GUIDE OPERATIVE

Direttore Antonio Gigliotti

MANOVRA ESTIVA 2011

Decreto sviluppo (D.L. n. 70 convertito in L. n. 106/2011)

Manovra correttiva (D.L. n. 98 convertito in L. n. 111/2011)

in|f EDIZIONI

A cura del Centro Studi

FISCAL FOCUS

Manovra d'Estate 2011

a cura di ***Antonio Gigliotti***

Indice

Manovra d'Estate 2011

1. I nuovi limiti per la contabilità semplificata *Pag. 3*
2. Fatture fino a 1.000 € per le imprese minori *Pag. 6*
3. Scheda carburante e carta di credito *Pag. 8*
4. Distruzione beni *Pag. 11*
5. Fatture inferiori a 300 € *Pag. 13*
6. Nuovi vincoli per i depositi IVA *Pag. 15*
7. Rivalutazione terreni e partecipazioni *Pag. 18*
8. Fabbricati rurali e classificazione in catasto *Pag. 24*
9. Agevolazione 36% e comunicazione a Pescara *Pag. 30*
10. Aliquota IVA al 10% per metano a usi civili *Pag. 33*
11. Detrazioni familiari a carico *Pag. 35*
12. Costo manodopera in fattura per 36% e 55% *Pag. 38*
13. Mutui: rinegoziazione con requisiti *Pag. 41*
14. Spesometro e comunicazioni *Pag. 43*
15. Le nuove regole delle verifiche fiscali *Pag. 49*
16. Ristrutturazioni con ritenuta al 4% *Pag. 55*
17. Riporto delle perdite *Pag. 58*
18. La chiusura delle partite IVA inattive *Pag. 62*
19. Le nuove sanzioni per gli studi di settore *Pag. 69*
20. Esecutività avvisi di accertamento *Pag. 76*
21. Sanzioni per i versamenti entro 15 gg *Pag. 96*
22. Il nuovo regime dei minimi *Pag. 102*
23. Definizione liti pendenti fino a 20mila euro *Pag. 113*

1. I nuovi limiti per la contabilità semplificata

Tra le semplificazioni fiscali introdotte con l'art. 7, D.L. 13.5.2011, n. 70 conv. con modif. L. 106 del 12.07.2011 (cd. decreto "sviluppo") c'è l'estensione del regime di contabilità semplificata.

Con le modifiche apportate è consentito usufruire del regime contabile semplificato per chi inizia l'attività e prevede un ammontare di ricavi non superiore a:

400.000,00 euro per le imprese esercenti attività di servizi;

700.000,00 euro per le imprese esercenti attività diverse dalla prestazione dei servizi o che nell'anno precedente non ha superato tale ammontare, ragguagliato sempre all'anno.

I precedenti limiti, erano di euro 309.874,14 per le imprese esercenti attività di servizi e di euro 516.456,90 per le imprese esercenti attività diverse dalla prestazione di servizi.

In considerazione del fatto che il Decreto sviluppo è entrato in vigore il 13 maggio 2011 rimane il dubbio di quale periodo d'imposta bisogna considerare al fine di verificare il superamento dei limiti in questione.

1. La novità introdotta dal Decreto Sviluppo

Il Decreto Sviluppo (D.L. 13.5.2011, n. 70 conv. con modif. L. 106 del 12.07.2011) **ha previsto l'innalzamento dei parametri per la contabilità semplificata.**

I limiti di 309.874,14 euro e 516.456,90 euro passano, rispettivamente, a 400mila e 700mila euro.

Il decreto incrementa, quindi, i limiti previsti dall'art. 18, co. 1, del Dpr n. 600/73 di circa un terzo, portandoli rispettivamente a:

- **400.000 euro,** nel caso di attività di prestazione di servizi**;**
- **700.00 euro,** in caso di imprese che hanno per oggetto attività diverse dalla prestazione di servizi.

LA NOVITÀ INTRODOTTA DAL DECRETO SVILUPPO

→ innalzamento dei parametri per la contabilità semplificata a:

- 400.000 euro, nel caso di attività di prestazione di servizi,
- 700.00 euro, in caso di imprese che hanno per oggetto attività diverse dalla prestazione di servizi.

ATTIVITÀ	VECCHIO LIMITE	NUOVO LIMITE
Prestazioni di servizi	€ 309.874,14	€ 400.000
Altre attività	€ 516.456,90	€ 700.000

In altri termini, è stato ampliato il novero degli imprenditori che possono beneficiare di **un'evidente semplificazione amministrativa**, in quanto obbligati alla sola tenuta dei registri Iva (fatture emesse/corrispettivi ed acquisti), integrati con l'indicazione delle componenti rilevanti ai fini della determinazione del reddito imponibile, quali, ad esempio, il valore delle rimanenze - entro i termini di presentazione della dichiarazione annuale (art. 18, co. 2, D.P.R. 600/1973) oppure il costo del personale e gli oneri finanziari, non oltre 60 giorni dall'effettuazione della relativa operazione.

2. Limiti Iva

Nessuna modifica è stata, operata nei confronti degli analoghi limiti previsti dalla disciplina Iva, ai fini della semplificazione degli adempimenti di fatturazione e registrazione previsti per i contribuenti minori.

Il Decreto in esame, infatti, non ha modificato i limiti previsti per le liquidazioni IVA con periodicità trimestrale, che pertanto rimangono fissati a:

- € **309.874,14** per le imprese di prestazioni di servizi;
- € **516.456,90** per le imprese esercenti altre attività.

Si determina quindi un disallineamento delle soglie ai fini delle II.DD. (per le modalità di tenuta della contabilità) ed IVA (per la periodicità di liquidazione).

Conseguentemente:

- le imprese di servizi aventi ricavi **compresi tra 309.874,15 e 400.000;**
- le altre imprese aventi un volume d'affari **compreso tra euro 516.456,91 ed euro 700.000;**
  - → **beneficiano** della semplificazione delle scritture contabili di cui all'art. 18, D.P.R. 600/1973;
  - → **non beneficiano** delle semplificazioni previste per gli adempimenti Iva di fatturazione e registrazione di cui all'art. 32, D.P.R. 633/1972.

NUOVO REGIME di CONTABILITA' SEMPLIFICATA per le IMPRESE		
Ricavi e reddito	**Normativa previgente**	**Novità del D.L. 70/2011**
Ricavi massimi per le imposte dirette (art. 18, co. 1, D.P.R. 600/1973)	Imprese di servizi: - euro 309.874,14 altre imprese: - euro 516.456,90	Imprese di servizi: - euro 400.000 altre imprese: - euro 700.000
Ricavi massimi per gli adempimenti Iva (art. 32, co. 1, D.P.R. 633/1972)	Imprese di servizi: - euro 309.874,14 altre imprese: - euro 516.456,90	

2. Fatture fino a 1000 € per le imprese minori

Il decreto Sviluppo (articolo 7, comma 2, lettera s del D.L. 13.5.2011, n. 70 conv. con modif. L. 106 del 12.07.2011) introduce una deroga, in situazioni prestabilite, al principio di competenza in riferimento ai soggetti in regime di contabilità semplificata. Così le imprese minori possono dedurre in misura integrale i costi, concernenti contratti a corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza di diversi periodi d'imposta, nell'esercizio in cui è stato ricevuto il documento probatorio, a condizione che l'importo del costo indicato nel documento di spesa non sia superiore a mille euro.

1. Le novità del Decreto Sviluppo

L'art. 7, co. 2, lett. s), D.L. 70/2011 ha modificato l'art. 66, co. 3, D.P.R. 917/1986, aggiungendo un paragrafo che stabilisce:

→ la deducibilità fiscale, nel periodo d'imposta di ricevimento della fattura, del costo (risultante dal documento probatorio) degli acquisti non superiori ad € 1.000 di competenza di più esercizi, relativi a contratti a corrispettivi periodici.

LA NORMA
Articolo 7, comma 2, lettera s del D.L. 13.05.2011, n. 70 conv. con modif. L. 106 del 12.07.2011
"I costi, concernenti contratti a corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza di due periodi d'imposta, in deroga all'articolo 109, comma 2, lettera b), sono deducibili nell'esercizio nel quale e' stato ricevuto il documento probatorio. Tale disposizione si applica solo nel caso in cui l'importo del costo indicato dal documento di spesa non sia di importo superiore a euro 1000"

Il Legislatore ha, pertanto, introdotto **un'espressa deroga** all'art. 109, co. 2, lett. b), D.P.R. 917/1986, secondo cui i compensi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti e le spese sostenute alla data di ultimazione delle attività stesse, ovvero per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi.

***LA NOVITA'* - DECRETO SVILUPPO**
I contribuenti in regime di contabilità semplificata possono dedurre l'intero costo, per singole spese non superiori a € 1.000, nel periodo d'imposta in cui ricevono la fattura.

3. Scheda carburante e carta di credito

L'art. 7, D.L. 13 maggio 2011, n. 70 conv. con modif. L. 106 del 12.07.2011, con l'obiettivo dichiarato di "ridurre il peso della burocrazia", dispone l'esonero della tenuta della scheda carburante per i soggetti che eseguono acquisti di carburante presso impianti stradali, pagando con carta di credito, carta di debito o carta prepagata.

Con una modifica al Dpr 444/97, infatti, non sono soggetti all'obbligo di formazione, conservazione e tenuta del documento tutti i soggetti Iva che effettuano acquisti di carburante per autotrazione esclusivamente attraverso carte di credito, carte di debito o carte prepagate, emesse da soggetti finanziari soggetti al monitoraggio di cui all'articolo 7 del Dpr 605/73.

LA NOVITA'

1. Le novità introdotte dal Decreto

La novità introdotta dal Decreto Sviluppo è una semplificazione prevista per le imprese con **l'abolizione** dal 14 maggio 2011 (data di entrata in vigore del decreto sviluppo) **della scheda carburanti** per i soggetti Iva che effettueranno i pagamenti con moneta elettronica come **le carte di credito, il bancomat e le carte prepagate.**

In particolare, il Decreto aggiunge un **quarto comma** all'art. 1 del D pr n. 444 del 1997 che reca il regolamento sulla scheda carburanti, prevedendo che:

→ *"in deroga a quanto stabilito dal comma 1, i soggetti all'imposta sul valore aggiunto che effettuano gli acquisti di carburante esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, non sono soggetti all'obbligo di tenuta della scheda carburante previsto dal presente Regolamento".*

2. La rilevanza delle modalità di pagamento

La compilazione della scheda carburante continuerà ad essere obbligatoria per coloro i quali continueranno ad utilizzare mezzi di pagamento diversi dalla moneta elettronica.
L'esonero della compilazione della scheda carburanti è ammesso soltanto per coloro che utilizzano **esclusivamente** i mezzi di pagamento elettronici. Nel caso in cui l'impresa utilizzi sia forme elettroniche che tradizionali, dovrà continuare ad utilizzare la scheda carburanti.

Affinchè possa attuarsi **l'esonero dalla tenuta dalla scheda**, è fondamentale che i **mezzi di pagamento elettronici siano emessi da operatori finanziari tra quelli indicati nell'art. 7, c. 6, del Dpr 605/73,** come le banche, le Poste e ogni altro operatore finanziario.

La ragione di tale scelta è insita nello stesso art. 7, c. 6, del D pr 605/73 secondo il quale le aziende, gli istituti di credito e l'Amministrazione postale, nonché le società fiduciarie e ogni altro intermediario finanziario, sono tenuti a rilevare e a tenere in evidenza i dati identificativi, compreso il codice fiscale, di ogni soggetto che intrattenga con loro rapporti di conto o deposito o che comunque possa disporre del medesimo.
In questo modo, quindi, tutti i rapporti, compresi quelli inerenti il pagamento del carburante, saranno annotati in un'apposita sezione dell'anagrafe tributaria.

Abbiamo già evidenziato che il divieto di fatturazione per l'acquisto di carburante per autotrazione presso gli impianti stradali di distribuzione ha reso necessaria l'introduzione della scheda carburanti che va compilata per poter beneficiare della detrazione Iva e della deducibilità del costo sostenuto ai fini delle imposte dirette.

In modo analogo, l'utilizzo della modalità elettronico assolve a questa funzione. Il pagamento mediante carte di credito o bancomat consente, di adempiere **all'onere della prova sia** ai fini della detrazione dell'Iva che della deducibilità del costo di acquisto ai fini delle imposte dirette.

4. Distruzione beni

L'articolo 7, comma 2, lettera z del Decreto sviluppo (D.L. 13.5.2011, n. 70 conv. con modif. L. 106 del 12.07.2011) ha modificato l'art. 2, comma 4, lett. b), DPR n. 441/97, con la nuova formulazione è innalzato da € 5.164,57 a € 10.000 il limite del valore dei beni il cui mancato superamento consente, nell'ipotesi di distruzione degli stessi e al fine di vincere la presunzione di cessione ai fini IVA, di attestare tale evento mediante una dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

L'intervento, in sé, è molto semplice, poiché si esaurisce nell'innalzamento di una soglia, dal quale consegue in ogni caso una più ampia semplificazione procedurale rispetto a quella preesistente.

LA NOVITA'

1. Le novità del Decreto Sviluppo

A seguito dell'approvazione del Decreto sviluppo e della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, in riferimento alla distruzione dei beni e alle sue modalità di attuazione, **viene elevato da euro 5.164 a euro 10.000** l'ammontare massimo di costo dei beni distrutti che può essere provato attraverso una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà anziché mediante verbale redatto da un funzionario dell'Amministrazione Finanziaria, dalla Guardia di Finanza o da un notaio.

1.1 La redazione del verbale per beni superiori a 10.000 euro

Distruzione di beni con costo superiore a 10.000 euro
Nel caso di distruzione di beni con importo superiore a **10.000 euro**, il verbale di rottamazione **deve essere necessariamente compilato** da uno dei seguenti soggetti che hanno presenziato alla operazioni di distruzione: → funzionario dell'Amministrazione Finanziaria; → ufficiale della Guardia di Finanza; → notaio.

1.2 La redazione del verbale per beni inferiori a 10.000 euro

Rottamazione di beni con costo inferiore a 10.000 euro
Nel caso di distruzione di beni di importo fino a 10.000 euro, il verbale può essere sostituito da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio resa dal rappresentante legale dell'impresa o da un procuratore dell'impresa. In tal caso, come ribadito dall' Agenzia delle Entrate, l'impresa potrà utilizzare la dichiarazione sostitutiva solo in caso di assenza dei funzionari dell'Amministrazione Finanziaria o della Guardia di Finanza o di un notaio alle operazioni di distruzione.

5. Fatture inferiori a 300 €

Il Decreto sviluppo ha introdotto importanti semplificazioni necessarie ad alleggerire numerosi adempimenti di imprese e cittadini e rendere più semplice il rapporto tra fisco e contribuenti. Nello specifico il decreto ha innalzato a 300 euro l'importo minimo delle fatture passive che possono essere registrate cumulativamente. La disciplina dell'Iva prevede la tenuta di alcuni registri che affiancano le scritture contabili obbligatorie per i contribuenti tenuti alla contabilità ordinaria. In particolare l'articolo 25 del DPR 633/1972 dispone che il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture relative ai beni e ai servizi acquistati e annotarle nel registro delle fatture passive. L'articolo 6 comma 7 del D.P.R. 695/1996 consente la registrazione riepilogativa delle fatture inferiori a euro 154,94 anche se relative a beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa, arte o professione. E' questo il limite innalzato dal Decreto Sviluppo a euro 300.

1. Le novità nel Decreto Sviluppo

Con il Decreto Sviluppo, è stato previsto l'innalzamento dell'importo per l'annotazione cumulativa delle fatture che da euro 154,94 passa ad euro **300,00**.
La norma non indica se il limite dei 300 euro debba essere considerato al netto o al lordo dell'Iva.
Al riguardo si ricorda che l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il limite di spesa di 258,83 euro, oltre il quale viene riconosciuta la non imponibilità Iva delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle sedi e dei rappresentanti diplomatici e consolari (articolo 72, comma 4 del L D Lpr 26 ottobre 1972, n. 633), debba considerarsi al netto dell'Iva (risoluzione 5 febbraio 1996, n. 29/E-VII-15-1200).

In mancanza di un chiarimento ufficiale da parte dell'Agenzia delle Entrate, quindi, la scelta più prudente, ai fini della registrazione nel documento riepilogativo delle singole fatture di acquisto e vendita, **è quella di considerare il limite dei 300 euro al netto di Iva.**

6. Nuovi vincoli per i depositi IVA

Il decreto Sviluppo (articolo 7, comma , lettera cc ter, del D.L. 13.5.2011, n. 70 conv. con modif. L. 106 del 12.07.2011) ha previsto la possibilità di effettuare senza pagamento dell'IVA le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA soltanto previa prestazione di idonea garanzia commisurata all'imposta stessa. Tale obbligo non riguarda comunque i soggetti certificati ex art. 14-bis, Regolamento CEE n. 2454/93 nonché quelli esonerati ex art. 90, DPR n. 43/73 (Amministrazioni dello Stato, Enti pubblici e "ditte di notoria solvibilità").

1. Normativa ante Decreto Sviluppo

Prima della modifica (in vigore dal 13 luglio), l'articolo 50-bis, comma 4, lettera b) del Dl 331/1993, consentiva che le merci in libera pratica (ossia a dazio assolto) potessero essere sottratte al pagamento dell'Iva in dogana mediante la loro destinazione al deposito Iva.

In questo caso:

- se non ricorrono le ipotesi di esonero dall'obbligo di prestare cauzione, l'ufficio doganale provvede a far garantire, secondo le modalità in uso, l'Iva esposta nella dichiarazione ma non riscossa;
- lo svincolo della cauzione avviene a fronte della restituzione alla dogana del documento di importazione compilato dal depositario con l'attestazione della presa in carico delle merci;
- con tale adempimento l'operazione, sul piano doganale, è formalmente conclusa e l'importatore è legittimato a vedersi riconosciuto lo svincolo della garanzia;
- l'esazione dell'Iva attiene un momento successivo, individuato nell'estrazione dei beni e interessa, sul piano soggettivo, colui che procede all'estrazione.

Alla luce di quanto sopraesposto le sorti dell'imposta, quando colui che introduce i beni in deposito non coincide con colui che li estrae, sono legate a soggetti distinti: l'importatore in fase di introduzione, l'ultimo cessionario in fase di estrazione.

2. Modifiche introdotte dal Decreto Sviluppo

Con la modifica introdotta il legislatore colma una lacuna della precedente normativa, individuando puntualmente i depositi fiscali e doganali che possono essere utilizzati anche come depositi Iva.
Fra i depositi doganali, in linea con quanto affermato dalla circolare delle Dogane 16/D/2006, sono ammessi quelli di:

- **tipo D** (in cui l'immissione in libera pratica si effettua secondo la procedura di domiciliazione e può basarsi sulla specie, il valore in dogana e la quantità di merci da prendere in considerazione al momento del loro vincolo al regime);
- **tipo E** (ove il regime si applica, sebbene le merci non debbano essere immagazzinate in un locale riconosciuto come deposito doganale);
- **tipo C** (categoria cui non si applica nessuna delle precedenti situazioni).

Rimangono **esclusi quelli di tipo B** (per i quali non è prevista la figura del depositario né l'obbligo di istituire un'apposita contabilità).

La **novità riguarda i depositi di categoria A** (magazzini generali): che ammessi dalla citata circolare, sono stati invece considerati non utilizzabili come depositi Iva dal decreto Sviluppo.
Le finalità anti-frode della novella si concretizzano nell'imposizione di nuovi vincoli, anche amministrativi, in termini di garanzie da prestare per le operazioni di introduzione in deposito di merci di provenienza extracomunitaria preventivamente immesse in libera pratica.
La **circolare 16/D/2006** evidenzia la necessità di provvedere a versare un importo a titolo di cauzione dell'Iva non corrisposta all'atto dell'importazione, che poi è svincolata a seguito della restituzione di una copia della bolletta doganale munita dell'attestazione del depositario dell'avvenuta presa in carico delle merci nel registro del deposito.

7. Rivalutazione terreni e partecipazioni

Il D.L. 70/2011 (conv. con modif. L. 106/2011) prevede la possibilità di procedere ancora con la rivalutazione dei terreni e partecipazioni. In questa occasione viene però introdotta la possibilità di compensare l'imposta sostitutiva versata con la precedente rivalutazione.
In particolare, il testo di legge riapre il termine per la rivalutazione delle quote (di società non quotate in mercati regolamentati) e dei terreni (agricoli ed edificabili) di persone fisiche e società semplici relativamente ai beni posseduti alla data del 1° luglio 2011. Il versamento dell'imposta sostitutiva deve essere effettuato entro il 30 giugno 2012. Le perizie dovranno essere giurate entro lo stesso termine (30 giugno 2012). Come in passato, la perizia di stima deve essere redatta e asseverata dai professionisti individuati negli articoli 5 e 7 della legge 448/2001. La data di riferimento dei valori è quella del 1° luglio 2011.

1. Premessa

Il "Decreto Sviluppo" ripropone le agevolazioni fiscali introdotte e disciplinate dagli artt. 5 e 7 della L. n. 448/2001 riguardanti la **rideterminazione**:

- del valore di acquisto delle **partecipazioni**, detenute da persone fisiche non esercenti attività di impresa, non negoziate in mercati regolamentati;
- dei **terreni edificabil**i e con destinazione agricola detenuti dalle persone fisiche.

I nuovi termini riguardano:

- i beni che devono essere **posseduti alla data del 1° luglio 2011**;
- il **versamento** dell'imposta sostitutiva che deve essere **effettuato entro il 30 giugno 2012**;
- le **perizie che** dovranno essere giurate entro il **30 giugno 2012** (la perizia di stima deve essere redatta e asseverata dai professionisti individuati negli articoli 5 e 7 della legge 448/2001);
- la **data di riferimento dei valori** che è quella del **1° luglio 2011**.

NUOVI TERMINI	
DATA DI POSSESSO	1 luglio 2011
DATA PERIZIA	30 giugno 2012
DATA VERSAMENTO IMPOSTA SOSTITUTIVA	30 giugno 2012

2. La ratio della rivalutazione

La *ratio* della rivalutazione risiede fondamentalmente nel rendere appetibile la vendita dei beni rivalutati riducendo il valore della plusvalenza derivante dalla differenza tra il prezzo di vendita ed il costo di acquisto, ai sensi della disciplina relativa alla plusvalenza sui redditi diversi, contenuta nell'attuale art. 67 del D.P.R. n. 917/1986 .

L'affrancamento, quindi, è da considerarsi, in generale, conveniente per il contribuente, in quanto lo stesso potrà versare un'imposta sostitutiva sul valore derivante dalla perizia, in luogo delle più gravose imposte sui redditi dovute sulla plusvalenza derivante dalla cessione in questione. Il valore su cui si paga l'imposta sostitutiva, infatti, sarà assunto come valore iniziale del terreno/partecipazione al momento della rivendita. Per questo motivo, con il

trascorrere del tempo, i contribuenti che già in passato si sono avvalsi della rivalutazione dei terreni o partecipazioni, hanno comunque sempre avuto convenienza a rivalutare nuovamente detti beni usufruendo delle proroghe che si sono susseguite nel corso del tempo.

DECRETO SVILUPPO

→ Al comma 2 dell'articolo 2 del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

1. al primo periodo, le parole "1° gennaio 2010" sono sostituite dalle seguenti: "1° luglio 2011";
2. al secondo periodo., le parole "31 ottobre 2010" sono sostituite dalle seguenti: "30 giugno 2012";
3. al terzo periodo, le parole "'31 ottobre 2010" sono sostituite dalle seguenti: "30 giugno 2012".

La novità più importante consiste nel fatto che viene introdotta la possibilità di **compensare l'imposta sostitutiva versata con la precedente rivalutazione.**

3. Oggetto

Oggetto di rivalutazione possono essere:

- i **terreni edificabili** ed i **terreni con destinazione agricola** posseduti all'1.7.2011, a titolo di proprietà, usufrutto, superficie ed enfiteusi;
- le **partecipazioni non quotate in mercati regolamentati**, possedute all'1.7.2011, a titolo di proprietà e usufrutto;
  - → da persone fisiche, società semplici e associazioni professionali, nonché enti non commerciali, non in regime d'impresa.

Oggetto della rivalutazione

- **terreni edificabili** ed i **terreni con destinazione agricola** posseduti all'1.7.2011, a titolo di proprietà, usufrutto, superficie ed enfiteusi
- **partecipazioni non quotate in mercati regolamentati**, possedute all'1.7.2011, a titolo di proprietà e usufrutto

Non sono, invece, interessate le imprese e le società commerciali di ogni tipo.

4. Modalità operative

Ai fini della rivalutazione è richiesto il **versamento di un'imposta sostitutiva** e la redazione di una **perizia giurata di stima** che individua il valore del terreno/partecipazione alla data del 1.7.2011.

L'imposta sostitutiva dovuta è determinata applicando al valore del terreno/partecipazione, risultante dalla perizia di stima redatta da un professionista abilitato, le seguenti aliquote:

Con riguardo alle partecipazioni, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella *Circolare 4.8.2004, n. 35/E*, la perizia di stima individua il valore in relazione alla frazione di patrimonio netto della società rappresentativa della partecipazione stessa.

5. Versamento imposta sostituiva

L'imposta sostitutiva dovuta deve essere versata alternativamente:

- in un'**unica soluzione** entro il 30.06.2012;

ovvero

- in **tre rate annuali** di uguale importo alle seguenti scadenze:
  - ✓ 1° rata entro il 30.06.2012;
  - ✓ 2° rata entro il 30.06.2013 + interessi 3% annuo;
  - ✓ 3° rata entro il 30.06.2014 + interessi 3% annuo.

Entro il 30.06.2012 deve altresì essere redatta e asseverata, da parte di un professionista abilitato, la perizia giurata di stima.

	ADEMPIMENTI	EFFETTI
RIVALUTAZIONE PARTECIPAZIONI	1. Redazione perizia giurata del valore all'1.7.2011; 2. versamento dell'imposta sostitutiva (unica soluzione o prima rata) pari al: - 4% partecipazioni qualificate; - 2% partecipazioni non qualificate; del valore risultante dalla perizia.	Rilevanza del valore (costo) rideterminato ai fini del calcolo della plusvalenza ex art. 67, comma 1, lett. c) e c-bis), TUIR.
	ADEMPIMENTI	**EFFETTI**
RIVALUTAZIONE TERRENI EDIFICABILI E A DESTINAZIONE AGRICOLA	1. Redazione perizia giurata del valore all'1.7.2011; 2. versamento dell'imposta sostitutiva (unica soluzione o prima rata) pari al 4% del valore risultante dalla perizia.	Rilevanza del valore (costo) rideterminato ai fini del calcolo della plusvalenza ex art. 67, comma 1, lett. a) e b), TUIR.

6. La novità: detrazione imposta sostitutiva già versata

La novità più importante consiste nella circostanza che:

→ **sarà possibile <u>detrarre</u>**, dall'imposta sostitutiva determinata in sede di nuova rivalutazione, **<u>quella già versata</u> nelle precedenti rideterminazioni**.

Con la disposizione in questione viene finalmente risolto l'annoso problema relativo al recupero dell'imposta sostitutiva in presenza di nuova rivalutazione per terreni e quote già rivalutati.

DECRETO SVILUPPO

→ "I soggetti che si avvalgono della rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazione non negoziate nei mercati regolamentati, ovvero, dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola, di cui agli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, qualora abbiano già effettuato una precedente rideterminazione del valore dei medesimi beni, possono detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata. Al fine del controllo della legittimità della detrazione, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di approvazione del modello di dichiarazione dei redditi, sono individuati i dati da indicare nella dichiarazione stessa".

In passato, infatti, accadeva che chi aveva già usufruito delle precedenti leggi di rivalutazione e ravvisava l'opportunità di procedere alla nuova rivaluta-zione, doveva versare la nuova imposta sostitutiva e richiedere il rimborso di quella precedentemente pagata (al massimo era possibile sospendere i pagamenti delle rate non ancora scadute).

8. Fabbricati rurali e classificazione in catasto

Tra le novità del Decreto Sviluppo 2011 dopo la conversione in Legge n. 106 del 12 luglio 2011, troviamo la disposizione sul riconoscimento della ruralità dei fabbricati ai fini catastali. In particolare, il Decreto stabilisce che nel caso in cui il fabbricato abbia i requisiti per connotarsi quale rurale ai fini fiscali, ma sia iscritto in Catasto in una categoria catastale diversa da A/6 e D/10, dovrà essere presentata, all'Agenzia del Territorio una domanda di variazione della categoria entro il 30 settembre 2011. In concreto è prevista una comunicazione che i titolari di immobili rurali dovranno effettuare all'Agenzia del Territorio corredata da una autocertificazione dove viene attestato che il fabbricato rurale possiede da almeno cinque anni (quindi dal 1 gennaio 2006) ininterrottamente i requisiti di cui all'art. 9 del D.L. 557/93. Questo adempimento è necessario per regolarizzare tutti quegli immobili che pur possedendo i requisiti di ruralità previsti dal D.L. 557/93, non hanno una corretta classificazione catastale. Secondo la nuova disposizione, tali immobili dovranno essere iscritti nelle categorie catastali individuate dalla Cassazione e cioè A/6 e D/10 entro il 30 settembre 2011. La corretta classificazione catastale permetterà ai titolari di usufruire dei benefici previsti per tali categorie di immobili.

1. Premessa

I fabbricati che rispettano i requisiti della ruralità di cui **all'articolo 9 del D.L. 557/1993,** ai fini del riconoscimento della stessa dovranno essere iscritti nelle categorie catastali individuate dalla Cassazione, **ovvero A/6 per le costruzioni e D/10 per le costruzioni strumentali**, entro il 30 settembre 2011.
Questa disposizione viene prevista dall'articolo 7 (**semplificazione fiscale**) del **D.L. 70/2011** (*Decreto Sviluppo*) convertito in legge 106/2011 pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale 160 del 12 luglio 2011.

*Le **abitazioni,** (categoria catastale A6) sono quelle utilizzate dal proprietario, oppure dall'affittuario conduttori del terreno al quale il fabbricato è asservito. La casa **può essere anche abitata dai familiari a carico** o da coadiuvanti del proprietario, affittuario, oppure anche dai titolari di pensione maturata in agricoltura.*

I **fabbricati strumentali** (categoria catastale A/10) sono quelli appunto strumentali all'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo **2135** del Codice Civile, e in particolare:

- le costruzioni dedicate alla protezione delle piante;
- le costruzioni dedicate alla conservazione dei prodotti agricoli;
- le costruzioni dedicate al ricovero degli attrezzi;
- le costruzioni dedicate all'allevamento degli animali;
- le costruzioni dedicate alle attività agrituristiche e agli impianti fotovoltaici.

2. La comunicazione all' Agenzia del Territorio

Il Decreto Sviluppo, ha previsto (*per la classificazione catastale*) una comunicazione da effettuare presso l'Agenzia del Territorio accompagnata da un'autocertificazione (ai sensi del DPR 445/2000), dove il richiedente attesta che il fabbricato possiede in via continuativa a decorrere dal quinto anno antecedente a quello di presentazione della domanda e quindi dal *1° gennaio 2006* i requisiti di ruralità **di cui all'art. 9 D.L. 557/93**.

La presentazione delle domande, dovrà avvenire entro il **30 settembre 2011** e l'Agenzia del Territorio entro il **20 novembre 2011** deve:

- verificare l'esistenza dei requisiti di ruralità;
- convalidare le autocertificazioni presentate

→ attribuire la categoria A6 o D10 richiesta.

Come sopra esposto, l'Agenzia del Territorio, si deve pronunciare entro il **20 novembre 2011.** In caso di mancata risposta, il contribuente può assumere **in via provvisoria** e per ulteriori 12 mesi la categoria catastale richiesta.

2.1 Il rifiuto della domanda

L'**Agenzia del Territorio**, mediante un provvedimento motivato, può anche rifiutare la domanda che è stata predisposta dal contribuente **e, in tal caso, il richiedente dovrà versare le imposte dovute e (non versate) nonché gli interessi e le sanzioni in misura doppia rispetto a quelle previste dalla normativa vigente**.

2.2 Ruralità vincolata

Con l'introduzione di questo "**riaccatastamento**" viene confermato l'orientamento restrittivo della Corte di Cassazione **che vuole la ruralità vincolata** anche alla categoria catastale, ancorché non viene prevista dalla norma di legge istitutiva (*articolo 9 del D.L. 557/93*).

3. Requisiti di ruralità

I presupposti per l'inquadramento delle abitazioni a carattere agricolo

(art. 9, comma 3 D.L. n. 557/1993 con successive modifiche ed integrazioni)

3.1 Requisito soggettivo e di utilizzazione

I **requisiti di ruralità** sono previsti dall'art. 9 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133. In particolare, il fabbricato deve essere utilizzato **quale abitazione**:

1. dal soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale (per esempio usufruttuario) **sul terreno per esigenze connesse all'attività agricola svolta**;
2. **dall'affittuario del terreno** stesso;
3. dal soggetto con altro titolo idoneo (*per esempio contratto d'affitto*) che conduce il terreno a cui l'immobile è asservito;
4. dai **familiari conviventi** a carico dei soggetti di cui ai numeri 1, 2 3, risultanti dalle certificazioni anagrafiche;
5. da coadiuvanti iscritti come tali ai fini previdenziali;
6. da **pensionati** che ricevono una **pensione da agricoltore**;

7. da **collaboratori,** nel caso siano **assicurati come contadini**;
8. **da uno dei soci** o amministratori delle società agricole aventi la qualifica di imprenditore agricolo professionale.

OSSERVA *- Le persone relative ai punti* ***1, 2, 3, e 8*** *devono rivestire la qualifica di imprenditore agricolo, e devono essere iscritti nel registro delle imprese.*

3.2 Requisito oggettivo

3.2.1 Il terreno

Il terreno agricolo cui fabbricato è asservito, deve avere una superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati, ed **essere censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario**. Qualora nel terreno siano praticate **colture specializzate** in serra, oppure la funghicoltura, o altra coltura intensiva, ovvero il terreno è ubicato in un altro terreno considerato montano ai sensi dell'art. 1 comma 3, della legge 31 gennaio 1994,n. 97, **il suddetto limite viene ridotto a 3.000 metri quadrati.**

3.2.2 Il volume di affari

Il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo, **deve risultare superiore alla metà del suo reddito complessivo** determinato senza far confluire in esso trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura.

3.2.3 Terreno montano

Se il terreno è ubicato in **comune considerato montano** ai sensi della L. 97/1994, il volume d'affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare ***superiore ad un quarto del suo reddito complessivo, determinato secondo la disposizione del periodo precedente***. Il volume d'affari dei soggetti che non presentano la dichiarazione ai fini dell'IVA si presume pari al limite massimo di cui all'art. 34 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633.

OSSERVA *- I* ***fabbricati ad uso abitativo****, che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie* ***A/1*** *ed* ***A/8****, ovvero le caratteristiche di* ***lusso*** *previste dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, adottato in attuazione dell'art. 13 della L. 2 luglio 1949, n. 408,* ***non possono comunque essere riconosciuti rurali****.*

Fermi restando i requisiti sopra riportati, si **considera rurale** anche il fabbricato che non insiste sui terreni cui l'immobile è asservito, **purché entrambi risultino ubicati nello stesso comune o in comuni confinanti.**

3.2.4 Utilizzo congiunto

Nel caso in cui l'unità immobiliare **sia utilizzata congiuntamente** da più proprietari o titolari di altri diritti reali, da più affittuari, ovvero da più soggetti che conducono il fondo sulla base di un titolo idoneo, **i requisiti devono sussistere in capo ad almeno uno di tali soggetti.**

3.2.5 Requisiti soddisfatti indistintamente

Qualora sul terreno sul quale è svolta l'attività agricola insistano p**iù unità immobiliari ad uso abitativo,** i requisiti di ruralità devono essere soddisfatti distintamente.

3.2.6 Limite massimo di riconoscimento in caso di più vani

Nel caso di utilizzo di più unità ad uso abitativo, da parte di componenti lo stesso nucleo familiare, il riconoscimento di ruralità dei medesimi è subordinato, oltre che all'esistenza dei requisiti sopra indicati, ***anche al limite massimo di cinque vani catastali*** o, comunque, di 80 metri quadrati per un abitante e di un vano catastale, o, comunque, di 20 metri quadrati per ogni altro abitante oltre il primo. La consistenza catastale è definita in base ai criteri vigenti per il catasto dei fabbricati.

4. Requisiti di strumentalità

I presupposti per l'inquadramento degli immobili strumentali
(art. 9, comma 3 bis D.L. n. 557/1993 con successive modifiche ed integrazioni)

Sono considerati fabbricati rurali strumentali i seguenti edifici:

- edifici atti a proteggere le piante (serre);
- edifici atti alla conservazione di prodotti agricoli;
- depositi agricoli e edifici per le macchine agricole;
- edifici atti all'allevamento e al ricovero degli animali;
- edifici dedicati per l'agriturismo;
- abitazioni dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento;
- edifici atti alle persone addette all'attività di alpeggio in zona montagna;
- ufficio atto dell'azienda agricola;

- edifici dedicati alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi;
- edifici atti all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso.

Secondo quanto stabilito dal D.L. 577/93 questi edifici perdono la loro caratteristica agricola solamente se sono utilizzati per scopi che non fanno riferimento al settore primario.

5. L'individuazione delle costruzioni destinatarie della disposizione

5.1 Le tipologie di fabbricati

Con riferimento alle disposizioni previste dal decreto, si **possono individuare due tipologie di fabbricati rurali**:

1. fabbricati per i quali **non è obbligatorio** transitare in catasto;
2. fabbricati **già iscritti** nel catasto.

5.2 Fabbricati inseriti sulla mappa

Per quanto riguarda la prima tipologia di fabbricati, il riferimento va a quelli segnati sulla mappa catastale dei terreni per i quali non scatta l'obbligo di farli transitare in catasto fabbricati, dunque per queste costruzioni **non si deve fare la comunicazione in quanto nessuna norma di legge prevede l'obbligo dell'iscrizione al catasto fabbricati** (si veda l'articolo 2, comma 36 del D.L. 262/06).

5.3 Fabbricati già iscritti in catasto

La seconda tipologia di fabbricati riguarda quelli già iscritti nel catasto, e per i quali è necessario effettuare una distinzione:

- vi sono i fabbricati accatastati nelle **categorie A6 e D10** per i quali nulla deve essere fatto;
- vi sono i fabbricati **classificati in altre categorie per i quali**, *bisognerà effettuare la comunicazione alla Agenzia delle Territorio necessaria per l'accatastamento nella* ***categoria A6 e D10***.

9. Agevolazione 36% e comunicazione a Pescara

Tra gli adempimenti previsti per usufruire della detrazione, fino al 14.05.2011 (data di entrata in vigore del D.L. D.L. 13.5.2011, n. 70 - Decreto sviluppo), il contribuente (comproprietario o detentore, amministratore condominiale o condomino) doveva, necessariamente prima dell'inizio degli interventi, inviare per raccomandata il prescritto Modello di comunicazione, debitamente compilato, al Centro Operativo di Pescara. Tale obbligo risulta ora eliminato infatti in merito alla detrazione in materia di ristrutturazioni edilizie si evidenzia che il D.L. 13.5.2011, n. 70 (Decreto "Sviluppo") ha introdotto la una semplificazione consistente nell'abolizione dell'invio della comunicazione di inizio lavori al Centro operativo di Pescara.

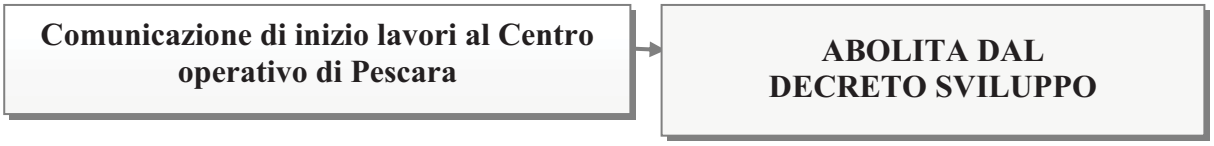
1. Le novità del Decreto Sviluppo

In merito alla detrazione in materia di ristrutturazioni edilizie si evidenzia che il *D.L. 13.5.2011, n. 70* (**Decreto "Sviluppo")** ha introdotto la seguente semplificazione:

- **abolizione dell'invio della comunicazione di inizio lavori al Centro operativo di Pescara** (art. 7, co. 1, lett. c), D.L. 70/2011). A seguito di tale previsione non è più necessario inviare anteriormente all'inizio degli interventi di ristrutturazione la comunicazione all'Agenzia delle Entrate. In **sostituzione** di tale comunicazione il contribuente deve indicare nella dichiarazione dei redditi:

  - ✓ i dati catastali identificativi dell'immobile;
  - ✓ se i lavori sono effettuati dal detentore (ad. es. inquilino) anziché dal proprietario;
  - ✓ gli estremi di registrazione dell'atto che ne costituisce titolo;
  - ✓ gli altri dati richiesti ai fini del controllo della detrazione.

  Devono, inoltre, essere conservati ed esibiti, a richiesta degli Uffici, i documenti che saranno indicati in apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (art. 1, lett. a), D.M. 18.2.1998, n. 41, così come modificato dall'art. 7, co. 2, lett. q), D.L. 70/2011);



1.1 Decorrenza

Il decreto è entrato in vigore il **14 maggio 2011**, per cui:

→ per i lavori agevolabili che a quella data non erano ancora iniziati, la comunicazione non serve più;

→ per i lavori iniziati prima di quella data, invece, si deve ritenere che la comunicazione sia ancora necessaria e che, dunque, le spese non "coperte" dalla comunicazione non possano essere portate in detrazione in Unico 2011.

La comunicazione è ancora necessaria
La comunicazione non serve più
DATA INZIO LAVORI
01 gennaio 2011
14 maggio 2011
31 dicembre 2011
Entrata in vigore del Decreto sviluppo

10. Aliquota IVA al 10% per metano a usi civili

Il decreto Sviluppo (articolo 7, comma 1, lettera s), del D.L. 13.5.2011, n. 70 conv. con modif. L. 106 del 12.07.2011) ha previsto che è del 10% l'aliquota IVA dovuta per singolo contratto di somministrazione di gas naturale per la combustione a fini civili (fino a 480 mc di gas somministrato).

Di conseguenza l'agevolazione relativa all'aliquota Iva del 10% sulla somministrazione di gas metano per usi civili, nei limiti di 480 metri cubi annui, si applica a ogni singolo contratto di somministrazione di gas metano, indipendentemente dal numero di unità immobiliari riconducibili allo stesso.

1. Le novità del Decreto Sviluppo

Ora, il decreto Sviluppo ha interpretato la norma in via autentica; quindi, retroattivamente, stabilendo che le agevolazioni relative alle **aliquote delle accise** (allegato I del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504) e dell'**Iva** (n. 127-bis, tabella A, parte III, allegata al Dpr 26 ottobre 1972, n. 633) sul **gas metano per combustione per usi civili**, di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26, trovano applicazione con riferimento a ogni singolo contratto di somministrazione di gas naturale per combustione per usi civili, indipendentemente dal numero di unità immobiliari riconducibili allo stesso.

Art. 7 comma 1 lett. s D.L. 13.5.2011, n. 70 **conv. con modif. L. 106 del 12.07.2011**
"è del 10 per cento l'aliquota IVA dovuta per singolo contratto di somministrazione di gas naturale per la combustione a fini civili (fino a 480 metri cubi di gas somministrato)"

11. Detrazioni familiari a carico

Il decreto sviluppo n. 70/2011, convertito in legge n. 160 del 12 luglio 2011, ha modificato l'art. 23, comma 22, lett. a), secondo periodo del DPR n. 600/1973, in tema di detrazioni per carichi di famiglia per dipendenti e pensionati della Pubblica Amministrazione. L'art.7, intitolato "Semplificazione fiscale", al comma 2, lettera e) della legge n. 160/2011, abolisce l'obbligo di richiesta/comunicazione annuale delle detrazioni per familiari fiscalmente a carico. Se le condizioni di spettanza e la situazione familiare sono rimasti immutati, l'Inpdap attribuisce le detrazioni sulla base della richiesta dell'anno precedente. Rimane fermo l'obbligo per il contribuente di comunicare tempestivamente ogni eventuale variazione.

1. Premessa

La legge di conversione del cosiddetto "Decreto Sviluppo 2011" (D.l. n. 70/2011), la n. 160 del 12 luglio 2011, prevede delle importanti novità per quanto riguarda le **detrazioni per familiari fiscalmente a carico**, **per i pensionati e dipendenti della pubblica amministrazione** (dipendenti e pensionati Inpdap).
La norma di riferimento è collocata **all'art. 7, comma 2, lettera *e)*** della legge di conversione n. 160 che, modificando l'art. 23, comma 2, lettera *a)* secondo periodo del d.l. n. 70/2011, ha il merito di **solleva**re i **pensionati e dipendenti Inpdap**, **dall'obbligo di presentare tutti gli anni la richiesta di detrazione per familiari a carico**.
La richiesta si presenta ora solo se ci sono variazioni, altrimenti quella presentata l'anno prima è valida per i periodi d'imposta successivi.

2. La dichiarazione/richiesta nella legge n. 160/2011

La legge di conversione del decreto sviluppo 2011 (d.l. n. 70 del 13 maggio 2011), la n. 160 del 12 luglio 2011, tra le tante innovazioni ha previsto una modifica proprio in tema di dichiarazione annuale ai fini delle detrazioni per carichi di famiglia.

La norma di riferimento è collocata all'art. 7, intitolato "*Semplificazione fiscale",* che al comma 2, lettera *a)* apporta modifiche all'art. 23, comma 22, lett. *a)* del dpr 600/73.

Essa recita: *"In funzione di quanto previsto al comma 1 ("Per ridurre il peso della burocrazia che grava sulle imprese e più in generale sui contribuenti,[…]), sono introdotte le seguenti disposizioni:*
a) all'art. 23, comma 22, lett. a), del DPR 29 settembre 1973, n. 600, sono apportate le seguenti modificazioni:
1) al secondo periodo:
1.1) le parole "agli articoli 12 e 13" sono sostituite dalle seguenti: all'articolo 12";
1.2) la parola "annualmente" è soppressa;
*2) è aggiunto, infine, i seguente periodo: "**La dichiarazione ha effetto anche per i periodi di imposta successivi".***

Cosa modifica la nuova disposizione?
Nell'ottica di rendere più agevole la dichiarazione per ottenere le detrazioni per carichi di famiglia, la modifica apportata dalla legge di conversione del decreto Sviluppo 2011, **spazza via l'obbligo di comunicazione annuale**, prevedendolo solo ed esclusivamente se ci sono delle variazioni rispetto agli anni precedenti.

Ciò significa che, in mancanza di cambiamenti rispetto agli anni passati, vale la dichiarazione presentata dal contribuente all'Inpdap, l'anno precedente.

ESEMPIO. Tizio, pensionato Inpdap con la moglie a carico, presenta la dichiarazione ogni anno per avere diritto alle detrazioni fiscale. Con la modifica apportata, se non ci sono stati cambiamenti rispetto all'anno precedente, il 2010, l'Inpdap riconoscerà le detrazioni per carichi di famiglia sulla base dell'ultima dichiarazione presentata proprio nel 2010.

12. Costo manodopera in fattura per 36% e 55%

Il decreto Sviluppo (articolo 7, comma 2, lettera q), del D.L. 13.5.2011, n. 70 conv. con modif. L. 106 del 12.07.2011) ha previsto che le imprese che eseguono i lavori di ristrutturazione edilizia (detraibili dall'Irpef al 36%) o quelli di risparmio energetico (detraibili dall'Irpef o dall'Ires al 55%) non devono più indicare il costo della manodopera impiegata nelle fatture emesse dal 14 maggio scorso. Viene così eliminata una condizione ritenuta in precedenza essenziale per poter beneficiare di questi sconti fiscali, in quanto la sua mancata indicazione nel documento Iva non era sanabile e faceva perdere il diritto alla detrazione.

1. Premessa

Il decreto Sviluppo (articolo 7, comma 2, lettera q), del D.L. 13.5.2011, n. 70 conv. con modif. L. 106 del 12.07.2011) ha previsto che le imprese che eseguono i **lavori di ristrutturazione edilizia (detraibili dall'Irpef al 36%)** o quelli di r**isparmio energetico (detraibili dall'Irpef o dall'Ires al 55%) non devono più indicare il costo della manodopera impiegata nelle fatture emesse dal 14 maggio scorso**. Viene così eliminata una condizione ritenuta in precedenza essenziale per poter beneficiare di questi sconti fiscali, in quanto la sua mancata indicazione nel documento Iva non era sanabile e faceva perdere il diritto alla detrazione (circolare 4 agosto 2006, n. 28/E, risoluzioni 12 luglio 2007, n. 167/E; 4 giugno 2007, n. 124/E).

2. Le novità del Decreto Sviluppo

Il Decreto Sviluppo 2011 (articolo 7, comma 2, lettera r del D.L. 13.5.2011, n. 70 conv. con modif. L. 106 del 12.07.2011), ha abrogato l'articolo 1, comma 19 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, che prevedeva tale obbligo.

LA NOVITA' - Pertanto dal **14.05.2011** (data di entrata in vigore del Decreto sviluppo):

- per beneficiare delle agevolazioni del 36% sulle ristrutturazioni edilizie o del 55% sugli interventi per il risparmio energetico,
  - → **non è più necessario fare indicare, dalle imprese che hanno eseguito i lavori, il costo della manodopera nelle relative fatture**.

Indicazione nella fattura del costo della manodopera	→ **ABOLITO DAL DECRETO SVILUPPO**

NOTA BENE - In precedenza, i committenti dei lavori venivano a conoscenza del costo sostenuto per la manodopera da parte dell'impresa esecutrice e in interventi con scarso apporto di materiale era facilissimo calcolare il reale guadagno dell'impresa

Dovrà essere chiarito dalle Entrate se questa semplificazione possa essere applicata, con il **principio del favor rei**, **anche per le fatture emesse prima del 14 maggio 2011.**

Anche per la detrazione del 36% sull'acquisto **di box auto pertinenziali** già realizzati è stato eliminato l'obbligo di indicare in fattura il costo della manodopera sostenuta.

3. Beni significativi

Un capitolo a parte merita l'applicazione dell'aliquota Iva del 10% sui lavori per il recupero edilizio di abitazioni dove vengano eventualmente utilizzati beni significativi per l'esecuzione dell'intervento.
Per tali casi, l'impresa **deve continuare a evidenziare in fattura la descrizione e il valore degli eventuali beni significativi** forniti per l'esecuzione dell'intervento.

13. Mutui: rinegoziazione con requisiti

Con l'approvazione del Decreto Sviluppo, il Governo prevede misure rivolte al rilancio del Paese. Tra quelle che più possono interessare le famiglie che si trovano in difficoltà economiche vi è la possibilità della rinegoziazione dei mutui a tasso variabile per la casa di importo originario fino a Euro 200.000,00. Secondo quanto previsto dal Decreto è possibile richiedere la rinegoziazione del mutuo a tasso variabile, per tutte le famiglie che hanno un indicatore ISEE inferiore a 35.000 euro, e che sono in regola con i pagamenti delle rate del mutuo. Con la rinegoziazione, sostanzialmente il mutuo a tasso variabile, viene trasformato in tasso fisso, con la possibilità di allungare da durata dello stesso fino ad un massimo di 5 anni, di concerto con la banca.

Per richiedere la rinegoziazione del mutuo c'è tempo fino al 31 dicembre 2012. Finora le possibilità di cambiare il mutuo da tasso variabile a fisso dipendevano dalla volontà della banca, che poteva decidere se accogliere o meno la richiesta di rinegoziazione. Il Decreto introduce anche delle norme relative alla semplificazione dell'atto di surroga del mutuo prevedendo la trasmissione telematica dello stesso atto.

1. Premessa

Tra le novità più rilevanti previste dal nuovo **Decreto Sviluppo 70/2011, coordinato con la legge di conversione 12 luglio 2011, n. 106, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 160 del 12.7.2011**, (*articolo 8 comma 6*), vi è una misura importante per le famiglie, in particolare quelle con difficoltà economiche, in quanto è prevista, la possibilità della **rinegoziazione** dei **mutui ipotecari stipulati o che ci si è accollati per l'acquisto o la ristrutturazione di unità immobiliari da adibire ad abitazione**.

Il decreto, si occupa anche dell'atto di **surroga** del mutuo semplificandone gli adempimenti, ed in particolare prevedendo la **presentazione telematica** dello stesso.

2. Chi è interessato

La **rinegoziazione,** si rivolge principalmente a chi ha stipulato o si è accollato anche a seguito di frazionamento, un **contratto di mutuo ipotecario** di importo originario non superiore a **200 mila euro**. Tale mutuo, deve essere destinato all'acquisto o alla ristrutturazione di una abitazione, **regolato a tasso e a rata variabili,** per tutta la durata del contratto.
Altri requisiti **necessari**, previsti dal Decreto sono:

- → la presenza di un reddito basso, **bisognerà avere un' Isee non superiore a 35 mila euro**;
- → bisogna essere in regola con il pagamento delle rate del finanziamento.

3. Termine per effettuare la rinegoziazione

Il mutuatario che prima dell'entrata in vigore del Decreto ha stipulato un contratto di mutuo con le caratteristiche sopra elencate, **ha diritto fino al 31 dicembre 2012** di ottenere la rinegoziazione da parte del finanziatore.

4. Altri benefici

Oltre al beneficio sul tasso (fisso) per il debitore, il Decreto prevede anche la possibilità di **allungare il piano di rimborso** del mutuo al massimo per **ulteriori cinque anni**, ma la durata residua del mutuo nel momento della rinegoziazione non deve essere superiore a 25 anni.

In riferimento **alle garanzie e alle ipoteche,** le stesse continuano ad assistere il mutuo **anche dopo** la rinegoziazione non essendo necessarie ulteriori formalità o annotazioni.

14. Spesometro e comunicazioni

L'art. 7, del D.L. 13.5.2011, n. 70 conv. con modif. L. 106 del 12.07.2011 (cd. decreto "sviluppo") ha previsto l'esclusione dalla comunicazione telematica delle operazioni Iva (da 3 mila euro in su) per le operazioni effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi dell'Iva, qualora il pagamento dei corrispettivi avvenga con carte di credito, di debito o prepagate, emesse da operatori finanziari tenuti all'obbligo di comunicazione all'anagrafe tributaria di cui all'art. 7 del dpr n. 605/73. La manovra estiva 2011 ha poi completato la norma disponendo che i predetti operatori finanziari sono tenuti a comunicare all'Agenzia delle Entrate le operazioni in relazione alle quali il pagamento dei corrispettivi è avvenuto con i suddetti mezzi.

1. Premessa

Come noto l'art. 21, DL n. 78/2010, al fine di contrastare l'evasione fiscale e le frodi in materia di IVA, ha introdotto l'obbligo di comunicare telematicamente all'Agenzia delle Entrate le operazioni rilevanti ai fini IVA di importo pari o superiore a € 3.000.
Con il *provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 22 dicembre 2010, n. 2010/184182,* pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, sono state fornite le istruzioni per attuare l'obbligo di comunicazione telematica.

2. Individuazione del limite

Con riguardo al limite al cui raggiungimento si determina l'obbligo di comunicazione è stato precisato che:

- va determinato **al netto dell'IVA,** per le operazioni documentate da fattura;
- è **elevato a € 3.600, al lordo dell'IVA**, per le operazioni per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della fattura, ossia documentate da scontrino/ricevuta fiscale;
- per i soggetti che, pur avendo l'obbligo di documentare le operazioni mediante emissione della fattura, non hanno l'obbligo di indicare separatamente l'imposta il predetto limite è pari a 3.600 euro;

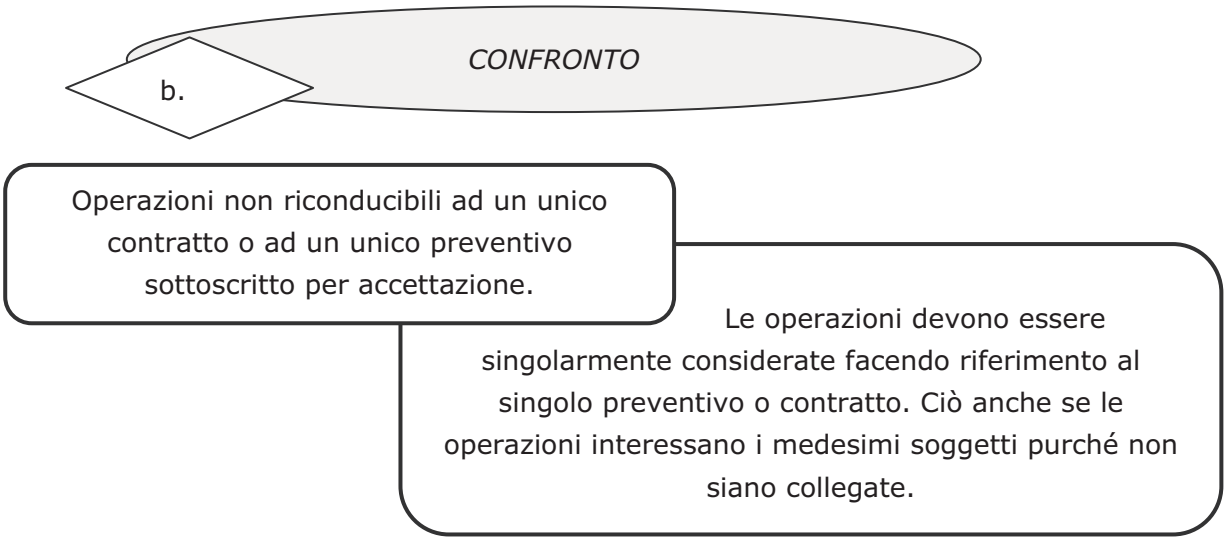
RICORDA - Si tratta di agenzie di viaggio e turismo, ivi inclusi i tour operator per le operazioni di organizzazione di pacchetti turistici. Per tali soggetti Nel tracciato è stato previsto un apposito campo "*Importo delle operazioni effettuate nell'anno - Operazioni imponibili con IVA non esposta in fattura*".

- per la determinazione di dette soglie (3.000 ovvero 3.600 euro), non devono essere considerate le spese anticipate in nome e per conto del cliente, in quanto escluse dalla base imponibile IVA;

- ai fini della verifica del raggiungimento della soglia al di sopra della quale scatta l'obbligo di comunicazione, occorre avere riguardo ai corrispettivi dovuti in base alle condizioni contrattuali, salvo che specifiche disposizioni normative non prevedano l'applicazione del criterio del "valore normale" di cui all'articolo 13, comma 3, del decreto;

- rientrano nell'obbligo comunicativo in parola sia le operazioni soggette al regime del margine, che quelle soggette al regime del reverse charge;

Nel caso di operazioni rientranti nel regime speciale per i rivenditori di beni usati, di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione di cui all'articolo 36 del decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41, dovrà essere comunicata la sola base imponibile cui è riferibile l'imposta, restando non rilevante la quota dell'importo non soggetta ad IVA. In sostanza, per la determinazione dell'importo dell'operazione cui è connesso l'obbligo di comunicazione, non si deve tenere conto dell'eventuale quota parte fuori campo IVA.



CONTRATTI DI SOMMINISTRAZIONE	✓ Il superamento o meno del limite deve essere verificato con riferimento agli importi maturati nel periodo di imposta; ✓ tuttavia le operazioni oggetto di comunicazione sono quelle fatturate nel corso del periodo d'imposta.
SPESE ANTICIPATE IN NOME E PER CONTO DEL CLIENTE	✓ Le spese anticipate in nome e per conto del cliente non hanno natura di corrispettivi, quindi non influenzano il raggiungimento o il superamento del limite di 3.000 euro.
CONTRIBUTO INTEGRATIVO	✓ Il contributo integrativo dovuto alle Casse di previdenza è soggetto ad Iva e, quindi, anche se non ha natura di compenso dovrebbe essere compreso ai fini della verifica del raggiungimento della soglia di 3.000 euro.
ESERCIZIO DELLA RIVALSA AI FINI DELL'IVA	✓ **Operazioni soggette all'obbligo di fatturazione:** nel limite massimo di 3mila euro non deve essere compresa l'Iva addebitata in via di rivalsa al committente/acquirente; ✓ **operazioni non soggette all'obbligo di fatturazione:** il limite aumenta a 3.600 euro, ma in questo caso lo stesso include l'imposta sul valore aggiunto.

3. Le novità del Decreto Sviluppo

Per semplificare l'effettuazione delle sopraesposte comunicazioni Iva il decreto sviluppo all'articolo 7, 2 comma, lettera o) prevede

⇒ **l'esclusione dall'obbligo** di segnalazione di tutte le operazioni realizzate da soggetti passivi Iva nei confronti di privati, nel caso in cui le **stesse siano regolate mediante carte di credito, di debito o prepagate** emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma del Dpr 605/73.

Mezzi di pagamento e obblighi di comunicazione

Operazioni con obbligo di fatturazione	Limite di 3.000 euro al netto dell' Iva
Operazioni senza obbligo di fatturazione	Limite di 3.600 euro comprensivo dell'Iva

La **manovra estiva 2011** all'art. 23, comma 41 ha poi completato la norma disponendo che i predetti operatori finanziari sono tenuti a comunicare all'Agenzia delle Entrate le **operazioni in relazione le quali il pagamento dei corrispettivi è avvenuto con i suddetti mezzi**.

Dalla norma si evince che la semplificazione riguarda:

- tutti i soggetti passivi Iva, **siano essi obbligati o meno all'emissione della fattura;**
- tutte le **transazioni che avvengono verso soggetti non passivi Iva**;
- le operazioni che **vengono regolate con strumenti bancari tracciabili**, ma limitatamente a carte di credito, di debito e prepagate.

La *ratio* della norma è di evitare di tracciare due volte le stesse operazioni con adempimenti paralleli. Il riferimento alle transazioni effettuate solo nei confronti di consumatori finali risponde contemporaneamente a due esigenze diverse:

- la prima è rivolta a mantenere inalterata l'efficacia dello strumento nel rapporto tra soggettivi passivi Iva, con la funzione di incrociare le dichiarazioni dei fornitori con quelle dei clienti;
- la seconda è diretta, come evidenziato in precedenza, a evitare una doppia rilevazione di analogo contenuto. In effetti, nei confronti dei privati lo strumento serve ad acquisire informazioni non altrimenti conoscibili che possano essere utilizzati per rafforzare gli accertamenti sintetici o il redditometro.

Quello che non è del tutto comprensibile è la limitazione dell'esclusione solo a alcuni strumenti di pagamento tracciabili. In effetti, non si comprende perché assegni non trasferibili (sono esclusi gli assegni trasferibili, che a dire il vero sono sempre più rari perché questi possono essere utilizzati fino a 5.000€ come denaro contante) ovvero bonifici bancari non potrebbero avere analoga natura di quelli espressamente indicati dalla disposizione in questione. La loro inclusione nell'elenco dei mezzi che determinano la semplificazione delle comunicazioni dovrebbe essere possibile, a condizione, ovviamente, che siano emessi o trattati da intermediari soggetti all'obbligo di comunicazione di cui

all'articolo 7 sesto comma del Dpr 605/1973.

4. Agenzia delle Entrate Circolare n. 24/E/2011

La suddetta esclusione è stata ribadita dall'Agenzia delle Entrate nella *Circolare n. 24 del 30.06.2011*.

In tale occasione l'Agenzia ha affermato che sono infatti **escluse** le:

→ *operazioni effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, qualora il pagamento dei corrispettivi sia avvenuto mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, così come previsto dall'articolo 7, comma 2, lettera o) del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70 (per l'individuazione dei detti operatori fnanziari si fa rinvio al punto 1.1 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 19 gennaio 2007 ed all'elenco degli stessi allegato al provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 22 dicembre 2005).*

ATTENZIONE - L'Agenzia ha però precisato che **NON rientrano** tra le citate carte di credito, di debito o prepagate, quelle emesse da operatori finanziari non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio nazionale (pertanto, ove il pagamento venga eseguito con tali ultime carte, sussiste l'obbligo di comunicazione dell'operazione).

Si evidenzia anche il fatto che l'esclusione opera solo per i pagamenti effettuati nei confronti di contribuenti **non soggetti passivi** ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Quindi nel caso in cui il pagamento con carta di credito avvenga nei confronti di un **professionista o imprenditore per spese inerenti l'attività d'impresa/professionale l'esclusione non opera**.

15. Le nuove regole delle verifiche fiscali

Con il D.L. 13 maggio 2011, n. 70 (c.d. "decreto sviluppo"), sono stati introdotti, nell'ottica di ridurre "il peso della burocrazia che grava sulle imprese e più in generale sui contribuenti", precisi obblighi a carico delle Autorità competenti ad eseguire controlli amministrativi. Tra essi, in particolare, quello di evitare reiterazioni e/o duplicazioni degli interventi presso le imprese, prevedendo, a tal fine, la programmazione e il coordinamento delle attività ispettive. È stato inoltre disposto che la cadenza dei controlli non può essere inferiore ad un semestre e che la violazione di tutti i predetti obblighi costituisce, per i dipendenti pubblici, illecito disciplinare.

Per altro verso, con il decreto sviluppo è stata formalizzata la prassi, già per la verità ordinariamente adottata dalla Guardia di Finanza, di operare gli accessi presso le imprese in abito borghese.

Inoltre, ai contribuenti non possono essere formulate richieste di informazioni che siano già in possesso dell'Amministrazione finanziaria o che, comunque, possono essere acquisite dai verificatori presso altre Pubbliche Amministrazioni.

1. Premessa

Accanto alle previsioni normative concernenti la durata delle verifiche fiscali (per il commento delle quali si rinvia al capitolo n.18 La durata delle verifiche fiscali), con il D.L. 13 maggio 2011, n. 70 (c.d. "*decreto sviluppo*")[1], sono stati introdotti, nell'ottica di ridurre "*il peso della burocrazia che grava sulle imprese e più in generale sui contribuenti*", precisi **obblighi a carico delle Autorità competenti ad eseguire controlli amministrativi**.

Tra essi, in particolare, quello di evitare **reiterazioni e/o duplicazioni** degli interventi presso le imprese, prevedendo, a tal fine, la **programmazione** e il **coordinamento** delle **attività ispettive**.

È stato inoltre disposto che la **cadenza dei controlli** non può essere inferiore ad un semestre e che la violazione di tutti i predetti obblighi costituisce, per i dipendenti pubblici, **illecito disciplinare**.

Per altro verso, con il decreto sviluppo è stata formalizzata la prassi, già **per la** verità ordinariamente adottata dalla **Guardia di Finanza**, di operare gli **accessi** presso le imprese **in abito borghese**.
Inoltre, ai contribuenti non possono essere formulate **richieste di informazioni** che siano già **in possesso dell'Amministrazione finanziaria** o che, comunque, possono essere acquisite dai verificatori presso altre Pubbliche Amministrazioni.
A conclusione del commento di ciascuna delle richiamate previsioni, saranno proposte alcune personali considerazioni in ordine all'impatto che le stesse produrranno sulle attività ispettiva in programmazione.

2. La programmazione, il coordinamento delle attività ispettive e la cadenza dei controlli

L'art. 7, comma 1, lett. a) del Decreto Sviluppo ha previsto che "***il controllo amministrativo in forma d'accesso da parte di qualsiasi autorità competente deve essere unificato e può essere operato al massimo con cadenza semestrale***".
Proprio allo scopo di unificare gli interventi ispettivi, la medesima disposizione ha previsto, al comma 2, lett. a), che "*gli accessi dovuti a controlli di natura amministrativa disposti nei confronti delle predette imprese devono essere oggetto di programmazione da parte degli enti competenti e di coordinamento tra i vari soggetti interessati*".

1 Convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della L. 12 luglio 2011, n. 106.

In sostanza, gli Uffici della pubblica Amministrazione devono scambiarsi le informazioni relative agli interventi operati e a quelli già programmati, allo scopo di valutare l'opportunità di unificare i controlli e, nel contempo, evitare sovrapposizioni e/o reiterazione degli stessi[2].
La previsione normativa rimette, tuttavia, ad un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, la disciplina delle modalità e dei termini idonei a garantire la programmazione e l'efficace coordinamento degli accessi presso le imprese da parte delle Agenzie fiscali, della Guardia di Finanza, dell'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, dell'I.N.P.S. e del Ministero del lavoro.

Sull'interpretazione delle esaminate disposizioni è di recente intervenuto il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali[3] con la circolare n. 16/2011 del 4 luglio 2011, avente ad oggetto "*Art. 7 D.L. n. 70/2011 – c.d. Decreto sviluppo – prime indicazioni operative*".

In particolare, nella stessa si osserva che la predetta disposizione rinvia a un decreto non regolamentare la disciplina delle "*modalità e termini idonei a garantire una concreta programmazione dei controlli in materia fiscale e contributiva, nonché il più efficace coordinamento dei conseguenti accessi*" e dei contenuti dell'informativa che le Amministrazioni pubbliche sono tenute a trasmettersi vicendevolmente all'inizio e al termine delle ispezioni.

Conseguentemente, non essendo - sempre a parere del Ministero del Lavoro - la disposizione dell'art. 7, comma 2 immediatamente applicabile fino all'emanazione dello stesso provvedimento, il proprio personale ispettivo può legittimamente operare secondo le procedure, le modalità e i termini della disciplina precedentemente prevista in materia.

Al riguardo, possiamo innanzitutto rilevare che l'art. 33, comma 5, del D.P.R. n. 600/1973, prevedeva già che "***gli uffici finanziari e i comandi della Guardia di finanza****, per evitare la reiterazione di accessi,* ***si devono dare immediata comunicazione dell'inizio delle ispezioni e verifiche intraprese****. L'ufficio o il comando che riceve la comunicazione può richiedere all'organo che sta eseguendo la ispezione o la verifica l'esecuzione di specifici controlli e l'acquisizione di specifici elementi e deve trasmettere i risultati dei controlli eventualmente già eseguiti o gli elementi eventualmente già acquisiti, utili ai fini dell'accertamento. Al termine delle ispezioni e delle verifiche l'ufficio o il comando che li ha eseguiti deve comunicare gli elementi acquisiti agli organi richiedenti*".

Pertanto, **in tutti i casi in cui vengano condotte in un semestre 2 o più attività**

2 Secondo U. Sabatino, "Nuove regole sui controlli fiscali" in "Pratica fiscale e professionale" n. 22/2011, pag. 36, con tale disposizione "il legislatore cerca … anche di assicurare una maggiore semplificazione dei relativi procedimenti nonché la riduzione di sprechi nell'attività amministrativa".

3 Cfr., al riguardo, "Controlli coordinati ancora sulla carta", in "Il sole 24ore" del 5 luglio 2011, pag. 25.

ispettive nei confronti di un medesimo contribuente da parte del personale dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza, **non potrà essere invocata**, da parte dei verificatori, **la mancata emanazione del Regolamento** e il contribuente potrà eccepire l'illegittimità dell'ispezione eseguita.

Ovviamente, il medesimo ragionamento può essere esteso anche agli uffici delle altre Amministrazioni interessate dal provvedimento, in tutti i casi in cui vi siano elementi che comprovino la conoscenza da parte di questi ultimi di attività pregresse svolte da altre Amministrazioni o da altri uffici dell'Amministrazione di appartenenza nei sei mesi precedenti l'inizio dell'attività ispettiva.

Va, tuttavia, osservato che il comma 2, lett. a, n. 5), del medesimo art. 7 prevede che non sono soggetti ai limiti sopra evidenziati i "*controlli e gli accessi in materia di **repressione dei reati** e di **tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro**, nonché a quelli funzionali alla **tutela dell'igiene pubblica**, della **pubblica incolumità**, dell'**ordine e** della **sicurezza pubblica***".

In quest'ultima categoria possono essere ricompresi, a mero titolo esemplificativo, gli interventi effettuati dal personale dell'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato sugli apparecchi e congegni da divertimento ed intrattenimento, allo scopo di verificarne la rispondenza ai requisiti previsti dall'art. 110 del R.D. 18 giugno 1931, n. 773 (c.d. "*Testo Unico delle Leggi di Pubblica Sicurezza*).

L'utilizzo da parte dei militari della Guardia di Finanza dell'abito borghese nell'esecuzione delle attività di verifica.

L'utilizzo dell'abito borghese nell'esecuzione di verifiche fiscali già rappresentava la regola generale per la Guardia di Finanza[4].

La Circolare n. 1/2008 - con cui il Comando Generale della Guardia di Finanza ha impartito istruzioni ai propri Reparti in ordine alle modalità di esecuzione delle verifiche fiscali - sul punto afferma, infatti, che "*prima di dar corso all'intervento, i responsabili della verifica devono valutare attentamente le circostanze di tempo e di luogo, il numero, le dimensioni e l'ubicazione dei locali presso i quali l'accesso deve essere eseguito, allo scopo di calibrare adeguatamente l'impiego del personale e di assicurare il fattore sorpresa; in questo contesto, **i militari indosseranno, di norma, l'abito civile, salvi casi eccezionali**, allorquando le **condizioni particolari** di tempo e di luogo inducano a ritenere che la presentazione di **personale***

4 In questo senso anche V. Stroppa, "La luce di Sirio sui dirigenti" in "Il sole 24ore" del 10 maggio 2011, pag. 22.

in divisa *sia opportuna* ***per agevolare il riconoscimento della qualifica degli operanti, nonché come tutela preventiva della loro sicurezza personale***".

In sostanza, la presenza dei verificatori nelle sedi aziendali deve essere non traumatica né appariscente, in modo da non attirare l'attenzione dell'ambiente esterno, almeno non oltre a quanto strettamente e inevitabilmente conseguente all'ispezione.

In sostanza, la Guardia di Finanza ritiene auspicabile l'utilizzo dell'uniforme, a titolo esemplificativo, nel caso di accessi effettuati presso cantieri edili indirizzati all'individuazione di personale non regolarmente inquadrato.

Per la verità, in tali circostanze, anche a seguito della novella legislativa, sarà consentito al Corpo operare accessi in divisa in quanto il comma 2, n. 5) del più volte menzionato art. 7 prevede l'esclusione dell'applicazione delle previsioni cui i precedenti nn. da 1) a 4) (fra cui quella che obbliga all'utilizzo dell'abito borghese) nei casi di controlli "*in materia di tutela della salute e di sicurezza nei luoghi di lavoro*".

3. Il divieto di richiedere informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria

L'art. 7 prevede anche al comma 1, lett. f) che "*i contribuenti non devono fornire* ***informazioni*** *che siano* ***già in possesso del Fisco*** *e degli altri enti previdenziali* ***ovvero che*** *questi* ***possono*** *direttamente* ***acquisire da altre amministrazioni***".

Tale disposizione si pone in linea di continuità con la previsione dettata nell'art. 6 della Legge n. 212/2000 (c.d. "*Statuto dei diritti del contribuente*"), che già prevedeva il divieto di richiedere al contribuente documenti ed informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria ovvero di altre amministrazioni pubbliche.

Conseguentemente, **ogni qualvolta** nell'ambito di verifiche fiscali condotte ai fini delle imposte dirette e dell'I.V.A., **i funzionari del Fisco procedano alla richiesta** - attraverso l'invio di questionari ai sensi degli art. 32 e 51 rispettivamente dei DD.P.R. nn. 600/1973 e 633/1972 - **di dati già in possesso di altre pubbliche amministrazioni**, non potrà essere applicata al contribuente che non fornisca detti elementi alcuna sanzione, né diretta, né indiretta[5].

5 Al riguardo, R. Acierno, "Verifiche a caccia di bon-ton", in "Il sole 24ore" del 15 maggio 2011, pag. 1, in relazione ad accertamenti reddittometrici "… laddove, nella maggior parte dei casi, il contribuente viene raggiunto da un questionario con cui vengono talvolta richiesti documenti su immobili, autovetture, e così via", evidenzia che "tutte queste informazioni sono in possesso di altri uffici quali, ad esempio, il PRA e il Catasto. La mancata esibizione dei documenti non dovrebbe comportare

4. L'impatto delle esaminate previsioni sulle strategie operative del Fisco

Sulla base delle considerazioni svolte in ordine alle esaminate previsioni normative, possiamo senza tema di smentita affermare che le stesse non possono certo rappresentare quell'auspicato "*momento di discontinuità*" rispetto alle procedure sinora adottate dal Fisco nell'esecuzione delle attività ispettive tributarie.

La "*rottura*" rispetto al passato presuppone un cambiamento culturale che passi attraverso una maggiore consapevolezza da parte dei verificatori dei danni che le attività ispettive producono, ancor prima degli esiti delle stesse, alle dinamiche dell'azienda sottoposta ad ispezione.

In quest'ottica, apprezzabili segnali di discontinuità possono, invece, essere colti nella missiva indirizzata dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate ai propri dipendenti, con la quale ha invitato gli stessi ad operare gli interventi ispettivi con maggiore correttezza ed efficienza, sostenendo che "*se un accertamento non ha un fondamento solido, non va fatto e se da una verifica non emergono fatti concreti da contestare non è corretto cercare ad ogni costo pseudo-infrazioni formali da sanzionare. Se il contribuente ha dato prova di buona fede e lealtà, ripagarlo con l'accanimento formalistico significa venir meno a un obbligo morale di reciprocità, così come non è ammissibile pretendere dal contribuente adempimenti inutili, ripetitivi e defatiganti*"[6].

Altro passo importante nella direzione auspicata è stato fatto con la direttiva n. 92210 del 30 giugno scorso, con cui l'Agenzia delle Entrate, in linea con quanto affermato nella Circ. 21/E del 18 maggio 2011[7], ha ridotto del 20% il carico dei controlli sulle piccole imprese e i professionisti, contando di raggiungere i medesimi risultati del 2010 in termini di recupero di imposte evase grazie al perfezionamento degli indicatori di rischio di evasione.

(nemmeno se ciò venisse evidenziato nel questionario) la preclusione probatoria prevista dall'art. 32 del D.P.R. n. 600/197, secondo cui i documenti non esibiti non possono essere prodotti né nella fase amministrativa, come ad esempio in sede di contraddittorio finalizzato all'adesione, né in contenzioso".

6 Per un commento, Vd. M. Sensini, "Più rispetto, basta con il Fisco arrogante" in "Corriere della Sera" del 6 maggio 2011, pag. 35 e, in senso critico, L. Matteucci, "Evasione fiscale, una circolare per redarguire i funzionari zelanti" in "L'Unità" del 10 maggio 2011, pag. 30.

7 Per l'analisi della Circolare, si rinvia a M. Basilavecchia, "Attività di controllo sempre più selettiva" in "Corriere Tributario" n. 25/2011, pag. 2005.

16. Ristrutturazioni con ritenuta

L'articolo 23, comma 8 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98 (conv. con modif. nella L. 15 luglio 2011 n. 111, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 164 del 16 luglio) ha stabilito che la ritenuta d'acconto del 10%, trattenuta dalle banche e dalle poste quando sono obbligatori i bonifici per poter detrarre il 36% o il 55% (introdotta dal 1° luglio 2010 dall'articolo 25 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78), è ridotta al 4% per i bonifici fatti dal 6 luglio 2011.

1. Premessa

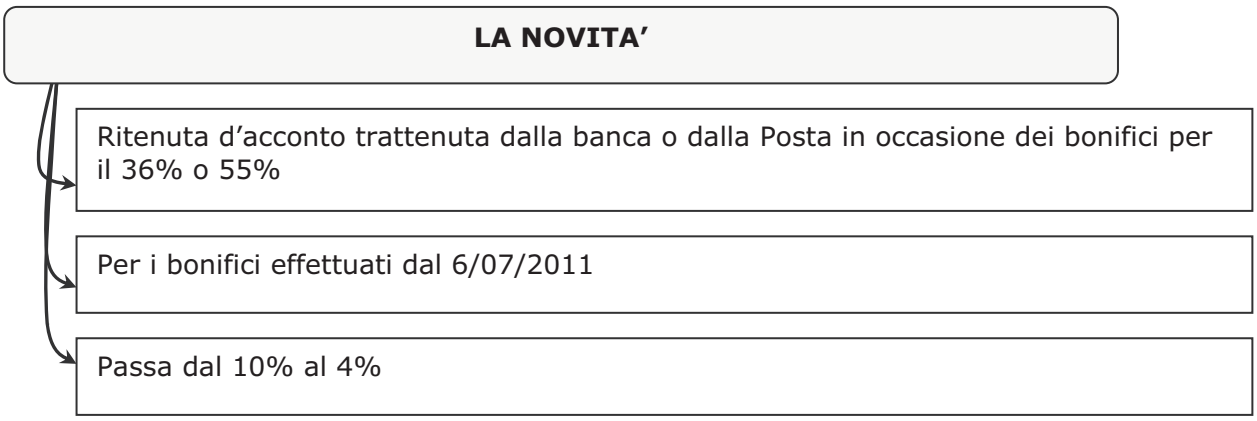
A decorrere **dal 1° luglio 2010**, l'art. 25 del DL 31 maggio 2010 n. 78 (conv. L. 122/2010) ha introdotto una ritenuta del 10% sui pagamenti effettuati con bonifico in relazione ad oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione d'imposta.

In attuazione della nuova disposizione, con il provvedimento del 30 giugno 2010, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito: le tipologie di pagamenti assoggettati alla suddetta ritenuta; le modalità di rilascio al soggetto sostituito della certificazione delle ritenute operate e le relative modalità di dichiarazione.

Successivamente, alcuni chiarimenti da parte della stessa Agenzia sono stati forniti con la:

- ✓ circolare 28 luglio 2010 n. 40;
- ✓ risoluzione del 4 gennaio 2011 n. 3.

Tra le novità contenute nel testo del decreto di manovra correttiva, vi è quella che **riduce al 4% la misura della suddetta ritenuta di acconto**.



Nello specifico, la disposizione (al comma 8 dell'articolo 23) stabilisce la riduzione della percentuale senza prevedere da quale data la stessa debba applicarsi; si deve ritenere, tuttavia, che in assenza di una specifica previsione, la stessa possa essere efficace dalla data di entrata in vigore del DL in discussione e cioè **dal 6 luglio 2011.**

LA BASE IMPONIBILE

La ritenuta d'acconto del 4% va applicata sull'importo del bonifico, al netto dell'Iva, che per semplicità si considera a forfait nella misura fissa del 20%

Per le spese che beneficiano del 36% o del 55% è frequente l'applicazione dell'Iva al 10% e dell'Iva sui beni di valore significativo (pari al 10% per l'ammontare della manodopera e per una parte del bene fino a pareggiare il valore della manodopera, e al 20% per il resto). Anche in questi casi, ai fini della ritenuta, l'Iva è considerata al 20%.

17. Riporto delle perdite

La manovra estiva 2011 ha riscritto i commi 1 e 2 dell'art. 84 del Tuir prevedendo che le perdite fiscali dei soggetti Ires a regime potranno essere riportate senza alcun limite di tempo, ma comporteranno l'abbattimento del reddito realizzato negli esercizi successivi soltanto per la quota pari all'80% del reddito realizzato in ciascuno di essi, sino al totale riassorbimento.
In pratica, se la perdita riportabile (al netto di utilizzi già avvenuti) è inferiore all'80% del reddito, essa potrà essere compensata interamente; diversamente, ci si dovrà limitare alla percentuale sopra indicata, assoggettando dunque ad Ires il 20% dell'imponibile e rinviando l'eccedenza.

1. Manovra estiva 2011

L'articolo 23, comma 9, del D. L. n. 98 del 6 luglio 2011 conv. con modif. nella L. 15 luglio 2011 n. 111, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 164 del 16 luglio, **modifica la disciplina in materia di riporto delle perdite d'esercizio**, sostituendo, in sostanza, i commi 1 e 2 dell'articolo 84 del Tuir.

Con la modifica in esame, si legge nella relazione governativa, si

→ "*garantisce un effetto di stabilizzazione del gettito che, fin dall'anno successivo a quello/i in perdita, verrebbe garantito in misura percentuale anche in presenza di perdite riportate a nuovo*".

La variazione normativa, quindi, non incide su eventuali perdite di gettito erariale. Inoltre, prosegue la relazione, le nuove disposizioni costituiscono misure di sostegno alle imprese, le quali, per effetto della crisi, realizzano perdite che non potrebbero essere utilizzate nel limite del quinquennio.

2.1 La modifica

A seguito della modifica dei commi 1 e 2 dell'art. 84, TUIR, è ora previsto che la perdita fiscale conseguita in un periodo d'imposta può essere computata in diminuzione dei redditi dei periodi successivi:

- **in misura non superiore all'80% del reddito imponibile** di ciascun periodo d'imposta, per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare;

- **entro il limite del reddito imponibile** di ciascun periodo d'imposta successivo e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare **se relativa ai primi 3 periodi d'imposta** dalla data di costituzione, sempreché si riferiscano ad una nuova attività produttiva.

In sostanza, rispetto all'attuale formulazione normativa in base alla quale il riporto delle perdite è consentito non oltre il 5° periodo successivo (salvo il riporto illimitato per le perdite conseguite nei primi 3 periodi d'imposta dalla data di costituzione riferite ad una nuova attività produttiva), è ora ammesso il riporto illimitato delle perdite a prescindere dal periodo d'imposta di conseguimento delle stesse, sia pure, se non relative ai primi 3 periodi d'imposta, nel limite dell'80% del reddito imponibile realizzato nel periodo di utilizzo delle stesse.

LA NUOVA DISCIPLINA IN SINTESI

L'aggiornata disciplina:

- esclude il limite temporale dei cinque anni per la riportabilità delle perdite di un periodo d'imposta;
- introduce il limite quantitativo dell'80 per cento del reddito imponibile all'imputazione della perdita da portare in diminuzione del reddito di ciascun periodo d'imposta;
- mantiene la possibilità, per le imprese di nuova costituzione, di compensare, in misura piena, le perdite realizzate con i redditi dei periodi d'imposta successivi senza osservare, quindi, il limite dell'80 per cento.

RIPORTO PERDITE ART. 84, TUIR		
Tipologia perdita	**Normativa attuale**	**Nuova normativa**
Perdite dei primi 3 periodi d'imposta dalla data di costituzione	Riporto illimitato. Utilizzo nel limite del reddito imponibile di ciascun periodo d'imposta successivo	Riporto illimitato. Utilizzo nel limite del reddito imponibile di ciascun periodo d'imposta successivo
Perdite dal 4° periodo d'imposta dalla data di costituzione	Riporto entro il 5° periodo d'imposta successivo. Utilizzo nel limite del reddito imponibile di ciascun periodo d'imposta successivo	Riporto illimitato. Utilizzo nel limite dell'80% del reddito imponibile di ciascun periodo d'imposta successivo

2.2 Perdite conseguite nei primi tre periodi d'imposta

Si sottolinea la **conferma** che i soggetti che si trovano nei primi tre periodi di imposta, se svolgenti una nuova attività produttiva, **possono riportare integralmente e senza limiti di tempo le perdite di detti periodi.**

Si deve ritenere che la formulazione del comma 2 dell'articolo 84 del Tuir come riscritto dalla manovra intenda privilegiare tali soggetti consentendo loro di scomputare per intero dai redditi dei periodi di imposta successivi le perdite che si sono prodotte nei primi tre anni.
In questo modo, si verrebbero a creare due modalità di riporto a nuovo delle perdite e di utilizzo:

- integrale dove la compensazione del reddito riguardi le perdite dei primi tre anni;
- all'80% laddove la compensazione del reddito riguardi le perdite prodotte dal quarto anno. Anche in questo caso, peraltro, non esisterebbe una limitazione temporale nel riporto a nuovo.

18. La chiusura delle partite IVA inattive

Per le partite IVA "inattive da tempo", per effetto dell'introduzione del nuovo comma 15-quinquies all'art. 35, DPR n. 633/72, è ora prevista la revoca d'ufficio se per 3 anni consecutivi il soggetto interessato:

- non ha esercitato l'attività d'impresa/lavoro autonomo;

ovvero

- non ha presentato la dichiarazione IVA, qualora obbligato.

Il testo normativo dispone che la revoca è impugnabile dinnanzi alle Commissioni tributarie.

1. Partite Iva inattive

Nel decreto legge n. 98/2011 conv. con modif. nella L. 15 luglio 2011 n. 111, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 164 del 16 luglio all''art. 23 viene introdotta una nuova disciplina in tema di revoca di partite Iva caratterizzate da inoperosità.

Oggetto della normativa è, infatti, la **revoca d'ufficio di partite Iva inattive**.
L'inattività della partita Iva si verifica, stante la lettura della norma, in due ipotesi specifiche:

- mancato esercizio dell'attività di impresa, arte o professione per tre anni consecutivi e comunque successivi all'apertura della partita Iva in questione;
- omessa presentazione della dichiarazione annuale ai fini Iva sempre per tre anni consecutivi.

Al verificarsi di queste due situazioni appena descritte, l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate abilitato provvede alla revoca d'ufficio del numero di partita Iva assegnato precedentemente.

2. La cancellazione delle Partite Iva

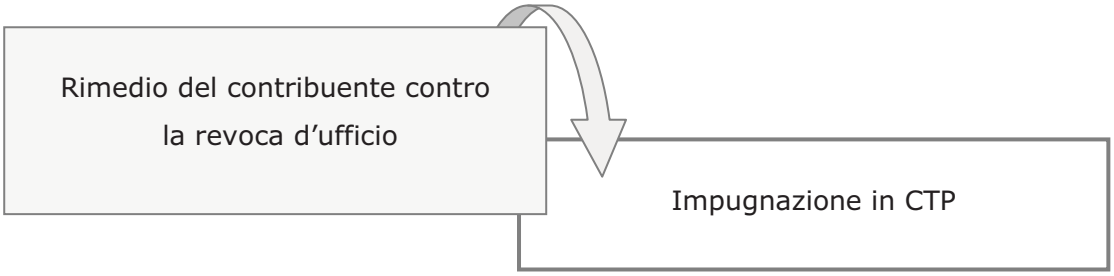
La revoca d'ufficio servirà ad alleggerire l'esagerato numero di partite Iva, pari a oltre sette milioni, con qualche milione di partite Iva inattive, che molti contribuenti magari si sono "dimenticati" di possedere.

Considerato che in totale le partite Iva sono oltre sette milioni, l'operazione potrebbe alla fine ridurre la platea a 5 milioni circa.
Dai dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate, si legge nella relazione tecnica alla manovra, il livello delle partite inattive è stimato in due milioni.

2.1 Conseguenze della cancellazione

Si ricorda come la cessazione dell'attività determina **conseguenze** rilevanti sotto il profilo impositivo, quali:

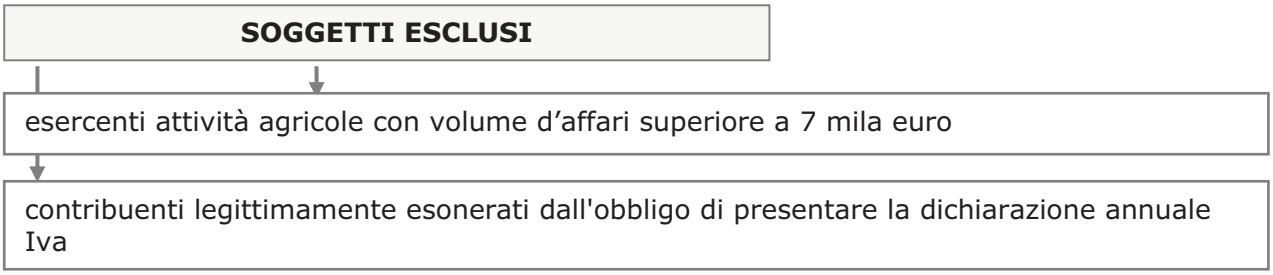
- l'assoggettamento all'imposta dei beni acquistati con esercizio del diritto alla detrazione (c.d. autoconsumo), fatta salva, per i beni ammortizzabili, la "consumazione" dell'imposta detratta per effetto del decorso del termine per la rettifica della detrazione;
- la liquidazione dell'imposta sulle operazioni fatturate in regime di esigibilità differita, ancorché non sia avvenuto l'incasso del corrispettivo.



3. Casi di esclusione

Dalla cancellazione d'ufficio della partita Iva sono esclusi

- gli **esercenti attività agricole, con volume d'affari non superiori a 7mila euro**, che sono esonerati per legge dalla dichiarazione annuale Iva, a norma dell'articolo 34 del Dpr 633/1972;
- i **contribuenti legittimamente esonerati dall'obbligo di presentare la dichiarazione annuale Iva**, quali, ad esempio, gli esercenti arti sanitarie con operazioni esenti.



4. La Sanatoria

Nel successivo comma dell'art. 23 del d.l. n. 98/2011 (conv. con modif. nella L. 15 luglio 2011 n. 111), si prevede la possibilità di **sanare** la posizione di quei contribuenti titolari di partita Iva, che non hanno provveduto a presentare nei termini previsti, la dichiarazione di cessazione attività ai fini Iva.

RICORDA - Tale dichiarazione è disciplinata all'art. 35 del DPR 633 del 1972, il cosiddetto "Decreto Iva" e va presentata all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate di competenza, entro 30 giorni successivi alla cessazione dell'attività, indicando in essa, oltre al numero di partita Iva, anche la data in cui l'attività per cui è stata aperta la partita, è venuta meno.

In sostanza i titolari di partita Iva, sebbene obbligati, che non hanno tempestivamente comunicato la cessazione dell'attività:

→ possono sanare la violazione versando, entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto (6 luglio), un importo pari alla sanzione indicata nell'articolo 5, comma 6, primo periodo, del decreto legislativo 471/1997, ridotta a un **quarto**.

RICORDA - Il richiamato comma 6 stabilisce che chiunque, essendovi obbligato, non presenta una delle dichiarazioni di inizio, variazione o cessazione di attività, previste nel primo e terzo comma dell'articolo 35 del decreto Iva, Dpr 633/1972, è punito con sanzione da 516 euro a 2.065 euro.

In pratica, si potrà sanare l'omessa dichiarazione di cessazione attività, pagando:

- entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto;
- 129 euro, (un quarto di 516 euro).

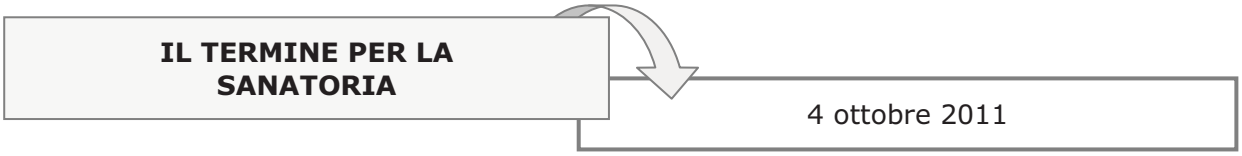
ESEMPIO - Il 30 marzo 2011, viene cessata l'attività di Tizio titolare di partita Iva. Entro il 30 aprile dello stesso anno, Tizio avrebbe dovuto presentare l'apposita dichiarazione di cessazione dell'attività ai fini Iva, ma non vi adempie. Tizio in tale circostanza avvalendosi della disposizione in esame, paga 129 euro all'Agenzia delle Entrate e la partita Iva viene chiusa, a condizione però che la suddetta violazione non sia stata già notificata.

5. I termini

Dalla lettura della norma, emerge il termine di 90 giorni dall'entrata in vigore del decreto, ossia il 6 luglio.

I 90 giorni **terminano allora il 4 ottobre 2011**.

Così, il contribuente che non ha provveduto a presentare la dichiarazione di cessazione attività ai fini Iva nel termine previsto per legge, può chiudere la partita Iva, pagando una somma pari a 129 euro entro il 4 ottobre 2011, sempre che, è bene ricordalo, la violazione non sia stata già constatata e notificata.



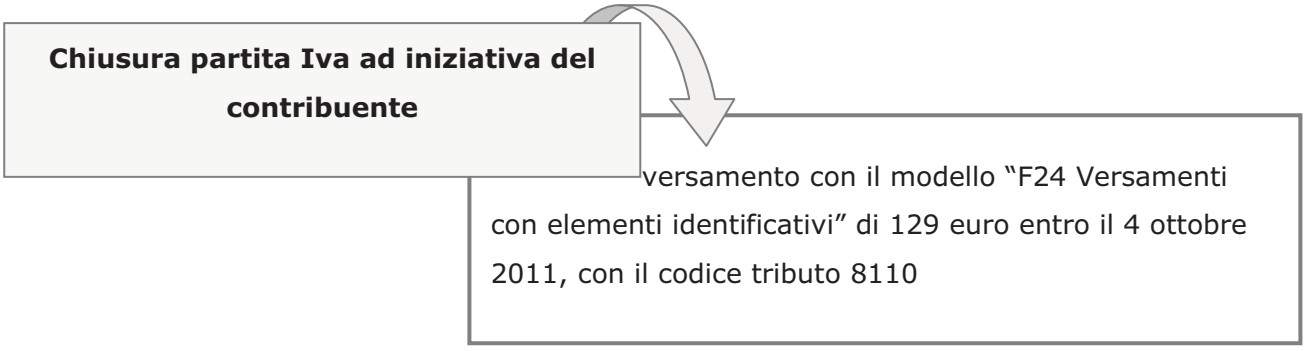
6. Adempimenti del contribuente

Gli adempimenti del contribuente che deve così chiudere la sua partita Iva, corrispondono in:

- il pagamento di 129 euro,
- entro il 4 ottobre 2011,
- mediante il modello F24 Versamenti con elementi identificativi,
- utilizzando il codice tributo 8110.

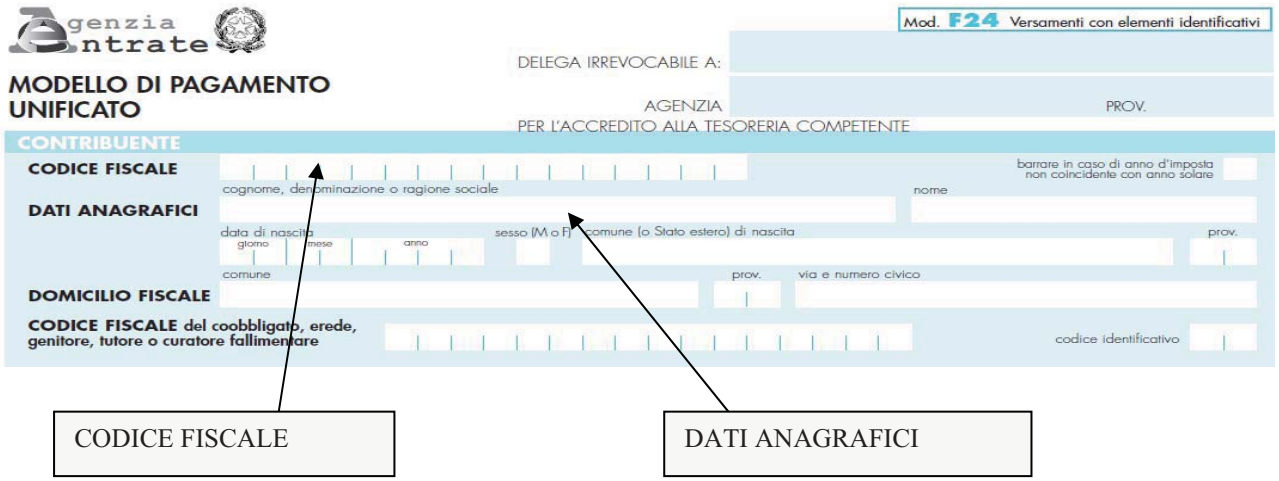
Questo codice tributo, è stato appositamente istituito dall'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 72/E dell'11 luglio 2011, con cui la stessa Agenzia provvede a dare indicazioni importanti al contribuente che intende cogliere l'opportunità presente nel decreto, di sanare la sua posizione, onde evitare di incorrere in sanzioni di importo molto elevato, che possono arrivare anche a un massimo di 2.065 euro.

Un procedimento semplificato, dunque, che non contempla neppure, l'onere, richiamato nella relazione, di presentare "apposita comunicazione" di cessazione dell'attività, comunicazione che è stata invece opportunamente incorporata nello stesso modello F24: **la partita Iva verrà infatti chiusa sulla base dei dati indicati nel modello**.

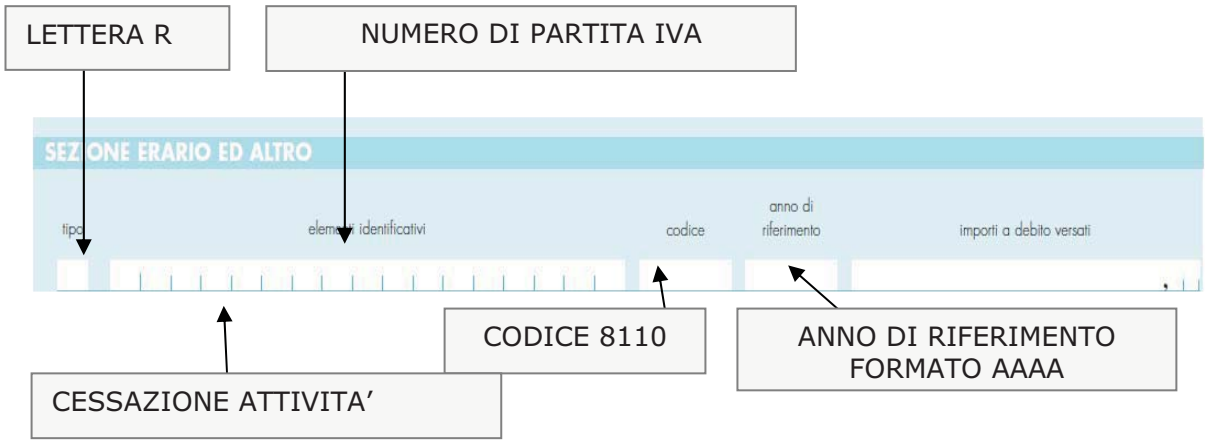


Oltre all'istituzione del **codice tributo 8110** denominato "*Sanzione per l'omessa presentazione della dichiarazione di cessazione attività di cui all'art. 35, comma 3 del DPR 633/1972- Sanatoria di cui all'articolo 23, comma 23, d.l. n. 98/2011",* l'Agenzia precisa che nel modello di versamento "F24 Versamenti con elementi identificativi", vanno inseriti:

- nella sezione "*Contribuente"*, i dati anagrafici e codice fiscale del contribuente versante;



- Nella sezione *"Erario ed altro",* vanno indicati:
  - nel campo TIPO, la lettera R;
  - nel campo ELEMENTI IDENTIFICATIVI, la partita Iva cessata;
  - nel campo CODICE, il codice tributo di riferimento, 8110;
  - nel campo ANNO DI RIFERIMENTO, l'anno in cui è cessata l'attività.



LA CHIUSURA DELLA PARTITA IVA
➢ Occorre pagare 129 euro utilizzando il modello F24 con dati identificativi ➢ Il codice tributo è 8110 ➢ Il numero di partita Iva da chiudere va indicato nel mod. F24 e non serve presentare la dichiarazione di cessazione ➢ La scadenza è il 4 ottobre 2011 ➢ La sanatoria è preclusa se la violazione è stata già constatata

7. La mancata attivazione da parte del contribuente

L'Agenzia delle Entrate con il comunicato stampa dell'11 luglio scorso, ha chiarito «*cosa succede se non si chiude la partita Iva*». A tal proposito è stato sottolineato come per i contribuenti obbligati, che hanno omesso di presentare la dichiarazione di cessazione attività e non colgono l'opportunità che il decreto legge 98/2011 ora concede, l'Agenzia può procedere alla chiusura d'ufficio della partita Iva, irrogando nel contempo una sanzione fino a massimo 2.065 euro. Al riguardo, va ricordato che l'ipotesi della sanzione di 2.065 euro è abbastanza teorica. Infatti, l'articolo 5, comma 6, secondo periodo, del decreto legislativo 471/97, dispone che la sanzione, variabile da un minimo di 516 euro a un massimo di 2.065 euro, è ridotta a un quinto del minimo se l'obbligato provvede alla regolarizzazione della dichiarazione presentata nel termine di trenta giorni dall'invito dell'ufficio. Ora, considerato che un quinto del minimo è uguale a 103,20 euro (un quinto di 516 euro), ciò significa che il contribuente "distratto" che non si avvale della sanatoria con il forfait di 129 euro, potrà pagare meno a richiesta dell'ufficio.

19. Le nuove sanzioni per gli Studi di Settore

La manovra estiva 2011 inasprisce le conseguenze dell'errata o omessa compilazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti o della non corretta indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore.

Viene prevista la sanzione di 2065,83 euro (pena massima) nel caso di omessa presentazione del modello relativo agli studi di settore. Inoltre in caso di dichiarazione infedele (con un reddito imponibile inferiore a quello accertato o comunque un'imposta inferiore a quella dovuta) l'ordinaria sanzione (che va dal 100 al 200%) viene aumentata del 50 per cento. Che si somma all'ulteriore aumento del 10% previsto per effetto del previgente comma 2 bis dell'articolo 1 del Dlgs 471/97.

In ogni caso, è necessario che il maggior reddito accertato, a seguito della corretta applicazione degli studi, sia superiore al 10% del reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato dal contribuente.

In presenza di omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per l'applicazione degli studi o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità non sussistenti, l'ufficio può procedere ad accertamento induttivo del reddito del contribuente, sempre a condizione che il maggiore reddito accertato a seguito della corretta applicazione degli studi sia superiore al 10% del reddito dichiarato.

1. Premessa

Il D.L. 6 luglio 2011, n. 98 conv. con modif. nella L. 15 luglio 2011 n. 111, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 164 del 16 luglio introduce una serie di disposizioni al fine di razionalizzare la disciplina degli studi di settore, intervenendo, in particolare, sulle sanzioni applicabili in caso di omessa presentazione del relativo modello.

Più specificamente:

- il comma 1 dell'art. 8, D.Lgs. n. 471/97 è stato modificato prevedendo che in caso di **omessa presentazione** del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore se l'adempimento è dovuto ed il modello non è stato presentato, anche a seguito di specifico invito da parte dell'Ufficio, è applicabile la sanzione in misura massima (€ 2.065);
- al comma 2 dell'art. 39, DPR n. 600/73 è stata aggiunta la lett. e) in base alla quale è stata estesa la possibilità di effettuare **l'accertamento induttivo** anche nelle ipotesi di:
  - ✓ omessa o infedele indicazione dei dati previsti dal citato modello per la comunicazione ai fini degli studi di settore;
  - ✓ indicazione di cause di esclusione/inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti.

La disposizione in commento opera a condizione che siano irrogabili le sanzioni di cui al comma 2-bis dell'art. 1, D.Lgs. n. 471/97 applicabili nel caso in cui il maggior reddito d'impresa/lavoro autonomo, accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, sia superiore al 10% del reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato. In pratica l'accertamento induttivo a causa dell'infedeltà della compilazione del modello degli studi di settore è possibile solo qualora l'errore di compilazione abbia determinato lo scostamento significativo (> 10%) del reddito;

- al comma 4-bis dell'art. 10, Legge n. 146/98 è stata soppressa la disposizione che prevedeva che in caso di rettifica del reddito imponibile sulla base delle citate presunzioni "semplici" nella motivazione dell'atto l'Ufficio deve evidenziare le ragioni che inducono lo stesso a disattendere le risultanze degli studi di settore in quanto inadeguate a stimare correttamente il volume di ricavi/compensi potenzialmente ascrivibili al contribuente;
- la **sanzione per infedele dichiarazione è elevata del 50%** (diventa 150%) nel caso di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore se l'adempimento è dovuto ed il modello non è stato presentato anche a seguito dell'invito da parte dell'Ufficio. Analoga maggiorazione è prevista ai fini IVA mediante la modifica dell'art. 5, D.Lgs. n. 471/97 e ai fini IRAP mediante la modifica dell'art. 32, D.Lgs. n. 446/97

2. Omessa presentazione della dichiarazione

Nel caso di infedele dichiarazione, invece, il comma 2 dell'articolo 1 del Dlgs 471/97 prevede una sanzione che va dal 100 al 200% della maggiore imposta o della differenza di credito.

RICORDA - Tale misura era stata, già in passato, incrementata del 10% (passando, quindi, dal 110 di minimo al 220% di massimo) nei casi di omessa o infedele dichiarazione dei dati degli studi di settore, oppure nelle ipotesi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità non sussistenti (comma 2-bis).

Ora, la sanzione per infedele dichiarazione viene portata:

- **dal 150% (misura minima) al 300% (misura massima),**
  - → laddove il modello per la comunicazione dati sia completamente omesso, tanto in sede originaria, quanto a seguito dell'invito dell'Agenzia.

ATTENZIONE - Perché scatti questa seconda maggiorazione è comunque necessario il verificarsi della condizione di contestazione di un **maggior reddito superiore al 10%** di quanto dichiarato.

Analoga maggiorazione è prevista:

- ai fini IVA mediante la modifica dell'art. 5, D.Lgs. n. 471/97;
- ai fini IRAP mediante la modifica dell'art. 32, D.Lgs. n. 446/97.

NUOVO COMMA 2- BIS) ART. 1 D. LGS 471/1997

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

Infedeltà del modello per l'applicazione degli studi di settore	SANZIONE MINIMA 100% della maggiore imposta
	SANZIONE MASSIMA 200% della maggiore imposta

Maggiorazione del 50% nel caso in cui il contribuente non ha presentato il modello per la raccolta dati degli studi di settore (nemmeno a seguito dell'invito dell'Agenzia delle Entrate)*	SANZIONE MINIMA 150% della maggiore imposta
	SANZIONE MASSIMA 30% della maggiore imposta

**il maggior reddito accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, deve essere superiore al 10% di quello dichiarato dal contribuente*

3. Sanzione massima di 2.065 €

Inoltre nel caso di omessa presentazione del modello per la raccolta dati, la sanzione dell'articolo 8, comma 1 del Dlgs 471/97, **si applica nella misura massima di 2.065 euro.** Tale situazione prescinde dall'esito del conteggio della dichiarazione (infatti è prevista in misura fissa), dato che colpisce una violazione relativa alla mancata fornitura di dati utili ai fini del compimento dei controlli.

OSSERVA - Sembra comunque tuttavia ammessa l'irrogazione del minimo (258 euro) nei casi in cui il contribuente provveda alla presentazione, sia pure tardivamente, anche a seguito di specifico invito dell'Agenzia delle Entrate.

OMESSA PRESENTAZIONE DEL MODELLO PER L'APPLICAZIONE DEGLI STUDI DISETTORE

→ Sanzione massima di 2065 €

4. Accertamento nei confronti dei soggetti congrui

Per quanto riguarda l'accertamento nei confronti dei soggetti congrui a seguito delle modifiche introdotte dalla manovra estiva sarà più semplice per gli Uffici delle Entrate disattendere le risultanze di congruità degli studi e procedere comunque con accertamenti analitico induttivi.

Secondo quanto previsto dall'art. 10 comma 4 – bis L. 146/1998) in vigore prima dell'approvazione della manovra estiva 2011 in caso di accertamento analitico nei confronti di un soggetto congruo agli studi di settore:

→ "*nella motivazione dell'atto devono essere evidenziate le ragioni che inducono l'ufficio a disattendere le risultanze degli studi di settore in quanto inadeguate a stimare correttamente il volume di ricavi o compensi potenzialmente ascrivibili al contribuente*".

Si trattava di una sorta di affermazione del risultato degli studi di settore rispetto alle altre metodologie accertative basate sempre su presunzioni semplici. In sostanza, se un contribuente risultava in linea con i risultati di Gerico, l'ufficio doveva rappresentare nella motivazione le ragioni per le quali effettuava un accertamento nei confronti di un contribuente "potenzialmente in regola".

Con la manovra estiva 2011 tale periodo:

→ **è stato eliminato**.

Quindi, non dovendo dare esplicita motivazione delle cause e circostanze che hanno indotto gli uffici a disattendere le risultanze dello studio di settore sarà più facile per questi ultimi attivare rettifiche ai redditi d'impresa o di lavoro autonomo dichiarati dai contribuenti.

4.1 Franchigia

A mettere al riparo il contribuente **rimane solamente la franchigia** prevista dal periodo precedente dell'art. 10 comma 4 – bis L. 146/1998 secondo il quale

→ "*Le rettifiche sulla base di presunzioni semplici di cui all'articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54, secondo comma, ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.* 633, *non possono essere effettuate nei confronti dei contribuenti che dichiarino, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori al livello della congruità, ai fini dell'applicazione degli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, tenuto altresì conto dei valori di*

coerenza risultanti dagli specifici indicatori, di cui all'articolo 10-bis, comma 2, della presente legge, qualora l'ammontare delle attività non dichiarate, con un massimo di 50.000 euro, sia pari o inferiore al 40 per cento dei ricavi o compensi dichiarati".

In sostanza l'art. 10, comma 4-bis, Legge n. 146/1998, prevede, che i **contribuenti risultati congrui** (anche per adeguamento) ai ricavi stimati da Gerico, tenendo conto anche degli indicatori di normalità economica, sono posti al riparo da ulteriori accertamenti analitico induttivi qualora l'ammontare delle attività non dichiarate siano pari o inferiori al 40% dei ricavi/compensi dichiarati e contemporaneamente siano pari o inferiori a € 50.000

ATTENZIONE - Perché operi la franchigia oltre ai presupposti di natura quantitativa e alla limitazione della protezione alla sola tipologia di accertamento analitico-induttivo, il Legislatore impone quale condizione irrinunciabile che **la congruità e la coerenza richieste siano veritiere**, ossia, che il contribuente non debba essere sanzionato per omessa o infedele comunicazione dei dati rilevanti per gli studi di settore. In pratica, occorre che i dati siano stati debitamente trasmessi e che siano rappresentativi della realtà dell'attività economica che presenta la congruità e coerenza.

ACCERTAMENTO NEI CONFRONTI DEI SOGGETTI CONGRUI	
Normativa ante Manovra estiva 2011	- non possibile se entro la franchigia da accertamento - necessità di evidenziare le ragioni che hanno indotto l'Ufficio a disattendere le risultanze dello studio di settore
Normativa post manovra estiva 2011	- non possibile se entro la franchigia da accertamento

5. Approvazione degli studi di settore

Da ultimo si fa presente che con la manovra estiva 2001 all'art. 1, DPR n. 195/99 è aggiunto il nuovo comma 1-bis in base al quale dal 2012:

- gli studi di settore devono essere pubblicati in G.U. entro il 31.12 "del periodo d'imposta nel quale entrano in vigore";
- eventuali integrazioni (per tenere conto degli andamenti economici e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali) devono essere pubblicate in G.U. entro il 31.3 "del periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in vigore".

Con tale disposto normativo entra a regime la possibilità di integrare gli studi di settore entro il 31 marzo senza dover ricorrere ogni anno alla specifica disposizione prevista nel "Decreto milleproprghe".

20. Esecutività avvisi di accertamento

Il Decreto - Legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito con Legge 12 luglio 2011 n. 106, prima, e il Decreto – Legge 6 luglio 2011 n. 98 (Manovra correttiva), convertito con Legge 111/2011, dopo, hanno introdotto, tra le altre, quattro rilevanti novità, che saranno passate in rassegna nel seguente capitolo. La prima, è la proroga dal 1° luglio 2011 al 1° ottobre 2011, dell'entrata in vigore della normativa degli accertamenti immediatamente esecutivi. La seconda, è rappresentata da quello che è stato definito il "semestre bianco", ossia la sospensione automatica per un periodo di 180 giorni, decorrenti dall'affidamento in carico all'agente di riscossione, di tutti gli atti accertamento che saranno esecutivi a partire dal 1°ottobre 2011.

La terza, invece, concerne il termine, sempre di 180 giorni, imposto alle Commissioni tributarie di prima istanza, per decidere sulla richiesta di sospensiva presentata dal contribuente/ ricorrente. La quarta ed ultima, riguarda la possibilità di richiedere una rateizzazione delle somme dovute al fisco, anche per gli importi che non superino i 2 mila euro.

1. Premessa

Il Decreto - Legge 13 maggio 2011, n. 70, concernente Semestre Europeo - Prime disposizioni urgenti per l'economia, meglio noto come "Decreto sviluppo", convertito con Legge 12 luglio 2011 n° 106, prima, e il Decreto – Legge 6 luglio 2011 n°98 (Manovra correttiva), convertito con Legge 111/2011, dopo, hanno introdotto, tra le altre, quattro rilevanti novità, che saranno passate in rassegna di seguito.

La prima, è la proroga dal 1° luglio 2011 al 1° ottobre 2011, dell'entrata in vigore della normativa degli accertamenti immediatamente esecutivi.
La seconda, è rappresentata da quello che è stato definito il "semestre bianco", ossia la sospensione automatica per un periodo di 180 giorni, decorrenti dall'affidamento in carico all'agente riscossore, di tutti gli atti accertamento che saranno esecutivi a partire dal 1°ottobre 2011.
La terza, invece, concerne il termine, sempre di 180 giorni, imposto alle Commissioni tributarie di prima istanza, per decidere sulla richiesta di sospensiva presentata dal contribuente/ ricorrente.

La quarta ed ultima, riguarda la possibilità di richiedere una rateizzazione delle somme dovute al fisco, anche per gli importi che non superino i 2 mila euro.

Tali innovazioni vanno inquadrate all'interno di un pacchetto di misure ben più ampio, miranti a ridurre il peso della burocrazia che grava sulle imprese e più in generale sui contribuenti, mediante un sistema di semplificazione fiscale.

Esse, in tutta evidenza, sono state assunte dal legislatore, al fine di fornire una concreta risposta alle aspre critiche che, sino a poco tempo fa, da più parti si erano levate contro l'eccessiva invasività delle procedure di riscossione dei tributi messe in atto da Equitalia.

Ciò premesso, in ordine alle quattro novità in esame, andremo ad osservare quanto segue.

2. Sospensione automatica di 180 gg

Si premette che la prima e la seconda novità meritano una trattazione unitaria, giacché vertenti entrambe in materia di accertamento esecutivo.
Ciò detto, si osserva quanto segue.

2.1 Accertamenti esecutivi a partire dal 1° ottobre 2011

Le attività di riscossione relative agli avvisi di accertamento emessi dalla Agenzia delle Entrate, ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte sul valore aggiunto ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, e relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi, saranno immediatamente esecutivi, se notificati a partire dall'1 luglio 2011.

Questo aveva previsto il legislatore, con l'art. 29 decreto legge n. 78 del 31 maggio 2010, convertito, con modifiche, dalla Legge n. 122 del 30 luglio 2010.
Ebbene, il D. L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con legge 111/2011, è intervenuto sull'articolo 29 del decreto legge n. 78 del 2010, stabilendo l'entrata in vigore delle norme in materia di accertamenti esecutivi non più dal 1° luglio ma dal 1° ottobre 2011.

Dunque, la norma che accorpa l'avviso di accertamento alla cartella di pagamento scatterà tre mesi dopo rispetto alla data inizialmente fissata.

Entrata in vigore accertamento esecutivo	*Prima della riforma:* → *1°luglio 2011*	*Dopo la riforma:* → *1° ottobre 2011*

Orbene, **a partire dal 1° ottobre 2011**, gli avvisi di accertamento emessi dall'Ente riscossore, ai fini, delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, **relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi**, diventeranno immediatamente esecutivi decorsi 60 giorni dalla notifica.

Essi dovranno, peraltro, espressamente recare l'avvertimento che, decorsi ulteriori 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, sarà affidata direttamente in carico agli agenti della riscossione anche e soprattutto ai fini dell'esecuzione forzata, con le modalità determinate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, di concerto con la Ragioneria generale dello Stato e senza la necessità di redigere e notificare la cartella esattoriale.
In sintesi, l'avviso di accertamento cumulerà la cartella esattoriale, che non dovrà più essere successivamente redatta e notificata.

A partire, poi, dal 61° giorno dalla notifica dell'avviso di accertamento, le somme richieste saranno maggiorate degli interessi di mora, calcolati a partire dal giorno successivo della

notifica degli atti stessi, anche se sulle somme da versare non sarà comunque dovuta la sanzione per omesso versamento.
Decorso un anno dalla notifica, l'espropriazione forzata dovrà essere preceduta dalla notifica dell'avviso di cui all'art. 50 del D.p.r. n. 602/1973.

→ **Novità**: accertamento esecutivo, ovvero l'avviso cumula la cartella

Avvisi di accertamento emessi ai fini:	→ Delle imposte sui redditi; → dell'imposta sul valore aggiunto; → ed il connesso provvedimento di erogazione delle sanzioni.
Relativi ai periodi di imposta:	→ in corso ala data del 31 dicembre 2007.
Definitività dell'accertamento:	→ trascorsi 90 gg, ossia: • **60 gg.,** termine per presentare ricorso + **30 gg.,** termine entro cui verranno dati in carico all'agente riscossore.

2.2 Sospensione automatica per 180 gg

Tuttavia, ai sensi dell'art. 7 del D. L. 70/2011, convertito con L. 106/2011, recante misure di semplificazione fiscale, l'esecuzione forzata resterà *"sospesa per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione degli atti di cui alla lettera a)".*

Ne discende che, a partire dal 1° ottobre 2011, sarà operativa la sospensione automatica di 180 giorni degli atti di accertamento trasmessi dall'Agenzia delle Entrate ad Equitalia, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto che saranno esecutivi, e relativi ai periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007.

In conclusione, l'agente riscossore dovrà attendere 6 mesi prima di poter esperire il primo atto esecutivo, ossia il pignoramento dei beni del contribuente - debitore.

Per completezza espositiva, infine, si rammenta che, l'art. 7, comma 2, lett. n), del D.L. n. 70/2011, (cd. decreto sviluppo), nella precedente formulazione, prevedeva la sospensione dell'esecuzione forzata, fino alla data di emanazione del provvedimento che avrebbe deciso sull'istanza di sospensione e, in ogni caso, per un periodo non superiore a 120 giorni dalla data di notifica dell'istanza stessa. Tanto, nel caso di richiesta, da parte del contribuente, della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, ai sensi dell'art. 47 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Lo scenario, quindi, è completamente mutato.
Evidentemente, la descritta sospensione è giunta in aiuto di tutti quei contribuenti che, dal 1° ottobre 2011, potrebbero vedersi notificare un avviso di accertamento esecutivo.

Sospensione automatica di 180 gg., decorrente dall'affidamento in carico all'agente riscossore.	→ Vale per gli avvisi notificati dal 1° ottobre 2011.
Nella versione precedente alla conversione	→ sospensione dell'esecuzione forzata, fino alla data di emanazione del provvedimento che avrebbe deciso sull'istanza di sospensione giudiziale e, in ogni caso, per un periodo non superiore a 120 giorni dalla data di notifica dell'istanza stessa

2.3 Slittamento della riscossione di 270 gg

Infatti, a fare due conti, nel caso in cui il contribuente decida di non impugnare l'atto dinanzi alla competente Commissione Tributaria Provinciale, i tempi della riscossione potrebbero slittare di ben 270 giorni (quasi 9 mesi).
Infatti, ai sopra indicati 180 giorni, si andrebbero ad aggiungere:

- sia i 60 giorni che il contribuente avrebbe avuto a diposizione per presentare ricorso;
- sia i 30 giorni concessi alle Entrate, per trasmettere gli accertamenti divenuti definitivi ad Equitalia.

Vi è da considerare, infine, che per il contribuente sarà estremamente difficile monitorare il termine dal quale inizieranno a decorrere i detti 180 gg., giacché il legislatore non ha posto all'Agenzia dell'Entrate alcun onere di notifica in favore del debitore riguardo alla data di trasmissione degli atti ad Equitalia.
Tale termine di decorrenza, quindi, sarà un termine, per così dire, "mobile", poiché potrebbe iniziare a decorrere da uno qualsiasi dei 30 giorni entro i quali gli atti di accertamento definitivo dovranno essere affidati all'agente riscossore.

Se non viene impugnato l'avviso, grazie alla sospensione dall'affidamento in carico all'agente di riscossione:	→ i tempi della riscossione potrebbero slittare di ben 270 giorni, ossia: • 60 (termine ricorso) **+** • 30 (termine per trasmettere avvisi ad Equitalia) **+** • 180 (sospensione dall'affidamento in carico)

La sospensione non opera:	→ con riguardo alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalle norma ordinarie a tutela del creditore; → l'aggressione, dei beni del debitore, potrebbe per questo avvenire prima dei 180 gg. di sospensione ma sempre dopo almeno 90 gg. dalla notifica dell'accertamento esecutivo.

2.4 Emissione di misure cautelari in favore dell'ente creditore

Attenzione, infine, perché il detto articolo 7, D.L. 70/2011, lascia inalterati due principi, contenuti nell'art. 29 D.L. 78/2010, che si confermano, pertanto, come le eccezioni alla regola.

La sospensione in parola ***"non si applica con riguardo alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalle norma ordinarie a tutela del creditore".***

In altre parole, viene fatta salva la possibilità dell'ente creditore di richiedere ed ottenere l'adozione, da parte del giudice, di misure atte a tutelare i suoi propri interessi.

Tra queste, tanto per citarne alcune:

- iscrizione di ipoteche;
- sequestri conservativi;
- fermi amministrativi o di veicoli e di somme di denaro.

A tal proposito, però, si fa presente che le norme relative alla possibilità di procedere ad iscrizione ipotecaria sui beni immobili del debitore, hanno subito anch'esse delle importanti modifiche, sempre ad opera del Decreto sviluppo.
Ricordiamo a tal proposito che la modifica in parola ha riguardato la rimodulazione delle soglie di debito oltre le quali l'agente della riscossione potrà ipotecare la casa e gli altri immobili del contribuente.
Nella specie, si va da un innalzamento ad 8 mila euro dell'importo base a partire dal quale può scattare l'iscrizione ipotecaria che sale però a 20 mila euro se la casa è l'abitazione principale del contribuente o se il debito con il Fisco è contestato (od ancora contestabile) davanti ad una Commissione Tributaria.
Alla luce di quanto, sopra, quindi, **ogni qualvolta sussista un fondato pericolo per la riscossione, da ravvisare successivamente all'affidamento in carico degli atti (e quindi sempre dopo almeno 90 giorni dalla notifica al contribuente), l'aggressione**

patrimoniale potrebbe avvenire anche prima dei centoottanta giorni previsti dalla novella legislativa in esame.

2.5 Proposizione del ricorso

Nel caso in cui, invece, il contribuente decida di impugnare l'avviso di accertamento, entro il termine di 60 giorni concesso per inoltrare il ricorso, **l'ufficio provvederà, comunque, ad iscrivere provvisoriamente a ruolo un somma pari ad 1/3 della maggiore imposta accertata.**

Al fine di bloccare l'esecutività dell'avviso, al contribuente/ricorrente, non resterà altra strada da seguire se non quella di chiedere una sospensiva giudiziale, ed eventualmente anche amministrativa, in modo tale da tentare di tutelarsi nell'attesa che si arrivi alla definizione della controversia.

La parola d'ordine, quindi, sarà guadagnare tempo, soprattutto se si ritiene che la pretesa dell'Amministrazione non sia affatto dovuta o possa ingenerare, comunque, un danno.

E proprio in tale contesto che si andrà ad inserire l'ulteriore novità introdotta con il decreto sviluppo.

Impugnazione dell'avviso di accertamento:	→ *entro 60 gg. dalla notifica dell'avviso*
Conseguenze, dopo la riforma:	→ *iscrizione provvisoria a ruolo **di 1/3** delle maggiori somme contestate, **al posto del 50%,** previsto ante - riforma*

2.6 Sospensiva e obblighi della Ctp

Anche l'ulteriore novità legislativa in esame, deve essere letta, nell'ottica di favorire il contribuente che decida di "difendersi" dall'entrata in vigore, il prossimo 1° ottobre 2011, dell'accertamento immediatamente esecutivo.

Vediamo perché, premettendo che, con l'occasione, si darà pure conto di taluni aspetti puramente procedurali che ad essa sono connessi.

Ebbene, come anticipato, il D.L. 70/2011, convertito con L. 106/2011, è, altresì, intervenuto sui termini concessi alle Commissioni tributarie provinciali per decidere sulla richiesta di sospensiva formulata dal ricorrente.

Tale intervento è consistito nell'inserimento di un V comma - bis, nell'art. 47 del D. lgs. 546/1992.

Alla luce di tale nuovo comma il contribuente che abbia fatto istanza di sospensione dell'esecuzione, in occasione dell'impugnazione dell'avviso di accertamento, avrà diritto all'ottenimento di una pronuncia, sull'accoglimento o meno di essa, entro il termine di sei mesi (180 giorni).

Prima della riforma, invece, il giudice tributario doveva decidere sulla sospensiva in occasione della prima udienza utile e che tale termine era ordinatorio e non perentorio.

Da oggi, invece, la C.t.p. avrà a sua disposizione il detto termine di 180 gg. entro il quale sarà tenuta ad emettere un'apposita ordinanza di diniego ovvero di accoglimento.

In tale ultimo caso, evidentemente, non sarà possibile procedere ad esecuzione forzata, nei confronti dei beni del debitore, fintanto che non avvenga il deposito della sentenza di primo grado.

E ciò, a tutto vantaggio del ricorrente debitore che abbia ottenuto la salvifica sospensiva.

Decisione sulla sospensiva, ex art. V comma – bis art. 47 L.546/92 appena introdotto	
Prima della riforma:	alla prima udienza utile dopo il deposito (termine ordinatorio)
Dopo la riforma	obbligatoriamente entro 180 gg. dal deposito

2.7 I presupposti per la sospensiva

Ma quali sono i presupposti per potere ottenere la sospensiva?

Di per sé l'istanza di sospensione giudiziale è un atto incidentale proponibile contestualmente al ricorso ovvero con separato atto successivo. L'istanza in commento è prevista ex art. 47 del d.lgs. 546/92, il quale individua i presupposti sostanziali che devono ricorrere affinché la Commissione Tributaria Provinciale possa emettere il provvedimento di sospensione.

Tali presupposti sono individuati nel *fumus boni juris* e nel danno, *periculum in mora*.

Il primo dei requisiti, in verità, non è espressamente previsto dall'articolo in commento, tuttavia, esso è ricavabile dalla lettura dei successivi commi III e IV che richiedono, invece, espressamente un esame, ancorché sommario, delle ragioni di fatto e/o di diritto addotte dal ricorrente a sostegno della sua pretesa.

Orbene, qualora la Commissione adita dovesse ritenere il ricorso inammissibile, poiché pretestuoso oppure infondato, non vi sarebbe ragione di concedere la sospensione dell'atto in quanto, in tali casi, mancherebbe certamente il requisito che subordina la concessione della sospensione alla sussistenza di ragioni che, almeno in prima battuta, facciano ritenere fondate nel merito le eccezioni del contribuente avverso le pretese dell'Amministrazione.

La C.t.p., quindi, nell'esaminare la domanda di sospensiva, ai fini della concessione della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, dovrà valutare la probabilità che il giudizio si concluda in favore del contribuente.

Per l'appunto, il *fumus boni juris*.

In ordine al **danno grave ed irreparabile,** invece, esso è espressamente previsto dal comma 1, dell'art. 47, in questione.

Tale danno si caratterizza per essere un danno di natura patrimoniale, la cui sussistenza o meno dovrà essere valutata sia oggettivamente, sia soggettivamente e cioè tenuto conto delle condizioni economiche in cui si viene a trovare il contribuente.

In buona sostanza, se l'Amministrazione pretendesse di riscuotere una somma oggettivamente rilevante, a fare la differenza sarebbe la capacità patrimoniale del contribuente a cui la pretesa è rivolta.

Infatti, una cosa è pretendere 100 da una qualsivoglia azienda leader in un dato settore e che possa contare su un patrimonio di 1000, altra cosa, è rivolgere una pretesa, anche più modesta, ad una piccola impresa a conduzione familiare che, in un periodo di crisi economica come è il nostro, rischia di chiudere i battenti da un momento all'altro.

Appare, pertanto, quanto meno inopportuno il fare sopportare al contribuente un carico finanziario in tutti i casi in cui ai giudici si palesi l'assoluta infondatezza della pretesa impositiva, soprattutto qualora si tenga conto che il contribuente colpito, per fare fronte al debito, potrebbe essere costretto anche ad alienare alcuni dei propri beni o licenziare dei lavoratori o, peggio ancora, chiudere del tutto la propria attività imprenditoriale.

In conclusione, la sussistenza del danno grave ed irreparabile va sempre valutata in ragione delle condizioni soggettive dell'istante.

Quello che il giudice deve valutare in sede di sospensione è la gravità e l'irreparabilità del danno che al contribuente può derivare dall'obbligo di dover far fronte, in quel momento, ad una pretesa dell'Ente creditore che appaia, con ogni probabilità illegittima.

Il collegio, dunque, sentite le parti in camera di consiglio e valutato sommariamente il merito, deve provvede con ordinanza motivata non impugnabile (comma IV) **entro il termine di 180 gg** (comma V – bis, appena introdotto dal decreto sviluppo).

Ma ciò non toglie che la commissione, nel caso sussistano delle circostanze sopravvenute al provvedimento cautelare assunto, su istanza motivata di parte, possa revocarlo o modificarlo prima della sentenza (comma VIII).

Si rammenta, infine, che la sospensione potrebbe anche essere parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa, nei modi e termini indicati nel provvedimento (comma V).

Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.

Modalità presentazione istanza sospensione giudiziale	→ unitamente al ricorso oppure, → con separato atto successivo
Requisiti per ottenere il provvedimento di accoglimento	→ fumus boni juris – fondatezza della domanda del ricorrente; → periculum in mora, possibilità che dall'esecuzione derivi un danno grave ed irreparabile

2.8 Sospensione per eccezionale urgenza

A ben vedere, infine, ex **art. 47, del D.lgs. 546 del 1992, III comma**, sussiste anche la possibilità che: *"in caso di **eccezionale urgenza** il presidente, previa delibazione del merito, con lo stesso decreto, può motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio"*, senza chiarire se per presidente debba essere inteso quello della Commissione Tributaria Provinciale, o di una sua Sezione.

Peraltro, negli anni, non sono intervenute pronunzie che abbiano dato una responso certo al quesito.

Comunque sia, si ritiene che la competenza vada stabilita a seconda che l'istanza sia stata depositata unitamente al ricorso oppure con separato atto successivo.

Nel primo caso, infatti, la decisione sulla sospensiva in via di urgenza sarebbe del presidente della commissione mentre, nel secondo caso, del presidente della Sezione al quale il ricorso è stato assegnato.

Vi è da registrare, comunque, che, proprio per tale ambiguità interpretativa, la norma trova scarsa applicazione anche se il Consiglio di presidenza di Giustizia tributaria, con le delibere 19.2.2008 e 122/2010, nel prendere atto della difficoltà di fissare le udienze per la trattazione delle istanze di sospensiva, prima entro 60 giorni dalla notifica delle cartelle, con tutte le conseguenze negative per il debitore, ha esortato tutte le C.t.p. a dare maggiore attenzione alla richiesta di sospensiva presentata *ex* art. 47, comma III, L. 546/92.

Sospensiva in casi eccezionale urgenza	→ in caso di eccezionale urgenza il presidente, previa delibazione del merito, con lo stesso decreto, può motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio.

A chi va rivolta	→ al presidente della C.t.p. se la causa non è stata ancora assegnata; → al presidente del Collaggio, se la causa è stata assegnata ad una Sezione

2.9 Sospensione amministrativa

La sospensiva giudiziale, però, non è l'unica via che il contribuente può percorre nel tentativo di bloccare temporaneamente l'esecutività in un atto, al fine di guadagnare tempo utile alla propria difesa.

Il medesimo, infatti, potrà anche depositare un'istanza di sospensione in sede amministrativa rimedio questo che, si badi, **non è alternativo alla sospensiva giudiziale, ma con essa cumulabile**.

In buona sostanza, in concomitanza alla sospensiva richiesta di fronte alla Commissione tributaria di prima istanza, potrà essere richiesta la sospensione della riscossione, a titolo provvisorio ed in attesa della sentenza di primo grado, all'Agenzia delle Entrate che ha emesso l'accertamento.

L'istanza di sospensione amministrativa	→ rivolta all'Agenzia delle Entrate che ha emesso l'atto.
Modalità di presentazione	• dovrà essere redatta su carta semplice; • depositata presso l'Ufficio che ha emesso il provvedimento contestato; • ad essa dovranno allegarsi sia la copia dell'atto impugnato che la copia del ricorso presentato in C.t.p.
Presupposti per ottenerla	→ fumus boni juris; → periculum in mora; (gli stessi di quella giudiziale).
n.b.: è cumulabile con l'istanza giudiziale e non alternativa ad essa	
Provvedimento	**Espresso:** → di accoglimento; → di rigetto.
In caso di rigetto	L'amministrazione dovrà: → comunicare il perché intende rigettare l'istanza, indicando i motivi;

	→ invitare l'istante a formulare entro 10 giorni, osservazioni scritte.
Tempi della risposta	Entro la data fissata dall'amministrazione, per la chiusura del procedimento.

Quanto ai presupposti per poterla ottenere, essi saranno gli stessi richiesti per la sospensiva giudiziale ossia, la probabile fondatezza della domanda del contribuente (*fumus*) e il pericolo che possano intervenire conseguenze gravi ed irreparabili per il debitore nel tempo che sarà necessario al giudice per decidere il merito della pretesa creditoria (*periculum in mora*).
Questo, quindi, a grande linee gli strumenti in aiuto del contribuente.

3. Rateazioni più facili

Tra le misure in esame che, come evidenziato in premessa, sono indirizzate ad un generale disegno di semplificazione fiscale ed introdotte dal Decreto sviluppo (D.L. 70/2011), convertito con L. 106 del 12.7.2011, v'è pure quella che riconosce al soggetto passivo d'imposta la possibilità di ottenere la dilazione delle somme dovute al Fisco, a titolo di tributi, ritenute, contributi e premi, in seguito ai controlli sulle dichiarazioni annuali dei redditi, eseguiti ai sensi degli art. 36 bis e ter del D.p.r 600/1973 e dall'art. 54 bis del D.p.r. 633/1972 **anche qualora il loro importo non superi i 2 mila Euro e ciò, senza la necessità di dover motivare la richiesta con un'eventuale temporanea difficoltà economica**.
È stato, pertanto, **modificato l'art. 3 bis della L. 462/1997 nella parte in cui prevedeva che, per le somme dovute sotto i 2mila, la dilazione fosse possibile solamente su iniziativa dell'Agenzia delle Entrate, previa dimostrazione da parte del contribuente di essere in un momento di obiettiva difficoltà economica.**

La nuova regola **troverà applicazione anche nel caso di comunicazioni inviate al contribuente che siano afferenti somme pretese dalle Entrate per i redditi soggetti a tassazione separata**, per i quali è stato peraltro **eliminato l'importo minimo di 500 euro**.
Dunque, l'accesso alla rateizzazione del debito è divenuta più facile.

Prima della riforma, per gli importi sotto i 2mila euro

→ la proposta di dilazione doveva partire dall'amministrazione

Dopo la riforma, per gli importi sotto i 2mila euro

→ L'istanza di dilazione può essere proposta dal contribuente, senza motivare con temporanea difficoltà economica

Orbene, dopo questa breve introduzione, passiamo ad esaminare più nel dettaglio, il meccanismo che permette l'accesso alla dilazione in parola, partendo dal numero delle rate.

3.1 Le rate

Le somme fino a 2mila euro:

- potranno essere versate in un numero massimo di **sei rate trimestrali di pari importo**;
  quelle superiori a 5mila euro;
- potranno essere corrisposte in un numero massimo di **venti rate trimestrali di pari importo**.

Anche se, stando al tenore del comma 6 –bis, dell'articolo 3 – bis della L. 462/1997, l'importo delle rate potrà pure essere decrescente, purché non venga superato il limite di numero imposto dalla legge.

Il detto articolo nella sua nuova formulazione prevede, altresì, che **se l' importo complessivo delle rate successive alla prima è superiore a 50mila euro:**

- il contribuente sarà tenuto *"a prestare idonea garanzia commisurata al totale delle somme dovute, comprese quelle a titolo di sanzione in misura piena,* ***dedotto l'importo della prima rata*** *(*ndr: novità*), per il periodo di rateazione dell'importo dovuto aumentato di un anno, mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria, ovvero rilasciata da un consorzio di garanzia collettiva dei fidi iscritto negli elenchi di cui agli articoli 106 e 107 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385, e successive modificazioni".*

Si tenga conto, inoltre, che l'ente creditore, potrà accettare come garanzia anche un'ipoteca volontaria di beni immobili di esclusiva proprietà del concedente - che potrà essere anche concessa da un terzo – per un importo pari al doppio delle somme dovute.

Prima della riforma apportata dall'art. 7 del D.L. 70/2011, convertito con L. 106/2011, la garanzia che bisognava prestare, nel caso che l'importo complessivo delle rate successive alla prima fosse **superiore a 50mila**, doveva essere commisurata al totale delle somme dovute, comprese quelle a titolo di sanzione in misura piena, per il periodo rateazione dell'importo dovuto aumentato di un anno.
Evidentemente, da oggi, grazie alla novità introdotta, **giusta la deduzione dell'importo della prima rata**, la garanzia (polizza fideiussoria o fideiussione bancaria) andrà rapportata ad una somma di danaro minore, con sostanziale vantaggio del contribuente che abbia avuto accesso al beneficio.

3.2 Termini e decadenze

Sul finire, diamo un sguardo a come si decade dal descritto beneficio e quali saranno le conseguenze per il contribuente.

Ex lege, quale che sia l'importo del debito da estinguere, l'importo della prima rata dovrà essere versato dal contribuente, entro il termine di 30 giorni dal ricevimento della comunicazione dell'accertamento.
Sull'importo delle rate successive saranno, poi, dovuti gli interessi *"calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione"* (art. 3 bis, comma III, L. 462/97 e succ. mod.).
Le rate trimestrali nelle quali il pagamento è dilazionato scadranno l'ultimo giorno di ciascun trimestre.
Il mancato pagamento anche di una sola rata comporta la decadenza dalla rateazione e l'importo dovuto per imposte, interessi e sanzioni in misura piena, dedotto quanto versato, sarà' iscritto a ruolo.

Nel caso sia stata prestata garanzia, l'Ufficio procederà all'iscrizione a ruolo dei suddetti importi a carico del soggetto d'imposta e dello stesso garante o del terzo datore d'ipoteca, qualora questi non versino l'importo dovuto entro 30 giorni dalla notifica di apposito invito contenente l'indicazione delle somme dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa.

Decadenza dal beneficio
→ mancato pagamento anche di una sola rata

Conseguenze
→ il restante importo dovuto per imposte, interessi e sanzioni in misura piena, dedotto quanto versato, sarà iscritto a ruolo.

Nel caso sia stata prestata garanzia
→ l'Ufficio procederà all'iscrizione a ruolo, del restante importo dovuto per imposte, interessi e sanzioni in misura piena, dedotto quanto versato, a carico del soggetto d'imposta e dello stesso garante o del terzo datore d'ipoteca, qualora questi non versino l'importo dovuto entro 30 giorni dalla notificazione di apposito invito contenente l'indicazione delle somme dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa.

3.3 L'istanza di rateazione per la dilazione

In via generale, **l'istanza di rateazione dovrà**:

- essere redatta in carta libera;
- potrà essere consegnata al competente sportello dell'Agente della Riscossione, oppure inviata a quest'ultimo mediante raccomandata con avviso di ricevimento.

Una volta che è stata ricevuta l'istanza, **l'Agente della Riscossione sarà tenuto a comunicare al contribuente**:

- la data di inizio procedimento per la concessione della rateizzazione;
- il nome del responsabile del procedimento;
- il termine entro il quale il procedimento dovrà concludersi.

L'Agente della riscossione, inoltre, entro la data indicata per la conclusione del procedimento, dovrà comunicare in modo espresso la propria decisione, non vertendosi in ambito di silenzio c.d. "significativo".

In caso di accoglimento, il provvedimento adottato dovrà essere notificato al debitore con un congruo anticipo, rispetto alla scadenza della prima rata.

Esso dovrà contenere:

- il piano di ammortamento, con l'indicazione delle scadenze delle singole rate;
- l'importo complessivo da versare;
- l'importo delle singole rate, con la distinta indicazione di interessi di mora, aggi della riscossione, e spese di esecuzione.

  Il versamento dovrà essere effettuato con il **modello F 35**.

Qualora invece non venisse accolta la richiesta di rateazione e prima dell'emissione di formale provvedimento di rigetto, l'Agente di riscossione:

- dovrà invitare l'istante, a presentare le proprie osservazioni, scritte nel termine di 10 giorni, previa specificazione al medesimo dei motivi per i quali non si intenderebbe accogliere la domanda.

Se le osservazioni non saranno ritenute sufficientemente convincenti, l'Agente di riscossione:

- provvederà ad emettere un **provvedimento espresso di rigetto**;
- che potrà essere **impugnato dall'istante, entro 60 giorni dal suo ricevimento.**

4. Rateazioni senza fideiussioni

Per effetto di quanto stabilito dalla manovra correttiva, nelle ipotesi di **accertamento con adesione, di acquiescenza all'accertamento** (ossia possibilità di aderire integralmente alla pretesa del fisco con riduzione ad 1/3delle sole sanzioni) **e di conciliazione**, il versamento rateale delle somme il cui importo **superi i 50 mila euro**, potrà avvenire **senza la presentazione di idonea garanzia**.

Grazie alla novità normativa in esame, si vengono così a uniformare la disciplina della rateazione dei ruoli, nelle quali l'obbligo delle garanzie era già stato soppresso, con quella delle principali procedure deflattive del contenzioso.

4.1 Soppressione dell'obbligo di garanzia

Con l'intento di rendere più efficienti gli istituti di definizione della pretesa tributaria, l'art. 23 del D.L. 98/011, convertito con L. 15 luglio 2011 n° 111, è intervenuto sull'art. 8, del D.lgs. 218/97, sopprimendo l'obbligo di prestare idonea garanzia (nella specie, polizza fideiussoria o fideiussione bancaria), in caso di definizione della lite fiscale tramite accertamento con adesione, acquiescenza all'accertamento e conciliazione giudiziale, relativamente agli importi che superino i 50 mila euro.

La riforma, andrà evidentemente a beneficio di quei contribuenti che, trovandosi in uno stato di obiettiva e temporanea difficoltà nel versare l'intero importo del loro debito con il Fisco, in un'unica soluzione, propenderanno, al contrario, per un pagamento in forma rateizzata.

Si consideri, infatti, che la necessità di prestare idonea garanzia ha sempre rappresentato uno dei principali ostacoli al perfezionamento dell'adesione o della conciliazione giudiziale, giacché, nella stragrande maggioranza dei casi, non era tanto l'entità pretesa ad impedire la realizzazione di un accordo con il Fisco, quanto l'impossibilità di suddividere l'intero importo in più tranche.
Circostanza questa evidentemente complicata dal fatto che la prevista garanzia era necessaria per gli importi superiori ai 50 mila euro.

4.2 Numero rate/definizione della pretesa

Stando al dettato normativo la novità in commento avrebbe dovuto operare solo in relazione agli atti di adesione, alle definizioni per acquiescenza del contribuente agli atti di accertamento ed alle conciliazioni giudiziali già perfezionatesi alla data di entrata in vigore del provvedimento

normativo stesso (art. 23, comma 20, D.L. 98/011, convertito con modifiche dalla L. 111/2011).
Ebbene, anche se la norma che dispone la soppressione della fideiussione è entrata in vigore lo scorso 6 luglio, il Fisco ha comunque stabilito lo stop alla prestazione di idonea garanzia anche per il concordato, l'auto – concordato e la conciliazione che si siano definiti prima di detta data.

L'Agenzia delle Entrate, infatti, tenendo conto delle finalità perseguite dal legislatore – ossia agevolare il pagamento dei contribuenti che hanno optato per un versamento rateale – con **la circolare n. 41/E/2011** (del 5 agosto scorso) ha precisato che gli uffici potranno esimersi dal richiedere ulteriormente la garanzia a quei contribuenti che non abbiano provveduto a presentarla alla data di entrata in vigore della disposizione a condizione che:

- gli interessati abbiano **tempestivamente pagato la prima rata**;
- **gli uffici non abbiano già provveduto a formalizzare il mancato perfezionamento della definizione**, seppure alla stessa data risultino superati i termini per il perfezionamento.

TABELLA RIEPILOGATIVA

Soppressione dell'obbligo di prestare idonea garanzia per l'ammissione alla rateazione dei debiti sopra i 50 mila euro (art. l'23 del D.L. 98/2011, convertito con L. 15 luglio 2011 n° 111 e circolare 41/E del 5 agosto 2011, paragrafo 4)	
Accertamento con adesione, acquiescenza all'accertamento e conciliazione giudiziale perfezionatesi <u>dopo</u> il 6 luglio 2011	→ *senza alcuna condizione*
Accertamento con adesione, acquiescenza all'accertamento e conciliazione giudiziale perfezionatesi <u>prima</u> del 6 luglio 2011	*a **condizione** che:* → *i contribuenti abbiano tempestivamente pagato la prima rata;* → *gli uffici non abbiano già provveduto a formalizzare il mancato perfezionamento della definizione, seppure alla stessa data risultino superati i termini per il perfezionamento.*

Stando alla legge, poi, le somme dovute, potranno essere **versate** anche **ratealmente** in un massimo di:

- **otto rate** trimestrali di pari importo;
- o in un massimo di **dodici rate** trimestrali **se le somme dovute superano i 50 mila euro**.

Inoltre, in caso di ammissione al beneficio, **la definizione della pretesa** tributaria:

- si perfezionerà con il versamento della prima rata.

4.3 Decadenza dal beneficio

Quanto alla decadenza del contribuente dal beneficio della rateazione, si rileva, che **l'art. 23** in commento ha, altresì, **sostituito il comma 3 - bis, dell'art. 8 della D.lgs. 218/97**.

Tale articolo, nella sua nuova formulazione prevede che:

- **in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima che si protragga oltre il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo del totale delle somme dovute unitamente alla sanzione di cui all'art. 13, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n° 471, che viene applicata nella misura doppia sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.**

In sintesi, saltare anche una sola rata peraltro senza recuperarla nella scadenza successiva, di fatto, comporterà un notevole aggravio per il contribuente.

Infatti, non ci sarà solo l'iscrizione a ruolo dell'importo definito, ma anche un'ulteriore pretesa, ossia la rideterminazione in misura doppia delle sanzioni previste per l'omesso versamento, calcolate sulla sola parte del tributo residuo.

Si evidenzia, infine, che per quanto riguarda la **conciliazione giudiziale** la manovra ha previsto una disciplina analoga.

Infatti, il D.L. 98/011, convertito con L. 111/2011, ha modificato l'art. 48, comma III del D.lgs. 546/92, stabilisce che:

- **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, D.lgs. 471/97, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

A tal proposito, però, si segnala che l'Agenzia, in ordine al mancato pagamento delle rate diverse dalla prima, sempre con la circolare 41/E del 5 agosto 2011, ha, altresì, precisato che, **per le adesioni già perfezionate** prima della entrata in vigore della manovra non trova applicazione la disposizione che prevede l'iscrizione a ruolo della sanzione pari al 60% della misura delle residue somme dovute a titolo di tributo, bensì

- **quella ordinariamente prevista dall'art. 13 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.**

E, tanto, per il principio di legalità sancito dall'art. 3, comma 1, del D.lgs 471/1997.

TABELLA RIEPILOGATIVA

Mancato versamento di una qualsiasi delle rate successive alla prima	
Maxi sanzione del 60%	*Accertamento con adesione, acquiescenza all'accertamento e conciliazione giudiziale perfezionatesi dopo il 6 luglio 2011* *Avvisi immediatamente esecutivi dal 1° ottobre 2011*
Sanzione ordinaria del 30%	*Accertamento con adesione, acquiescenza all'accertamento e conciliazione giudiziale perfezionatesi prima del 6 luglio 2011.*

Le Entrate evidenziano, inoltre, che per le adesioni perfezionate **prima del 6 luglio 2011**, valgono i chiarimenti resi con la **circolare 65/E/2001 (paragrafo 4.4.),** con la quale è stata riconosciuta la possibilità agli uffici di mantenere il beneficio della dilazione concessa al contribuente se lo stesso

- ha manifestato la volontà di adempiere al proprio impegno pagando, a titolo di ravvedimento gli importi dovuti alle rispettive scadenze rateali, gli interessi legali maturati alla data di originaria scadenza a quella del versamento, nonché la relativa sanzione.

Resta fermo **che la maxi sanzione del 60%** per omesso versamento di una delle rate successive alla prima - che, lo ribadiamo, si applica in caso di accertamento con adesione, acquiescenza all'accertamento e conciliazione giudiziale perfezionatesi dopo l'entrata in vigore della novella legislativa - **potrà essere evitata** ricorrendo al ravvedimento:

- sprint, entro 14 gg;
- breve, entro 30 gg
- lungo, entro 3 mesi (ovvero entro il termine di pagamento della rata successiva a quella non pagata, trattandosi di piano di dilazione trimestrale).

prendendo come base di riferimento per la riduzione della sanzione la misura del 30%.

L'agenzia, infine, chiarisce che la novità in commento troverà applicazione sia in ordine all'acquiescenza all'accertamento (art. 15 D.lgs 218/97) ma anche in relazione agli avvisi di accertamento immediatamente esecutivi (art. 29 D.L. 70/2010, convertito con Legge n. 122 del 30 luglio 2010), che entreranno in vigore dal 1° ottobre 2011 (art. 29, D.L. 98/011).

In tale ultima evenienza (avviso immediatamente esecutivo), tuttavia, in caso di inadempimento,

- non vi sarà l'iscrizione a ruolo degli importi dovuti, poiché sostituita dall'adozione degli atti che recheranno l'intimazione ad adempiere all'obbligo di pagamento delle residue somme dovute e delle sanzioni di cui al più volte citato art. 13 del D.lgs. 471/1997.

21. Sanzioni per i versamenti entro 15 giorni

Per effetto della modifica del comma 1 dell'art. 13, D.Lgs. n. 471/97 la disposizione secondo la quale la sanzione applicabile in caso di omesso/tardivo versamento (30%) è ridotta, per i versamenti effettuati con ritardo non superiore a 15 giorni, ad un importo pari ad 1/15 per ciascun ritardo; mentre è estesa a tutti i versamenti e non è pertanto limitata, come previsto dalla previgente formulazione normativa, soltanto a quelli "riguardanti crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'Amministrazione Finanziaria".

Di fatto, pertanto, la sanzione prevista è pari al 2% per ogni giorno di ritardo, fino al 15°. Ciò si riflette di conseguenza sulla sanzione ridotta dovuta in caso di ravvedimento operoso.

1. Premessa

La Manovra Finanziaria in vigore dal 6 luglio 2011 ha introdotto una importante novità in riferimento ai **versamenti effettuati in ritardo**. In particolare è stata prevista una sanzione più leggera per ritardi minimi, e cioè **inferiori a 15 giorni**, rispetto al termine di versamento.

2. Sanzione generalizzata

L'art. 23, comma 31, D.L. 6 luglio 2011, n. 98 (conv. con modif. nella L. 15 luglio 2011 n. 111, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 164 del 16 luglio) ha modificato l'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997 con lo scopo di allargare agli altri crediti la lieve sanzione che prima era prevista esclusivamente in determinate circostanze.

2.1 Prima della modifica

L'articolo 13 del citato decreto, prima della manovra, prevedeva che, per i versamenti riguardanti i crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'Amministrazione Finanziaria **la sanzione** (30%) in caso di tardivo versamento oltre a quanto previsto dalla lettera a) del comma 1 dell'art. 13 del Dlgs n. 472/97, **fosse ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo.**

2.2 Ambito circoscritto

Il campo di applicazione della norma era inizialmente, estremamente circoscritto, trovando l'applicazione della "mini-sanzione" soltanto in casi molto particolari, mentre nella stragrande maggioranza dei casi, il versamento eseguito con un solo giorno di ritardo faceva scattare la sanzione ordinaria.
Per effetto della recente modifica normativa, il secondo periodo del comma 1 del citato art. 13 così dispone:

NORMATIVA ANTE MODIFICA

"Per i **versamenti riguardanti crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale** previste dalla Legge o riconosciute dall'Amministrazione Finanziaria, effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo [30%] … è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo"

NORMATIVA POST MODIFICA

"Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo [30%] […] è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo".

Come si può notare, nella nuova formulazione normativa non è più presente il riferimento ai versamenti "riguardanti crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale […]" (quali, ad esempio, quelli riferiti all'imposta di successione dilazionata ai sensi dell'art. 38, D.Lgs. n. 346/90), con la conseguenza che ora la riduzione della sanzione in misura pari ad 1/15 per ogni giorno di ritardo si applica **a tutti i versamenti** effettuati con ritardo non superiore a 15 giorni e **non è più limitata alla particolare fattispecie precedentemente prevista.**

Pertanto, essa potrà riguardare anche la liquidazione delle dichiarazioni (*art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973 e art. 54-bis, D.P.R. n. 633/1972*), nel senso che eventuali versamenti tardivi effettuati entro il suddetto termine **saranno sanzionati con applicazione della "sanzione leggera".**

3. Come si determina la mini sanzione

Ciò detto, per quanto riguarda la **determinazione della mini-sanzione** occorre vedere cosa dice la Circolare n. 138/2000, **che chiarisce come viene calcolata la stessa**.
Qualora il ritardo nel pagamento di detti crediti sia inferiore a **quindici giorni**, **è prevista la riduzione della sanzione:**

- "***ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo***".
  Pertanto:
- un versamento eseguito con **due giorni** di ritardo sconterà la sanzione del **4 per cento (30 x 2/15)**;
- se i giorni di ritardo **sono cinque**, la sanzione sarà del **10 per cento (30 x 5/15)**;
- se i giorni di ritardo sono sei, la sanzione sarà del **12 per cento (30x 6/15), e così continuando fino ai 15 giorni**.

Come si vede, **l'entità della riduzione diminuisce con l'aumentare dei giorni** di ritardo, fino ad azzerarsi se il ritardo è pari a quindici giorni (**30x15/15=30**).

GIORNO														
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
SANZIONE														
2%	4%	6%	8%	10%	12%	14%	16%	18%	20%	22%	24%	26%	28%	30%

Esempio

Supposto un tardivo versamento di **1.000,00 euro** eseguito entro 10 giorni dalla scadenza. **La riduzione sarà la seguente:**

Sanzione	**1/15 del 30% per ogni giorno di ritardo** 10/15 x 30% = 20% **Su 1.000 euro la sanzione è di 200 euro**

3.1 Il favor rei

La nuova norma si applica a partire dalla data di entrata in vigore della Manovra estiva (6 luglio 2011). Occorre, però, ricordare in merito il **principio del *favor rei*** previsto dall'art. 3, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997, in base al quale se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la **legge più favorevole**, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

3.2 Vale anche per le violazioni commesse anteriormente

La **riduzione** per i versamenti tardivi effettuati entro 15 giorni, **operante ora per tutte le tipologie di versamento**, troverà applicazione anche per le **violazioni commesse anteriormente alla data di entrata in vigore** del D.L. n. 98/2011, a meno che il provvedimento di irrogazione non sia divenuto definitivo.

4. Ravvedimento operoso

La **regolarizzazione dell'omesso/tardivo versamento** può essere effettuata, secondo quanto stabilito dall'art. 13, D.Lgs. n. 472/97, con il versamento:

- dell'importo dovuto;
- degli interessi legali, nella misura dell'1,5% a giorni (fino al 31.12.2010 nella misura dell'1%);
- della sanzione ridotta pari a:

- ✓ 1/10 del minimo se il pagamento è effettuato entro 30 giorni;
- ✓ 1/8 del minimo se il pagamento è effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione o, se non è prevista la presentazione della dichiarazione, entro 1 anno dall'omissione.

RICORDA

Per le violazioni commesse **entro il 31.1.2011** le predette misure di 1/10 e 1/8 sono rispettivamente fissate ad 1/12 e ad 1/10 del minimo.

Le sanzioni previste per il ravvedimento operoso hanno, infatti, subito un aumento, la norma ora dispone che le sanzioni corrispondono, rispettivamente:

a) a un **decimo** del minimo (in luogo del **dodicesimo)** nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;
b) a un **ottavo** del minimo, (in luogo del **decimo)** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
c) a un **decimo** del minimo (in luogo del **dodicesimo**) di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni.

Come esposto precedentmente le suddette sanzioni si applicano per le violazioni commesse a partire dal 1 febbraio 2011.

5. Versamento effettuato con ritardo non superiore a 15 giorni

Le predette novità introdotte dalla c.d. "Manovra correttiva" si riflettono anche sulla sanzione dovuta qualora l'irregolarità venga sanata tramite il ravvedimento operoso.
Infatti, nella citata CM n. 138/E è stato precisato che:

→ "*le riduzioni suddette spettano indipendentemente dal verificarsi delle condizioni richieste per il ravvedimento. Se, poi, al versamento tardivo […] (inferiore a quindici giorni) si accompagna quello spontaneo dei relativi interessi legali e delle stesse sanzioni entro il termine di 30 giorni dalla scadenza, la riduzione di cui trattasi si aggiunge a quella […] prevista dall'art. 13, lettera a), del d.lgs. n. 472/1997*".

Da tale chiarimento si evince, pertanto, che se il **versamento è effettuato entro 15 giorni dalla scadenza, la riduzione di 1/10 prevista in caso di ravvedimento operoso è applicabile anche alla sanzione riferita a ciascun giorno di ritardo**.

Di conseguenza, la sanzione piena (applicabile dall'Ufficio) e ridotta (in caso di ravvedimento operoso) risultano così "modulate":

GIORNO														
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
SANZIONE														
2%	4%	6%	8%	10%	12%	14%	16%	18%	20%	22%	24%	26%	28%	30%
SANZIONE RIDOTTA														
0,2 %	0,4%	0,6%	0,8%	1%	1,2%	1,4%	1,6%	1,8%	2%	2,2%	2,4%	2,6%	2,8%	3%

ESEMPIO

Ipotizziamo che il sig. Rossi Mario il 22 agosto si dimentica di pagare l'Iva del 3 trimestre. Supponendo che l'Iva venga versata il 25 agosto (quindi entro 15 giorni) la nuova sanzione ridotta dal pagare (oltre al tributo e agli interessi) è pari all'1% (10% sanzione piena ridotta di un decimo mediante ravvedimento operoso).

22. Il nuovo regime dei minimi

L'art. 27 commi da 1 a 7 della Manovra estiva 2011 introduce un regime di favore per le nuove imprese costituite da persone fisiche. Dal 1° gennaio 2012 questa previsione sostituisce il regime dei minimi di cui all'art. 1 commi da 50 a 117 della legge 244/2007 con l'applicazione di un' imposta sostitutiva dell'Irpef pari al 5%. Il nuovo regime dura 5 anni e si applica solo alle persone fisiche che intraprendono un'attività d'impresa arte o professione o che l'hanno iniziata dopo il 31 dicembre 2007 e che presentino alcuni ulteriori requisiti rispetto a quelli previsti per i contribuenti minimi.

Il limite temporale di 5 anni non vale per i contribuenti più giovani, che potranno infatti avvalersene fino al periodo d'imposta nel quale compiono 35 anni.

Tutti i contribuenti che presentano i requisiti per applicare il regime dei minimi ma non i nuovi requisiti richiesti per il regime agevolato del 5% possono applicare un altro regime agevolativo.

1. Premessa

Il Decreto Legge 6 luglio 2011, n. 98 recante "Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria", pubblicato sulla G.U. n°. 155 del 6/7/2011, conv. con modif. nella L. 15 luglio 2011 n. 111, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 164 del 16 luglio ha introdotto all'art. 27 un regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e per i lavoratori in mobilità.

Per favorire la costituzione di nuove imprese da parte di giovani (e meno giovani) ovvero di coloro che perdono il lavoro, i regimi fiscali agevolati in vigore sono riformati e confluiscono in un'unica ed innovativa disciplina.

La nuova disciplina si divide in due regimi che per semplicità potremo così definire:

- ✓ **regime "semplificato per nuove imprese"**;
- ✓ **regime degli "ex minimi"**.

Come conseguenza vengono aboliti:

- ✓ regime delle nuove iniziative produttive con il forfait del 10% (articolo 13 della legge 23 dicembre 2000, n. 388);
- ✓ regime dei minimi con il forfait del 20% (articolo 1, commi 96-117, legge 24 dicembre 2007, n. 244).

REGIMI SOPPRESSI	NUOVI REGIMI
✓ regime delle nuove iniziative produttive con il forfait del 10% (articolo 13 della legge 23 dicembre 2000, n. 388); ✓ regime dei minimi con il forfait del 20% (articolo 1, commi 96-117, legge 24 dicembre 2007, n. 244.	✓ regime semplificato per nuove imprese; ✓ regime degli ex minimi.

2. Regime "semplificato per nuove imprese"

2.1 Condizioni per l'applicazione dei minimi

Il regime semplificato per nuove imprese si applica a condizione che vengano rispettate tutte le condizioni previste per i contribuenti minimi che consistono in:

- → conseguire ricavi ovvero percepire compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a € 30.000;
- → non effettuare cessioni all'esportazione;
- → non sostenere spese per lavoratori dipendenti, co.co.co. o lavoratori a progetto, né corrisposto compensi ad associati in partecipazione con apporto di solo lavoro;
- → nel **triennio precedente** non effettuare acquisti di beni strumentali, anche tramite appalto, locazione e leasing, per un ammontare superiore a € 15.000.

Si ricorda che non potevano, inoltre, usufruire del regime dei minimi, in base all'art. 1, comma 99, Finanziaria 2008 i soggetti che pur in possesso dei citati requisiti di accesso:

- ➢ si avvalgono di regimi speciali IVA;
- ➢ sono non residenti;
- ➢ effettuano in via esclusiva o prevalente cessioni di immobili ex art. 10, n. 8), DPR n. 633/72 o di mezzi di trasporto nuovi ex art. 53, comma 1, DL n. 331/93;
- ➢ sono soci/associati di società di persone, associazioni professionali o srl trasparenti ex art. 116, TUIR.

2.2 Ulteriori condizioni

In **aggiunta** ai sopra citati requisiti, il nuovo regime è riconosciuto a condizione che:

- ➢ l'attività d'impresa arte o professione sia nuova o iniziata successivamente al 31.12.2007;

- ➢ il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al comma 1, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;

- ➢ l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;

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

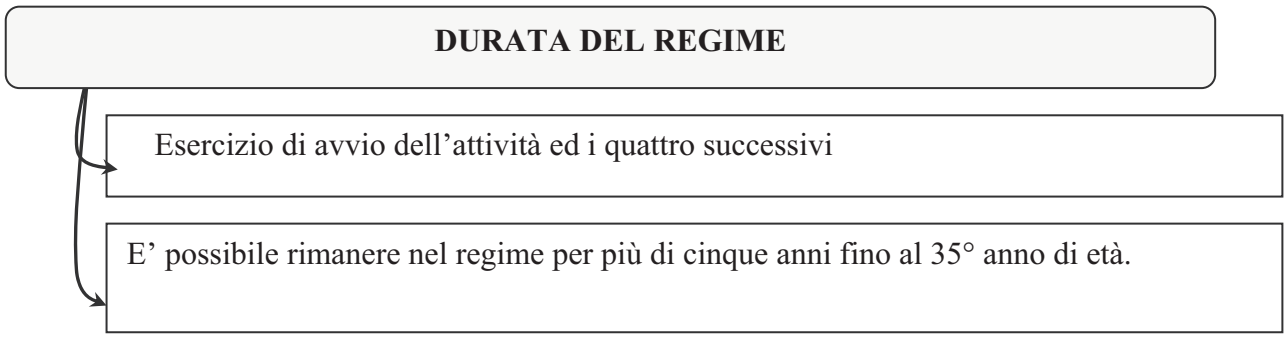
CONDIZIONI PER USUFRUIRE DEL REGIME SEMPLIFICATO PER NUOVE ATTIVITA'
➢ Possesso dei requisiti oggettivi e soggettivi di cui ai commi da 96 e 99 art. 1 legge 244/2007 previsti per i minimi; ➢ iniziare o proseguire attività d'impresa o di lavoro intrapresa dopo il 31/12/2007; ➢ non aver esercitato nel triennio precedente attività d'impresa o professionale; ➢ l'attività non costituisca mera prosecuzione di altra svolta sia in maniera dipendente che autonoma; ➢ se si prosegue attività di altri soggetti è necessario che nel periodo precedente i ricavi della stessa siano inferiori a 30 mila €.

2.3 Durata del regime

Una ulteriore limitazione prevista per il nuovo regime è data dal fatto che può essere applicata:

- per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata;
- per **i quattro anni successivi**.

Tale **limite non vale per i più giovani** i quali potranno rimanere nel regime dei minimi **per più di cinque anni, fino al compimento del 35° anno di età**.



2.4 Agevolazioni

Le agevolazioni corrispondono a quelle previste per i contribuenti minimi che sinteticamente ricordiamo consistono in:

- esonero dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta e da tutti gli altri obblighi previsti dal DPR n. 633 del 1972, ossia:
  - ✓ registrazione delle fatture emesse (articolo 23);
  - ✓ registrazione dei corrispettivi (articolo 24);
  - ✓ registrazione degli acquisti (articolo 25);

- ✓ tenuta e conservazione dei registri e documenti (articolo 39), fatta eccezione per le fatture di acquisto e le bollette doganali di importazione;
- ✓ dichiarazione e comunicazione annuale (articoli 8 e 8-bis del
- ✓ DPR 22 luglio 1998, n. 322);
- ✓

- ➢ esonero dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili anche ai fini delle imposte sui redditi;
- ➢ esenzione dall'imposta sulle attività produttive;
- ➢ esenzione dagli studi di settore;
- ➢ le regole per la determinazione del reddito dei contribuenti minimi sono dettate dal comma 104 dell'articolo 1 della Finanziaria 2008 che prevedono l'applicazione di una sorta di principio di cassa sia per i professionisti che per gli imprenditori.

Tra le agevolazioni l'unica novità sta nel fatto che:

→ **l'imposta sostitutiva** dei redditi e delle addizionali regionali e comunali pari al 20 per cento **viene abbassata al 5%.**

AGEVOLAZIONI
✓ No Iva ✓ No Irap ✓ No studi di settore ✓ No tenuta scritture contabili ✓ Determinazione reddito sulla base del criterio di cassa allargato ✓ Imposta sostitutiva del 5%

2.5 Decorrenza

Secondo quanto previsto dall'art. 27 comma 1 del Decreto Legge 6 luglio 2011, n. 98 le nuove norme si applicano

→ *"[…] a **partire dal 1° gennaio 2012**….. "*.

DECORRENZA	⟷	1° gennaio 2012

2.6 Verifiche da fare al 1° gennaio 2012

Alla luce delle novità introdotte dalla Manovra Estiva 2011, tutti i contribuenti che ora applicano il regime dei minimi (o che volevano accedervi l'anno prossimo) al 1° gennaio 2012 dovranno

verificare di possedere gli ulteriori nuovi requisiti per poter continuare ad operare con le stesse agevolazioni utilizzate fino al 31.12.2011 (con l'aggiunta della tassazione ridotta al 5%).

I nuovi parametri secondo il Governo escluderanno dalla sostitutiva il 96% degli "attuali minimi".

Probabilmente una buona percentuale di contribuenti minimi che dovrà fuoriuscire dal regime sarà costituita da:

- soggetti che svolgono un'attività d'impresa o di lavoro autonomo avente i requisiti previsti dalla legge n. 244/2077 che è però **iniziata prima del 31 dicembre 2007.**

OSSERVA - Quando il regime dei minimi fu introdotto lo stesso si rese applicabile anche ai soggetti già in attività purché in possesso dei suddetti requisiti. Oggi alla luce delle citate restrizioni questi soggetti non avranno più titolarità per rimanere nel regime ad imposta sostitutiva.

Altre percentuali importanti di contribuenti minimi che dovranno dire addio al regime ad imposta sostitutiva sarà rappresentato da soggetti che pur avendo iniziato l'attività dopo il 31 dicembre 2007:

- abbiano esercitato nel triennio precedente all'ingresso un'attività d'impresa o di lavoro autonomo;
- svolgono un'attività che è una mera prosecuzione di altra già svolta precedentemente in forma di lavoro dipendente o autonomo.

CONTRIBUENTE MINIMO CHE AL 1° … DOVRA' USCIRE DAL REGIME	I REQUISTI
	✓ attività iniziata prima del 31 dicembre 2007; ✓ esercizio nel triennio precedente all'ingresso di un'attività d'impresa o di lavoro autonomo; ✓ mera prosecuzione di altra già svolta precedentemente in forma di lavoro dipendente o autonomo.

Dovrebbero restare applicabili anche i requisiti richiesti per l'attuale regime:

- in relazione all'anno precedente, conseguimento ricavi o compensi non superiori a **30mila** euro; non aver effettuato cessioni all'esportazione; non aver sostenuto spese per lavoratori dipendenti, collaboratori a progetto;
- non aver acquisito, nel triennio precedente, beni strumentali per oltre **15mila** euro.

L'APPLICAZIONE

I SOGGETTI INTERESSATI

Sono ammesse a fruire del nuovo regime dei minimi le persone fisiche che:

- iniziano, a partire dal 1° gennaio 2012, un'attività d'impresa o una professione .
  Quindi, il nuovo regime si applica alle start up dell'anno prossimo.
- l'hanno avviata a partire dal 1°gennaio 2008.
  Sono così coinvolte anche le attività iniziate dal 2008.

I SOGGETTI ESCLUSI

Non possono fruire del regime dei minimi contribuenti che:

- hanno iniziato l'attività prima del 1° gennaio 2008;
- si avvalgono di regimi speciali Iva;
- non sono residenti;
- effettuano, in via esclusiva o prevalente, cessione di fabbricati (anche porzioni), di terreni edificabili e di mezzi di trasporto nuovi;
- partecipano a società di persone, associazioni professionali o Srl "trasparenti"

3. Requisiti per l'accesso

Secondo il disposto normativo sopraesposto, può accedere al "**regime degli ex minimi**" chi:

→ possiede tutti i requisiti per optare per il vecchio regime dei minimi meno i nuovi requisiti introdotti dalla manovra estiva 2011.

Quindi può optare per tale regime chi:

→ consegue ricavi ovvero percepisce compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a € 30.000;

→ non effettua cessioni all'esportazione;

→ non sostiene spese per lavoratori dipendenti, co.co.co. o lavoratori a progetto, né corrisponde compensi ad associati in partecipazione con apporto di solo lavoro;

→ nel **triennio precedente** non effettua acquisti di beni strumentali, anche tramite appalto, locazione e leasing, per un ammontare superiore a € 15.000.

Al contrario **non possono accedervi** i soggetti che pur in possesso dei citati requisiti di accesso:

- si avvalgono di regimi speciali IVA;
- sono non residenti;
- effettuano in via esclusiva o prevalente cessioni di immobili ex art. 10, n. 8), DPR n. 633/72 o di mezzi di trasporto nuovi ex art. 53, comma 1, DL n. 331/93;
- sono soci/associati di società di persone, associazioni professionali o srl trasparenti ex art. 116, TUIR.

REQUISITI PER L'ACCESSO
✓ Possesso dei requisiti oggettivi e soggettivi di cui ai commi da 96 e 99 art. 1 legge 244/2007; ✓ mancanza degli altri requisiti introdotti dalla manovra correttiva

4. Agevolazioni

Le agevolazioni del regime degli "ex minimi" consistono in:

- esonero dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini delle imposte dirette e dell'Iva;
- esonero dalle liquidazioni e dai versamenti periodici rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al D.p.r. n.100/1998 (dichiarazioni e versamenti periodici);
- esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive.

OSSERVA - Dalla testo letterale della norma si nota come **l'esenzione dagli obblighi Iva** riguarda solo l'esonero dalle **liquidazioni e versamenti periodici**, questo ci porta a concludere che per tale regime si continuerà ad applicare l'Iva regolarmente con addebito dell'Iva in fattura, esercizio della detrazione Iva e del diritto di rivalsa ecc. Il versamento dell'Iva si presume debba essere effettuato in dichiarazione annuale.

5. Regime di tassazione

Per le regole di tassazione del nuovo "regime degli ex minimi" il testo di legge contenuto nella manovra estiva 2011 non dice alcunché.
Si sottolinea, quindi, che:

- fra le esclusioni non figura quella relativa all'applicazione degli **studi di settore che tornerà quindi ad influenzare i ricavi o i compensi** dichiarati dai soggetti che confluiranno nel nuovo regime;

- nessun riferimento viene fatto alla permanenza per il nuovo regime dell'imposta sostitutiva del 20%, si ritiene quindi che **torneranno le ordinarie aliquote Irpef a scaglioni**;
- non vengono dettati particolari criteri di determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo da essi prodotto che, **probabilmente, saranno quelli ordinari di competenza e di cassa**.

REGIME DI TASSAZIONE
✓ Determinazione reddito secondo i criteri ordinari di cassa e competenza;
✓ aliquote Irpef ordinarie;
✓ applicazione degli studi di settore.

6. Accesso al regime

Il **regime degli "ex minimi"** sembra essere quello **naturale** per chi presenta i requisiti sopraesposti in quanto il testo di legge, come visto precedentemente, afferma che i contribuenti in questione "possono **optare** per l'applicazione del regime ordinario".

Inoltre, circa l'accesso o la fuoriuscita dal regime si fa presente che:

- il regime degli "ex minimi" cesserà di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui verrà meno una delle condizioni previste nel comma 96 dell'articolo 1 della legge n. 244/2007 o si verificherà una delle condizioni previste nel comma 99 della medesima disposizione;
- l'applicazione del regime ordinario per opzione sarà valida per almeno un triennio e dovrà essere comunicata nella prima dichiarazione annuale da presentare dopo la scelta stessa;
- trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime ordinario, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

ACCESSO/FUORIUSCITA DAL "REGIME DEGLI EX MINIMI"
✓ Per chi presenta tutti i requisiti è il regime naturale;
✓ per chi opta per il regime ordinario l'opzione deve durare almeno tre anni;
✓ non sono previsti limiti temporali;
✓ si esce al superamento di uno o più limiti dall'anno successivo.

Minimi ed ex minimi, regimi semplificati a confronto

Il nuovo regime dei contribuenti minimi dopo la manovra correttiva

Possesso dei requisiti oggettivi e soggettivi di cui ai commi da 96 e 99 art.1 legge 244/2007

Requisiti per l'accesso

- Iniziare o proseguire attività d'impresa o di lavoro intrapresa dopo il 31/12/2007
- Non aver esercitato nel triennio precedente attività d'impresa o professionale
- L'attività non costituisca mera prosecuzione di altra svolta sia in maniera dipendente che autonoma
- Se si prosegue attività di altri soggetti è necessario che nel periodo precedente i ricavi della stessa siano inferiori a 30 mila €

Durata del regime

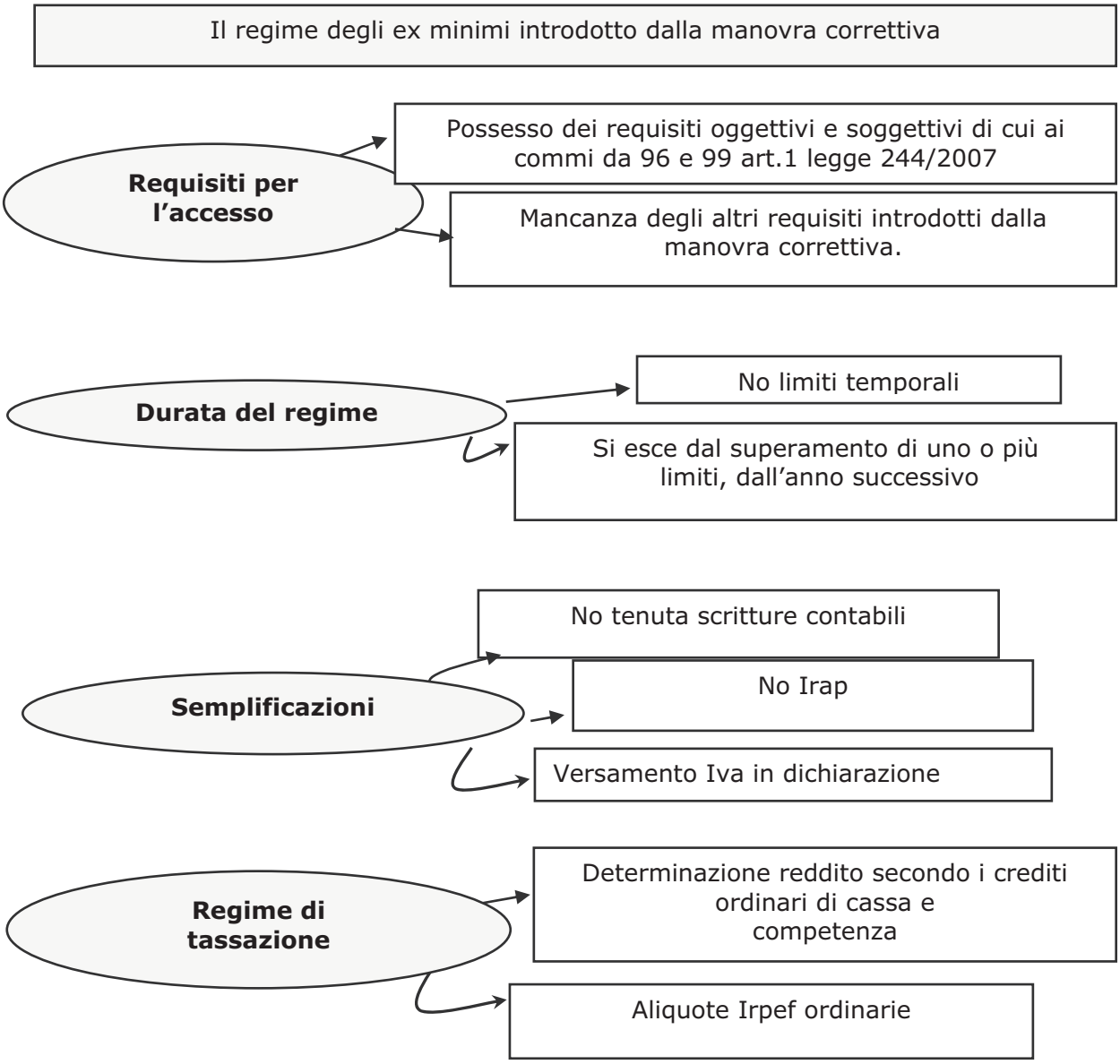
Esercizio di avvio dell'attività ed i quattro successivi.
E' possibile rimanere nel regime per più di cinque anni fino al 35° anno di età

Semplificazioni

- No Iva
- No Irap
- No studi di settore
- No tenuta scritture contabili

Regime di tassazione

- Determinazione reddito sulla base del credito di cassa allargato
- Imposta sostitutiva del 5 %


Il regime degli ex minimi introdotto dalla manovra correttiva
Requisiti per l'accesso
Possesso dei requisiti oggettivi e soggettivi di cui ai commi da 96 e 99 art.1 legge 244/2007
Mancanza degli altri requisiti introdotti dalla manovra correttiva.
Durata del regime
No limiti temporali
Si esce dal superamento di uno o più limiti, dall'anno successivo
Semplificazioni
No tenuta scritture contabili
No Irap
Versamento Iva in dichiarazione
Regime di tassazione
Determinazione reddito secondo i crediti ordinari di cassa e competenza
Aliquote Irpef ordinarie

23. Definizione liti pendenti fino a 20 mila euro

La Manovra Estiva 2011 (D.L. 06/07/2011 n. 98) ha reintrodotto la disciplina sulla definizione delle liti pendenti prevista dall'art. 16 della L. 289/02, contenuta nella normativa relativa ai condoni fiscali del 2002.

La norma riguarda tutte le liti fiscali fino a ventimila euro (al netto di sanzioni e interessi) instaurate con l'Agenzia delle Entrate e ancora pendenti al 1° maggio 2011.

Per chiudere i conti con il Fisco si possono quindi prendere come riferimento, sia i chiarimenti operativi che sono stati forniti dall'Amministrazione Finanziaria in occasione dell'emanazione dell'art. 16 della L. 289/02, sia quelli recentemente forniti con le circolari direttoriale del 13 settembre 2011 e n. 82/E/2011.

Tale misura, evidentemente, è finalizzata a favorire la pronta risoluzione delle controversie tributarie con l'Agenzia delle Entrate.

1. Premessa

La definizione agevolata in commento, ha ad oggetto **le sole controversie pendenti alla data del 1°maggio 2011**, dinanzi alle Commissioni tributarie, al Giudice ordinario o in sede di giudizio di legittimità, **contro l'Agenzia delle Entrate**, che non siano ancora state definite con sentenza e il cui valore non sia superiore ai 20 mila euro. Per la disciplina di esso, si è operato un espresso rinvio a quanto già previsto dall'art 16 della L. n°282/2002 (Finanziaria 2003).

Appare ovvio che, a parte l'importo limitato delle liti a cui si applica l'attuale sanatoria, essendo della stessa natura di quella a suo tempo disciplinata dal menzionato articolo 16, non si può che prendere in considerazione ai fini di tale primo commento non solo ciò che emerge dal medesimo articolo, che viene fatto rivivere, ma anche ciò che è stato chiarito dalle disposizioni amministrative che sono state emanate a seguito della richiamata norma.

Con il provvedimento in esame il direttore dell'Agenzia delle Entrate è stato delegato ad emanare *"le modalità di versamento, di presentazione della domanda di definizione ed ogni altra disposizione applicativa della medesima definizione",* ove le stesse previsioni dovessero essere diverse, ma non contrastanti con quanto emerge dall'articolo 16.

Risulta importante, quindi, conoscere immediatamente i comportamenti da tenere, atteso che le Commissioni Tributarie continuano ad operare anche per le controversie che rientrano in tale forma di sanatoria che, invece, sono sospese quantomeno fino al 30 giugno 2012; quindi, è bene che il soggetto passivo o chi per lui sappia come va fatta la definizione in parola e i comportamenti da porre in essere sin da subito.

2. Le controversie interessate

In ordine alle controversie interessate dalla sanatoria, il comma 12 del citato articolo 39 prevede che la definizione in esame può essere applicata in presenza delle seguenti condizioni:

- il valore della lite non deve essere superiore a 20.000,00 euro;
- una delle parti della lite deve essere l'Agenzia delle Entrate;
- le liti fiscali devono essere pendenti alla data del 1° maggio 2011;
- le liti devono essere incardinate dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario (compresa la Cassazione) in ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio.

Le condizioni richieste

- il valore della lite non deve essere superiore a 20.000,00 euro;
- una delle parti della lite deve essere l'Agenzia delle Entrate;
- le liti fiscali devono essere pendenti alla data del 1° maggio 2011;
- le liti devono essere incardinate dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario (compresa la Cassazione) in ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio.

Quando la lite è pendente

- **se alla data del 1° maggio 2011 è stato presentato ricorso e non vi è una sentenza definitiva**

3. Somma dovuta per la definizione

In merito, infine, all'importo da pagare, esso sarà connesso al valore della lite; bisogna fra l'altro distinguere se si è in presenza o meno di sentenza e se vi è soccombenza integrale o soccombenza parziale.

Per la definizione della controversia, occorre pagare l'importo di **150 euro** se il valore della lite, come sopra determinato, **non supera i 2.000 euro**.

Importo da pagare

- dipende
  - Valore della lite
  - Se interviene o meno una sentenza — in presenza di soccombenza integrale o parziale.

A) **<u>Soccombenza integrale</u>** dell'Ufficio o del contribuente o assenza di sentenza.

- **Se il valore della lite supera euro 2.000,00, ma non 20.000,00,** l'importo da corrispondere si ottiene applicando, al valore della lite, le seguenti percentuali:
  - ✓ **10%** del valore della lite, in caso di soccombenza dell'Ufficio dell'Agenzia nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, alla data di presentazione della domanda di definizione della lite;

- ✓ **50%** del valore della lite in caso di soccombenza del contribuente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa, sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, alla data di presentazione della domanda di definizione della lite.
- ✓ **30%** del valore della lite nel caso in cui, alla data di presentazione della domanda di definizione della lite, la lite stessa penda ancora nel primo grado di giudizio e non sia stata già resa alcuna pronuncia giurisdizionale non cautelare sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio.

B) Soccombenza parziale

Se alla data di presentazione della domanda di definizione si è in presenza di una sentenza che abbia accolto parzialmente il ricorso o l'appello troveranno applicazione sia la percentuale del 10% che quella del 50%; infatti, sulla parte della controversia non accolta, il soggetto passivo dovrà corrispondere il 50%, mentre sulla parte accolta dovrà corrispondere il 10%.

Nella circolare 12/E del 21-02-2003 dell'Agenzia delle Entrate, a tal proposito, per la precedente sanatoria, si è proposto il seguente esempio:

ESEMPIO - "Un contribuente ha integralmente impugnato un avviso di accertamento recante maggiore imposta per 10.000,00 euro (con conseguenti sanzioni collegate all'imposta e relativi interessi, non rilevanti ai fini della determinazione del valore della lite).
La sentenza di primo grado ha annullato parzialmente l'avviso di accertamento, con conferma della legittimità e fondatezza della pretesa limitatamente ad un'imposta pari a 6.000 euro (più sanzioni e interessi relativi).
Il valore della lite è pari all'importo del tributo contestato con l'atto introduttivo in primo grado, vale a dire 10.000 euro.
Il contribuente, per definire la lite, dovrà versare il 10% di 4.000 euro (imposta annullata dalla sentenza) nonché il 50% di 6.000 euro (imposta confermata dalla sentenza). Pertanto, verserà complessivamente 3.400 euro (400 + 3.000).".

Qualche difficoltà potrebbe porsi in caso di sentenze parzialmente favorevoli quando oggetto di una lite sia una controversia la cui imposta venga calcolata per scaglioni; infatti, in caso di sentenza parzialmente favorevole che riduce l'imponibile bisogna rideterminare su quale ammontare di imposta si applica il 10% e su quale ammontare si applica il 50%.

In tale fattispecie, si può procedere nel modo seguente:

- ✓ si determina il tributo sull'intero maggiore imponibile accertato;

- ✓ si calcola il tributo a favore e sfavore in proporzione rispettivamente alla parte di imponibile in cui la sentenza è stata a favore e alla parte per la quale la sentenza è stata a sfavore;
- ✓ si applica il 10% sulla parte favorevole;
- ✓ si applica il 50% sulla parte sfavorevole.

3.1 I tributi definibili

Stando all'art. 39, comma 12, i tributi definibili sono quelli *"in cui è parte l'Agenzia delle Entrate";* ne discende che, tutti i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e per i quali vi sia una controversia pendente alla data del 1° maggio 2011, sono potenzialmente definibili.

Nella specie si tratta dei seguenti tributi:

- tributi erariali (Irpef, Irpeg/Ires, Iva, imposta di registro, imposta di successione, imposta sulle donazioni, imposta ipotecaria, imposta catastale, ecc.);
- tributi non erariali tipo Irap e addizionali comunali e regionali all'imposta sul reddito delle persone fisiche;
- tasse;
- contributo al servizio sanitario nazionale;
- tasse automobilistiche, nei casi in cui la gestione del contenzioso sia stata attribuita all'Agenzia delle entrate.

Non possono formare oggetto di definizione le liti relative ai seguenti tributi che non sono gestiti dall'Agenzia delle Entrate:

- contributi e premi previdenziali ed assistenziali relativi alle dichiarazioni dei redditi presentate dal 1° gennaio 1999 e liquidati in base al maggior imponibile accertato;
- tributi gestiti dalle regioni e dagli altri enti locali.

Per quanto attiene le somme relative al recupero di aiuti di Stato illegittimi, le stesse sono comunque dovute per intero.

4. Nozione di lite fiscale definibile

Per lite definibile si intende quella relativa a qualunque controversia avverso gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate e cioè avverso:

- ✓ avvisi di accertamento;
- ✓ avvisi di rettifica;
- ✓ atti di contestazione;
- ✓ avvisi di irrogazione;

- ✓ cartelle di pagamento (quando le stesse non sono state precedute dall'avviso di accertamento; è il caso delle iscrizioni, ex articolo 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/73 e 54-bis, D.P.R. n. 633/72). Infatti, per tali ultimi atti, secondo quanto riportato nella **circolare n. 12/E del 21-2-2003** *"le disposizioni di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, disciplinanti la liquidazione e il controllo formale delle dichiarazioni, consentono, nelle ipotesi previste, di procedere alla rettifica delle dichiarazioni e di iscrivere a ruolo le imposte dovute in misura superiore rispetto a quella dichiarata e liquidata dai contribuenti. In tali casi il ruolo assolve anche ad una funzione di provvedimento impositivo, affatto diversa dal recupero di imposte dichiarate e non versate che rilevano come meri atti di riscossione."*
- ✓ avvisi di liquidazione (ad esempio, in materia di registro, quelle per imposta suppletiva o complementare) che non rivestano la natura di atti della riscossione. Invero, gli avvisi di liquidazione che presuppongono la mera liquidazione e riscossione del tributo e degli accessori non rientrano nella categoria degli atti definibili.

Per i ricorsi avverso la revoca di agevolazioni, la lite è definibile se nello stesso provvedimento recante il diniego o la revoca dell'agevolazione siano contestualmente quantificati anche il tributo o il maggiore tributo e/o le relative sanzioni conseguentemente dovuti.

LITI DEFINIBILI

→ Aventi ad oggetto

- Avvisi di accertamento
- Avvisi di rettifica
- Atti di contestazione
- Avvisi di irrogazione
- Cartelle di pagamento
- Avvisi di liquidazione

4.1 Liti fiscali non definibili

Non sono definibili le controversie relative:

- ✓ alle controversie instaurate per i dinieghi e le revoche di agevolazioni, in quanto non contengono un importo da pagare;
- ✓ alle controversie instaurate avverso gli avvisi di liquidazione, le ingiunzioni e i ruoli, quando gli stessi siano da considerare atti della riscossione;

- ✓ alle controversie concernenti il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi.

Inoltre, non sono definibili le liti aventi ad oggetto i ruoli emessi per imposte e ritenute indicate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta nelle dichiarazioni presentate, ma non versate. Infatti, i controlli su tali versamenti sono disciplinati dalla lett. f) del comma 2 dell'articolo 36 bis del D.P.R. n. 600/73, per le imposte dirette e l'Irap, e dalla lett. c) del comma 2 dell'articolo 54 bis del D.P.R. n. 633/72, per l'Iva.

4.2 Lite fiscale pendente

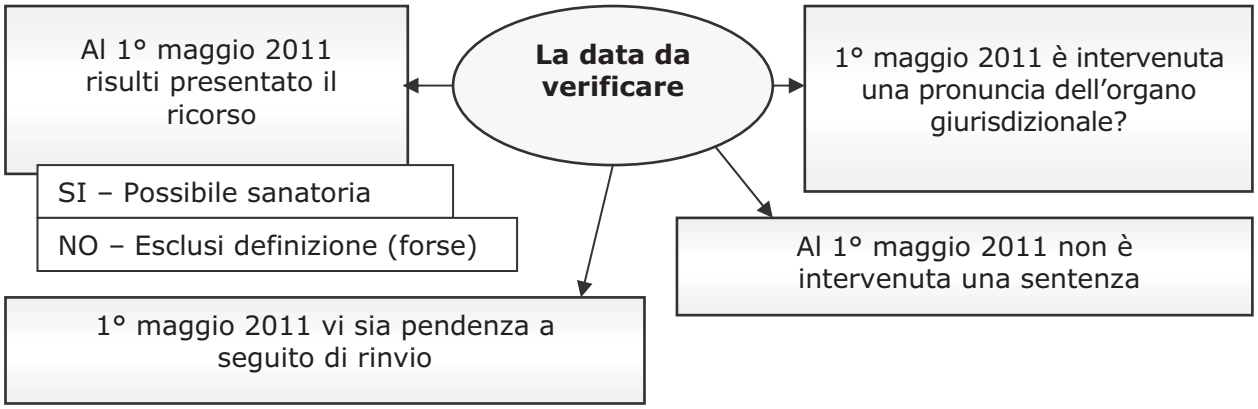
Ma cosa si intende per lite pendente? Si dovrebbero intendere tutte quelle controversie per le quali risulta notificato un atto di accertamento, un provvedimento di irrogazione delle sanzioni o altro atto impositivo, di cui è parte l'Agenzia delle Entrate, **che il contribuente ha impugnato alla data del 1° maggio 2011**.

Occorre sottolineare, inoltre, che, con i vecchi condoni del 2002, nel concetto di liti pendenti rientravano solo quelle che risultavano impugnate e, quindi, pendenti davanti alle commissioni tributarie. Per gli atti di accertamento non impugnati, ma per i quali risultava ancora possibile il ricorso, esisteva la possibilità di definizione delle liti potenziali (articolo 15 della legge 289/02).

Orbene, nel caso in esame si dovrà verificare che:

- ✓ al 1° maggio 2011 risulti presentato il ricorso o l'appello, ai sensi, rispettivamente, degli articoli 20 e 53 del D. Lgs. n. 546 del 1992, sebbene alla stessa data non sia stato effettuato il deposito presso la Commissione tributaria adita. Restando necessaria, comunque, la costituzione in giudizio, ai fini della prosecuzione del giudizio per una eventuale contestazione del diniego del condono. Quindi, gli atti impositivi per cui a tale data non è stato presentato il ricorso dovrebbero risultare esclusi dalla definizione.
- ✓ alla data del 1° maggio 2011 sia intervenuta una pronuncia dell'organo giurisdizionale, anche di inammissibilità, e non siano ancora decorsi i termini per impugnare la stessa; le cause di inammissibilità non rilevano ai fini della definibilità della lite, finché la stessa sia pendente. Infatti, la pronuncia di inammissibilità è da equiparare alla soccombenza totale del soggetto passivo, per cui la percentuale da applicare è pari al 50% del valore della lire. Lo stesso principio si applica per le pronunce di irricevibilità, di improponibilità, ecc. del ricorso o dell'appello.
- ✓ alla data del 1° maggio 2011 non sia intervenuta una sentenza passata in giudicato;

- ✓ alla data del 1° maggio 2011 vi sia pendenza a seguito di rinvio, cioè quelle devolute a una Commissione tributaria provinciale o regionale da parte, rispettivamente, di una Commissione tributaria regionale o della Cassazione.



5. Determinazione del valore della lite

Il valore della lite per quantificare il costo della definizione è dato:

- ✓ In presenza di accertamento, dall'importo dell'imposta richiesta con l'atto e contestata dal contribuente in sede di ricorso;
- ✓ In presenza di atto di contestazione o di avviso di irrogazione (per sanzioni non collegate al tributo), dall'importo delle sanzioni irrogate.

Se nell'avviso di accertamento sono state indicate (erroneamente, visto che devono essere applicate con atto di contestazione) le sanzioni non collegate al tributo, le stesse dovranno essere sommate per determinare l'importo su cui applicare il 10%.

Se una parte dell'imposta contenuta nell'avviso di accertamento non è stata contestata con il ricorso, la stessa, se non iscritta a ruolo e pagata, bisogna pagarla per l'intero non vertendovi controversia.

Sempre ai fini della determinazione del valore della lite, non si tiene, invece, conto:

- degli interessi sull'imposta;
- delle indennità di mora;
- delle sanzioni collegate al tributo, anche se irrogate con atto a parte (e che, comunque, non saranno dovute).

Nel caso in cui con un unico provvedimento o con provvedimenti separati l'Ufficio abbia richiesto il pagamento del tributo e delle sanzioni amministrative ad esso collegate e il contribuente abbia prestato acquiescenza in ordine al tributo richiesto, limitando pertanto la contestazione in primo grado soltanto alle sanzioni, per il calcolo dell'importo dovuto ai fini della definizione occorre fare riferimento esclusivamente alle sanzioni contestate.