

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° 8 DEL 30.09.2011

Alla rispettabile clientela – alla c.a. della Direzione

OGGETTO: c.d. *Manovra-bis o di Ferragosto ex. D.L. n. 138/2011*

Premessa

Nella giornata di venerdì 16 settembre u.s. è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 216 la Legge 14 settembre 2011 n. 148, di conversione del D.L. 13 agosto 2011, n. 138.

Le principali novità riguardano i seguenti aspetti:

1. Il contributo di solidarietà

L'art. 2, co. 1, del D.L. n. 138/2011 ha introdotto una maggiorazione Irpef del **3%** (c.d. *contributo di solidarietà*), applicabile alla quota di reddito complessivo **eccedente la soglia di euro 300.000,00**, a decorrere dal 1° gennaio 2011 e fino al 31 dicembre 2013.

Ai fini della **verifica del superamento** della predetta soglia, devono essere ricompresi anche i **redditi di lavoro dipendente** del settore pubblico soggetti al contributo del 5% o 10%, al lordo della riduzione prevista (art. 9, co. 2, del D. L. n. 78/2010). Rilevano, inoltre, i trattamenti pensionistici (c.d. **pensioni d'oro**) che risultano soggetti a tale contributo, come previsto dall'art. 18, co. 22-bis, del D.L. n. 98/2011. I predetti importi non possono, tuttavia, essere assoggettati al nuovo tributo.

Il contributo diviene poi onere deducibile da reddito dell'esercizio in cui viene pagato, ai sensi dell'art. 10 TUIR.

2. L'aumento dell'aliquota ordinaria Iva

L'art. 2, co. 2-bis, del D.L. n. 138/2011 ha stabilito un **incremento dell'aliquota ordinaria Iva al 21%**, la cui applicazione ha avuto inizio **a partire dalle operazioni effettuate lo scorso 17**

settembre 2011, giorno successivo alla pubblicazione, nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica, della Legge di conversione n. 148/2011. E' fondamentale stabilire il momento in cui sia stata effettuata l'operazione soggetta ad Iva.

Tipologie di operazioni previste dall'art. 6 D.P.R. n. 633/72	Momento di effettuazione dell'operazione
Cessioni di beni immobili	Stipulazione dell'atto di trasferimento
Cessioni di beni mobili	Consegna o spedizione dei beni
Cessioni con effetti traslativi e costitutivi che si producono posteriormente	1) quando si producono tali effetti 2) dopo un anno dalla consegna o spedizione del bene mobile
Cessione di beni per atto della pubblica autorità Cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione Prestazioni di servizi	Pagamento del corrispettivo
Tipologie di operazioni previste dall'art. 6 D.P.R. n. 633/72	Momento di effettuazione dell'operazione
Per i passaggi dal committente al commissionario	All'atto di vendita dei beni da parte del commissionario
Cessione di beni tramite contratto di leasing	Pagamento dei canoni periodici
Beni dell'impresa destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore o a finalità estranee all'esercizio dell'impresa	Al momento del prelievo dei beni
Cessione di beni inerenti a contratti estimatori	All'atto della rivendita a terzi
Beni non restituiti	1) scadenza del termine convenuto 2) dopo il decorso di un anno dalla consegna o dalla spedizione
Permute di beni immobili	Stipula relativa alla prima cessione
Cessioni di beni il cui corrispettivo, in base alla legge, usi commerciali, accordi contrattuali o economici collettivi, è commisurato a elementi non conosciuti alla data di effettuazione dell'operazione	Entro il mese successivo a quello in cui tali elementi divengono noti o, comunque, il prezzo viene determinato
Prestazioni di servizi a carattere periodico o continuativo	Fine del mese successivo a quello in cui sono rese

Prestazioni gratuite destinate al consumo personale o familiare dell'imprenditore e ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa	Quando sono rese
Pagamento di una caparra confirmatoria o penitenziale, che non sia un acconto	Quando le parti la trasformano in acconto o viene scomputata dal prezzo pattuito in sede di esatto adempimento del contratto

La variazione della percentuale Iva – così come prescritto dall'art. 2, co. 2-quater, del D.L. n. 138/2011 – **non è applicabile alle operazioni ad esigibilità differita, effettuate nei confronti dello Stato, degli Enti pubblici territoriali e degli istituti elencati all'art. 6, co. 5 del Decreto Iva** (Regioni, Province, Comuni, istituti universitari, Asl o Camere di Commercio, ecc.), per **le quali, alla data del 16 settembre 2011, risultava già emessa e registrata la fattura** (art. 21, 23 e 24 del D.P.R. n. 633/1972), **benché non fosse ancora stato pagato il relativo corrispettivo**. Al ricorrere di tale ipotesi, atteso che la fattura deve comunque essere emessa all'atto di effettuazione dell'operazione, è necessario distinguere due possibili ipotesi, in base alla data di emissione della fattura ed annotazione nel corrispondente registro delle operazioni attive:

- **sino al 16 settembre 2011:** aliquota ordinaria Iva previgente (20%), pure nel caso di fattispecie fatturate successivamente, però relative a consegne di beni eseguite nel vigore del tributo previgente e, quindi, già effettuate in tale momento;
- **dal 17 settembre 2011:** nuova misura dell'imposta sul valore aggiunto (21%), anche nel caso delle operazioni fatturate in epoca precedente, ma non ancora registrate.

Le **note di variazione** emesse dopo l'innalzamento dell'aliquota ordinaria al 21% devono, comunque, riportare la vecchia aliquota al 20% se la fattura oggetto di rettifica, relativa all'operazione originaria, è stata emessa prima dello scorso 17 settembre.

Nel caso di **errata applicazione della nuova aliquota Iva**, è comunque possibile procedere alla relativa **regolarizzazione**, mediante l'emissione di una **nota di debito**: al ricorrere di tale ipotesi, non è prevista l'applicazione delle sanzioni, come già chiarito dall'Agenzia delle Entrate, in un **comunicato stampa del 16 settembre 2011**, purché la corrispondente **maggiore imposta** sia computata nella **liquidazione periodica relativa alla fattura originaria**, e venga versata entro i termini di tale liquidazione.

Scorporo (corrispettivi): i commercianti al dettaglio ed i soggetti assimilati disporranno di un solo metodo di scorporo, quello matematico. Pertanto qualora l'aliquota applicata sia pari al 21%, lo scorporo dell'Iva avverrà prima dividendo per 121 e successivamente moltiplicando per 100 (ossia dividendo per 1,21). La previsione di adottare quale unico metodo di scorporo quello matematico (abbandonando il criterio forfetario) vale ovviamente anche per le altre aliquote in vigore.

3. La riduzione dei limiti previsti in materia di antiriciclaggio

La Manovra-bis ha imposto una nuova soglia per il trasferimento di denaro contante o di libretti di deposito bancari o postali al portatore o di titoli al portatore in euro o in valuta estera, di cui l'art. 49, co. 1, 5, 8, 12 e 13 del D.Lgs. 21 novembre 2011, n. 231.

Il nuovo limite, operante già dallo scorso **13 agosto 2011**, è fissato in **euro 2.500,00** (il limite previgente era di euro 5.000,00). Ciò comporta alcune significative conseguenze:

1. il **divieto** di trasferire **denaro contante, libretti di deposito bancari o postali al portatore o di titoli al portatore**, tra soggetti diversi e per un importo di almeno euro 2.500,00 e, quindi, **l'obbligo di ricorrere a banche**, istituti di moneta elettronica o a Poste Italiane S.p.A.;
2. gli **assegni bancari e postali** emessi per la somma di cui al punto precedente devono recare l'indicazione del nome o della ragione sociale del beneficiario e la clausola di non trasferibilità;
3. la possibilità di richiedere per iscritto, al cliente, gli assegni circolari, i vaglia cambiari e postali senza che venga apposta la clausola di non trasferibilità, purché di ammontare inferiore ad euro 2.500,00;
4. il saldo dei libretti di deposito bancari o postali al portatore non può essere pari o superiore ad euro 2.500,00. Qualora tale soglia venga superata, devono essere estinti, ovvero il loro saldo deve essere ridotto ad una somma non eccedente l'importo stabilito entro il 30 settembre 2011.

Il successivo co. 4-bis **esclude**, tuttavia, dall'applicazione delle **sanzioni** di cui all'art. 58 del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231 le **violazioni** – relative alle disposizioni di cui all'art. 49, co. 1, 5, 8, 12 e 13 del medesimo Decreto – **commesse dal 13 al 31 agosto 2011**.

Il trasferimento di contanti tra due controparti per importo superiore ad euro 2.500,00 non deve intendersi del tutto vietato: esso dovrà essere “intermediato” da un istituto di credito o da altro ente abilitato, che consenta la tracciabilità del flusso mediante la relativa registrazione, annotandosi gli estremi delle controparti e in particolare i relativi codici fiscali.

4. Sospensione dei professionisti dall'albo per omessa fatturazione

L'art. 2, co. 5, del D. L. n. 138/2011 ha previsto che, in caso di violazione **per quattro volte** nel corso di un quinquennio – in giorni differenti – dell'obbligo di **emissione della fattura** da parte di un professionista iscritto ad un albo o ad un ordine professionale, venga disposta la sospensione dello stesso dall'iscrizione all'albo, **da un minimo di 3 giorni fino ad un massimo di un mese**, elevabili, rispettivamente a 15 giorni e 6 mesi, nell'ipotesi di **recidiva**. L'atto di sospensione ha efficacia esecutiva immediata, ed è applicabile nei confronti di tutti gli associati, qualora la violazione sia stata commessa nell'esercizio in forma associata di un'attività professionale.

5. Proroga dei termini di accertamento per gli aderenti al condono ex Legge n. 289/2002

Relativamente ai contribuenti che si sono avvalsi dei condoni e delle sanatorie 2003-2004 (**condono** tombale, concordato, definizione delle liti pendenti o potenziali o **sanatoria** degli omessi versamenti) senza aver provveduto ai relativi versamenti, la Manovra-*bis* prevede che:

- l'Agenzia delle Entrate e le società del gruppo Equitalia devono provvedere all'avvio di una **ricognizione** di tali contribuenti da effettuarsi entro il 17 Ottobre 2011;
- nei trenta giorni successivi alla ricognizione (sino al 17 Novembre 2011) Equitalia è tenuta ad attivare, nei confronti dei predetti soggetti passivi, ogni tipo di azione coattiva necessaria per ottenere l'integrale recupero delle somme non ancora corrisposte, maggiorate degli interessi maturati *"anche mediante l'invio di un'intimazione a pagare quanto concordato e non versato alla prevista scadenza, inderogabilmente entro il termine ultimo del 31 dicembre 2011"* . Quest'ultimo termine rappresenta la scadenza inderogabile per la regolarizzazione;
- in caso di omesso pagamento di tali somme, iscritte a ruolo, si deve ora applicare una sanzione pari al **50% di tali importi**, con l'ulteriore conseguenza che **la posizione del contribuente relativa a tutti i periodi d'imposta successivi a quelli condonati**, per i quali è ancora in corso il termine per l'accertamento, è sottoposta a controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza **entro il 31 dicembre 2012**;
- per i soggetti che hanno aderito al suddetto condono, i termini per l'accertamento Iva, qualora pendenti al 31 dicembre 2011, sono prorogati di un anno.

6. Elevazione ed uniformazione al 20% dell'aliquota dell'imposta sostitutiva e delle ritenute applicabili alle rendite finanziarie

La Manovra-*bis* ha introdotto alcune importanti novità con riferimento all'imposizione dei **dividendi** derivanti dal possesso di **partecipazioni non qualificate**, degli **interessi** e dei proventi di cui all'art. 44 del Tuir (redditi di capitale), nonché dei **redditi diversi** realizzati in relazione al possesso di strumenti finanziari non qualificati di cui all'art. 67, co. 1, lett. da c-bis a c-quinquies, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (c.d. *capital gain*).

Viene stabilito l'aumento dal 12,50% al **20,00%** – con **decorrenza dal 1° gennaio 2012** – dell'**imposta sostitutiva** applicabile alle seguenti fattispecie:

- i **dividendi percepiti**, indipendentemente dalla data di delibera di distribuzione;
- **capital gain realizzati**, considerando il momento di perfezionamento della cessione, e non la data del conseguente incasso. A tale proposito, l'art. 2, co. 29, della Manovra-*bis* consente al contribuente di considerare, in sede di determinazione della plusvalenza, quale **costo fiscalmente riconosciuto** della partecipazione il valore che la stessa presenta alla data del 31 dicembre 2011. L'eventuale maggior valore emergente a tale data, rispetto al costo storico, deve essere

assoggettato alla previgente imposta sostitutiva del 12,50% (c.d. riallineamento) mentre quella maturata successivamente – quale eccedenza sul costo rivalutato della partecipazione al 31 dicembre 2011 – subisce l'applicazione della nuova aliquota del 20,00%. Qualora dovessero, invece, emergere **minusvalenze** entro la data del 31 dicembre 2011, è riconosciuta la loro **riportabilità**, a deduzione delle plusvalenze future, nel limite del **62,50%** (art. 2, co. 32, del D.L. n. 138/2011). L'applicazione del predetto regime è subordinata alla condizione che sia esercitata un'apposita opzione nel **Modello Unico 2012** – con estensione a tutti i titoli ed agli strumenti finanziari posseduti – ed effettuato il versamento dell'imposta sostitutiva in un'unica soluzione, entro il **16 giugno 2012**, data di versamento del saldo Irpef dovuto con la dichiarazione dei redditi relativa al 2011.

L'art. 2, co. 13, della Manovra-bis ha inoltre modificato l'art. 26, co. 1, del D.P.R. n. 600/1973, stabilendo che i sostituti d'imposta di cui al precedente art. 23, co. 1, emittenti **obbligazioni, titoli similari e cambiali finanziarie** sono tenuti ad applicare una **ritenuta del 20,00%** (con obbligo di rivalsa) sugli **interessi ed altri proventi corrisposti** ai possessori.

Viene, invece, mantenuta l'aliquota al 12,5% (di norma) dell'imposta sostitutiva applicata alle rendite finanziarie derivanti dai **Titoli di Stato** ed equiparati.

Le plusvalenze e le minusvalenze sui titoli pubblici ed equiparati concorrono a formare i redditi diversi di natura finanziaria nella misura del 62,5%.

7. La sorte del diritto alla detrazione d'imposta nel caso di cessione dell'immobile

Viene stabilito che, nel caso di vendita di un fabbricato, il **diritto alla detrazione del 36% delle spese di ristrutturazione** può continuare ad essere usufruito dal **cedente** oppure **trasferito all'acquirente in relazione alle quote di detrazioni non ancora utilizzate**. Quest'ultima **facoltà**, oggetto di negoziazione tra le parti, è **esercitabile dallo scorso 17 settembre 2011**.

8. Le condizioni di inibizione degli accertamenti analitico-induttivi e gli studi di settore

L'art. 2, co. 35, del D.L. n. 138/2011 ha modificato le condizioni previste dall'art. 10, co. 4-bis, della Legge n. 146/1998 affinché al contribuente congruo rispetto agli studi di settore sia riconosciuto il "premio" di essere escluso da eventuali **accertamenti analitico-presuntivi**.

E' possibile beneficiare della suddetta **copertura** qualora:

- i soggetti siano risultati **congrui agli studi di settore** (anche in conseguenza di un adeguamento, salvo un caso: l'ammontare delle attività non dichiarate, come emergenti dall'accertamento presuntivo, fosse superiore al 40% dell'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati, e comunque entro il limite, in valore assoluto, di euro 50.000) non solo **per il**

periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione (situazione preesistente), ma anche rispetto **al periodo d'imposta precedente** (novità manovra-*bis*);

- **in ogni caso sono esclusi dalla copertura** i contribuenti nei cui confronti risultino applicabili le **sanzioni** (maggiorate del 10%) **per omessa o infedele comunicazione dei dati rilevanti** per l'applicazione degli studi di settore;
- permangono dei dubbi – a causa dell'espressa previsione normativa - con riferimento alle ipotesi di congruità conseguita in **modo artificioso** (c.d. *taroccamento dei dati*).

La Manovra-*bis* ha, inoltre, previsto la possibilità di prorogare il termine del 31 dicembre dell'anno di entrata in vigore per la pubblicazione in G.U. degli studi di settore – stabilito dall'art. 23, co. 28, lett. a), del D.L. n. 98/2011, con decorrenza del periodo d'imposta 2012 (e, quindi, con riflessi nel Modello Unico 2013) – al **31 marzo dell'anno successivo**, applicabile anche alle ipotesi di aggiornamento o istituzione degli indicatori di normalità economica.

9. Imposta di bollo

L'art. 2, co. 35-octies, del D.L. n. 138/2011 ha previsto l'applicazione di **un'imposta di bollo sui trasferimenti di denaro verso l'estero** effettuati mediante istituti bancari, agenzie di "*money transfer*" ed altri agenti in attività finanziarie. Il tributo è pari al **2%** dell'importo movimentato, con riferimento ad ogni singola operazione, e comunque per **un prelievo minimo non inferiore ad euro 3**. L'imposta di bollo **non è, in ogni caso, dovuta per i trasferimenti effettuati da cittadini dell'Unione Europea e per quelli diretti verso altri Paesi della Comunità**, così come **quelli eseguiti da soggetti muniti di matricola INPS e di codice fiscale**.

10. La modifica della disciplina delle società (di capitali) di comodo

L'art. 2, co. da 36-quinquies a 36-duodecies, del D.L. n. 138/2011 ha introdotto la **maggiorazione del 10,5% dell'aliquota Ires (per un'aliquota IRES complessiva pertanto pari al 38%)** applicabile alle **società di comodo** (art. 30, co. 1, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724), nonché una nuova fattispecie di non operatività per le imprese in perdita sistemica. In particolare, è stato stabilito che **il maggior tributo trova applicazione anche** nei seguenti casi:

- quota di **reddito imputata per trasparenza** ai soci soggetti Ires da parte di società di persone, oppure ad un'impresa ha esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo (art. 117 del Tuir);
- **opzione per il consolidato fiscale nazionale**, con autonoma applicazione della maggiorazione sul reddito imponibile delle singole società appartenenti al gruppo, e conseguente versamento del tributo dovuto (mentre la consolidante applica l'IRES al 27,5% sul reddito di gruppo);

- opzione per la **trasparenza fiscale** (artt. 115 e 116 del D.P.R. n. 917/1986), in qualità di **partecipata**, comportante l'autonomo assoggettamento del proprio reddito fiscale alla maggiorazione Ires, ed al relativo pagamento dell'imposta. Nel caso di esercizio della facoltà come **partecipante**, l'addizionale trova applicazione sul reddito imponibile della stessa, senza considerare quello imputato dalla partecipata.

Per quanto concerne, invece, la nuova fattispecie di **non operatività**, la stessa ricorre nei confronti delle imprese che, alternativamente:

- presentano dichiarazioni in **perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi**;
- nel predetto triennio risultano, per due periodi d'imposta, in perdita fiscale e nell'altro anno abbiano dichiarato un reddito **inferiore all'ammontare minimo previsto** dalla disciplina delle società non operative.

Al ricorrere di una delle ipotesi di cui sopra, la società è considerata di comodo, a partire dal successivo **quarto** periodo d'imposta, ferma restando la sussistenza di eventuali cause di esclusione (ad es. congruità e coerenza agli studi di settore) oppure inapplicabilità della relativa disciplina.

Le predette disposizioni trovano applicazione a partire dal **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 17 settembre 2011 (anno fiscale 2012 per i "contribuenti solari")**, ma devono essere considerate già in sede di determinazione dell'acconto di tale primo esercizio, fondata sull'imposta che nel precedente anno sarebbe stata dovuta in base alle nuove norme (dunque relativamente sia al "nuovo test" di non operatività sia alla maggiorazione Ires).

11. La concessione in godimento dei beni dell'impresa a soci e familiari

L'art. 2, co. 36-tercecies, del D.L. n. 138/2011 ha introdotto una nuova fattispecie di **reddito diverso**, imponibile ai fini Irpef (relativamente al socio o familiare), rappresentata dalla **differenza tra il valore di mercato** (da intendersi come valore normale) **ed il corrispettivo annuo per la concessione in godimento** dei beni aziendali a soci o familiari dell'imprenditore (art. 67, co. 1, lett. h-ter), del D.P.R. n. 917/1986). Contestualmente, è stata altresì **esclusa la deducibilità**, in capo all'impresa concedente, dei **costi relativi ai cespiti assegnati** ai predetti soggetti, salvo che l'attribuzione sia avvenuta ad un valore almeno pari a quello di mercato del diritto di godimento. Non solo: la norma in esame prevede che le persone fisiche che utilizzano in godimento i beni aziendali vengano sottoposte a controlli sistematici. Al fine di garantire lo svolgimento dell'attività di controllo, i soggetti interessati (concedente, socio o familiare dell'imprenditore) sono tenuti a comunicare all'Agenzia delle Entrate, secondo modalità che saranno definite con un successivo provvedimento direttoriale da emanarsi entro il 16 novembre 2011, i dati relativi ai beni oggetto dell'assegnazione in godimento (resta da chiarire se i beni dati in godimento da comunicare siano o meno soltanto quelli per cui il corrispettivo è inferiore al corrispondente valore di mercato).

L'eventuale **omissione** della comunicazione, così come l'esposizione di **dati incompleti** oppure **non veritieri**, sarà punita con l'applicazione di una **sanzione amministrativa pari al 30%** della predetta differenza, tra il valore di mercato ed il corrispettivo annuo, solidalmente dovuta. È, tuttavia, ammessa la riduzione della stessa – da un minimo di euro 258 ad un massimo di euro 2.065 (art. 11, co. 1, lett. a), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471) – qualora, nel caso di omissione della comunicazione, il socio o familiare utilizzatore abbia subito l'imposizione per effetto dell'operazione di concessione in godimento, e l'impresa disponente non abbia dedotti i costi relativi ai beni assegnati.

Analogamente alle novità sulle società di comodo, le predette disposizioni trovano applicazione a partire dal **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 17 settembre 2011 (anno fiscale 2012 per i "contribuenti solari")**, ma devono essere considerate già in sede di determinazione dell'acconto di tale primo esercizio, fondata sull'imposta che nel precedente anno sarebbe stata dovuta in base alle nuove norme.

12. Le liste selettive di controllo

Al fine di potenziare l'efficacia delle **indagini finanziarie**, esperibili prima dell'avvio di accessi, ispezioni e verifiche, l'art. 2, co. 36-*undevicies* del D.L. n. 138/2011 ha introdotto una deroga all'art. 7, co. 11 del D.P.R. n. 605/1973, riconoscendo all'Agenzia delle Entrate il potere di elaborare – sulla base dei **dati comunicati dagli intermediari finanziari all'Anagrafe Tributaria** – delle specifiche **liste selettive di contribuenti da sottoporre a controllo**.

Più chiaramente, a seguito dell'entrata in vigore della Manovra-bis, gli stessi dati forniti all'Anagrafe Tributaria costituiranno **fonte di attivazione dell'accertamento**, e non più un mero strumento di ausilio, previa autorizzazione, all'esecuzione dell'accertamento in quanto connessi alle indagini finanziarie.

13. I nuovi limiti di punibilità dei reati tributari

La Manovra-*bis* ha introdotto rilevanti modifiche della disciplina relativa alla punibilità dei reati tributari (nelle sedi di dichiarazioni IVA e delle imposte sui redditi in cui si configuri un'evasione in ultimo riconducibile alla diminuzione degli elementi dell'attivo o all'incremento di quelli passivi) sia rimuovendo casi di riduzione della "pena ordinaria" che abbattendo i limiti ai quali scatta l'applicazione della reclusione "ordinaria". La situazione che ne deriva è la seguente:

- è abrogata la reclusione "ridotta" da sei mesi ad un massimo di due anni (rispetto a quella "ordinaria" di reclusione da un anno e mezzo ad un massimo di sei mesi) nei casi di esposizione nella dichiarazione annuale dei predetti tributi di elementi passivi fittizi inferiori ad euro 154.937,07 mediante l'**utilizzo di fatture, ovvero altri documenti, per operazioni inesistenti**,

registrati nelle scritture contabili obbligatorie, oppure detenuti come prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria: quindi si applicherà, invece, la pena ordinaria;

- lo stesso “sconto di reclusione”, già applicabile quando in sede di dichiarazione vengano esposte **fatture il cui importo non corrisponda al vero** per un valore inferiore ad euro 154.937,07, è ora rimosso: si applicherà quindi la pena piena;
- nel caso di **dichiarazione fraudolenta** (falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie ed avvalendosi di **mezzi fraudolenti** idonei ad ostacolarne l'accertamento senza ricorrere a strumenti documentali) verrà applicata la pena ordinaria qualora congiuntamente l'imposta evasa per ciascun tributo sia superiore ad euro 30.000,00 e l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di componenti passive fittizie, è **superiore al 5%** delle attività indicate in dichiarazione, o comunque è **superiore ad 1 milione di euro**;
- nel caso di dichiarazione infedele la reclusione da uno a tre anni è prevista qualora l'imposta evasa ecceda i 50.000 euro oppure vengano sottratti dalla tassazione elementi attivi per un importo complessivo superiore ai due milioni di euro;
- nel caso di omessa dichiarazione la reclusione da uno a tre anni interviene qualora l'imposta evasa superi i 50.000 euro.

È stato, poi, integrato il successivo art. 12 del D.Lgs. n. 74/2000, con l'inserimento di un nuovo comma, il 2-bis, secondo cui “per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto (i casi sin qui esaminati) l'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'art. 163 del codice penale non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni: a) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al **30%** del volume d'affari; b) l'ammontare dell'imposta evasa sia **superiore a tre milioni** di euro”. La disposizione non sembra, pertanto, riguardare i reati di **sottrazione fraudolenta al pagamento** di imposte, **omesso pagamento** di tributi ed **indebita compensazione** di crediti.

Le modifiche riguardanti l'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000 hanno poi interessato due disposizioni: in primo luogo, il co. 1, nel quale è stata stabilita la riduzione **fino ad un terzo** (e non più alla metà) delle pene previste per i delitti indicati in tale decreto, applicabile **nei casi in cui – prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado – i debiti tributari** relativi ai fatti costitutivi dei delitti stessi, comprese le sanzioni amministrative (comma 1), siano stati **estinti mediante pagamento**, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalla vigente normativa tributaria.

La seconda novità riguarda l'introduzione del comma 2-bis: “l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2”.

La Manovra-bis ha anche inserito una nuova disposizione nell'art. 17 del D.Lgs. n. 74/2000, il comma 1-*bis*, che eleva di un terzo i **termini di prescrizione** dei delitti previsti dai precedenti articoli da 2 a 10.

Le predette variazioni possono, tuttavia, essere applicate esclusivamente alle **violazioni commesse a partire dal 17 settembre 2011**.

14. Le sanzioni

L'art. 2, co. 36-*vicies ter*, del D.L. n. 138/2011 ha stabilito un caso particolare di **riduzione alla metà delle sanzioni amministrative** previste con riferimento alle violazioni di cui agli artt. 1, 5 e 6 del D.Lgs. n. 471/1997 – relative alla dichiarazione delle imposte dirette e dell'Iva, ai rimborsi ed agli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette ad Iva – commesse dai seguenti contribuenti: esercenti imprese, arti o professioni, con ricavi o compensi dichiarati non eccedenti i 5 milioni di euro che, per **tutte le operazioni attive e passive** effettuate nello svolgimento dell'attività, utilizzano **esclusivamente strumenti di pagamento diversi dal denaro contante** e, nella dichiarazione dei redditi e dell'Iva, indicano gli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con gli intermediari finanziari di cui all'art. 7, co. 7, del D.P.R. n. 605/1973.

15. Le ulteriori novità sui depositi Iva

L'art. 2, co. 36-*vicies quater*, della Manovra-bis ha stabilito, a completamento di quanto già previsto dal D.L. n. 70/2011 (c.d. *Decreto Sviluppo*), una modifica dell'art. 50-*bis*, co. 6, primo periodo, del D.L. n. 331/1993, per effetto della quale l'estrazione dei debiti dai depositi Iva può essere effettuata esclusivamente dai **soggetti passivi** che risultino iscritti da almeno un anno alla Camera di Commercio, siano in grado di dimostrare un'effettiva operatività ed attestare la regolarità dei versamenti Iva, secondo le modalità che saranno successivamente definite con un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

16. La “Robin Tax”

L'art. 7, co. 1-6, della Manovra-bis ha disposto l'applicazione, a partire dal periodo d'imposta 2011, dell'**addizionale Ires (cd. Robin Tax)** alle società che hanno conseguito, nell'esercizio precedente, un **volume d'affari superiore a 10 milioni di euro** (non più 25 milioni) ed un **reddito imponibile eccedente il limite di un milione di euro**. Le due condizioni devono coesistere.

E' stato esteso il novero dei soggetti cui è applicabile l'addizionale a quelli operanti nel **settore energetico o similari** nelle attività di:

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

Infine è stata introdotta una disciplina transitoria che prevede che, per i **tre periodi d'imposta successivi** a quello in corso al 31 dicembre 2010, l'addizionale è incrementata del 4%, per un'imposta pari al **10,5%**, mentre le norme in parola non si rendono applicabili ai fini della determinazione dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010.

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

Studio Associato Pagani