

## In evidenza



### Notizie *Flash*

Fabbricati rurali: entro il 30 settembre le domande di variazione della categoria catastale



### Normativa e prassi in sintesi

Tutte le novità in pillole del Decreto Sviluppo, della Manovra correttiva e di quella di Ferragosto



### Il Punto sull'Iva

L'aumento dell'aliquota Iva al 21% e le altre novità contenute nella Manovra-*bis*. Come gestire le operazioni a cavallo

# Sommario



## Notizie *Flash*

- Tutti i chiarimenti sul contributo unificato pag.4
- Fabbricati rurali: entro il 30 settembre le domande di variazione della categoria catastale pag.4
- Chiusura partite Iva inattive: basta versare la sanzione pag.4
- Prorogato al 31 dicembre il termine per comunicare le operazioni rilevanti Iva pag.5
- Prime istruzioni delle Entrate sull'aumento dell'aliquota Iva pag.5
- Il credito da trasformazione attività è utilizzabile dall'approvazione del bilancio pag.5
- Società di persone con esercizio "a cavallo": dichiarazione unificata di Unico e Iva pag.5
- Le linee guida sul Collegio sindacale incaricato della revisione pag.5
- Iscrizione a ruolo del ricorso tributario: i modelli per effettuare la richiesta pag.6
- Verifica oltre i termini: l'accertamento non è nullo pag.6
- Accertamento nullo se emesso entro 60 giorni dalla conclusione delle indagini pag.6
- Rimborso credito Iva: senza modello VR il termine per la richiesta è di due anni pag.6
- Soggettivamente inesistente la fatturazione effettuata ad un soggetto diverso dal cessionario effettivo pag.7
- Accertamenti in albergo: si contano solo gli asciugamani delle camere pag.7
- Coop-Srl: illegittima la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extra-bilancio pag.7
- Attribuzione del codice fiscale ai pensionati residenti all'estero pag.7
- Accertato il cambio delle valute estere per il mese di agosto pag.7
- Aggiornamento *software* e controllo dei modelli dichiarativi 2011 pag.8



## Normativa e prassi in sintesi

- [Tutte le novità in pillole del Decreto Sviluppo, della Manovra correttiva e di quella di Ferragosto](#) pag.9



## Focus di pratica professionale

- [Rivalutazione di terreni e partecipazioni: novità delle Manovre, intrecci con le vecchie regole e ipotesi di convenienza](#) pag.36



## Approfondimenti monografici

- [Gli imprenditori agricoli: nuovi strumenti di soluzione dello stato di crisi](#) pag.47

**IVA**

## Il Punto sull'Iva

- [L'aumento dell'aliquota Iva al 21% e le altre novità contenute nella Manovra-bis. Come gestire le operazioni a cavallo](#) pag.59



## Scadenzario

- [Principali scadenze dal 1 al 15 ottobre 2011](#) pag.66



### MANOVRA ESTIVA E DECRETO SVILUPPO

#### Tutti i chiarimenti sul contributo unificato

Con la **circolare n.1/DF del 21 settembre**, il Ministero delle Finanze ha fornito importanti chiarimenti sulle modalità di determinazione e applicazione del contributo unificato nel processo tributario, introdotto dall'art.37 del D.L. n.98/11. In particolare, si precisa che: risultano soggetti al contributo unificato gli atti e i provvedimenti relativi ai giudizi in corso o ai ricorsi introduttivi di nuovi giudizi che siano stati notificati a decorrere dalla data del 7 luglio 2011, indipendentemente dalla data del deposito presso le Segreterie delle CTP e CTR ovvero dalla data di richiesta di iscrizione a ruolo; la mancata indicazione della Pec e del C.F. può essere sanata tempestivamente dalla parte, previa apposita richiesta, anche informale, della Segreteria della Commissione tributaria competente, con il deposito di un atto contenente le indicazioni mancanti e non è necessario che tale atto venga notificato alla controparte prima del deposito; infine, l'omesso o insufficiente pagamento del contributo unificato non comporta l'inammissibilità del ricorso, bensì l'obbligo di procedere alla riscossione del contributo dovuto.

[Ministero Finanze](#)  
[circolare](#)  
[21/09/11](#)  
[n.1/DF](#)



#### Fabbricati rurali: entro il 30 settembre le domande di variazione della categoria catastale

Con **decreto del 14 settembre 2011**, pubblicato in **Gazzetta Ufficiale n.220 del 21 settembre 2011**, sono state definite le modalità applicative e la documentazione necessaria per la presentazione della certificazione per il riconoscimento della ruralità dei fabbricati, considerato che l'art.7, co.2-*bis* del D.L. n. 70/11 ha previsto l'attribuzione delle categorie A/6 e D/10 per gli immobili per i quali sussistono i requisiti di ruralità. Tutti i proprietari di immobili già accatastati in altre categorie, che abbiano le caratteristiche di cui al DPR n.557/93, dovranno presentare, entro il 30 settembre, all'Agenzia del Territorio una domanda di variazione della categoria catastale, perché venga attribuita una nuova categoria: A/6, di classe R se abitazione; D/10 se fabbricato strumentale. Alla domanda andrà aggiunta un'autocertificazione sul possesso dei requisiti già dal quinto anno precedente la domanda stessa.

[Ministero Finanze](#)  
[decreto](#)  
[14/09/11](#)  
[G.U. 21/09/11](#)  
[n.220](#)

[Agenzia Territorio](#)  
[circolare](#)  
[22/09/11](#)  
[n.6](#)



Sul punto è intervenuta anche l'Agenzia del Territorio con la **circolare esplicativa n.6 del 22 settembre**. L'Agenzia rende, inoltre, disponibile sul proprio sito web una specifica applicazione, che consente la compilazione della domanda e la stampa della stessa con modalità informatiche, con l'attribuzione di uno specifico codice identificativo, a conferma dell'avvenuta acquisizione a sistema dei dati contenuti nella domanda di variazione.


### IVA


#### Chiusura partite Iva inattive: basta versare la sanzione

Per procedere alla chiusura della partita Iva non più utilizzata è sufficiente versare entro il 4 ottobre 2011 la sanzione minima di € 129 con l'apposito modello "F24 Elementi identificativi", compilato in ogni sua parte. Al contribuente non è richiesta né la presentazione alle Entrate della copia del pagamento (i dati dei pagamenti effettuati con il modello F24 vengono infatti direttamente acquisiti nel sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria), né la presentazione della dichiarazione di cessazione attività con il modello AA7/10 o AA9/10 in quanto l'effettuazione del versamento nelle forme descritte sostituisce la presentazione della dichiarazione. Sono questi i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n.93 del 21 settembre**.


[R.M.](#)  
[21/09/11](#)  
[n.93](#)




<p><a href="#">Agenzia Entrate provvedimento 19/09/11</a></p> <p><a href="#">comunicato stampa</a></p> 	<p><b>Prorogato al 31 dicembre il termine per comunicare le operazioni rilevanti Iva</b></p> <p>Slitta al <u>31 dicembre 2011</u> il termine ultimo per trasmettere all'Agenzia delle Entrate la comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva di importo superiore a 25mila euro riferite al periodo d'imposta 2010. La nuova scadenza è stata resa nota con il <b>provvedimento del 19 settembre</b> dell'Agenzia delle Entrate, con il quale sono state aggiornate anche le specifiche tecniche per effettuare la comunicazione. Con un <b>comunicato stampa</b> relativo al provvedimento l'Agenzia ha precisato che la previsione di un nuovo termine per la comunicazione non influisce sulla tempistica secondo cui le informazioni trasmesse potranno essere utilizzate per l'attività di controllo.</p>
--	---

<p><a href="#">Agenzia Entrate comunicato stampa 16/09/11</a></p> 	<p><b>Prime istruzioni delle Entrate sull'aumento dell'aliquota Iva</b></p> <p>In relazione all'applicazione della nuova aliquota Iva al 21% introdotta dalla L. 148/11, gli operatori che in un primo momento, per ragioni tecniche, non riusciranno ad adeguare in modo rapido i <i>software</i> per la fatturazione e i misuratori fiscali, potranno regolarizzare le fatture eventualmente emesse e i corrispettivi annotati in modo non corretto effettuando la variazione in aumento (art.26, co.1, del DPR n.633/72). La regolarizzazione non comporterà alcuna sanzione se la maggiore imposta collegata all'aumento dell'aliquota verrà comunque versata nella liquidazione periodica in cui l'Iva è esigibile. È quanto ha precisato l'Agenzia delle Entrate con un <b>comunicato stampa del 16 settembre</b>.</p>
---	--


### AGEVOLAZIONI – INCENTIVI – FINANZIAMENTI

<p><a href="#">R.M. 22/09/11 n.94</a></p> 	<p><b>Il credito da trasformazione attività è utilizzabile dall'approvazione del bilancio</b></p> <p>Il credito d'imposta derivante dalla trasformazione di attività per imposte anticipate iscritte in bilancio diventa utilizzabile dalla data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci. Dal periodo d'imposta in corso alla data di approvazione del bilancio, non sono ammesse le variazioni in diminuzione che corrispondono all'ammontare delle imposte anticipate trasformate. Il credito può essere utilizzato, senza limiti d'importo, in compensazione, e va indicato nella dichiarazione dei redditi. Sono questi, in sintesi, i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la <b>risoluzione n.94 del 22 settembre</b>, in relazione al suddetto credito d'imposta istituito dall'art.2, co.55, D.L. n.225/10 (c.d. Decreto Milleproroghe).</p>
---	--





### DICHIARAZIONI E MODULISTICA




<p><a href="#">R.M. 20/09/11 n.92</a></p> 	<p><b>Società di persone con esercizio "a cavallo": dichiarazione unificata di Unico e Iva</b></p> <p>Per le imprese individuali e le società di persone con esercizio non coincidente con l'anno solare, il risultato dell'esercizio viene attratto nel periodo d'imposta (anno solare) in cui tale esercizio si chiude. La Sas con esercizio sociale che si chiude entro il 30 giugno è tenuta a presentare il modello Unico SP nei termini previsti dall'art.2 del DPR n.322/98 (30 settembre di ogni anno), contenente sia il quadro RF per la determinazione del reddito di impresa con riferimento al periodo di imposta 1 gennaio - 31 dicembre, sia il modello Iva. Pertanto la società non dovrà redigere "ai soli fini fiscali" un bilancio relativo al periodo "solare" di ogni anno. Sono questi, in sintesi, i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la <b>risoluzione n.92 del 20 settembre</b>.</p>
---	---

### DIRITTO SOCIETARIO


<p><a href="#">Cndcec documento settembre 2011 Sito Web</a></p> 	<p><b>Le linee guida sul Collegio sindacale incaricato della revisione</b></p> <p>Il Cndcec ha diffuso sul proprio sito <i>web</i> le <b>linee guida</b> per l'organizzazione del Collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti. Il documento analizza l'organizzazione, l'inizio e la cessazione dell'incarico e il coordinamento tra la funzione di vigilanza e la funzione di revisione legale, raccordando quanto previsto dalla legge e dai principi di revisione internazionali con le peculiarità del collegio sindacale.</p>
---	---

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO


<p><a href="#">Ministero Finanze</a> <a href="#">modulistica</a> <a href="#">16/09/11</a> <a href="#">Sito Web</a></p> 	<p><b>Iscrizione a ruolo del ricorso tributario: i modelli per effettuare la richiesta</b> Con la <i>Manovra-bis</i> (art.2, co.35-<i>quater</i>, lett. c), del D.L. n.138/11, convertito in L. n.148/11), è stato introdotto l'obbligo per la parte ricorrente di depositare la nota contenente la richiesta di iscrizione a ruolo del ricorso tributario nel registro generale dei ricorsi o degli appelli al momento della costituzione in giudizio. Detta richiesta consente agli uffici di segreteria delle Commissioni Tributarie di rilasciare al ricorrente il corrispondente numero di ruolo del registro generale. La Direzione della Giustizia tributaria ha predisposto, pertanto, i relativi <b>modelli</b>, uno per le Commissioni Tributarie provinciali, l'altro per le Commissioni Tributarie regionali, che dovranno essere compilati dai ricorrenti che si costituiscono in giudizio a decorrere dal 17 settembre 2011. I modelli sono scaricabili dal sito <i>internet</i> del Ministero delle Finanze.</p>
<p><a href="#">Cassazione</a> <a href="#">sentenza</a> <a href="#">22/09/11</a> <a href="#">n.19338</a></p> 	<p><b>Verifica oltre i termini: l'accertamento non è nullo</b> La permanenza degli agenti incaricati della verifica presso la sede del contribuente che si protragga oltre il termine di 30 giorni (più ulteriori 30 in caso di particolare complessità dell'indagine) non comporta la nullità dell'accertamento né l'inutilizzabilità dei dati acquisiti. Tali effetti non sono previsti dall'ordinamento vigente (art.12, co.5, L. n.212/00 e art.8, co.6, D.M. del 30/12/93), i termini indicati per la conclusione delle verifiche non hanno carattere "perentorio", ma hanno invece natura "solleciatoria", costituendo una valutazione di merito in ordine al rapporto costi/benefici dei tempi di verifica. Nell'ipotesi di presunte irregolarità commesse dai verificatori – compresa l'ingiustificata protrazione dell'ispezione – il contribuente può però tutelarsi in altro modo: formulando a verbale osservazioni e rilievi, e rivolgersi al Garante. È quanto affermato dalla Corte di Cassazione con la <b>sentenza n.19338 del 22 settembre</b>.</p>
<p><a href="#">Cassazione</a> <a href="#">sentenza</a> <a href="#">16/09/11</a> <a href="#">n.18906</a></p> 	<p><b>Accertamento nullo se emesso entro 60 giorni dalla conclusione delle indagini</b> È nullo l'avviso di accertamento emesso prima di 60 giorni dalla chiusura delle operazioni di indagine presso il contribuente, salvo che non si tratti di casi di particolare e motivata urgenza (<i>ex art.12, co.7, L. n.212/00</i>). Entro il suddetto termine di 60 giorni il contribuente ha infatti la possibilità di comunicare osservazioni e richieste agli Uffici accertatori. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la <b>sentenza n.18906 del 16 settembre</b>. <i>Un approfondimento in materia sarà pubblicato prossimamente.</i></p>
<p><a href="#">Cassazione</a> <a href="#">sentenza</a> <a href="#">16/09/11</a> <a href="#">n.18920</a></p> 	<p><b>Rimborso credito Iva: senza modello VR il termine per la richiesta è di due anni</b> Nel caso in cui il contribuente che abbia cessato l'attività d'impresa e che intenda ottenere il rimborso del credito Iva non presenti la richiesta utilizzando l'apposito modello VR, può ugualmente ottenere il rimborso solo mediante la presentazione di specifica istanza all'Ufficio competente dell'A.F. entro il termine di due anni dal pagamento o, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto della restituzione, come previsto dalla disposizione residuale di cui all'art.21, co.2, D.Lgs. n.546/92. Tali casi esulano infatti da quelli previsti all'art.30, DPR n.633/72 e dunque non sono soggetti alla prescrizione ordinaria decennale (<i>ex art.2946 c.c.</i>). È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con la <b>sentenza n.18920 del 16 settembre</b>, che va così a ribaltare le conclusioni cui erano giunti gli stessi giudici di legittimità con la sentenza n.10428 del 12 maggio.</p>

<p><a href="#">Cassazione sentenza 16/09/11 n.18907</a></p> 	<p><b>Soggettivamente inesistente la fatturazione effettuata ad un soggetto diverso dal cessionario effettivo</b></p> <p>In materia di Iva, la nozione di “fattura inesistente” va riferita non soltanto all’ipotesi di mancanza assoluta dell’operazione fatturata, ma anche ad ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, compresa l’ipotesi di insistenza soggettiva che ricorre quando, come nel caso di specie, pur risultando che i beni sono entrati nella disponibilità patrimoniale dell’impresa utilizzatrice delle fatture, venga accertato che uno o entrambi i soggetti del rapporto siano falsi. Inoltre, in considerazione del principio di autonomia dei singoli periodi d’imposta e del principio del divieto di abuso di diritto, è esclusa l’efficacia preclusiva del giudicato esterno al di fuori del periodo d’imposta che ne costituisce oggetto, poiché l’estensione del carattere vincolante del giudicato nazionale anche oltre il periodo d’imposta che ne costituisce l’oggetto, andrebbe ad ostacolare l’applicazione del diritto comunitario cogente in materia di Iva e di pratiche elusive. Sono queste le conclusioni cui è giunta la Corte di Cassazione con la <b>sentenza n.18907 del 16 settembre</b>.</p>
<p><a href="#">CTR Veneto sentenza 12/04/11 n.32/16/11</a></p> 	<p><b>Accertamenti in albergo: si contano solo gli asciugamani delle camere</b></p> <p>La ricostruzione dei ricavi di un albergo operata sulla base del numero degli asciugamani non deve tenere conto di quelli utilizzati nei bagni comuni. Inoltre ai fini del calcolo del prezzo medio per pernottamento occorre computare tutte le tipologie di camere (doppie e triple), non solo quella singola, che risulta essere la più costosa. Lo ha stabilito la CTR del Veneto con la <b>sentenza n.32/16/11 del 12 aprile</b>.</p>
<p><a href="#">CTR Lazio sentenza 3/05/11 n.108/02/11</a></p> 	<p><b>Coop-Srl: illegittima la presunzione di distribuzione ai soci degli utili extra-bilancio</b></p> <p>In presenza di una cooperativa che risulti essere una società di capitali a tutti gli effetti, senza alcuna commistione di ruoli tra soci lavoratori e azionisti, l’eventuale maggior reddito imputato alla società, non può presuntivamente considerarsi come utile occultamente distribuito, a meno che le norme statutarie non prevedano la distribuzione degli utili ai soci. Sono queste le conclusioni cui è giunta la CTR del Lazio con la <b>sentenza n.108/02/11 del 3 maggio</b>.</p>

## LAVORO E PREVIDENZA

<p><a href="#">R.M. 19/09/11 n.91</a></p> 	<p><b>Attribuzione del codice fiscale ai pensionati residenti all’estero</b></p> <p>L’inps può richiedere d’ufficio l’attribuzione del codice fiscale ai cittadini residenti all’estero titolari di una prestazione pensionistica con carattere di continuità (quale la pensione di reversibilità a favore di erede). Tale semplificazione si rende applicabile solo nei casi di obiettive difficoltà del cittadino a rivolgersi alla rappresentanza diplomatico-consolare italiana nel Paese di residenza per ottenere il codice fiscale, o di urgenza da parte dell’Istituto di dare seguito ai propri adempimenti. La criticità invece non si presenta nel caso di erogazione di prestazione <i>una tantum</i>, quale il pagamento all’erede di ratei di pensione o quote di tredicesima non riscosse. Sono questi i chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate, con la <b>risoluzione n.91 del 19 settembre</b>.</p>
---	--

## ADEMPIMENTI

<p><a href="#">Agenzia Entrate provvedimento 21/09/11</a></p> 	<p><b>Accertato il cambio delle valute estere per il mese di agosto</b></p> <p>Con provvedimento del <b>21 settembre</b>, pubblicato sul proprio sito <i>web</i>, 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 agosto 2011, ai sensi dell’art.110, co.9 del Tuir.</p>
---	--

## AGGIORNAMENTO SOFTWARE

### Aggiornamento software e controllo dei modelli dichiarativi 2011

Sono disponibili sul sito *web* delle Entrate:

- la versione 1.0.1 del 22/09/11 del software di compilazione del modello **Cnm** 2011;
- la versione 1.0.4 del 22/09/11 del software di compilazione di **Unico Sc** 2011;
- la versione 1.0.4 del 22/09/11 del software di compilazione **Unico Enc** 2011;

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Dichiarare - Dichiarazioni dei redditi delle Società ed Enti)

- la versione 1.4.7 del 22/09/11 della **procedura di controllo** relativa ai modelli di dichiarazione 2011;
- le **specifiche tecniche** dei modelli Cnm, Unico Sc e Enc:

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

Agenzia Entrate  
software  
Sito Web



# MASTER BREVE 13<sup>A</sup>

## ADVANCE BOOKING

per le iscrizioni entro il **30/09/11** IN OMAGGIO:

<b>DEONTOLOGIA E ORGANIZZAZIONE DELLO STUDIO PROFESSIONALE</b>  3 ore in modalità e-learning valide per l'assolvimento dell'obbligo formativo annuale <b>MATURA 3 CFP</b>	<b>+</b>	<b>LE RETI D'IMPRESA</b> in formato e-book  Autore: Vari Ed: Settembre 2011 Euroconference Editore	<b>L'AFFITTO D'AZIENDA</b> in formato e-book  Autore: A. Corsini, L. Vannoni Ed: Settembre 2011 Euroconference Editore
---	----------	---	--

Gruppo **EUROCONFERENCE**  
costruiamo competenze

**ACCEDI AL SITO** 





## **Tutte le novità in pillole del Decreto Sviluppo, della Manovra correttiva e di quella di Ferragosto**

A decorrere dall'approvazione del D.L. n.70/11, il Governo e il Parlamento hanno prodotto una serie di interventi legislativi che hanno impattato in varia misura non solo nell'ambito fiscale.

Nel breve spazio di un'estate il Governo è intervenuto con 3 decretazioni di urgenza. In alcuni casi si sono andate a modificare norme introdotte con il precedente intervento legislativo. Caso emblematico è quello del Sistri, il sistema di tracciamento digitale dei rifiuti che dopo aver subito una proroga all'entrata in vigore con il Decreto Sviluppo, è stato in seguito abolito con la Manovra di Ferragosto, per poi rinascere, seppur con alcune correzioni, come l'araba fenice in sede di conversione della Manovra ferragostana.

Alla luce dell'intreccio e della velocità con cui si sono susseguite novità e modifiche, con la presente tavola sinottica si intende offrire al lettore un'utile bussola per comprendere appieno, a legiferazione ferma, il quadro che si è andato a delineare.

A tal fine torna utile inquadrare la *consecutio temporis* delle norme:

- D.L. n.70 del 13/05/11, cosiddetto [Decreto Sviluppo](#), pubblicato in G.U. n.110 del 13/05/11 ed in vigore dal 14 maggio convertito con modifiche dalla L. n. L. n.106 del 12/07/11, pubblicata in G.U. n.160 del 12/07/11, in vigore dal 13 luglio;
- D.L. n.98 del 6/07/11, la cosiddetta [Manovra correttiva](#), pubblicato in G.U. n.155 del 6/07/11 ed in vigore dallo stesso giorno, convertito con modifiche dalla L. n.111 del 15/07/11, pubblicata in G.U. n.164 del 16/07/11, in vigore dal 17 luglio;
- il D.L. n.138 del 13/8/11, la cosiddetta [Manovra di ferragosto](#), pubblicato in G.U. n.188 del 13 agosto ed in vigore dal giorno stesso, convertito con modifiche dalla L. n.148 del 14/09/11, pubblicata in G.U. n.216 del 16/09/11, in vigore dal 17 settembre.

Come si potrà evincere dalla lettura della tabella, alcune norme sono già in vigore, altre lo entreranno entro termini prestabiliti ed infine alcune necessitano dell'emanazione di ulteriore legislazione secondaria o di provvedimenti direttoriali.

Segnaliamo come, attualmente, siano stati emanati:

- per quanto riguarda il **credito di imposta per la ricerca e sviluppo**, il provvedimento [prot. 130237/11](#) del 9 settembre a cui è seguita la [R.M. n.88/E/11](#) con cui è stato istituito il codice tributo "6835" da utilizzarsi con il modello F24;
- in materia di **chiusura delle liti pendenti** di valore inferiore ai €20.000, il provvedimento [prot. 119854/11](#) del 13 settembre, con cui è stato istituito il relativo modello di domanda e con la precedente [R.M. n.82/E/11](#) il codice tributo "8082";
- in riferimento all'obbligo di deposito della **nota di iscrizione a ruolo**, la Direzione della Giustizia tributaria, che ha predisposto i relativi [modelli](#), uno per le Commissioni Tributarie Provinciali, l'altro per le Commissioni Tributarie Regionali, che dovranno essere compilati dai ricorrenti che si costituiscono in giudizio a decorrere dal 17 settembre 2011;
- in merito al contributo unificato, la [circolare n.1/DF](#) del 21/09/11 del Ministero delle Finanze;
- in tema di chiusura delle **partite Iva inattive**, la [R.M. n.72/E/11](#) con cui è stato istituito il codice tributo "8110" per il versamento ai fini della sanatoria. Ulteriori istruzioni sono state diramate con la [R.M. n.93/E/11](#);

- in tema di **depositi Iva**, le note [prot. 86094/R.U.](#) del 20 luglio e [prot. 84920/R.U.](#) del 7 settembre da parte dell'Agenzia delle Dogane;
- il [decreto](#) del 14/09/11, con cui sono state definite le modalità applicative e la documentazione necessaria per la presentazione della certificazione per il riconoscimento della **ruralità dei fabbricati**.

In aggiunta è indubbio che siano necessari chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate in quanto, allo stato attuale, la sola [C.M. n.41/E/11](#), in riferimento alla Manovra correttiva è insufficiente.

Nella tavola vengono indicati anche i contributi già pubblicati nei vari numeri della Rivista. Alle ulteriori disposizioni fiscali saranno poi dedicati i prossimi numeri.

Per agevolare la comprensione dell'entrata in vigore delle disposizioni si precisa che:

- ove non diversamente specificato le disposizioni di cui al D.L. n.70/11, al D.L. n.98/11 e relative leggi di conversione si intendono ad oggi già in vigore;
- ove non diversamente specificato le disposizioni di cui al D.L. n.138/11 si intendono in vigore dal 13 agosto, mentre si darà indicazione delle disposizioni introdotte con la legge di conversione, evidenziando la relativa data di entrata in vigore (17 settembre).

Dove ritenuto opportuno per una migliore comprensione della tabella vengono indicate le specifiche date di entrata in vigore dei provvedimenti.

AGEVOLAZIONI FISCALI	
<b>Rivalutazione terreni e quote sociali</b>	
<p>Viene reintrodotta la facoltà di rivalutare, tramite il pagamento di un'imposta sostitutiva, i valori delle partecipazioni societarie e dei terreni edificabili posseduti alla data del 1/07/11. Tra i soggetti beneficiari della norma vengono inserite anche le società di capitali i cui beni siano stati oggetto di misure cautelari e che all'esito del giudizio ne abbiano riacquisitato la piena titolarità. La perizia di stima dovrà <u>essere asseverata entro il 30/06/12</u> ed il versamento della prima o unica rata dell'imposta sostitutiva dovrà essere effettuato anch'esso entro il 30/06/12. Per effetto di quanto disposto con l'art.7, co.1, lett.h) del D.L. n.70/11, il termine è automaticamente prorogato al 2/07/12. In caso di precedente rideterminazione del valore è possibile <b>compensare</b> l'importo dell'imposta sostitutiva versata a suo tempo.</p> <p>Con provvedimento delle Entrate di approvazione dei modelli dichiarativi, verranno individuati i dati da indicare nella dichiarazione stessa.</p> <p>Alternativamente alla compensazione è ammessa la <b>richiesta a rimborso</b> nel termine di 48 mesi dalla data di versamento dell'intera imposta o, in caso di rateazione della prima rata, ferma restando l'impossibilità di richiedere a rimborso un importo superiore a quanto dovuto in sede di ultima rideterminazione effettuata.</p> <p><i>Si veda di A. Corsini, "La riapertura dei termini per rideterminare il valore di terreni e partecipazioni nel decreto Sviluppo", in CT n.22_11 e in questo numero, G. Gavelli e A. Versari, a pag.36.</i></p>	<p><b>D.L. n.70/11 art.7, co1, lett. t) e co.2, lett. dd)-gg)</b></p>
<b>Regime nuove imprese e minimi</b>	
<p><b><u>Nuovo regime dei minimi</u></b></p> <p><u>Dal 1° gennaio 2012</u>, il regime dei contribuenti minimi di cui alla L. n.244/07 sarà riservato esclusivamente ad imprenditori e professionisti che intraprendono o hanno intrapreso <u>un'attività dopo il 31/12/07</u>. L'imposta sostitutiva <b>scenderà dal 20% al 5%</b> e la permanenza massima nel regime è fissata in 5 anni. In deroga a tale limite, il regime è applicabile fino al compimento dei 35 anni di età (ad esempio, un contribuente che intraprende l'attività nel corso del 28° anno di età, potrà usufruire del regime agevolato fino al compimento del 35° anno).</p>	<p><b>D.L. n.98/11 Art.27, co.1-7</b></p>

<p>I benefici del nuovo regime sono riconosciuti a <b>condizione</b> che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➔ il contribuente non abbia esercitato attività artistica o professionale o di impresa, anche in forma associata o familiare, nei tre anni precedenti;</li> <li>➔ l'attività non sia mera prosecuzione di altra già iniziata sotto forma di lavoro dipendente o autonomo eccezion fatta per il caso della pratica obbligatoria per l'accesso ad arti o professioni e</li> <li>➔ nel caso di proseguimento di attività svolta da terzi l'ammontare dei ricavi/compensi del periodo precedente all'ingresso nel regime sia inferiore a 30 mila euro.</li> </ul> <p><b><u>Nuovo regime semplificato per gli ex minimi</u></b></p> <p>I soggetti che dal 1° gennaio 2012 non potranno più avvalersi del regime dei minimi per effetto delle disposizioni sopra citate, se in possesso dei requisiti previsti nei commi 96 e 99 dell'art.1, L. n.244/07, potranno beneficiare di un regime naturale semplificato, salvo opzione per il regime ordinario da esercitare nella prima dichiarazione annuale successiva alla scelta operata e con valenza minima triennale, nel quale saranno esonerati dall'Irap, dalla registrazione e tenuta delle scritture contabili e dai versamenti periodici Iva. Il contribuente fuoriesce dal regime al verificarsi di una delle condizioni di cui ai commi 96 e 99. Le disposizioni attuative saranno stabilite con provvedimenti delle Entrate.</p> <p><i>Si veda di A. Bongi, "Contribuenti minimi: considerazioni sul nuovo regime e sull'uscita dal vecchio", in CT n.30_11.</i></p>	
<p><b>Credito d'imposta per la ricerca scientifica</b></p>	
<p>Per il biennio 2011-2012 è istituito, in via sperimentale, un credito d'imposta per le <b>imprese che finanziano progetti di ricerca</b> presso Università o enti pubblici di ricerca che, a tal fine, possono sviluppare i progetti finanziati anche tramite la creazione di associazioni, consorzi, <i>joint venture</i> e altre forme associative con strutture di ricerca, anche di diritto privato, di equivalente livello scientifico. Il presente credito di imposta va a sostituire quello introdotto con l'art.1, co.25, L. n.220/10 che è conseguentemente abrogato.</p> <p><b><u>Tipologia di investimenti agevolati</u></b></p> <p>I finanziamenti devono essere erogati alle Università e agli enti pubblici di ricerca che sono individuati nei seguenti soggetti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Università, statali e non statali ed Istituti universitari, statali e non, legalmente riconosciuti;</li> <li>● Enti pubblici di ricerca di cui all'art.6 del Contratto collettivo quadro per la definizione dei comparti di contrattazione per il quadriennio 2006-2009;</li> <li>● ASI (Agenzia spaziale italiana);</li> <li>● Istituti di ricerca e cura a carattere scientifico;</li> <li>● Organismi di ricerca come definiti nella comunicazione della Commissione n.2006/C 323/01 e quindi soggetti senza scopo di lucro, la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca di base, di ricerca industriale o di sviluppo sperimentale e nel diffonderne i risultati mediante l'insegnamento, la pubblicazione e il trasferimento di tecnologie.</li> </ul> <p><b><u>Tempistiche dei finanziamenti</u></b></p> <p>Gli investimenti debbono essere realizzati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 ed entro la chiusura di quello in corso al 31 dicembre 2012.</p> <p><b><u>Determinazione ed utilizzo del credito di imposta</u></b></p> <p>Il credito di imposta viene determinato secondo il metodo incrementale. Esso compete, ferma restando l'integrale deducibilità dell'investimento sostenuto, nella</p>	<p><b>D.L. n.70/11 art.1</b></p>

misura del 90% della spesa incrementale di investimenti effettuati, nei confronti dei soggetti sopra individuati, nel triennio 2008-2010. Il credito viene riconosciuto in 3 quote annuali a decorrere da ciascuno degli anni 2011 e 2012. Il credito di imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi e:

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

Il credito di imposta, che non è soggetto al limite di utilizzo pari ad € 250.000 annui come stabilito dall'art.1, co.53 L. n.244/07, può essere utilizzato esclusivamente, tramite modello F24, in compensazione di debiti tributari, con l'esplicita esclusione di:

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

Le disposizioni applicative sono state adottate con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, prot. 130237/11. Esso evidenzia che la quota annuale di credito è fruibile a partire dal giorno successivo a quello di realizzazione dell'investimento incrementale. È specificato inoltre che, entro il giorno 20 del mese successivo a quello di riferimento, l'Agenzia delle Entrate, comunica al Ministero dell'Economia e delle Finanze gli ammontari mensili di credito di imposta utilizzato in compensazione. A tal fine con R.M. n.88/E/11, l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo "6835".

### Credito d'imposta per nuovo lavoro stabile nel Mezzogiorno

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

#### **Tempistiche e tipologia di assunzione**

Le nuove assunzioni devono riguardare:

- A) lavoratori svantaggiati**, intendendo come tali i soggetti che alternativamente presentino **una** di queste caratteristiche:
- siano privi di impiego regolarmente retribuito da almeno 6 mesi;
  - siano privi di un diploma di scuola media superiore o professionale;
  - abbiano superato i 50 anni di età;
  - vivano soli con una o più persone a carico;
  - siano occupati in professioni o settori con elevato tasso di disparità uomo-donna;
  - siano membri di una minoranza nazionale con caratteristiche definite;
- B) lavoratori molto svantaggiati**, intendendo come tali quelli che sono privi di lavoro da almeno 24 mesi.

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

#### **Determinazione ed utilizzo del credito d'imposta**

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

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

<p>Il credito si determina quale differenza tra il numero di lavoratori a tempo indeterminato rilevato ogni mese ed il numero medio di lavoratori a tempo indeterminato presenti nei 12 mesi antecedenti il 14 maggio. L'incremento deve tener conto di eventuali diminuzioni verificatesi in società controllate o collegate ex art.2359 c.c. o facenti capo, anche per interposta persona, al medesimo soggetto. In caso di assunzioni a tempo parziale il credito spetta proporzionalmente alle ore prestate rispetto a quelle del contratto nazionale. Per i soggetti che diventano datori di lavoro dal mese successivo all'entrata in vigore del decreto, ogni assunzione a tempo indeterminato rappresenta incremento occupazionale.</p> <p>Il credito, che deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi dell'anno di imposta in cui viene concesso, non concorre alla base imponibile Irap e non rileva ai fini del calcolo del pro-rata di deducibilità sia degli interessi passivi che delle spese generali (artt. 61 e 109, co.5 Tuir).</p> <p>Il credito può essere utilizzato esclusivamente in compensazione entro 3 anni dalla data di assunzione dei lavoratori.</p> <p><b><u>Decadenza dall'agevolazione</u></b></p> <p>Il diritto al credito d'imposta viene meno:</p> <p><b>A)</b> se il numero complessivo dei dipendenti a tempo indeterminato è inferiore o pari a quello medio dei 12 mesi precedenti al 13 luglio 2011;</p> <p><b>B)</b> se i posti di lavoro creati non vengono mantenuti per almeno 3 anni ridotti a 2 per le pmi;</p> <p><b>C)</b> quando vengono definitivamente accertate violazioni non formali, sia alla normativa fiscale che contributiva in materia di lavoro dipendente con irrogazioni di sanzioni per importi non inferiori ad €5.000 o violazioni alla normativa in materia di salute e sicurezza dei lavoratori od infine in caso di provvedimenti definitivi da parte della magistratura per condotta antisindacale.</p>	
--	--

#### Credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno

<p>È reintrodotta il credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno (la c.d. <i>Tremonti Sud</i>) di cui all'art.1, co.271-279 L. n.296/07. Le Regioni interessate sono Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia. Con decreto ministeriale saranno stabilite le modalità di fruizione.</p>	<p><b>D.L. n.70/11 art.2-bis</b></p>
---	--------------------------------------

### SEMPLIFICAZIONE FISCALE E DI ADEMPIMENTI

#### Detrazione 36% - 41% e 55%

<p><b><u>36% ristrutturazioni edilizie</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Viene abolito l'obbligo della comunicazione preventiva all'Agenzia delle Entrate per poter usufruire della detrazione Irpef del <b>36%</b> sulle spese di ristrutturazione edilizia. Sarà sufficiente, oltre alla comunicazione di inizio lavori al Comune competente, l'indicazione nella dichiarazione dei redditi dei dati catastali dell'immobile ed in caso di lavori eseguiti dal detentore (quale può essere l'affittuario) gli estremi di registrazione dell'atto che ne costituisce titolo (il contratto locativo); gli altri dati richiesti ai fini della detrazione. Con provvedimento delle Entrate saranno indicati i documenti da conservare ed esibire su richiesta degli uffici competenti.</li> <li>Viene parimenti eliminato l'obbligo di indicazione in fattura del costo della manodopera.</li> </ul> <p><b><u>36%-41% ristrutturazioni edilizie cessione a titolo oneroso</u></b></p> <p>Il D.L. n. 138/11, a decorrere dal 17 settembre 2011, introduce la possibilità di mantenere il beneficio della detrazione, per i rimanenti periodi di imposta, in capo</p>	<p><b>D.L. n.70/11 art.7, co.1, lett. c) e co.2, lett. q) e r)</b></p>
--	--

<p>al soggetto che ha sostenuto le spese di ristrutturazione edilizia, anche in caso di vendita dell'immobile. Di conseguenza queste detrazioni possono competere sia al soggetto che ha sostenuto le spese ovvero all'acquirente dell'immobile, essendo quest'ultima ipotesi già prevista dalla precedente normativa.</p> <p><b>36% ristrutturazioni edilizie e 55% risparmio energetico</b></p> <p>Viene ridotta dal 10% al <b>4%</b>, la <b>ritenuta</b> che le banche e le poste devono operare sui bonifici per il pagamento di spese per ristrutturazioni edilizie e risparmio energetico.</p> <p>La C.M. n.41/11 ha 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>	<p>D.L. n.138/11, art.2, co.12- <i>bis-12-ter</i></p> <p>D.L. n.98/11 art.23, co.8</p>
<p><b>Contabilità semplificata</b></p>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vengono modificati i parametri di accesso al regime di contabilità semplificata elevandoli rispettivamente ad €400.000 di ricavi per le imprese di servizi ed €700.000 per le altre imprese.</li> <li>• A seguito delle modifiche all'art.66, co.3 Tuir è ammessa la <b>deduzione</b>, in deroga all'art.109, co.2, lett b) Tuir, dei <b>costi</b> concernenti contratti a corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza di due periodi di imposta, nell'esercizio di ricezione della fattura, a condizione che le spese non siano superiori ad €1.000.</li> </ul>	<p>D.L. n.70/11 art.7, co.1, lett. d) e i) e co.2, lett. m) e s)</p>
<p><b>Fattura riepilogativa Iva</b></p>	
<p>Viene elevato ad €300 il limite d'importo delle fatture sia attive che passive, che possono essere annotate, cumulativamente, tramite apposito documento riepilogativo ex art.6 del DPR n.695/96.</p>	<p>D.L. n.70/11 art.7, co.1, lett. q) e co.2, lett. aa</p>
<p><b>Distruzione dei beni d'impresa</b></p>	
<p>Viene raddoppiato, passando da €5.164 ad €10.000 il valore dei beni ormai obsoleti per i quali è possibile procedere alla "distruzione" tramite dichiarazione sostitutiva di atto notorio. Per i beni il cui valore sia superiore a tale soglia resta vigente l'obbligo del verbale redatto da pubblici ufficiali, GdF o notai.</p>	<p>D.L. n.70/11 art.7, co.1, lett. p) e co.2, lett. z)</p>
<p><b>Vidimazione libri annuali tenuti digitalmente</b></p>	
<p>Vengono apportate modifiche alla disciplina relativa alla tenuta delle scritture contabili con modalità informative attraverso la modifica dell'art.2215-<i>bis</i> c.c.. In particolare è prevista l'apposizione della marca temporale e della firma digitale sui libri, repertori e scritture contabili con cadenza almeno annuale e non più trimestrale. Se per un anno non vengono eseguite registrazioni, la firma digitale e la marca temporale devono essere apposte al momento della nuova registrazione ed è da quella data che decorre l'anno. Per i libri e per i registri la cui tenuta è prevista da disposizioni di legge, il termine annuale opera secondo le norme in materia di conservazione digitale contenute nelle medesime disposizioni di legge.</p>	<p>D.L. n.70/11 art.6, co.2, lett. f-<i>quater</i>)</p>
<p><b>Scheda carburante</b></p>	
<p>Viene abolito l'obbligo di tenuta della scheda-carburante per i soggetti che effettuano gli acquisti <b>esclusivamente tramite pagamenti "tracciabili"</b> (carte di credito, di debito e prepagate) ai fini della deducibilità dei costi e della detrazione della relativa Iva.</p>	<p>D.L. n.70/11 art.7, co.1, lett. l), co.2, lett. p)</p>

<b>Credito d'imposta - Modifica della richiesta a rimborso ad utilizzo in compensazione</b>	
Per effetto dell'introduzione del co.8-ter nell'art.2 DPR n.322/98 è ammessa la modifica dell'originaria richiesta di rimborso d'imposta effettuata in sede di dichiarazione dei redditi e Irap esclusivamente in richiesta di utilizzo in compensazione nel termine di 120 giorni dalla presentazione della dichiarazione stessa, sempreché il rimborso non sia già stato erogato anche in forma parziale. La richiesta deve essere fatta utilizzando modelli dichiarativi conformi a quelli approvati per il periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione.	<b>D.L. n.70/11 art.7, co.1, lett. g) e co.2, lett. i)</b>
<b>Comunicazione dati detrazioni per carichi famiglia</b>	
Viene abolito l'obbligo, per i lavoratori dipendenti e i pensionati, di comunicare al proprio sostituto d'imposta i dati relativi alle detrazioni per familiari a carico. Effettuata la comunicazione dei dati, gli stessi rimarranno validi fino a quando non intervengano variazioni nelle condizioni e nei presupposti per le detrazioni stesse. L'omessa comunicazione della variazione dei dati comporta l'applicazione delle sanzioni amministrative.	<b>D.L. n.70/11 art.7, co.1, lett. b) e co.2, lett. e)</b>
<b>Proroga delle scadenze fiscali</b>	
I versamenti e gli adempimenti, anche solo telematici, di natura fiscale, compresi quelli da effettuarsi nei confronti delle Agenzie fiscali, scadenti di sabato o di giorno festivo, sono automaticamente prorogati al primo giorno lavorativo successivo. In altri termini vi è l'equiparazione del sabato ad un giorno festivo per quanto attiene alla scadenza dei versamenti.	<b>D.L. n.70/11 art.7, co.1, lett. h) e co.2, lett. l)</b>
<b>Scia</b>	
Vengono introdotte alcune semplificazioni in materia di Scia (segnalazione certificata di inizio attività). In particolare viene prevista la possibilità di presentazione della stessa mediante raccomandata AR, con l'esclusione di quei procedimenti per i quali è ammesso solo l'invio telematico. Vengono fornite alcune interpretazioni in merito al rapporto tra la Scia e la denuncia di inizio attività in campo edile e la riduzione delle tempistiche di controllo limitatamente alla Scia in campo edile.	<b>D.L. n.70/11 art.5, co.2, lett. b) e c)</b>
Con decorrenza 13 agosto 2011, la Scia e la Dia 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 <u>esclusivamente</u> l'azione avverso il silenzio di cui all'art.31 del D.Lgs. n.104/10.	<b>D.L. n.138/11, art.6, co.1</b>
<b>Comunicazione unica per le imprese artigiane</b>	
Per le attività artigiane è prevista la presentazione della Comunicazione unica per la nascita dell'impresa avente il duplice effetto di produrre l'iscrizione all'albo provinciale delle imprese artigiane (se previsto dalla legislazione regionale) e l'annotazione nel registro speciale delle imprese.	<b>D.L. n.70/11 art.6, co.2, lett. f-sexies)</b>
Alle Regioni viene demandata la regolamentazione in tema di accertamenti, controlli, provvedimenti e ricorsi.	

## REDDITO DI IMPRESA

### **Riporto delle perdite - società di capitali**

Viene ridotta, per mezzo di modifiche all'art.84 Tuir, la riportabilità delle perdite utilizzabili in diminuzione negli esercizi successivi nel limite dell'80% del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale

**D.L. n.98/11 art.23, co.9**

<p>ammontare, eliminando al tempo stesso i limiti temporali al riporto (con esclusione di quelle realizzate nei primi tre periodi d'imposta che restano integralmente deducibili senza limiti temporali).</p> <p>Viene inoltre eliminato l'obbligo di imputazione integrale della perdita stabilendo precise limitazioni al riporto in presenza di regimi di esenzione dell'utile.</p> <p><i>Si veda di L. Miele e V. Russo, "Manovra 2011: riporto illimitato delle perdite ma nel limite dell'80%", in CT n.31_11.</i></p>	
<b>Revisione regime fiscale ammortamento beni materiali e immateriali</b>	
<p>Dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012, con regolamento da emanare ai sensi dell'art. 17, co.2, della L. n. 400/88, è rivista la disciplina del regime fiscale degli ammortamenti dei beni materiali e immateriali sulla base di criteri di sostanziale semplificazione che individuino attività ammortizzabili individualmente in base alla vita utile e a quote costanti e attività ammortizzabili cumulativamente con aliquota unica di ammortamento.</p> <p><i>Si veda di P. Meneghetti, "Manovra estiva sui beni ammortizzabili: beni in concessione e riallineamenti", in CT n.32_11.</i></p>	<b>D.L. n.98/11 art. 23, co.47</b>
<b>Società di comodo</b>	
<p>A decorrere dal 2012, in caso di periodo di imposta coincidente con l'anno solare, alle società cd. di comodo si applica un'aliquota Ires maggiorata al 38%. La maggiorazione verrà calcolata sul reddito imponibile dichiarato anche nel caso in cui questo sia superiore al reddito minimo.</p> <p>Tale maggiorazione si applica anche ai redditi imputati per trasparenza da società di persone di comodo a soci soggetti Ires.</p> <p>Specifiche modalità di applicazione di questa disposizione sono previste nel caso di opzione per il consolidato fiscale.</p> <p>Nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo di imposta di prima applicazione della disposizione si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni.</p>	<b>D.L. n.138/11 art.2, da co.36- quinquies a co.36-novies</b>
<b>Applicazione della disciplina delle società di comodo ai soggetti in perdita sistematica</b>	
<p>A decorrere dal 2012, si considerano società di comodo quelle che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi, ciò a decorrere dal successivo quarto periodo di imposta. Si considerano altresì di comodo le società che siano per due periodi d'imposta in perdita fiscale e in uno abbiano dichiarato un reddito inferiore all'ammontare minimo stabilito dalla normativa in tema di società di comodo.</p> <p>Nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo di imposta di prima applicazione della disposizione si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni.</p>	<b>D.L. n.138/11 art.2, da co.36-decies a co.36- duodecies</b>
<b>Riallineamento valori derivanti da operazioni straordinarie</b>	
<p>È possibile procedere al riallineamento dei valori fiscali e civilistici ai sensi dell'art.15 del D.L. n.185/09, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva del 16%, relativamente ai maggiori valori delle partecipazioni di controllo iscritti in bilancio, a titolo di avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali iscritti a seguito di conferimenti, fusioni e scissioni, effettuate entro il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2010 e nei precedenti. Sull'applicabilità alle operazioni effettuate a decorrere dal periodo di imposta 2011 si è in attesa dei dovuti chiarimenti ministeriali.</p> <p>L'imposta sostitutiva per il riallineamento è dovuta in unica soluzione entro il 30/11/11.</p>	<b>D.L. n.98/11 art. 23, co.12-15</b>



<p>Gli effetti del riallineamento decorreranno dal periodo d'imposta successivo al 31/12/12. Le modalità di attuazione verranno stabilite con apposito provvedimento. <i>Si veda di P. Meneghetti, "Manovra estiva sui beni ammortizzabili: beni in concessione e riallineamenti", in CT n.32_11.</i></p>	
<b>Modifica della tassazione in capo alle cooperative</b>	
<p>A partire dal periodo di imposta 2012, viene aumentata dal 30% al 40% la quota di utili netti annuali che concorre alla formazione del reddito imponibile relativamente a società cooperative a mutualità prevalente e loro consorzi iscritti nella sezione apposita dell'Albo delle cooperative, con esclusione di quelle agricole, della piccola pesca e relativi consorzi. Per le cooperative di consumo e relativi consorzi la suddetta percentuale viene aumentata dal 55% al 65%.</p> <p>A partire dal periodo di imposta 2012, inoltre, e nei confronti della generalità delle cooperative, la quota di utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria concorre a formare il reddito imponibile nella misura del 10% degli utili stessi.</p> <p>Nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo di imposta 2012 si assume, come imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe ottenuta con l'applicazione delle nuove misure.</p>	<p><b>D.L. n.138/11, art.2, co.36-bis, 36-ter e 36-quater</b></p>
<b>REDDITI DIVERSI E DI CAPITALE</b>	
<p><b><u>Modifiche in tema di tassazione delle rendite finanziarie</u></b></p> <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%. 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 ex D.Lgs. n.252/05.</li> </ul> <p><i>Si veda di A. Corsini, "La riforma della tassazione delle rendite finanziarie: il nuovo regime dei Capital gain non qualificati", in CT n.33_11.</i></p>	<p><b>D.L. n.138/11, art.2, co.6-13</b></p>
<b>Dividendi</b>	
<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 1/01/12, indipendentemente dalla data di delibera di distribuzione.</p>	<p><b>D.L. n.138/11, art.2, co.6 e 10</b></p>
<b>Organismi di investimento collettivo</b>	
<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>. Per gli Organismi di investimento collettivo del risparmio con sede in Italia, diversi dai fondi immobiliari, e per quelli lussemburghesi "storici" già esentati dall'Ires le ritenute operate sui redditi di capitale sono a titolo di imposta. Vengono altresì esentati dalle ritenute di cui all'art.26, co.2, 3-bis, 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>D.L. n.138/11, art.2, co.14-16</b></p>

<b>Capital gain</b>	
<p>Il nuovo regime di tassazione si applica ai redditi diversi realizzati a decorrere dal 1° gennaio 2012 in relazione al possesso di strumenti finanziari <b>non qualificati</b>. Non rileva, quindi, il momento dell'incasso ma quello di perfezionamento della cessione.</p> <p>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><b>a)</b> la plusvalenza viene assoggettata ad imposizione con aliquota del 12,5%;</p> <p><b>b)</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>D.L. n.138/11 art.2, co.17-34</b></p>
<b>Uso personale dei beni dell'impresa</b>	
<p>A partire dal periodo di imposta 2012, viene introdotta una nuova fattispecie di reddito diverso (art.67, co.1, lett. h-ter)), dato dalla differenza tra il valore di mercato ed il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore. Per la società concedente i costi dei predetti beni sono indeducibili dal reddito imponibile. Al fine di garantire l'attività di controllo, l'impresa concedente ovvero il socio o familiare dell'imprenditore devono effettuare una comunicazione all'Agenzia delle Entrate contenente i dati relativi ai beni concessi in godimento, pena l'applicazione di una sanzione dovuta solidalmente in misura pari al 30% della differenza che costituisce reddito diverso. Laddove i contribuenti abbiano correttamente dichiarato il reddito, ma abbiano ommesso la comunicazione o l'abbiano effettuata con dati incompleti o non veritieri, è dovuta una sanzione variabile tra € 258 ed € 2.065. Entro 60 giorni dal 17 settembre 2011 verrà emanato un provvedimento direttoriale che individui modalità e termini per l'effettuazione della comunicazione stessa. L'Agenzia delle Entrate procede a controllare sistematicamente la posizione delle persone fisiche utilizzatrici di questi beni e per ricostruire il reddito in forma sintetica considera qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione verso la società. Nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo 2012 si assume quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe ottenuta applicando le nuove disposizioni.</p>	<p><b>D.L. n.138/11, art.2, co.36-terdecies, 36-duodevicies</b></p>

## ACCERTAMENTO

### Studi di settore

#### **Pubblicazione degli studi di settore in Gazzetta Ufficiale**

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

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

### **Misure sanzionatorie più elevate**

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

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

### **Omessa o infedele dichiarazione dei dati (accertamento induttivo)**

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

Con la C.M. n.41/11, 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 rileva 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.

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

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

### **Utilizzo degli studi di settore ai fini dell'accertamento analitico-induttivo**

Viene modificato l'art.10, co.4-bis della L. n.146/98 per cui l'Amministrazione Finanziaria non può procedere all'accertamento analitico-induttivo solo se il contribuente risulta congruo nell'anno accertato ed in quello precedente. La norma è entrata in vigore a decorrere dal 13 agosto.

*Si veda di G.P. Ranocchi, "L'impatto della Manovra bis sull'applicazione degli studi di settore", in CT n.35\_11.*

**D.L. n.138/11  
art.2, co.35**

### **Spesometro, obbligo di comunicazione per gli operatori finanziari**

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

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

<p><i>Si segnala che l’Agenzia delle Entrate con provvedimento n.133642/11 ha differito dal 31/10/11 al 31/12/11 il termine entro il quale devono essere trasmessi i dati delle operazioni superiori a € 25.000 relative al periodo 2010.</i></p> <p><i>Si veda, in generale, il contributo di L. Caramaschi, “Comunicazione telematica delle operazioni di importo superiore a 3.000 euro: arrivano i chiarimenti dell’Agenzia”, in CT n.24_11.</i></p>	
<p><b>Soppressione della garanzia fideiussoria</b></p>	
<p>È soppresso l’obbligo di prestare una garanzia fideiussoria per il versamento di somme superiori a € 50.000 dovute per effetto dell’<u>accertamento con adesione</u>. La stessa modifica è stata apportata all’art.48 del D.Lgs. n.546/92 relativamente alla <u>conciliazione giudiziale</u>.</p> <p>Viene modificato il co.2, art.8, del D.Lgs. n.218/97, con l’eliminazione dell’obbligo, per il versamento delle somme dovute per effetto dell’<u>accertamento con adesione</u>, se superiori ad € 50.000, di prestare idonea garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria ovvero rilasciata dai consorzi di garanzia collettiva dei fidi (Confidi) iscritti nell’albo previsto dall’art.106 del Tub (D.Lgs. n.385/93), per il periodo di rateazione del detto importo, aumentato di un anno. In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell’Agenzia delle Entrate provvede all’iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all’art.13 del D.Lgs. n.471/97, applicata in misura doppia sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.</p> <p>È modificato in tal senso anche l’art.48 del D.Lgs. n.546/92, relativamente alle somme superiori ad € 50.000, dovute a titolo d’imposta, interessi e sanzioni a seguito di conciliazione giudiziale, sia riguardo alla soppressione dell’obbligo di garanzia, sia riguardo al mancato pagamento di una delle rate. Le suddette disposizioni non si applicano agli atti di adesione, alle definizioni ai sensi dell’art.15 del D.Lgs. n.218/97 ed alle conciliazioni giudiziali già perfezionate, anche con la prestazione della garanzia, alla data del 6/07/11.</p> <p>Le novità sono già operative.</p> <p>La C.M. n.41/11 ha precisato che per il regime transitorio gli Uffici possono esimersi dal richiedere ulteriormente la garanzia ai contribuenti che non abbiano ancora provveduto a presentare la medesima 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.</p> <p>Conseguentemente non trova più applicazione la norma che consentiva di prestare la garanzia mediante ipoteca volontaria di primo grado.</p> <p><i>Si veda di V. Cristiano, “Manovra correttiva: prevista la cancellazione delle garanzie per le definizioni agevolate”, in CT 31_11.</i></p>	<p><b>D.L. n.98/11 art.23, co.17 - 20</b></p>
<p><b>Poteri degli Uffici nelle indagini finanziarie</b></p>	
<p>Per mezzo delle modifiche di cui all’art.32, co.1 DPR n.600/73 e art.51 DPR n.633/72, l’A.F. può richiedere indagini anche presso le società e agli enti assicurativi per le attività finanziarie. Per l’adempimento dei loro compiti gli uffici delle imposte possono richiedere alle banche, alla Società Poste italiane Spa per le attività finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, <u>ed ora anche alle società ed enti di assicurazione per le attività finanziarie</u>, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata. La C.M. n. 41/11 ha precisato che gli uffici possono ottenere informazioni sui contratti di assicurazione sulla vita attuati</p>	<p><b>D.L. n.98/11 art.23, co.24 - 25</b></p>

<p>attraverso piani pluriennali di investimento e forme pensionistiche complementari individuali quali le polizze vita <i>index-linked</i> e <i>unit-linked</i>.</p>	
<p><b>Liste selettive</b></p>	
<p>Con decorrenza 17 settembre 2011, l’Agenzia delle Entrate può procedere all’elaborazione di specifiche liste selettive di contribuenti da sottoporre a controllo basate su informazioni relative ai rapporti e operazioni effettuate con gli operatori finanziari, sentite le associazioni di categoria degli stessi operatori circa le tipologie di informazioni da acquisire.</p>	<p><b>D.L. n.138/11 art.36- undevicies</b></p>
<p><b>Trasferimento delle attività di accertamento</b></p>	
<p>Le attività di accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea o coattiva, di entrate erariali, diverse da quelle tributarie e per contributi previdenziali e assistenziali obbligatori, saranno trasferite da Equitalia o dalle società dalla stessa partecipate, ad enti ed organismi pubblici muniti di idonee risorse umane e strumentali. Le modalità sono stabilite, entro il 31/12/11, con decreto ministeriale.</p>	<p><b>D.L. n.98/11 art.39, co.13</b></p>
<p><b>Partecipazione dei Comuni all’attività di accertamento</b></p>	
<p>È elevata al 100% (da 50%) la quota dei tributi statali riconosciuti ai comuni al fine di incentivare la loro partecipazione all’attività di accertamento tributario, per gli anni 2012, 2013 e 2014. Vengono rafforzati gli strumenti a disposizione dei comuni per la partecipazione all’attività di accertamento con la modifica dell’art. 44 del DPR 600/73 (“<i>Partecipazione dei comuni all’accertamento</i>”). Viene, inoltre, prevista la pubblicazione sul sito internet del comune dei dati aggregati relativi alle dichiarazioni delle persone fisiche. Le disposizioni di cui sopra non trovano applicazione in caso di mancata istituzione entro il 31/12/2011, da parte dei comuni, dei consigli tributari. Le modalità di attuazione saranno stabilite con DPCM.</p>	<p><b>D.L. n.138/11, art.1, co.12- bis - 12- quater</b></p>
<p><b>Durata delle verifiche</b></p>	
<p>Esclusi i casi straordinari di controlli per salute, giustizia ed emergenza, il controllo amministrativo in forma d’accesso da parte di qualsiasi autorità competente deve essere unificato, può essere operato al massimo per non più di una volta a semestre. Gli atti compiuti in violazione di quanto affermato costituiscono, per i dipendenti pubblici, un illecito disciplinare. La GdF negli accessi di propria competenza presso le imprese opera, per quanto possibile, in borghese. Ciascuna Amministrazione informa preventivamente le altre dell’inizio di ispezioni e verifiche, fornendo al termine delle stesse eventuali elementi acquisiti utili ai fini delle attività di controllo di rispettiva competenza.</p> <p><b><u>Durata degli accessi per le imprese in contabilità semplificata e per i lavoratori autonomi</u></b> Il periodo di permanenza presso la sede di imprese in contabilità semplificata e di lavoratori autonomi non può essere superiore a 15 giorni lavorativi contenuti nell’arco di non più di un trimestre. Per gli altri soggetti il termine resta di 30 giorni prorogabili di altri 30. Ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza dell’A.F. presso la sede del contribuente.</p> <p><b><u>Verifiche degli enti di previdenza ed assistenza obbligatoria</u></b> Le citate disposizioni si applicano anche per le verifiche eseguite dagli enti di previdenza e assistenza obbligatoria. <i>Si veda di M. Conigliaro, “La durata delle verifiche fiscali: i nuovi termini introdotti dal Decreto Sviluppo”, in CT n.25_11.</i></p>	<p><b>D.L. n.70/11 art.7, co.1, lett. a), co.2, lett. a) – d)</b></p>

Richiesta di documentazione	
I contribuenti non devono fornire informazioni che siano già in possesso del Fisco e degli enti previdenziali o che da questi possono essere acquisiti da altre Amministrazioni. Le Agenzie fiscali e gli enti di previdenza ed assistenza obbligatoria possono stipulare convenzioni con le altre Amministrazioni pubbliche al fine di acquisire, in via telematica, i dati e le informazioni personali, allo scopo di ridurre gli adempimenti dei cittadini e delle imprese e rafforzare il contrasto alle evasioni. La mancata fornitura dei dati può costituire un evento valutabile ai fini disciplinari.	D.L. n.70/11 art.7, co.1, lett. f) e co. 2 lett. h)

RISCOSSIONE E SANZIONI	
Inesigibilità dei ruoli	
Il termine di presentazione delle comunicazioni di inesigibilità, anche integrative, relative ai ruoli consegnati ad Equitalia scadenti al 20 settembre 2011, è prorogato al 20 settembre 2012.	D.L. n.98/11 art.23, co.34
Riscossione di contributi previdenziali	
<p>Non è più previsto che l'iscrizione a ruolo delle somme dovute a titolo di contributi e premi, nonché di interessi e di sanzioni venga effettuata direttamente dall'Agenzia delle Entrate.</p> <p><b>Competenza dell'Inps sulla riscossione</b></p> <p>A seguito dell'abrogazione dell'art.3-bis del D.L. n.185/08, adesso per la riscossione delle somme sopra descritte trova applicazione l'art. 30 del D.L. n.78/10, il quale dispone che il recupero, tramite avviso di addebito con valore di titolo esecutivo emesso dagli uffici dell'Inps, delle somme a qualunque titolo dovute all'Istituto, si riferisce anche ai premi ed ai contributi previdenziali ed assistenziali risultanti da liquidazione, controllo e accertamento effettuati dall'Agenzia delle Entrate in base alla dichiarazione dei redditi. Resta ferma la competenza dell'Agenzia delle Entrate sulla riscossione delle somme dovute per contributi, premi previdenziali ed assistenziali, interessi e sanzioni per ritardato o omesso versamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ per il 2007 e 2008 in base ai controlli automatizzati (artt.36-bis DPR n.600/73 e 54-bis DPR n.633/72) e formali (art.36-ter DPR n.600/73);</li> <li>➤ per il 2006 ed annualità successive relativamente agli accertamenti notificati entro il 31/12/09.</li> </ul>	D.L. n.70/11 art.7, co.1, lett. n) e co.2 lett. t)
Iscrizione di ipoteca	
<p>L'agente della riscossione è tenuto a notificare preventivamente al proprietario dell'immobile che in caso di mancato pagamento delle somme dovute entro trenta giorni sarà iscritta ipoteca.</p> <p>In deroga a quanto detto, è vietata l'iscrizione di ipoteca per debiti inferiori a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ € 20.000 se la pretesa iscritta a ruolo sia contestata in giudizio ovvero sia ancora contestabile in tale sede e il debitore sia proprietario dell'unità immobiliare dallo stesso adibita ad abitazione principale;</li> <li>➤ € 8.000 negli altri casi.</li> </ul> <p>Le medesime limitazioni valgono anche per la procedura di espropriazione immobiliare.</p>	D.L. n.70/11 art.7, co.2 lett. u-bis), gg-decies) gg-undecies)

<b>Riscossione dei tributi locali</b>	
A decorrere dal 1° gennaio 2012, Equitalia cessa di effettuare le attività di accertamento, di liquidazione e riscossione, spontanea o coattiva, delle entrate, tributarie o patrimoniali, dei Comuni e delle società da essi partecipate. A decorrere dal 1° gennaio 2012 i Comuni effettuano la riscossione spontanea delle loro entrate tributarie e patrimoniali.	<b>D.L. n.70/11 art.7, co.2 lett. gg-ter), gg- quater) gg- septies)</b>
<b>Riscossione coattiva dei debiti fino a 2.000 euro</b>	
In tutti i casi di riscossione coattiva ex DPR n.602/73 di debiti fino ad € 2.000, intrapresa successivamente alla data di entrata in vigore del D.L. n.70/11, le azioni cautelari ed esecutive sono precedute dall'invio, mediante posta ordinaria, di <b>due solleciti</b> di pagamento, il secondo dei quali decorsi almeno sei mesi dalla spedizione del primo.	<b>D.L. n.70/11 art.7, co.2 lett. gg-quinquies</b>
<b>Fermo amministrativo sui beni mobili registrati</b>	
In caso di cancellazione del fermo amministrativo iscritto sui beni mobili registrati ai sensi dell'art.86, DPR n.602/73, il debitore non è tenuto al pagamento di spese né all'agente di riscossione né al PRA gestito dall'ACI o ai gestori di altri pubblici registri.	<b>D.L. n.70/11 art. 7, co.2 lett. gg-octies)</b>
<b>Riscossione frazionata</b>	
È stato modificato il co.1, art.15, DPR n.602/73, il quale, adesso, prevede che in caso di accertamento oggetto di ricorso da parte del contribuente, le somme dovute a titolo di imposta possono essere rimosse <b>per un terzo</b> (e non più la metà) del loro ammontare.	<b>D.L. n.70/11 art.7, co.2-quinquies)</b>
<b>Interessi di mora</b>	
Per i ruoli consegnati <u>a decorrere dal 13 luglio 2011</u> , se il contribuente non versa le somme dovute entro 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento oppure entro il termine per il ricorso negli accertamenti esecutivi, gli interessi di mora sono calcolati non più sulla totalità del debito, ma sull'importo iscritto a ruolo, escluse le somme relative alle sanzioni pecuniarie e agli interessi.	<b>D.L. n.70/11 art.7, co.2-sexies) e septies)</b>
<b>Tasso degli interessi fiscali</b>	
Ad eccezione degli interessi di mora, gli interessi inerenti il versamento, il rimborso e la riscossione dei tributi, possono essere stabiliti con decreto ministeriale, nei limiti di un punto percentuale (e non più di tre punti percentuali) di differenza rispetto al tasso di interesse legale. <i>In generale, si veda di A. Bonghi, "Riscossione e sanzioni: le novità delle "Manovre estive", in CT n.33_11.</i>	<b>D.L. n.70/11 art.7, co.2-octies)</b>
<b>Sanzioni "Mini ravvedimento"</b>	
È estesa a tutti i versamenti effettuati con un ritardo <u>non superiore a 15 giorni</u> la riduzione della sanzione applicabile in caso di omesso o tardivo versamento (30%) ad un importo pari ad 1/15 per ogni giorni di ritardo. In altri termini, si applica una sanzione pari al 2% per ogni giorni di ritardo fino al quindicesimo. La C.M. n.41/11 ha precisato che la nuova previsione si rende applicabile, per effetto del principio del " <i>favor rei</i> ", anche alle violazioni commesse precedentemente al 6 luglio, salvo che il provvedimento di irrogazione della sanzione sia divenuto definitivo. <i>Si veda di F. Colombo, "Le novità in tema di ravvedimento operoso: rateazione delle somme e ravvedimento sprint", in CT n.33_11.</i>	<b>D.L. n.98/11 art.23, co.31</b>

**Recupero coatto delle somme non versate a seguito di adesioni a condoni e sanatorie e proroga dei termini di accertamento**

Entro il termine tassativo del 17 ottobre 2011, l'Agenzia delle Entrate, Equitalia e Riscossione Sicilia, effettueranno una ricognizione dei contribuenti che, avvalendosi dei condoni e delle sanatorie di cui alla L. n.289/02, non hanno versato l'importo dovuto anche dopo l'iscrizione a ruolo e la notifica delle relative cartelle di pagamento.

Dopo tale attività, nei successivi 30 giorni, gli agenti della riscossione avvieranno nei confronti dei contribuenti stessi, anche attraverso l'invio di un'intimazione di pagamento, ogni azione coattiva al fine di recuperare integralmente le somme dovute comprensive di interessi entro il termine ultimo del 31/12/2011.

Nel caso in cui i contribuenti in questione non versino le somme dovute e iscritte a ruolo entro il termine del 31/12/2011, si applica una sanzione del 50% dell'importo dovuto. I periodi di imposta successivi a quelli condonati, per i quali il termine per l'attività di accertamento è ancora pendente, sono sottoposti inoltre ad attività di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza entro il 31/12/12.

Per i soggetti aderenti al condono di cui alla L. n.289/02 ai fini Iva, per i quali alla data del 31/12/2011 i termini per l'accertamento sono ancora pendenti, i termini stessi sono prorogati di un anno.

**D.L. n.138/11,  
art.2, co.5-bis  
e 5-ter**

**Operazioni tracciabili**

A decorrere dal 17 settembre 2011, è previsto che le sanzioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette, alla dichiarazione Iva e agli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette ad Iva, siano ridotte alla metà per gli esercenti imprese, arti o professioni con ricavi e compensi dichiarati non superiori a 5 milioni di euro se:

- per tutte le operazioni attive e passive effettuate nell'esercizio dell'attività, utilizzano esclusivamente strumenti di pagamento diversi dal denaro contante e
- nelle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e imposte sul valore aggiunto indicano gli estremi identificativi dei rapporti con gli operatori finanziari.

**D.L. n.138/11  
art.2, co.36-  
vicies ter**

**REATI TRIBUTARI**

**Riduzione soglie**

Vengono ridotti i limiti di imposta sottratta ad imposizione oltre i quali scattano le sanzioni penali (lett. da a ad f).

**Sospensione condizionale della pena**

Viene previsto l'inasprimento del sistema sanzionatorio penale-tributario al fine di dissuadere comportamenti evasivi.

Per i delitti disciplinati dagli articoli da 2 a 10 del D.Lgs. n.74/00, l'istituto della sospensione condizionale della pena non può essere applicato se ricorrono congiuntamente due condizioni: a) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30% del volume d'affari; b) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro (lett. h).

**Pagamento del debito tributario**

Vengono ridotte ad **un terzo** (invece della metà) le pene previste per i delitti disciplinati dal D.Lgs. 74/00, e non si applicano le pene accessorie se, prima

**D.L. n.138/11  
art.2, co.36-  
vicies semel,  
lett. da a) a  
m)**



della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie (lett.i).

#### **Prescrizione**

Sono elevati ad **un terzo** i termini di prescrizione per i reati disciplinati dagli articoli da 2 a 10 del D.Lgs. n.74/00 (lett. l).

#### **Patteggiamento**

L'applicazione della pena su richiesta, ex art.444 c.p.p., può essere domandata dalle parti solo se siano stati estinti i debiti tributari e siano state pagate le sanzioni amministrative relative ai fatti costitutivi i delitti (lett. m).

Le norme si applicano per i fatti commessi successivamente al 17 settembre 2011.

## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

### Accertamento esecutivo e sospensione dell'esecuzione

È rinvia al 1° ottobre 2011 l'esecutività dell'atto di accertamento senza necessità di notificare la cartella di pagamento.

Per effetto di quanto disposta dal D.L. n.78/10, gli avvisi di accertamento relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi, devono contenere l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, in caso di proposizione del ricorso, in via provvisoria, si deve versare il 50% dell'imposta accertata (per effetto delle disposizioni del Decreto Sviluppo, art.7, co.2-*quinquies*, le somme dovute sono pari ad 1/3 per le imposte dirette, Iva ed Irap).

L'esecuzione forzata è sospesa **per un periodo di 180 giorni** dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione degli atti di accertamento. Tale sospensione non si applica con riferimento alle sanzioni cautelari e conservative.

Tuttavia nell'ipotesi in cui gli agenti della riscossione vengano a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione, la sospensione non opera.

*Si veda di A.A. Ferrario, "Gli accertamenti provvisoriamente esecutivi", in CT n.31\_11.*

**D.L. n.98/11  
art.23, co.30**

**D.L. n.70/11  
art.7, co.2,  
lett. n) e art.7,  
co.2 lett. gg-  
novies)**

### Reclamo e mediazione

A seguito dell'introduzione dell'art.17-*bis* nell'alveo del D.Lgs. n.546/92, per le controversie di valore non superiore ad € 20.000, anteriormente alla proposizione del ricorso e ferma restando l'esclusione della conciliazione giudiziale, è necessario presentare **reclamo**. La presentazione, che è condizione di ammissibilità del ricorso, deve essere fatta alla Direzione provinciale o regionale che ha emanato l'atto. Il reclamo può contenere una motivata proposta di **mediazione**, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa. L'organo destinatario se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione, applicandosi, in questo caso le disposizioni relative alla conciliazione giudiziale. Decorsi 90 giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. La parte soccombente, nel successivo contenzioso è condannata al pagamento delle spese di giudizio maggiorate del 50% a titolo di rimborso delle spese relative al reclamo.

Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la

**D.L. n.98/11  
art.39,  
co.9 - 11**

<p>Commissione Tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.</p> <p>Le disposizioni si applicano con riferimento agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1° aprile 2012.</p>	
<b>Definizione agevolata delle liti</b>	
<p>Le liti fiscali <u>di valore non superiore a € 20.000</u>, in cui è parte l’Agenzia delle Entrate, <u>pendenti alla data del 1° maggio 2011</u> dinanzi alle Commissioni tributarie, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l’atto introduttivo del giudizio, con il pagamento delle somme previste dall’art.16, L. n.289/02. Le somme dovute sono versate in un’unica soluzione <u>entro il 30 novembre 2011</u>, mentre la domanda di definizione deve essere presentata <u>entro il 31 marzo 2012</u>. Le liti fiscali che possono essere definite sono sospese fino al 30 giugno 2012; per le stesse sono altresì sospesi, sino al 30/06/12, i termini per la proposizione di ricorsi, appelli, controdeduzioni, ricorsi per Cassazione, controricorsi e ricorsi in riassunzione, compresi i termini per la costituzione in giudizio. Gli uffici competenti trasmettono alle Commissioni tributarie, ai tribunali e alle Corti di appello nonché alla Corte di Cassazione, entro il 15 luglio 2012, un elenco delle liti pendenti per le quali è stata presentata domanda di definizione. <u>Tali liti sono sospese fino al 30 settembre 2012</u>. La comunicazione degli uffici attestante la regolarità della domanda di definizione ed il pagamento integrale di quanto dovuto deve essere depositata entro il 30 settembre 2012. Entro la stessa data deve essere comunicato e notificato l’eventuale diniego della definizione. Con provvedimento delle Entrate n.119854/11 è stato approvato il modello di domanda per la definizione delle liti fiscali pendenti e le relative modalità di versamento. Con R.M. n.82/E/11 è stato istituito il codice tributo “8082”.</p> <p><i>Si veda di M. Tozzi, “La definizione delle liti pendenti di valore non superiore a 20 mila euro”, in CT n.31_11.</i></p>	<p><b>D.L. n.98/11 art.39, co.12</b></p>
<b>Incompatibilità dei giudici tributari</b>	
<p>Non possono essere componenti delle Commissioni Tributarie:</p> <p><b>a)</b> coloro che, in qualsiasi forma, anche se in modo saltuario o accessorio ad altra prestazione, esercitano la <b>consulenza</b> tributaria, detengono le scritture contabili e redigono i bilanci, ovvero svolgono attività di consulenza, assistenza o di rappresentanza, a qualsiasi titolo e anche nelle controversie di carattere tributario finché permangono in attività di servizio o nell’esercizio delle funzioni o attività professionali;</p> <p><b>b)</b> i <b>coniugi</b>, i <b>conviventi</b> o i <b>parenti</b> fino al secondo grado o gli affini in primo grado di coloro che, iscritti in albi professionali, esercitano le attività sopra elencate nella regione e nelle province confinanti con la predetta regione dove ha sede la commissione tributaria provinciale;</p> <p><b>c)</b> coloro che sono <b>iscritti in albi professionali</b>, elenchi, ruoli, ed il personale dipendente individuati nell’art.12 del D.Lgs. n.546/92 (tra cui avvocati, dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali), e contemporaneamente esercitano anche in forma non individuale, le attività di cui alla precedente lettera a.</p> <p>All’accertamento della sussistenza delle cause di incompatibilità provvede il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria. Le presenti disposizioni sono in vigore ed i giudici tributari che si trovano nelle suddette situazioni di incompatibilità devono comunicarne la cessazione entro il <u>31 dicembre 2011</u>; in caso di mancata rimozione nel termine delle cause di incompatibilità, i giudici decadono.</p>	<p><b>D.L. n.98/11, art.39, co.2 - 3 e</b></p> <p><b>D.L. n.138/11 art.2, co.35- septies</b></p>

<b>Contributo unificato</b>	
<p>Ai ricorsi notificati successivamente al <u>6 luglio 2011</u> si applica il contributo unificato di cui al DPR n.115/02.</p> <p><b><u>Non applicabilità dell'imposta di bollo</u></b> Per effetto dell'introduzione del contributo unificato non è più dovuta l'imposta di bollo sugli atti e i provvedimenti tributari ed, inoltre, sulle copie autentiche, comprese quelle esecutive, degli atti e dei provvedimenti, purché richieste dalle parti processuali. Per atti e provvedimenti si intendono tutti gli atti processuali, inclusi quelli antecedenti, necessari o funzionali (comprese dunque la procedura concorsuale e di volontaria giurisdizione).</p> <p><b><u>Valore della lite</u></b> Nei processi tributari il valore della lite deve risultare da apposita dichiarazione resa dalla parte nelle conclusioni del ricorso. L'art.12, co.5 D.Lgs. n.546/92 stabilisce che per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.</p> <p>A decorrere dal 17 settembre se manca la dichiarazione sul valore della lite, il contributo unificato è dovuto nell'importo massimo di € 1.500; inoltre, per le controversie il cui valore della lite è indeterminabile, il contributo unificato è dovuto nell'importo di € 120,00.(D.L. n.138/11).</p> <p>In materia è intervenuta la circolare n.1/DF del 21 settembre del Ministero delle Finanze che ha fornito importanti chiarimenti sulle modalità di determinazione e applicazione del contributo.</p>	<p>D.L. n.98/11 art.37, co.6 - 7</p> <p>D.L. n.138/11 art.2, co.35- bis</p>
<b>Indicazione dell'indirizzo PEC</b>	
<p>Viene aggiunto il comma 1 <i>bis</i> all'art.16 (<i>Comunicazioni e notificazioni</i>) e viene modificato l'art.18 (<i>Il ricorso</i>) del D.Lgs. n.546/92 con cui si chiarisce, rispettivamente, che le comunicazioni sono effettuate anche mediante l'utilizzo della PEC e che l'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o delle parti deve essere indicato nel ricorso o nel primo atto difensivo.</p> <p><b><u>Mancata indicazione dell'indirizzo Pec, numero di fax o codice fiscale</u></b> La mancata indicazione da parte del difensore del proprio indirizzo di posta elettronica certificata e del proprio numero di fax, ovvero la mancata indicazione del codice fiscale della parte nel ricorso, non comporta l'inammissibilità dello stesso, tuttavia, il contributo unificato è aumentato della metà.</p>	<p>D.L. n.98/11 art.39, co.8, e art.37 co.6, lett. q) e</p> <p>D.L. n.138/11 art.2, co.35- quater, lett. a) e b)</p>
<b>Nota di iscrizione a ruolo</b>	
<p>Viene modificato l'art.22 del D.Lgs. n.546/92 (<i>Costituzione in giudizio del ricorrente</i>) con la previsione che, all'atto della costituzione in giudizio, il ricorrente deve depositare la nota di iscrizione a ruolo, contenente l'indicazione delle parti, del difensore, dell'atto impugnato, della materia del contendere, del valore della controversia e della data di notificazione del ricorso.</p> <p>La Direzione della giustizia tributaria ha approvato i relativi modelli da utilizzare in CTP e in CTR.</p>	<p>D.L. n.138/11 art.2, co.35- quater,lett. c)</p>
<b>Sanzioni</b>	
<p><b><u>Riduzione sanzioni in caso di accoglimento delle deduzioni</u></b> Le sanzioni irrogate, qualora rideterminate a seguito dell'accoglimento delle deduzioni, sono definibili entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, con il pagamento di un importo pari ad 1/3 della sanzione indicata e comunque</p>	<p>D.L. n.98/11 art.23, co.29</p>

non inferiore ad 1/3 dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo (viene introdotto il co.7-*bis*, all'art.16 del D.Lgs. n.472/97). Infatti, quando a seguito di emissione di un atto di contestazione da parte dell'Ufficio o dell'ente competente, vengono proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni stesse. Tale disposizione si applica agli atti di irrogazione delle sanzioni notificati dopo il 6 luglio 2011, nonché a quelli notificati prima di tale data, per i quali risultano pendenti i termini per la proposizione del ricorso.

**Irrogazione delle sanzioni collegate al tributo contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica**

Le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono "sono" (non più "possono essere") irrogate senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità.

**IVA**

**Depositi Iva**

I depositi fiscali per i prodotti soggetti ad accisa, dove vengono fabbricati, trasformati, detenuti, ricevuti o spediti i prodotti stessi, in regime di sospensione di accisa alla condizioni previste dall'Amministrazione Finanziaria, sono utilizzabili anche quali depositi Iva. I depositi doganali privati di tipo D, E e C sono utilizzabili come depositi Iva. Limitatamente a quelli di tipo E l'Agenzia delle dogane, con la nota n. 84920/RU/11, ha stabilito che non è più necessario immagazzinare i beni in locali idonei riconosciuti come depositi doganali, requisito che era contenuto nella C.M. n. 16/D/06. Per i beni estratti dal deposito Iva e assoggettati a imposta, è stato introdotto l'obbligo di conservazione della documentazione relativa all'introduzione ed estrazione degli stessi, ai sensi dell'art.50-*bis*, co.6, D.L. n.331/93. È introdotto l'obbligo, relativamente ai beni estratti dal deposito Iva ed assoggettati ad imposta, di conservazione della documentazione relativa all'introduzione ed estrazione degli stessi, ai sensi dell'art.50-*bis*, co.6, D.L. n.331/93.

Sono esonerati dalla presentazione della fideiussione gli operatori economici autorizzati in possesso del certificato AEO.

L'Agenzia delle Dogane, con la nota n.86904/RU/11, ha affermato che le modifiche in questione si applicano a partire dal 12 settembre.

A decorrere dal 17 settembre 2011, coloro che estraggono beni dal deposito Iva non devono essere solamente soggetti passivi ai fini Iva, ma al contempo essere iscritti alla Camera di Commercio da almeno 1 anno, ed avere la capacità di dimostrare un'effettiva operatività e attestare la regolarità dei versamenti Iva. Le modalità saranno definite da un provvedimento delle Entrate.

In via transitoria, fino a che non saranno integrate le banche dati dell'A.F., il soggetto passivo che estrae i beni dal deposito Iva deve comunicare al gestore dello stesso i dati relativi alla liquidazione dell'Iva, anche allo scopo di svincolare la garanzia relativa.

Nell'attesa di questa integrazione, l'Agenzia delle Dogane, con la nota n.84920/RU/11, ha affermato che nel caso di coincidenza tra operatore che introduce in deposito ed operatore che estrae, tale soggetto effettuerà le necessarie comunicazioni al depositario e al competente ufficio doganale. Nel caso in cui non ci sia coincidenza tra i due soggetti, l'operatore che estrae è

**D.L. n.70/11  
art.7, co.2,  
lett. cc-ter**

**D.L. n.138/11,  
art. 2, co.36-  
vicies quater**

<p>tenuto alle medesime comunicazioni, mentre il depositario è tenuto a fornire gli elementi del buon esito dell'operazione, oltre che al competente ufficio doganale, anche al soggetto che ha introdotto la merce in deposito, intestatario della garanzia, al fine di consentire allo stesso di attivarsi per lo svincolo della garanzia stessa. Ai fini dello svincolo della garanzia il soggetto che procede all'estrazione dovrà dare prova dell'espletamento degli adempimenti previsti in materia di Iva ai fini della liquidazione dell'imposta, fornendo documentazione dell'avvenuta registrazione dell'autofattura nella propria contabilità.</p>	
<p><b>Chiusura partite Iva inattive</b></p>	
<p>Sono revocate d'ufficio le partite Iva per le quali non sia esercitata l'attività per 3 annualità consecutive. Stesse conseguenze in caso di mancata presentazione della dichiarazione annuale. Contro il provvedimento di revoca il contribuente potrà adire la commissione tributaria provinciale. Viene introdotta una mini sanatoria per la chiusura delle partite Iva con pagamento della sanzione ridotta (129 euro) per la mancata dichiarazione di cessazione attività. Con R.M. n.72/E/11 è stato istituito il codice tributo "8110" per il pagamento della sanzione relativa e sono state impartite le istruzioni per la compilazione del modello F24 relativo.</p>	<p><b>D.L. n.98/11 art.23, co.22 e 23</b></p>
<p><b>Innalzamento dell'aliquota ordinaria</b></p>	
<p>Aumenta dal 20% al 21% l'aliquota ordinaria Iva per le operazioni effettuate a partire dal 17 settembre 2011.</p> <p>L'Agenzia delle Entrate, con il comunicato stampa del 16/09/11, ha previsto, in sede di prima applicazione, una moratoria delle sanzioni, a condizione che gli operatori rilevino la variazione in aumento e versino l'imposta collegata all'aumento dell'aliquota nella liquidazione periodica in cui l'Iva è esigibile.</p> <p><i>Si ricorda che il momento di effettuazione delle operazioni si individua:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>nella data di consegna o spedizione, per le operazioni di cessione di beni mobili;</i></li> <li>• <i>nella data di stipula dell'atto di compravendita, per le operazioni di cessione di beni immobili;</i></li> <li>• <i>nella data di pagamento del corrispettivo, per le operazioni di prestazione di servizi;</i></li> <li>• <i>nella data di fatturazione o di pagamento parziale o totale del corrispettivo, se anteriormente agli eventi indicati nei punti precedenti viene emessa fattura o pagato in tutto o in parte il corrispettivo stesso.</i></li> </ul> <p><i>Si veda E. Vial, in questo numero, a pag.59.</i></p>	<p><b>D.L. n.138/11 art.2, co.2-bis lett. a),co.2-ter</b></p>
<p><b>Operazioni con Stato ed enti pubblici</b></p>	
<p>L'aumento dell'aliquota ordinaria Iva dal 20% al 21% non si applica alle operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli enti pubblici per le quali al 16 settembre sia stata emessa e registrata la fattura, ancorché al medesimo giorno il corrispettivo non sia stato ancora pagato.</p>	<p><b>D.L. n.138/11 art.2, co.2-quarter</b></p>
<p><b>Commercianti al minuto - Soppressione del metodo delle percentuali di scorporo</b></p>	
<p>A partire dal 17 settembre 2011, i commercianti al minuto e i soggetti assimilati di cui all'art.22 DPR n.633/72 (vale a dire coloro che svolgono prestazioni alberghiere, di servizi nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico, di trasporto di persone e cose, ecc.) devono operare lo scorporo dell'Iva dai corrispettivi con il solo metodo di determinazione del debito periodico Iva, ossia quello "matematico".</p>	<p><b>D.L. n.138/11 art.2, co.2-bis lett. b), co.2-ter</b></p>

Nuovi adempimenti per gli stabilimenti balneari	
A partire dal 17 settembre 2011, è imposto in capo ai titolari di stabilimenti balneari, l'obbligo di certificazione dei corrispettivi (tramite emissione di ricevuta o scontrino fiscale) relativamente alle prestazioni di servizi rese rientranti nell'attività autorizzata (es. noleggi sdrai, lettini, ombrelloni, ecc.).	D.L. n.138/11 art.2, co.36- vicies
Fatturazione autonoleggio veicoli	
Viene introdotto l'obbligo per le aziende di noleggio di autoveicoli di indicare in fattura gli estremi identificativi del contratto di noleggio a cui la stessa fa riferimento. La fattura dovrà, inoltre, essere consegnata direttamente al cliente qualora lo stesso riconsegna l'autovettura in un punto noleggio abilitato all'emissione dei documenti fiscali.	D.L. n.98/11 art. 23, co.42,

IMMOBILI	
Rilancio dell'edilizia e semplificazione urbanistica	
<p><b><u>Rilascio del permesso di costruire con il silenzio-assenso</u></b> Viene modificato il procedimento per il rilascio del permesso a costruire. In particolare, ai sensi del nuovo art.20 DPR n.380/01, è previsto al co.8 che decorso inutilmente il termine per l'adozione del provvedimento conclusivo in merito alla richiesta di permesso, si forma il silenzio-assenso, salvo i casi particolari in cui vi siano vincoli ambientali, paesaggistici o culturali (co.2, lett.a, n.3 e 4).</p> <p><b><u>Tipizzazione contratto di cubatura</u></b> Viene modificato l'art.2643 c.c., prevedendo l'obbligo per i contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano i diritti edificatori, comunque denominati, di trascrizione nelle Conservatorie dei Pubblici registri immobiliari (co.3). <i>Si veda di V. Corona e L. Scappini, "La "tipizzazione" del contratto di cessione di cubatura e i relativi effetti fiscali previsti dal Decreto Sviluppo", in CT n.26_11.</i></p> <p><b><u>Abrogazione obbligo di comunicazione di cessione del fabbricato</u></b> Per semplificare le procedure inerenti il trasferimento di unità immobiliari è abolito l'obbligo di comunicazione all'Autorità di Pubblica Sicurezza dell'avvenuta cessione del fabbricato che viene assorbita dalla registrazione dei contratti di trasferimento aventi ad oggetto immobili e diritti immobiliari (co.4).</p> <p><b><u>Abrogazione divieto di utilizzo dei dati ipocatastali</u></b> Al fine di agevolare la circolazione delle informazioni relative agli immobili viene abolito il divieto di utilizzo a fini commerciali dei dati ipotecari e catastali, fermo restando il rispetto delle norme in materia di <i>privacy</i> (co.4-bis).</p> <p><b><u>Obbligo di pubblicazione su internet degli allegati al PRG</u></b> Le amministrazioni comunali hanno l'obbligo di pubblicare sui propri siti internet gli elaborati tecnici allegati ai PRG e alle relative varianti (co.6).</p> <p><b><u>Decorrenza sanzioni per mancata denuncia in Catasto</u></b> Viene prorogata al 1° luglio 2011 la decorrenza per l'applicazione delle sanzioni maggiorate per omessa presentazione in Catasto della denuncia di nuova iscrizione o di variazione di un'unità immobiliare (co.15).</p>	D.L. n.70/11 art.5
Accatastamento immobili rurali	
Entro il 30 settembre 2011, ai fini del riconoscimento della ruralità, i contribuenti interessati possono presentare una domanda di variazione della categoria catastale per l'attribuzione delle categorie A/6 o D/10. Alla domanda deve essere allegata un'autocertificazione attestante il possesso, da almeno un quinquennio, dei requisiti di ruralità dell'immobile ai sensi dell'art.9, D.L. n.557/93.	D.L. n.70/11 art.7, co.1, lett. t-bis e co.2-bis, 2- ter e 2-quater

<p>Entro il 20 novembre 2011, l'Agenzia del Territorio procede, previa verifica dell'esistenza dei requisiti, all'attribuzione della categoria catastale richiesta. Se nel termine del 20 novembre 2011 il contribuente non ha ancora ricevuto risposta può assumere, in via provvisoria e per un periodo di 12 mesi, l'avvenuta attribuzione della categoria catastale richiesta. In caso di diniego espresso e motivato da parte dell'Agenzia del Territorio, il contribuente deve versare, nel termine del 20 novembre 2012, le imposte non versate, gli interessi e le sanzioni in misura doppia. Con il D.M. del 14/09/11, in G.U. n.220 del 21/09/11, sono state stabilite le modalità applicative e la documentazione necessaria ai fini della certificazione e della convalida da parte dell'Agenzia del Territorio.</p> <p><i>Si veda di F. Garrini, "Appuntamento a settembre per la sanatoria catastale dei rurali", in CT n.30_11.</i></p>	
--	--

PROCEDURE CONCORSUALI	
<b>Revisione del regime dei privilegi dei crediti erariali</b>	
<p>Modificando gli artt.2752, 2771 e 2776 c.c., vengono estesi i privilegi erariali su beni del debitore. In particolare il privilegio generale sui beni mobili del debitore spetterà indipendentemente dall'epoca di iscrizione dei tributi nei ruoli esecutivi ed è esteso il privilegio generale sui beni mobili del debitore anche alle sanzioni Irpaf, Ires ed Irap in aggiunta alle attuali pene pecuniarie Iva.</p>	<b>D.L. n.98/11 art.23, co.37-40</b>
<b>Imprenditori agricoli in crisi</b>	
<p>Viene introdotta, in attesa di una revisione della disciplina relativa all'imprenditore agricolo in crisi, la possibilità per coloro che si trovano in stato di crisi o di insolvenza di accedere alle procedure di <b>accordi di ristrutturazione dei debiti e transazione fiscale</b> (art.182-bis e 182-ter del R.D. n.267/42).</p> <p><i>Si veda F. Colombo, in questo numero, a pag.47.</i></p>	<b>D.L. n.98/11 art. 23, co.43</b>

ALTRE NOVITÀ TRIBUTARIE	
<b>Tassazione separata dell'attività di trading</b>	
<p><u>A decorrere dal 6 luglio 2011</u> si applica una ritenuta del 5% sugli interessi erogati a soggetti non residenti in Italia su finanziamenti destinati al pagamento di ulteriori prestiti obbligazionari emessi dagli stessi soggetti finanziati. Con la medesima decorrenza viene assoggettato all'imposta di registro nella misura dello 0,25% qualsiasi atto redatto a garanzia delle operazioni di cui sopra.</p>	<b>D.L. n.98/11 art.23, co.1-3</b>
<b>Revisione del regime dei fondi immobiliari</b>	
<p>Sono apportate ulteriori modifiche al regime previsto per i fondi di investimento immobiliare. Si segnala come le cessioni di quote partecipative in fondi non partecipati esclusivamente da investitori istituzionali superiori al 5% siano equiparate a quelle relative a società ed enti commerciali di cui all'art.5, Tuir.</p> <p>Con provvedimento delle Entrate verranno definite le modalità attuative.</p>	<b>Art.8, co.9 D.L. n.70/11</b>
<b>Regime fiscale di attrazione europea</b>	
<p>Viene esteso il regime di attrazione europea anche alle società di direzione e coordinamento (<i>holding</i>). Viene inoltre precisato che la normativa fiscale dello Stato estero prescelta è quella in vigore nel primo giorno del periodo di imposta in cui viene presentata l'istanza di interpello.</p>	<b>D.L. n.70/11 art. 8, co.2</b>

<b>Imposta di bollo sul dossier titoli</b>	
Viene innalzata, in maniera crescente a decorrere dal 2011 e fino al 2013, l'imposta di bollo sulle comunicazioni effettuate dagli intermediari finanziari relative al <i>dossier</i> titoli. Le nuove misure variano in funzione del valore del deposito e della periodicità delle comunicazioni.	<b>D.L. n.98/11 art.23, co.7</b>
<b>Addizionale annuale sulla tassa automobilistica</b>	
<u>A decorrere dall'anno 2011</u> , per le autovetture e per gli autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone e cose è dovuta una addizionale erariale della tassa automobilistica, pari a €10 per ogni Kw di potenza del veicolo superiore a 225 Kw.	<b>D.L. n.98/11 art.23, co.21</b>
<b>Maggiorazioni Irap per banche e assicurazioni e attività di concessione</b>	
Viene innalzata l'aliquota Irap rispettivamente: <ul style="list-style-type: none"> <li>• per i soggetti operanti nel settore bancario dello 0,75%;</li> <li>• per quelli operanti nel settore assicurativo del 2%; e</li> <li>• per gli enti che effettuano attività in concessione diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori dello 0,3%.</li> </ul>	<b>D.L. n.98/11 art.23, co.5</b>
<b>Contributo di solidarietà</b>	
Viene introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2011 e fino al 31 dicembre 2013, un contributo di solidarietà sul reddito complessivo Irpef pari al 3% sulla parte eccedente € 300.000. Il contributo di solidarietà è deducibile dal reddito complessivo. Con D.M. da emanarsi entro il 30 ottobre 2011 saranno definite le modalità di attuazione.	<b>D.L. n.138/11, art.2, co.2</b>
<b>Imposta di bollo sui trasferimenti di denaro all'estero</b>	
A partire dal 17 settembre 2011, è istituita un'imposta di bollo sui trasferimenti di denaro all'estero (con esclusione di quelli effettuati dai cittadini UE, nonché verso Paesi UE), operati tramite istituti bancari, agenzie <i>money transfer</i> e altri agenti in attività finanziaria, nella misura del 2% dell'importo trasferito e con un minimo di 3 euro.	<b>D.L. n.138/11, art.2, co.35- octies</b>
<b>Addizionale regionale Irpef</b>	
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: <ul style="list-style-type: none"> <li>• a 0,5% per l'anno 2012 e 2013;</li> <li>• a 1,1% per l'anno 2014;</li> <li>• a 2,1% a decorrere dall'anno 2015.</li> </ul> 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.	<b>D.L. n.138/11, art.1, co.10</b>
<b>Addizionale comunale Irpef</b>	
A decorrere dall'anno 2012, viene data la possibilità di istituire o incrementare l'addizionale comunale Irpef. In sede di conversione è stato disposto che i comuni possono stabilire aliquote differenziate in funzione dei diversi scaglioni di reddito di cui all'art.11 Tuir.	<b>D.L. n.138/11, art.1, co.11</b>



<b>Imposta provinciale di trascrizione</b>	
A decorrere dal 13 agosto 2011, anche in assenza dell'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).	<b>D.L. n.138/11, art.1, co.12</b>
<b>Robin tax</b>	
<p>A decorrere dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2010, l'addizionale di 6,5% 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:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• di trasmissione, dispacciamento o distribuzione di energia elettrica e di trasporto o distribuzione di gas naturale;</li> <li>• di produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili (eolico, fotovoltaico e biomasse).</li> </ul> <p>In via transitoria, per i tre periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2010, l'addizionale è incrementata del 4% 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.</p>	<b>D.L. n.138/11, art.7.</b>
<b>Antiriciclaggio</b>	
<p>A decorrere dal 13 agosto 2011, è ridotto da € 5.000 a € 2.500 il limite per i trasferimenti di denaro contante o di libretti di deposito bancari o postali al portatore o di titoli al portatore in euro o in valuta estera, effettuato a qualsiasi titolo tra soggetti diversi.</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> <p><u>Sanatoria:</u> è esclusa l'applicazione delle sanzioni disciplinate dall'art.58 del D.lgs. n.231/07, per le violazioni connesse all'abbassamento della soglia antiriciclaggio commesse nel periodo che decorre dal 13 al 31 agosto (co.4-bis)</p> <p>A decorrere dal 1° settembre 2011 le sanzioni sono applicate attraverso gli Uffici territoriali del Ministero dell'Economia e delle Finanze.</p> <p><i>Si veda L. Macci, "La Manovra di Ferragosto: le novità in materia di contanti, assegni e libretti al portatore", in CT n.36_11.</i></p>	<b>D.L. n.138/11 art.2, co.4 e 4-bis</b>
<b>NORME IN MATERIA DI PROFESSIONI</b>	
<b>Omessa fatturazione</b>	
A decorrere dal 13 agosto 2011, qualora siano state contestate a carico di soggetti iscritti in albi ovvero ad Ordini professionali, nel corso di un quinquennio, quattro distinte violazioni dell'obbligo di emissione della fattura, compiute in giorni diversi, è disposta, con provvedimento immediatamente esecutivo, la sanzione accessoria della sospensione dell'iscrizione all'albo o all'ordine per un periodo da tre giorni ad un mese. In caso di recidiva, la sospensione è disposta per un periodo da quindici giorni a sei mesi.	<b>D.L. n.138/11 art.2, co.5</b>

<p>La sospensione è quindi comunicata all'ordine professionale o al soggetto competente alla tenuta dell'albo affinché ne sia data pubblicazione su un sito <i>internet</i>. Se dette violazioni sono commesse nell'esercizio in forma associata di attività professionale, la sanzione accessoria di cui sopra è disposta nei confronti di tutti gli associati.</p> <p><i>Si veda A. Bonghi, "Sospesi dall'albo i professionisti che non fatturano", in CT n.36_11.</i></p>	
<p><b>Liberalizzazione della professione</b></p>	
<p>Fermo restando l'obbligo dell'esame di Stato per accedere alle professioni regolamentate, gli ordinamenti professionali, nel termine di 12 mesi decorrenti dal 13 agosto 2011, devono essere riformati per recepire determinati principi quali, tra gli altri, l'obbligo per il professionista di seguire percorsi di formazione continua; di pattuire per iscritto, all'atto del conferimento dell'incarico professionale, il compenso dovuto; di stipulare una polizza assicurativa per i rischi derivanti dall'attività professionale, rendendo noti al cliente relativi estremi e massimale.</p>	<p><b>D.L. n.138/11 art.3, co.5</b></p>
<p><b>ALTRE NOVITÀ EXTRA TRIBUTARIE</b></p>	
<p><b>Privacy</b></p>	
<p>Le tutele relative alla riservatezza dei dati personali sono limitate alle persone fisiche e quindi non trovano applicazione nei rapporti fra le imprese. Ciò significa che i dati relativi ad imprese, enti, associazioni, etc., se utilizzati per finalità amministrativo-contabili, potranno essere trattati senza vincoli. Le aziende possono inoltre conservare i <i>curriculum</i> degli aspiranti collaboratori/dipendenti ed i dati in essi contenuti saranno fuori dagli obblighi in materia di trattamento dei dati personali.</p>	<p><b>D.L. n.70/11 art.6, co.2, lett. a)</b></p>
<p><b>Sistri</b></p>	
<p>Il Sistri (Sistema di controllo della tracciabilità dei rifiuti) diviene obbligatorio a decorrere dal 9 febbraio 2012. Tuttavia, per le imprese e gli enti che producono rifiuti speciali pericolosi, a condizione che abbiano un massimo di 10 dipendenti, la nuova data di decorrenza, comunque non anteriore al 1° giugno 2012, dovrà essere individuata con un decreto ministeriale. Con un D.M. saranno individuate, entro novanta giorni dal 17 settembre, anche le specifiche tipologie di rifiuti, alle quali, in considerazione della quantità e dell'assenza di specifiche caratteristiche di criticità ambientale, sono applicate, ai fini del Sistri, le procedure previste per i rifiuti speciali non pericolosi.</p>	<p><b>D.L. n.70/11 art.6, co.2, lett. f-octies)</b></p> <p><b>D.L. n.138/11 art.6, co.2-3</b></p>
<p><b>Rinegoziazione mutui</b></p>	
<p>Possono essere rinegoziati i mutui casa a tasso variabile di importo originario fino a €200.000. La possibilità è concessa <u>fino al 31 dicembre 2012</u> a condizione che il mutuatario al momento della richiesta presenti un reddito certificato Isee non superiore ad €35.000 e sia in regola con i pagamenti rateali del mutuo oggetto di rinegoziazione. La rinegoziazione consiste di fatto, nella trasformazione del tasso da variabile a fisso per tutta la durata residua del mutuo. Vengono, inoltre, semplificate le procedure di portabilità del mutuo.</p>	<p><b>D.L. n.70/11 art.8, co.6 e 8</b></p>
<p><b>Mediazione nelle controversie civili e commerciali</b></p>	
<p>A decorrere dal 17 settembre 2011, viene prevista la condanna della parte costituita che non ha partecipato al procedimento di mediazione nelle controversie civili e commerciali, senza giustificato motivo, al versamento di una somma di importo corrispondente al contributo unificato dovuto per il giudizio.</p>	<p><b>D.L. n.138/11 art.2, co.35- sexies</b></p>

<b>Tasso di usura</b>	
Viene modificato il meccanismo di determinazione del calcolo del tasso di usura. D'ora in poi il tasso soglia è calcolato maggiorando il tasso medio del 25% e aggiungendo poi allo stesso 4 punti percentuali. Viene anche introdotto un differenziale massimo pari ad 8 punti percentuali tra la soglia di usura ed il tasso medio.	<b>D.L. n.70/11 art.8, co.5, lett.d)</b>
<b>Liberalizzazione dell'iniziativa economica</b>	
<p>Al fine di liberalizzare l'esercizio delle attività economiche devono essere eliminate, con regolamento, determinate restrizioni, quale, ad esempio la limitazione del numero di persone titolate ad esercitare un'attività economica nello Stato o in una certa area, attraverso la concessione di licenze o autorizzazioni amministrative senza che tale numero sia determinato sulla base della popolazione o di altri criteri, oppure il divieto di esercizio di un'attività economica al di fuori di una certa area geografica, o, ancora, la limitazione dell'esercizio di un'attività economica attraverso l'indicazione tassativa della forma giuridica richiesta all'operatore. È prevista, previo DPCM, la possibilità di derogare in riferimento a singole attività economiche.</p> <p>In via sperimentale, viene eliminato ogni limite o divieto circa gli orari di apertura e chiusura degli esercizi commerciali, l'obbligo di chiusura domenicale e festiva e la mezza giornata di chiusura infrasettimanale, limitatamente agli esercizi commerciali situati nei comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte.</p>	<p><b>D.L. n.138/11 art.3, co.6-11 e art.6, co.4</b></p> <p><b>D.L.98/11 art.35, co.6</b></p>



## **Rivalutazione di terreni e partecipazioni: novità delle Manovre, intrecci con le vecchie regole e ipotesi di convenienza**

Per la sesta volta negli ultimi dieci anni viene riproposta ai contribuenti la possibilità di rideterminare il valore di acquisto di terreni e partecipazioni detenuti al di fuori del regime di impresa. La norma è contenuta nel D.L. n.70/11, convertito con modifiche in L. n.106/11, il cosiddetto “Decreto Sviluppo”. L’articolo 7, co.2, lett. dd) del citato decreto riscrive infatti, spostandoli in avanti, i termini dell’operazione di rivalutazione stabiliti nel primo provvedimento di proroga, di cui all’art.2, co.2 del D.L. n.282/02, convertito nella L. n.27/03. La disposizione originaria, che stabilisce le regole applicative della rivalutazione, è invece contenuta negli artt.5 e 7 della L. n.448/01.

Se, da una parte, si è tecnicamente di fronte a una nuova legge di rivalutazione regolata però da norme già ben note agli addetti ai lavori, con l’indubbio vantaggio di “salvare” gran parte dei numerosi chiarimenti interpretativi stratificatisi nel tempo sull’argomento, dall’altra il Decreto Sviluppo apporta alcune novità di rilievo. È stata introdotta, infatti, una nuova specifica fattispecie di rivalutazione in caso di società di capitali i cui beni siano stati oggetto di misure cautelari ma poi rientrate nella piena titolarità degli stessi e, soprattutto, sono state chiarite le modalità di recupero, in caso di nuove rivalutazioni, dell’imposta sostitutiva versata in occasione di precedenti operazioni di affrancamento.

Riprendiamo, nel prosieguo, le regole che sottendono l’applicazione delle reintrodotte disposizioni e verifichiamo, al contempo, i profili di novità che si affiancano alle norme pregresse, dedicando alcune riflessioni sulle valutazioni di convenienza delle operazioni di affrancamento.

Accenniamo, infine, alle novità del D.L. n.138/11, la c.d. “Manovra-bis 2011”, sempre in tema di rivalutazione.

### **Le “vecchie regole”**

#### ⇒ Presupposto soggettivo

Sono interessati dalla rivalutazione prevista dal Decreto Sviluppo i contribuenti che possono realizzare operazioni suscettibili di dare origine a redditi diversi di cui all’art.67, co.1, lett. c) e c-bis) del Tuir per le partecipazioni e di cui all’art.67, co.1, lett. a) e b) per i terreni. Si tratta di:

- persone fisiche, per operazioni compiute al di fuori dell’esercizio di attività di impresa;
- società semplici nonché società ed associazioni ad esse equiparate (come ad esempio società di fatto che non abbiano per oggetto l’esercizio di attività commerciali);
- enti non commerciali (anch’essi per operazioni effettuate al di fuori dell’attività commerciale eventualmente intrapresa).

<b>Ambito soggettivo</b>		
Persone fisiche	Società semplici, società e associazioni ad esse equiparate	Enti non commerciali

### ⇒ Ambito oggettivo

Sotto l'aspetto oggettivo, la rivalutazione riguarda partecipazioni e terreni posseduti dai predetti soggetti alla data del 1° luglio 2011, anche se gravati da diritti reali<sup>1</sup>. Quanto alle partecipazioni (in società, associazioni o enti), l'art.5 della L. n.448/01 precisa che deve trattarsi di titoli, quote o diritti non negoziati in mercati regolamentari di cui alle lett. c) e c-bis) dell'art.67, co.1 del Tuir. Possono essere affrancate sia partecipazioni qualificate che non qualificate. Quanto ai terreni, la rivalutazione riguarda invece quelli:

- lottizzati o sui quali sono state costruite opere per renderli edificabili<sup>2</sup>;
- suscettibili di utilizzazione edificatoria<sup>3</sup>;
- agricoli<sup>4</sup>.

<b>Ambito oggettivo (beni detenuti al 1° luglio)</b>	▶	<b>titoli, quote o diritti</b>	▶	non negoziati in mercati regolamentari
	▶	<b>terreni</b>	▶	edificabili
	▶		lottizzati	
	▶		con destinazione agricola	

### **Effetti della rivalutazione**

L'adesione all'opportunità offerta dal Decreto Sviluppo permette di determinare le plusvalenze derivanti dall'alienazione di partecipazioni di cui all'art.67, co.1, lett. c) e c-bis) del Tuir nonché dei terreni, di cui alle lett. a) e b) del medesimo comma, sottraendo al corrispettivo percepito non il costo (o il valore di acquisto) del bene, bensì il valore "di mercato" risultante al 1° luglio 2011, determinato sulla base di un'apposita perizia giurata di stima.

Si ricorda che i benefici della rivalutazione sono circoscritti alle menzionate fattispecie, non interessando altre ipotesi di redditi derivanti da operazioni su terreni o partecipazioni che non rientrano fra i redditi diversi quali, a titolo di mero esempio:

- i redditi di capitale o di impresa prodotti nelle ipotesi di recesso, esclusione, liquidazione anche concorsuale delle società di capitali e di persone di cui agli artt.20-bis e 47, co.7, Tuir);
- il reddito di impresa prodotto nel caso di cessione di un terreno transitato dalla sfera personale a quella imprenditoriale (individualmente gestita) del possessore<sup>5</sup>.

### **Condizioni di efficacia: perizia di stima e imposta sostitutiva**

La prima condizione necessaria affinché sia possibile beneficiare della rivalutazione è che i beni siano posseduti al 1° luglio 2011. Verificata tale circostanza, è necessaria la redazione di una perizia di stima e il versamento di un'imposta sostitutiva. Il valore della società o del terreno al 1° luglio 2011 deve dunque essere determinato sulla base di una perizia di stima giurata, cui si applica l'art.64 del c.p.c. (relativo alla responsabilità del consulente tecnico nominato dal giudice), redatta da un professionista che deve essere scelto:

- per le partecipazioni, fra gli iscritti nell'albo dei Dottori commercialisti ed esperti contabili, Revisori contabili, ovvero nell'elenco dei periti iscritti alla Cciaa ai sensi del R.D. n.2011/34;
- per i terreni, fra gli iscritti all'albo degli ingegneri, architetti, geometri, dottori agronomi, agrotecnici, periti agrari, periti industriali ed edili, ovvero nell'elenco dei periti iscritti alla Cciaa ai sensi del R.D. n.2011/34.

<sup>1</sup> Cfr. C.M. n.55/E/02.

<sup>2</sup> Una precisa definizione di terreno giuridicamente "lottizzato" è contenuta nella sent. n.11819/06 della Corte di Cassazione ed è accolta anche dall'Agenzia delle Entrate (si veda la R.M. n.319/E/08).

<sup>3</sup> Si ricorda che, ai sensi dell'art.36, co.2 del D.L. n.223/06, un terreno è fiscalmente considerato edificabile "se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

<sup>4</sup> Possono essere definite tali le aree che non rientrano in nessuna delle precedenti categorie.

<sup>5</sup> Fattispecie descritta dalla R.M. n.333/E/08.

La perizia di stima della società deve riguardare l'intero patrimonio sociale, pur potendo essere predisposta anche solo da alcuni dei possessori dei titoli, quote o diritti. La spesa per la redazione della stessa aumenta il valore della partecipazione in proporzione al costo effettivamente sostenuto da ciascuno dei possessori. Se, però, è stata la società stessa a commissionare la redazione della perizia, la spesa è deducibile dal reddito di impresa in cinque quote costanti a partire dall'esercizio di sostenimento dell'onere.

Si ricorda inoltre che perizia e connesso giuramento possono essere effettuati anche dopo che la partecipazione è stata ceduta purché il regime impositivo prescelto sia quello cosiddetto "della dichiarazione" (e non, ad esempio, quello del "risparmio amministrato"). Il termine ultimo entro cui detto documento può essere redatto è, comunque, il 30 giugno 2012.

Il costo per la perizia di stima dei terreni, invece, è portato in aumento del valore di acquisto del bene, nella misura in cui detto onere è stato effettivamente sostenuto e rimasto a carico del contribuente. Il valore peritato costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini dell'imposta sui redditi, di quella di registro e di quella ipotecaria e catastale<sup>6</sup>. Detto valore deve sempre essere evidenziato, in atto, dal venditore, di modo che l'Ufficio ne possa tener conto per eventuali rettifiche della base imponibile. L'asseverazione della perizia di stima deve dunque, per le Entrate (pur in presenza di qualche decisione contraria della giurisprudenza di merito) sempre precedere il rogito notarile di vendita dell'area<sup>7</sup>, contrariamente a quel che accade nella rivalutazione delle partecipazioni. Il termine ultimo per la redazione ed il giuramento della stessa è comunque fissato al 30 giugno 2012.

Sia il valore riportato in perizia che i costi della stessa possono poi, in applicazione di quanto riconosciuto dalla stessa Agenzia delle Entrate<sup>8</sup>, essere rivalutati con gli indici Istat se la cessione dell'area o del titolo avviene a distanza di tempo rispetto a quella di riferimento della perizia.

Affinché la rivalutazione si perfezioni, si deve affiancare alla perizia il versamento di un'imposta sostitutiva, la cui base imponibile si determina sul valore di perizia stesso. Quanto all'aliquota si deve distinguere:

<b>per le partecipazioni qualificate ed i terreni</b>	⇒	essa è pari al <b>4%</b> del valore rideterminato;
<b>per le partecipazioni non qualificate</b>	⇒	l'aliquota è invece pari al <b>2%</b> .

La [C.M. n.12/E/02](#) ha chiarito che è possibile rivalutare anche solo parte di una quota societaria posseduta. Se si tratta di una partecipazione qualificata, tuttavia, l'imposta deve essere comunque calcolata applicando l'aliquota del 4%, qualunque sia la percentuale di quota rivalutata.

In altre parole, se un contribuente possiede una partecipazione che rappresenta il 70% del capitale sociale e intende effettuare la rivalutazione solo per la parte corrispondente al 10% del capitale della partecipata, dovrà comunque versare l'imposta applicando l'aliquota del 4%, dal momento che la partecipazione posseduta non muta il proprio carattere di "qualificata".

L'imposta sostitutiva può essere, alternativamente:

- versata interamente entro il 30 giugno 2012;
- rateizzata fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo.

<sup>6</sup> Ai sensi del co.6 dell'art.7 della L. n.448/01.

<sup>7</sup> C.M. n.16/E/05.

<sup>8</sup> C.M. n.6/E/06, risposta n.11.4.

Se si sceglie quest'ultima via la prima rata deve essere corrisposta entro il 30 giugno 2012, la seconda entro il 30 giugno 2013 e la terza entro il 30 giugno 2014.

In realtà, in considerazione dello slittamento al primo giorno lavorativo successivo di tutti gli adempimenti che scadono di sabato o di giorno festivo, il calendario dei versamenti della sostitutiva e delle rate è rimodulato come da tabella che segue:

- versamento integrale o prima rata: 2 luglio 2012;
- seconda rata: 1° luglio 2013;
- terza rata: 30 giugno 2014.

Versamento integrale o I rata	II rata	III rata
2 luglio 2012	1° luglio 2013	30 giugno 2014
no interessi	3%	6%

All'importo delle rate successive alla prima devo essere applicati gli interessi nella misura del 3% annuo.

La rivalutazione si perfeziona con il versamento, nei termini, dell'intero importo dell'imposta sostitutiva o della prima rata. Il mancato versamento delle rate successive non fa invece venire meno la validità della rivalutazione ma comporta l'iscrizione a ruolo degli importi non versati ai sensi dell'art.10 (e seguenti) del DPR n.602/73.

### Indicazione in dichiarazione

È infine necessario ricordarsi di dare evidenza delle operazioni di rivalutazione anche in dichiarazione dei redditi riportando, in Unico PF 2013 ipotizzando che l'asseverazione e il versamento avvengano nel 2012, i dati relativi alle stesse utilizzando:

- per la rivalutazione delle partecipazioni, il quadro RT;
- per la rivalutazione dei terreni, il quadro RM.

### Novità dal “Decreto Sviluppo” e intrecci con le precedenti rivalutazioni

⇒ La detrazione della sostitutiva versata in occasione di una precedente rivalutazione e i termini per il rimborso

Passando invece alle novità apportate dal Decreto Sviluppo si segnala, innanzitutto, quanto stabilito dall'art.7, co.2, lett. ee). La disposizione è finalizzata ad agevolare il contribuente che intraprenda nuovamente l'affrancamento di cespiti già rivalutati in precedenza. Si prevede che, in tale circostanza, sia possibile detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta quanto già pagato in precedenza per l'affrancamento del medesimo bene. La norma permette di superare l'orientamento della prassi ministeriale introdotto con [C.M. n.27/E/03](#) e successive, secondo il quale, in caso di nuovo affrancamento di valore, l'imposta sostitutiva doveva essere pagata integralmente sul nuovo valore periziato. Ciò comportava che quanto versato ai fini della precedente rivalutazione potesse essere recuperato solo attraverso la procedura di rimborso di cui all'art.38 del DPR n.602/73. Oltre a rendere finanziariamente più onerosa l'operazione di rivalutazione, la posizione dell'Amministrazione Finanziaria aveva finito anche per generare un diffuso contenzioso dal momento che, a parere della stessa, il rimborso poteva essere concesso solo per i versamenti effettuati entro i quattro anni dal versamento dell'imposta pagata in occasione della prima rivalutazione ([R.M. n.236/E/08](#)). Trascorso detto periodo, gli Uffici consideravano prescritto il diritto alla restituzione delle somme corrisposte per le passate rivalutazioni. L'Agenzia delle Entrate aveva mantenuto negli anni questa posizione, malgrado si fosse ormai stratificata una giurisprudenza di merito di segno opposto, fra cui si segnala, *ex multis* la sentenza [CTR Milano n.100/10](#)<sup>9</sup>.

<sup>9</sup> Ai sensi della quale il presupposto da cui sorge l'indebito arricchimento, momento a partire dal quale decorrono i termini per la richiesta di rimborso, “*deve considerarsi temporalmente integrato non già nel momento in cui fu effettuato il pagamento originario ai fini del primo affrancamento di valore ... ma a partire dal momento in cui è stato eseguito il versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva afferente il successivo affrancamento*”.

In virtù di quanto stabilito dal Decreto Sviluppo, invece, i nuovi affrancamenti potranno ora essere effettuati versando l'imposta sostitutiva solo sul maggior valore maturato rispetto alla precedente perizia. Per monitorare la corretta effettuazione della detrazione, l'art.7, co.2, lett. ee) citato stabilisce che nel prossimo modello Unico dovranno essere individuate le informazioni della rivalutazione effettuata che, con ogni probabilità, saranno più consistenti rispetto a quelle da indicare attualmente nei quadri RM e RT.

La successiva lett. ff) del co.2, art.7 del D.L. n.70/11 completa il dettato della lett. ee) precisando che i soggetti i quali non mettono in atto il meccanismo di detrazione della "vecchia" imposta sostitutiva dalla "nuova" potranno chiedere il rimborso di quanto già versato in occasione della precedente operazione di rivalutazione. La norma stabilisce espressamente che:

- ➔ il termine di decadenza per la richiesta di rimborso decorre dalla data del versamento:
  - dell'intera imposta o
  - della prima rata relativa all'ultima rideterminazione effettuata;
- ➔ l'importo del rimborso non può essere superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione di valore effettuata.

Il Legislatore recepisce in sostanza le indicazioni di una parte della giurisprudenza tributaria che fissava la decorrenza dei 48 mesi stabiliti dall'art.38 del DPR n.602/73 per la restituzione dell'indebitato al momento del versamento dell'imposta relativa alla "nuova" rivalutazione<sup>10</sup>.



Rimane però da chiarire se il Legislatore abbia voluto concedere la possibilità di ricorrere alla procedura di rimborso in alternativa a quella della deduzione, magari confinandola ai contribuenti che versano integralmente la sostitutiva sulla base delle precedenti regole o se invece riguardi l'ipotesi in cui la seconda perizia riporti un valore inferiore alla precedente<sup>11</sup>.

### Esempio

In attesa di chiarimenti di prassi relativi alle disposizioni commentate, proponiamo l'esempio di un contribuente che, in occasione di una precedente rivalutazione, abbia affrancato un terreno edificabile al valore di € 10.000, versando l'imposta sostitutiva di € 400. Ad oggi, il valore del terreno potrebbe:

- a) essere rimasto invariato;
- b) essere aumentato;
- c) essere diminuito;

#### ⇨ Caso a)

Non essendovi stati mutamenti di valore, il contribuente non è interessato ad un nuovo affrancamento;

#### ⇨ Caso b)

Supponendo che attualmente il terreno valga € 12.000, il contribuente può effettuare l'affrancamento periziando la quota a € 12.000, determinare la sostitutiva in € 480 ma versarne solo € 80, cioè la differenza fra quanto dovuto per il "nuovo" affrancamento e quanto già versato in occasione della precedente rivalutazione.

#### ⇨ Caso c)

Se il valore del terreno è sceso a € 8.000 si pongono alcune questioni interpretative da "sbrogliare". Innanzitutto, che un terreno possa subire una diminuzione di valore non è affatto un'ipotesi di scuola: il rallentamento del mercato immobiliare degli ultimi anni, un mutamento idrogeologico o una variazione degli strumenti urbanistici, sono solo alcune

<sup>10</sup> Un altro orientamento, sempre favorevole al contribuente, sosteneva invece l'applicazione dell'art.21, co.2, del D.Lgs. n.546/92.

<sup>11</sup> È il caso prospettato dalla R.M. n.111/E/10.



delle cause più probabili che possono portare a rivedere verso il basso il precedente valore di stima di questo tipo di beni. In questa circostanza, il co.6, art.7 della L. n.448/01 stabilisce che il valore affrancato dei terreni costituisce valore minimo ai fini delle imposte sui redditi, nonché ai fini del registro e delle ipotecarie e catastali. Indicazioni di prassi sul punto erano già state fornite con [C.M. n.15/E/02](#) ai sensi della quale si prevedeva che nel caso in cui il contribuente avesse voluto non avvalersi del valore rideterminato, avrebbe dovuto indicarne le cause nell'atto di cessione, mitigando la portata della citata norma<sup>12</sup>. Più recentemente, invece, con [R.M. n.111/E/10](#) è stata ammessa, in ipotesi di diminuzione del valore del terreno, la possibilità di procedere ad un secondo affrancamento versando l'imposta sostitutiva sul nuovo valore periziato e chiedendo a rimborso l'imposta precedentemente versata.

Malgrado ogni singola legge di rivalutazione succedutasi nel corso di questo decennio si possa considerare singolarmente come una nuova legge di rivalutazione e non come una riapertura dei termini di quella precedente, le precisazioni in materia di versamento e rimborso contenute nel Decreto Sviluppo sembrano far emergere l'intento del Legislatore di eliminare le sperequazioni emergenti da tale impostazione. Benché per ogni successivo affrancamento sia necessaria una nuova perizia di cui il contribuente deve farsi carico, le nuove disposizioni sembrano indicare che la corretta modalità di tassazione e riscossione della sostitutiva non è quella di richiedere ogni volta il versamento dell'intera imposta sul medesimo bene ma di arrivare, per quanto possibile, all'imposizione dei soli incrementi del valore del cespite.

Alla luce della *ratio* delle disposizioni in tema di rivalutazione contenute nel Decreto Sviluppo, sembra che la soluzione al caso in cui il valore del terreno è diminuito possa essere la seguente: il contribuente, pur dovendo sobbarcarsi l'onere di una nuova perizia asseverata, non versa nulla, compensando in F24 il nuovo debito di imposta, pari al 4% di € 8.000, cioè € 320, con il credito relativo al precedente versamento. Malgrado tale importo fosse pari a € 400, la differenza di € 80 non è recuperabile, stante quanto stabilito – seppure in tema di rimborso – dall'ultimo periodo della lett. ff) citata, e cioè che il rimborso non può eccedere quanto dovuto in base all'ultima rideterminazione di valore effettuata. Meno probabile e stridente con la *ratio* della norma sembra invece essere l'ipotesi di corrispondere la sostitutiva sul nuovo importo periziato e chiedere il rimborso di quanto precedentemente pagato fino a concorrenza della nuova imposta versata, come sostenuto dall'Agenzia in presenza delle norme previgenti<sup>13</sup>.

### **I rimborsi del pregresso**

Il Decreto Sviluppo ha stabilito una volta per tutte anche le modalità di rimborso dovuto al contribuente a causa della duplicazione dell'imposta sostitutiva versata in occasione di precedenti rivalutazioni.

La lett. gg), co.2, art.7 del predetto decreto estende innanzitutto ai versamenti di imposte sostitutive da affrancamento effettuati entro la data di entrata in vigore dello stesso, cioè entro il 13 maggio 2011, il principio secondo il quale se il contribuente si avvale più volte della rivalutazione, duplicando il versamento della sostitutiva, il termine di 48 mesi per la presentazione del rimborso decorre dal primo (o unico) versamento relativo all'ultima perizia e non, come sostenuto dall'Amministrazione Finanziaria con la citata R.M. n.236/E/08, da quello conseguente al primo affrancamento.

<sup>12</sup> Più precisamente, l'Agenzia ha affermato in tale sede che "qualora, invece, il venditore intenda discostarsi dal valore attribuito al terreno dalla perizia - ad esempio perché il terreno ha subito un deprezzamento per cause naturali o per effetto dell'adozione di nuovi strumenti urbanistici -, ai fini delle imposte di trasferimento valgono le regole sulla determinazione della base imponibile dettate dalle singole leggi d'imposta e per il calcolo della plusvalenza deve essere assunto, quale valore iniziale di riferimento, il costo o il valore di acquisto del terreno, secondo gli ordinari criteri indicati dall'art.82 del Tuir".

<sup>13</sup> Sui temi qui trattati si rinvia a G. Gavelli e G.P. Tosoni, "Stop alle liti sulle rivalutazioni", in Il Sole 24 Ore del 9 giugno 2011 e "Aree rivalutate a costo zero" in Il Sole 24 Ore del 20 maggio 2011.

La citata lett. gg) si spinge addirittura oltre, stabilendo altresì che, se alla data del 14 maggio 2011 il termine di decadenza per la richiesta di rimborso risultava scaduto, i contribuenti ottengono una sorta di “rimessione in termini”, ottenendo un lasso di tempo di 12 mesi dalla data di entrata in vigore del decreto per formulare istanza di restituzione dell’indebito versamento.

La portata di tale disposizione non può essere ignorata dagli Uffici i quali, nel caso in cui fossero impegnati in un contenzioso sulla non debenza del rimborso a seguito dell’interpretazione ministeriale restrittiva sancita dalla più volte citata R.M. n.236/E/08, dovrebbero abbandonarlo chiedendo alle Commissioni Tributarie la cessata materia del contendere, annullando i dinieghi e disponendo i rimborsi richiesti (e cercando altresì, presumibilmente, di trovare un accordo con il contribuente per la rinuncia espressa delle spese di lite).

Nel frattempo, stante l’inerzia degli Uffici che attendono istruzioni superiori, è consigliabile che i contribuenti menzionino nel ricorso o nelle memorie difensive l’introduzione delle citate norme, che eliminano il motivo del contendere e le motivazioni che hanno portato l’Agenzia delle entrate a negare il rimborso richiesto.

### **Estensioni soggettive**

Merita menzione, per completezza espositiva, anche il dettato della lett. dd-*bis*). co.2, art.7 del Decreto Sviluppo, inserito in sede di conversione in legge, che aggiunge ai soggetti che possono avvalersi delle disposizioni relative all’affrancamento anche *“le società di capitali i cui beni, per il periodo di applicazione delle disposizioni di cui agli artt.5 e 7 della L. n.448/01, e successive modificazioni, siano stati oggetto di misure cautelari e che all’esito del giudizio ne abbiano riacquisito la piena titolarità”*.

Da una lettura letterale, sembra trattarsi di un’estensione dell’ambito soggettivo delle regole sulla rideterminazione di terreni e partecipazioni, ma a nostro avviso è preferibile un’interpretazione diversa, in ragione di alcune considerazioni che prendono le mosse dalla natura del reddito prodotto dalle società di capitali e degli effetti delle norme sull’affrancamento. Come noto, infatti, ai sensi dell’art.81, co.1 del Tuir, il reddito complessivo delle società di capitali, da qualsiasi fonte provenga è considerato reddito di impresa. Il perimetro di applicazione delle norme di rivalutazione di terreni e partecipazioni è limitato invece alla determinazione delle plusvalenze che costituiscono redditi diversi ai sensi dell’art.67 del Tuir, norma inapplicabile a chi opera in regime di impresa. La finalità dell’art.67 è infatti quella di incidere tributariamente i soggetti che detengono determinati beni (o che producono determinati redditi) al di fuori della sfera imprenditoriale. Un’estensione alle società di capitali delle regole sull’affrancamento non avrebbe quindi nessun effetto, dal momento che, non essendo esse nel novero dei soggetti che producono redditi di cui al citato art.67, dovrebbero considerare eventuali plusvalenze sempre e comunque come componenti del reddito di impresa. Rimane più probabile l’ipotesi che il Legislatore abbia voluto indicare come destinatari della lett. dd-*bis*) citata i titolari delle partecipazioni in tali società.

Ne consegue che i beni sottoposti a misure cautelari e poi restituiti non dovrebbero necessariamente essere terreni e partecipazioni, dal momento che non sarebbe comunque la società che li possiede ad essere interessata alla menzionata estensione normativa. Dalla proposta lettura interpretativa sorge però il dubbio che, posto che essa sia corretta, la norma sia del tutto superflua. La disposizione originaria non sembrava infatti precludere la rivalutazione ai titolari di quote la cui società aveva subito misure cautelari su determinati beni poi risoltesi positivamente. In merito si attendono quindi chiarimenti ministeriali.

Novità Decreto sviluppo, art.7, co.2 D.L. n.70/11		
lett. dd-bis)	ambito soggettivo	esteso l'ambito rivalutazione a società di capitali i cui beni siano stati oggetto di misure cautelari e che all'esito del giudizio abbiano riacquisito la piena titolarità degli stessi
lett. ee)	detrazione imposta sostitutiva relativa precedenti affrancamenti	in caso di precedente rivalutazione, è possibile detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo della sostitutiva precedentemente versata
lett. ff)	rimborso della sostitutiva relativa a precedenti affrancamenti	per i soggetti che non effettuano la detrazione di cui alla lett. ee) è possibile chiedere il rimborso della sostitutiva già versata
	chiarimenti normativi in materia di termini per il rimborso	il termine di 48 mesi di cui all'art.38 del DPR n.602/73 decorre dalla data del versamento dell'intera imposta o della prima rata relativa all'ultima rivalutazione effettuata
	limiti a importi rimborsabili	l'importo del rimborso non può superare la somma dovuta in base all'ultima rideterminazione di valore effettuata
lett. gg)	rapporti fra precedenti rivalutazioni	il rimborso nei termini indicati dalla lett. ff) vale anche per i versamenti effettuati entro il 13 maggio 2011 per precedenti rivalutazioni
	riapertura termini per richiesta di rimborso scaduti al 14 maggio 2011	se i termini per la richiesta di rimborso fossero scaduti al 14 maggio 2011 vengono concessi 12 mesi da tale data per richiedere la restituzione dell'indebito

### Manovra-bis: cenni sul passaggio dall'aliquota del 12,5% al 20% per le plusvalenze da partecipazioni non qualificate

La [Manovra di Ferragosto](#) ha portato ad una "stretta" sulla tassazione delle plusvalenze da *capital gain*, innalzando, dal 12,5% al 20%, a partire dal 2012, l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate.

Per non rendere troppo penalizzante l'imposizione di tali redditi in capo a coloro che si trovano a effettuare operazioni sulle quote in un momento successivo all'introduzione del nuovo e più gravoso regime, il Legislatore ha affiancato all'innalzamento di aliquota alcune norme "cuscinetto" che funzionano in modo simile ad un "affrancamento"<sup>14</sup>.

In sostanza, a coloro che effettuano cessioni di titoli non qualificati dal 1° gennaio 2012 è permesso di sottrarre al corrispettivo percepito – ai fini del calcolo della plusvalenza di cui all'art.67, co.1, lett. c-bis) del Tuir – il valore della quota al 31/12/2011, anziché il costo o il valore di acquisto originari.

A tal fine sarà necessario optare in dichiarazione Unico SC 2012 per tale opportunità, versando altresì, entro il termine per il versamento delle imposte sui redditi, un'imposta sostitutiva del 12,5% sulla plusvalenza maturata al 31/12/2011 sul titolo, in sostanza su un plusvalore figurativo dello stesso. Per l'attuazione, le disposizioni che abbiamo brevemente illustrato necessitano di un decreto *ad hoc* che dovrà rispondere ad una serie di questioni aperte, come ad esempio le modalità di determinazione del valore delle quote alla predetta data e le modalità di utilizzo di un'eventuale minusvalenza figurativa<sup>15</sup>. Come emergerà nel prosieguo, questa nuova opportunità di affrancamento dovrà essere confrontata dai contribuenti con la rivalutazione prevista dal Decreto Sviluppo nell'arbitraggio della più conveniente modalità di imposizione di plusvalenze da cessione di titoli non qualificati.

<sup>14</sup> Il riferimento è ai commi da 29 a 34, art.2 del D.L. n.138/11.

<sup>15</sup> Si veda P. Meneghetti, "Nuovo affrancamento sui capital gain", in Il sole 24 Ore del 29 agosto 2011 e G. Ferranti, "I dividendi e i capital gain" tra vecchia e nuova disciplina", in Corr. Trib. n.34/11, pag.2791.

## Convenienza della rivalutazione

Affrontare la questione della convenienza o meno circa l'effettuazione di un'operazione di rivalutazione significa verificare se l'affrancamento può consentire al contribuente di ridurre o annullare il carico tributario in vista di una futura alienazione del cespite. A tal fine è necessario, innanzitutto, scindere fra partecipazioni e terreni.

### ⇒ Affrancamento di partecipazioni

Si deve ulteriormente distinguere fra partecipazioni non qualificate, che rappresentano una percentuale di diritti di voto in assemblea ordinaria non superiore al 20%, oppure una frazione del capitale o del patrimonio non superiore al 25% e partecipazioni qualificate, che risultano tali quando le indicate percentuali superano i predetti limiti.

La plusvalenza derivante dalla cessione di partecipazioni non qualificate è sottoposta a tassazione "secca" del 12,5%<sup>16</sup>. Dal momento che l'aliquota dell'imposta sostitutiva per la rivalutazione del bene è pari al 2% del valore di perizia, il coefficiente di indifferenza fiscale dell'operazione è pari a 1,19. In altre parole, quando il valore di perizia è superiore al costo fiscalmente riconosciuto originario della partecipazione moltiplicato per 1,19 (dando per scontato che il prezzo di vendita della partecipazione sia maggiore o uguale al costo di perizia) allora è conveniente la tassazione sostitutiva del 2%. In caso contrario è preferibile non effettuare la rivalutazione.

L'equazione da risolvere per ottenere l'illustrato conteggio è la seguente<sup>17</sup>:

$$0,125*(PV - CA) = 0,02*VP + 0,125(PV - VP)^{18}$$

Dove:

- PV = prezzo di vendita;
- CA = valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione (pre rivalutazione);
- VP = valore di perizia.

Dallo svolgimento della stessa si ottiene infatti che essa è pari a 0 per  $VP = 1,19*CA$ <sup>19</sup>.

Oltre alle valutazioni suddette si deve tenere in considerazione l'opportunità di affrancamento introdotta dalla Manovra di Ferragosto, precedentemente illustrata, per quanto, di primo acchito, non sembri incidere sulla scelta, perché mediante tali norme sembra possibile solo assicurare il precedente regime di tassazione del 12,5%, anziché del 20% alle plusvalenze già maturate, senza ottenere ulteriori risparmi fiscali. Tuttavia, le nuove disposizioni potrebbero essere utili al contribuente che, una volta effettuata la rivalutazione al 1° luglio 2011, riscontri un sensibile aumento di valore nel secondo semestre del 2011. Nel caso in cui la cessione avvenga nel 2012, si potrebbe in questo caso pensare ad una rivalutazione seguita da un affrancamento sul valore ulteriore. Inoltre, una convenienza a effettuare l'affrancamento introdotto dalla Manovra di Ferragosto si ha considerando i benefici che essa pare accordare in più rispetto alla rivalutazione prospettata dal Decreto "Sviluppo", quali sembrano essere (in attesa del necessario provvedimento attuativo) la possibilità di fare emergere minusvalenze fiscalmente rilevanti ovvero il consentire un limitato riallineamento senza perizia (ma "guardando" al patrimonio netto contabile).

Per le partecipazioni qualificate (su cui la riforma dei *capital gain* contenuta nel D.L. n.138/11 non incide) il conteggio si complica dal momento che la base imponibile in caso di cessione della quota è pari al 49,72% dell'ammontare della plusvalenza realizzata, importo che concorre agli altri redditi del contribuente alla imposizione progressiva Irpef. L'aliquota dell'imposta sostitutiva da corrispondere in caso di rivalutazione è pari al 4%

<sup>16</sup> Aliquota portata al 20%, con effetto dal 1° gennaio 2012, dall'art.2, co.6 del D.L. n.138/11.

<sup>17</sup> Per semplicità il conteggio non ha tenuto conto dei costi di perizia.

<sup>18</sup> Si vedano E. Bozzolan e D. Cavaliere, "La rideterminazione del valore di acquisto delle partecipazioni al 1° gennaio 2002: perizia di stima ed imposta sostitutiva", in *Il Fisco*, n.14/02.

<sup>19</sup> Per le cessioni dal 1° gennaio 2012 la formula è invece pari a  $0 \text{ per } VP = 1,11 \text{ CA}$ .

del valore di perizia. Si può affermare che la plusvalenza sperata debba sicuramente essere superiore al 23% del costo della quota, affinché l'operazione di rivalutazione sia conveniente.

La rivalutazione è invece inutile se, successivamente alla stessa e precedentemente alla cessione delle partecipazioni, si verifichi il decesso del contribuente che ha affrancato le quote. Ai sensi dell'art.68, co.6 del Tuir, infatti, nel caso di acquisto di una quota per successione, si assume come costo per la determinazione della plusvalenza in caso di cessione il valore definito o dichiarato ai fini dell'imposta di successione che, secondo quanto stabilito dall'art.16 del D.Lgs. n.346/90 è pari a quello determinato sulla base del patrimonio netto contabile della società partecipata (senza considerare plusvalenze latenti su beni aziendali e avviamento).

In sostanza, non solo si azzera la convenienza della rivalutazione, ma potrebbe anche darsi il caso in cui gli eredi si trovino con un valore di carico della partecipazione inferiore a quello del "de cuius", se il prezzo da questi originariamente corrisposto per l'acquisto della quota è superiore alla frazione del patrimonio netto contabile dalla stessa rappresentato<sup>20</sup>. Nel caso in cui le quote vengano donate<sup>21</sup>, invece, ai sensi dell'art.68, co.6 del Tuir, il donatario acquisisce lo stesso costo fiscalmente riconosciuto in capo al donante, quindi in questa circostanza la rivalutazione non perde appeal.

#### ⇒ Affrancamento di terreni

Anche per i terreni è necessario distinguere la tipologia degli stessi e la situazione in cui si trova il contribuente.

Per i terreni agricoli, l'imponibilità della plusvalenza si verifica solamente nel caso di cessione infraquinquennale (art.67, co.1 lett. b) del Tuir) per cui la convenienza all'affrancamento di valore è da prendere in considerazione precipuamente se il bene è in odore di iniziare l'iter per l'edificabilità.

Anche per i terreni lottizzati spesso la rivalutazione si rivela non essere conveniente dal momento che l'art.68, co.2 del Tuir stabilisce un trattamento di favore al fini della determinazione della plusvalenza da alienazione dello stesso. È previsto infatti che per i terreni lottizzati acquistati oltre 5 anni prima dell'inizio della lottizzazione (o delle opere) si assuma come prezzo di acquisto il valore normale nel quinto anno anteriore. In questa circostanza può essere utile verificare la convenienza dell'affrancamento solo se nell'ultimo quinquennio il cespite ha subito un sensibile aumento di valore. Anche il costo di tali terreni acquisiti gratuitamente è determinato, secondo la citata disposizione, tenendo conto del valore normale del terreno all'inizio della lottizzazione o delle opere, quindi la rivalutazione non è necessariamente conveniente.

Per i terreni edificabili, la plusvalenza si determina per differenza fra corrispettivo di cessione (o altre attività realizzative ad essa assimilate, quali il conferimento la permuta e simili) e costo fiscalmente riconosciuto determinato ai sensi dell'art.68, co.2 del Tuir. Si deve considerare che i regimi di tassazione della plusvalenza in oggetto sono due:

- quello "naturale" è la tassazione separata,
- quello alternativo – che viene attuato solo su opzione del contribuente – è la tassazione ordinaria, cioè la somma di tale reddito diverso con gli altri redditi posseduti a fini Irpef e l'assoggettamento ad aliquota progressiva per scaglioni (oltre che addizionali).

In questo caso, oggetto di riflessione per decidere se procedere o meno alla rivalutazione è, oltre che il confronto fra valore di mercato del terreno e costo "storico" dello stesso

<sup>20</sup> Si vedano C.M. n.12/E/08 e R.M. n.158/E/08.

<sup>21</sup> Oppure nel caso in cui si ricada nella particolare fattispecie di cui all'art.3, co.4-ter) del D.Lgs. n.346/90.

anche l'età del contribuente possessore dell'area. In caso di successione, infatti, gli eredi assumono come valore fiscalmente riconosciuto a fini Irpef quello dichiarato in successione, che, ai sensi dell'art.14 del D.Lgs. n.346/90, corrisponde a quello venale in comune commercio, generalmente pari, se non superiore, a quello periziato. Anche in caso di donazione del terreno edificabile il costo fiscalmente riconosciuto per il donatario è quello dichiarato (nell'atto notarile), pari cioè al valore venale del bene che, così, si "trasferisce" unitamente al cespite. In tal caso occorre fare attenzione a cedere immediatamente l'area, per le connotazioni "elusive" e di "interposizione fittizia" che una simile procedura potrebbe denotare.

Seminario di mezza giornata Orario Mattina: 09.30 - 13.30 - Pomeriggio: 15.00 - 19.00

## IVA ESTERO: TERRITORIALITÀ E INTRASTAT

Soluzioni operative e applicazione delle novità del Regolamento UE 282/2011 e dei recenti chiarimenti ministeriali

<b>TORINO</b> Hotel NH Ligure	mattina	11 ottobre 2011	<b>VERONA</b> Hotel Saccardi	mattina	21 ottobre 2011
<b>MILANO</b> Hotel Michelangelo	pomeriggio	11 ottobre 2011	<b>PADOVA</b> Hotel Sheraton	pomeriggio	21 ottobre 2011
<b>FIRENZE</b> Hotel Albani	mattina	12 ottobre 2011	<b>UDINE</b> Hotel Là di Moret	mattina	26 ottobre 2011
<b>BOLOGNA</b> Zanhotel Europa	pomeriggio	12 ottobre 2011	<b>TREVISO</b> Hotel BHR Treviso	pomeriggio	26 ottobre 2011
<b>ANCONA</b> Hotel NH Ancona	mattina	13 ottobre 2011			

**QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE**

**€ 110,00 + IVA 20%**

Quote scontate per i possessori delle tessere Privilege Platinum, Gold e Blu

Per maggiori informazioni

[Clicca qui](#)



**EUROCONFERENCE®**



**SEMINARI DI  
SPECIALIZZAZIONE**

Per maggiori informazioni sugli altri seminari Euroconference visita [www.euroconference.it](http://www.euroconference.it)



## ***Gli imprenditori agricoli: nuovi strumenti di soluzione dello stato di crisi***

### **Le novità introdotte dal D.L. n.98/11 (c.d. Manovra Correttiva 2011)**

L'articolo 23, co.43 del D.L. n.98/11, convertito in L. n.111/11 ha introdotto importanti novità in materia di diritto fallimentare, prevedendo la possibilità per gli imprenditori agricoli di accedere agli istituti stragiudiziali di cui agli artt.182-*bis* e 182-*ter* L.F. che disciplinano rispettivamente gli accordi di ristrutturazione dei debiti e la transazione fiscale.

Si tratta di una novità assoluta tesa a fornire un aiuto al settore agricolo in un periodo di forte crisi finanziaria: il Legislatore, con il solo riferimento oggettivo allo "stato di crisi o di insolvenza" ha, così, permesso agli imprenditori agricoli di accedere alle citate soluzioni stragiudiziali, riconoscendo loro uno spazio che, prima del presente intervento normativo, non gli era riconosciuto nell'ambito di alcuna delle procedure concorsuali.

Nel contributo che segue, si intende, pertanto, illustrare gli elementi fondanti la disciplina degli accordi di ristrutturazione e della transazione fiscale, con riferimento al novellato presupposto soggettivo (i.e. imprenditore agricolo) precisando, tuttavia, che si resta "[...] *in attesa di una revisione complessiva della disciplina dell'imprenditore agricolo in crisi e del coordinamento delle disposizioni in materia [...]*".

### **Gli accordi di ristrutturazione dei debiti (art.182-*bis* L.F.)**

Il D.L. n.35/05, convertito in L. n.80/05, ha introdotto nella Legge Fallimentare l'art.182-*bis*, articolo successivamente modificato con il D.Lgs. n.169/07.

L'articolo 182-*bis* L.F. prevede che il debitore possa stipulare un accordo con tanti creditori che rappresentino almeno il 60% dell'ammontare dei crediti, corredato dalla relazione di un esperto. Tale accordo deve essere depositato in Tribunale insieme alla documentazione richiesta dall' art.161 L.F., affinché il tribunale possa procedere alla relativa omologazione.

L'introduzione dello strumento degli accordi di ristrutturazione dei debiti risponde pienamente alla filosofia generale della riforma, tesa a valorizzare il ruolo del rapporto dialettico tra il debitore ed i suoi creditori nella ricerca di soluzioni finalizzate al superamento della crisi dell'impresa.

L'istituto introdotto con l'art.182-*bis* L.F. presenta alcuni aspetti che lo rendono particolarmente adatto in tal senso. Si tratta di un procedimento semplificato a struttura "bifasica", di tipo misto, caratterizzato da una prima fase di natura meramente privatistico-negoziale e da una seconda fase, comunque necessaria, a connotazione giudiziale.

Tali accordi sono sostanzialmente concordati stragiudiziali che assumono efficacia se presentati al tribunale fallimentare nelle forme previste per il concordato preventivo (art.161 L.F.) perché ne disponga l'omologazione.

L'obiettivo principale del nuovo istituto consiste da un lato nel far riacquistare all'impresa la sua solvibilità, assicurandone se possibile la prosecuzione dell'attività, e dall'altro nell'esenzione da revocatoria, in virtù della nuova esimente prevista dall'art.67, co.3, lett. e), L.F..

L'articolo 67, co.3, lett. e) L.F. stabilisce infatti che non sono soggetti a revocatoria fallimentare “[...] gli atti, i pagamenti e le garanzie posti in essere in esecuzione del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata, nonché dell'accordo omologato ai sensi dell'articolo 182-bis [...]”.

Tali accordi hanno dunque due caratteristiche fondamentali:

- ➔ da un lato sono accordi flessibili, ovvero si tratta di negozi che restano nell'ambito dell'autonomia privata. I creditori estranei, infatti, mantengono inalterato il diritto di essere regolarmente soddisfatti e nei loro riguardi non si verifica alcun effetto remissorio.
- ➔ Dall'altro lato si tratta di accordi che offrono una tutela maggiore per le parti rispetto agli accordi caratterizzati dalla sola fase stragiudiziale, in quanto prevedono:
  - l'esenzione dell'azione revocatoria;
  - la sospensione delle azioni esecutive e cautelari per la durata di 60 giorni dalla data della pubblicazione degli accordi nel registro delle imprese;
  - la sospensione delle prescrizioni che sarebbero state interrotte dall'inizio o prosecuzione delle azioni esecutive sul patrimonio del debitore, ed il non verificarsi delle decadenze;
  - l'intervento dell'autorità giudiziaria con l'omologazione dell'accordo.

La finalità primaria di tale istituto è pertanto la soluzione della crisi di impresa per il proseguimento dell'attività imprenditoriale.

### **Il presupposto soggettivo**

Il decreto correttivo n.169/07 ha chiarito che è legittimato a proporre istanza l'imprenditore sottoponibile a fallimento individuato ai sensi dell'art.1 L.F. e cioè l'imprenditore commerciale non piccolo. I requisiti soggettivi sono i seguenti:

- qualifica di imprenditore commerciale
- qualifica di imprenditore agricolo
- superamento delle soglie di fallibilità

#### ⇒ La qualifica di imprenditore commerciale

Secondo quanto recita l'art.1, 1 L.F., “[...] sono soggetti alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo gli imprenditori che esercitano una attività commerciale, esclusi gli enti pubblici [...]”.

Ai sensi dell'art.2082 c.c., per imprenditore si intende il soggetto giuridico che esercita in concreto attività economica organizzata in maniera professionale diretta alla produzione o allo scambio di beni o servizi.

L'imprenditore così definito assume la qualifica di imprenditore commerciale qualora rientri in una delle fattispecie previste dall'art.2195 c.c., ovvero svolga:

- un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
- un'attività intermediaria nella circolazione dei beni (art.2203 c.c.);
- un'attività di trasporto per terra (art.1678 c.c.) per acqua, per aria;
- un'attività bancaria (art.1834 c.c.) ovvero assicurativa (art.1882 e 1883 c.c.);
- altre attività ausiliarie alle precedenti (art.1754 c.c.).

L'imprenditore commerciale per essere riconosciuto tale non deve essere:

- ente pubblico e cioè un ente direttamente o indirettamente riconducibile allo Stato;
- imprenditore agricolo e cioè chi esercita una delle attività previste dall'art.2135 c.c.: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali ed attività connesse.

#### ⇒ La qualifica di imprenditore agricolo

L'art.23, co.43 del D.L. n.98/11, convertito in L. n.111/11 ha ampliato l'ambito soggettivo della disciplina di cui all'art.182-bis ricomprendendo anche la fattispecie dell'imprenditore agricolo definito, ai sensi dell'art.2135 c.c. come: “[...] colui che esercita un'attività diretta



*alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento di animali ed attività connesse. Si reputano connesse le attività dirette alla trasformazione o all'alienazione dei prodotti agricoli, quando rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura*<sup>22</sup>.

#### ⇒ Le soglie di non fallibilità

Poiché la disciplina degli accordi di ristrutturazione dei debiti prevede che è legittimato a proporre l'accordo l'imprenditore sottoponibile al fallimento, si presuppone che oltre al requisito dell'imprenditore commerciale ed al novellato requisito dell'imprenditore agricolo, si verifichi anche il superamento delle soglie di fallibilità previste dall'art.1, co.2 L.F.. Non sono, pertanto, assoggettabili alla disciplina in oggetto coloro che dimostrino congiuntamente il possesso dei seguenti requisiti:

- aver avuto, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito dell'istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, un attivo patrimoniale di ammontare complessivo annuo non superiore a 300mila euro;
- aver realizzato, in qualunque modo risulti, nei tre esercizi antecedenti la data di deposito dell'istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, ricavi lordi per un ammontare complessivo annuo non superiore a 200mila euro;
- avere un ammontare di debiti anche non scaduti non superiore a 500mila euro.

Le soglie attualmente vigenti sono in vigore dal 1/1/08 in quanto modificate dal decreto correttivo per i procedimenti aperti dal 16/07/06 fino al 31/12/07.

L'articolo 1, co.3 L.F. prevede che i suddetti parametri di fallibilità possono essere soggetti a variazioni triennali da parte del Ministro della Giustizia sulla scorta degli indici Istat dei prezzi al consumo.

#### **Il presupposto oggettivo**

Il presupposto oggettivo della disciplina in oggetto è lo stato di crisi. Con la Legge n.51/06, di conversione del decreto n.273/05, è stato inserito l'ultimo comma dell'articolo 160 L.F. che afferma: *"[...] Ai fini di cui al primo comma per stato di crisi si intende anche lo stato di insolvenza [...]"*.

Il riferimento allo stato di crisi anziché allo stato di insolvenza muove dalla volontà del Legislatore di anticipare la possibilità per l'imprenditore di porre rimedio alla situazione di difficoltà dell'impresa.

Il Legislatore non ha però fornito una definizione vera e propria di crisi, limitandosi ad affermare che tale situazione non si risolve nello stato di insolvenza, ma si estende a situazioni di difficoltà di vario tipo, di carattere organizzativo e finanziario, che rendono necessari interventi straordinari caratterizzati da un lato dall'accordo con i creditori, assistito in genere dall'apporto di finanza nuova, e dall'altro dall'ombrello rappresentato dal divieto di azioni esecutive.

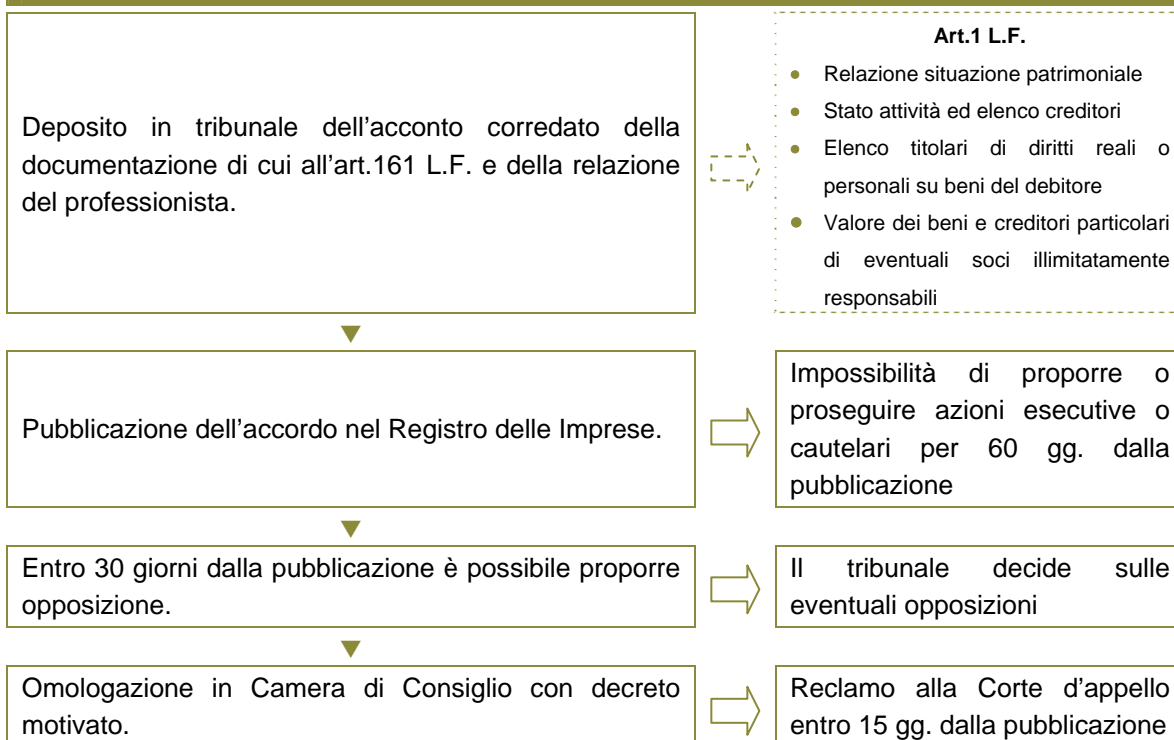
Una definizione dello stato di crisi la si può evincere da quanto si legge nello schema del disegno di legge alla riforma fallimentare, elaborato dalla cosiddetta Commissione Trevisanato, secondo cui la crisi è definita come *"[...] la situazione patrimoniale e economica e finanziaria in cui si trova l'impresa, tale da determinare il rischio di insolvenza [...]"*.

#### **Accordo di ristrutturazione: iter procedimentale e contenuti**

Il contenuto tipico dell'accordo non è specificato dalla Legge Fallimentare, pertanto la sua determinazione è lasciata alla libera iniziativa delle parti contraenti e può variare a seconda delle finalità e degli interessi fatti valere.

<sup>22</sup> Per coltivazione del fondo, per silvicoltura e per allevamento di animali si intendono le attività dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso, di carattere vegetale o animale, che utilizzano o possono utilizzare il fondo, il bosco o le acque dolci salmastre o marine.

## ACCORDO DI RISTRUTTURAZIONE DEI DEBITI ITER PROCEDIMENTALE



A titolo esemplificativo si possono far rientrare all'interno degli accordi ex art.182-bis L.F. le seguenti fattispecie:

- riduzioni totali o parziali delle posizioni creditorie;
- dilazioni di pagamento;
- dismissioni di cespiti;
- acquisizione di nuove garanzie a favore dei creditori;
- effettuazione di operazioni straordinarie;
- concessione di nuova finanza;
- conversione del credito in capitale.

L'accordo può essere raggiunto con qualsiasi tipologia di creditori, siano essi chirografari, privilegiati od ipotecari, secondo condizioni che non devono essere rispettose della *par condicio creditorum*, né devono prevedere tempi di pagamento uguali per tutti i creditori. La norma inoltre non prevede alcuna suddivisione in classi e non prevede nemmeno un'adunanza per la manifestazione del voto.

Tutti coloro che non aderiscono all'accordo, siano essi chirografari o privilegiati, hanno diritto al pagamento integrale del loro credito; tutti gli altri che al contrario aderiscono all'accordo verranno pagati come prevede l'accordo stesso, e quindi è possibile che anche i creditori privilegiati siano soggetti a falcidia.

Inoltre all'accordo di ristrutturazione deve essere allegata la documentazione di cui all'art.161 L.F. e cioè:

- una relazione aggiornata sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa;
- uno stato analitico ed estimativo delle attività e l'elenco nominativo dei creditori, con l'indicazione dei rispettivi crediti e delle cause di prelazione;
- l'elenco dei titolari dei diritti reali o personali di proprietà o in possesso del debitore;
- il valore dei beni e creditori particolari degli eventuali soci illimitatamente responsabili;
- una relazione predisposta da un professionista sull'attuabilità dell'accordo, avendo particolare riguardo alla sua idoneità ad assicurare il regolare pagamento dei creditori estranei all'accordo.

Il requisito formale più rilevante è rappresentato dalla suddetta relazione, la cui presenza integra un necessario presupposto di regolarità della domanda.

DOCUMENTI DA DEPOSITARE PER LA RICHIESTA
Documentazione analoga a quella richiesta ex art.161 L.F.
Relazione redatta da un professionista su attuabilità dell'accordo
Contratto/i stipulati dall'imprenditore con almeno il 60% dei creditori
Firme autenticate
L'accordo depositato integra in concreto un piano di uscita dalla crisi da proporre ai creditori estranei

Come previsto dalla norma, gli effetti si verificano a far data dalla pubblicazione (intendendosi per pubblicazione il deposito) presso il Registro delle Imprese.

Va sottolineato che poiché l'istituto degli accordi di ristrutturazione dei debiti rientra pacificamente nel novero dei contratti, esso si perfeziona per effetto dello scambio dei consensi fra debitore e creditore aderenti, e ciò in base al disposto dell'art.1326, co.1, c.c., quando il preponente viene a conoscenza dell'accettazione dell'altra parte.

L'efficacia dell'accordo resta però sospensivamente condizionata, sulla base del tenore dell'articolo 182-*bis* L.F., alla pubblicazione presso il Registro delle Imprese. Da ciò deriva che gli effetti protettivi dell'accordo, quali la temporanea rinuncia alle azioni esecutive e cautelari, sono destinati ad operare a far data dal deposito dell'accordo, e che, in pendenza della condizione, operi l'obbligo delle parti di comportarsi secondo buona fede al fine di conservare integre le reciproche ragioni (art.1358 c.c.).

Il giudizio di omologazione è affidato al tribunale, con procedimento camerale, che dovrà prendere in considerazione il contenuto delle opposizioni, se ed in quanto proposte, ma che potrà essere negativo anche in assenza di queste, essendo richiesto al Collegio di esprimere una valutazione sul merito dell'accordo, sulle soluzioni che prospetta, sul contenuto dei singoli contratti conclusi con il ceto creditorio, nonché sulla idoneità dello stesso ad assicurare il regolare pagamento dei creditori estranei, anche se non oppositori. Il decreto di omologa passa in giudicato se non reclamato avanti la Corte di appello ai sensi dell'art.183 L.F. entro 15 giorni dalla pubblicazione nel Registro delle Imprese. Sono legittimati al reclamo del decreto che omologa gli accordi solo i creditori costituitisi avanti il Tribunale, mentre solo il debitore è legittimato al reclamo contro il decreto che respinge o dichiara inammissibile il ricorso.

In Corte di appello, verrà fissata un'udienza di comparizione in Camera di Consiglio e la nomina di un giudice relatore della controversia. Contestualmente verrà fissato un termine entro il quale procedere alla notifica del ricorso al debitore, agli altri creditori dissenzienti o terzi che siano stati parti nel giudizio di omologa anche se non reclamanti. Tra la notifica e l'udienza dovranno intercorrere almeno 15 giorni, ed il resistente dovrà costituirsi almeno 5 giorni prima con il deposito di comparsa con le domande, le prove ed i documenti prodotti, come accade per il processo del lavoro.

All'udienza fissata, il Collegio della Corte assume anche d'ufficio le informazioni che reputa necessarie o le prove vere e proprie, e decide con decreto motivato.

L'articolo 182-*bis* L.F. non prefigura l'ipotesi che, a seguito di accadimenti imprevisti al momento dell'omologazione, l'accordo risulti non più attuabile nei termini inizialmente prospettati.

I creditori non aderenti, così come non hanno inteso vincolarsi e non sono stati lesi dall'accordo, non possono agire per la risoluzione. Ove però risulti evidente che il piano sottostante all'accordo è inattuabile e che il pagamento non potrà avvenire in termini integrali, potranno proporre azioni cautelari e richiedere il fallimento, tenuto conto che gli effetti protettivi di cui all'art.67, lett. e) L.F. con riferimento agli atti esecutivi dell'accordo resteranno validi.

Insieme all'accordo ed alla documentazione di cui all'art.161 L.F., l'imprenditore in crisi o in stato di insolvenza deve depositare anche una relazione redatta da un esperto. Il professionista deve esprimersi sull'attuabilità dell'accordo in generale, ed in particolare, sulla sua idoneità ad assicurare il regolare pagamento dei creditori estranei.

Il piano è una previsione sull'andamento aziendale formulata dagli amministratori che verte su una serie di elementi quantitativi e qualitativi dai quali l'esperto deve rimanere estraneo, sia in relazione alla strategia e alle azioni che gli amministratori intendono implementare, sia ai dati quantitativi relativi all'evoluzione del mercato e del settore.

Il perito non deve entrare in una dialettica con la società per valutare modifiche al piano, né deve partecipare alla redazione di parte. Il piano deve essere predisposto dalla società con l'aiuto dei propri professionisti e solo successivamente consegnato al perito per le sue verifiche.

### **La transazione fiscale (art.182-ter L.F.)**

L'istituto della transazione fiscale di cui all'articolo 182-ter L.F. è una delle novità più rilevanti della riforma delle procedure concorsuali con particolare riferimento al concordato preventivo e agli accordi di ristrutturazione dei debiti.

La riforma della legge fallimentare ha riconosciuto la possibilità solo per l'imprenditore commerciale di concordare transattivamente le proprie posizioni di debito con l'Erario. Con il D.Lgs. n.169/07 è stato modificato successivamente l'art.182-bis L.F. riguardante gli accordi di ristrutturazione dei debiti.

L'articolo 23, co.43 del D.L. n.98/11, convertito in L. n.111/11 ha ampliato l'ambito soggettivo della disciplina di cui all'art.182-ter ricomprendendo anche la fattispecie dell'imprenditore agricolo così come definito ai sensi dell'art.2135 c.c..

PROCEDURA "TRANSATTIVA" TRA FISCO E CONTRIBUENTE	
➤	Riguarda solamente i "tributi amministrati dalle agenzie fiscali" e relativi accessori (interessi, sanzioni) - Esclusione dei "tributi costituenti risorse proprie UE" (Iva)
➤	Consente il pagamento parziale e/o dilazionato dei crediti tributari chirografari e/o privilegiati, iscritti e non iscritti a ruolo

All'interno delle trattative con i creditori che precedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, l'imprenditore in crisi può proporre all'Amministrazione Finanziaria la domanda di transazione sia antecedentemente sia contestualmente alle proposte di accordo con gli altri creditori.

In tale contesto, la transazione fiscale assume le caratteristiche di un vero e proprio contratto tra il debitore e l'Amministrazione Finanziaria, il cui contenuto (anche su percentuali, tempi e modi di soddisfazione dei crediti) è lasciato alla volontà delle parti e nel quale l'Autorità giudiziaria interviene soltanto *ex post*.

VANTAGGI	
➤	Non opera la revocatoria ex art.67, co.3 L.F. - i pagamenti e le garanzie effettuati/concesse nell'ambito dell'accordo non sono soggetti a revocatoria
➤	L'"anormalità" dell'atto compiuto è irrilevante
➤	Esclusione anche della revocatoria ordinaria (salva prova dell'intento di frodare i creditori)
➤	Sospensione procedure esecutive
➤	Minore rischio per i finanziatori di imputazione per abusiva concessione del credito/concorso in bancarotta

### ⇒ Il presupposto soggettivo

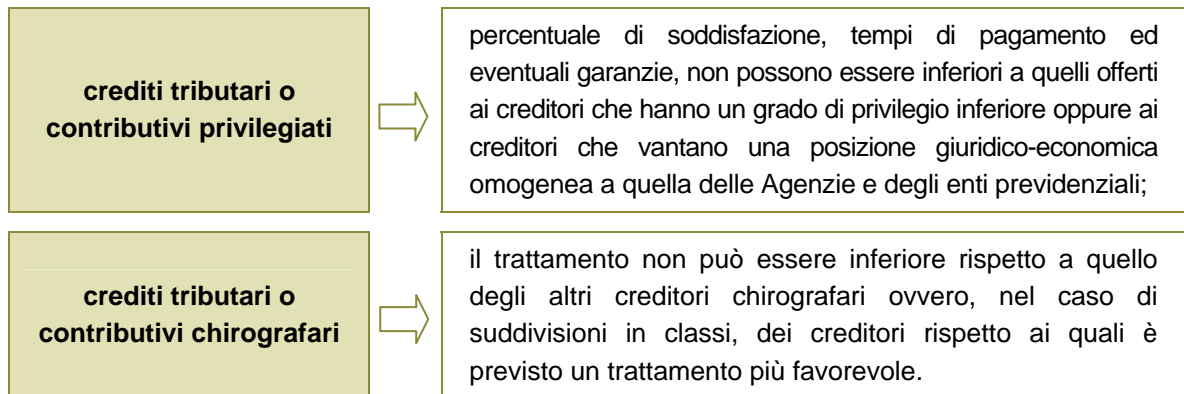
Alla richiesta della transazione fiscale è ammesso esclusivamente l'imprenditore, individuale o collettivo, allorché questi, trovandosi in stato di crisi o di insolvenza, abbia intenzione di salvare la propria impresa prevedendo un piano di risanamento ed anche di rilancio della stessa impresa mediante la soddisfazione di tutti i creditori.

La novità introdotta dall'art.23, co.43 del D.L. n.98/11 introduce anche la figura dell'imprenditore agricolo.

⇒ Il presupposto oggettivo: tributi e contributi oggetto di transazione fiscale

La transazione fiscale e previdenziale concerne la possibilità di corrispondere in misura ridotta e/o dilazionata uno o più crediti tributari, siano questi privilegiati o chirografari, anche se non iscritti a ruolo.

Nel disciplinare il meccanismo della transazione fiscale, l'art.182-ter L.F. detta istruzioni anche riguardo al grado di soddisfazione minimo dei crediti, a seconda della loro natura:



In tema di applicazione della transazione fiscale nell'ambito del concordato preventivo o degli accordi di ristrutturazione del debito, l'Agenzia delle Entrate ha emanato innanzitutto la [C.M. n.40/E/08](#), che ha illustrato i soggetti, i tributi oggetto della transazione, le modalità della procedura, e la tempistica.

⇒ La procedura

La domanda di transazione fiscale deve contenere:

- le complete generalità del richiedente la transazione;
- gli elementi identificativi della procedura di concordato preventivo in corso;
- la completa ed esauriente ricostruzione della posizione fiscale del contribuente, così come a lui nota, con indicazione di eventuali contenziosi pendenti;
- l'illustrazione della proposta transattiva con specifica indicazione dei tempi, delle modalità e delle garanzie prestate per il pagamento, tenendo conto di tutti gli elementi utili per un giudizio di fattibilità e convenienza della proposta transattiva;
- l'indicazione, anche sommaria, del contenuto del piano concordatario;
- ogni altro elemento che il contribuente ritenga utile all'accoglimento della proposta e che, comunque, ponga l'ufficio in condizione di effettuare le proprie valutazioni.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale dell'Emilia Romagna con il parere del 7 febbraio 2008 ritiene determinante, per la formazione di una precisa volontà dell'ente pubblico coinvolto, che vengano allegate anche *"tutte le dichiarazioni fiscali per le quali non è ancora pervenuto l'esito dei controlli automatici, nonché delle eventuali dichiarazioni integrative"*.

L'articolo 182-ter L.F. sancisce che l'accordo con il Fisco può comprendere anche i tributi sui quali penda una lite, eventualmente anche in secondo o terzo grado, i quali risultano pertanto contestati ed incerti nel loro ammontare.

Deposito proposta all'ufficio dell'Agenzia Entrate e all'agente della riscossione competenti in base al domicilio fiscale del debitore	
➡	Consolidamento del debito fiscale
➡	Valutazione della proposta
➡	Assenso/diniego entro 30 giorni dalla formulazione della proposta

L'Agenzia Entrate con la C.M. n.40/08 ha riconosciuto che possono sicuramente confluire nella transazione fiscale anche gli atti acquisiti nei trenta giorni successivi alla presentazione della domanda, e cioè gli *“avvisi di accertamento notificati, per la parte non ancora iscritta a ruolo; i ruoli vistati ma non ancora consegnati all'agente della riscossione alla data di presentazione della domanda”*, ma agli Uffici è fatto altresì carico di valutare *“i processi verbali di constatazione e gli inviti al contraddittorio di cui agli articoli 5 e 11 del D.Lgs. n.218/97, inviati al contribuente”*.

Quanto agli oneri gravanti sul concessionario della riscossione, l'Agenzia precisa anche che la certificazione che questi è tenuto a rilasciare al proponente debba essere esauriente e chiara nel proprio contenuto, dovendo pertanto indicare l'importo unitario del debito, comprensivo cioè di tutte le somme iscritte a ruolo nonché degli interessi.

Inoltre la C.M. n.40/E/08 precisa che anche il concessionario è tenuto ad includere nel complessivo ammontare del debito le somme relative a cartelle di pagamento notificate per le quali, tuttavia, non sia ancora scaduto il termine di sessanta giorni per procedere alla riscossione delle somme mediante un procedimento di esecuzione forzata basato sul ruolo e previsto dall'art.50 DPR n.602/73.

Il concessionario è, inoltre, tenuto a trasmettere copia della certificazione attestante l'entità del debito riferibile all'imprenditore che propone la transazione fiscale anche al Direttore del competente Ufficio dell'Agenzia, dal momento che è solo sulla base delle sue indicazioni che il concessionario potrà successivamente manifestare una volontà certa e ferma sulla convenienza e bontà della proposta all'atto della sua votazione.

Quanto al voto, la disposizione stabilisce che lo stesso non è mai espresso liberamente dal concessionario o dal Direttore dell'Ufficio competente, in quanto le loro decisioni implicano la valutazione da parte della Direzione Regionale sulla proficuità dell'intera proposta di concordato preventivo o di accordo di ristrutturazione dei debiti, e non solamente sulla determinazione degli importi di danaro.

Gli elementi da valutare, come indica l'Agenzia Entrate di Catania con il parere *“Il fisco a sostegno delle imprese in crisi”* del giugno 2008, possono essere, ad esempio, la complessiva esposizione debitoria dell'impresa, le componenti positive del bilancio di questa, la consistenza del suo patrimonio immobiliare, il tipo di attività che essa svolgeva oppure la natura delle garanzie prestate; inoltre, riguardo ai crediti assistiti da prelazione, l'Agenzia sottolinea come spetti alla stessa un iniziale controllo sul rispetto dei gradi delle prelazioni, onde evitare trattamenti lesivi degli stessi. Gli Uffici Finanziari e previdenziali sono chiamati ad esprimere sulla proposta transattiva nel suo complesso, come già detto, la norma legittima al voto il concessionario per la riscossione o, a seconda dei casi, il direttore dell'Ufficio competente per territorio.

La norma precisa infine che il voto va espresso previo conforme parere della Direzione Regionale competente e su indicazione del Direttore dell'Ufficio nel primo caso, e con atto del direttore dell'Ufficio previo conforme parere della medesima Direzione Regionale competente nel secondo.

Quanto al contenuto del voto, se l'Amministrazione Finanziaria approva la proposta transattiva si ha il consolidamento del debito e la conseguente riduzione del passivo.

#### ⇒ L'impugnazione del diniego di transazione fiscale

Di fronte all'atto con il quale l'Agenzia Entrate, dopo il parere della DRE, comunica al contribuente di non voler transigere alle condizioni e ai tempi definitivamente indicati nella proposta, è possibile il ricorso alla commissione tributaria che ha competenza a decidere controversie in materia di rigetto di domande di definizione agevolata dei rapporti tributari oppure il ricorso alla giurisdizione amministrativa.

Con riferimento alla possibilità di tutela del contribuente mediante ricorso alla giurisdizione amministrativa, va però segnalato che il TAR, Sez. I, della Lombardia con

sentenza n.191 del 7 febbraio 2007, ha escluso la possibilità di impugnazione del diniego di transazione pronunciato dalla Agenzia Entrate.

#### ⇒ La revoca della transazione fiscale

Una delle novità introdotte dal D.L. n.78/10 (c.d. Manovra correttiva), convertito dalla L. n.122/10, riguarda l'aggiunta del settimo ed ultimo comma all'art.182-ter che prevede la revoca di diritto dell'istituto della transazione fiscale conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione del debito qualora il debitore non abbia eseguito integralmente, entro 90 giorni dalle scadenze concordate, i pagamenti dei debiti fiscali e previdenziali dovuti.

#### **Aspetti contabili e fiscali della ristrutturazione del debito**

Gli accordi di ristrutturazione del debito, sono diventati strumenti di grande attualità ai quali le imprese fanno spesso ricorso per far fronte all'incapacità di assolvere le obbligazioni assunte a causa del perdurare della crisi finanziaria che ha colpito i mercati internazionali.

Il ricorso a questi istituti di risanamento finanziario comporta una serie di interventi contabili che trovano ripercussioni oltre che dal punto di vista fiscale sopra esaminato, anche dal punto di vista della rappresentazione in bilancio. L'assenza di una specifica disciplina contenuta del Codice civile e nei principi contabili nazionali ha spinto l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ad emanare un principio contabile che definisca il trattamento contabile, in capo all'impresa debitrice, delle operazioni di ristrutturazione dei debiti: "**Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio**".

Il principio pubblicato, dopo aver individuato la definizione di ristrutturazione del debito quale accordo tra debitore e creditori, posto in essere per risanare l'esposizione finanziaria del debitore e, in taluni casi, per evitare l'assoggettamento alle procedure concorsuali, elenca le tipologie di strumenti cui le imprese fanno ricorso tra i quali rientra, ai fini della nostra analisi, l'accordo di ristrutturazione ex art.182-bis L.F..

#### ⇒ Data della ristrutturazione

Un primo elemento importante trattato dal citato principio OIC è la data dalla quale, nel bilancio del debitore, decorrono gli effetti della ristrutturazione, data che deve coincidere con il momento di perfezionamento giuridico o con il momento di sottoscrizione dell'accordo. Nel caso di nostro interesse, l'obbligo del debitore di rilevare in bilancio le componenti reddituali e patrimoniali dell'accordo, coincidono generalmente con il momento di pubblicazione dello stesso presso il Registro delle Imprese. Nel caso in cui gli effetti dell'accordo siano differiti rispetto al perfezionamento giuridico (ad esempio in presenza di condizioni sospensive o risolutive che si verifichino all'avvenuta omologa dell'accordo), la data che dovrà essere presa in considerazione sarà quella differita.

#### ⇒ Effetti contabili

Il principio in esame individua tre differenti situazioni:

- la modifica dei termini originari del debito, che consiste in una rettifica alle condizioni originarie del debito quale, ad esempio, la modifica del tasso di interesse, della data di scadenza, del valore da restituire a scadenza oppure una combinazione di tali elementi;
- il trasferimento dal debitore al creditore di un'attività (o un gruppo di attività) a estinzione parziale o totale del debito;
- l'emissione (o altre forme di assegnazione) di capitale e loro trasferimento dal debitore al creditore a estinzione parziale o totale del debito.

La modifica del termine di pagamento del debito senza alcuna riduzione dello stesso, non comporta particolari accorgimenti in bilancio se non una differente classificazione del debito residuo nello stato patrimoniale, tra scadenze entro e oltre l'esercizio.

La riduzione dell'ammontare dovuto dal debitore comporta, invece, la necessità di rilevare la riduzione del debito complessivamente dovuto e in contropartita il beneficio economico della rinuncia del creditore iscritto tra i proventi straordinari (voce E20 del conto economico):

Debiti	a	sopravvenienza attiva
--------	---	-----------------------

Alla data di perfezionamento dell'accordo di ristrutturazione, il debitore dovrà rilevare contabilmente il beneficio derivante dallo stralcio del debito, beneficio che la bozza di documento OIC inquadra come il differenziale tra il valore economico del debito *post* ristrutturazione (inferiore) e quello *ante* ristrutturazione (maggiore).

Qualora la ristrutturazione preveda l'estinzione del debito mediante cessione al creditore dell'attività, il valore del debito iscritto a stato patrimoniale viene stornato, e la contropartita è rappresentata dal valore contabile dell'attività alienata al netto degli ammortamenti e di eventuali perdite durevoli di valore. La differenza è imputata a conto economico nella voce E20 proventi straordinari o E21 oneri straordinari.

Nel caso in cui l'estinzione del debito avvenga mediante somma di denaro ricavata dalla cessione dell'attività, l'eventuale plusvalenza da alienazione dovrà essere rilevata nella voce proventi e oneri di conto economico e, a seconda della natura, classificata come ordinaria o straordinaria.

L'estinzione del debito può avvenire anche mediante trasferimento di quote o azioni al creditore; il documento in bozza dell'OIC evidenzia che:

- il valore contabile del debito viene convertito in capitale;
- l'aumento del capitale sociale corrisponde al valore contabile del debito;
- alla data di perfezionamento della ristrutturazione il debitore non deve rilevare nulla a conto economico.

Con riferimento ai costi che il debitore si trova a sostenere per la predisposizione e omologazione dell'accordo di ristrutturazione del debito, tali devono essere rilevati tra gli oneri straordinari nella voce E20.

#### ⇒ Informativa in nota integrativa

Le informazioni relative alla ristrutturazione del debito debbono consentire ai destinatari del bilancio, da un lato, di avere una chiara percezione della situazione di difficoltà finanziaria in cui versa l'impresa e, dall'altro, di comprendere i benefici economici e/o finanziari che la ristrutturazione del debito è in grado di produrre sull'economia dell'impresa anche ai fini di valutare tempi e modalità di superamento della crisi e/o della situazione di difficoltà finanziaria, con il conseguente ripristino delle condizioni di equilibrio del sistema aziendale.

In linea generale, l'informativa integrativa riguarda:

- la situazione di difficoltà finanziaria e/o economica affrontata dall'impresa debitrice nel corso dell'esercizio, le cause che hanno generato tali difficoltà nonché una chiara ed esaustiva rappresentazione dell'esposizione debitoria dell'impresa;
- le caratteristiche principali dell'operazione di ristrutturazione del debito;
- gli effetti che la ristrutturazione del debito è destinata a produrre, negli esercizi interessati dall'operazione di ristrutturazione, sulla posizione finanziaria netta, sul capitale e sul reddito dell'impresa debitrice.



#### ⇒ Le sopravvenienze attive nel bilancio del debitore

Nel caso in cui l'accordo di transazione preveda la parziale remissione del debito, nel bilancio del debitore deve essere contabilizzata una sopravvenienza attiva corrispondente alla riduzione del debito. La scrittura contabile è la seguente:

Debiti	a	sopravvenienza attiva
--------	---	-----------------------

La suddetta sopravvenienza attiva concorre a formare il reddito imponibile ai fini Ires per il debitore. In relazione alla transazione fiscale di cui all'art.182-ter L.F., la natura di sopravvenienza attiva della riduzione del debito tributario discende dalla circostanza che nel bilancio dell'esercizio in cui la transazione avrà luogo si evidenzierà un debito erariale inferiore a quello evidenziato nel bilancio precedente, senza che tale riduzione sia scaturita da un pagamento. Il comma 4 dell'art.88 del Tuir esclude dal novero delle sopravvenienze imponibili "la riduzione dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo". La riduzione in sede di transazione fiscale non è invece contemplata dal suddetto comma 4 dell'art.88 del Tuir, con la conseguenza che gli importi di cui ai tributi rinunciati in sede di transazione, per la parte che eccede eventuali perdite fiscali compensabili, sono a loro volta imponibili.

#### ⇒ Le perdite su crediti nel bilancio del creditore

Gli accordi di ristrutturazione dei debiti non rientrano tra le procedure concorsuali previste dall'articolo 101, co.5, Tuir, il quale stabilisce che il debitore si considera assoggettato ad una procedura concorsuale solamente nei casi in cui sussista:

- la sentenza dichiarativa del fallimento;
- il provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- il decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- il decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

L'Amministrazione Finanziaria è intervenuta in merito alle problematiche fiscali degli accordi di ristrutturazione dei debiti, da ultimo con la risposta data dall'Agenzia Entrate durante "Telefisco 2009":

*"Domanda. L'omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti ex art.182-bis L.F., D.Lgs. n.169/07 comporta che il debitore si consideri 'assoggettato a procedura concorsuale ai sensi dell'art.101, co.5, Tuir? Risposta. L'articolo 182-bis della L.F. in materia di 'Accordi di ristrutturazione dei debiti', così come sostituito dal D.Lgs. n.169/07, è finalizzato a valorizzare il ruolo dell'autonomia privata nella gestione della crisi dell'impresa, mediante la previsione di una procedura semplificata a carattere stragiudiziale sfociante in un accordo, stipulato dal debitore con i creditori rappresentanti almeno il 60% dei crediti, la cui efficacia è garantita dal provvedimento di omologazione del Tribunale (C.M. n.40/E/08). La disciplina in esame, introdotta dal legislatore civilistico con il D.L. n.35/05 non è stata recepita, tuttavia, dal legislatore fiscale all'interno dell'art.101, co.5 del Tuir. Tale ultima norma stabilisce, infatti, che ai fini della deducibilità delle perdite su crediti, 'il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi'. Ciò posto, si ritiene che alle perdite su crediti generatesi a partire dalla data in cui il Tribunale omologa l'accordo di ristrutturazione dei debiti, non sia applicabile la deducibilità immediata contenuta nel co.5 dell'art.101 del Tuir".*

In contrasto con il suddetto orientamento dell'Amministrazione Finanziaria, alcune tesi dottrinali sostengono che il ricorso all'istituto dell'accordo di ristrutturazione soddisferebbe i requisiti richiesti dall'art.101 del Tuir, riconoscendo quale elemento preciso e certo l'accettazione da parte dei creditori aderenti della falcidia del proprio credito.

Inoltre, la mancata possibilità di procedere con la deduzione della perdita del credito, creerebbe una disparità di trattamento rispetto alla prevista imponibilità della sopravvenienza attiva in capo al debitore.

Ulteriore problematica che deve affrontare il creditore che intende procedere con la deduzione della perdita sul credito, riguarda il periodo di imposta di competenza; sul tema, parte della Dottrina<sup>23</sup>, sostiene che la perdita possa essere dedotta nel periodo di imposta in cui l'accordo di ristrutturazione sia stato omologato.

Seminario di mezza giornata

## IMPRESE AGRICOLE

Il regime fiscale delle attività agricole e nella produzione di energia rinnovabile

Orario Mattina: 09.30 - 13.30 Pomeriggio: 14.30 - 18.30

<b>BOLOGNA</b> ZanHotel Europa	mattina	20 ottobre 2011	<b>TREVISO</b> Hotel Maggior Consiglio	pomeriggio	03 novembre 2011
<b>FIRENZE</b> Hotel Albani	pomeriggio	21 ottobre 2011	<b>VERONA</b> Hotel Holiday Inn	mattina	04 novembre 2011

**QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE**  
**€ 110,00 + IVA 20%**  
Quote scontate per i possessori delle tessere Privilege Platinum, Gold e Blu

Per maggiori informazioni  
[Clicca qui](#)

 EUROCONFERENCE®

 SEMINARI DI SPECIALIZZAZIONE

Per maggiori informazioni sugli altri seminari Euroconference visita [www.euroconference.it](http://www.euroconference.it)

<sup>23</sup> In primo luogo E. Orsi "La deducibilità fiscale delle perdite su crediti da accordi di ristrutturazione dei debiti" in Il Fisco n.9/09.

## **L'aumento dell'aliquota Iva al 21% e le altre novità contenute nella Manovra-bis. Come gestire le operazioni a cavallo**

*a cura di Ennio Vial*

### **Le modifiche all'imposta sul valore aggiunto introdotte dal D.L. n.138/11**

L'articolo 1 della L. n.148/11, pubblicata in G.U. n.216 del 16 settembre 2011 ha apportato alcune modifiche in sede di conversione al D.L. n.138/11. Tra queste si segnala l'introduzione dei commi dal 2-*bis* al 2-*quater* dell'art.2 che hanno, in sostanza, innalzato l'aliquota Iva ordinaria dal 20% al 21%.

Si ricorda che l'aliquota ordinaria trova applicazione per tutte le operazioni non specificamente menzionate nella tabella delle aliquote ridotte. L'aliquota del 20% aveva sostituito quella del 19% dall'1/10/1997.

Attualmente sono previste tre aliquote. Oltre a quella ordinaria, infatti, vi sono anche quelle ridotte del 4% e del 10%, per le cessioni e le prestazioni nei casi espressamente disciplinati. Fino al 30 settembre 1997 era prevista anche un'aliquota di transizione del 16%.

Il comma 2-*bis* ha in sostanza modificato il primo comma dell'articolo 16 del DPR n.633/72 stabilendo che "L'aliquota dell'imposta è stabilita nella misura del ventuno per cento della base imponibile dell'operazione". La nuova aliquota è entrata in vigore il 17 settembre. Approfondiremo, successivamente, le questioni connesse all'entrata in vigore. Segnaliamo, inoltre, come il Legislatore abbia approfittato dell'intervento normativo per rinominare la rubrica della tabella B del DPR Iva che impropriamente era denominata "Beni soggetti all'aliquota del 20%" e che ora è denominata "Prodotti soggetti a specifiche discipline".

Da ultimo, segnaliamo che il [comunicato stampa n.156 del 16 settembre](#) ha precisato che qualora nella fase di prima applicazione ragioni di ordine tecnico impediscano di adeguare in modo rapido i *software* per la fatturazione e i misuratori fiscali, gli operatori potranno regolarizzare le fatture eventualmente emesse e i corrispettivi annotati in modo non corretto effettuando la variazione in aumento (art.26, co.1). L'Agenzia chiarisce che la regolarizzazione non comporterà alcuna sanzione se la maggiore imposta collegata all'aumento dell'aliquota verrà comunque versata nella liquidazione periodica in cui l'Iva è esigibile. In sostanza, si è consapevoli dei disagi connessi ad un brusco aumento dell'aliquota non temperato da un adeguato periodo necessario agli operatori per adeguarsi<sup>24</sup>.

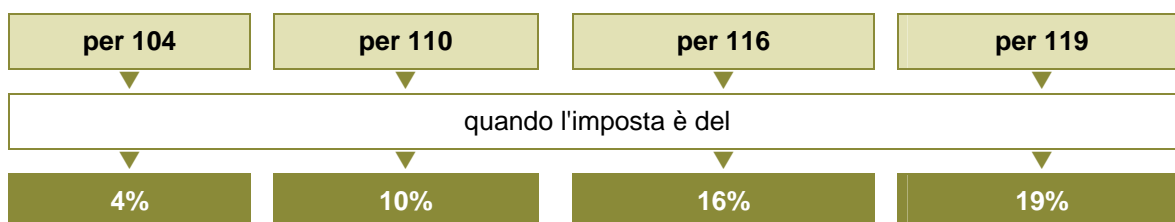
### **Commercianti al minuto**

Il Legislatore è inoltre intervenuto modificando l'art.27 del DPR n.633/72 eliminando, per chi certifica le operazioni con scontrino o ricevuta fiscale, la previsione delle c.d. "percentuali di scorporo" al fine di determinare l'imponibile ai fini Iva. In sostanza, la norma ha lasciato il metodo matematico abolendo quello semplificato delle percentuali di scorporo. L'articolo 27, co.4, infatti, prevedeva due modalità per determinare l'imposta dovuta. In particolare, l'imposta poteva essere determinata moltiplicando il totale fattura (imponibile e Iva) per le seguenti percentuali a seconda dell'aliquota Iva applicabile:

<sup>24</sup> Sul tema è uscita anche la circolare Assonime n. 23 del 19 settembre 2011. Si tratta di un intervento breve che riprende le principali casistiche affrontate dalla stampa specializzata e che verranno affrontate anche nel presente articolo.

<b>al 3,85%</b>	⇒	per quelle soggette all'aliquota del 4%;
<b>al 9,10%</b>	⇒	per quelle soggette all'aliquota del 10%;
<b>al 13,80%</b>	⇒	per quelle soggette all'aliquota del 16%;
<b>al 15,95%</b>	⇒	per quelle soggette all'aliquota del 19%.

In alternativa, la norma consentiva di determinare la quota imponibile dividendo il totale della fattura:



Il quoziente andava moltiplicato per cento ed il prodotto arrotondato, per difetto o per eccesso, all'unità più prossima.

Sul punto, l'articolo 1, co.4, del D.L. n.328/97, convertito, con modifiche, dalla L. n.410/97, stabilisce che ai sensi dell'art.27, co.4, la quota imponibile corrispondente all'aliquota del 20% si ottiene riducendo il corrispettivo, comprensivo di imponibile e di imposta, del 16,65% o, in alternativa, dividendolo per 120, moltiplicando il quoziente per 100 e arrotondando il prodotto, per difetto o per eccesso, all'unità più prossima.

🍷 La nuova versione della norma prevede che dal 17 settembre 2011, infatti, lo scorporo potrà essere effettuato solo utilizzando le ordinarie modalità, e cioè suddividendo il totale per 104, 110 o 121 a seconda dell'aliquota Iva applicata all'operazione.

Oltre all'aggiornamento dell'aliquota ordinaria, si è tenuto conto del passaggio all'euro per cui è ora necessario moltiplicare il quoziente per cento ed arrotondare il prodotto, per difetto o per eccesso, al centesimo di euro.

### Esempio 1

Il totale della fattura è di €125. L'imponibile è determinato come nella tabella successiva a seconda dell'aliquota applicata.

totale fattura	aliquota Iva	coefficiente	quoziente	quoziente per cento	imponibile
125	4%	104	1,201923077	120,1923077	120,19
125	10%	110	1,136363636	113,6363636	113,64
125	21%	121	1,033057851	103,3057851	103,31

### Entrata in vigore dell'aliquota maggiorata

Il comma 2-ter stabilisce che le disposizioni del comma 2-bis finora illustrate si applicano alle operazioni effettuate a partire dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto. Poiché l'art.1, co.6, della L. n.148/11 stabilisce che la presente legge entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, l'entrata in vigore si è avuta lo scorso 17 settembre, essendo la pubblicazione avvenuta nella Gazzetta Ufficiale n.216 del 16 settembre 2011.

Il discrimine per l'applicazione della nuova aliquota maggiorata è quindi il momento di effettuazione delle operazioni. Sul punto è opportuno richiamare le indicazioni contenute nell'art.6 del DPR n.633/72.

Le cessioni di beni si considerano effettuate:

- nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili;
- nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili.

Tuttavia, per le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi della proprietà si producono posteriormente, si considerano effettuate:

- nel momento in cui si producono tali effetti;
- per i beni mobili, se non interviene l'effetto traslativo, comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

Nel caso di vendite con riserva di proprietà e di locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti si applica la regola generale (e cioè quella della stipula, consegna o spedizione del bene).

Momento di effettuazione delle operazioni	
cessioni di beni immobili	rogito
cessioni di beni mobili	consegna o spedizione
prestazioni di servizi	pagamento corrispettivo
prestazioni di servizi a carattere continuativo	la fine del mese successivo a quelle in cui sono rese
cessioni di beni tramite contratti di <i>leasing</i>	pagamento dei canoni
permuta di beni immobili	la stipula della prima cessione
permuta di un bene immobile con un servizio (es: la costruzione di un appartamento)	stipula dell'atto relativo all'immobile
atto pubblica autorità (espropriazione)	pagamento corrispettivo
cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione	pagamento corrispettivo
passaggi da commissionario al terzo (per la vendita) passaggio dal terzo al committente (per l'acquisto)	consegna
destinazione dei beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore o per finalità estranee all'esercizio dell'impresa	prelievo dei beni
cessioni di beni inerenti a contratti estimatori e di conto vendita	rivendita a terzi <sup>25</sup>
assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci di cooperative edilizie a proprietà divisa	rogito
cessioni di beni con prezzo da determinare	rileva il momento in cui avviene la cessione <sup>26</sup>
pagamento di una caparra confirmatoria o penitenziale	quando viene convertita in acconto o scomputata
pagamento di un acconto	l'operazione si considera effettuata al momento del pagamento

Quindi, il soggetto Iva che volesse assoggettare una prestazione di servizi o una cessioni di beni alla vecchia aliquota del 20% avrebbe dovuto emettere una fattura di acconto. Il comma 4 dell'art.6, infatti, stabilisce che se anteriormente al verificarsi degli eventi

<sup>25</sup> L'art.1 del D.M. 18/11/76 dispone che per le cessioni effettuate in base a contratti estimatori (nel cui ambito rientra anche la fattispecie del "conto vendita"), gli obblighi di fatturazione, registrazione e annotazione, possono essere eseguiti entro il mese successivo a quello in cui è stata effettuata l'operazione. Tuttavia il momento di effettuazione delle operazioni coincide comunque con il momento in cui i beni sono rivenduti a terzi da parte del cliente-depositario.

<sup>26</sup> In base all'art. 1, co.1, D.M. 15/11/75, per le cessioni di beni il cui prezzo, in base a disposizioni legislative, usi commerciali, accordi economici collettivi o clausole contrattuali, è commisurato ad elementi non ancora conosciuti alla data di effettuazione dell'operazione la fattura può essere emessa entro il mese successivo a quello in cui i suddetti elementi sono noti o il prezzo è stato comunque determinato.

indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.

Sotto il profilo pratico il cambio di aliquota potrà imporre ai professionisti di rimettere i preavvisi di parcella in modo da indicare l'aliquota al 21%. In alternativa, si potrà valutare di emettere la fattura prima del 17 settembre oppure emettere un preavviso che contempli entrambe le fattispecie.

### Esempio 2

Il professionista Tizio ha emesso un preavviso in data 10 settembre indicando che il corrispettivo deve essere assoggettato ad Iva al 20%.

Il 16 settembre viene a conoscenza che dal giorno successivo l'Iva passerà al 21%.

Ritenendo che il cliente pagherà la settimana successiva emette fattura datata 16 settembre 2011 con Iva al 20%.

### Esempio 3

Caio è un professionista che ha emesso preavviso di parcella alla fine di agosto. Poiché il cliente pagherà a 30 giorni, manderà una comunicazione indicando l'importo da versare per tener conto della maggiore Iva.

I preavvisi emessi in concomitanza al 17 settembre potevano, altresì, contenere entrambi gli importi. Si propone di seguito un esempio relativo ad un compenso di €1.500 per un professionista che ha il contributo integrativo del 4%.

### Fac simile di preavviso

Si trasmette preavviso relativo a \_\_\_\_\_. La somma proposta ammonta ad €1.500. All'atto del pagamento il compenso dovrà essere aumentato del contributo alla Cassa Nazionale dottori Commercialisti 4% e diminuito della ritenuta d'acconto del 20% e aumentato dell'Iva 20% (o 21%) su €1.560,00.

L'importo da versare è di €1.572,00 in caso di applicazione dell'Iva nella misura del 20% oppure di €1.587,60 in caso di applicazione dell'Iva nella misura del 21%.

Relativamente alla cessione di beni, rileverà generalmente il momento di consegna o spedizione degli stessi. In caso di fatturazione differita bisognerà distinguere le cessioni effettuate entro il 16 settembre da quelle avvenute successivamente. La stessa fattura, pertanto, conterrà sia operazioni al 20% che operazioni al 21%.

### Esempio 4

Alfa Srl ha ceduto della merce (beni mobili) a Beta Srl; la merce è stata consegnata prima del 17/09/11, ma non è ancora stata emessa fattura e il cliente non ha ancora pagato. In tale ipotesi si applica la vecchia aliquota, poiché la consegna rappresenta il momento di effettuazione dell'operazione.

### Esempio 5

Alfa Srl ha ceduto della merce (beni mobili) a Beta Srl; la merce è stata consegnata dopo il 17/09/11, ma il cliente ha già pagato entro tale data. La società deve ancora emettere fattura.

In tale ipotesi si applica la vecchia aliquota perché il pagamento del corrispettivo anticipa l'effettuazione dell'operazione per l'importo pagato.

## Esempio 6

Ipotizziamo che Tizio abbia stipulato un contratto di compravendita immobiliare sottoposto a condizione sospensiva; la condizione non si è ancora realizzata al 17/09/11 e non sono stati paganti acconti.

Alla fattura di vendita si applicherà la nuova aliquota, poiché l'operazione si considera effettuata quando si realizzerà la condizione.

Potrebbe inoltre accadere che successivamente alla sua effettuazione, un'operazione soggetta all'Iva del 20% venga meno in tutto o in parte.

L'articolo 26, co.2, DPR n.633/72 stabilisce che se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura successivamente alla registrazione viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione, ai sensi dell'art.19, l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art.25.

Ovviamente si dovrà applicare l'aliquota del 20%. Sul punto si ricorda che in caso di mancato pagamento del corrispettivo a fronte di una fattura emessa con il regime dell'Iva ad esigibilità differita, la [R.M. n.69/E/02](#), ha precisato che la nota di variazione in diminuzione dell'Iva, di cui al co.3 dell'art.26, può essere emessa senza alcun limite temporale, ossia senza tener conto della regola generale che prevede il limite di un anno dall'effettuazione dell'operazione.

### Il meccanismo del *reverse charge*

Talora l'Iva è applicata dal committente col meccanismo dell'inversione contabile. Anche in questo caso si devono considerare i momenti di effettuazione delle operazioni previsti dall'art.6 (consegna, atto notarile, pagamento a seconda dei casi).

La [C.M. n.37/E/11](#), ribadendo che per le fatture di servizi, di cui all'art.7-ter del DPR n.633/72, ricevuti da soggetti stabiliti in altri Paesi della Ue, in luogo dell'autofattura il committente nazionale può integrare il documento emesso dal fornitore comunitario, resta fermo l'obbligo di rispettare le regole generali relative al momento di effettuazione dell'operazione, in quanto la facoltà di integrazione, in luogo dell'autofattura, deve essere vista come una mera semplificazione contabile.

Si ricorda che per gli acquisti intracomunitari di beni, le regole per l'individuazione del momento di effettuazione dell'operazione sono contenute nell'art.39 del D.L. n.331/93.



Anche in questo caso si rendono applicabili i momenti anticipatori dell'effettuazione dell'operazione, collegati al pagamento anticipato ed al ricevimento della fattura da parte del fornitore comunitario<sup>27</sup>.

<sup>27</sup> Per completezza si ricorda che ai base a quanto chiarito dalla R.M. n.228/07, il momento di effettuazione dell'operazione di importazione coincide con l'accettazione della dichiarazione da parte dell'ufficio doganale.

## Stato ed Enti pubblici

Come noto, l'art.6, co.5, DPR n.633/72 stabilisce che l'Iva relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi fatte allo Stato, agli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, agli enti pubblici territoriali e ai consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art.25 della L. n.142/90, alle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, agli istituti universitari, alle unità sanitarie locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza, diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi, nonostante sia stata emessa la fattura. È comunque fatta salva la possibilità di applicare l'Iva nei modi ordinari versandola, per i contribuenti mensili, entro il 16 del mese successivo.

L'articolo 2, co.2-*quater* stabilisce che la variazione dell'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto di cui al co.2-*bis*, ossia *l'innalzamento al 21%*, non si applica alle operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli enti e istituti indicati nel co.5 dell'art.6, per le quali al giorno precedente la data di cui al co.2-*ter* (ossia antecedenti il 17 settembre) sia stata emessa e registrata la fattura ai sensi degli artt.21, 23 e 24 del DPR Iva, ancorché al medesimo giorno il corrispettivo non sia stato ancora pagato.

In occasione del passaggio dall'aliquota del 19% a quella del 20% avvenuto il 1° ottobre 1997, l'art.1, co.5, D.L. n.328/97, aveva stabilito che gli aumenti delle aliquote Iva non si applicavano in relazione alle operazioni effettuate nei confronti dei soggetti indicati nell'art.6, co.5, per le quali la relativa fattura era stata emessa e registrata entro il 31/12/97. All'epoca, pertanto, vi era stato uno sfasamento di tre mesi tra l'entrata in vigore della nuova Iva al 20% e l'applicazione della stessa alle operazioni con gli enti pubblici.

Il quinto comma dell'art.6, tuttavia, considerava rilevante il momento del pagamento, senza ammettere la possibilità di emettere anticipatamente la fattura, pena l'obbligo di versare l'Iva. In sostanza si usava un criterio analogo a quello attualmente previsto per le prestazioni di servizi.

La Circolare n.32 del 27 aprile 1973, (prot. n. 501388) ha previsto per i soggetti che effettuano operazioni nei confronti degli enti pubblici, la possibilità di emettere una normale fattura prevista nell'articolo 21, annotandola, per memoria, in apposito registro delle "fatture in sospeso".

All'epoca fu chiarito che la fattura emessa doveva essere annotata nel registro di cui all'articolo 23 (registro delle fatture emesse), entro il termine di quindici giorni da quello in cui aveva avuto luogo il pagamento del corrispettivo, con l'indicazione degli estremi della precedente annotazione per memoria.

Anche i cessionari dei beni ed i committenti dei servizi, soggetti d'imposta, ai quali perveniva la fattura, dovevano annotarla, per memoria, in apposito registro delle "fatture in sospeso" fino a quando la fattura, a seguito dell'avvenuto pagamento, non veniva annotata nel registro di cui all'art.25 (registro degli acquisti).

Il D.Lgs. n.313/97 è intervenuto prevedendo che il momento di effettuazione delle operazioni di cui all'art.6, co.5 è ancorato al verificarsi degli eventi all'uopo previsti in via generale, ed è rinviato all'atto del pagamento del corrispettivo soltanto il momento in cui l'imposta diviene esigibile.

Ciò comporta che, dal 1998, la fattura emessa dal cedente o prestatore è fattura definitiva e l'aliquota Iva applicata all'operazione è anch'essa definitiva, non più suscettibile di variazione, in caso di successive modifiche legislative.

Il punto 2.2.4 della C.M. n.328/E/97 ha chiarito che le fatture che risultavano in sospeso alla data del 31 dicembre 1997, perché non pagate o, comunque non registrate in via definitiva con pagamento dell'imposta, sarebbero rimaste fino all'esaurimento sottoposte al regime previgente, recante differimento dell'effettuazione delle operazioni all'atto del



pagamento del corrispettivo. In sostanza per queste continuava ad applicarsi il momento di effettuazione dell'operazione, previsto dalla vecchia norma, costituito dal pagamento del corrispettivo.

Pertanto, le operazioni relative a dette fatture sarebbero state considerate effettuate al momento del pagamento del corrispettivo, e quindi, al verificarsi di tale evento, le parti contraenti, per quanto di rispettiva competenza, avrebbero dovuto eseguire gli adempimenti relativi alla registrazione definitiva delle fatture, al pagamento dell'imposta, e, ove spettante, procedere alla detrazione del tributo, sulla base delle nuove disposizioni. Occorre aggiungere che, stante il differimento della loro effettuazione, le operazioni in questione dovevano soggiacere all'aliquota d'imposta vigente al momento del pagamento del corrispettivo, ragion per cui doveva farsi luogo all'emissione di note di variazione qualora in sede di emissione della fattura fosse stata computata un'aliquota diversa. In questi casi la [R.M. n.39/E/98](#), ha chiarito che gli enti pubblici dovevano corrispondere la maggiore aliquota Iva.

A differenza del vecchio aumento di aliquota, ora la norma sterilizza l'aliquota del 20% semplicemente in conseguenza della emissione e registrazione della fattura.

La registrazione della fattura non determina l'insorgenza del debito Iva in quanto, come chiarito nel punto 2.2.1 della C.M. n.328/97, al verificarsi di uno degli eventi previsti dai primi quattro commi dell'articolo 6 (tra cui anche l'emissione anticipata della fattura che è prevista nel co.4), l'operazione si considera in ogni caso effettuata e il cedente o prestatore è tenuto a tutti gli adempimenti di legge, salvo quanto connesso con il rinvio dell'esigibilità dell'imposta.

Pertanto, il diverso regime introdotto dal D.Lgs. n.313/97, sostituendo il criterio dell'incasso con quello ordinario dell'effettuazione dell'operazione, crea meno problemi in sede di aumento di aliquota.



## Principali scadenze dal 1 al 15 ottobre 2011

Si segnala che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'art.7 del D.L. n.70/11.

OTTOBRE						
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
31						

### 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.