

APPENDICE DI AGGIORNAMENTO AL VOLUME 14/2 • COMPENDIO DI DIRITTO TRIBUTARIO

1. La futura fiscalità regionale (D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68)

Con il D.Lgs. 6-5-2011, n. 68 è stato dato il via libera al quinto decreto attuativo previsto dalla legge delega n. 42 del 2009 che regolerà l'autonomia impositiva delle Regioni e delle Province.

Il provvedimento si compone di sei parti:

- una prima relativa all'autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario. Tale autonomia, in attuazione dell'art. 119 Cost., è assicurata attraverso l'individuazione delle fonti di finanziamento delle spese delle Regioni medesime e la conseguente soppressione dei relativi trasferimenti statali. Le entrate delle Regioni a statuto ordinario, il cui gettito è senza vincolo di destinazione, saranno rappresentate:
 - dalla compartecipazione al gettito di taluni tributi erariali,
 - dai tributi regionali;
 - da meccanismi perequativi predisposti al fine di riequilibrare la differente capacità fiscale per abitante esistente nelle diverse Regioni;
- una seconda relativa all'autonomia di entrata delle Province;
- una terza concernente la disciplina dei fondi di perequazione e il sistema finanziario delle Città metropolitane nelle Regioni a statuto ordinario;
- una quarta con la disciplina dei costi e fabbisogni standard nel settore sanitario;
- una quinta relativa all'istituzione della conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica;
- una sesta portante le norme finali e le abrogazioni.

Una prima fonte di entrata delle Regioni a statuto ordinario sarà costituita - a decorrere dal 2013 - dalla rideterminazione dell'addizionale regionale all'IRPEF, con corrispondente riduzione delle aliquote di competenza statale, al fine di mantenere inalterato il prelievo fiscale a carico del contribuente. La rideterminazione dovrà comunque garantire alle Regioni entrate equivalenti a quelle che verranno meno — a partire dallo stesso anno — per soppressione sia dai trasferimenti statali sia dalla compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina.

All'aliquota di base (attualmente pari all'0,9%), che verrà determinata con i criteri sopra indicati, si aggiungeranno le eventuali maggiorazioni che ciascuna Regione potrà effettuare nel limite dello 0,5% fino al 2013, dell'1,1% per il 2014 e del 2,1% dal 2015. Resterà fermo il limite della maggiorazione dello 0,5% se la Regione abbia disposto la riduzione dell'IRAP. Sarà anche introdotto un meccanismo di tutela delle classi meno abbienti: infatti, qualora la

maggiorazione sia superiore allo 0,5%, la parte eccedente tale quota non si applicherà ai contribuenti titolari di redditi ricadenti nel primo scaglione di reddito (fino a 15.000 euro).

Alle Regioni spetterà anche una compartecipazione al gettito IVA che dal 2013 sarà governata dal principio della territorialità. In pratica, si identificherà il luogo di consumo con quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi.

L'IRAP resterà inalterata fino al 2012; poi, le Regioni con i conti in ordine potranno ridurre le aliquote fino ad azzerarle. Non sarà tuttavia possibile per le Regioni effettuare le riduzioni dell'IRAP ricorrendo alla contestuale maggiorazione dell'addizionale IRPEF se questa risulterà superiore allo 0,5%.

Ferma la facoltà per le Regioni di sopprimerli, a decorrere dal 1° gennaio 2013 saranno trasformati in tributi propri regionali:

- la tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale;
- l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo;
- l'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile;
- la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali;
- le tasse sulle concessioni regionali;
- l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili.

Sempre a decorrere dall'anno 2013, e comunque dalla data in cui saranno soppressi i trasferimenti statali a favore delle Regioni in materia di trasporto pubblico locale, sarà soppressa la compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina.

Infine un'ultima fonte di entrate sarà costituita dall'attribuzione alle Regioni del gettito derivante dalla lotta all'evasione fiscale. In particolare si stabilisce che alle Regioni sarà assicurato l'intero gettito derivante dal recupero dei tributi propri e di una quota del recupero del gettito IVA.

2. Il decreto legge sullo sviluppo (D.L. 13 maggio 2011, n. 70, conv. in L. 12 luglio 2011, n. 106)

Il D.L. 70/2011, meglio conosciuto come **decreto sviluppo**, contenente una serie di disposizioni economiche e fiscali il cui scopo è ridurre gli oneri e creare incentivi senza intervenire sul bilancio pubblico è stato convertito definitivamente in legge. Ne riportiamo di seguito, in sintesi, i punti più salienti.

Accertamento esecutivo (art. 7, co. 2). — È stato stabilito che nel caso in cui il contribuente abbia richiesto la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, l'esecuzione forzata è sospesa fino alla data di emanazione del provvedimento che decide sull'istanza di sospensione e, in ogni caso, per un periodo non superiore a 180 giorni dalla data di affidamento dell'accertamento da parte delle Entrate ad Equitalia. Gli importi da iscrivere provvisoriamente a ruolo, conseguenti ad accertamenti non definitivi, vengono ridotti dalla metà a un terzo delle somme contestate.

La suddetta sospensione non opera qualora gli agenti della riscossione vengano a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione.

Contabilità semplificata (art. 7, co. 2). — Dopo dieci anni sono stati innalzati i limiti degli importi che non superati consentono le semplificazioni contabili ai contribuenti:

- 400 mila euro per chi svolge attività di prestazioni di servizi;
- 700 mila euro per chi svolge altre attività.

Crediti d'imposta (artt. 1 e 2). — È stato istituito, per il biennio 2011-2012, un credito d'imposta *a favore delle imprese che incrementano i lavoratori assunti a tempo indeterminato entro il 14-5-2012*. È prevista la concessione, per ogni lavoratore, di un credito d'imposta:

- nella misura del 50% dei costi salariali sostenuti nei 12 mesi successivi all'assunzione ove si tratti di lavoratori svantaggiati ossia privi di impiego da almeno 6 mesi, o privi di diploma di scuola media superiore, o che abbiano superato i 50 anni;
- nella misura del 50% dei costi salariali sostenuti nei 24 mesi successivi all'assunzione se si tratta di lavoratori molto svantaggiati, ossia privi di lavoro da almeno 24 mesi.

Tale credito non concorre alla formazione della base imponibile IRPEF, IRES e IRAP; non rileva ai fini della determinazione del pro-rata di indeducibilità degli interessi passivi; deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi.

Altro credito d'imposta è stato istituito, sempre per il biennio 2011-2012, *a favore delle imprese che finanziano progetti di ricerca in università o enti pubblici di ricerca*. Il bonus che si affianca all'integrale deducibilità dei suddetti investimenti, compete in tre quote annuali a decorrere da ciascuno degli anni 2011 e 2012 per l'importo percentuale che eccede la media degli investimenti in ricerca effettuati nel triennio 2008-2010.

Ganasce fiscali (art. 7, co. 2). — Gli agenti della riscossione non possono più procedere all'iscrizione di ipoteche sui beni del debitore qualora il credito sia inferiore ai 20.000 euro e la relativa pretesa erariale sia già oggetto di contestazione in giudizio oppure sia suscettibile di impugnazione da parte del contribuente e l'immobile sul quale si intende procedere all'iscrizione ipotecaria sia adibito ad abitazione principale del contribuente e dei suoi familiari. In tutte le altre ipotesi l'iscrizione ipotecaria non potrà comunque essere effettuata qualora il debito sia inferiore a 8.000 euro. In ogni caso prima di procedere con l'iscrizione, l'agente della riscossione dovrà notificare al proprietario una comunicazione preventiva nella quale dovrà essere contenuto l'avviso ad adempiere con l'avvertimento che in assenza di pagamento, entro 30 giorni, si procederà all'iscrizione.

Maggior tutele anche nell'ipotesi di riscossione di somme inferiori a 2.000 euro. In questi casi, infatti, le azioni cautelari ed esecutive, dovranno essere precedute da due distinti solleciti di pagamento tramite posta ordinaria.

Verifiche fiscali (art. 7, co. 2). — La nuova norma stabilisce un limite temporale entro il quale dovranno essere concluse le verifiche fiscali presso le imprese in contabilità semplificata ed i lavoratori autonomi. Fermo restando, infatti, il limite di 15 giorni lavorativi entro i quali la verifica deve, in ogni caso, concludersi, è previsto che nell'ipotesi di sospensione delle operazioni di verifica e ripresa in epoca successiva, il termine massimo per portare a termine i controlli è pari ad un trimestre. In ogni caso

dovrà essere emanato un apposito decreto che conterrà le modalità e i termini attraverso i quali verranno programmati i controlli e le verifiche in materia tributaria.

3. La manovra economica (D.L. 6 luglio 2011, n. 98, conv. in L. 15 luglio 2011, n. 111)

Con il decreto n. 98 del 6 luglio 2011 il governo ha varato una forte manovra economica per realizzare la contrazione delle spese ad avviare il lungo iter che dovrebbe portare al pareggio di bilancio. Gli interventi di carattere fiscale sono stati particolarmente articolati ed hanno riguardato sia aspetti strutturali del sistema impositivo sia interventi sugli aspetti procedurali. Ne riportiamo qui di seguito una articolata sintesi.

Accertamento con adesione: scompare la fideiussione (art. 23, co. 17). — Non è più necessaria la fideiussione per le somme rateizzate superiori a 50.000 euro dovute per effetto dell'accertamento con adesione. In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diversa dalla prima il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e delle sanzioni, applicate in misura doppia, sul residuo importo dovute a titolo di tributo.

Accertamento esecutivo (art. 23, co. 30). — L'applicazione della disposizione in base alla quale anche l'atto di accertamento diventa titolo esecutivo ai fini della riscossione delle imposte è rinviata al 1° ottobre 2011.

Accessi, ispezioni, verifiche (art. 23, co. 24). — Semplificati gli accessi presso gli intermediari finanziari per l'acquisizione di dati e notizie nei confronti dei clienti. Ampliata anche la platea degli enti presso i quali sarà possibile effettuare tali controlli: rientrano infatti anche tutti gli intermediari finanziari che non hanno risposto alle richieste dell'amministrazione ovvero hanno fornito informazioni dubbie.

Addizionale tassa automobilistica (art. 23, co. 21). — A partire dal 2011 è introdotta un'addizionale della tassa automobilistica per le autovetture e gli autoveicoli adibiti al trasporto promiscuo di persone e cose. L'importo della tassa è pari a 10 euro per ogni chilowatt di potenza del veicolo superiore a 225 chilowatt. In caso di omesso o insufficiente versamento è applicata una sanzione pari al 30% dell'importo non versato.

Agevolazioni per la famiglia (art. 40, co. 1ter). — I regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale previsti prevalentemente per le famiglie (ad esempio detrazioni figli a carico, interessi passivi sui mutui, spese mediche, lavoro dipendente etc) elencati nell'allegato Cbis del decreto sono ridotti del 5% per l'anno 2013 e del 20% a decorrere dall'anno 2014. Tale disposizione non si applica qualora entro il 30 settembre 2013 siano adottati provvedimenti fiscali ed assistenziali aventi ad oggetto il riordino della spesa sociale, nonché la eliminazione o riduzione dei regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale.

Ammortamento: beni gratuitamente devolvibili (art. 23, co. 10 e 47). — La quota di ammortamento deducibile dei beni gratuitamente devolvibili non può essere supe-

riore all'1% del costo dei beni. Tale disposizione trova applicazione anche per le concessioni relative alla costruzione e all'esercizio di opere pubbliche. La nuova disposizione entra in vigore dal periodo d'imposta 2011.

Bollo (art. 23, co. 7). — Cambia l'imposta di bollo sulle comunicazioni relative ai depositi titoli inviate dagli intermediari. In particolare è prevista una diversa imposta a seconda della periodicità della comunicazione e, a decorrere dal 2013, anche in base al valore nominale o di rimborso a seconda che sia inferiore o meno a 50.000 euro.

Conciliazione giudiziale: scompare la fideiussione (art. 23, co. 19). — Scompare l'obbligo di garanzia sulle rate concordate per somme superiori a 50.000 euro in sede di conciliazione giudiziale. In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della relativa sanzione, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

Coefficienti di ammortamento (art. 23, co. 47). — In attesa della riforma fiscale, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012, è rivista la disciplina fiscale degli ammortamenti dei beni materiali e immateriali sulla base di criteri che prendono in considerazione attività ammortizzabili individualmente in base alla vita utile e a quote costanti e attività ammortizzabili cumulativamente con aliquota unica di ammortamento.

Contributo unificato (art. 37, co. 6). — Introdotta il contributo unificato anche per il processo tributario. Sono stati inoltre modificati gli importi dello stesso, pertanto variano da un minimo di 37 euro per i processi di valore fino a 1.100 euro ad un massimo di 1.466 euro per i processi di valore superiore a 520.000 euro.

Peri i processi di esecuzione immobiliare il contributo dovuto è pari a 242 euro. Per gli altri processi esecutivi è ridotto alla metà. Per i processi esecutivi mobiliari di valore inferiore a 2.500 il contributo dovuto è pari a 37 euro. Per i processi i esecuzione è di 146 euro. È previsto, inoltre, un nuovo contributo per i ricorsi principali ed incidentali dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali il cui importo varia da un minimo di 30 euro ad un massimo di 1.500 euro a seconda del valore delle controversie.

Non si applica l'imposta di bollo ai processi tributari dove è prevista l'applicazione del contributo unificato.

Giustizia tributaria (art. 39, co. 1-8). — Sono state introdotte nuove disposizioni in materia di contenzioso al fine di assicurare una maggiore efficienza del sistema della giustizia tributaria. In sintesi:

- sono state rafforzate le cause di incompatibilità dei giudici tributari;
- è stata incrementata la presenza nelle Commissioni tributarie regionali di giudici selezionati tra i magistrati ordinari, amministrativi, militari e contabili nonché tra gli avvocati di Stato, in servizio o a riposo;
- è stata ridefinita la composizione del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria.

Al fine di rendere più celere ed efficiente il processo tributario è stato stabilito che le comunicazioni siano effettuate mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata. L'indirizzo di posta elettronica del difensore o delle parti è indicato nel ricorso o nel primo atto difensivo. Le modalità dovranno essere stabilite mediante apposito decreto.

Imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse (art. 24). — È stata introdotta anche nel comparto giochi la liquidazione automatica per l'imposta unica dovuta sulle scommesse e i giochi a distanza. L'amministrazione autonoma dei monopoli di Stato potrà avvalersi delle procedure automatizzate per liquidare l'imposta nonché i relativi interessi e sanzioni. In mancanza di versamento le relative somme dovute, anche a titolo di interessi e sanzioni, saranno iscritte a ruolo a titolo definitivo.

Irap: aumenti aliquota per le banche e le assicurazioni (art. 23, co. 5). — È aumentata al 4,20% l'aliquota per coloro che esercitano attività di imprese concessionarie diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori, al 4,65% l'aliquota Irap per le banche e le società finanziarie e per le imprese di assicurazione e al 5,90% per le imprese di assicurazione. Attualmente è del 3,9%. La maggiore aliquota si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 6 luglio 2011.

Liti fiscali pendenti (art. 39, co. 12). — Al fine di ridurre le pendenze giudiziarie, le liti fiscali di valore non superiore a 20.000 euro in cui è parte l'Agenzia delle entrate, pendenti alla data del 1° maggio 2011 dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario, possono essere definite, con il pagamento delle somme determinate dall'art. 16 della L. 289/2002. Tali somme devono essere versate in un'unica soluzione entro il 30 novembre 2011 e la domanda di definizione deve essere presentata entro il 31 marzo 2012. Le liti che possono essere così definite sono sospese fino al 30 giugno 2012.

Partite IVA inattive (art. 23, co. 22). — Il numero di partita IVA è revocato d'ufficio decorsi tre anni di inattività o di mancata presentazione della dichiarazione IVA. Il provvedimento di revoca è impugnabile davanti alle Commissioni tributarie. È possibile sanare la posizione con il versamento di 129 euro sempre che la violazione non sia stata già constatata con atto portato a conoscenza del contribuente.

Prelievo unico erariale (art. 24, co. 17 e 18). — Nell'ipotesi in cui non sia leggibile il contatore degli apparecchi dia divertimento, in quanto i dati non sono stati memorizzati o non siano leggibili. l'importo forfettario giornaliero, attualmente pari a 280 euro, deve essere raddoppiato.

Privilegi per i crediti tributari (art. 23, co. 37-40). — Ampliato l'ambito di applicazione dei privilegi limitatamente alle somme iscritte a ruoli resi esecutivi nell'anno. Anche alle sanzioni in materia di imposte dirette viene attribuito il privilegio fin'ora previsto solo per l'IVA. Si verifica pertanto un'ampliamento dei crediti privilegiati nell'ambito delle procedure fallimentari.

Reclamo: un nuovo istituto deflattivo del contenzioso (art. 39, co. 9). — Per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia

delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo. La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. Il reclamo contiene una proposta di mediazione per l'ufficio e va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto. Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. Nelle controversie di cui sopra la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese del giudizio, una somma pari al 50% delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese sostenute per il suddetto reclamo.

Il reclamo non è presentabile per le controversie che riguardano recupero di somme in materia di aiuti di Stato.

Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile (art. 27). — Al fine di favorire la costituzione di nuove imprese a favore dei giovani o di coloro che perdono il lavoro è stato previsto che, a decorrere dal 1 gennaio 2012 si possa applicare il regime dei contribuenti minimi di cui all'art. 1, co. 96-117, L. 244/2007 per il periodo d'imposta in cui si inizia l'attività e per i quattro successivi. Tale regime trova applicazione anche oltre il quarto periodo d'imposta successivo a quello di inizio attività ma non oltre il periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età.

Il regime di favore è consentito *esclusivamente* alle persone fisiche che:

- intraprendono un'attività d'impresa, arte o professione
- l'hanno intrapresa successivamente al 31-12-2007.

L'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali è ridotta al 5%.

Il beneficio è riconosciuto a condizione che:

- il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, attività artistica, professionale, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non costituisca mera prosecuzione di un'attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista in una pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti e professioni;
- l'ammontare dei ricavi, realizzati nell'eventuale periodo precedente in cui era svolta l'attività da un altro soggetto, non sia superiore a 30.000 euro.

Coloro che per effetto delle disposizioni di cui sopra, pur avendo i requisiti di cui agli artt. da 96 e 99 della L. 244/2007 non possono beneficiare del regime dei contribuenti minimi, sono comunque esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili, rilevanti ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, nonché dalle liquidazioni periodiche ai fini IVA, fermi restando l'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi e, se prescritti, gli obblighi di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi.

Riallineamento valori contabili per i beni immateriali (art. 23, co. 12). — È prevista la possibilità, mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva del 16% di cui all'art. 15, co. 10, d.l. 185/2008 (conv. in l. 2/2009), di affrancare i valori delle partecipazio-

ni di controllo iscritte a bilancio consolidato relativamente alla parte imputabile ad avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali. Tali disposizioni si applicano sia alle operazioni effettuate nel periodo d'imposta in corso al 31-12-2010 sia in quelli precedenti.

Rimborso spese procedure esecutive (art. 23, co. 32-36). — Il rimborso spese per le procedure esecutive maturate a decorrere dal 2011 è svincolato dalla comunicazione di inesigibilità da parte dell'agente della riscossione. Sono inoltre prorogati i termini per la presentazione delle comunicazioni di inesigibilità da parte degli agenti della riscossione.

Ripporto delle perdite (art. 23, co. 9). — Le perdite generate nel periodo d'imposta 2011 sono riportabili senza limiti di tempo e nel limite massimo dell'80% del reddito imponibile e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare. Le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono abbattere anche interamente l'imponibile degli anni successivi.

Ritenuta sugli interessi (art. 23, co. 1). — È introdotta una ritenuta del 5% sugli interessi corrisposti a soggetti non residenti, sulle somme corrisposte per finanziare altri interessi e altri proventi su obbligazioni emessi dai percettori. Tale ritenuta si applica a decorrere dal 6 luglio 2011. Se è presente una garanzia sui finanziamenti fruttiferi di tali interessi è dovuta l'imposta di registro nella misura dello 0,25%.

Sanzioni (art. 23, co. 29). — È previsto il pagamento di una sanzione ridotta, entro il termine di impugnazione, anche nel caso in cui l'ufficio ridetermina le nuove sanzioni accogliendo le ragioni esposte dal contribuente con apposite deduzioni. Dal 1° ottobre 2011 diventa obbligatoria l'irrogazione delle sanzioni collegate al tributo con atto contestuale all'accertamento.

Spesometro (art. 23, co. 41). — Gli operatori finanziari che emettono carte di credito, di debito o prepagate, comunicano all'Agenzia delle entrate le operazioni rilevanti ai fini IVA, secondo modalità e termini stabiliti con apposito provvedimento.

Studi di settore (art. 23, co. 28). — È stato stabilito, a decorrere dall'anno 2012, che gli studi di settore siano pubblicati nella Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre del periodo d'imposta in cui entrano in vigore. Eventuali integrazioni, che tengano conto dell'andamento dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori, devono essere pubblicate in Gazzetta entro il 31 marzo del periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in vigore.

Si applica la sanzione nella misura di 2.065 euro nel caso di omessa presentazione del modello per gli studi di settore. Se vi è infedele dichiarazione, invece, la sanzione dal 100 al 200% dell'imposta dovuta è aumentata del 50%. L'ufficio può inoltre procedere ad accertamento induttivo nell'ipotesi in cui a seguito di omessa o infedele indicazione dei dati indicati nei modelli per gli studi o di indicazione di cause di esclusione non sussistenti si accerti comunque un maggior reddito che sia superiore almeno del 10% rispetto al reddito dichiarato.