

## In evidenza



Normativa e prassi in sintesi

Le principali novità della Manovra di ferragosto



*Focus* di pratica professionale

La riforma della tassazione delle rendite finanziarie: il nuovo regime dei *Capital gain* non qualificati



Accertamento e Verifiche

Riscossione e sanzioni: le novità delle "Manovre estive"

# Sommario



## Notizie *Flash*

- I codici per la restituzione dei rimborsi d'imposta pag.4
- F24 enti pubblici: nuovi codici tributo per il versamento dell'imposta sostitutiva Irpef in sede di assistenza fiscale pag.4
- Versamento con F24 della ritenuta su redditi di capitale derivanti da Oicr pag.4
- Nuovo codice per la chiusura delle liti fiscali pendenti pag.4
- Società di *leasing*: istruzioni delle Entrate per l'iscrizione all'Anagrafe Tributaria pag.4
- I chiarimenti delle Entrate sulla richiesta di consulenza giuridica pag.4
- Denuncia per sospetta evasione: l'atto è accessibile al contribuente pag.5
- Controlli automatizzati su Unico: valida la cartella di pagamento non motivata pag.5
- Nessuna sanzione se il mancato versamento è dovuto ad assenza di liquidità e a incertezza normativa pag.5
- Rimborso per la detassazione del lavoro notturno 2008/2009: i chiarimenti pag.5
- Integralmente deducibili le erogazioni liberali agli Irccs pag.5
- *Software* modello di versamento F24 e procedure di controllo pag.6
- Accertato il cambio delle valute estere per il mese di giugno pag.6
- Istat, comunicato l'indice dei prezzi al consumo – luglio 2011 pag.6
- TFR: coefficiente di rivalutazione – luglio 2011 pag.6



## Normativa e prassi in sintesi

- [Le principali novità della Manovra di ferragosto](#) pag.7
- [I primi chiarimenti delle Entrate sulla Manovra correttiva: la circolare n.41/E/11](#) pag.13



## Focus di pratica professionale

- [La riforma della tassazione delle rendite finanziarie: il nuovo regime dei \*Capital gain\* non qualificati](#) pag.16



## Accertamento e Verifiche

- [Riscossione e sanzioni: le novità delle "Manovre estive"](#) pag.22



## Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [Legittimo il raddoppio dei termini in caso di obbligo di denuncia per reati tributari](#) pag.28

IVA

## Il Punto sull'Iva

- [Territorialità dei servizi: i chiarimenti della circolare n.37/E/2011](#) pag.32



## Scadenario

- [Principali scadenze dall'1 al 15 settembre 2011](#) pag.39

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**<sup>®</sup>  
costruiamo competenze




### Notizie flash


#### CODICI TRIBUTO

<p><a href="#">R.M. 12/08/11 n.86</a></p> 	<p><b>I codici per la restituzione dei rimborsi d'imposta</b> L'Agenzia delle Entrate, con la <b>risoluzione n.86 del 12 agosto</b>, ha istituito tre nuovi codici tributo – 8084, 8085, 8086 – per la restituzione, tramite modello “F24 Versamenti con elementi identificativi”, dei rimborsi d'imposta ed altre somme indebitamente percepite.</p>
<p><a href="#">R.M. 12/08/11 n.84</a></p> 	<p><b>F24 enti pubblici: nuovi codici tributo per il versamento dell'imposta sostitutiva Irpef in sede di assistenza fiscale</b> L'Agenzia delle Entrate, con la <b>risoluzione n.84 del 12 agosto</b>, ha istituito due nuovi codici tributo: 143E per il versamento tramite modello F24 EP dell'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali sui compensi accessori del reddito da lavoro dipendente a seguito di assistenza fiscale; 144E per il versamento tramite modello F24 EP dell'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali regionale e comunale, derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo ubicati nella provincia dell'Aquila, trattenuta a seguito di assistenza fiscale.</p>
<p><a href="#">R.M. 8/08/11 n.83</a></p> 	<p><b>Versamento con F24 della ritenuta su redditi di capitale derivanti da Oicr</b> Con la <b>risoluzione n.83 dell'8 agosto</b> l'Agenzia delle Entrate ha istituito il nuovo codice tributo (1061) per il versamento, tramite modello “F24”, della ritenuta sui redditi di capitale derivanti dalla partecipazione ad OICR italiani e lussemburghesi storici.</p>
<p><a href="#">R.M. 5/08/11 n.82</a></p> 	<p><b>Nuovo codice per la chiusura delle liti fiscali pendenti</b> Con la <b>risoluzione n.82 del 5 agosto</b> l'Agenzia delle Entrate ha provveduto all'istituzione del codice tributo 8082 per il versamento, tramite modello “F24 Versamenti con elementi identificativi”, delle somme relative alla chiusura delle liti fiscali pendenti, ai sensi dell'art.39, co.12, del D.L. n.98/11 (Manovra correttiva). Con la medesima risoluzione è stato istituito anche il codice identificativo 71 denominato “<i>soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio</i>” da utilizzare qualora il versamento venga eseguito da un soggetto diverso dal proponente l'atto introduttivo del giudizio.</p>

#### ANAGRAFE TRIBUTARIA

<p><a href="#">Agenzia Entrate provvedimento 5/08/11</a></p> 	<p><b>Società di leasing: istruzioni delle Entrate per l'iscrizione all'Anagrafe Tributaria</b> Con <b>provvedimento del 5 agosto</b> (prot. n.119563) l'Agenzia delle Entrate ha dato disposizioni in merito alle modalità e ai termini di comunicazione all'Anagrafe Tributaria dei dati relativi ai contratti stipulati dalle società di <i>leasing</i> ai sensi dell'art.7, co.12, del DPR n.605/73 e successive modificazioni.</p>
--	---

#### INTERPELLO

<p><a href="#">C.M. 5/08/11 n.42</a></p> 	<p><b>I chiarimenti delle Entrate sulla richiesta di consulenza giuridica</b> Con la <b>circolare n.42 del 5 agosto</b> (diffusa il 9 agosto) l'Agenzia delle Entrate ha fornito le istruzioni sulla trattazione delle richieste di consulenza giuridica, soffermandosi in particolare su: modalità di presentazione, elementi da indicare, corretta formulazione dei quesiti ed effetti della consulenza.</p>
--	--

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Consiglio di Stato  
sentenza  
10/08/11  
n.4769](#)



### Denuncia per sospetta evasione: l'atto è accessibile al contribuente

Il soggetto accertato ha diritto ad accedere alla denuncia per sospetta evasione presentata alla Procura della Repubblica dall'Agenzia delle Entrate, con cui la verifica fiscale viene estesa ad altre annualità. Lo ha stabilito il Consiglio di Stato con la **sentenza n.4769 del 10 agosto**, osservando, in particolare, che la denuncia non costituisce "atto di indagine" e dunque non può essere coperta da segreto.

[Cassazione  
ordinanza  
4/08/11  
n.16983](#)



### Controlli automatizzati su Unico: valida la cartella di pagamento non motivata

È legittima anche se non motivata la cartella di pagamento conseguente a controllo automatizzato emessa sulla base degli elementi presenti nella dichiarazione stessa del contribuente (ex art.36-bis del DPR n.600/73, e art.54-bis del DPR n.633/72). Lo ha ribadito la Corte di Cassazione con l'**ordinanza n.16983 del 4 agosto**, affermando che "*nel caso di mera liquidazione dell'imposta sulla base dei dati forniti dal contribuente medesimo nella propria dichiarazione, nonché qualora vengano richiesti interessi e sovrattasse per ritardato od omesso pagamento, il contribuente si trova già nella condizione di conoscere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa fiscale, con l'effetto che l'onere di motivazione può considerarsi assolto dall'Ufficio mediante mero richiamo alla dichiarazione medesima*".

[CTR Roma  
sentenza  
12/07/11  
n.540](#)



### Nessuna sanzione se il mancato versamento è dovuto ad assenza di liquidità e a incertezza normativa

Il contribuente può essere esonerato da sanzioni e interessi ulteriori per il tardivo versamento delle somme dovute al Fisco, in considerazione del fatto che il mancato pagamento tempestivo è stato determinato dalla temporanea insufficienza di liquidità (causa di forza maggiore ex all'art.6, co.5, D.Lgs. n.472/97), e che la posizione è stata successivamente regolarizzata facendo affidamento a disposizioni normative o di prassi obiettivamente incerte (ex D.Lgs. n.472/97 e L. n.212/00). Lo ha stabilito la CTR di Roma con la **sentenza n.540 del 12 luglio**. Il caso riguarda l'A.S. Roma calcio che in un primo momento, per mancanza di liquidità, non aveva versato la seconda rata di condono a seguito della dichiarazione integrativa per anni pregressi (ex art.8, L. n.289/02), procedendo poi al successivo pagamento senza sanzione, usufruendo della L. n.350/03 che aveva riaperto i termini delle definizioni agevolate.

## AGEVOLAZIONI – INCENTIVI – FINANZIAMENTI

[R.M.  
12/08/11  
n.85](#)



### Rimborso per la detassazione del lavoro notturno 2008/2009: i chiarimenti

I lavoratori dipendenti che negli anni 2008/2009 hanno percepito compensi per lavoro notturno o per prestazioni di lavoro straordinario riconducibili ad incrementi di produttività possono richiedere il rimborso delle maggiori imposte pagate se non hanno già beneficiato dell'imposta sostitutiva del 10%. Con la **risoluzione n.85/E del 12 agosto**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito ai contribuenti che hanno già richiesto questo rimborso tramite modello 730/2011, le indicazioni operative per presentare il modello Unico correttivo o integrativo o per modificare la richiesta di rimborso.

## DEDUZIONI E DETRAZIONI D'IMPOSTA

[R.M.  
19/08/11  
n.87](#)



### Integralmente deducibili le erogazioni liberali agli Irccs

Le donazioni effettuate per il finanziamento della ricerca in favore di istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (Irccs), sia pubblici che privati, possono essere integralmente dedotte dal reddito del soggetto erogante. Sono queste le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.87 del 19 agosto**.

## AGGIORNAMENTO SOFTWARE

### Software modello di versamento F24 e procedure di controllo

Sono disponibili sul sito *web* delle Entrate:

- **la versione 2.4.2** dell'8/08/11 del *software* di compilazione del modello di versamento F24

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Versare - F24 - Compilazione e invio - Software di compilazione)

- **la versione 2.4.2** del 22/08/11 della **procedura 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 1.2.4** del 12/08/11 della **procedura di controllo** per il modello F24 Enti Pubblici

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Versare - F24 Enti Pubblici - Compilazione e invio - Procedura di controllo)

Agenzia Entrate  
software  
Sito Web



## ADEMPIMENTI

[Agenzia Entrate  
provvedimento  
22/08/11](#)



### Accertato il cambio delle valute estere per il mese di giugno

Con provvedimento del **22 agosto**, pubblicato sul proprio sito *web*, ai sensi dell'art.1, co.361, della L. n.244/07, l'Agenzia delle Entrate ha accertato il cambio delle valute estere per il mese di luglio 2011, ai sensi dell'art.110, co.9 del Tuir.

[Istat  
comunicato  
12/08/11](#)



### Istat, comunicato l'indice dei prezzi al consumo – luglio 2011

Con **comunicato** dello **scorso 12 agosto**, l'Istituto nazionale di statistica ha reso noto l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, relativo al mese di luglio 2011, che si pubblica ai sensi dell'art.81 della L. n.392/78 (disciplina delle locazioni di immobili urbani) e ai sensi dell'art.54 della L. n.449/97 (misure per la stabilizzazione della finanza pubblica). L'indice è pari a 102,9. La variazione dell'indice, rispetto a quello del corrispondente mese dell'anno precedente è pari al + 2,7%.

### TFR: coefficiente di rivalutazione – luglio 2011

Il coefficiente di rivalutazione, per la determinazione del trattamento di fine rapporto accantonato al 31 dicembre 2010, per il mese di luglio 2011 è pari a 2,436615.



Accedi all' Area Riservata



E\_mail

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

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



### Le principali novità della Manovra di ferragosto

Il Governo, per rispettare gli impegni presi a livello comunitario, ha emanato il [D.L. n.138/11](#), pubblicato lo stesso giorno nella Gazzetta Ufficiale n.188 del 13 agosto e in vigore dalla medesima data.

Il decreto, che il Governo vorrebbe convertire entro il 17 settembre, introduce novità in ambito di razionalizzazione della spesa pubblica, di liberalizzazione delle iniziative economica, impatta sull'ordinamento delle professioni e introduce novità in campo tributario.

Particolarmente dibattuta è l'istituzione di un contributo di solidarietà con cui si stabilisce un'addizionale che interessa i redditi superiori ad € 90.000. In particolare, sono previsti due differenti scaglioni "contributivi", rispettivamente del 5% e del 10%, applicabili, il primo per i redditi eccedenti i 90.000 euro e fino a 150.000, e l'altro per le somme eccedenti. Viene anticipata la riduzione delle agevolazioni fiscali con cui era stato previsto un taglio forfettario dei regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale in caso di mancato realizzo della riforma fiscale che adesso deve completarsi entro il 30 settembre 2012.

Sotto il profilo tributario, la maggior novità concerne l'anticipazione della riforma della tassazione delle rendite finanziarie che originariamente doveva realizzarsi tramite una delega al Governo. Le novità entreranno in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2012 ed è previsto uno specifico regime transitorio, sulla falsariga di quanto fatto dal Legislatore della riforma del 1997.

#### NORME IN MATERIA TRIBUTARIA

##### Riduzione forfetaria delle agevolazioni fiscali

Il previsto taglio, nella misura forfettaria del 5% per il primo anno e del 20% per il successivo, dei regimi di esenzioni, esclusione e favore fiscale viene anticipato al 2012. Conseguentemente, il termine ultimo per la realizzazione della riforma fiscale viene anticipato al 30 settembre 2012.

**Art.1,  
co.6**

##### Addizionale regionale Irpef

Viene anticipata al 2012 la possibilità, per le Regioni a statuto ordinario, di aumentare o diminuire l'aliquota dell'addizionale regionale all'Irpef di base con una maggiorazione che non potrà essere superiore:

- ➔ a 0,5% per l'anno 2012 e 2013;
- ➔ a 1,1% per l'anno 2014;
- ➔ a 2,1% a decorrere dall'anno 2015.

Fino al 31 dicembre 2011 resteranno bloccate le aliquote che alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n.68/11 sono superiori all'aliquota di base. Resta ferma la facoltà delle stesse Regioni di deliberare la loro riduzione fino alla medesima aliquota di base.

**Art.1,  
co.10**

##### Addizionale comunale Irpef

Viene data la possibilità, a decorrere dall'anno 2012, di istituire od incrementare l'addizionale comunale Irpef.

**Art.1,  
co.11**

Imposta provinciale di trascrizione (IPT)	
<p>A decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n.138/11, indipendentemente dall'emanazione del D.M. di cui all'art.17, co.6 D.Lgs. n.68/11, è soppressa l'imposta provinciale di trascrizione per gli atti soggetti ad Iva che sconteranno l'imposta con le stesse modalità di quelli non soggetti ad Iva (modulata sulle caratteristiche di potenza e portata dei veicoli soggetti a immatricolazione).</p>	<b>Art.1, co.12</b>
Contributo di solidarietà	
<p>Viene introdotto, a decorrere dal 2011 e per un triennio, un contributo di solidarietà sul reddito complessivo Irpef pari a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 5% sulla parte eccedente €90.000 lordi annui e fino ad €150.000;</li> <li>➤ 10% sulla parte eccedente €150.000.</li> </ul> <p>È prevista una clausola di salvaguardia per cui se dall'applicazione del contributo deriva un aggravio di prelievo superiore a quello che si determinerebbe applicando ai fini Irpef l'aliquota marginale del 48% all'ultimo scaglione di reddito Irpef (attualmente pari ad €75.000), il contribuente può scegliere tale tassazione in luogo del contributo di solidarietà.</p> <p>Il contributo di solidarietà non è applicabile alle retribuzioni o indennità dei parlamentari e dei membri degli altri organi costituzionali assoggettate alla riduzione di cui al successivo art.13, co.1 (è prevista una riduzione delle indennità di carica superiori ad €90.000, pari al 10% per la parte che eccede il suddetto importo fino ad €150.000, al 20% per la parte eccedente gli €150.000). Il nuovo contributo assorbe quello, analogo, previsto sulle c.d. "pensioni d'oro" dall'art.18, co.22-<i>bis</i> del D.L. n.98/11.</p> <p>Il contributo di solidarietà è deducibile dal reddito complessivo ai sensi dell'art.10 Tuir. Con D.M. da emanarsi entro il 30 settembre vengono definite le modalità attuative.</p>	<b>Art.2, co.1-2</b>
Settore giochi e tabacchi	
<p>Con appositi decreti dirigenziali, da adottare entro l'11 ottobre 2011, l'AAMS (Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato) emana le disposizioni necessarie in materia di giochi pubblici, per garantire maggiori entrate, tra le quali è prevista la possibilità di definire nuove modalità di gioco del Lotto. Allo stesso scopo è ammesso l'incremento dell'aliquota di base dell'imposta di consumo sulle sigarette.</p>	<b>Art.2, co.3</b>
Antiriciclaggio	
<p>È ridotta da 5.000 a 2.500 euro la soglia limite per il trasferimento di denaro contante o di libretti di deposito bancari o postali al portatore o di titoli al portatore in euro o in valuta estera, effettuato a qualsiasi titolo tra soggetti diversi.</p> <p>È fatto obbligo per i libretti di deposito bancari o postali al portatore con un saldo superiore ad €2.500, esistenti al 13 agosto, data di entrata in vigore del D.L. n.138/11, di estinzione a cura del portatore o di riduzione, entro il 30 settembre 2011, del saldo al di sotto della nuova soglia.</p>	<b>Art.2, co.4</b>
Rendite finanziarie	
<p>Viene introdotto un nuovo regime di tassazione dei redditi di capitale di cui all'art.44 e dei <i>Capital gain</i> di cui all'art.67, co.1, lett. da <i>c-bis</i>) a <i>c-quinquies</i>) Tuir. A decorrere dal 1 gennaio 2012 le attuali aliquote del 12,5% e 27% sono allineate all'unica aliquota del 20%.</p>	<b>Art.2, co.6-13</b>



<p>Il nuovo regime di tassazione non si rende applicabile tra gli altri agli interessi, premi e ogni altro provento, nonché sui <i>Capital gain</i> derivanti da:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ obbligazioni e titoli di Stato;</li> <li>➤ obbligazioni emesse da Stati <i>white list</i>;</li> <li>➤ titoli di risparmio per l'economia del Mezzogiorno.</li> <li>➤ risultato netto delle forme di previdenza complementare di cui al D.Lgs. n.252/05.</li> </ul>	
<p><b>Organismi di investimento collettivo</b></p> <p>Viene modificata la determinazione dei proventi delle quote di organismi di investimento collettivo in valori mobiliare esteri. Il calcolo verrà fatto al netto di una quota, da stabilirsi con D.M., di proventi riferibili ad obbligazioni ed altri titoli di Stato e equiparati ed alle obbligazioni di Stati <i>white list</i>.</p> <p>Per gli Organismi di investimento collettivo del risparmio con sede in Italia, diversi dai fondi immobiliari, e per quelli lussemburghesi "<i>storici</i>" già esentati dall'Ires le ritenute operate sui redditi di capitale sono a titolo di imposta.</p> <p>Vengono altresì esentati dalle ritenute di cui all'art.26, co.2, 3-<i>bis</i>, 5 e art.26-<i>quinquies</i> DPR n.600/73 sugli interessi ed altri proventi dei c/c e depositi bancari indipendentemente dalla giacenza media.</p>	<p><b>Art.2, co.14-16</b></p>
<p><b>Dividendi</b></p> <p>Il nuovo regime di tassazione si applica ai dividendi derivanti dal possesso di partecipazioni non qualificate che saranno assoggettati ad una ritenuta a titolo di imposta con l'aliquota del 20%. Il regime si applica ai dividendi percepiti a decorrere dal 1° gennaio 2012 indipendentemente dalla data di delibera di distribuzione.</p>	<p><b>Art.2, co.6 e 10</b></p>
<p><b>Capital gain</b></p> <p>Il nuovo regime di tassazione si applica ai redditi diversi realizzati in relazione al possesso di strumenti finanziari non qualificati a decorrere dal 1° gennaio 2012 non rilevando, quindi, il momento dell'incasso ma quello di perfezionamento della cessione. Le minusvalenze realizzate entro il 31 dicembre 2011 possono essere riportate, fermo restando il limite temporale del quarto periodo di imposta successivo a quello di realizzo, nel limite del 62,5%.</p> <p>Il regime transitorio prevede la possibilità di sostituire il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni possedute al 31 dicembre 2011 con il valore assunto alla medesima data. In tal caso, sebbene non vi sia realizzo:</p> <p>a) la plusvalenza viene assoggettata ad imposizione con aliquota del 12,5%;</p> <p>b) la minusvalenza può essere riportata al 2012 nella misura del 62,5% dell'importo complessivo.</p> <p>A tal fine è necessario:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. esprimere apposita opzione in Unico 2012;</li> <li>2. versare l'imposta sostitutiva entro il termine di versamento delle imposte relative all'anno 2011.</li> </ol> <p>Con D.M. sarà disciplinata l'effettiva attuazione del regime transitorio.</p>	<p><b>Art.2, co.17-34</b></p>
<b>Studi di settore</b>	
<p>L'Amministrazione Finanziaria non può procedere all'accertamento analitico-induttivo solo se il contribuente risulta congruo nell'anno accertato ed in quello precedente.</p> <p>La possibilità di prorogare il termine del 31 dicembre dell'anno di entrata in vigore per la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale degli studi di settore al 31 marzo dell'anno successivo viene estesa anche all'ipotesi di aggiornamento o istituzione degli indicatori economici.</p>	<p><b>Art.2, co.35</b></p>

### Robin tax

A decorrere dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2010, l'addizionale di 6,5 punti percentuali dell'Ires si applica alle società che operano nel settore energetico e che, nel periodo d'imposta precedente, hanno conseguito un volume di ricavi superiore a 10 milioni di euro e un reddito imponibile superiore a 1 milione di euro.

Fermi restando i parametri di ricavi e reddito, l'addizionale viene estesa anche alle società che operano nei settori:

- di trasmissione, dispacciamento o distribuzione di energia elettrica e di trasporto o distribuzione di gas naturale;
- di produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili (eolico, fotovoltaico e biomasse).

In via transitoria, per i tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2010, l'addizionale è incrementata di 4 punti percentuali applicandosi, quindi, nella misura del 10,5%.

Le disposizioni non si rendono applicabili per il calcolo dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010.

**Art.7,  
co.1-6**

## NORME IN MATERIA DI IMPRESA

### Liberalizzazione dell'iniziativa economica

Al fine di liberalizzare l'esercizio delle attività economiche, entro il 10 dicembre, con regolamento da emanarsi ai sensi dell'art.17, co.2 L. n.400/88, devono essere eliminate le restrizioni concernenti:

- 1) la limitazione, in forza di una disposizione di legge, del numero di persone titolate ad esercitare un'attività economica nel territorio dello Stato o in una certa area geografica, attraverso la concessione di licenze o autorizzazioni amministrative senza che tale numero sia determinato sulla base della popolazione o di altri criteri di fabbisogno;
- 2) l'attribuzione di licenze o autorizzazioni all'esercizio di un'attività economica solo dove ce ne sia bisogno secondo l'autorità amministrativa;
- 3) il divieto di esercizio di un'attività economica al di fuori di una certa area geografica e l'abilitazione a esercitarla solo all'interno di una determinata area;
- 4) l'imposizione di distanze minime tra le localizzazioni delle sedi deputate all'esercizio della professione o di una attività economica;
- 5) il divieto di esercizio di una attività economica in più sedi oppure in una o più aree geografiche;
- 6) la limitazione dell'esercizio di un'attività economica ad alcune categorie o divieto, nei confronti di alcune categorie, di commercializzazione di taluni prodotti;
- 7) la limitazione dell'esercizio di un'attività economica attraverso l'indicazione tassativa della forma giuridica richiesta all'operatore;
- 8) l'imposizione di prezzi minimi o commissioni per la fornitura di beni o servizi mediante l'applicazione di un coefficiente di profitto o di altro calcolo su base percentuale;
- 9) l'obbligo di fornitura di specifici servizi complementari all'attività svolta.

È prevista, previo DPCM, la possibilità di derogare in riferimento a singole attività economiche.

**Art.3,  
co.6-11 e  
art. 6, co.4**

<p>La liberalizzazione degli orari di apertura e chiusura degli esercizi commerciali introdotta in via sperimentale con il D.L. n.98/11 viene estesa a tutti gli esercizi commerciali, indipendentemente dal luogo di ubicazione degli stessi (prima era limitata a quelli situati nei comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte).</p>	
<b>SCIA</b>	
<p>È stabilito che la Scia e la Dia si riferiscono ad attività liberalizzate e non costituiscono provvedimenti taciti direttamente impugnabili con la conseguenza che gli interessati possono sollecitare l'esercizio delle verifiche spettanti all'amministrazione, ed in caso di inerzia, esperire l'azione avverso il silenzio di cui all'art.31 D.Lgs. n.104/10.</p>	<b>Art.6, co.1</b>
<b>SISTRI</b>	
<p>Viene abrogato il SISTRI e contemporaneamente confermato l'obbligo di tenuta dei registri di carico e scarico e del formulario di identificazione dei rifiuti di cui agli artt.190 e 193 D.Lgs. n.152/06.</p>	<b>Art.6, co.2 e 3</b>

## NORME IN MATERIA DI PROFESSIONI

<b>Omessa fatturazione</b>	
<p>In caso di violazione, per quattro volte nel corso di un quinquennio, dell'obbligo di emissione della fattura da parte di un professionista iscritto ad un albo od ordine professionale, è prevista, con atto immediatamente esecutivo, la sospensione dall'iscrizione all'albo o all'ordine per un periodo variabile da 3 giorni ad 1 mese. La violazione all'obbligo di fatturazione deve avvenire in giorni diversi. In caso di recidiva la sospensione è disposta per un periodo da quindici giorni a sei mesi. Se le violazioni di cui sopra sono commesse nell'esercizio in forma associata di attività professionale, la predetta sanzione accessoria è disposta nei confronti di tutti gli associati.</p>	<b>Art.2, co.5</b>
<b>Liberalizzazione della professione</b>	
<p>Fermo restando l'obbligo dell'esame di Stato per l'accesso alle professioni regolamentate, gli ordinamenti professionali devono garantire la libera concorrenza, la presenza diffusa dei professionisti su tutto il territorio nazionale, la differenziazione e pluralità di offerta che garantisca l'effettiva possibilità di scelta da parte degli utenti. A tal fine, nel termine di 12 mesi a decorrere dal 13 agosto, gli ordinamenti professionali dovranno essere riformati per recepire i seguenti principi:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) l'accesso alla professione è libero e il suo esercizio è fondato e ordinato sull'autonomia e sull'indipendenza di giudizio del professionista. La limitazione del numero di persone titolate ad esercitare una certa professione nel territorio dello Stato o in una certa area geografica, è consentita unicamente laddove essa risponda a ragioni di interesse pubblico e non introduca discriminazioni basate sulla nazionalità o, in caso di esercizio dell'attività in forma societaria, della sede legale della società professionale;</li> <li>2) previsione dell'obbligo per il professionista di seguire percorsi di formazione continua permanente predisposti sulla base di appositi regolamenti emanati dai consigli nazionali, fermo restando quanto previsto dalla normativa vigente</li> </ol>	<b>Art.3, co.5</b>

in materia di educazione continua in medicina (ECM). La violazione di tale obbligo determina un illecito disciplinare sanzionato sulla base di quanto stabilito dall'ordinamento professionale;

- 3) la disciplina del tirocinio per l'accesso alla professione deve conformarsi a criteri che garantiscano l'effettivo svolgimento dell'attività formativa e il suo adeguamento costante all'esigenza di assicurare il miglior esercizio della professione. Al tirocinante dovrà essere corrisposto un equo compenso di natura indennitaria, commisurato al suo concreto apporto. La durata del tirocinio non potrà essere complessivamente superiore a tre anni e potrà essere svolto in concomitanza al corso di studio per il conseguimento della laurea di primo livello o della laurea magistrale o specialistica. Le disposizioni della presente lettera non si applicano alle professioni sanitarie;
- 4) il compenso spettante al professionista è pattuito per iscritto all'atto del conferimento dell'incarico professionale prendendo come riferimento le tariffe professionali. È ammessa la pattuizione dei compensi anche in deroga alle tariffe. Il professionista è tenuto a fornire al cliente tutte le informazioni utili circa gli oneri ipotizzabili dal momento del conferimento alla conclusione dell'incarico;
- 5) il professionista è tenuto a stipulare idonea assicurazione per i rischi derivanti dall'esercizio dell'attività professionale e deve rendere noti al cliente gli estremi della polizza e il relativo massimale. Le condizioni generali delle polizze assicurative di cui al presente comma possono essere negoziate, in convenzione con i propri iscritti, dai Consigli Nazionali e dagli enti previdenziali dei professionisti;
- 6) gli ordinamenti professionali dovranno prevedere l'istituzione di organi a livello territoriale ai quali affidare l'istruzione e la decisione delle questioni disciplinari e di un organo nazionale di disciplina. Le disposizioni della presente lettera non si applicano alle professioni sanitarie per le quali resta confermata la normativa vigente;
- 7) la pubblicità informativa, con ogni mezzo, avente ad oggetto l'attività professionale, le specializzazioni ed i titoli professionali posseduti, la struttura dello studio ed i compensi delle prestazioni, è libera. Le informazioni devono essere trasparenti, veritiere, corrette e non devono essere equivocate, ingannevoli, denigratorie.



### ***I primi chiarimenti delle Entrate sulla Manovra correttiva: la circolare n.41/E/11***

L'Agenzia delle Entrate con la [C.M. n.41/E del 5 agosto 2011](#) ha offerto i primi chiarimenti in merito alle novità introdotte con il D.L. n.98/11, la c.d. Manovra correttiva, convertito con modifiche dalla L. n.111/11. La circolare, nella maggior parte dei casi, si limita ad un mero richiamo della norma e di quanto affermato da parte del Governo in occasione della relazione illustrativa. L'Agenzia anticipa come ulteriori problematiche, sia interpretative che applicative, relative a specifiche disposizioni, verranno affrontate in futuri documenti di prassi, come del resto già fatto per quanto attiene le modifiche introdotte all'imposta di bollo sulle comunicazioni relative ai depositi di titoli oggetto della C.M. n.40/E/11. Infatti, è di tutta evidenza come argomenti quali la nuova disciplina delle perdite, il nuovo regime dei contribuenti minimi e la definizione agevolata delle liti per importi inferiori ad €20.000, siano tali da necessitare distinti documenti di prassi.

Non si può non rilevare come in alcuni punti la circolare non offra i necessari chiarimenti: ci riferiamo, ad esempio, alla possibilità di procedere al riallineamento dei valori civilistici e fiscali, ai sensi dell'art.15 D.L. n.185/09, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva del 16%, relativamente ai maggiori valori delle partecipazioni di controllo iscritti in bilancio, a titolo di avviamento, marchi di impresa ed altre attività immateriali iscritte a seguito di operazioni straordinarie. Sul punto, come evidenziato anche sulla stampa specializzata, la circolare non affronta il tema delle operazioni poste in essere dopo il 31 dicembre 2010<sup>1</sup>.

Le novità introdotte con la Manovra correttiva trattate nella circolare sono:

- modifiche alla tassazione separata per gli interessi infragruppo (art.23, co.1-4);
- riduzione dell'aliquota della ritenuta d'acconto sui bonifici per le spese che danno diritto alla detrazione del 36% e 55% (art.23, co.8);
- riallineamento dei valori civilistici e fiscali per l'avviamento e altre attività immateriali (art.23, co.12-15);
- soppressione dell'obbligo della garanzia per i versamenti rateali di somme superiori ad €50.000 derivanti da accertamenti con adesione, acquiescenza e conciliazione giudiziale (art.23, co.17-20);
- chiusura d'ufficio delle partite Iva (art. 23, co.22-23);
- razionalizzazione e potenziamento delle indagini finanziarie (art. 23, co.24-27);
- novità in tema di studi di settore (art. 23, co.28);
- razionalizzazione del procedimento di irrogazione delle sanzioni (art. 23, co.29);
- differimento della data di inizio delle disposizioni in materia di concentrazione della riscossione nell'accertamento (art. 23, co.30);
- introduzione del c.d. ravvedimento sprint (art.23, co.31);
- razionalizzazione dei privilegi concessi ai crediti tributari (art.23, co.37-40);
- novità in tema di spesometro (art.23, co.41);
- semplificazioni in materia Iva per le attività di noleggio autoveicoli (art.23, co.42);
- norme in materia di indicazione del codice fiscale negli atti giudiziari (art.23, co.48-50);
- modifiche al regime di tassazione dei *bonus* e delle *stock options* per il settore finanziario (art.23, co.50-bis e 50-ter).

<sup>1</sup> R. Parisotto e G. Renella "L'affrancamento è possibile con i valori del consolidato" in Il Sole 24 ore del 6 agosto 2011. Gli autori sul punto concludono per l'ammissibilità dell'affrancamento anche per i valori derivanti da operazioni successive al 31 dicembre 2010.

Di seguito vengono evidenziati i principali chiarimenti forniti dalla C.M. n.41/E.

<b>Riduzione ritenuta d'acconto su bonifici spese 36%-55%</b>	
<p>Con decorrenza 6 luglio è stata ridotta al 4% la misura della ritenuta d'acconto che banche e Poste Italiane Spa devono operare sui bonifici disposti dai contribuenti per gli interventi che danno diritto alle detrazioni del 36% e 55%. Viene precisato che, se gli intermediari, nelle more dell'aggiornamento dei sistemi operativi, hanno operato erroneamente, all'atto dell'accredito, la ritenuta del 10% nei confronti del soggetto beneficiario, possono accreditare direttamente al medesimo la differenza trattenuta in eccesso.</p>	<b>Par. 2</b>
<b>Soppressione dell'obbligo di garanzia per importi superiori ad €50.000</b>	
<p>Per i versamenti rateali relativi ad accertamenti con adesione, conciliazioni giudiziali, rinunce ad impugnare, nonché atti di rideterminazione degli importi dovuti in base ad avvisi di accertamento è soppresso l'obbligo di prestazione di una garanzia, qualora l'importo delle rate successive alla prima sia superiore ad €50.000. Per il regime transitorio, l'Agenzia precisa che gli Uffici possono esimersi dal richiedere ulteriormente la garanzia ai contribuenti che non abbiano ancora provveduto a presentarla alla data del 6 luglio, a condizione che abbiano pagato tempestivamente la prima rata e che gli uffici non abbiano già provveduto a formalizzare il mancato perfezionamento della definizione, seppure alla stessa data risultino superati i termini per il perfezionamento.</p> <p>Alla luce delle novità introdotte non trova più applicazione la norma che consentiva di prestare la garanzia mediante ipoteca volontaria di primo grado.</p>	<b>Par. 4</b>
<b>Razionalizzazione e potenziamento delle indagini finanziarie</b>	
<p>Gli Uffici possono richiedere, esclusivamente con procedura autorizzata e in via telematica, dati e notizie di natura finanziaria anche alle società ed enti di assicurazione.</p> <p>In particolare, viene precisato che gli uffici possono ottenere informazioni sui contratti di assicurazione sulla vita attuati attraverso piani pluriennali di investimento e forme pensionistiche complementari individuali quali le polizze vita <i>index-linked</i> e <i>unit-linked</i>.</p>	<b>Par. 6</b>
<b>Studi di settore</b>	
<p>Gli Uffici possono procedere all'accertamento induttivo fondato sugli studi di settore nelle ipotesi di omessa o infedele indicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore, nonché in quella di indicazione di cause di esclusione/inapplicabilità inesistenti a condizione che il maggior reddito accertato sia superiore al 10% di quello dichiarato.</p> <p>L'Agenzia precisa come a tal fine non sia necessaria l'effettiva irrogazione della sanzione ma sia sufficiente che risultino verificati i presupposti oggettivi posti a base della norma sanzionatoria. In ragione di ciò, è necessario che il contribuente sia effettivamente soggetto agli studi di settore, non risultando la disposizione applicabile agli operatori economici esclusi dagli stessi (anche se eventualmente obbligati alla sola presentazione del modello). Inoltre, la disposizione introdotta ha effetti diretti solamente ai fini dell'imposizione diretta; tuttavia, si afferma che gli uffici potranno verificare gli effetti ai fini Iva di una ricostruzione induttiva dei ricavi o dei compensi alla luce della specifica attività esercitata dal contribuente assoggettato a controllo e della possibile tipologia di evasione dallo stesso effettuata, tenuto conto dei beni ceduti e dei servizi resi in evasione di imposta.</p>	<b>Par. 7</b>

Irrogazione delle sanzioni	
<p>È estesa la facoltà di definire in misura ridotta le sanzioni irrogate nell'ipotesi in cui le stesse siano state rideterminate dall'ufficio a seguito dell'accoglimento delle deduzioni prodotte dal contribuente.</p> <p>Viene chiarito che il procedimento sarà necessariamente utilizzato per le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono e contestate nei confronti di soggetti quali, ad esempio, il coobbligato, non destinatario dell'avviso di accertamento. Tale precisazione è dovuta alla luce dell'obbligo e non più della facoltà, di irrogazione immediata delle sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica.</p>	<b>Par. 8</b>
Ravvedimento sprint	
<p>È stata estesa a tutti i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 gironi la riduzione della sanzione applicabile in caso di omesso o tardivo versamento (30%) ad un importo pari ad 1/15 per ogni giorno di ritardo.</p> <p>Viene precisato che la nuova previsione si rende applicabile, per effetto del principio del "<i>favor rei</i>", anche alle violazioni commesse precedentemente all'entrata in vigore del decreto, salvo che il provvedimento di irrogazione della sanzione sia divenuto definitivo.</p>	<b>Par. 10</b>
Tassazione di <i>bonus e stock options</i> per il settore finanziario	
<p>Sui componenti variabili della retribuzione (<i>bonus e stock options</i>), è applicata l'addizionale del 10% sull'ammontare che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione.</p> <p>Viene precisato che l'addizionale si rende applicabile ai compensi corrisposti a decorrere dal 17 luglio 2011, anche se maturati in precedenza. Inoltre, nel caso in cui tali componenti siano corrisposti in più rate, l'addizionale si applica al superamento dell'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione, tenendo conto anche delle corrisposizioni effettuate prima del 17 luglio 2011.</p>	<b>Par. 15</b>



### **La riforma della tassazione delle rendite finanziarie: il nuovo regime dei Capital gain non qualificati**

L'eccezionale negatività dei conti dello stato italiano hanno costretto il Governo ad anticipare un provvedimento di cui si parlava da tempo, ma che avrebbe dovuto essere attuato mediante una specifica delega e quindi con tempi decisamente più lunghi: la **riforma della tassazione delle rendite finanziarie**. Questa particolare situazione ha invece giustificato il ricorso alla decretazione d'urgenza e così il [D.L. n.138 del 13 agosto 2011, in G.U. n.188](#) del medesimo giorno, e in vigore dalla stessa data, nell'art.2 commi da 6 a 34 contiene i pilastri della riforma, che probabilmente necessiterà di qualche intervento correttivo, ma che comunque è decisamente ben delineata e, inoltre, pare essere la parte di provvedimento che si propone prospetticamente come la più stabile<sup>2</sup>. In questo contributo daremo un cenno alle linee generali dell'intervento, ma ci concentreremo su quello che è l'aspetto di più diffuso interesse tra i professionisti, cioè le novità in tema di tassazione dei *Capital gain* (e *Capital loss*) derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate.

#### **Le linee generali dell'intervento**

Diciamo subito che tutte le disposizioni che interessano la riforma delle rendite finanziarie entrano in vigore dal 1° gennaio 2012 per cui, fino a quella data, tutto resta regolato dalle disposizioni in vigore a oggi.

La riforma inciderà essenzialmente sul mondo delle persone fisiche, che sono gli unici soggetti che ricevono un effettivo aggravio impositivo. Il mondo delle imprese non è toccato da queste novità, per il fatto che i rendimenti degli strumenti finanziari detenuti in regime d'impresa, di norma, formano il reddito complessivo e quindi, al massimo, potranno scontare delle ritenute alla fonte, ove applicabili, che salgono al 20% dal precedente 12,5%, restando in ogni caso operate a titolo di acconto.

Diversamente le persone fisiche, ma anche le società semplici o gli enti non commerciali, per gli strumenti finanziari detenuti *privatamente*, vedranno un generale aggravio dell'imposizione, perché l'attuale aliquota del 12,5%, che in moltissimi casi rappresenta un'imposta definitiva sul rendimento di determinati strumenti finanziari, tipicamente *quelli da risparmio*, sarà aumentata al 20%.

In realtà questa del 20% è una aliquota per così dire di allineamento, poiché l'imposta al 27% che colpisce i rendimenti dei conti correnti bancari e simili, scenderà al 20%.

#### **Si salvano dall'inasprimento solamente:**

- ➔ i rendimenti dei titoli del debito pubblico italiano (Bot, Cct, ecc.);
- ➔ quelli equiparati;
- ➔ e i titoli emessi da Stati esteri con i quali l'Italia è in grado di scambiare adeguate informazioni ai sensi dell'art.168-bis del Tuir (stati c.d. *white list*).

<sup>2</sup> Nel senso che le inevitabili discussioni che seguono a un D.L. come è il 138, a oggi interessano ad esempio la struttura del contributo di solidarietà, piuttosto che l'introduzione di altre misure quali una tassazione ulteriore dei capitali scudati, o di condoni o misure analoghe.



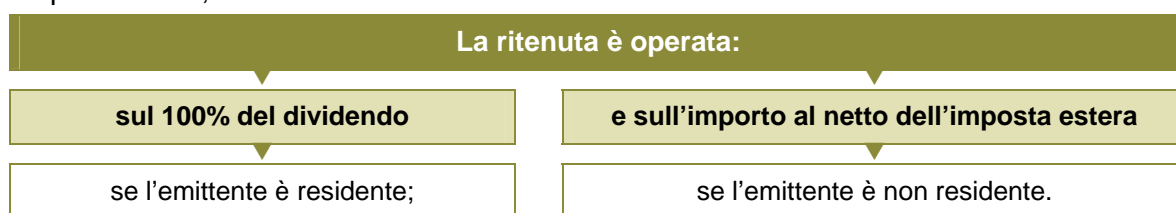
Se quanto abbiamo detto finora riguarda principalmente gli interessi e i rendimenti assimilati, un discorso a parte deve essere fatto per i dividendi e le plusvalenze da partecipazioni non qualificate. Questi redditi escono dalla riforma del 2003 con un trattamento del tutto analogo: sono soggetti a una ritenuta a titolo d'imposta i primi, ovvero ad un'imposta sostitutiva le seconde, con un'aliquota del 12,5%. Ora anche questa aliquota passerà al 20%. In relazione a questi redditi è anche opportuno ricordare che quando rivenienti da partecipazioni qualificate, il loro assoggettamento a imposta avviene mediante concorso alla formazione del reddito complessivo per un importo pari al 49,72% di quanto riscosso, e salvo mantenere l'aliquota al 40% per quelli di *vecchia* formazione. Queste regole restano inalterate.

Quindi, a ribadire, quando si parla di dividendi o di plusvalenze e minusvalenze (*Capital gain e Capital loss*), la riforma interesserà solo quelli rivenienti da partecipazioni non qualificate.

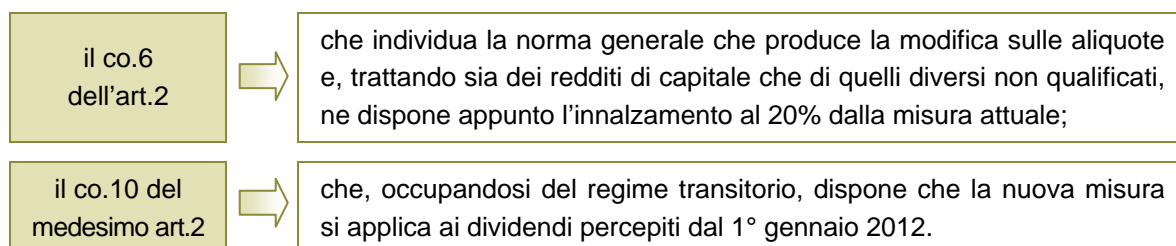
Il problema, come vedremo, e salvo modifiche in sede di conversione, sarà che in alcuni casi l'azionista non qualificato sarà tassato in modo più elevato dell'azionista qualificato, e questa è un'ingiustizia evidente.

### I dividendi da partecipazioni non qualificate


L'attuale regime di tassazione dei dividendi rivenienti da partecipazioni non qualificate è contenuto nell'art.27 del DPR n.600/73, che indica che su detti utili deve essere operata dall'emittente, o dal soggetto incaricato del pagamento, una ritenuta a titolo d'imposta con aliquota del 12,5%.



In effetti il D.L. n.138/11 non interviene su questa norma per cui, a prima vista, la misura dell'aliquota non è toccata direttamente. Tuttavia, si devono avere presenti due disposizioni del D.L. n.138/11, vale a dire:



Ecco quindi un altro aspetto importante: posto che le nuove disposizioni si applicano dal 1° gennaio 2012, questa affermazione non è sufficiente per stabilire a quali dividendi la ritenuta d'imposta si applica nella nuova misura e a ciò, appunto, provvede il richiamato co.10: la nuova misura si applica ai dividendi percepiti dal 1° gennaio 2012, come già detto. Il Legislatore, così, sotto la pressione delle esigenze di gettito, ha scelto la strada della percezione del dividendo – si potrebbe dire cassa secca – avendo a disposizione, si osserva, almeno un'altra strada: quella cioè di legare la nuova misura impositiva non tanto all'aspetto finanziario della percezione, quanto alla data della delibera di distribuzione. In questa direzione, tra l'altro, era andata la riforma del 1997, che aveva stabilito che il nuovo regime delle ritenute si applicava ai dividendi la cui distribuzione era deliberata dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n.461/97 (si veda, in proposito, il co.1 dell'art.14 del predetto decreto; l'entrata in vigore del provvedimento è stata il 1° luglio 1998).

 Il punto dolente, tuttavia, non è l'incremento della tassazione, ma la sperequazione che si registra tra socio non qualificato e socio qualificato.

Dal 2012, e salvo un intervento correttivo, il socio non qualificato che percepisce un dividendo assoggettato a ritenuta d'imposta del 20% subirà una tassazione più elevata rispetto alla stessa situazione che interessa il socio qualificato.

Infatti, a fronte di un dividendo lordo di 100.000, il socio non qualificato subisce una ritenuta d'imposta di 20.000, il socio qualificato fa concorrere al reddito un importo del dividendo ridotto a 49.720, su cui grava, con gli attuali scaglioni e aliquote, un'imposta complessiva di 15.214.

Si veda l'esempio riportato nella seguente tabella.

#### Esempio

<b>Pnq</b>	100.000,00	20%		<b>20.000</b>
Fino a	15.000		23%	3.450
da - a	15.000	28.000	27%	3.510
da - a	28.000	49.720	38%	8.254
<b>Pq</b>	100.000,00	49.72%	49.720	<b>15.214</b>

La soluzione, già indicata dalla stampa specializzata<sup>3</sup>, dovrebbe essere quella non di obbligare l'azionista non qualificato al regime della cedolare secca, ma di prevedere la possibilità di esprimere un'opzione, conveniente in presenza di redditi (particolarmente) elevati.

Questo rischio esisteva anche in sede di varo della riforma del Tuir nel 2004, ma era stato scongiurato con un'opportuna scelta normativa. Stupisce quindi che il Legislatore, in questa sede, se ne sia dimenticato, benché si trovasse in una situazione di grande emergenza.

#### Plusvalenze e minusvalenze da partecipazioni non qualificate

In linea di principio, le modifiche che riguardano i dividendi da partecipazioni non qualificate interessano allo stesso modo le plusvalenze derivanti dal medesimo strumento finanziario, visto che questa seconda grandezza è assimilata a un dividendo non distribuito, ma realizzato tramite la cessione della partecipazione. Tuttavia, il trattamento di questi redditi diversi necessita di ulteriori precisazioni normative, soprattutto in funzione della transizione dal regime del 12,5% a quello del 20%, e considerato che questi strumenti finanziari hanno effetti reddituali pluriennali, a differenza di un dividendo che si esaurisce nell'istante della percezione.

Vediamo allora come interviene il D.L. n.138/11 su questi aspetti, dicendo fin da subito che il regime transitorio è, in buona sostanza, imperniato sulla necessaria scelta di lasciare inalterato il regime di tassazione in essere fino al 31/12/11, anche in quelle situazioni in cui vi può essere un intreccio tra i due regimi, e vedremo meglio tra breve di che si tratta. Ricordiamo, preliminarmente, che la tassazione di una *plus* non qualificata, quando si applica il c.d. regime della dichiarazione, è definita dall'art.5 del D.Lgs. n.461/97, quindi una norma fuori dal sistema del Tuir, al pari di quello che accade per i dividendi. Anche l'attuale disposizione, nella parte in cui prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva nella misura del 12,5%, non viene toccata. Ma anche qui si deve intendere valga il principio generale contenuto nel co.6 dell'art.2 del D.L. n.138/11, come peraltro già detto per i dividendi.

<sup>3</sup> R. Rizzardi, "La cedolare penalizza i piccoli azionisti", in Il Sole 24 Ore del 13 agosto 2011.

Il comma 9 del predetto art.2 si occupa di dare la decorrenza delle nuove norme, e afferma che la misura del 20% si applica ai redditi diversi (i.e. plusvalenze non qualificate) “realizzati a decorrere dal 1° gennaio 2012”.

Sul punto è opportuno precisare che è certamente vero che la tassazione di un reddito diverso è regolata dal principio di cassa, ma è anche vero che il concetto di realizzo, richiamato dalla norma, è diverso da quello di incasso. Infatti, ogni volta che, per una plusvalenza, ma anche una minusvalenza, si fa riferimento al criterio del realizzo, si vuole definire il perfezionamento del trasferimento a titolo oneroso della partecipazione. In altre parole, se una cessione di quote, per fare questo esempio, è stipulata entro il 31 dicembre 2011, ma il corrispettivo è incassato a partire dal 2012, a questa plusvalenza si applicheranno le vecchie regole.

In sostanza, la data di perfezionamento della cessione definisce il regime tributario cui assoggettare la plusvalenza, indipendentemente dalla data di incasso. Allora vorrà dire che solo le plusvalenze derivanti da cessioni perfezionate a decorrere dal 1° gennaio 2012 saranno assoggettate alla nuova misura del 20% di imposta sostitutiva<sup>4</sup>.

Un altro problema che aveva il Legislatore era il modo di combinare le minusvalenze realizzate entro il 31/12/11, in vigenza di un'aliquota del 12,5%. Queste minusvalenze restano riportabili, ma andranno a intaccare plusvalenze che, dal 1 gennaio 2012, sono soggette a un'aliquota del 20%. La scelta effettuata va nella direzione di rendere riportabili le minusvalenze realizzate entro la predetta data non nella misura del 100%, ma in quella ridotta del 62,5%, il che equivale ad attribuire al contribuente un credito d'imposta del 12,5% sul valore delle minusvalenze realizzate entro il 31/12/11. In tal senso, il co.28 dell'art.2 del D.L. n.138/11 che rappresenta uno dei tasselli del regime transitorio, di cui si parla nel paragrafo successivo. In relazione a quanto detto, si veda il seguente esempio.

### Esempio

Minusvalenza realizzata entro il 31/12/11:	100
Plusvalenza realizzata dall'1/01/12:	200

Importo imponibile nel 2012:  $200 - (100 \times 62,5\%) = 200 - 62,5 = 137,5 \times 20\% = 27,5$ , importo dell'imposta sostitutiva.

Se fosse  $200 \times 20\% = 40$  di imposta sostitutiva *lorda* meno credito d'imposta di  $100 \times 12,5\% = 12,5$ , l'imposta sostitutiva *netta* sarebbe  $40 - 12,5 = 27,5$ , come nel caso precedente.

Restano fermi i limiti temporali di riporto delle minusvalenze, vale a dire il quarto periodo d'imposta successivo a quello di realizzo, ex art.68 co.5 Tuir.

Per assicurare ai titoli di stato un regime complessivo invariato rispetto al passato (quindi con riferimento sia agli interessi che ai *Capital gain*), è previsto che le plusvalenze realizzate dalla loro cessione concorrano sì alla tassazione con l'imposta sostitutiva al 20%, ma in misura ridotta e pari al 62,5% del loro ammontare, il che equivale a tassare il 100% al 12,5%.

### Il regime transitorio per le partecipazioni non qualificate

Le modifiche al regime tributario applicabile ai *Capital gain*, anche in passato hanno indotto il Legislatore a varare apposite norme che consentissero ai contribuenti di mantenere i diritti acquisiti fino alla data di entrata in vigore delle modifiche.

<sup>4</sup> In tal senso la C.M. n.165/E/98, par.5.2.1, e la successiva C.M. n.188/E/98, punto 11.

Quindi, nel D.L. n.138/11, il regime transitorio è disciplinato nei commi da 29 a 34 dell'art.2 che, in modi per certi versi simili a quelli propri dell'art.14 del D.Lgs. n.461/97, cerca di assicurare l'applicazione – opzionale – delle regole in vigore fino al 31/12/11 alle plusvalenze maturate a tale data. La norma soffre di qualche intoppo, ma la previsione di base è la seguente: il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni non qualificate (si intende possedute alla data del 31/12/11) può essere sostituito dal valore assunto dalle medesime alla predetta data. Quindi, dal confronto tra questo nuovo valore e il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, si determina una plusvalenza che, ancorché non realizzata, può essere assoggettata a tassazione con l'aliquota del 12,5% e quindi il nuovo valore, fiscalmente riconosciuto, può fare ingresso nel nuovo regime. A titolo esemplificativo si ricorda che il (vecchio) costo fiscalmente riconosciuto potrebbe configurarsi in uno dei seguenti:


1. il costo di acquisto o sottoscrizione *tout court*, eventualmente aumentato da versamenti in conto capitale, o a copertura perdite, o dal valore di crediti oggetto di rinuncia;
2. il valore di mercato determinato alla data del 1° luglio 1998, di entrata in vigore del D.Lgs. n.461/97;
3. il valore rideterminato in base a uno dei tanti provvedimenti di *rivalutazione* che hanno preso le mosse dall'art.5 della L. n.448/01, da ultimo con il D.L. 70/11.

Questa scelta, quindi, in caso di valore al 31/12/11 superiore al costo fiscalmente riconosciuto, ha il vantaggio di assicurare alla plusvalenza virtuale il regime di tassazione con l'aliquota del 12,5%. Quindi solo le ulteriori plusvalenze – cioè i maggiori valori formati rispetto al nuovo costo fiscalmente riconosciuto alla data dell'1/01/12 – e realizzate dopo tale data saranno assoggettate al regime più oneroso del 20%.

#### Per accedere a questa opportunità è necessario:

esprimere un'apposita opzione nella dichiarazione dei redditi, relativa al periodo d'imposta 2011, che riguarda la volontà di quantificare le plusvalenze, ma anche le minusvalenze esistenti alla data del 31/12/11;

versare l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze entro il termine di versamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi relativa al 2011.

 L'elemento a cui si deve porre attenzione è che questa opzione non è selettiva, nel senso che deve valere per tutte le partecipazioni non qualificate detenute dal contribuente, sia in ordine alle *plus* che alle *minus*.

In altre parole, se il contribuente detiene tre partecipazioni non qualificate in tre distinte società, la rideterminazione del valore al 31/12/11 e il versamento della conseguente imposta sostitutiva deve interessare tutte e tre le predette partecipazioni.

Come accennato, da questa rideterminazione dei valori potrebbero scaturire delle minusvalenze virtuali, cui comunque il Legislatore conferisce dignità, tant'è che prevede la possibilità di riportarle nel 2012, nella misura del 62,5%, al pari di quello che è stato previsto per le *minus* effettivamente realizzate. Se questa osservazione risolve il caso in cui tutte le partecipazioni risultino virtualmente minusvalenti alla data del 31/12/11, altra questione riguarda la contemporanea presenza di *plus* e *minus* solo maturate alla predetta data.

#### Esempio

Il contribuente possiede la partecipazione A, plusvalente per 100, e la partecipazione B, minusvalente per 30. Può versare l'imposta sostitutiva del 12,5% solo su 70, vale a dire sulla plusvalenza netta?

La risposta, seppure con le dovute cautele, dovrebbe essere affermativa: se il senso dell'affrancamento è quello di equiparare questa situazione a un'intervenuta cessione,

la predetta compensazione dovrebbe essere certamente ammessa come, a maggior ragione, dovrebbe essere ammessa la compensazione tra plusvalenze virtuali e minusvalenze effettivamente realizzate prima del 31/12/11.

Segnaliamo che il co.34 dell'art.2 del decreto prevede che la concreta attuazione di queste previsioni sia subordinata all'emanazione di un apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, per il quale però non è previsto un termine. Dal decreto ci si aspetta senz'altro la definizione dei criteri di valorizzazione delle partecipazioni alla data del 31/12/11, e almeno un ulteriore chiarimento: un punto infatti che non risulta chiaro dalla disposizione – lett. b) del co.29 del decreto – è se questa opzione deve interessare tutti gli strumenti finanziari posseduti, anche quando per alcuni si applica il regime dichiarativo e per altri quello del risparmio amministrato. Quindi, si dovrà chiarire se l'opzione può essere mantenuta separata in relazione all'uno o all'altro regime, potendosi certamente esprimere per entrambi.

Infine, altra questione che dovrà essere affrontata, certamente dagli operatori e magari anche dal decreto, è l'incrocio tra l'opportunità offerta dal regime transitorio appena descritto e il provvedimento di riapertura della possibilità di rideterminare il valore delle partecipazioni possedute alla data dell'1/07/11, contenuto nell'art.7 del D.L. n.70 del 13 maggio 2011, aspetto sul quale interverremo con un successivo contributo.



### **Riscossione e sanzioni: le novità delle “Manovre estive”**

#### **I cambiamenti introdotti dal Decreto Sviluppo e dalla Manovra correttiva**

Girandola di novità in tema di riscossione delle imposte e irrogazione delle sanzioni all'interno degli ultimi due provvedimenti di natura fiscale varati dall'esecutivo: il c.d. Decreto Sviluppo ([D.L. n.70/11](#)) e la Manovra correttiva dei conti pubblici ([D.L. n.98/11](#))<sup>5</sup>. In linea generale i provvedimenti in oggetto hanno introdotto un alleggerimento delle procedure di riscossione nei confronti dei contribuenti con l'aggiunta di ulteriori strumenti di garanzie e tutela che i concessionari della riscossione sono chiamati ora ad adottare prima di procedere con le misure coattive.

Altalenante, invece, la serie di modifiche introdotte dal Legislatore in materia di sanzioni tributarie. Si passa dall'inasprimento di alcune fattispecie, quali le omissioni o inesattezze in materia di studi di settore, a provvedimenti che mitigano l'impatto delle sanzioni dovute dai contribuenti in caso di ritardi brevi. Importanti anche le novità in materia di iscrizioni a ruolo a titolo provvisorio. In caso di ricorso da parte del contribuente, le somme oggetto di iscrizione a titolo provvisorio scendono dalla metà delle maggiori imposte dovute ad un terzo. Scopo del presente lavoro è quello di riepilogare, per sintesi, tutte le misure introdotte dai citati provvedimenti in materia di riscossione e sanzioni per consentire ai lettori un immediato riscontro, anche dal punto di vista operativo, delle novità recepite nell'ordinamento.

#### **Novità in materia di riscossione**

I provvedimenti estivi hanno introdotto una serie di modifiche alla riscossione sia ordinaria che coattiva dei tributi e contributi previdenziali. Le novità in oggetto sono contenute soprattutto nel c.d. Decreto Sviluppo nel quale si è assistito ad una vera e propria retromarcia del Legislatore in materia di riscossione. Conscio probabilmente delle difficoltà finanziarie dei contribuenti e delle limitazioni giunte dalla giurisprudenza sia di merito che di legittimità, il Legislatore è intervenuto con una serie di modifiche normative volte a stemperare i rapporti fra i contribuenti ed i concessionari della riscossione.

##### ⇒ Inesigibilità dei ruoli

Il comma 34 dell'art.23 del D.L. n.98/11 ha prorogato al 30 settembre 2012 il termine per la presentazione da parte dei concessionari della riscossione delle comunicazioni di inesigibilità dei ruoli. Prima della suddetta modifica, il termine era fissato al 30 settembre 2011. Conscio delle difficoltà tecniche dei concessionari della riscossione, il Legislatore ha così deciso di rinviare il termine per il discarico dei ruoli in tutto o in parte inesigibili.

##### ⇒ Riscossione entrate degli enti locali

A partire dal 1° gennaio 2012 il gruppo Equitalia cesserà di effettuare attività di accertamento, liquidazione e riscossione, sia spontanea che coattiva, delle entrate di natura tributaria e patrimoniali dei comuni e delle società dagli stessi partecipate. Si tratta di funzioni che torneranno ad essere svolte dagli stessi enti locali.

Tali novità sono contenute nell'art.7, co.2, lett. *gg-ter*), *gg-quater*) e *gg-septies*) del D.L. n.70/11.

<sup>5</sup> Per l'entrata in vigore dei due provvedimenti occorre tener presente che il Decreto Sviluppo è entrato in vigore il 14/05/11 mentre la sua legge di conversione (L. n.106/11) è in vigore dal 13/07/11. La Manovra correttiva è invece in vigore dal 6/07/11 (data del decreto) mentre la legge di conversione (L. n.111/11) è in vigore dal 17/07/11.

### ⇒ Riscossione dei contributi previdenziali

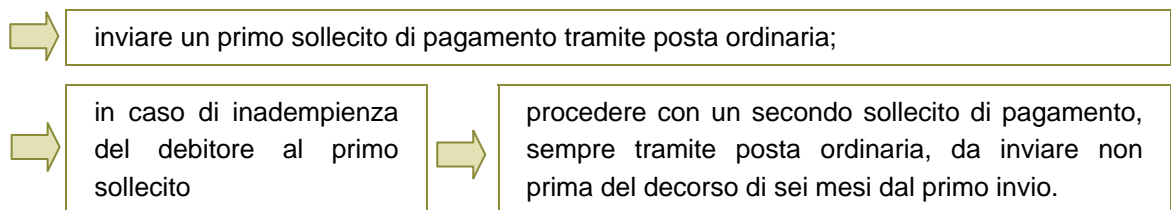
La riscossione dei contributi previdenziali torna ad essere gestita direttamente dagli uffici periferici dell'istituto nazionale della previdenza sociale. Viene dunque interrotta l'iscrizione a ruolo degli stessi a cura dell'Agenzia delle Entrate (salvo i periodi pregressi e gli accertamenti già notificati).

La riscossione avverrà tramite l'"avviso di addebito" (*avviso di addebito lo chiama la norma*) avente valore di titolo esecutivo che sarà emesso dall'Inps.

Le novità sono state introdotte dall'art.7, co.1, lett.n) e co.2, lett.t) del D.L. n.70/11.

### ⇒ Riscossione coattiva dei debiti inferiori a 2.000 euro

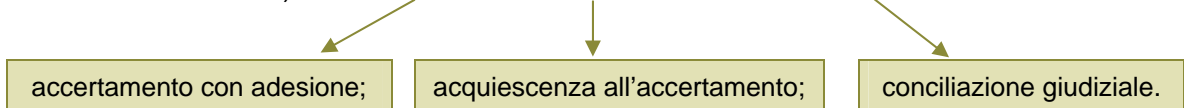
Tenuto conto dell'esiguità degli importi richiesti, il Legislatore ha inteso introdurre ulteriori misure di cautela nei confronti dei contribuenti morosi. Il sistema introdotto dall'art.7, co.2 del D.L. n.70/11 prevede un doppio sollecito di pagamento da inviare al debitore inadempiente prima di dare avvio alle azioni cautelari ed esecutive nei suoi confronti. Prima di poter procedere a tali azioni, quando il credito in mora non supera € 2.000, i concessionari della riscossione dovranno, infatti, adottare le seguenti cautele:



La norma tende ad evitare l'avvio di procedure invasive per crediti di importo modesto introducendo maggiori tutele a favore dei debitori.

### ⇒ Eliminate le fideiussioni per gli istituti deflattivi del contenzioso

Scompare l'obbligo della garanzia fideiussoria per i pagamenti rateali superiori a 50 mila euro dovuti in base ai principali istituti deflattivi del contenzioso tributario. Colpo di spugna, dunque, all'obbligo di prestare idonea garanzia (polizza fideiussoria o fideiussione bancaria) in caso di definizione della lite fiscale tramite:



L'obbligo scompare, ovviamente, quando il contribuente scelga la modalità di pagamento rateale dell'importo definito e quest'ultimo, al netto del primo pagamento rateale, sia superiore ad € 50.000.

La novità in commento non sarà applicabile, per espressa previsione normativa, agli atti di adesione, alle definizioni per acquiescenza del contribuente, agli atti di accertamento e alle conciliazioni giudiziali già perfezionate alla data di entrata in vigore del provvedimento normativo stesso. Per questi istituti deflattivi del contenzioso il perfezionamento si intende raggiunto, in caso di pagamento rateale, con il pagamento della prima rata e con la prestazione della garanzia richiesta.

Ovviamente, in caso di mancato pagamento anche di una sola rata, diversa dalla prima, scatteranno le opportune tutele per il credito erariale che la norma prevede nell'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute con applicazione contestuale delle sanzioni in misura doppia.

Grazie alla novità normativa in commento, introdotta dall'art.23, commi da 17 a 20, della Manovra correttiva (D.L. n.98/11) si vengono così ad uniformare la disciplina della rateazione dei ruoli, nelle quali l'obbligo delle garanzie era già stato soppresso, con quella delle principali procedure deflattive del contenzioso.

## Novità in materia di misure cautelari

Il Decreto Sviluppo (D.L. n.70/11) è intervenuto anche in materia di misure cautelari introducendo sia per quanto attiene ai fermi amministrativi (le c.d. ganasce fiscali) sia per le iscrizioni ipotecarie sugli immobili del debitore moroso, norme a tutela dei contribuenti.

### Le novità introdotte riguardano quindi:

le iscrizioni ipotecarie;

i fermi amministrativi sui beni mobili registrati.

#### ⇒ Iscrizioni ipotecarie

Dalla data di entrata in vigore del Decreto Sviluppo (13 luglio 2011), le nuove disposizioni introdotte dall'art.7, co.2, lett.u-bis), gg-decies) e gg-undecies) prevedono che il concessionario della riscossione proceda alla notifica al debitore moroso di un "preavviso di ipoteca" nel quale sia contenuto l'avviso che, decorso infruttuosamente il termine di trenta giorni senza che sia stato effettuato il pagamento delle somme dovute, l'agente provvederà all'iscrizione di ipoteca sugli immobili del debitore stesso.

L'iscrizione ipotecaria, e più in generale l'espropriazione immobiliare dei beni del debitore sarà, inoltre, vietata nelle seguenti ipotesi:

- ➔ debiti inferiori ad €8.000;
- ➔ debiti inferiori ad €20.000 contestati o contestabili dal contribuente in caso di proprietà, da parte del debitore dell'immobile adibito ad abitazione principale.

Si tratta, dunque, di misure la cui finalità è tutelare maggiormente il contribuente dalle iscrizioni ipotecarie dei concessionari della riscossione introducendo dei veri e propri divieti in presenza di crediti non ancora definitivi nonché quando oggetto dell'iscrizione ipotecaria è l'immobile che il contribuente utilizza come abitazione principale.

#### ⇒ Fermi amministrativi

In tutti i casi in cui la misura cautelare del fermo amministrativo su beni mobili registrati del debitore venga cancellata, a quest'ultimo non potranno essere addebitate le spese relative all'attività dell'agente della riscossione, del Pubblico registro automobilistico o simili. Anche in questo caso si è di fronte ad una norma di tutela dei contribuenti finalizzata ad evitare a questi ultimi i costi relativi alle cancellazioni di provvedimenti iscritti e poi successivamente oggetto di annullamento.

## Nuove modalità di determinazione degli interessi

Il Decreto Sviluppo (D.L. n.70/11) ha rivisto, al ribasso, anche i parametri per determinare la misura degli interessi fiscali da applicare alle dilazioni di pagamento, alla riscossione frazionata ed ai rimborsi d'imposta.

#### ⇒ Interessi fiscali – determinazione

Grazie alle novità introdotte, la misura massima dello *spread* applicabile al tasso di interesse legale, prevista nell'art.1, co.150 della L. n.244/07, scende dagli originari tre punti percentuali ad un solo punto percentuale. Dalla data di entrata in vigore del Decreto Sviluppo (13 luglio 2011) la misura effettiva degli interessi di dilazione delle imposte è dunque determinata periodicamente attraverso un apposito Decreto Ministeriale che potrà incrementare, fino al massimo di un punto percentuale, la misura vigente del tasso di interesse legale.

🌿 Considerato, quindi, che attualmente la misura degli interessi legali stabilita dall'art.1284 del c.c. è pari all'1,50%, la misura massima degli interessi fiscali che potrà essere stabilita dai futuri decreti ministeriali non dovrà superare il 2,50%.



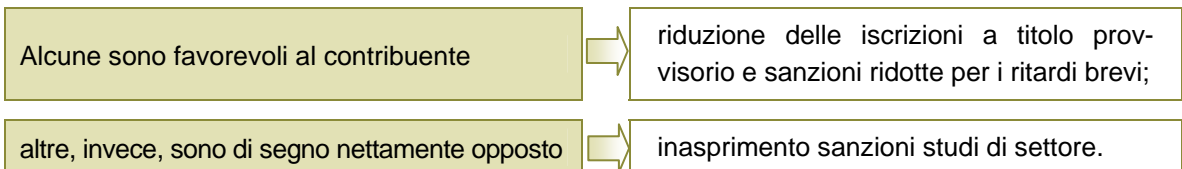
### ⇒ Interessi di mora – anatocismo fiscale

Per i ruoli consegnati a decorrere dal 13 luglio 2011 gli interessi moratori non saranno più calcolati sulla quota riferita alle sanzioni pecuniarie di natura tributaria ed agli interessi. Attraverso una modifica all'art.30, primo comma, del DPR n.602/73 si stabilisce, infatti, che per le somme iscritte nei ruoli consegnati dopo l'entrata in vigore del c.d. Decreto Sviluppo, la base di riferimento per il calcolo delle indennità di mora dovrà essere determinata al netto delle sanzioni pecuniarie di natura tributaria e degli interessi dovuti dal contribuente. Viene così messa la parola fine a quella sorta di anatocismo fiscale che vedeva calcolati gli interessi di mora sugli stessi interessi iscritti a ruolo a carico del debitore.

	<b>Ante D.L. sviluppo</b>	<b>Dopo il D.L. sviluppo</b>
Indennità di mora – base di calcolo:	Importo complessivo iscritto nei ruoli	Importo iscritto a ruolo al netto delle sanzioni pecuniarie tributarie e interessi passivi
Determinazione degli interessi fiscali:	Interessi legali + <i>spread</i> massimo di tre punti percentuali	Interessi legali + <i>spread</i> massimo di un punto percentuale

### **Novità in tema di sanzioni e ravvedimento**

Le novità introdotte dal D.L. Sviluppo e dalla Manovra correttiva sulle sanzioni di natura tributaria e sul ravvedimento sono più di una.



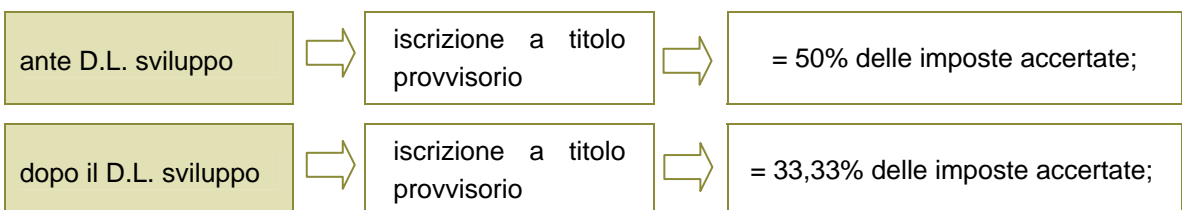
### ⇒ Iscrizioni a ruolo a titolo provvisorio

Grazie alla modifica introdotta dal D.L. Sviluppo all'art.15 del DPR n.602/73, le somme che potranno essere oggetto di riscossione o iscrizione a ruolo a titolo provvisorio passano dalla metà delle imposte, contributi e premi corrispondenti ai maggiori imponibili accertati dall'ufficio ad un terzo.

La suddetta modifica normativa è finalizzata ad attenuare l'impatto dei nuovi accertamenti esecutivi che dal prossimo 1° ottobre saranno emessi per le imposte dirette e per l'Iva relativamente ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 e seguenti.

Si tratta di una misura estremamente importante perché spesso la decisione di impugnare un accertamento è condizionata proprio dall'importo delle somme che comunque l'Ufficio potrà richiedere tramite la suddetta iscrizione a ruolo a titolo provvisorio.

Grazie a tale disposizione, dunque, il panorama delle iscrizioni a ruolo a titolo provvisorio sugli atti oggetto di impugnativa da parte del contribuente è il seguente:



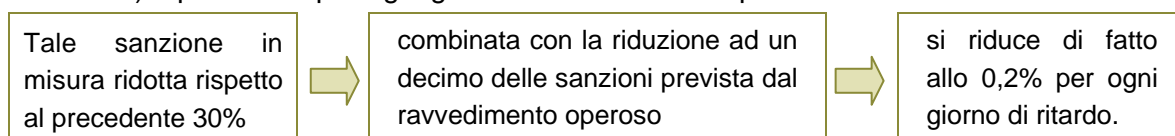
### **Esempio**

Al Sig. Rossi viene notificato un accertamento contenente la richiesta di maggiore imposta Irpef di €10.000,00 oltre sanzioni ed interessi. Il contribuente decide di impugnare l'avviso di accertamento in Commissione Tributaria.

Grazie alle novità introdotte dal Decreto Sviluppo, l'ufficio potrà richiedere a titolo provvisorio, stante la pendenza del ricorso, solo un terzo delle maggiori imposte pari ad €3.333,33. Nel sistema previgente l'iscrizione a titolo provvisorio sarebbe stata invece pari alla metà delle maggiori imposte ovvero €5.000,00.

#### ⇒ Sanzioni ridotte per ravvedimento breve

Quando un pagamento è effettuato con un ritardo non superiore ai 14 giorni, i contribuenti potranno beneficiare delle sanzioni in misura ridotta e del conseguente maxi ravvedimento, introdotto dall'art.23, co.31 della Manovra correttiva. Grazie a tale disposizione, infatti, la sanzione applicabile per i pagamenti con breve tardività (entro il 14° giorno dalla scadenza) è pari al 2% per ogni giorno di ritardo fino al quindicesimo.



Per l'effetto moltiplicatore introdotto dalla norma al quindicesimo giorno la sanzione ridotta viene di fatto ad annullarsi tornando a coincidere con quella ordinaria ( $2\% \times 15 = 30\%$ )<sup>6</sup>. L'Agenzia delle Entrate, con la C.M. n.41/E/11 ha avuto modo di precisare come, per effetto del principio del "favor rei", la nuova previsione si renda applicabile anche alle violazioni commesse prima dell'entrata in vigore della Manovra correttiva, a condizione che il provvedimento di irrogazione delle sanzioni non sia divenuto definitivo.

#### **Esempio 1: tardivo versamento non ravveduto**

Un contribuente versa le ritenute d'acconto Irpef pari ad € 1.000 con cinque giorni di ritardo rispetto alla scadenza del giorno 16 del mese successivo al pagamento dei relativi compensi. Grazie alle nuove disposizioni introdotte nella Manovra correttiva questa tardività verrà sanzionata in misura pari al 10% dell'imposta calcolata determinata moltiplicando i giorni di ritardo per l'importo del 2% giornaliero.

#### **Esempio 2: tardivo versamento con ravvedimento**

Se il contribuente dell'esempio precedente avesse deciso di effettuare il pagamento tardivo di cinque giorni avvalendosi delle disposizioni del ravvedimento operoso avrebbe dovuto applicare la sanzione ridotta dell'1% pari a 10 euro. Tale importo si ottiene riducendo ad un decimo l'importo della sanzione ordinaria applicabile di cui all'esempio precedente.

#### ⇒ Irrogazione immediata delle sanzioni

Le sanzioni collegate al tributo o ai maggiori tributi dovranno d'ora in poi essere irrogate contestualmente alla richiesta delle maggiori somme a titolo d'imposta. Scompare così il c.d. doppio binario sulla base del quale gli uffici potevano irrogare le sanzioni con atto separato da quello di accertamento dei tributi.

Attraverso una modifica operata dalla Manovra correttiva alla norma contenuta nell'art.17 del D.Lgs. n.472/97 si introduce dunque per gli uffici l'obbligo, al posto dell'attuale facoltà, di irrogare le sanzioni collegate al tributo contestualmente all'emissione dell'avviso di accertamento o di rettifica. Ciò anche in assenza di previa contestazione al contribuente di quanto richiesto con l'atto medesimo.

Tale obbligo per gli uffici viene fatto decorrere con gli atti emessi a far data dal 1° ottobre 2011.

#### ⇒ Riduzione delle sanzioni in base alle deduzioni del contribuente

Per gli atti di irrogazione di sanzioni notificati dopo l'entrata in vigore del D.L. n.98/11 (6 luglio 2011) e per tutti quelli che a tale data risultavano pendenti i termini per il ricorso

<sup>6</sup> Per un approfondimento sulle modifiche al ravvedimento operoso si veda l'articolo di F. Colombo, "Le novità in tema di ravvedimento operoso: rateazione delle somme da ravvedimento operoso e ravvedimento "sprint"", in La Circolare Tributaria n.32/11, pag.24.

in Commissione Tributaria, sarà d'ora in poi possibile per l'ufficio procedere alla riduzione delle sanzioni stesse sulla base delle deduzioni presentate dal contribuente.

⇒ Inasprimento sanzioni in materia di studi di settore

La Manovra economica ha introdotto un vero e proprio giro di vite sulle sanzioni in materia di studi di settore. Le norme che intervengono su questa delicata materia sono contenute nel co.28 dell'art.23 del D.L. n.98/11.

L'intervento complessivo introduce sanzioni, sia dirette che indirette, che colpiscono alcuni comportamenti dei contribuenti.

Quanto alle sanzioni dirette spiccano gli inasprimenti delle stesse a carico dei contribuenti che omettano la presentazione del modello dati rilevanti ai fini degli studi di settore pur essendone obbligati, anche in virtù di uno specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate. In queste fattispecie, si legge nella lett.b) del co.23 dell'art.23 del D.L. n.98/11, scatterà una vera e propria aggravante che porterà gli uffici ad applicare a carico del contribuente la sanzione prevista nella sua misura massima (€2.065,00).

Tali omissioni costituiranno, altresì, una vera e propria fattispecie aggravante sulla base della quale la misura della sanzione minima e massima applicabile nelle ipotesi di infedele dichiarazione dei redditi, dell'Iva o dell'Irap, verrà elevata del 50%.

Maggiorazione delle sanzioni nella misura del 50% che non si renderà, però, applicabile qualora le rettifiche operate al reddito dichiarato, al volume d'affari o al valore della produzione sulla base degli studi di settore appositamente corretti, non superi il 10% di quanto dichiarato dal contribuente.

Ma i comportamenti poco ortodossi dei contribuenti in tema di studi di settore potranno dar vita anche a vere e proprie sanzioni indirette e accessorie.

Fra queste occorre evidenziare che:

secondo la disposizione contenuta nella lett.c) del citato co.28 della Manovra economica, l'omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per gli studi di settore o l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore rivelatesi poi inesistenti, costituiranno una nuova fattispecie in grado di far scattare un accertamento analitico induttivo del reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato dal contribuente.

Nemmeno la congruità rispetto agli studi di settore potrà più consentire una certa tranquillità fiscale ai contribuenti. La Manovra economica prevede, infatti, testualmente che gli uffici potranno comunque procedere alla rettifica del reddito dichiarato dal contribuente congruo agli studi di settore, disattendendo le risultanze di questi ultimi senza dover motivare ed evidenziare le ragioni sulla base delle quali le risultanze stesse dello studio di settore sono state disattese.

<b>Nuove sanzioni dirette ed indirette sugli studi di settore</b>	
Omessa presentazione modello dati	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ Se tale adempimento è dovuto, anche a seguito di invito da parte delle Entrate, scattano le sanzioni nella misura massima pari ad €2.065,00;</li><li>➤ in queste ipotesi le sanzioni minima e massima per infedele dichiarazione sono aumentate del 50%.</li></ul>
Nuova fattispecie di accertamento induttivo	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ omessa o infedele indicazione dei dati nei modelli rilevanti ai fini degli studi;</li><li>➤ indicazione di cause di esclusione o inapplicabilità degli studi non veritiere.</li></ul>
Rettifiche ai soggetti congrui agli studi: dopo la Manovra correttiva	<ul style="list-style-type: none"><li>➤ l'ufficio non deve più motivare le ragioni per le quali disattende le risultanze dello studio di settore;</li><li>➤ resta salva la franchigia da accertamento induttivo.</li></ul>



### **Legittimo il raddoppio dei termini in caso di obbligo di denuncia per reati tributari**

La recente [sentenza n.247 del 25 luglio 2011 della Corte Costituzionale](#) ha dichiarato legittima la disposizione che disciplina il raddoppio dei termini per l'accertamento tributario in presenza di violazioni fiscali per le quali scatta l'obbligo di denuncia penale, e ciò anche laddove la contestazione della violazione penale sia stata effettuata quando i termini per l'accertamento ordinario siano già decaduti. La decisione, per alcuni aspetti opinabile, è stata oggetto di aspre critiche sulla stampa specializzata e da autorevolissima dottrina cui rimandiamo per gli opportuni approfondimenti<sup>7</sup> ed è certamente destinata ad avere un effetto dirompente nella pratica quotidiana. Vediamo in questo contributo di coglierne i contenuti salienti e di evidenziare alcune delle possibili conseguenze che scaturiranno dall'applicazione dei principi enunciati.

#### **Breve premessa ed inquadramento della questione**

Ai sensi dell'art.43 del DPR n.600/73, l'avviso di accertamento relativo alle imposte sui redditi deve essere notificato entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Speculare è l'art.57 del DPR n.633/72, con riferimento all'Iva.

Nell'ipotesi di omessa dichiarazione, sia per le imposte sui redditi sia per l'Iva, il termine ordinario di decadenza del potere accertativo coincide con il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. I medesimi artt.43 del DPR n.600/73 e 57 del DPR n.633/72 sanciscono che, in caso di violazione comportante l'obbligo di denuncia per reati fiscali, i termini sono raddoppiati in relazione al periodo d'imposta in cui l'illecito è stato commesso. Ne consegue che, in relazione alle ipotesi citate, l'Amministrazione Finanziaria può notificare l'accertamento entro il 31 dicembre:

dell'ottavo anno successivo

a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;

del decimo anno successivo

a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione, nel caso di dichiarazione omessa o nulla.

La *ratio* della disposizione va ricercata nella necessità di "garantire la possibilità di utilizzare per un periodo di tempo più ampio di quello ordinario gli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini condotte dall'autorità giudiziaria"<sup>8</sup>.

Ai sensi dell'art.37, co.26 del D.L. n.223/06, la norma si applica a "decorrere dal periodo d'imposta per il quale alla data di entrata in vigore del presente decreto sono ancora pendenti i termini" per l'accertamento. Il citato D.L. n.223/06 non ha peraltro specificato un punto decisivo, e cioè se l'acquisizione degli elementi penalmente rilevanti possa o meno ritenersi evento idoneo a legittimare il raddoppio dei termini ove essa si concretizzi in un momento in cui i termini ordinari per l'accertamento siano già decaduti. Tale situazione si tradurrebbe in un'indiscriminata posizione di vantaggio per gli Uffici e per questo motivo la [CTP di Napoli n.266 del 29/04/10](#) ha rimesso alla Consulta la

<sup>7</sup> Si vedano, al riguardo: R. Lugano e P. Ceppellini, "L'ombra del reato dà l'assist agli uffici" il Sole 24ore del 1 agosto 2011; F. Teasuro "La consulta ha trascurato lo Statuto", il Sole 24ore del 27 luglio 2011, pag. 25; A. Iorio "Promossi i termini per i controlli", il Sole 24ore del 26 luglio; Assonime, circ. n.20 del 29 luglio 2011.

<sup>8</sup> Relazione governativa al D.L. n.223/06.

questione di legittimità costituzionale delle disposizioni citate nella parte in cui non subordina il raddoppio del termine al fatto che la denuncia ex art.331 c.p.p. sia stata inviata antecedentemente allo spirare degli ordinari termini di decadenza dell'azione di accertamento.

Prima della sentenza n.247/11 della Corte Costituzionale, gli orientamenti giurisprudenziali erano stati contrastanti<sup>9</sup>. La dottrina, invece, si era quasi unanimemente schierata nello sposare la tesi dell'illegittimità del raddoppio dei termini quando gli elementi penali emergono successivamente allo spirare dell'ordinario termine di prescrizione<sup>10</sup>, affermando che i termini di decadenza sono previsti dalla Legge nella tutela di un interesse ordinamentale superiore a quello delle parti in causa, al fine di garantire certezza del diritto, affidamento e ragionevolezza.

### La sentenza del Corte Costituzionale

La questione centrale affrontata dalla Corte Costituzionale è quindi quella che attiene al fatto se il raddoppio dei termini di accertamento previsto dagli artt.43 del DPR n.600/73 e 57 del DPR n.633/72 debba o meno essere subordinato all'avvio dell'azione penale prima del decorso dei termini "ordinari" di accertamento.

La tesi garantista, sul punto, poggiava su solide argomentazioni che, però, sono state in toto disattese dalla Consulta:

- ➔ la cristallina disposizione prevista nello Statuto del contribuente in cui si afferma che *"i termini di prescrizione e di decadenza degli accertamenti non possono essere prorogati"*. In questo contesto, a parere dei più, la disposizione che disciplina il raddoppio dei termini avrebbe dovuto essere interpretata in modo restrittivo;
- ➔ l'indiscutibile posizione di vantaggio che si verrebbe a determinare in capo agli Uffici per effetto del potere ad essi assegnato;
- ➔ l'evidente disparità di trattamento che si realizza tra contribuenti diversi in relazione ai termini di prescrizione delle annualità fiscali;
- ➔ il censurabile effetto attinente all'applicazione retroattiva dei termini raddoppiati alla stregua di una vera e propria sanzione impropria.

La Corte Costituzionale, nell'articolata e corposa sentenza, boccia a 360 gradi le tesi che in una prospettiva di tutela per i contribuenti avrebbero consentito di arginare la portata applicativa del raddoppio dei termini affermando che:

*"I termini raddoppiati (...) operano, invece, in presenza di violazioni tributarie per le quali v'è l'obbligo di denuncia. È, perciò, del tutto irrilevante che detto obbligo, (...) possa insorgere anche dopo il decorso del termine "breve" o possa non essere adempiuto entro tale termine. Ciò che rileva è solo la sussistenza dell'obbligo, perché essa soltanto connota, sin dall'origine, la fattispecie di illecito tributario alla quale è connessa l'applicabilità dei termini raddoppiati di accertamento".* La Corte rinforza la propria tesi affermando che *"Il raddoppio dei termini deriva dall'insorgenza dell'obbligo della denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione di tale denuncia o da un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato"*.

In estrema sintesi, quindi, il raddoppio dei termini di accertamento può esserci anche in relazione a fatti ed elementi che emergono successivamente allo spirare dell'ordinario periodo di accertamento e ciò a prescindere che la denuncia penale sia stata presentata o meno. La difesa della legittimità del raddoppio dei termini poggia sulla constatazione che:

<sup>9</sup> Oltre alla citata CTP di Napoli si vedano: CTP Reggio E. n.170 del 4/10/10, e CTP Treviso n.112 del 2/12/10.

<sup>10</sup> Per tutta si veda Assonime, circolare n.8/10.

*“si tratterebbe di distinti termini di accertamento fissati dalla legge, in modo automatico, in presenza di una condizione oggettiva (la sussistenza dell’obbligo di denuncia penale per i reati tributari), con ciò escludendo ogni discrezionalità dell’Amministrazione Finanziaria in ordine alla loro applicazione. In questa prospettiva, sarebbe in altre parole indifferente che l’obbligo di denuncia penale sia stato adempiuto entro il termine “breve” o entro il termine “raddoppiato”, perché la fattispecie di illecito tributario cui si riconnette l’applicabilità del termine raddoppiato di accertamento consisterebbe nella mera sussistenza dell’obbligo di denuncia”<sup>11</sup>.*

Rimandando a successivi contributi su questa rivista l’analisi dei tanti risvolti giuridici che sottendono alla decisione assunta dalla Corte Costituzionale, intendiamo di seguito soffermarci su alcuni aspetti che scaturiscono dalla lettura della sentenza.

Detto che sarà comunque il giudice tributario che dovrà vagliare se è stato commesso un reato in relazione al quale vi è o meno l’obbligo della denuncia, l’avviso di accertamento emesso fruendo del raddoppio dei termini dovrà comunque indicare puntualmente gli elementi di fatto e di diritto che presuppongono l’obbligo della denuncia penale. Senza tali elementi, ovviamente, il giudice non sarebbe in grado di operare un vaglio della legittimità dell’atto, secondo il proprio ruolo di garanzia ed imparzialità. Ed in questo contesto resta ancora da decifrare il tema di quale natura debba essere riferita al fatto oggetto di denuncia penale.



Come acutamente evidenziato in dottrina, infatti, se ad esempio il fatto posto a base dell’avviso di accertamento è diverso da quello su cui la Procura avvia le indagini penali, è legittimo sostenere che il raddoppio dei termini di accertamento possa essere ritenuto valido e ciò, ulteriormente anche laddove l’Ufficio ometta di procedere con la presentazione della denuncia stessa?<sup>12</sup>

A rigor di logica la risposta pare possa essere positiva in quanto, come evidenzia Assonime:

*“.....se è vera la premessa dalla quale la sentenza parte, e, cioè, che il presupposto dell’allungamento dei termini – rectius: dell’autonoma previsione di termini raddoppiati – è nella denunciabilità penale dei fatti, occorre concludere che questo presupposto possa anche prescindere dai comportamenti dell’ufficio; si dovrebbe, in altri termini, ritenere che il raddoppio dei termini scatti anche quando l’ufficio incorra in omissioni sanzionabili penalmente, ledendo il diritto di difesa. Soprattutto, merita considerare la situazione complessiva che da questo approccio si produce. In definitiva, il raddoppio dei termini prescinde dal giudizio penale di merito (archiviazione, proscioglimento, condanna, non luogo a procedere ecc.) perché, come correttamente rileva la sentenza, non esiste più la pregiudiziale penale; e verrebbe a prescindere, altresì, dall’attenzione dell’ufficio perché legato all’obiettivo presupposto della denunciabilità. Dunque, il raddoppio dei termini non è collegato neanche alla circolabilità delle prove formatesi nel processo penale perché questa circolabilità viene ritenuta dai giudici costituzionali una finalità “aggiuntiva” della norma ma non necessaria; esso, inoltre, può operare (senza distinzione) in relazione a tutti i fatti che rilevano ai fini del superamento delle soglie penali perché è sull’insieme di questi fatti che si basa l’aspetto materiale della notitia criminis; e, infine, può derivare – ed è questo il punto delicato in discussione – anche da attività accertative concretamente iniziate, ad esempio, nell’ottavo anno (o nel decimo anno, in caso di omessa dichiarazione) in quanto, ad avviso della Corte, non è necessario che il fumus del reato sia rilevato dall’ufficio nei termini ordinari dell’accertamento”.*

<sup>11</sup> Circolare Assonime n. 20/11.

<sup>12</sup> Si veda Tesouro op. cit..

Non sfuggirà, quindi, l'estrema pericolosità delle conseguenze che possono derivare da un utilizzo strumentale dei principi enunciati dalla Corte, con riguardo alla possibilità da parte degli Uffici di accertare annualità ormai prescritte secondo il computo ordinario dei termini, in relazione ad un "*fumus*" istruttorio mirato al rinvenimento di fatti o elementi che possono far presumere l'esistenza di una violazione penalmente rilevante. In questo contesto, come giustamente evidenziato da Assonime, avrebbe dovuto essere meglio apprezzato il generale divieto di proroga dei termini di decadenza fissati dallo Statuto del contribuente come baluardo ad un'interpretazione estensiva in relazione ai principi costituzionali della certezza del diritto, dell'affidamento e della ragionevolezza. Ma così, evidentemente, non è stato.

E, sul piano pratico, non è certo tranquillizzante la constatazione che in presenza di un utilizzo non legittimo della norma da parte del Fisco sarà il giudice tributario che valuterà, ove ovviamente gli venga richiesto, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia da parte dell'Ufficio, compiendo una valutazione ora per allora in merito alla loro ricorrenza ed accertando se l'Amministrazione abbia agito con correttezza ed imparzialità. Ricordiamo, infatti, che il nuovo sistema degli accertamenti esecutivi che entrerà in vigore il prossimo 1 ottobre renderà particolarmente penetrante la procedura di riscossione con la concreta possibilità che i soggetti accertati debbano anticipare parte delle maggiori imposte accertate a prescindere dalla legittimità dell'avviso di accertamento.

### **Conclusioni**

Evidenziamo, in conclusione, due ulteriori aspetti che a noi sembrano non secondari. Innanzitutto va segnalato che l'interpretazione giurisprudenziale obbligherà, in pratica, i contribuenti (anche a scampo di equivoci), alla conservazione della documentazione contabile sino allo spirare del termine lungo previsto per i casi di raddoppio dei termini per l'accertamento, con ovvi problemi, però, per le annualità pregresse per le quali, in mancanza di un parere esplicito della giurisprudenza, in molti avranno osservato il termine ordinario per la conservazione della stessa.

Sul tema del raddoppio del termine di decadenza del potere di accertamento e le ipotesi nelle quali i contribuenti si sono avvalsi del condono del 2002 occorrerà, infine, attendere il parere del Consiglio di Stato che dovrà pronunciarsi il prossimo 23 novembre per avere una parola definitiva. La sentenza della Corte Costituzionale qui brevemente commentata si è comunque pronunciata anche su questo punto, sostenendo che:

- ➔ se da un lato la proroga può operare anche se gli indizi di delitto sono rinvenuti in un momento in cui i termini ordinari per l'accertamento sono già spirati;
- ➔ dall'altro è necessario far sì che il contribuente non sia soggetto per un periodo indeterminato all'azione accertatrice, con conseguente impossibilità di cumulo tra diverse cause di proroga dei termini di decadenza dell'azione di accertamento.

**Territorialità dei servizi: i chiarimenti della circolare n.37/E/2011**

a cura di Ennio Vial

**Introduzione**

La [C.M. n.37/E del 29 luglio 2011](#) è intervenuta sul tema della territorialità Iva delle prestazioni di servizi riprendendo, in buona parte, i contenuti del [regolamento comunitario n.282 del 15 marzo 2011](#). I temi affrontati sono i seguenti:

- lo *status* del committente (quando è soggetto Iva e quando è privato) e la qualità dello stesso (sfera professionale o privata);
- la stabile organizzazione ai fini Iva;
- adempimenti in capo al committente italiano;
- operazioni non imponibili;
- operazioni che derogano la regola generale di cui all'art.7-ter del DPR n.633/72.

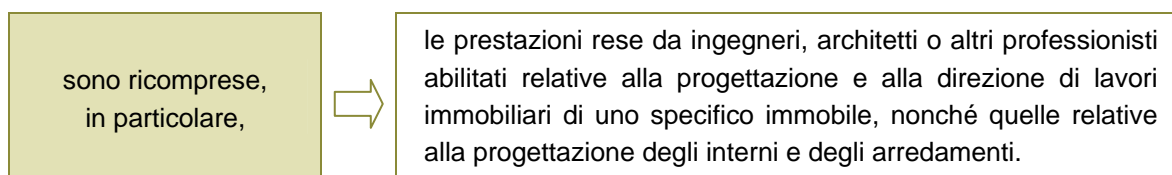
In questa sede esamineremo l'ultimo punto rinviando l'esame dei precedenti ad un successivo intervento.

**Regole derogatorie sia per committenti soggetti Iva che privati**⇨ Prestazioni relative a beni immobili

Le prestazioni di servizi relative a beni immobili sono soggette ad Iva nel Paese in cui si trova l'immobile (art.7-*quater*, co.1, lett.a). Sotto questo profilo la disciplina non è mutata rispetto a quella previgente in vigore fino al 2009, tuttavia la nuova norma menziona espressamente:

- la "fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio";
- la "concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili" quali, ad esempio, la locazione, sublocazione, concessione e sub concessione.

La C.M. n.37/E/11 precisa che non rientra nell'ambito applicativo della disposizione la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento su immobili (quali, in via meramente esemplificativa, il diritto di usufrutto). Infatti, l'art.2, co.1, DPR n.633/72 ricomprende tale fattispecie tra le cessioni di beni<sup>13</sup> che, quindi, sono ricondotte nell'alveo dell'art.7-*bis*. L'Agenzia riprende le proprie tesi già espresse nella recente C.M. n.29/E/11, punto 3 in relazione alla regola cui assoggettare le perizie rese da professionisti. Si chiarisce che, in linea con gli orientamenti comunitari, le disposizioni della direttiva che prevedono deroghe rispetto ai principi generali devono essere interpretate in maniera restrittiva<sup>14</sup>. Da ciò consegue che l'art.7-*quater*, lett.a) deve essere interpretato in modo restrittivo. Il dato normativo ricomprende sia le perizie relative a beni immobili, che le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari. Secondo l'Agenzia tra queste ultime:



<sup>13</sup> Lo Stato italiano si è avvalso della facoltà accordata dall'art.15, n.1) e n.2), della Direttiva 2006/112/CE che, appunto, accorda agli Stati membri la facoltà di considerare beni materiali "determinati diritti su beni immobili" e, segnatamente, "i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili".

<sup>14</sup> Sentenze Corte di Giustizia europea n.C-49/09 del 28/10/10, n.C-86/09 del 10/06/10, n. C-308/96 e n. C-94/97 del 22/10/98.



Invece, esulano dalla fattispecie,



la progettazione non riferita ad immobili specificamente individuati, e i servizi di consulenza e assistenza tecnica o legale che non afferiscono direttamente alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari, ancorché riferiti a un dato immobile.

Conseguentemente, nella C.M. n.29/E/11 si chiarisce che la progettazione, effettuata da un ingegnere, di un complesso immobiliare specificamente individuato e sito in un Paese non *black list* rientra nella deroga relativa agli immobili di cui all'art.7-*quater*, lett. a), e che la prestazione di servizi non è territorialmente rilevante in Italia.

A parte il fatto che il regime della territorialità Iva prescinde dal fatto che l'immobile si trovi in un Paese incluso nella *black list*, è bene evidenziare come l'Agenzia escluda dalla regola della territorialità le seguenti prestazioni:

- la progettazione, quando essa non è riferita a immobili specificamente individuati;
- i servizi di consulenza e assistenza tecnica o legale che non afferiscono direttamente alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari, ancorché, in tal caso, riferiti a un immobile specifico.

La C.M. n.37/E/11 propone come esempio di esclusione dal criterio derogatorio previsto per gli immobili, l'attività dell'avvocato relativa alla predisposizione dell'atto di vendita di un immobile o l'attività del tributarista relativa alla valutazione dei profili fiscali dell'operazione<sup>15</sup>. Interessanti chiarimenti sono forniti anche in relazione alle prestazioni di agenzia relative agli immobili.

Si evidenzia come sia la normativa comunitaria<sup>16</sup> che quella nazionale facciano riferimento esclusivamente alla c.d. intermediazione immobiliare avente cioè ad oggetto sia la cessione che la locazione degli stessi ma non anche l'intermediazione relativa alla prenotazione di servizi alberghieri<sup>17</sup>.

L'articolo 31 del regolamento chiarisce che le intermediazioni nel settore alberghiero:

rientrano nella regola generale dell'art.7-*ter*

se il committente è un soggetto Iva

oppure nella regola derogatoria contenuta nell'art.7-*sexies*, lett. a), che dà rilievo al luogo in cui viene eseguita la prestazione alberghiera

nel caso in cui il committente sia un privato.

Se la prestazione alberghiera è tuttavia compresa dall'agenzia di viaggio in un pacchetto turistico (così come definito dal decreto 30 luglio 1999, n.340) di cui all'art.74-*ter*, la stessa si considera in ogni caso effettuata nello Stato in cui ha sede l'agenzia di viaggio, o la stabile organizzazione dell'agenzia di viaggio, che cede il pacchetto turistico<sup>18</sup>. Da ultimo, è opportuno richiamare le osservazioni fatte nel punto 3.1.2 della C.M. n.37/E/11 in relazione alla distinzione tra beni mobili e immobili. Si tratta di una questione che ha assunto importanza dal 2010, ossia da quando le prestazioni relative ai beni mobili rientrano nella regola generale dell'art.7-*ter*, non essendo più soggette ad Iva nel Paese in cui la prestazione viene effettuata<sup>19</sup>. Sul punto la circolare richiama l'art.12, par.2, co.1 della direttiva la quale stabilisce che "si considera "fabbricato" qualsiasi costruzione incorporata al suolo". Sulla stessa scia si pone anche la [C.M. n.38/E/10](#), punto 1.8.a) dove si chiarisce che si è in presenza di beni immobili quando non sia possibile separare il bene mobile dall'immobile (terreno o fabbricato) senza alterare la funzionalità del bene stesso o quando per riutilizzare il bene in un altro contesto con le medesime finalità debbano essere effettuati antieconomici interventi di adattamento.

<sup>15</sup> Se queste prestazioni sono rese a soggetti Iva, rileverà il Paese del committente secondo la regola generale dell'art.7-*ter*.

<sup>16</sup> Art.47 Direttiva 2006/112/CE.

<sup>17</sup> Sul punto era intervenuta anche la R.M. n.48/E/10.

<sup>18</sup> In tal senso pone l'art.307 della direttiva 2006/112/CE e lo stesso art.74-*ter*.

<sup>19</sup> Nella sostanza, la vecchia disciplina in vigore al 2009 non prevedeva sostanziali differenziazioni tra un servizio relativo ad un immobile ed uno relativo ad un bene mobile per cui la distinzione perdeva di interesse.

Infine, la C.M. n.37/E/11 chiarisce che occorre altresì aver riguardo all'eventuale accatastamento del bene, elemento che lascia presumere di norma che il bene medesimo abbia caratteristiche tali da essere qualificato come immobile.

#### ⇒ Prestazioni di trasporti passeggeri

Il punto 3.1.3, nel ricordare che le prestazioni di trasporto passeggeri sono soggette alla disciplina Iva italiana in ragione della distanza percorsa nel territorio dello Stato, ricorda che devono ancora considerarsi valide le vecchie interpretazioni ministeriali volte a determinare forfetariamente, in alcuni casi, il tratto italiano.

Per il trasporto marittimo internazionale, la C.M. n.11/420390 del 7/03/80 ha fissato forfetariamente al 5% di ogni singolo intero trasporto - la quota parte del servizio di trasporto marittimo internazionale che può considerarsi effettuata nel territorio dello Stato<sup>20</sup>. Relativamente al trasporto aereo internazionale, la R.M. n.89/97 ha stabilito che le prestazioni di servizi rese nello spazio aereo italiano debbano essere forfetariamente individuate nella misura del 38% dell'intero tragitto del singolo volo internazionale.

#### ⇒ Prestazioni relative ad attività sportive, culturali e scientifiche

Su questo tema il punto 3.1.4 fornisce interessanti chiarimenti. Innanzitutto viene fornita un'elencazione delle prestazioni che si considerano relative a fiere ed esposizioni. In particolare, rientrano nella fattispecie:

- le prestazioni di servizi rese dagli Enti fiera titolari degli spazi espositivi a favore dei soggetti che organizzano l'evento;
- le prestazioni di servizi rese dai soggetti organizzatori alle imprese ed ai soggetti che partecipano all'evento espositivo;
- le prestazioni di servizi che siano in modo diretto connesse all'allestimento degli *stand* fieristici (compresa, ad esempio, la predisposizione degli impianti elettrici o idraulici nell'ambito dello *stand* espositivo), i committenti delle quali siano le società che partecipano alla fiera.

Non viene chiarito se la locazione di *stand* fieristici rientri nell'art.7-*quater* e sia quindi trattata come locazione di immobili o se sia considerata accessoria alla prestazione culturale e quindi ricadente nell'art.7-*ter* in quanto prestazione organizzativa<sup>21</sup>.

Ad avviso di chi scrive, la questione presentava in passato evidenti profili di incertezza. Fortunatamente sul tema sono intervenute le conclusioni dell'avvocato generale Yves Bot presentate il 13/01/11 nella [Causa C 530/09](#). L'Avvocato ha concluso evidenziando che:

*“L'art.52, lett. a), della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che la prestazione di servizi che consiste nella messa a disposizione temporanea degli espositori di stand fieristici è una prestazione accessoria alle attività fieristiche e di esposizione e, pertanto, rientra in questa disposizione”<sup>22</sup>.*

Alla luce di queste considerazioni, si deve escludere l'applicabilità dell'art.7-*quater* al noleggio di *stand* fieristici. Anche la circolare sembra accogliere questa interpretazione, ancorché in modo non espresso.

Interessante è anche l'apertura dell'Agenzia sul tema dei servizi accessori. Riprendendo orientamenti già espressi precedentemente secondo cui il servizio può dirsi accessorio quando ha un nesso di dipendenza funzionale con la prestazione principale ed è erogata dallo stesso soggetto che esegue la prestazione principale<sup>23</sup>, l'Agenzia rivede le proprie

<sup>20</sup> Ricordiamo che in base all'art. 9, co. 1, n. 1), sono considerati non imponibili i trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto.

<sup>21</sup> Si immagina ovviamente che il committente sia un soggetto Iva.

<sup>22</sup> Al momento non è ancora giunta la sentenza.

<sup>23</sup> R.M. n.367/E/08.

posizioni alla luce dei nuovi orientamenti comunitari<sup>24</sup> e delle indicazioni contenute nell'art.33 del regolamento ritenendo che pur essendo necessaria la strumentalità, non sia necessaria l'identità dei soggetti.

Da ultimo, la circolare fornisce chiarimenti in merito al concetto di prestazione di accesso. Si veda la successiva tabella.

Tipologia di prestazioni di accesso		
Definizione	Esempi	
prestazione di servizi le cui caratteristiche essenziali consistono nel concedere un diritto d'accesso ad una manifestazione in cambio di un biglietto o di un corrispettivo, ivi compreso un corrispettivo sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o di quota periodica (art.32, par.2 regolamento).	Il diritto d'accesso a spettacoli, rappresentazioni teatrali, fiere, concerti, manifestazioni sportive e manifestazioni educative e scientifiche.	art.32, par.2 regolamento
	Non sono tali l'utilizzazione degli impianti, sportivi o di altro tipo, a fronte del pagamento di quote d'iscrizione.	art.32, par.2 regolamento
i servizi accessori all'accesso alle manifestazioni devono essere forniti separatamente (e dietro corrispettivo) allo spettatore della manifestazione (art.33, par. 1 regolamento).	L'utilizzazione di spogliatoi o impianti sanitari.	art.33, par. 2 regolamento
	Sono esclusi i semplici servizi di intermediari relativi alla vendita di biglietti.	
	I servizi di ristorazione, di pernottamento e di distribuzione degli atti, forniti nell'ambito dell'organizzazione della manifestazione scientifica medesima.	C.M. n.37/E/11 punto 3.1.4

#### ⇒ Prestazioni di ristorazione o catering

L'articolo 7-*quater*, lett. c) DPR n.633/72 stabilisce che il luogo di effettuazione è di regola individuato in funzione dello Stato in cui i servizi sono materialmente eseguiti, tuttavia la successiva lett. d), con riferimento alla specifica ipotesi di servizi di ristorazione e di *catering* resi a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso di un trasporto di passeggeri effettuato nella Comunità, stabilisce che la territorialità è da individuarsi in funzione dello Stato di partenza del trasporto. Si ricorda che, ai sensi dell'art.8-*bis* lett. d), sono non imponibili le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo di navi ed aeromobili.

L'articolo 7, co.1, lett.e) stabilisce che per "*parte di trasporto di passeggeri effettuato nella Comunità*" si intende la parte di trasporto che non prevede uno scalo fuori della Comunità tra il luogo di partenza e quello di arrivo del trasporto passeggeri (dovendosi intendere per "*luogo di partenza*" il primo punto di imbarco di passeggeri previsto nella Comunità, eventualmente dopo uno scalo fuori della Comunità, e "*luogo di arrivo di un trasporto passeggeri*" l'ultimo punto di sbarco previsto nella Comunità, per passeggeri imbarcati nella Comunità, eventualmente prima di uno scalo fuori della Comunità medesima) e che, per il trasporto andata e ritorno, il percorso di ritorno è considerato come un trasporto distinto.

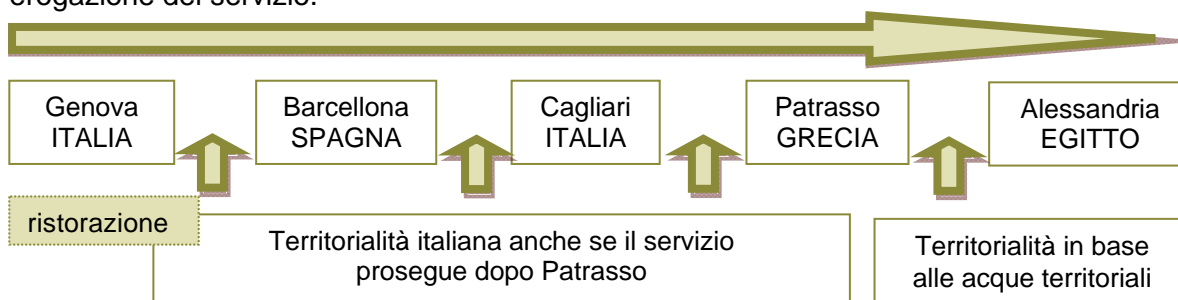
La C.M. in esame richiama l'art.35 del regolamento secondo cui la parte di un trasporto è determinata avendo riguardo al mezzo di trasporto e non ai singoli passeggeri.

Vediamo di chiarire gli esempi della circolare.

<sup>24</sup> Sentenze C-327/94 del 26/09/96 e C-114/05 del 9/03/06.

### Esempio 1

Si consideri il seguente viaggio di una nave dove le frecce rappresentano il momento di erogazione del servizio.



### Esempio 2



L'articolo 6 del regolamento chiarisce che per ristorazione e *catering* si intendono i servizi che consistono nella fornitura di cibi (preparati o non preparati) o di bevande o di entrambi, accompagnati da servizi di supporto sufficienti a permetterne il consumo immediato. In mancanza di questi servizi di supporto (stoviglie, mobilio, personale), l'operazione si configura come una mera cessione di beni<sup>25</sup>.

La C.M. chiarisce che non rientrano nella fattispecie i servizi di ristorazione senza un corrispettivo in quanto considerati accessori al servizio di trasporto. Inoltre, non rientrano nemmeno i servizi resi nell'ambito di un pacchetto turistico venduto da un *tour operator*.

#### ⇒ Noleggio di mezzi trasporto a breve termine

L'articolo 38 del regolamento definisce i mezzi di trasporto come i veicoli, motorizzati o no, e gli altri dispositivi e attrezzature concepiti per il trasporto di persone od oggetti da un luogo all'altro, che possono essere tirati, trainati o spinti da veicoli e che sono generalmente concepiti ed effettivamente idonei a essere utilizzati per il trasporto. Si veda la successiva tabella.

Casistiche di mezzi di trasporto		
Ipotesi positive		Ipotesi negative
Automobili	vagoni ferroviari	i veicoli immobilizzati in modo permanente
Motociclette	navi	container
Biciclette	aeromobili	
Tricicli	veicoli specificamente allestiti per il trasporto di malati e feriti	
Roulotte	trattori e altri vettori agricoli	

<sup>25</sup> La C.M. n.37/E/11 chiarisce che sono considerate cessioni di beni anche la fornitura di pasti già pronti per il consumo all'interno di aerei, treni o navi. La sentenza della corte di giustizia Europea del 10/03/11 (causa C-497/09) ha affermato che la fornitura di vivande o di cibi appena preparati pronti per il consumo immediato in *stand* o chioschi bar mobili, o nei *foyer* dei cinema, costituisce una cessione di beni qualora, da un esame qualitativo dell'operazione nel suo complesso, risulti che gli elementi di prestazione di servizi che precedono e accompagnano la fornitura dei cibi non sono preponderanti. Inoltre, fatto salvo il caso in cui un operatore di *catering* si limiti a fornire piatti pronti standardizzati senza altri elementi supplementari di prestazione di servizi o salvo qualora altre particolari circostanze dimostrino che la fornitura delle vivande rappresenta l'elemento predominante di un'operazione, le attività di *catering* costituiscono prestazioni di servizi.

Rimorchi	veicoli a propulsione meccanica o elettronica per il trasporto di disabili	
Semirimorchi		

Relativamente al limite di 30 giorni che individua la durata massima del noleggio a breve termine, la C.M., richiamando l'art.39 del regolamento, chiarisce che se il medesimo mezzo di trasporto è coperto da contratti consecutivi, si considera la somma dei vari periodi contrattuali. A diverse conclusioni si giunge nel caso in cui i contratti abbiano ad oggetto veicoli distinti.

Da ultimo, poiché le regole della territorialità sono legate anche al luogo in cui il veicolo è messo a disposizione, l'art.40 del regolamento chiarisce che si tratta del luogo dove il destinatario, o un terzo che agisce per suo conto, prende possesso del mezzo.

### Regole derogatorie per committenti privati

Il paragrafo 3.2 della circolare, oltre a ricordare il contenuto della norma, fornisce chiarimenti su particolari casistiche di servizi erogate a privati. Si veda, al riguardo, la successiva tabella riassuntiva.

Prestazioni di servizi erogate a privati		
Tipologia prestazione	Riferimento	Commenti
Intermediazione	Art. 7-sexies lett. a)	Poiché la prestazione è soggetta ad Iva in Italia se vi è soggetta la prestazione sottostante, una intermediazione relativa ad un trasporto di passeggeri dall'Italia alla Spagna attraverso la Francia rileverà nel nostro Stato per la tratta italiana mentre per le tratte estere il prestatore dovrà identificarsi ai fini Iva nei due Paesi.
	Punto 3.2.1 C.M. n.37/E/11	
Trasporto di beni	Art.7 sexies lett. b)	Sono valide la C.M. n.11/420390 del 7/03/80, che ha fissato nella misura del 5% la percentuale forfetaria di ogni singolo intero trasporto internazionale marittimo riferibile alle acque territoriali italiane, e la R.M. n.89/97, che ha fissato nella misura del 38% la percentuale forfetaria dell'intero tragitto del singolo volo internazionale riferibile alla prestazione resa nello spazio aereo italiano.
	Punto 3.2.2 C.M. n.37/E/11	
	Art.7-sexies lett. c)	Mero richiamo della normativa
	Punto 3.2.3 C.M. n.37/E/11	
Servizi relativi a beni mobili	art.7-sexies lett. d)	Mero richiamo della normativa
	Punto 3.2.4 C.M. n.37/E/11	
Locazione non a breve di mezzi di trasporto	Art. 7 sexies lett. e) e f)	Si ricorda come non siano soggette ad Iva le prestazioni rese da soggetti non italiani. Il privato potrebbe quindi stipulare un noleggio con un soggetto residente in un Paese dove l'Iva è minore rispetto all'Italia. Si ricorda, però, che dal 2013 il noleggio di mezzi di trasporto diversi dalle imbarcazioni da diporto saranno soggette ad Iva in Italia se il committente è italiano e il veicolo è utilizzato nel territorio della Comunità.
	Punto 3.2.5 C.M. n.37/E/11	

Elenco servizi art.7 <i>septies</i> (Committenti extracomunitari)	Art. 7 <i>septies</i>	La nuova disposizione ricalca quella in vigore fino al 2009 (art.7, co.4 lett.f), ma si differenzia perché l'irrelevanza ai fini impositivi è prevista anche qualora l'utilizzazione del servizio avvenga in Italia.
	Punto 3.2.6 C.M. n.37/E/11	
Servizi resi tramite mezzi elettronici	Art. 7- <i>sexies</i> lett. f) e art. 7 <i>septies</i> let. g)	Mero richiamo della normativa
	Punto 3.2.7 C.M. n.37/E/11	
Telecomunicazione e tele radiodiffusione	Art. 7- <i>sexies</i> lett. g) e art.7 <i>septies</i> let. h)	Mero richiamo della normativa
	Punto 3.2.8 C.M. n.37/E/11	



## Principali scadenze dall'1 al 15 settembre 2011

Si segnala che tutti gli adempimenti sono stati inseriti, prudenzialmente, con le loro scadenze naturali, nonostante nella maggior parte dei casi, i versamenti che cadono di sabato e nei giorni festivi si intendono prorogati al primo giorno feriale successivo.

### SETTEMBRE

L	M	M	G	V	S	D
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30		

### Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore ad € 300,00.

### Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

### Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi ed i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

## LEGENDA icone

	<b>“Notizie flash”</b> – riepilogo settimanale e sintesi commentata delle principali novità normative, di prassi, giurisprudenza e dottrina, in materia fiscale, contabile e giuridica, con link ipertestuali		<b>“Check List e formulari di Studio”</b> – pratiche carte di lavoro e fac-simili di formulari che supportano il Professionista nell'attività quotidiana. Tutte scaricabili in formato Word
	<b>“Focus di pratica professionale”</b> – interventi pratico-operativi, ricchi di esempi numerici, consigli professionali e schemi di sintesi su temi fiscali di particolare interesse e attualità		<b>“Approfondimenti monografici”</b> – guide ricche di commenti, interpretazioni, applicazioni ed esempi tecnici per risolvere in modo chiaro e completo dubbi e problematiche professionali
	<b>“Il punto sull'Iva”</b> – 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		<b>“Fisco e Estero”</b> – 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.
	<b>“I contratti d'impresa”</b> – analisi della disciplina giuridica, fiscale, contabile e previdenziale delle principali fattispecie contrattuali utilizzate dai commercialisti e dalle aziende		<b>“Accertamento e Verifiche”</b> – appuntamento mensile mirato ad offrire soluzioni e consigli pratici per affrontare e gestire le fasi di accertamento tributario partendo da casi reali
	<b>“Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale”</b> – approfondimento operativo sui problemi più diffusi del pre - contenzioso sviluppato con casi pratici e analisi delle più interessanti e controverse pronunce del periodo		<b>“Normativa e prassi in sintesi”</b> – 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
	<b>“Adempimenti e problematiche di Diritto societario”</b> – 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		<b>“Scadenario”</b> – ogni quindici giorni il calendario delle scadenze degli adempimenti fiscali e contributivi del periodo

<b>EDITORE E PROPRIETARIO</b> Gruppo Euroconference S.p.a.	<b>COMITATO DI REDAZIONE</b>		<b>ABBONAMENTO ANNUALE 2011</b> Euro 220 Iva esclusa
<b>DIRETTORE RESPONSABILE</b> Gian Paolo Ranocchi	<b>Alessandro Corsini</b> <b>Guido Martinelli</b> <b>Paolo Meneghetti</b> <b>Duilio Liburdi</b> <b>Fabio Garrini</b>	<b>Gian Paolo Ranocchi</b> <b>Luca Miele</b> <b>Norberto Villa</b> <b>Luca Caramaschi</b> <b>Viviana Grippo</b>	<b>SITO INTERNET</b> Per informazioni e ordini: <b>www.euroconference.it</b>
<b>PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE</b> Settimanale Vendita esclusiva per abbonamento	<b>COLLABORATORI ESTERNI</b>		<b>STAMPA</b> Pubblicazione diffusa per e-mail
<b>SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA</b> 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
<b>DIRETTORE SCIENTIFICO</b> <b>Alessandro Corsini</b>			<b>SERVIZIO CLIENTI</b> Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc... <b>Tel. 045/8201828</b> <b>fax 045/502430</b> <b>e-mail: circolari@euroconference.it</b>
<b>RESPONSABILE REDAZIONALE</b> <b>Alessia Zoppi</b>			
<b>REDAZIONE</b> <b>Silvia Righetti e Simone Bonini</b>			

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.