

STUDIO ASSOCIATO PAGANI

DOTTORI COMMERCIALISTI E REVISORI DEI CONTI

Via G. Frua, 24
20146 Milano
Tel. +39 (02) 46.07.22
Fax +39 (02) 49.81.537
e-mail: studiopagani@studiopagani.net
web site: www.studiopagani.net
P.IVA 09906120150

Sergio Pagani
Paolo D. S. Pagani
Raffaella Pagani
Ornella Marzi
Alessandra Pagani
Paola Bariati

CIRCOLARE N° 5 DEL 25.07.2011

Alla rispettabile clientela – alla c.a. della Direzione

OGGETTO: Manovra economica 2011: “Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria” (D.L. n. 98/2011)

La legge di conversione n. 211 del 15 luglio 2011 costituisce **la manovra economica approvata dal Governo per il 2011** ed entrerà in vigore il 17 luglio del 2011 (giorno successivo alla sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale).

1. ART. 23, COMMI 1-4: INTRODUZIONE DI UNA RITENUTA D'ACCONTO AL 5% SUGLI INTERESSI CORRISPOSTI A SOGGETTI RESIDENTI IN DIVERSI PAESI MEMBRI DELL'UE CHE NON SIANO BENEFICIARI EFFETTIVI.

La manovra economica in esame **modifica il regime di esenzione dalla tassazione alla fonte (in Italia) sugli interessi corrisposti tra società consociate di Stati membri diversi, introducendo una ritenuta con aliquota al 5%**. Più precisamente la novità riguarda gli interessi pagati nell'ambito di **operazioni di finanziamento *inter-company* tra società consociate residenti in differenti Stati membri dell'Ue** nelle quali si abbiano:

- quali pagatori i soggetti IRES, le persone fisiche esercenti arti o professioni, imprese commerciali o agricole, tutti non beneficiari di esenzioni e residenti in Italia, nonché le stabili organizzazioni situate nel territorio di società della medesima natura giuridica residenti in altri Paesi Ue;

- quali beneficiari soggetti residenti in un diverso Stato membro dell'Ue (identificati per natura giuridica e regime fiscale in modo immutato rispetto alle precedenti disposizioni) oppure una stabile organizzazione di un soggetto residente in altro Paese Ue con le caratteristiche appena richiamate.

Il loro pagamento si inserisce nelle **operazioni di finanziamento *inter-company* tra società consociate residenti in differenti Stati membri dell'Ue**. La scelta di fondo di esenzione dalla ritenuta rispondeva allo scopo di evitare una duplice tassazione degli stessi sia alla fonte che nel luogo di destinazione: la soluzione adottata dal legislatore consisteva nel mantenere esclusivamente un'imposizione nel Paese dove confluiscono, ossia in quello del beneficiario effettivo Ue o extra Ue (nell'ipotesi in cui sia stata stipulata una Convenzione con l'Italia al fine di abbassare l'aliquota al di sotto del 12,5% o escludere del tutto una doppia imposizione). L'art. 23 (dunque il nuovo art. 8-bis del Dpr n. 600 del 29/09/1973) **prevede, al contrario, l'applicazione di una ritenuta alla fonte al 5% quando:**

1. **gli interessi passivi corrisposti dal soggetto residente a quello non residente** devono essere da **quest'ultimo impiegati per pagare gli interessi sui prestiti obbligazionari** coi quali ha alimentato il finanziamento alla consociata italiana nella varie forme succitate;
2. **il soggetto percettore non è il beneficiario effettivo** degli interessi (ossia si potrebbe trattare di un intermediario o agente di un'altra società beneficiaria non residente oppure di un beneficiario non colpito su tali interessi da una tassazione disposta dal Paese Ue di sua residenza).

Il nuovo adempimento tributario opera sugli interessi corrisposti rispetto ai prestiti in corso a decorrere dall'entrata in vigore dello stesso decreto.

Qualora il prestito erogato al soggetto residente sia finanziato da un'emissione obbligazionaria da parte del beneficiario coperta da garanzia, su quest'ultima è inoltre dovuta un'imposta di registro dello 0,25%.

Infine, agli interessi già pagati sui prestiti in corso alla data di entrata in vigore del decreto l'imposta è applicabile con aliquota al 6%; essa è anche sostitutiva dell'eventuale imposta di registro summenzionata. Ciò è possibile nella misura in cui il sostituto d'imposta (ossia il debitore residente) provveda al versamento della ritenuta e degli interessi legali entro il 30/11/2011.

2. ART. 23 COMMA 5: INNALZAMENTO DELL'ALIQUTA IRAP AL 4,2% PER I CONCESSIONARI DI BENI GRATUITAMENTE DEVOLVIBILI (ES. DEMANIALI) DIVERSI DA QUELLI DI COSTRUZIONE E GESTIONE DI AUTOSTRADE E TRAFORI.

Ai soggetti che svolgono un'attività d'impresa concessionaria diversa da quella di costruzione e gestione di autostrade e trafori verrà applicata un'aliquota IRAP del 4,2% in luogo di una pari al 3,9%.

Tale previsione si applica dal periodo d'imposta 2011, anno in cui entra in vigore la presente manovra.

3. ART. 23 COMMA 7: IMPOSTA DI BOLLO SULLE COMUNICAZIONI RELATIVE AI DEPOSITI TITOLI INVIATE DAGLI INTERMEDIARI.

La manovra modifica il valore dell'imposta di bollo dovuta su ciascun esemplare di comunicazione relativa ai depositi titoli (i c.d. dossier titoli, mentre resta invariata l'imposta di bollo che grava sugli estratti conto): si afferma una tassazione a carattere progressivo in cui l'incremento del prelievo scatta a partire dai 50.000 euro (di valore del deposito titoli in base al valore nominale o di rimborso dei titoli al momento della comunicazione, benché siano già previste future circolari foriere di chiarimenti).

In particolare, l'imposta di bollo in funzione di fasce di valore del deposito titoli sarà dovuta:

1. dal 2011 al 2012:

VALORE NOMINALE O DI RIMOBORSO DEL DEPOSITO TITOLI (IN EURO)	IMPOSTA DI BOLLO ANNUALE (ipotesi di frequenza annuale della comunicazione)
INFERIORE A 1.000	0
1.000< VALORE DEPOSITO< 50.000	34,2 EURO
50.000< VALORE DEPOSITO< 150.000	70 EURO
150.000< VALORE DEPOSITO < 500.000	240 EURO
VALORE DEPOSITO > 500.000	680 EURO

2. dal 2013:

VALORE NOMINALE O DI RIMOBORSO DEL DEPOSITO TITOLI (IN EURO)	IMPOSTA DI BOLLO ANNUALE (ipotesi di frequenza annuale delle comunicazioni)
INFERIORE A 1.000	0
1.000< VALORE DEPOSITO< 50.000	34,2 EURO
50.000< VALORE DEPOSITO< 150.000	230 EURO
150.000< VALORE DEPOSITO < 500.000	780 EURO
VALORE DEPOSITO > 500.000	1.100 EURO

Rimanendo nella sfera finanziaria, **la legge delega per la riforma fiscale** (dunque in attesa di futuri decreti attuativi) apre ad un processo di armonizzazione **dell'aliquota fiscale al 20% sulle rendite finanziarie**. L'eventuale introduzione di un prelievo uniforme, di fatto, ridurrà il prelievo su conti correnti e deposito, inclusi quelli ad alto rendimento, in quanto sino ad ora tassati al 27,5 %, mentre incrementerà quello relativo ad obbligazioni bancarie e corporate, pronti contro termine, buoni postali, cedole e plusvalenze su azioni perché ad oggi tassate al 12,5%.

4. ART. 23 COMMA 8: RIDUZIONE DAL 10% AL 4% DELL'ALiquOTA DELLA RITENUTA EFFETTUATA DAGLI ISTITUTI BANCARI SUI BONIFICI IN FAVORE DI IMPRESE ARTIGIANE PER INTERVENTI EDILIZI O DI RISPARMIO ENERGETICO.

Allo scopo di favorire la disponibilità finanziaria soprattutto delle piccole imprese artigiane, la manovra ha ridotto l'**aliquota della ritenuta operata dagli istituti bancari sui bonifici ricevuti dalle imprese artigiane per interventi di ristrutturazione edilizia o di risparmio energetico**. Si procede ad una **riduzione al 4%** del prelievo sui pagamenti effettuati tramite bonifici bancari alle imprese artigiane dai contribuenti che vogliono beneficiare della detrazione d'imposta o della deduzione degli oneri relativi ad interventi edilizi così commissionati.

5. ART. 23 COMMA 9: MODIFICHE AL RIPORTO DELLE PERDITE SUBITE DA SOCIETÀ DI CAPITALI IN DIMINUZIONE DELL'IMPONIBILE DI ESERCIZI SUCCESSIVI.

La manovra interviene a modificare l'art. 84 del TUIR relativo al **riporto delle perdite per i soggetti IRES**: la nuova disciplina ha per oggetto le perdite subite a partire dal periodo d'imposta 2011, mentre quelle antecedenti sono regolate dal testo normativo previgente. Essa afferma che le perdite conseguite in un esercizio, nella misura in cui eccedono gli utili che non hanno concorso alla determinazione del reddito di esercizi precedenti, sono **riportabili in diminuzione** dei redditi imponibili dei successivi periodi d'imposta nelle seguenti modalità:

- **sino a capienza dell'80% del reddito imponibile** di ciascuno dei seguenti periodi d'imposta;
- senza più limiti temporali alla possibilità di riporto: esse, dunque, possono essere sottratte dalla suddetta quota di reddito imponibile, se capiente, sino al completo utilizzo del loro ammontare, rimuovendo il vincolo dei cinque anni;
- oltre all'assenza di limitazioni temporali, **le perdite conseguite nei primi tre periodi d'imposta** dalla data di costituzione (ossia nell'ipotesi di nuova attività produttiva) sono **riportabili in diminuzione dell'intero importo dei redditi imponibili** (100%, e non soltanto dell'80%) dei successivi periodi d'imposta.

L'elemento di novità, pertanto, riguarda la rimozione del limite di cinque anni al riporto delle perdite; tuttavia essa è "compensata" dalla possibilità di portarle in diminuzione soltanto dell'80% del reddito imponibile di ciascun seguente periodo d'imposta (fermo restando la capienza dell'importo determinato mediante quota).

Permane il limite di cinque anni alla possibilità di riportare le perdite in diminuzione del reddito imponibile (100%) per le società di persone e le imprese individuali in contabilità ordinaria.

6. ART. 23 COMMA 10: PER I CONCESSIONARI DI COSTRUZIONE E GESTIONE DI AUTOSTRADE E TRAFORI RIDUZIONE ALL'1% DELLA DEDUCIBILITÀ DEGLI ACCANTONAMENTI EFFETTUATI A FRONTE DELLE SPESE DI RIPRISTINO, SOSTITUZIONE E MANUTENZIONE DEI BENI GRATUITAMENTE DEVOLVIBILI.

La manovra riduce dal 5% all'1% l'importo deducibile degli accantonamenti a fronte delle spese di ripristino, sostituzione e manutenzione effettuati dai concessionari di gestione e costruzione di

autostrade e trafori. Soltanto per questi ultimi, cioè, si prevede una riduzione della quota deducibile del suddetto regime di accantonamenti che il contribuente può adottare in luogo dell'ammortamento finanziario.

7. ART. 23 COMMI 12-14: RIALLINEAMENTO DEI VALORI FISCALI E CIVILISTICI RELATIVI ALL'AVVIAMENTO ED ALTRE ATTIVITÀ IMMATERIALI.

La manovra introduce la possibilità di aderire ad **un affrancamento fiscale dei maggiori valori riconosciuti all'avviamento, ai marchi ed altre immobilizzazioni immateriali** quando:

- operazione straordinaria alla quale prendano parte società le cui attività sono costituite prevalentemente da partecipazioni: **ad esempio, Soc. A (incorporante) partecipa la Soc. B (incorporanda/fusa) nel cui bilancio compare una partecipazione nella Soc. C (società partecipata il cui attivo contiene marchi d'impresa o altre attività immateriali).** Per effetto della **fusione per incorporazione nel bilancio della società risultante dalla fusione (Soc. A) confluirà la voce della partecipazione nella Soc. C: allora le voci avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali non hanno autonoma rilevanza nel bilancio della Soc. A;**
- **acquisto diretto di una partecipazione di controllo.**

In entrambi i casi viene pagato un prezzo maggiore per la partecipazione rispetto a quello pari alla corrispondente frazione di patrimonio netto dal bilancio della società fusa o di cui viene acquisita la stessa partecipazione. **Il maggior valore imputato alla partecipazione (e rilevato in bilancio) discende da “una rivalutazione” dell'avviamento, dei marchi d'impresa o di altre attività immateriali (sintetizzati nella voce partecipazione senza emergere quali voci autonome).**

La novità in esame consente di pagare **un'imposta sostitutiva al 16% sul maggior valore delle partecipazioni di controllo** (unico caso in quanto nel bilancio consolidato è possibile individuare analiticamente i valori delle immobilizzazioni immateriali della partecipata).

Tuttavia **il riconoscimento fiscale riguarda soltanto i maggiori valori attribuiti alle immobilizzazioni immateriali, mentre il costo fiscale della partecipazione** (nel cui valore sono sottese le voci oggetto di rivalutazione) **resta invariato.** Pertanto nell'ipotesi di cessione della partecipazioni ai fini della tassazione di un'eventuale plusvalenza continuerà a rilevare “il costo originario”. Saranno, invece, deducibili fiscalmente gli incrementi di valore di avviamento, marchi ed altre attività immateriali.

La novità si applica alle operazioni effettuate nel periodo d'imposta in corso al 31/12/2010 ed a quelle avvenute in periodi precedenti (per le quali il versamento è dovuto entro il 30/11/2011). Gli effetti del riallineamento decorrono dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2012.

8. ART. 23 COMMI 17-20: SOPPRESSIONE DELLA FIDEIUSSIONE NECESSARIA PER LA RATEIZZAZIONE DI SOMME DOVUTE NEI CASI DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE-ACQUIESCENZA E DI CONCILIAZIONE GIUDIZIALE.

Al fine di agevolare il pagamento delle somme dovute dal contribuente nei casi di accertamento con adesione ed acquiescenza o di conciliazione giudiziale, **la manovra abolisce l'obbligo di prestare idonea garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria qualora si usufruisca della possibilità di rateizzazione.**

Viene però contestualmente introdotta un'altra novità: qualora **non si provveda al pagamento di una rata** (diversa dalla prima, la quale rappresenta il perfezionamento del concordato o della conciliazione) entro il termine di pagamento di quella successiva, l'Agenzia delle Entrate procede **all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di tributo**, applicando in **misura doppia la sanzione** (innalzata dal 30% al **60% del debito residuo**).

Le novità appena illustrate non si applicano agli atti di adesione ed alle conciliazioni giudiziali già perfezionate (anche se in corso) alla data di entrata in vigore della manovra.

9. ART. 23 COMMA 21: ADDIZIONALE ERARIALE ALLA TASSA AUTOMOBILISTICA SUI VEICOLI DI POTENZA SUPERIORE A 225 Kw (cioè 306 cv).

Viene introdotta con scadenza annuale **un'addizionale erariale alla tassa automobilistica** così articolata:

- colpisce **le autovetture e gli autoveicoli** per il trasporto promiscuo di persone e cose che hanno **potenza superiore a 225 Kw (306 Kw)**;
- oltre la soglia di 225 Kw (306 cv), devono essere pagati **10 euro per ciascun Kw in eccesso rispetto al limite** dal quale interviene l'addizionale;
- in caso di omesso o insufficiente versamento dell'importo dovuto, si applica una sanzione pari al 30% dell'importo dovuto e non versato.

10. ART. 23 COMMI 22-23: REVOCA DELLA PARTITA IVA INATTIVA DA TEMPO E SANATORIA PER LA MANCATA COMUNICAZIONE DI CESSAZIONE DELL'ATTIVITA'.

Al fine di allineare il numero delle partite Iva registrate a quelle "attive", la manovra sancisce **la revoca d'ufficio della partita Iva (con applicazione della sanzione da 516 euro a 2.065 euro)** nei seguenti casi:

- a) in caso di mancata **presentazione della dichiarazione annuale Iva per tre anni consecutivi**;
- b) qualora, da accertamento, il titolare della partita Iva risulti **non operativo da tre anni** (con riferimento alla mancata effettuazione di operazioni passive ed attive) rispetto alle attività per le quali la stessa gli è stata conferita.

Tale provvedimento potrà essere impugnabile davanti alle Commissioni tributarie competenti.

Tuttavia nel caso di mancato **adempimento dell'obbligo di comunicazione della cessazione dell'attività** entro 30 giorni dalla conclusione della stessa, è **possibile chiudere la partita, evitando l'eventuale revoca d'ufficio**, mediante il **pagamento di una sanzione ridotta** ad un quarto del relativo importo (ossia **129 euro**) se l'importo verrà versato **entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto (dunque entro il 4 ottobre 2011)**. Ad ogni modo l'adesione a tale sanatoria è condizionata dalla mancata trasmissione di un atto da parte dell'Agenzia delle Entrate col quale essa manifesta di essere a conoscenza dell'avvenuta violazione dell'obbligo di comunicazione da parte del contribuente. In quest'ultimo caso è comunque possibile accedere ad una riduzione della sanzione ad un quinto del minimo (ossia 103,2 euro) qualora si provveda al pagamento entro 30 giorni dalla data di ricevimento dell'invito dell'ufficio.

11. ART. 23 COMMI 26 E 27: ACCESSO DIRETTO A TUTTI GLI INTERMEDIARI FINANZIARI NEI CASI DI INDAGINI FINANZIARI EFFETTUATE DALL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA NEI CONFRONTI DEI CONTRIBUENTI.

I due commi prendono in esame le modalità di svolgimento delle **indagini finanziarie che l'amministrazione finanziaria** può perpetrare **nei confronti del contribuente**. Si tratta, cioè, del caso in cui gli uffici vogliano acquisire delle informazioni relativamente a qualsiasi rapporto intrattenuto o operazione effettuata (comprese le garanzie prestate da terzi e qualsiasi servizio

ricevuto) dal contribuente con gli intermediari finanziari. Le indagini finanziarie sono uno strumento impiegato sia nello svolgimento di un'attività di controllo sia quale filtro di selezione della verifica sul territorio. Comunemente il loro ricorso si ha rispetto ai c.d. soggetti pericolosi sul piano fiscale (evasori totali o parziali, coloro che operano import-export ecc...), contestualmente alle risultanze degli studi di settore, del redditometro o agli accertamenti sulle compravendite immobiliari. La logica di fondo su cui si basano gli accertamenti effettuati a seguito di indagini finanziarie è la seguente: tutti i prelievi e tutti versamenti non giustificati possono essere considerati ricavi presunti, qualora il contribuente non fornisca adeguata prova giustificativa. In altre parole spetta al contribuente oggetto di controllo confutare la presunzione adottata dal fisco.

La manovra estende la platea dei soggetti ai quali è rivolto **l'accesso diretto a tutti gli operatori finanziari** oltre alle banche ed alla Posta.

Per svolgere tali indagini finanziarie, occorre un'autorizzazione resa:

- per l'Agenzia delle Entrate dal direttore centrale dell'accertamento o dal direttore regionale;
- per la Guardia di finanza dal comandante regionale.

12. ART. 23 COMMA 28: NOVITA' IN MATERIA DI STUDI DI SETTORE.

- A partire dal 2012 viene prorogato al 31/12 del periodo d'imposta nel quale entreranno in vigore il termine entro il quale gli studi di settore verranno pubblicati in Gazzetta Ufficiale; tuttavia resta la possibilità di apportarvi modifiche entro il successivo 31 marzo in ragione dell'andamento dei mercati economici e finanziari.
- Viene imposta l'applicazione esclusivamente della massima sanzione (2.065, 83 euro) nei casi di omessa comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o qualora gli stessi non siano stati forniti neppure mediante dichiarazione integrativa su espresso invito dell'Agenzia delle Entrate.
- E' prevista la legittimazione a procedere alla rettifica d'ufficio della dichiarazione dei redditi nell'ambito dell'accertamento induttivo nei casi di omessa o non fedele indicazione dei dati nei modelli rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore oppure qualora vengano addotte ragioni insussistenti per motivare la non applicabilità degli studi di settore; tale disposizione è comunque condizionata al riscontro di un reddito imponibile, quale esito di una corretto impiego degli studi di settore, eccedente quello dichiarato in misura superiore al 10%.
- Viene meno l'obbligo in capo all'Agenzia delle Entrate di motivare le rettifiche alla dichiarazione dei redditi associate ad una disapplicazione degli studi in quanto reputati inadeguati.

- Incremento del 50% delle sanzioni amministrative minima e massima (corrispondenti al 100% o al 200% dell'imposta dovuta o differenza di credito) irrogabili nei casi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore qualora il contribuente risultasse a ciò obbligato e non vi abbia provveduto anche su invito dell'Agenzia delle Entrate. La disposizione è applicabile se il maggior reddito d'impresa o derivante dall'esercizio di arte e professione accertato mediante corretta applicazione degli studi di settore ecceda quanto dichiarato almeno del 10%.
- Un identico incremento della sanzione (corrispondente al 100% o al 200% della differenza tra Iva detraibile o rimborsabile rispetto a quella spettante) al verificarsi delle medesime ipotesi (dunque l'omessa presentazione del modello dei dati rilevanti qualora si tratti di un adempimento vincolante e non ottemperato benché sollecitato dall'Agenzia delle Entrate) è esteso anche relativamente all'imposta sul valore aggiunto. Anche qui la discrepanza tra quanto dichiarato o omesso e quanto accertato con corretta applicazione degli studi di settore deve superare il 10%.
- Infine analoga previsione è sancita per l'Irap.

13. ART. 23 COMMI 29-31: NOVITA' IN MATERIA DI IRROGAZIONE DELLE SANZIONI E DI ACCERTAMENTO.

La manovra **afferma la facoltà di pagamento della sanzione ridotta (nella misura di un terzo dell'importo della sanzione) anche nel caso in cui la stessa venga ridefinita in base alle ragioni esposte dal contribuente** (la definizione agevolata). Tale possibilità è percorribile sia per gli atti di irrogazione delle sanzioni notificati entro la data di entrata in vigore del decreto in esame sia per quelli per i quali non siano decorsi i termini per la proposizione del ricorso.

Inoltre viene introdotto **l'obbligo di irrogazione della sanzione collegata al tributo contestualmente all'atto di accertamento (a decorrere dall' 1/10/2011)**: ne consegue che l'intimazione ad adempiere contenuta nell'avviso è estesa anche alle sanzioni con superamento del c.d. doppio binario.

Successivamente viene posticipato dal 1 luglio 2011 all'1 ottobre 2011 l'applicazione della norma di "concentrazione della riscossione nell'accertamento" (accertamento e sanzione.....[accertamento diviene titolo esecutivo per la riscossione senza necessità di iscrizione a ruolo...](#)procedono insieme).

Viene poi esteso l'approccio di crescita graduale dell'entità della sanzione rispetto ai ritardi nell'adempimento dei versamenti dei tributi: è **possibile beneficiare di uno sconto sulla sanzione (ridotta ad 1/15 per ciascun giorno di ritardo) per il ritardato versamento del tributo purché** ciò

avvenga **entro quindici giorni dalla scadenza del termine stabilito**, indipendentemente dalla prestazione di una garanzia.

14. ART. 23 COMMA 41 IN MATERIA DEL C.D. SPESOMETRO.

La manovra ribadisce l'esclusione dei contribuenti (soggetti passivi Iva) dall'obbligo di comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva di importo superiore ai 3.600 euro (al lordo dell'imposta) quando siano effettuate nei confronti di privati che abbiano effettuato il pagamento mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse dagli operatori finanziari (residenti), obbligati alle comunicazioni dei rapporti e delle operazioni con la clientela all'Anagrafe tributaria.

15. ART. 23 COMMA 42: FATTURA IN LUOGO DELLA RICEVUTA FISCALE NELL'ATTIVITA' DI NOLEGGIO AUTOVEICOLI SENZA CONDUCENTE.

Alla luce dell'espansione del **settore del noleggio di autoveicoli senza conducente**, la manovra ripristina la certificazione di tale attività mediante **l'emissione di fattura**. Quest'ultima, inoltre, dovrà riportare gli estremi del contratto di locazione ed essere consegnata direttamente al cliente.

16. ART. 23 COMMA 46 IN MATERIA DI DESTINAZIONE DEL 5 PER MILLE DELL'IRPEF.

Viene introdotta la possibilità di **destinare il 5 per mille dell'irpef alle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici**.

17. ART. 23 COMMA 47 IN MATERIA DI AMMORTAMENTO FISCALE DI BENI MATERIALI ED IMMATERIALI.

Con il presente comma il legislatore intende manifestare l'intenzione di procedere ad una **rideterminazione delle quote d'ammortamento di beni materiali ed immateriali improntata sul modello comunitario**. Il cambiamento (previsto a partire dal periodo d'imposta 2013) è affidato ad un successivo regolamento da emanare: prenderanno così avvio le modifiche in materia di processo d'ammortamento fiscale, in attesa della sostanziale ridefinizione che sarà contenuta nella prossima riforma fiscale. In generale l'obiettivo è di distinguere tra:

- a) **Beni materiali ed immateriali** che saranno oggetto di un **processo di ammortamento individuale** in base all'utilità economica e per quote costanti (la relazione illustrativa

assume un'allocazione di quote costanti su di un arco temporale di 40 anni per gli immobili, mentre su di uno più ridotto pari a 15 anni per le immobilizzazioni materiali di lunga durata e per quelle immateriali);

- b) **Un raggruppamento di beni materiali ed immateriali** per i quali, invece, si avrà **un processo di ammortamento cumulativo con aliquota unica** (nella relazione illustrativa si ipotizza una ripartizione per quote costanti su di un orizzonte temporale di quattro anni).

La prospettiva di operatività della presente disposizione della manovra, comporterebbe a partire dal 2013 un adeguamento dei processi di ammortamento fiscale in corso.

18. ART. 23, COMMA 50-bis e 50-ter: ADDIZIONALE APPLICABILE SULLE REMUNERAZIONI SOTTO FORMA DI STOCK OPTIONS O DI BONUS.

Il comma 50-bis dell'art. 23 della manovra considera la base imponibile cui viene applicata **l'addizionale del 10% sulle remunerazioni sotto forma di stock option o di bonus erogate ai dirigenti o titolari di rapporti collaborazione coordinata e continuativa nel settore finanziario**. Il prelievo fiscale va ad incidere **sull'eccedenza di tale forme di remunerazione rispetto alla componente fissa del corrispettivo**. Per maggior chiarezza occorre ricordare che l'addizionale diviene operativa qualora la quota di remunerazione costituita da stock option e bonus superi il **triplo** del valore della quota "ordinaria" della stessa.

TITOLO II, DISPOSIZIONI PER LO SVILUPPO

19. ART. 26: CONTRATTAZIONE AZIENDALE, SGRAVI FISCALI E CONTRIBUTIVI SULLA RETRIBUZIONE DI PRODUTTIVITA'.

La manovra economica estende anche al 2012 la possibilità di beneficiare di sgravi fiscali e contributivi sulla parte della retribuzione costituita da premi alla produttività come contrattata a livello territoriale ed aziendale.

L'elemento di novità consiste nel prevedere **una regola unica per la determinazione e l'applicazione delle agevolazioni sia fiscali che contributive**. In precedenza esse muovevano su distinti binari.

Tuttavia la norma in esame affida **la relativa quantificazione ad un decreto ministeriale da promulgare entro il 31/12/2011, dopo aver sentito le parti sociali**. Attualmente lo sgravio fiscale consiste in un'imposta sostitutiva al 10% della retribuzione imponibile, mentre

l'agevolazione contributiva ammonta al 25% della contribuzione dovuta. Inoltre devono ancora essere stabiliti i limiti alla possibilità di ricorso a tali sgravi in termini di retribuzione sia lorda (oggi fissato a 40.000 euro) che della quota incentivabile con premi alla produttività (oggi individuato in 6.000 euro).

20. ART. 27: NUOVO REGIME DEI MINIMI (a partire dal periodo d'imposta 2012).

La manovra istituisce una sostanziale modifica del regime dei c.d. contribuenti minimi, in parte riprendendo elementi identificativi della precedente versione del regime dei minimi ed in parte sommandovi aspetti propri del regime agevolato per le nuove iniziative. Tuttavia non traspare l'abrogazione del regime agevolato per le nuove iniziative.

Principali caratteristiche del nuovo regime dei minimi.

a) **Requisiti per l'accesso (e per la permanenza) al nuovo regime dei minimi** (da parte di persone fisiche che intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione):

Nuovi:

- qualora già intrapresa, si deve trattare di **un'attività iniziata a partire dal 1° gennaio 2008** (attività già avviata, ma successivamente all'introduzione della precedente versione del c.d. regime dei minimi);
- **nuova attività iniziata successivamente all' 1/1/2012;**
- **non sia stata esercitata professione o impresa nei tre anni precedenti ai termini di avvio della nuova attività oggetto del regime agevolato** come definiti ai due precedenti punti;
- **la nuova attività non sia la prosecuzione di un'attività svolta in precedenza** sotto forma di lavoro autonomo o dipendente;
- se si prosegue **un'attività d'impresa svolta da un altro soggetto**, l'ammontare dei **ricavi dell'anno precedente** a quello di partenza del nuovo regime deve essere **inferiore ai 30.000 euro**.

Vecchi:

- in relazione all'anno precedente, dovranno essere stati conseguiti ricavi e compensi non superiori ai 30.000 euro;
- non devono essere state effettuate cessioni all'esportazione;
- non devono essere state sostenute spese per lavoratori dipendenti, collaboratori a progetto;

- nel corso del precedente triennio, non devono essere stati acquistati beni strumentali di importo complessivo superiore ai 15.000 euro.

b) Effetti dell'adesione al nuovo regime dei minimi:

- **l'aliquota dell'imposta sostitutiva (dell'imposta sui redditi e delle addizionali comunali e regionali) viene ridotta dal 20% al 5%;**
- **il beneficio d'adesione al nuovo regime dei minimi ha durata massima di cinque anni (a partire dal periodo d'imposto d'avvio della nuova attività).** Pertanto se la nuova attività è stata intrapresa nel 2008, il regime può essere mantenuto sino al 2012; qualora invece la data di inizio sia il 2012, esso perdurerebbe sino al 2016. **Resta comunque la possibilità di mantenerlo per un periodo superiore ai cinque anni, fin tanto che il contribuente non abbia compiuto i 35 anni d'età.**
- le cause di esclusione, come in precedenza, consistono nella violazione di uno dei requisiti sopra illustrati: la conseguente "uscita" avviene dal successivo periodo d'imposta;
- **esonero dall'Irap;**
- **esclusione dall'applicazione degli studi di settore e dei parametri;**
- **esonero dagli adempimenti Iva** (ad eccezione dell'obbligo di certificare i corrispettivi con fattura, scontrino o ricevuta fiscale, di numerare e conservare le fatture d'acquisto, di presentare gli elenchi Intrastat e di integrare la fattura per gli acquisti intracomunitari);
- esonero dalla tenuta delle scritture contabili ai fini delle imposte sul reddito;
- viene applicato il principio di cassa ai fini della determinazione del reddito imponibile.

Il cambiamento dei requisiti per beneficiare del nuovo regime dei minimi da un lato incentiva le nuove iniziative, dall'altro esclude dalla platea dei beneficiari numerosi contribuenti c.d. minimi in base alla precedente formulazione (le prime stime parlano di un'uscita forzata del 96% degli attuali fruitori dell'agevolazione). A tal scopo è stato previsto un regime dei minimi "residuale": per aderirvi non è necessaria alcuna opzione, ma è sufficiente rientrare nei requisiti originari del regime dei minimi. Esso comporta soltanto limitate semplificazioni ed agevolazioni quali:

- esonero dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini Iva e delle imposte sui redditi;
- esonero dai versamenti e dalle liquidazioni periodiche Iva (dunque i contribuenti addebiteranno in rivalsa l'imposta ed eserciteranno il diritto alla detrazione di quanto pagato a tale titolo, presenteranno le dichiarazioni e comunicazioni annuali dell'Iva, verseranno l'Iva in un'unica soluzione)
- esclusione dall'Irap.

Infine resta comunque aperta l'opzione per il regime ordinario, mediante opzione con validità di almeno un triennio e prorogabile negli anni successivi da un coerente comportamento del contribuente.

21. ART. 37, COMMA 6, LETT. t): INTRODUZIONE DEL CONTRIBUTO UNIFICATO PER RICORSI INCIDENTALI E PRINCIPALI.

La manovra correttiva ha previsto l'immediata entrata in vigore del **contributo unificato per i procedimenti tributari**. Secondo quanto previsto dall'art. 37, comma 6, della Manovra Correttiva viene modificato l'art. 13 del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 con l'aggiunta del comma 6-quater, per effetto del quale – **con riferimento ai ricorsi principale ed incidentale**, proposti avanti le Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali – è dovuto il contributo unificato, **in misura differenziata a seconda del valore della controversia**.

Valore controversia (in euro)	Importo (in euro) del contributo unificato
Fino a 2.582,28	30,00
Da 2.582,29 a 5.000,00	60,00
Da 5.000,01 a 25.000,00	120,00
Da 25.001,00 a 75.000,00	250,00
Da 75.001,00 a 200.000,00	500,00
Oltre 200.000,00	1.500,00

Il predetto valore della lite deve risultare da un'apposita dichiarazione resa dalla parte, nelle conclusioni del ricorso, anche nell'ipotesi di prenotazione a debito: è, inoltre, prevista l'obbligatoria indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata e del numero di fax del difensore (artt. 125 c.p.c. e 16, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 546/1992), così come l'indicazione del codice fiscale del ricorrente, a pena di aumento della metà del contributo unificato.

Il contributo unificato andrà a gravare sui ricorsi in via incidentale e principale notificati successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge (dal 7/07/2011). Pertanto su quelli notificati dal difensore in data antecedente resterà apposto il bollo.

DISPOSIZIONI RELATIVE ALLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE DI VALORE INFERIORE AI 20.000 EURO PENDENTI E FUTURE.

22. ART. 3, COMMI 9-11: RECLAMO CON MEDIAZIONE, RIMBORSO.

Allo scopo di snellire la mole delle controversie di modesto valore gravanti sui giudici tributari, viene stabilito un nuovo iter procedurale. Quest'ultimo prevede, quale condizione irrinunciabile per il ricorso al giudice, la presentazione di **un reclamo all'Agenzia delle Entrate (direzione provinciale o regionale) per le controversie di valore non superiore ai 20.000 euro** (l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato, ovvero la sommatoria del valore delle sanzioni nel caso di controversie relative esclusivamente a queste ultime), contenente una proposta di mediazione, con le seguenti caratteristiche:

- deve essere notificato all'Agenzia entro il termine per il ricorso al giudice tributario;
- è obbligatorio per poter esperire ricorso al giudice tributario per le controversie di valore inferiore ai 20.000 euro;
- deve contenere una proposta di mediazione;
- l'inosservanza di tale preliminare passaggio implica l'inammissibilità del ricorso dinanzi al giudice tributario.

Infine, per le stesse controversie, **viene posto a carico della parte soccombente anche l'ulteriore pagamento di un importo pari al 50% del delle spese di giudizio** a titolo di rimborso del procedimento.

17. ART. 39, COMMA 12: DEFINIZIONE DELLE LITI PENDENTI

La manovra ha stabilito la **possibilità di definire le liti fiscali** in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, **di ammontare non superiore a 20.000 euro e pendenti, alla data del 1° maggio 2011**, dinnanzi alle Commissioni Tributarie e al Giudice ordinario in ogni grado del giudizio (e anche a seguito di rinvio). Sul punto, si rammenta che per "lite pendente" si intende quella in cui è parte l'Amministrazione Finanziaria, avente ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione, per i quali alla predetta data risultava proposto l'atto introduttivo del giudizio, oppure l'atto introduttivo dichiarato inammissibile con pronuncia non passata in giudicato.

La facoltà di definizione è riconosciuta al soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento dei seguenti importi:

- se il valore della lite è di importo fino a 2.000 euro: 150 euro,

- se il valore della lite è di importo superiore a 2.000 euro:
 - il 10,00% del valore della lite, in caso di soccombenza dell'Amministrazione Finanziaria 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,
 - il 50,00% 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 predetta data;
 - il 30,00% del valore della lite nel caso in cui, alla medesima data, la lite 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.

La sanatoria, inoltre, è ammessa nel rispetto delle seguenti tempistiche:

- 30 novembre 2011: pagamento degli importi dovuti, in un'unica soluzione;
- 31 marzo 2012: presentazione della domanda di definizione;
- 15 luglio 2012: trasmissione agli Organi giudiziari dell'elenco delle liti pendenti per le quali è stata presentata domanda di definizione;
- 30 settembre 2012:
 - termine entro il quale le liti pendenti, per le quali è stata presentata domanda di definizione, risultano sospese;
 - termine entro il quale gli uffici competenti devono depositare la comunicazione attestante la regolarità della domanda e del pagamento;
 - termine di comunicazione al contribuente dell'eventuale diniego della domanda di definizione.

In ogni caso, le liti fiscali così definibili sono sospese sino al 30 giugno 2012.

Restiamo a Vostra disposizione per qualunque chiarimento e/o approfondimento.

Studio Associato Pagani