

Circolare monotematica: Manovra correttiva 2011

Data: 02 settembre 2011

Indice

Entrata in vigore della cd. "Manovra correttiva"	
- Ritenuta d'acconto sui lavori 36% e 55%	p.1
- Riporto delle perdite fiscali dopo la "Manovra correttiva"	p.2
- Beni gratuitamente devolvibili	p.3
- Studi di settore: inasprimento delle sanzioni e accertamento induttivo	p.4
- Esecutività degli avvisi di accertamento	p.5
- Il nuovo ravvedimento operoso	p.5
- Bonus e stock options	p.6
- Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile	p.6
- Introduzione del contributo unificato nel processo tributario	p.7
- Definizione liti pendenti	p.8

E' in vigore dal 17 Luglio 2011 la cd. "manovra correttiva" (Decreto Legge 6 luglio 2011 n. 98, recante "Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria", convertito nella Legge 15 luglio 2011 n. 111).
Di seguito le principali novità contenute:

Ritenuta d'acconto sui lavori 36% e 55%

Articolo 23, comma 8

A decorrere **dal 01.07.2011**, è ridotta **dal 10% al 4%** la **ritenuta d'acconto** che banche e poste sono tenute ad operare, all'atto dell'accreditamento al beneficiario, sui bonifici effettuati dai contribuenti che intendono avvalersi:

- **della detrazione IRPEF del 36%** per interventi di recupero del patrimonio edilizio ex Legge n. 449/97 e successive modificazioni e integrazioni;
- **della detrazione IRPEF del 55%** per interventi finalizzati al risparmio energetico ex Legge n.296/2006 e successive modificazioni e integrazioni.

Riporto delle perdite fiscali dopo la "Manovra correttiva"

Articolo 23, comma 9

La Manovra correttiva prevede rilevanti modifiche al regime del riporto delle perdite per i soggetti IRES, riscrivendo i primi due commi dell'art. 84 del TUIR. L'obiettivo, come evidenziato nella relazione di accompagnamento, è quello di fornire alle imprese uscite dalla crisi economica con un volume ingente di perdite pregresse un sostegno economico, concedendogli la possibilità di utilizzare tali perdite anche oltre l'arco del quinquennio previsto dalla previgente normativa, e, nel contempo, ottenere un maggior gettito fiscale.

I principali interventi riguardano **l'eliminazione del limite temporale quinquennale per la riportabilità delle perdite di un periodo di imposta, e (come contropartita) l'imposizione del limite dell'80% per l'abbattimento del reddito imponibile realizzato in ciascun esercizio attraverso l'utilizzo di perdite pregresse, fino ad un totale riassorbimento delle perdite stesse.**

Nella relazione tecnica allegata alla Manovra viene chiarito che la norma vuole rispondere ad esigenze di semplificazione, evitando alle imprese complesse operazioni straordinarie per non perdere le perdite giunte a scadenza (ad es. attraverso cessioni di beni strumentali per evidenziare plusvalenze imponibili) e limitando gli esercizi di valutazione di recuperabilità delle stesse ai fini dell'iscrizione e mantenimento delle imposte differite durante la formazione del bilancio di esercizio.

Il nuovo regime normativo si applica alle imprese residenti di cui all'art. 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR, e quindi:

- alle società per azioni, alle società a responsabilità limitata, alle società in accomandita per azioni, alle società cooperative e di mutua assicurazione;
- agli enti pubblici e privati diversi dalle società e i trust che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Per le imprese di nuova costituzione viene mantenuta la possibilità di computare in diminuzione del reddito imponibile le perdite prodotte **nei primi tre anni di vita in misura piena.**

Decorrenza del nuovo regime:

dalla lettura della relazione di accompagnamento alla Manovra 2011 e di quella tecnica, sembrerebbe che il nuovo regime si applichi alle perdite realizzate a partire dal 2011 e che quelle realizzate nei periodi precedenti debbano continuare ad essere riportate entro il quinquennio, ma possano essere computate in diminuzione solo dell'80% del reddito di ciascun periodo d'imposta successivo. Tale interpretazione comporterebbe, però, una penalizzazione eccessiva, oltretutto in contrasto con lo spirito della norma, di fornire sostegno alle imprese che escono dall'attuale crisi economico finanziaria.

Secondo parte della dottrina, pertanto, si ritiene che la norma debba essere interpretata nel senso che la nuova disciplina si applichi nella sua interezza anche alle perdite realizzate fino al 2010 e riportate in avanti.

Beni gratuitamente devolvibili

Articolo 23, commi 10 e 11

In sede di conversione in legge, la manovra correttiva è stata oggetto di alcune modifiche, tra cui **l'eliminazione della limitazione delle quote di ammortamento finanziario per i beni gratuitamente devolvibili, che "sopravvive" soltanto per la gestione autostrade e trafori.**

Si ricorda, a tal proposito, che secondo quanto previsto dall'articolo 104 del TUIR, per i beni gratuitamente devolvibili alla scadenza di una concessione è consentita, in luogo dell'ammortamento previsto dagli articoli 102 e 103 TUIR, la deduzione di quote costanti di ammortamento finanziario. La quota di ammortamento deducibile, in tal caso, è determinata dividendo il costo dei beni, diminuito degli eventuali contributi del concedente, per il numero degli anni di durata della concessione, considerando tali anche le frazioni di anno. In caso di modifica della durata della concessione, la quota deducibile è proporzionalmente ridotta o aumentata a partire dall'esercizio in cui la modifica è stata convenuta.

La vigente disposizione, quindi, stabilisce che la quota deducibile si ottiene:

- dividendo il costo del bene, al netto degli eventuali contributi del concedente per il numero degli anni di durata della concessione, conteggiando anche le porzioni d'anno.

Il DL n. 98/2011 era intervenuto sulla disciplina dell'articolo 104 TUIR stabilendo che in tutti i casi di ammortamento dei beni gratuitamente devolvibili, la relativa quota non poteva essere superiore all'1% del costo dei beni. Alla luce di tali modifiche, quindi, per determinare le quote fiscali di ammortamento ordinario si sarebbero dovuti applicare, come in precedenza, i coefficienti stabiliti dal DM 31 dicembre 1988, ma la quota deducibile avrebbe dovuto rispettare il nuovo limite imposto della manovra correttiva e, pertanto, la stessa non avrebbe dovuto superare l'1% del costo del bene.

Con la legge di conversione, invece, la situazione è stata riportata, sostanzialmente, alla disposizione normativa anteriore al decreto legge. La legge di conversione, in particolare, prevede che:

- resta ferma la possibilità di procedere alla deduzione mediante ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili;
- per le imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori, viene previsto un incremento dell'Irap dal 3,9 al 4,2%;
- solo per le imprese concessionarie di costruzione e gestione di autostrade e trafori, il secondo periodo del comma 2 dell'articolo 107 viene modificato con l'aggiunta di un'ulteriore previsione che limita all'1% (anziché al 5%) la deduzione per l'accantonamento ai fondi di ripristino.

Pertanto, nulla cambia per la maggior parte delle imprese concessionarie, tranne che per quelle di costruzione, gestione delle autostrade e trafori, per le quali, in luogo della deducibilità del 5%, la percentuale di deduzione per gli accantonamenti ai fondi di ripristino ex art. 107 TUIR è fissata all'1%.

Decorrenza:

Dal periodo di imposta in corso al 06 luglio 2011

Studi di settore, inasprimento delle sanzioni e accertamento induttivo

Articolo 23, comma 28

L'articolo 23 della Manovra prevede sia sanzioni più pesanti, sia **l'accertamento induttivo nel caso in cui il contribuente sbaglia la compilazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore e, per effetto di tali errori, abbia sottostimato il proprio reddito di almeno il 10%**. Le modifiche si sono rese necessarie dopo che la Società per gli studi di Settore Spa ha verificato un numero considerevole di soggetti che si dichiaravano congrui senza esserlo. La **modifica delle sanzioni relative agli studi di settore avrà i suoi effetti già a partire dalle dichiarazioni che saranno presentate entro il 30 settembre di quest'anno con riferimento al periodo di imposta 2010**.

Dichiarazioni irregolari e omessa presentazione del Modello di comunicazione dei dati rilevanti per gli studi di settore:

la Manovra 2011 va a modificare il disposto dell'art. 8, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, il quale stabilisce che, al di fuori dei casi di omessa e infedele dichiarazione, se la dichiarazione presentata ai fini delle imposte dirette, dell'IVA o dell'IRAP, è irregolarmente compilata, si applica la sanzione amministrativa da Euro 258,00 ad euro 2.065,00. La Manovra aggiunge che, nel caso di presentazione irregolare in cui:

- è omessa la presentazione del modello studi di settore, laddove questo adempimento sia dovuto;
- il contribuente non abbia provveduto alla presentazione del modello con una dichiarazione integrativa, anche a seguito dell'invito dell'Agenzia delle Entrate;

la sanzione amministrativa va applicata nella misura massima di Euro 2.065,00.

Omessa ed infedele dichiarazione dei dati nel Modello di comunicazione dei dati rilevanti per gli studi di settore:

con la Manovra viene aggiunto il comma *d-ter* al comma 2 dell'articolo 39 del DPR 600/1973, il quale prevede la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di effettuare un accertamento induttivo, determinando il reddito di impresa (o di arte e professione) sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti, a prescindere dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili, avvalendosi anche di presunzioni semplici prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, nei casi in cui venga rilevata:

- l'omessa o infedele dichiarazione dei dati previsti nel modello per la determinazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore;
- l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non veritiere.

Tale disposizione si applica a condizione che il maggior reddito accertato sia superiore del 10% di quanto dichiarato dal contribuente.

Inasprimento delle sanzioni:

la Manovra aumenta le sanzioni per infedele dichiarazione in materia di imposte dirette, IVA e IRAP, nel caso di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore come segue:

Omessa presentazione del modello studi di settore	PRIMA	DOPO
Sanzione per infedele dichiarazione imposte sui redditi, IRAP e IVA	Dal 100% al 200% della maggiore imposta o della differenza di credito.	Dal 150% al 300% della maggiore imposta o della differenza di credito

Tali sanzioni vengono ulteriormente maggiorate di un 10% nel caso in cui il reddito imponibile accertato con gli studi di settore ecceda il 10% di quanto dichiarato.

Esecutività degli avvisi di accertamento

Articolo 23, comma 30

La conversione in legge del decreto conferma la **proroga dal 01.07.2011 al 01.10.2011** della decorrenza della disposizione che hanno introdotto l'immediata esecutività dell'avviso di accertamento.

Il nuovo ravvedimento operoso

Articolo 23, comma 31

E' confermata, con decorrenza 06.07.2011, la modifica della disciplina delle sanzioni applicabili ai versamenti effettuati con ritardo non superiore a 15 giorni.

L'art.13, comma 1. D.Lgs n.471/97 prevede, in caso di omesso o tardivo versamento delle imposte, una sanzione pari al 30% dell'importo non versato.

La manovra correttiva prevede che per i **versamenti effettuati con ritardo non superiore a 15 giorni, la predetta sanzione del 30% sia ridotta in misura pari ad 1/15 per ogni giorno di ritardo.**

In buona sostanza, per ogni giorno di ritardo e sino al 15°, si applica una **sanzione pari al 2%**. La sanzione, dunque, è variabile a seconda del giorno in cui viene effettuato il versamento, tornando alla misura piena del 30% dal 16° giorno di ritardo.

La presente novità si estende altresì alle sanzioni applicabili a seguito di regolarizzazione spontanea attraverso l'istituto del ravvedimento operoso.

In conseguenza di ciò, la sanzione applicabile ad un ravvedimento operoso perfezionato entro i primi 15 giorni dall'omissione del versamento godrà della riduzione al 2% giornaliero nonché dell'ulteriore decurtazione ad 1/10.

In sintesi:

Nuovo ravvedimento operoso	
Entro 14 giorni	Sanzione dello 0,2% per ogni giorno di ritardo (pertanto la sanzione varia dallo 0,2% per 1 giorno di ritardo, al 2,80% per 14 giorni di ritardo)
Dopo 15 ed entro 30 giorni	Sanzione del 3%
Dopo 30 giorni ed entro il termine annuale	Sanzione del 3,75%

Peraltro, sempre in tema di ravvedimento operoso, l'Agenzia delle Entrate, con Risoluzione n.67/E del 23.06.2011:

- ha confermato l'impossibilità di rateizzare il versamento delle somme dovute ai fini della regolarizzazione;
- ha riconosciuto il perfezionamento del ravvedimento in caso di pagamento frazionato di quanto dovuto.

Con particolare riferimento all'ultimo punto sopra citato, la regolarizzazione si ritiene perfezionata qualora:

- siano corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente;

non vengano rilevate le irregolarità da parte dell'Ufficio a seguito di controllo fiscale prima del pagamento dell'ultima frazione di quanto dovuto.

Bonus e stock options

Articolo 23, commi 50-bis e 50-ter

La Manovra modifica la disciplina fiscale dei *bonus* e delle *stock options* per i dirigenti del settore finanziario..

In particolare, la nuova normativa, applicabile a decorrere dalla data di entrata in vigore (17 luglio 2011), prevede una diversa determinazione della base imponibile dell'**addizionale del 10%**.

Essa non verrà più applicata sulla sola eccedenza rispetto al triplo della retribuzione fissa, bensì sull'intero surplus variabile e quindi **sull'intera differenza tra l'importo del bonus e quello della retribuzione ordinaria**.

Esempio:

Retribuzione ordinaria: euro 150.000

Bonus: euro 500.000

Addizionale nel regime precedente: 10% su 500.000- 150.000 x3 = 10% su 50.000

Addizionale nel regime attuale: 10% su 500.000- 150.000 = 10% su 350.000

Non è stata invece modificata la condizione di applicabilità dell'addizionale, ovvero la percezione di un *bonus* o l'assegnazione di *stock option* eccedenti il triplo della parte fissa della retribuzione (ne discende, pertanto, che qualora il *benefit* variabile percepito dal dirigente sia pari a due volte lo stipendio ordinario, non trova applicazione l'addizionale del 10%).

Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile

Articolo 27

La manovra ha inciso profondamente nella disciplina del regime dei minimi, ora definito come "regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile".

Il nuovo regime sostituisce l'attuale regime dei minimi.

In considerazione della mancanza di un'espressa norma abrogativa non è chiaro se il regime delle "nuove iniziative produttive" sarà ancora applicabile.

Dal 2012, l'attuale nuovo regime sarà applicabile per il periodo d'imposta di inizio dell'attività e per i 4 successivi, esclusivamente dalle persone fisiche che iniziano un'attività d'impresa o di lavoro autonomo ovvero che l'avevano intrapresa dal 2008.

Il regime in questione può essere utilizzato anche per un periodo di tempo più lungo dai soggetti che non hanno compiuto 35 anni. In tal caso cesserà al compimento del predetto limite d'età.

Possono fruire del regime agevolato, i contribuenti (persone fisiche) con i seguenti requisiti:

- non aver esercitato alcuna attività di impresa o artistica/professionale anche in forma associata negli ultimi 3 anni;
- l'attività non deve configurarsi come la prosecuzione di un'altra attività svolta precedentemente (eccetto la pratica professionale obbligatoria);

- l'attività, qualora sia il proseguimento di un'impresa esercitata da un altro soggetto, non deve aver superato nel periodo di imposta precedente il limite di ricavi di euro 30.000.

Con riguardo alla decadenza, si osserva che tale regime viene meno qualora il contribuente, nell'anno solare precedente, abbia:

- conseguito ricavi o percepito compensi superiori a 30.000 euro;
- effettuato cessioni all'esportazione;
- distribuito utili di partecipazione agli associati con apporto di solo lavoro;
- sostenuto spese per lavoratori dipendenti, collaboratori co.co.co o a progetto;
- abbia acquistato beni per un ammontare superiore a 15.000 euro nel triennio precedente;
- fruisca di regimi IVA speciali;
- risulti non residente;
- effettui esclusivamente o prevalentemente cessioni di immobili o di mezzi di trasporto nuovi;
- sia socio o associato di società di persone, associazioni professionali o srl trasparenti (ex art. 116 del TUIR).

Si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali, con aliquota del **5 per cento (anziché quella del 20%)** prevista per il previgente "regime dei minimi". Sono altresì confermate le medesime agevolazioni previste per l'attuale regime dei minimi (Iva-Studi di settore-Irap-Scritture contabili).

Ai soggetti che, avendo i requisiti per aderire all'attuale regime dei minimi ma non possono accedervi dal 2012 sulla base delle nuove condizioni appena descritte ovvero ne fuoriescono, il Legislatore ha riservato comunque un regime contabile semplificato.

Si attende il Provvedimento che conterrà i dettagli della nuova disciplina.

Introduzione del contributo unificato nel processo tributario

Articolo 37, commi 6 e 7

Con l'articolo 37, commi 6 e 7, nel contenzioso tributario, è stato disposto il versamento del contributo unificato in luogo dell'imposta di bollo, per i ricorsi (di primo grado o di appello) notificati a decorrere dal 7 luglio 2011. Per i ricorsi notificati in data anteriore dovrebbe rimanere vigente il sistema dell'imposta di bollo, con necessità di applicazione del tributo, anche per gli atti processuali successivi al ricorso, anche se depositati dopo il 7 luglio 2011.

Ora, dunque, gli atti processuali saranno tassati mediante il sistema del contributo unificato, che deve essere corrisposto una sola volta per ogni grado di giudizio (art. 9 del D.P.R. 115/2002), mediante il pagamento di una somma che varia a seconda del valore della causa.

Adempimenti:

- il difensore, nel ricorso introduttivo, deve sempre indicare, in calce all'atto, il valore della causa, ai fini della verifica ad opera della segreteria, della corretta applicazione del contributo unificato. Per determinare il valore della causa occorre fare riferimento alla maggiore imposta richiesta nell'atto, al netto di sanzioni ed interessi. Nelle liti di rimborso occorre considerare l'importo dell'imposta chiesta dal contribuente, mentre nelle impugnazioni di atti di contestazione di sole sanzioni, si prenderà l'importo totale chiesto a titolo di sanzione;
- nel ricorso introduttivo, pena l'aumento del 50% delle somme dovute a titolo di contributo unificato, il difensore deve indicare la propria casella di PEC ed il codice fiscale del contribuente.

Misura del contributo unificato:

il neointrodotta comma 6-*quater* dell'art. 13 del DPR 115/2002 stabilisce che il contributo unificato per i ricorsi principali ed incidentali proposti davanti alle Commissioni tributarie è dovuto nella seguente misura:

30,00 euro	Controversie di valore sino a 2.582,28 euro
60,00 euro	Controversie di valore superiore a 2.582,28 euro e fino a 5.000,00 euro
120,00 euro	Controversie di valore superiore a 5.000,00 euro e fino a 25.000,00 euro
250,00 euro	Controversie di valore superiore a 25.000,00 euro e fino a 75.000,00 euro
500,00 euro	Controversie di valore superiore a 75.000,00 euro e fino a 200.000,00 euro
1.500,00 euro	Controversie di valore superiore a 200.000,00 euro

In occasione della costituzione in giudizio occorre allegare la ricevuta di pagamento del contributo unificato, in modo da permettere alle segreterie delle Commissioni il controllo sulla regolarità fiscale dell'atto.

Inopportuna non è stata inserita la previsione del valore indeterminabile, certamente configurabile per alcune controversie azionabili dinanzi le Commissioni tributarie (ad es. un ricorso contro un diniego di autotutela su cui il giudice può pronunciarsi solo in relazione alla legittimità della condotta omissiva della Amministrazione finanziaria), in relazione alle quali, in mancanza di una successiva integrazione del DL 98/2011, sorgono problemi applicativi.

Modalità di versamento:

la nota del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 7 luglio 2011, prot. 11350 ha chiarito che i versamenti possono avvenire mediante:

- modello F23, codice tributo 941-T;
- versamento agli uffici postali attraverso un conto corrente postale intestato alla sezione Tesoreria dello Stato competente per provincia;
- versamenti presso le tabaccherie convenzionate. In questo caso, sul sito dell'Agenzia delle Entrate è scaricabile il modello di comunicazione di versamento del contributo unificato, da compilare e su cui apporre il contrassegno relativo al versamento.

Aspetti sanzionatori:

la segreteria della Commissione tributaria vaglia la regolarità fiscale dell'atto. Può invitare la parte a regolarizzare la propria posizione, ma non può rifiutare di ricevere l'atto per questo motivo. Successivamente al riscontro dell'omesso o insufficiente versamento la sezione alla quale è stato assegnato l'atto notifica al contribuente un invito di pagamento, con l'avvertenza che in caso di mancato adempimento, le somme verranno iscritte a ruolo. Dopodiché, verrà notificata la cartella di pagamento con sanzioni ed interessi. La violazione è punita con una sanzione che va dal 100% al 200% dell'imposta dovuta (art. 71, DPR 131/86).

Definizione liti pendenti

Articolo 39, comma 12

La Manovra introduce la possibilità di definizione delle "liti fiscali pendenti" alla data del 01.05.2011:

- dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario;
- in cui è parte l'Agenzia delle Entrate;
- di valore non superiore ad euro 20.000,00.

attraverso il pagamento delle somme determinate ai sensi dell'art.16, Legge n.289/2002.

Ai fini della definizione:

- le somme dovute andranno versate in un'unica soluzione entro il 30.11.2011;
- la domanda di definizione va presentata entro il 31.03.2012;
- le liti fiscali che hanno i requisiti per essere definite con la presente disciplina sono sospese fino al

30.06.2012;

- alla stessa data del 30.06.2012 sono sospesi i termini per la proposizione di riscorsi, appelli, controdeduzioni, ricorsi per cassazione, controricorsi e ricorsi in riassunzione, compresi i termini per la costituzione in giudizio;
- gli Uffici devono trasmettere entro il 15.07.2012 ai competenti organi giurisdizionali un elenco delle liti pendenti per le quali è stata presentata domanda di definizione. Entro il 30.09.2012 gli Uffici devono depositare la comunicazione attestante la regolarità della domanda di definizione ed il pagamento di quanto dovuto o l'eventuale diniego della definizione;

Si attende un apposito Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate che fissi le modalità di versamento e di presentazione della domanda di definizione.

I costi per la definizione delle liti saranno i seguenti:

Valore della lite	Costo per la definizione della lite	
Inferiore ad Euro 2.000	Euro 150	
Maggiore ad Euro 2.000	10% del valore della lite	In caso di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale resa dalla data di presentazione della domanda di definizione
	50% del valore della lite	In caso di soccombenza del contribuente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale resa dalla data di presentazione della domanda di definizione
	30% del valore della lite	In caso di lite pendente in primo grado se non è già stata resa pronuncia giurisdizionale alla data di presentazione della domanda di definizione

Lo Studio rimane a disposizione per ogni eventuale chiarimento e porge cordiali saluti.

LS Lexjus Sinacta - Avvocati e Commercialisti Associati