92.



Il valore delle controversie deve essere determinato secondo le disposizioni previste dall'art.12, co.5, del D.Lgs. n.546/92 che è già stato in precedenza illustrato a proposito del contributo unificato.

⇒ Procedimento

La disciplina del reclamo prevista dall'art.17-*bis* del D.Lgs. n.546/92 è, in sintesi, la seguente:

- a) la presentazione del reclamo è, anzitutto, condizione di ammissibilità del ricorso; occorrerà pertanto, da parte dei difensori, porre molta attenzione al valore della lite, giacché per quelle fino a € 20.000 il ricorso alla Commissione Tributaria deve essere preceduto dal reclamo a pena di inammissibilità del ricorso che può essere pronunciata anche d'ufficio dal giudice tributario;
- b) il reclamo andrà presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto impositivo;
- c) la Direzione provinciale o quella regionale dovranno provvedere alla gestione del reclamo attraverso appositi uffici diversi e autonomi da quelli che hanno curato l'istruttoria dell'atto impositivo reclamato (ciò al fine di pervenire, quanto più possibile, alla terzietà e imparzialità del soggetto che sarà tenuto a valutare il reclamo);
- d) al reclamo trovano applicazione le seguenti disposizioni del D.Lgs. n.546/92:
 - l'art.12 sull'assistenza tecnica, per cui i contribuenti devono essere assistiti da un difensore tecnico abilitato tranne che per le controversie di valore inferiore a € 2.582,28 per le quali il contribuente può difendersi in giudizio anche personalmente;
 - l'art.18 sul contenuto del ricorso, per il che il reclamo deve contenere le medesime indicazioni previste da tale disposizione di legge per i ricorsi;
 - l'art.19 sugli atti impugnabili, per il che il reclamo non può essere presentato se non avendo ad oggetto i medesimi atti per i quali è ammessa l'autonoma impugnabilità di fronte al giudice tributario;
 - l'art.20 sulla proposizione del ricorso, per cui anche il reclamo, così come il ricorso, può essere proposto mediante le medesime modalità e forme di notificazione ammesse per i ricorsi;
 - l'art.21 sul termine per la proposizione del ricorso, per cui anche il reclamo deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla notificazione dell'atto impositivo;
- e) il **reclamo** può inoltre contenere (anche) una proposta motivata di **mediazione**, nella quale il contribuente deve anche indicare la rideterminazione dell'ammontare della pretesa secondo la proposta di mediazione promossa con il reclamo.

⇒ Le due tipologie di reclamo

Sulla base della illustrata disciplina, esistono pertanto due tipologie di reclamo, che sono le seguenti:

1. reclamo senza proposta motivata di mediazione e, quindi, volto al puro annullamento dell'atto impositivo oggetto di reclamo;
2. reclamo unito di proposta motivata di mediazione e, quindi, volto alla definizione transattiva della controversia.

⇒ I provvedimenti adottabili dagli uffici

In caso di reclamo, l'ufficio incaricato di curare il procedimento può, alternativamente, adottare uno dei seguenti provvedimenti.

Accogliere il reclamo	Nel qual caso la controversia si chiude con l'annullamento in autotutela dell'atto oggetto di reclamo.
Accogliere il reclamo munito di proposta motivata di mediazione	Nel qual caso comunica al contribuente l'intenzione di procedere alla mediazione proposta: se il verbale di mediazione non viene perfezionato entro 90 giorni dalla proposizione del reclamo, quest'ultimo produce gli effetti del ricorso e il contribuente, nei 30 giorni successivi alla scadenza del predetto termine di 90 giorni, deve procedere a depositare copia del reclamo-ricorso presso la commissione tributaria instaurando la relativa lite tributaria.
Accogliere parzialmente il reclamo	Sia esso munito o non munito di proposta di mediazione, nel qual caso comunica al contribuente tale decisione e il contribuente, nei 30 giorni successivi al ricevimento di tale comunicazione, può accettare la proposta dell'ufficio oppure non accettare la proposta dell'ufficio e procedere a depositare copia del reclamo-ricorso presso la commissione tributaria instaurando la relativa lite tributaria.
Non accogliere il reclamo	Sia esso munito o non munito di proposta di mediazione, nel qual caso comunica al contribuente tale decisione e il contribuente, nei 30 giorni successivi al ricevimento di tale comunicazione, deve procedere a depositare copia del reclamo-ricorso presso la commissione tributaria instaurando la relativa lite tributaria.

⇒ I riflessi del reclamo sulla successiva fase contenziosa in punto di condanna alle spese processuali

Se il procedimento in oggetto non produce l'estinzione extragiudiziale della controversia, nella fase giudiziale che segue, di fronte al giudice tributario, la parte soccombente, sia essa il contribuente o l'ufficio, è condannata dal giudice tributario a rimborsare alla controparte:

- le spese di giudizio;
- più una somma pari al 50% delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento di reclamo.

La *ratio* della disposizione in questione è, evidentemente, quella di penalizzare la parte che, pur potendo definire la controversia prima della instaurazione del processo, non lo abbia fatto costringendo la controparte ad affrontare il processo tributario.



La nuova ritenuta sui prestiti obbligazionari esteri garantiti

Le modifiche apportate dalla Manovra

L'articolo 23 del [D.L. n.98/11](#), convertito in Legge, con modificazioni, dall'art.1, co.1, L. n.111/11 ha introdotto un nuovo comma 8-*bis* all'art.26-*quater* DPR n.600/73 che prevede una ritenuta del 5% sugli interessi corrisposti a soggetti non residenti, anche se costoro non sono gli effettivi beneficiari. In sostanza viene prevista una nuova ritenuta agevolata che trova applicazione quando sono soddisfatte le condizioni della direttiva interessi e canoni ad eccezione di quella relativa all'effettivo beneficiario. Nella pratica si tratta di un prelievo intermedio tra quello ordinario del 12,5% previsto dall'art.26 del DPR n.600/73 e l'esenzione prevista dall'art.26-*quater*.

La tassazione degli interessi in uscita

È appena il caso di ricordare che in base all'art.3 del Tuir, i non residenti sono tassati sui redditi prodotti nel territorio dello Stato, ossia su quelli individuati dall'art.23 del Tuir. L'articolo 23 co.1 lettera b) stabilisce che i redditi di capitale si considerano prodotti nel territorio italiano se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio dello Stato; sono in ogni caso esclusi da tassazione in Italia gli interessi e gli altri proventi su depositi e conti correnti bancari e postali⁴.

Il concorso alla base imponibile italiana, tuttavia, interviene solo se questi redditi non sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o a tassazioni sostitutive: per la determinazione del reddito di capitale bisogna fare riferimento agli articoli dal 44 al 48 del Tuir e quindi alle norme previste per i soggetti residenti.

In sostanza, il criterio di collegamento ai fini dell'attrazione, nella potestà impositiva dello Stato italiano, è costituito solo dalla residenza fiscale del soggetto che corrisponde gli interessi.

L'articolo 26, co.5 stabilisce che gli interessi corrisposti a non residenti scontano una ritenuta alla fonte a titolo di imposta del:

12,5%	⇒	se il percettore non è residente in un paradiso fiscale;
27%	⇒	se i percipienti sono residenti negli Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'art.168- <i>bis</i> del Tuir.

Come noto, il decreto previsto dall'art.168-*bis* (la nuova *white list*) non è stato ancora emanato e si deve far riferimento alla *black list* in tema d'indeducibilità di costi da paradisi fiscali (D.M. 23 gennaio 2002). Di conseguenza, la ritenuta sugli interessi da prestiti prevista dalla disciplina interna è tutto sommato modesta in quanto, se il percettore non risiede in un paradiso fiscale, la stessa è pari al 12,5%.

A livello internazionale è tuttavia necessario analizzare le Convenzioni contro le doppie imposizioni; come noto, infatti, le convenzioni essendo accordi tra più stati prevalgono sulla norma interna.

L'articolo 11 del modello Ocse 2010 prevede la tassazione degli interessi nel Paese del percettore ma lo Stato della fonte può operare una tassazione non superiore al 10%, se chi percepisce gli interessi è l'effettivo beneficiario.

⁴ Le banche e le poste italiane potranno evitare di applicare la ritenuta sulla base di una semplice dichiarazione di non residenza rilasciata dal cliente, senza necessità di ottenere una specifica certificazione dalle autorità fiscali estere.

Analizzeremo, successivamente, cosa intenda l'Ocse per effettivo beneficiario. Sempre sul tema si deve segnalare che il Legislatore nazionale ha dato attuazione alla direttiva n.2003/49/CE introducendo l'art.26-*quater* nel DPR n.600/73, rubricato "Esenzione dalle imposte sugli interessi e sui canoni corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell'Unione europea".

L'articolo 26-*quater*, co.3, lett. b), del DPR n.600/73 considera come tali i redditi da crediti di qualsiasi natura, garantiti o non da ipoteca e, in particolare, i redditi derivanti da titoli, da obbligazioni e da prestiti, compresi gli altri proventi derivanti dai suddetti titoli e prestiti. L'Agenzia⁵ precisa che la definizione di interesse data dalla Direttiva, fatta propria anche dal D.Lgs. di recepimento, è mutuata da quella contenuta nell'art.11, par.3, del Modello Ocse di Convezione, con l'unica differenza della mancata inclusione dei redditi derivanti dai titoli pubblici.

In sostanza, quindi, occorre fare riferimento a:

1. interessi derivanti da mutui, depositi, conti correnti, assistiti o meno da garanzie ipotecarie, rappresentati o meno da titoli o certificati;
2. interessi, premi e altri frutti delle obbligazioni e titoli similari, compresi i proventi dei predetti titoli collegati all'andamento di parametri finanziari;
3. altri proventi derivanti dalle predette fattispecie.

I requisiti soggettivi e oggettivi che devono essere soddisfatti per applicare l'art.26-*quater* e omettere quindi la ritenuta sono riassunti nella successiva tabella.

Requisiti per applicazione direttiva interessi e canoni	
Società di capitali	I soggetti interessati al regime di esenzione devono rivestire una delle forme giuridiche indicate nell'allegato A al D.Lgs. n.143/05 (società di capitali ed assimilate) ⁶ .
Assoggettamento a tassazione	I soggetti interessati devono essere assoggettati, senza fruire di alcun regime di esonero, all'imposta sul reddito delle società.
Effettivo beneficiario	Il socio estero deve essere l'effettivo beneficiario degli interessi (quindi non un mero intermediario) e risiedere, ai fini fiscali, in uno Stato membro dell'Unione europea.
Requisito partecipativo	<ul style="list-style-type: none"> • La società che riceve il pagamento deve detenere direttamente almeno il 25% dei diritti di voto della società italiana che paga gli interessi o i canoni <u>oppure</u> • una terza società, sempre residente nella UE, detiene direttamente il 25% sia del soggetto che effettua il pagamento sia di quello che lo riceve); • la società italiana che effettua il pagamento possiede direttamente almeno il 25% della società UE che riceve i canoni o gli interessi.
<i> Holding period </i>	La partecipazione deve essere detenuta ininterrottamente per almeno un anno ⁷

⁵ [C.M. 47/E/05](#).

⁶ I soggetti che effettuano i pagamenti possono anche rivestire la forma di stabili organizzazioni soggette all'Ires, situate nel territorio dello Stato, di società con i requisiti per fruire dell'esenzione, qualora gli interessi pagati siano inerenti all'attività della stabile organizzazione stessa.

⁷ Nel caso in cui quest'ultimo requisito non sia soddisfatto, come precisato dalla C.M. n.47/E/05, la società che effettua il pagamento degli interessi dovrà applicare la ritenuta alla fonte prevista, mentre il beneficiario, nel momento in cui dovesse concretizzarsi il requisito, potrebbe presentare una successiva istanza di rimborso.

La nuova ritenuta introdotta dal D.L.98/2011

L'articolo 23, co.1 D.L. n.98/11 ha aggiunto un nuovo co.8-*bis* all'art.26-*quater* del DPR n.600/73. La nuova norma prevede l'applicazione di una ritenuta agevolata del 5% sugli interessi corrisposti a soggetti non residenti anche se costoro non sono gli effettivi beneficiari.

In sostanza, si può prescindere dal fatto che la società estera sia la beneficiaria effettiva degli interessi; quindi, sulla base delle precedenti considerazioni, il percettore degli interessi può essere un intermediario, quale un agente, un delegato o fiduciario di un'altra persona e la ritenuta applicata in questi casi non eccede il 5%.

La ritenuta agevolata è tuttavia concessa a condizione che gli interessi siano destinati a finanziare il pagamento di interessi e altri proventi su prestiti obbligazionari emessi dai percettori, e questi prestiti obbligazionari devono soddisfare due condizioni:

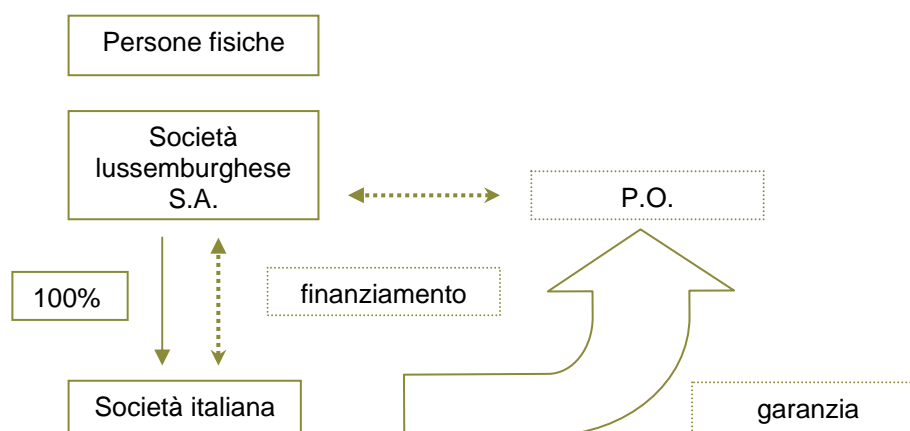
1. devono essere negoziati in mercati regolamentati degli Stati membri dell'Unione Europea e degli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella *white list* di cui al D.M. 4/9/1996 e successive modificazioni e integrazioni;
2. devono essere garantiti dai soggetti che corrispondono gli interessi e che operano come sostituti, ovvero dalla società capogruppo controllante ai sensi dell'art.2359 del Codice civile, ovvero da altra società controllata dalla stessa controllante.

L'articolo 23, co.3, stabilisce altresì che l'atto di garanzia è, in ogni caso, soggetto ad imposta di registro con aliquota dello 0,25%.

In sostanza, a fronte della minor ritenuta e quindi della conseguente perdita di gettito, è previsto che l'atto di garanzia sconti l'imposta di registro. Chiariamo con un esempio.

Esempio

Si consideri la seguente configurazione del gruppo.



Una società italiana corrisponde interessi passivi ad una società lussemburghese. La società lussemburghese ha raccolto capitali attraverso un P.O. (prestito obbligazionario) e ha erogato un mutuo alla società figlia italiana.

Il prestito obbligazionario negoziato nel mercato finanziario lussemburghese è garantito dalla società italiana che corrisponde gli interessi.

La partecipazione nella società italiana soddisfa le condizioni per l'applicazione della direttiva interessi e canoni; tuttavia, la società lussemburghese non può dirsi l'effettiva beneficiaria in quanto i fondi sono reperiti attraverso un prestito obbligazionario e gli interessi percepiti verranno corrisposti ai sottoscrittori del prestito. In questo caso, il soggetto italiano dovrebbe applicare la ritenuta del 12,5% prevista dall'art.26, co.5, DPR n.600/73 o eventualmente la minore ritenuta convenzionale.

In realtà, a seguito delle modifiche introdotte dal Legislatore, è possibile applicare la nuova ritenuta del 5% ma il contratto di garanzia sconta l'imposta di registro dello 0,25%.

La piccola sanatoria

Si evidenzia, inoltre, che per i prestiti in corso al 6 luglio, data di entrata in vigore del decreto, il comma 4 dell'art.23 D.L. n.98/11 stabilisce che le nuove disposizioni sono applicabili anche agli interessi già corrisposti, a condizione che il sostituto d'imposta provveda, entro il 30 novembre 2011, al versamento della ritenuta e dei relativi interessi legali. In quest'ultimo caso l'imposta è dovuta nella misura del 6%, ed è anche sostitutiva dell'imposta di registro sull'atto di garanzia.

Ad avviso di chi scrive la norma appare come una sorta di sanatoria in quanto prevede il versamento, ora per allora, della ritenuta agevolata in luogo di quella ordinaria e sembra riferirsi al caso in cui il soggetto italiano non abbia applicato la ritenuta ordinaria ritenendo operante la direttiva interessi e canoni.

Aspetti problematici

La nuova disciplina introdotta dal D.L. n.98/11 non manca di stimolare qualche dubbio tra gli operatori. La prima questione da sollevare riguarda il rapporto tra la nuova ritenuta del 5% e la direttiva interessi e canoni.

Si ritiene che vista la collocazione del nuovo co.8-*bis*, la nuova ritenuta agevolata trovi applicazione solamente se sono verificate le condizioni previste per l'applicazione della direttiva interessi e canoni, eccezion fatta per il requisito dell'effettivo beneficiario.

In sostanza la stessa non deve poter trovare applicazione ad esempio in assenza di un rapporto partecipativo tra i soggetti interessati pari almeno al 25%. A favore di questa interpretazione, del resto, si pone anche la relazione illustrativa. La stessa afferma infatti che il nuovo comma 8-*bis* opera nei casi in cui il soggetto non residente non abbia fornito al sostituto d'imposta elementi idonei ad attestare che egli è l'effettivo beneficiario dei flussi, riferendosi quindi, in modo evidente, alle disposizioni dell'art.26-*quater*.

Un ulteriore elemento da valutare è se le condizioni della quotazione del Prestito obbligazionario e della garanzia debbano essere soddisfatte congiuntamente o meno.

Profili di incertezza emergono, inoltre, nel caso in cui il contribuente aderisca a quella che in sostanza abbiamo qualificato come una piccola sanatoria. Innanzitutto non è chiara la data fino alla quale è possibile far retroagire la norma in oggetto ed in particolare se si intendano gli interessi corrisposti nell'anno o dall'inizio del contratto. La relazione illustrativa si limita a precisare che la ritenuta sostitutiva del 6% opera solo se il prestito è ancora in corso.

È possibile applicare ora nel 2011 anche la ritenuta omessa negli anni addietro? Non è inoltre chiaro come comportarsi nel caso in cui si sia applicata la ritenuta interna del 12,5% o la ritenuta convenzionale. In questo caso, il soggetto non residente avrebbe forse titolo a chiedere il rimborso, ad esempio, del 6,5%, ossia della differenza tra la ritenuta ordinaria e quella agevolata comprensiva dell'imposta di registro.

Da ultimo, la normativa ripropone il tema della nozione di effettivo beneficiario, sulla quale è opportuno soffermarsi per alcune riflessioni ulteriori.

Il concetto di effettivo beneficiario

Abbiamo visto che in base all'art.26-*quater*, co.4, la non applicazione della ritenuta è possibile quando le società non residenti sono beneficiarie effettive degli interessi o dei canoni ossia se ricevono i pagamenti in qualità di beneficiario finale e non di intermediario, quale agente, delegato o fiduciario di un'altra persona.

Il punto 2.3.2 della C.M.47/E/05 stabilisce che la locuzione “beneficiario effettivo”, come chiarito dalla relazione di accompagnamento al D.Lgs. n.143/05, garantisce che, qualora tra il beneficiario e l'autore del pagamento si interponga un intermediario, l'esenzione si applichi soltanto se l'effettivo beneficiario dei pagamenti di interessi o di canoni soddisfi i requisiti della direttiva.

Un soggetto può essere considerato beneficiario effettivo quando trae un proprio beneficio economico dall'operazione posta in essere. Serve la titolarità oltre alla disponibilità del reddito percepito.

In realtà l'intervento di prassi si limita a parafrasare il dato normativo senza particolari integrazioni. Sul tema si segnala anche un recente intervento dell'Ocse.

Infatti, l'Ocse, ha recentemente predisposto (29 aprile 2011-15 luglio 2011) una “*discussion draft*” che spiega il significato di beneficiario effettivo nelle norme convenzionali che trattano i dividendi (art.10 Modello Ocse), gli interessi (art.11 Modello Ocse) e i canoni (art.12 Modello Ocse).

Viene chiarito che quando un reddito è corrisposto ad un residente di uno Stato contraente che agisce in qualità di agente o “*nominee*”, sarebbe incompatibile con l'oggetto e lo scopo della convenzione dello Stato della fonte, accordare agevolazioni o esenzioni a tale soggetto solo perché lo stesso è il destinatario diretto del reddito. In tale ipotesi, infatti, il destinatario diretto del reddito si qualifica come un residente dell'altro Stato, ma non esiste una *non doppia imposizione* potenziale poiché il soggetto non è il “proprietario” del reddito in tale Stato; lo stesso agisce in qualità di agente o intermediario per un'altra persona.

È, infatti, incompatibile con l'oggetto e lo scopo della convenzione dello Stato della fonte, accordare agevolazioni o esenzioni ad un residente di uno Stato contraente che, attraverso un rapporto di Agenzia, funge semplicemente da intermediario per un'altra persona che in realtà riceve il beneficio del reddito in questione.

Fin qui l'analisi non si discosta sensibilmente da quella fatta dall'Amministrazione Finanziaria italiana.

L'Ocse evidenzia come le “società *conduit*”, normalmente, non possono essere considerate il beneficiario effettivo del reddito se, attraverso il controllo e la proprietà formale, hanno poteri molto limitati che le rendono, in relazione al reddito in questione, un semplice fiduciario o un amministratore che agisce per conto delle parti interessate.

In questi diversi esempi (agente, *nominee*, società *conduit*), il beneficiario degli interessi non è il “beneficiario effettivo”, perché il destinatario non ha il pieno diritto di usare e godere l'interesse che riceve e l'interesse percepito non è di sua proprietà; i poteri di tale soggetto rispetto all'interesse percepito sono davvero limitati, poiché il destinatario è obbligato (a causa di un contratto, di un rapporto fiduciario o altro) a passare il pagamento ricevuto ad altra persona.

Un tale obbligo normalmente deriva da documenti legali ma può anche esistere sulla base di fatti e circostanze che dimostrano, in sostanza, come il destinatario non abbia il pieno diritto di usare e godere dell'interesse; l'utilizzo ed il godimento degli interessi deve infatti essere distinto dalla proprietà formale sugli stessi.

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	Fabio Landuzzi Andrea Soprani Thomas Tassani Maurizio Tozzi Alberto Trabucchi 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.