

Circolare del 05/08/2011 n. 41 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa

Decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, recante disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n.111. Commento alle novità fiscali Primi chiarimenti

Testo:

PREMESSA

1. Modifiche al regime degli interessi intragruppo (articolo 23, commi da 1 a 4)
 - 1.1. Premessa
 - 1.2. Il quadro normativo esistente
 - 1.2.1. Esenzione degli interessi per effetto della Direttiva
 - 1.2.1.1. Il beneficiario effettivo
 - 1.2.2. Il regime ordinario di tassazione degli interessi
 - 1.3. Il nuovo comma 8-bis dell'articolo 26 del DPR 600 del 1973
 - 1.4. Decorrenza
2. Riduzione aliquota della ritenuta d'acconto su bonifici (articolo 23, comma 8)
3. Riallineamento dei valori fiscali e civilistici per avviamento e altre attività immateriali (articolo 23 commi da 12 a 15)
4. Soppressione dell'obbligo della garanzia. Versamenti rateali delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione e rinuncia all'impugnazione per importi superiori a 50.000 euro (articolo 23, commi 17, 18, 19 e 20)
5. Chiusura dufficio delle partite IVA inattive (articolo 23, commi 22 e 23)
6. Razionalizzazioni e potenziamento delle indagini finanziarie (articolo 23, commi 24, 25, 26 e 27)
7. Disposizioni in materia di studi di settore (articolo 23, comma 28)
8. Razionalizzazione del procedimento di irrogazione delle sanzioni (articolo 23, comma 29)
9. Differimento della data di inizio delle disposizioni in materia di concentrazione della riscossione nell'accertamento (articolo 23, comma 30)
10. Riduzione delle sanzioni in presenza di lievi ritardi (articolo 23, comma 31)
11. Razionalizzazione dei privilegi attribuiti ai crediti tributari (articolo 23, commi 37, 38, 39, 40)
12. Disposizioni in materia di comunicazioni delle operazioni rilevanti ai fini IVA effettuate mediante carte di credito, di debito o prepagate (articolo 23, comma 41)
13. Semplificazione per le attività di noleggio autoveicoli (articolo 23, comma 42)
14. Norme in materia di codice fiscale per gli atti giudiziari (articolo 23, commi 48, 49, 50)
15. Modifiche al regime di tassazione di bonus e stock options per il settore finanziario (articolo 23, commi 50-bis e 50-ter)

PREMESSA

La presente circolare fornisce i primi chiarimenti in ordine alle disposizioni di carattere fiscale contenute nel decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, (dora innanzi *decreto*).

Ulteriori problematiche interpretative ed applicative relative a specifiche disposizioni saranno oggetto di successivi documenti di prassi.

1. Modifiche al regime degli interessi intragruppo (articolo 23, commi da 1 a 4)

1.1. Premessa

L'articolo 23, comma 1, del *decreto* introduce nell'articolo 26^{quater} del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il comma 8-bis che prevede l'applicazione di una ritenuta alla fonte del 5 per cento sugli interessi corrisposti da società italiane a società estere consociate, vale a dire società di altri Stati dell'Unione europea in linea di principio destinatarie delle disposizioni di cui alla della Direttiva 2003/49/CE (di seguito la *Direttiva*).

Come noto, tale *Direttiva* ha per oggetto il regime fiscale applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi ed ha la finalità di eliminare nei confronti di società appartenenti allo stesso gruppo, residenti in Stati membri diversi, la doppia imposizione sui pagamenti di interessi e di canoni che avvengono tra le suddette società, compresi i pagamenti che vengono effettuati tra le stabili organizzazioni di tali società o tra queste ultime e le stabili organizzazioni stesse. Il Governo Italiano ha dato attuazione alla predetta *Direttiva* con il decreto legislativo 30 maggio 2005, n. 143, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 172 del 26 luglio 2005.

1.2. Il quadro normativo esistente

1.2.1. Esenzione degli interessi per effetto della Direttiva

La *Direttiva* e il relativo decreto di attuazione prevedono l'esenzione da imposizione degli interessi pagati da società

ed enti residenti in Italia, nonché da stabili organizzazioni situate nel territorio dello Stato, a società ed enti residenti in Stati membri diversi ed appartenenti allo stesso gruppo (cosiddette società consociate), comprese le stabili organizzazioni di tali società, a condizione che le società e gli enti che ricevono gli interessi possiedano tutti i requisiti previsti dalla Direttiva e, in particolare, che possano essere considerati i beneficiari effettivi di tali redditi.

Nell'articolo 26^{quater} del D.P.R. n. 600 del 1973 sono indicati i requisiti necessari per usufruire del predetto regime di esenzione, che sono di seguito illustrati in estrema sintesi (cfr. circolare n. 47/E del 2 novembre 2005).

E innanzitutto previsto che le società e gli enti che effettuano il pagamento e le società beneficiarie consociate debbono rivestire una delle forme indicate nell'allegato alla *Direttiva*, che siano residenti nel territorio di uno Stato membro, senza fruire di regimi di esonero da una delle imposte indicate nella *Direttiva* stessa e gli interessi siano, comunque, assoggettati ad una delle predette imposte.

Il comma 2 dello stesso articolo 26-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973 individua i requisiti che le società residenti in Stati membri diversi ed appartenenti allo stesso gruppo devono possedere per essere considerate consociate. Vale a dire che l'esenzione spetta in uno dei seguenti casi:

- a) la società che effettua il pagamento o la società la cui stabile organizzazione effettua il pagamento detiene direttamente una percentuale non inferiore al 25 per cento dei diritti di voto nella società che riceve il pagamento o nella società la cui stabile organizzazione riceve il medesimo pagamento;
- b) la società che riceve il pagamento o la società la cui stabile organizzazione riceve il pagamento detiene direttamente una percentuale non inferiore al 25 per cento dei diritti di voto nella società che effettua il pagamento o nella società la cui stabile organizzazione effettua il medesimo pagamento;
- c) una terza società, avente i requisiti di cui alla lettera a) del comma 4 del medesimo articolo, detiene direttamente una percentuale non inferiore al 25 per cento dei diritti di voto sia nella società che effettua il pagamento o nella società la cui stabile organizzazione effettua il pagamento sia nella società che riceve il pagamento o nella società la cui stabile organizzazione riceve il medesimo pagamento.

Inoltre, la lettera d), del comma 2, del medesimo articolo 26-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973 specifica che i diritti di voto sopra richiamati, detenuti nelle società ed enti residenti nel territorio dello Stato, devono essere quelli esercitabili nell'assemblea ordinaria prevista dagli articoli 2364, 2364-*bis* e 2479-*bis* del codice civile.

Infine, la successiva lettera e) del medesimo comma prevede l'applicazione della *Direttiva* a condizione che le predette partecipazioni, che attribuiscono i diritti di voto, siano state possedute per un periodo ininterrotto di almeno un anno.

1.2.1.1. Il beneficiario effettivo

Ai fini che qui interessano è inoltre rilevante la disposizione contenuta nella lettera c) del comma 4 dell'articolo 26-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973, secondo cui l'esenzione si applica a condizione che le società siano beneficiarie effettive; a tal fine, si considerano *beneficiarie effettive* le società aventi i requisiti sopra elencati che ricevono i pagamenti in qualità di beneficiario finale e non di intermediario, quale agente, delegato o fiduciario di un altro soggetto.

La locuzione *beneficiario effettivo*, come chiarito dalla relazione di accompagnamento al decreto legislativo n. 143 del 2005, garantisce che, qualora tra il beneficiario e l'autore del pagamento si interponga un intermediario, l'esenzione si applichi soltanto se l'effettivo beneficiario dei pagamenti di interessi o di canoni soddisfi i requisiti della *Direttiva*.

In sostanza, affinché il soggetto possa considerarsi beneficiario effettivo occorre che la società che percepisce gli interessi (o i canoni) tragga un proprio beneficio economico dall'operazione posta in essere, attraverso la titolarità nonché la disponibilità dei medesimi interessi. A tal fine può essere necessario considerare sia i profili economici e contrattuali delle operazioni poste in essere, sia la presenza di una adeguata struttura che la capacità di gestione dei rischi finanziari.

1.2.2. Il regime ordinario di tassazione degli interessi

In assenza dei requisiti previsti per l'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 26-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973, gli interessi relativi a prestiti pagati a soggetti non residenti sono sottoposti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta ai sensi delle disposizioni dell'articolo 26, comma 5, del predetto D.P.R. n. 600 del 1973. La predetta ritenuta, pari al 12,50 per cento, è operata in ogni caso, vale a dire anche qualora i redditi sono prodotti nell'ambito del reddito d'impresa. La misura del prelievo è del 27 per cento nel caso di soggetti residenti in Stati e territori diversi da quelli di cui al decreto ministeriale previsto dall'articolo 168-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica, 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

A quest'ultimo proposito si ricorda che nelle more dell'emanazione di tale decreto e fino alla sua entrata in vigore (prevista per il periodo d'imposta successivo a quello della sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale) continuano ad applicarsi le disposizioni vigenti sino al 31 dicembre 2007 (cfr. articolo 1, comma 88, della legge 24 dicembre 2007, n. 244). Al momento, dunque, la ritenuta del 27 per cento di cui al comma 5 dell'articolo 26 del DPR n. 600 del 1973 si

applica ai soggetti residenti in Stati e territori compresi nell'elenco di cui al decreto ministeriale 23 gennaio 2002. (c.d. *black list*).

1.3. Il nuovo comma 8-bis dell'articolo 26 del DPR 600 del 1973

Ciò premesso, il comma 8-*bis* introdotto nell'articolo 26-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973 prevede l'applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 5 per cento, in luogo della ritenute ordinarie previste dalla normativa nazionale, sugli interessi pagati a soggetti non residenti in particolari casi in cui, fermi restando gli altri requisiti precedentemente richiamati, il percettore non sia in grado di dimostrare adeguatamente il proprio status di beneficiario effettivo secondo quanto previsto dal comma 6 dell'articolo 26-*quater* del DPR n. 600 del 1973.

Il legislatore ha previsto che, ai fini dell'applicazione della predetta ritenuta, devono sussistere i seguenti requisiti:

- gli interessi devono essere destinati a finanziare il pagamento di interessi e altri proventi su prestiti obbligazionari emessi dai percettori;
- i prestiti obbligazionari devono essere negoziati in mercati regolamentati degli Stati membri dell'Unione europea e degli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996 e successive modificazioni e integrazioni (comma 8 bis, lettera a);
- i prestiti devono essere garantiti dai soggetti di cui all'articolo 23 del D.P.R. n. 600 del 1973 che corrispondono gli interessi ovvero dalla società capogruppo controllante ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile ovvero da altra società controllata dalla stessa controllante (comma 8 bis, lettera b).

In primo luogo è pertanto necessario, ai sensi del comma 1 dell'articolo 23 del decreto legge n. 98 del 2011, che *gli interessi siano destinati a finanziare il pagamento di interessi e altri proventi su prestiti obbligazionari emessi dai percettori*.

Vale a dire che la disposizione in commento trova applicazione esclusivamente nei casi in cui gli interessi corrisposti sono utilizzati dalla società consociata che li riceve per pagare ulteriori interessi ed altri proventi relativamente ad obbligazioni dalla stessa emesse.

Inoltre, è esplicitamente previsto dalla lettera a) della norma in commento che i relativi titoli obbligazionari siano *negoziati in mercati regolamentati degli Stati membri dell'Unione europea e degli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996 e successive modificazioni e integrazioni*.

Pertanto, potranno usufruire dell'applicazione della ritenuta nella misura del 5 per cento gli interessi derivanti da titoli obbligazionari negoziati in mercati regolamentati di Stati facenti parte dell'Unione europea, nonché in mercati regolamentati di Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo con i quali sussistono strumenti che consentono un adeguato scambio di informazioni, inclusi nel decreto ministeriale 4 settembre 1996 (cosiddetta *white list*) vale a dire la Norvegia.

Infine la lettera b) della norma in commento dispone che i prestiti obbligazionari in relazione ai quali sono corrisposti gli interessi devono essere *garantiti dai soggetti di cui all'articolo 23 che corrispondono gli interessi ovvero dalla società capogruppo controllante ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile ovvero da altra società controllata dalla stessa controllante*.

In sostanza, è necessario che i prestiti siano garantiti:

- dal soggetto che corrisponde gli interessi e che questi sia uno dei soggetti indicati dall'articolo 23 del DPR n. 600 del 1973. In tal modo è possibile lo svolgimento da parte di tale soggetto degli adempimenti cui è tenuto il sostituto d'imposta in relazione all'applicazione della predetta ritenuta del 5 per cento; o
- dalla società controllante capo del gruppo cui appartengono sia la società che paga gli interessi che quella che li riceve. Il controllo deve ritenersi esercitato ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile; o
- da una società a sua volta controllata dalla controllante che, quindi, appartiene allo stesso gruppo della società che paga gli interessi e di quella che li riceve.

Il comma 3 della disposizione prevede che *latto di garanzia è in ogni caso soggetto ad imposta di registro con aliquota dello 0,25 per cento*.

Tale norma trova applicazione in relazione agli atti di garanzia prestata dai soggetti di cui all'articolo 23 del D.P.R. n. 600 del 1973 che corrispondono gli interessi ovvero dalla società capogruppo controllante, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, ovvero da altra società controllata.

In relazione a tali atti, come chiarito con la relazione illustrativa alla norma in commento, opera una presunzione

assoluta di territorialità dell'atto.

Conseguentemente, detti atti devono essere assoggettati a registrazione in termine fisso, sia se stipulati nel territorio dello Stato sia se stipulati all'estero, con applicazione dell'imposta di registro nella misura dello 0,25 per cento.

Si precisa, al riguardo, che, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, gli atti di garanzia formati in Italia devono essere assoggettati a registrazione nel termine di 20 giorni dalla data dell'atto; per gli atti formati all'estero la registrazione deve, invece, essere effettuata entro 60 giorni dalla formazione dell'atto.

Sono obbligati alla registrazione le parti contraenti, se l'atto di garanzia è formato in Italia o all'estero, per scrittura privata non autenticata.

L'obbligo di registrazione grava sulle parti contraenti anche nel caso in cui si tratti di atto pubblico formato all'estero.

La registrazione deve, invece, essere effettuata dal pubblico ufficiale che ha redatto l'atto, se la garanzia è prestata per atto pubblico, formato in Italia.

1.4. Decorrenza

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 23 del *decreto*, il disposto del comma 1 dello stesso articolo si applica agli interessi corrisposti a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto, ossia dal 6 luglio 2011.

Il comma 4 dello stesso articolo prevede, inoltre, con riferimento a prestiti in corso alla data di entrata in vigore della normativa, la possibilità di applicare anche agli interessi pagati prima del 6 luglio 2011 le disposizioni di cui al comma 8-*bis* dell'articolo 26-*quater* del DPR n. 600 del 1973. A tal fine, il sostituto d'imposta deve provvedere a versare la ritenuta dovuta ed i relativi interessi legali entro il 30 novembre 2011.

Relativamente agli interessi già corrisposti la ritenuta è applicata nella misura del 6 per cento ed è anche sostitutiva dell'imposta di registro sull'atto di garanzia del prestito obbligazionario.

La disposizione si applica anche agli interessi oggetto di un'attività di accertamento già avviata e non ancora resasi definitiva.

2. Riduzione aliquota della ritenuta d'acconto su bonifici (articolo 23, comma 8)

Come noto, l'art. 25 comma 1, del decreto-legge n. 78 del 2010, convertito con modificazioni dalla legge n. 122 del 2010, ha introdotto, a decorrere dal 1° luglio 2010, l'obbligo per le banche e per le Poste Italiane SPA di operare una ritenuta a titolo di acconto del 10% sull'atto dell'accredito dei pagamenti relativi ai bonifici disposti dai contribuenti per beneficiare di oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione d'imposta. In sostanza si tratta dei pagamenti riguardanti le ristrutturazioni edilizie (articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 e successive modifiche) e gli interventi di risparmio energetico (articolo 1, commi 344, 345, 346 e 347, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 e successive modifiche).

L'art. 23, comma 8, del decreto, con la finalità di *minimizzare gli adempimenti in occasione di pagamenti effettuati tramite bonifici disposti dai contribuenti per beneficiare di oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione d'imposta* ha ridotto al 4 per cento l'aliquota della ritenuta d'acconto che, a decorrere dalla data di entrata in vigore del *decreto*, banche e Poste Italiane SPA devono operare sull'atto dell'accredito.

Per gli altri aspetti, rimane valido quanto stabilito con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 94288 del 30 giugno 2010 e quanto chiarito con circolare n. 40/E del 28 luglio 2010.

Nel caso in cui le banche e Poste Italiane SPA, nelle more dell'aggiornamento dei sistemi operativi, nei primi giorni di decorrenza della nuova disposizione abbiano continuato ad operare sull'atto dell'accredito la ritenuta del 10% nei confronti del soggetto beneficiario del bonifico potranno accreditare direttamente al medesimo soggetto beneficiario la differenza del 6% trattenuta in eccesso.

La disposizione in commento segue gli interventi di semplificazione operati dall'art. 7 del decreto-legge n. 70 del 2011, convertito con modificazioni dalla legge n. 106 del 2011, riguardanti l'abrogazione dell'obbligo di indicare in fattura il costo della manodopera e di inviare la preventiva comunicazione all'Agenzia delle entrate.

3. Riallineamento dei valori fiscali e civilistici per avviamento e altre attività immateriali (articolo 23 commi da 12 a 15)

Con l'aggiunta dei commi 10-bis e 10-ter all'art. 15 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, l'art. 23, comma 12, del decreto ha disciplinato due nuove ipotesi nelle quali viene consentito, previo pagamento dell'imposta sostitutiva, l'esercizio dell'opzione al fine di riallineare i valori fiscali e civilistici relativi all'avviamento ed alle altre attività immateriali.

Con riguardo all'ambito soggettivo di applicazione dell'opzione prevista dai commi 10-bis e 10-ter, si evidenzia che la stessa può essere esercitata sia dalle imprese che adottano i principi contabili internazionali sia dalle imprese che

non applicano tali principi.

Ciò posto, il primo periodo del comma 10-bis definisce l'ambito oggettivo di applicazione dell'imposta sostitutiva, stabilendo che sono affrancabili, in base alle previsioni di cui al comma 10 dell'art. 15 del decreto legge n. 185 del 2008, anche i maggiori valori civilistici iscritti sulle partecipazioni di controllo nel bilancio di esercizio dell'avente causa di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, conferimenti di azienda) emersi in conseguenza delle medesime, a condizione, tuttavia, che tali maggiori valori risultino iscritti, in modo autonomo, nel bilancio consolidato come avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali.

Come chiarito nella relazione governativa, la nuova ipotesi di affrancamento, che si fonda sulle risultanze contabili del bilancio consolidato, intende consentire l'accesso al regime sostitutivo, di cui al comma 10 dell'art. 15 del decreto legge n. 185 del 2008, alle operazioni straordinarie che hanno ad oggetto società il cui attivo di bilancio sia rappresentato, in tutto o in parte, da partecipazioni, tenuto conto che, in tale ipotesi, nel bilancio individuale della società risultante dalla fusione i valori relativi all'avviamento ed alle altre attività immateriali sono inclusi nel valore di carico delle partecipazioni, senza possibilità di autonoma iscrizione.

Il secondo periodo del comma 10-bis fornisce due definizioni di partecipazione di controllo, a seconda che l'impresa sia tenuta o meno all'applicazione dei principi contabili internazionali.

In particolare, per le imprese che non adottano i principi contabili internazionali, si intendono per partecipazioni di controllo quelle incluse nel consolidamento ai sensi dell'articolo 24 e, seguenti, del capo III del decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127. Per le imprese *las-adopter*, invece, si intendono per partecipazioni di controllo quelle incluse nel consolidamento in base alle previsioni contenute nei medesimi principi contabili internazionali.

L'ultimo periodo del comma 10-bis esclude che l'esercizio dell'opzione di cui sopra comporti, quale ulteriore conseguenza, il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti sulla partecipazione di controllo, ancorché una parte di essi avendo trovato autonoma iscrizione nel bilancio consolidato come avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali sia stata affrancata.

Pertanto, la partecipazione di controllo manterrà inalterato il valore fiscalmente riconosciuto che possedeva prima dell'operazione straordinaria.

Con la disposizione di cui al comma 10-ter viene esteso ulteriormente l'ambito oggettivo di applicazione delle previsioni di cui al comma 10 dell'art. 15 del decreto-legge 185 del 2008, consentendo l'affrancamento anche dei maggiori valori iscritti sulle partecipazioni di controllo emersi a seguito di operazioni, anche fiscalmente realizzative, quali l'acquisto dell'azienda tra i cui elementi patrimoniali vi sia anche la partecipazione di controllo o l'acquisto della stessa partecipazione di controllo.

Anche in tali ipotesi, tuttavia, possono essere affrancati soltanto i maggiori della partecipazione di controllo che risultino autonomamente iscritti nel bilancio consolidato come avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali.

Ai fini dell'affrancamento, secondo quanto precisato dal comma 13 dell'art. 23 del decreto legge n. 98 del 2011, rilevano i maggiori valori iscritti sulle partecipazioni di controllo a seguito di operazioni di fusione, scissione, conferimento e acquisto di azienda, acquisto di partecipazioni di controllo, anche effettuate nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2010 e in quelli precedenti.

Se si intendono affrancare i maggiori valori emersi per effetto di operazioni effettuate in periodi di imposta anteriori a quello in corso al primo gennaio 2011, l'imposta sostitutiva deve essere versata in un'unica soluzione entro il 30 novembre 2011.

In base a quanto previsto dal comma 14 dell'art. 23 del decreto, l'affrancamento di cui al comma 12 della medesima disposizione produrrà effetti fiscali ad esempio, in termini di maggiori ammortamenti a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012.

Il comma 15 dell'art. 23 rinvia ad un successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia individuazione delle modalità di attuazione delle disposizioni dei commi da 12 a 14.

4. Soppressione dell'obbligo della garanzia. Versamenti rateali delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione e rinuncia all'impugnazione per importi superiori a 50.000 euro (articolo 23, commi 17, 18, 19 e 20).

L'art. 23 del decreto, commi da 17 a 20, ha introdotto disposizioni finalizzate ad agevolare il pagamento rateale delle somme dovute da parte dei contribuenti nelle ipotesi di accertamento con adesione, acquiescenza all'accertamento e conciliazione giudiziale per importi delle rate successive alla prima superiori a 50.000.

I commi da 17 a 19 hanno, in particolare, soppresso l'obbligo di prestare la garanzia mediante polizza fidejussoria o fidejussione bancaria, ovvero rilasciata dai consorzi di garanzia collettiva dei fidi (Confidi) iscritti nell'albo previsto

dall'articolo 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, nei casi di versamento rateale delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione e conciliazione giudiziale per importi delle rate successive alla prima superiori a 50.000 euro.

Come chiarito dalla stessa relazione illustrativa al decreto, la finalità del legislatore è stata quella di agevolare il pagamento delle somme dovute da parte dei contribuenti i quali, non trovandosi nelle condizioni di poter effettuare il versamento diretto in unica soluzione, optano per il pagamento rateale delle somme dovute in base all'accertamento con adesione, alla conciliazione giudiziale o ai fini dell'acquiescenza all'accertamento.

Il comma 17, al fine di garantire, da una parte, per i contribuenti che rispettino pienamente il piano di rateazione prescelto la possibilità di versare le somme dovute senza dover necessariamente sostenere i costi connessi al rilascio delle garanzie e, dall'altra, l'interesse alla tempestiva riscossione delle somme dovute, ha modificato i commi 2 e 3 dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Stante il rinvio al comma 2 dell'articolo 8 operato dall'articolo 15, comma 2, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, la detta modifica in materia di soppressione dell'obbligo della garanzia trova applicazione anche in relazione all'istituto dell'acquiescenza di cui all'articolo 15 del d.lgs. n. 218 del 1997.

Lo stesso comma 17, inoltre, sostituisce il comma 3-*bis* dell'articolo 8 del citato decreto legislativo n. 218 del 1997 con una disposizione con la quale si prevede che in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

Pertanto, in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima che si protragga oltre il termine di versamento della rata successiva a quella non pagata, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo non solo degli importi riferiti alla rata non pagata, ma anche del totale delle residue somme dovute a seguito dell'adesione o dell'acquiescenza, compresi i relativi interessi.

Contestualmente, sull'importo dovuto a titolo di tributo della rata non pagata e delle successive previste dal piano di rateazione, è prevista l'iscrizione a ruolo della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, applicata in misura doppia, pari al 60% delle residue somme dovute a titolo di tributo.

Il legislatore quindi, come evidenziato nella relazione illustrativa, ha tenuto conto di ritardi tali da non compromettere, nel suo complesso, il piano di rateazione e, al tempo stesso, dell'interesse alla tempestiva riscossione delle somme dovute, riconoscendo la possibilità di sanare il mancato versamento di una rata con il pagamento della stessa entro la scadenza di quella successiva.

Per effetto del richiamo alle disposizioni dell'articolo 8 del d.lgs n. 218 del 1997, contenuto sia nel comma 1-*ter* dell'articolo 5 del medesimo decreto (concernente le modalità di pagamento delle somme dovute nel caso di adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio) sia nel comma 3 dell'articolo 5-*bis* (le modalità di pagamento delle somme dovute nel caso di adesione ai verbali di constatazione), le disposizioni che disciplinano il mancato pagamento, anche di una sola delle rate diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, si applicano anche agli istituti definitivi sopra richiamati, compatibilmente con le peculiarità di questi ultimi.

Il comma 18 ha, quindi, riformulato l'articolo 9 del medesimo decreto legislativo n. 218 prevedendo che la definizione dell'accertamento (sempre nelle ipotesi di accertamento con adesione ed acquiescenza) si perfeziona con il solo versamento dell'intero importo dovuto ai sensi dell'articolo 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata, ai sensi dell'articolo 8, comma 2.

In conseguenza dell'avvenuto perfezionamento della definizione con il tempestivo e congruo versamento della prima rata, il successivo tardivo versamento delle somme oggetto di pagamento dilazionato costituisce violazione sanzionabile ai sensi dell'art. 13 del d. lgs. n. 471 del 1997.

L'ufficio, pertanto, potrà riconoscere il mantenimento del beneficio della dilazione originariamente concessa al contribuente se lo stesso abbia manifestato la volontà di adempiere al proprio impegno pagando, a titolo di ravvedimento, ai sensi dell'art. 13 del d. lgs. n. 472 del 1997, gli importi dovuti delle rate diverse dalla prima entro il termine di versamento della rata successiva a quella non pagata, gli interessi legali maturati dalla originaria scadenza a quella di versamento, nonché la relativa sanzione.

Anche in relazione a tale versamento il contribuente deve far pervenire in ufficio l'apposita attestazione di pagamento, entro dieci giorni dal versamento stesso, ai sensi dell'articolo 8, comma 3 del citato decreto legislativo n. 218.

Il comma 19, infine, modifica e sostituisce il comma 3 bis dell'articolo 48, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in materia di conciliazione giudiziale, al fine di prevedere che, nel caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui al citato articolo 13 del d.lgs n. 471 del 1997, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

Per quanto attiene all'efficacia temporale delle modifiche normative, l'articolo 41 del decreto stabilisce, in via generale,

che le disposizioni nel medesimo contenute entrano in vigore nel giorno della sua pubblicazione, vale a dire il 6 luglio 2011.

Il comma 20 dell'articolo 23 regola, nello specifico, il regime transitorio, prevedendo che, tra le altre, le disposizioni dettate dai commi da 17 a 19 non si applicano agli atti di adesione, alle acquiescenze ed alle conciliazioni giudiziali già perfezionati alla data di entrata in vigore del decreto legge, anche con la prestazione della garanzia, la quale, pertanto, continuerà, in tali ipotesi, a produrre gli effetti connessi alla sua presentazione. In merito, si ricorda che, come precisato nel paragrafo 4.3. della circolare n. 65 del 28 giugno 2001, sulla base della previgente normativa, il perfezionamento delle definizioni in questione (ossia in caso di pagamenti rateali), si realizzava, oltre che con il versamento della prima rata, con la prestazione della garanzia, da far pervenire successivamente in ufficio.

Pertanto, l'eliminazione dell'obbligo di prestare la garanzia trova applicazione per le rinunzie ad impugnare, per le conciliazioni giudiziali e per gli atti di accertamento con adesione non ancora perfezionati alla data del 6 luglio scorso.

Tenuto conto della richiamata finalità che il legislatore si prefigge di perseguire con la norma in esame, ossia quella di agevolare il pagamento da parte dei contribuenti che hanno optato per il versamento rateale, nonché del principio di conservazione degli atti richiamato anche dalla citata circolare n. 65 del 28 giugno 2001, si ritiene che gli uffici possano esimersi dal richiedere ulteriormente la garanzia ai contribuenti che non abbiano ancora provveduto a presentarla alla data di entrata in vigore della disposizione a condizione che:

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

Quanto poi al tardivo pagamento delle rate diverse dalla prima, si evidenzia che per le adesioni già perfezionate prima della data di entrata in vigore della norma in commento tornano comunque applicabili i chiarimenti resi con la circolare n. 65/E del 2001 (paragrafo 4.4), con la quale è stata riconosciuta agli uffici la possibilità di mantenere il *beneficio della dilazione originariamente concessa al contribuente se lo stesso abbia manifestato la volontà di adempiere al proprio impegno pagando, a titolo di ravvedimento ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, gli importi dovuti alle rispettive scadenze rateali, gli interessi legali maturati alla data di originaria scadenza a quella di versamento, nonché la relativa sanzione.*

È evidente, poi, che per il principio di legalità sancito dall'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i pagamenti tardivi eseguiti prima dell'entrata in vigore delle disposizioni in commento non trova applicazione la disposizione che prevede l'iscrizione a ruolo della sanzione pari al 60% della misura delle residue somme dovute a titolo di tributo, bensì quella ordinariamente prevista dall'articolo 13 del legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Si precisa, inoltre, che a seguito dell'entrata in vigore delle disposizioni in argomento, non trova più applicazione l'articolo 52-bis del decreto legge del 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge n. 122 del 30 luglio 2010, n. 122 che consentiva di prestare la garanzia di cui al comma 2 dell'articolo 8 del citato decreto n. 218 del 1997, anche mediante ipoteca volontaria di primo grado.

Appare opportuno chiarire, infine, che, con riferimento alle disposizioni di cui all'articolo 29 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 112, recante disposizioni in tema di *Concentrazione della riscossione nell'accertamento*, la stessa relazione illustrativa al decreto legge chiarisce che le disposizioni di cui ai commi 17 e 18 sopra illustrate si rendono applicabili, in ragione della previsione recata dal comma 1, lett. a), del medesimo articolo 29, anche agli atti di rideterminazione degli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ivi previsti, non necessitando, pertanto, nelle dette ipotesi di rideterminazione, l'iscrizione a ruolo delle somme dovute, sostituita dall'adozione degli atti che rechino l'intimazione ad adempiere all'obbligo di pagamento delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

5. Chiusura ufficio delle partite IVA inattive (articolo 23, commi 22 e 23)

Le disposizioni contenute nei commi 22 e 23 dell'art. 23 del decreto, si inseriscono nel quadro delle previsioni nazionali finalizzate a prevenire e reprimere i fenomeni di evasione e frode in materia di IVA nazionale e comunitaria.

L'intento del legislatore è quello di ridurre il numero delle partite IVA formalmente attive (circa 8,9 milioni, di cui 6 milioni relative a persone fisiche e 2,9 milioni intestate a società) a quelle effettivamente operanti nel nostro sistema.

L'efficacia delle attività di valutazione e di analisi del rischio delle partite IVA è, infatti, tanto maggiore quanto più è ridotto il numero di contribuenti da sottoporre a costante monitoraggio e, in tal senso, la misura agevola la gestione delle banche dati, permettendo più attendibili studi statistici finalizzati all'analisi del rischio, consentendo, peraltro, una selezione più mirata delle effettive situazioni a rischio di evasione e frode fiscale e contributiva.

Il comma 22, in specie, introduce nell'articolo 35 del DPR n. 633 del 1972 (contenente la *Disposizione regolamentare*

concernente le dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione attività) il comma 15-quinquies, al fine di prevedere la revoca della partita IVA qualora per tre annualità consecutive il titolare non abbia esercitato l'attività d'impresa o di lavoro autonomo ovvero, se obbligato alla presentazione della dichiarazione annuale IVA, non abbia adempiuto a tale obbligo.

Il medesimo comma 15-quinquies prevede, inoltre, che il provvedimento di revoca è impugnabile davanti alle Commissioni tributarie.

Il comma 23 dell'articolo in commento dispone, poi, che i contribuenti che non abbiano tempestivamente presentato la dichiarazione di cessazione di attività ai sensi dell'articolo 35, comma 3, del DPR n. 633 del 1972, ai quali non sia già stata contestata la violazione da parte dell'ufficio, possano sanare la violazione presentando, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto, la dichiarazione di cessazione di attività, in deroga al termine previsto dal comma 3 dell'articolo 35 del citato decreto, versando, entro lo stesso termine, un importo pari alla sanzione minima indicata nell'articolo 5, comma 6, primo periodo del d.lgs. n. 471 del 1997 (euro 516), ridotta ad un quarto, pari a euro 129.

6. Razionalizzazioni e potenziamento delle indagini finanziarie (articolo 23, commi 24, 25, 26 e 27)

Con le previsioni recate dai commi da 24 a 27 dell'art. 23 viene ampliata la platea dei soggetti destinatari delle indagini finanziarie di cui all'articolo 31 del DPR n. 600 del 1973 e all'articolo 51 del DPR n. 633 del 1972.

Nell'ambito di operatività delle indagini finanziarie rientrano ora, per effetto delle modifiche in argomento, anche le società e gli enti di assicurazione, consentendo agli uffici di acquisire da tali soggetti, esclusivamente con procedura autorizzata ed in via telematica, dati e notizie di natura finanziaria.

Verranno così acquisite anche le informazioni relative a tutti quei contratti di assicurazione sulla vita attuati attraverso piani finanziari pluriennali di investimento e forme pensionistiche complementari individuali.

Nello specifico potranno essere ottenute informazioni relative alle polizze vita *index-linked* - prestazioni ancorate a indici di riferimento con garanzia di un capitale a rendimento minimo, anche rivalutabili, prestazioni collegate a una gestione separata di valori mobiliari con garanzia di restituzione del capitale assicurato e di rivalutazione - e alle polizze *unit-linked* - prestazioni collegate al valore di fondi di investimento, con la previsione della garanzia di un capitale o rendimento minimo.

Le disposizioni ampliano, inoltre, l'ambito oggettivo di operatività delle indagini finanziarie prevedendo l'acquisizione delle garanzie prestate dagli intermediari finanziari nell'interesse dei clienti e consentendo di poter pervenire all'identificazione dei soggetti che, dalla documentazione acquisita durante un ordinario controllo fiscale, risultino aver effettuato un'operazione di natura finanziaria o essere titolari di rapporti, ai sensi dei numeri 7) degli articoli 32, primo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Sono state, inoltre, riformulate le disposizioni contenute nell'articolo 33, secondo e sesto comma, del citato d.P.R. n. 600 del 1973 e nell'articolo 52, sesto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 che prevedevano espressamente l'accesso:

- sotto il profilo soggettivo, solo nei confronti delle banche e delle Poste Italiane S.p.A. e non nei confronti di tutti gli altri soggetti elencati nei citati numeri 7) dell'articolo 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'articolo 51 del d.P.R. n. 633 del 1972, assoggettati alla disciplina delle indagini finanziarie;
- sotto il profilo oggettivo, per l'acquisizione dei dati e delle notizie relativi solo alla copia dei conti del contribuente, e non di tutte le altre informazioni divenute accessibili.

L'intervento normativo in parola consente ora all'Amministrazione Finanziaria di accedere presso tutti gli operatori finanziari per l'acquisizione diretta dei dati e delle notizie relativi a tutti i rapporti e le operazioni di natura finanziaria oggetto della richiesta a norma del primo comma, punto 7) dell'art. 32.

Trattandosi, per gli accessi in parola, di una procedura autorizzata, la norma rende simmetrica la disposizione di cui al sesto comma dell'articolo 33 del d.p.r. n. 600 del 1973 con quella contenuta nel numero 7) dell'art. 32 dello stesso decreto, per cui i soggetti legittimati al rilascio dell'autorizzazione sono individuati, per l'Agenzia delle entrate, nel Direttore centrale dell'accertamento o nel Direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, nel Comandante regionale.

7. Disposizioni in materia di studi di settore (articolo 23, comma 28)

Il comma 28 dell'art. 23 del decreto reca disposizioni sia sulla tempistica di pubblicazione degli studi di settore che in ordine all'utilizzo degli stessi in sede di accertamento.

Il comma, in sede di conversione del decreto nella legge 15 luglio 2011, n. 111, non è stato oggetto di interventi se non in relazione alla numerazione della modifica apportata all'articolo 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, variata dalla lettera e alla lettera *d-ter*.

In merito alla tempistica di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale degli studi di settore in evoluzione a partire dal 2012, interviene la lettera a) del comma 28 che prevede, da tale annualità, il differimento a regime dei detti termini al 31 dicembre del periodo di imposta nel quale entrano in vigore.

Inoltre, la norma in argomento dispone la possibilità di modificare gli studi di settore, già approvati, entro il successivo 31 marzo, al fine di tenere conto degli andamenti economici e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali.

Tale previsione è coerente con l'esigenza di rendere gli studi di settore quanto più possibile capaci di stimare compiutamente i ricavi ed i compensi degli operatori economici interessati.

La successiva lettera b) del comma 28 prevede che, in caso di omessa presentazione del modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e sempre che il contribuente non provveda alla presentazione dello stesso con una dichiarazione integrativa, anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle entrate formulato, come chiarito dalla relazione illustrativa al decreto, sulla base dei dati dallo stesso contribuente esposti nella relativa dichiarazione annuale, la sanzione prevista dal comma 1 dell'articolo 8 del decreto legislativo n. 471 del 1997 sia fissata al massimo importo consentito (pari a euro 2.065).

Anche tale disposizione, così come quelle di cui al seguito del presente paragrafo, è finalizzata a contrastare comportamenti dichiarativi, in materia di studi di settore, non corretti.

In particolare, la mancata presentazione, da parte di soggetti obbligati, dei modelli dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore produce effetti estremamente critici attesa l'indubbia rilevanza dei dati stessi nell'orientare le attività di controllo fiscale al fine di una sempre più efficace analisi del rischio e selezione, oltre che in relazione all'uso che dei medesimi viene effettuato in fase accertativa, ai fini della predisposizione degli inviti al contraddittorio.

La disposizione, così come quelle di cui alle lettere dalla e) alla g) del comma 28 in argomento, si applica con riguardo alle violazioni commesse a decorrere dal 6 luglio 2011 (data di entrata in vigore del decreto), in ragione del principio espresso dall'articolo 3 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Pertanto, l'importo della sanzione sempre in misura massima dovrà essere applicato con riferimento alle dichiarazioni presentate successivamente alla entrata in vigore di tale disposizione.

La lettera c) del comma 28 dell'art. 23 del decreto prevede la possibilità di procedere all'accertamento induttivo, ai sensi del secondo comma dell'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, in caso di omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore, nonché nell'ipotesi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti.

Va evidenziato che la previsione di cui alla citata lettera c) del comma 28 dell'art. 23 del decreto non trova applicazione ai contribuenti nei cui confronti non sussistono le condizioni per l'irrogazione della sanzione per omessa o infedele comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore prevista all'articolo 1, comma 2-bis, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Pertanto, la possibilità di utilizzare metodi di accertamento di tipo induttivo *puro* opera solo a condizione che le irregolarità compiute dal contribuente siano tali da rendere applicabili le ulteriori sanzioni introdotte con la legge finanziaria 2007, vale a dire che il maggior reddito d'impresa ovvero di arte o professione accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, sia superiore al 10 per cento del reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato.

In particolare, come chiarito con la circolare n. 31/E del 2007 in merito alla disapplicazione del comma 4-bis dell'articolo 10 della legge n. 146 del 1998, si precisa che, per superare la preclusione in sede di accertamento, non è necessario che sia intervenuta l'effettiva irrogazione della sanzione, ma, piuttosto, che risultino verificati i presupposti oggettivi posti a base della norma sanzionatoria. In tal caso, nelle specifiche motivazioni dell'atto di accertamento andrà inclusa anche quella relativa alla sussistenza delle condizioni per l'applicazione delle citate sanzioni.

Ciò comporta che il contribuente sia effettivamente soggetto all'applicazione degli studi di settore, non risultando applicabile la disposizione in commento agli operatori economici esclusi dagli stessi (anche se eventualmente obbligati alla sola presentazione del modello).

Si osserva, altresì, che la disposizione esplica effetti *diretti* solo in materia di imposizione diretta, atteso anche che il modello degli studi di settore è un allegato alla dichiarazione dei redditi. Si ritiene che gli uffici, comunque, possano verificare gli effetti ai fini IVA di una ricostruzione induttiva dei ricavi o dei compensi, alla luce della specifica attività esercitata dal contribuente assoggettato a controllo e della possibile tipologia di evasione dallo stesso effettuata, tenuto conto dei beni ceduti e di servizi resi in evasione di imposta.

In relazione alle sanzioni applicabili in fase di accertamento in caso di omessa compilazione dei modelli da studi di settore, alle lettere e), f) e g) del comma 28 dell'art. 23 viene stabilito un aumento della misura della sanzione minima e massima prevista nelle ipotesi di rettifica delle dichiarazioni dei redditi, IVA ed IRAP a seguito di accertamento effettuato sulla base delle risultanze degli studi di settore, nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la

comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e sempre che il contribuente non provveda alla presentazione dello stesso con una dichiarazione integrativa, anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle entrate formulato, come chiarito dalla relazione illustrativa al decreto, sulla base dei dati dallo stesso contribuente esposti nella relativa dichiarazione annuale.

Tale disposizione, come precedentemente evidenziato si applica con riguardo alle violazioni commesse a decorrere dal 6 luglio 2011 (data di entrata in vigore del decreto), in ragione di quanto previsto dall'articolo 3 del d.lgs. n. 472 del 1997. Pertanto, la sanzione più elevata potrà essere applicata con riferimento alle dichiarazioni presentate successivamente alla entrata in vigore di tale disposizione.

Al riguardo, si fa osservare che la misura della sanzione minima e massima di cui all'articolo 1, comma 2 e all'articolo 5 comma 4 del decreto legislativo n. 471 del 1997 e all'articolo 32 del decreto legislativo n. 446 del 1997, è elevata del 50 per cento nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e al superamento dei limiti normativi previsti, sempre che tale adempimento sia dovuto. In relazione al superamento del limite si evidenzia che, per espressa previsione normativa, la maggiorazione della sanzione non si applica se *il maggior reddito d'impresa ovvero di arte o professione, la maggiore imposta accertata o la minore imposta detraibile o rimborsabile* ai fini IVA, ovvero *il maggior imponibile accertato* ai fini IRAP, a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, non è superiore al 10 per cento di quello dichiarato.

8. Razionalizzazione del procedimento di irrogazione delle sanzioni (articolo 23, comma 29)

Il comma 29 dell'art. 23 del decreto contiene alcune modifiche volte a razionalizzare i procedimenti di irrogazione delle sanzioni.

Nello specifico, la lettera a) con l'introduzione del comma 7-*bis* all'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, estende la facoltà di definizione in misura ridotta delle sanzioni irrogate, all'ipotesi in cui le stesse siano state rideterminate dall'ufficio a seguito dell'accoglimento delle deduzioni prodotte dal contribuente.

Pertanto, a seguito della notifica dell'atto di contestazione e della produzione, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, di deduzioni difensive da parte del contribuente, ai sensi del comma 4 del citato articolo 16, possono configurarsi due diverse ipotesi in relazione al successivo atto con il quale l'ufficio irroga le sanzioni:

- 1) atto di irrogazione sanzioni con accoglimento totale o parziale delle deduzioni proposte;
- 2) atto di irrogazione sanzioni senza accoglimento delle deduzioni proposte.

Nel primo caso il contribuente potrà definire in misura ridotta le sanzioni irrogate dall'ufficio, ai sensi del comma 3 del medesimo articolo 16.

Nel secondo caso il contribuente potrà definire le sanzioni irrogate solo con il pagamento dell'intero ammontare.

La disposizione si applica agli atti di irrogazione delle sanzioni notificati dopo la data di entrata in vigore del decreto, nonché a quelli notificati prima della suddetta data e per i quali risultano pendenti i termini per la proposizione del ricorso.

Con la modifica introdotta dalla lettera b) nel comma 1 dell'articolo 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, l'irrogazione immediata delle sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica, non è più rimessa alla facoltà dell'ufficio, ma diventa procedimento ordinario e obbligatorio.

Il superamento del doppio binario, basato sulla previgente possibilità di irrogazione immediata o mediante separato atto di contestazione delle sanzioni correlate ai tributi, produce i seguenti effetti:

- l'intimazione ad adempiere, contenuta negli avvisi di accertamento ai sensi dell'articolo 29 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, si riferirà sempre anche alle sanzioni collegate al relativo tributo;
- i benefici connessi alla definizione in adesione o per omessa impugnazione degli avvisi di accertamento o di rettifica del tributo si estenderanno sempre alle correlate sanzioni.

La disposizione si applica agli atti emessi a decorrere dal 1° ottobre 2011.

Resta fermo che il procedimento di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 continuerà necessariamente ad essere utilizzato per le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono contestate nei confronti di soggetti quali, ad esempio, il coobbligato, non destinatario dell'avviso di accertamento.

9. Differimento della data di inizio dell'applicazione delle disposizioni in materia di concentrazione della riscossione nell'accertamento (articolo 23, comma 30)

Il comma 30 prevede il differimento della data di inizio dell'applicazione delle disposizioni in materia di concentrazione della riscossione nell'accertamento al 1° ottobre 2011.

Tale differimento, introdotto dal legislatore a seguito delle modifiche legislative apportate in sede di conversione del decreto legge 15 maggio 2011, n. 70 allo scopo di assicurare ai contribuenti la possibilità di conoscere e valutare il nuovo istituto e le peculiarità che lo regolano sin dal momento in cui saranno emessi i primi avvisi di accertamento secondo le disposizioni dell'art. 29, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010, consente, altresì, all'Agenzia delle entrate di apprestare le conseguenti indispensabili modifiche delle procedure informatiche di supporto al nuovo accertamento, garantendo la continuità dell'azione amministrativa.

10. Riduzione delle sanzioni in presenza di lievi ritardi (articolo 23, comma 31)

Il comma 31 dell'articolo 23 del decreto, nel modificare l'articolo 13, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, ha esteso la riduzione delle sanzioni in presenza di lievi ritardi negli adempimenti alla generalità dei versamenti dei tributi.

Nel testo previgente, infatti, il citato articolo 13 - che prevede la sanzione del 30 per cento per il ritardato od omesso versamento dei tributi - riconosceva ai versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni una diminuzione della sanzione amministrativa pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo solo se gli stessi erano relativi ai crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'amministrazione finanziaria.

In virtù, quindi, dell'eliminazione dell'inciso che limitava il suddetto beneficio ad una specifica fattispecie, si prevede, allo stato, una nuova misura della sanzione applicabile alla generalità dei versamenti che vengono eseguiti entro quindici giorni dalla ordinaria scadenza. Come chiarito dalla relazione governativa al decreto *la modifica assolve [] alla finalità di rendere il sistema sanzionatorio più graduale rafforzando l'aderenza della sanzione stessa alla gravità dell'inadempimento.*

Alla luce dell'intervenuta modifica, se, ad esempio, un versamento di euro 1.000 viene eseguito con due giorni di ritardo, sconta la sanzione del 4 per cento ($30 \times 2/15$) pari ad euro 40. La riduzione della sanzione diminuisce all'aumentare dei giorni di ritardo, fino, ovviamente, ad annullarsi al quindicesimo giorno, tornando pari al 30 per cento ($30 \times 15/15$).

La nuova previsione, in virtù del principio sancito dall'articolo 3, comma 3, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, trova applicazione anche alle violazioni commesse precedentemente all'entrata in vigore del decreto, salvo che il provvedimento di irrogazione della sanzione sia divenuto definitivo.

Si rammenta che la riduzione in parola si aggiunge, per espressa previsione normativa, a quella disposta dall'articolo 13 comma 1, lettera a) del d.lgs. n. 472 del 1997 in caso di ravvedimento operoso. Ciò significa che, se il versamento è effettuato con un ritardo inferiore a quindici giorni e allo stesso si accompagna quello, spontaneo, dei relativi interessi legali e della sanzione entro il termine di 30 giorni dalla scadenza, la riduzione di cui all'articolo 13, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997 si aggiunge a quella di un decimo del minimo prevista dal citato articolo 13, comma 1, lettera a) del d.lgs. n. 472 del 1997 (percentuale così ridotta dall'articolo 1, comma 20, lett. a), della legge 13 dicembre 2010, n. 220, applicabile alle violazioni commesse a decorrere dal 1° febbraio 2011).

Così, ad esempio, se un versamento di euro 1.000 viene eseguito con due giorni di ritardo ed il ravvedimento della sanzione è effettuato entro trenta giorni dalla scadenza, la sanzione sarà pari allo 0,4 per cento ($30 \times 2/15 \times 1/10$) pari ad euro 4.

Si ricorda infine che, come chiarito dalla circolare n. 138/E del 5 luglio 2000, la diminuzione in esame spetta *indipendentemente dal verificarsi delle condizioni richieste per il ravvedimento.* Ciò significa che anche nei casi in cui non opera il ravvedimento operoso l'ufficio applicherà la sanzione di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 tenendo conto, al verificarsi dei presupposti, della riduzione ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

11. Razionalizzazione dei privilegi attribuiti ai crediti tributari (articolo 23, commi 37, 38, 39, 40)

Le disposizioni modificano alcune previsioni del codice civile razionalizzando ed ampliando l'ambito di applicazione dei privilegi già esistenti per i crediti tributari al fine di conseguire più efficacemente il soddisfacimento dei crediti erariali.

Il comma 37, in particolare, nel variare il comma 1 dell'articolo 2752 del Codice Civile, ha per effetto il riconoscimento del privilegio generale sui mobili per tutti i crediti tributari e si applica anche per i crediti sorti anteriormente all'entrata in vigore del decreto legge.

L'art. 2752, comma 1, infatti, prima della attuale modifica, nel riconoscere il privilegio generale mobiliare ai crediti dello Stato per l'imposta sul reddito delle persone giuridiche, per l'imposta regionale sulle attività produttive e per l'imposta locale sui redditi, ne limitava l'efficacia, sotto il profilo temporale, in maniera anacronistica e deteriore rispetto alla disciplina prevista per gli altri creditori.

Prevedeva, infatti, che il privilegio si estendesse unicamente, tra i crediti rientranti nelle predette categorie, a quelli iscritti nei ruoli resi esecutivi nell'anno in cui l'agente della riscossione promuoveva l'esecuzione o vi interveniva e nell'anno precedente.

Considerati i tempi tecnici strettamente necessari per portare ad esecuzione i crediti tributari ed alla complessità delle relative procedure, anche giurisdizionali, è evidente che la limitazione anzidetta finiva, in concreto, col vanificare del tutto la *ratio* del privilegio, destinato in concreto a non operare, disconoscendo, di fatto, la causa del credito.

Il comma 37 interviene poi sul comma 1 dell'art. 2752 del Codice Civile anche al fine di adeguare lo stesso alla nuova normativa in materia di affidamento agli agenti della riscossione dei crediti tributari da riscuotere che, dall'1 ottobre 2011, per alcuni degli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate, saranno consegnati senza la previa formazione del ruolo, ai sensi dell'art. 29 del decreto legge n. 78 del 2010 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 122 del 2010.

La disposizione in rassegna, inoltre, ammette al privilegio generale mobiliare anche le sanzioni relative alle imposte dirette, coerentemente con quanto già previsto per le sanzioni relative all'IVA dal terzo comma dello stesso art. 2752.

La nuova formulazione dell'art. 2752 tiene, altresì, conto dell'avvenuta introduzione dell'imposta sul reddito delle società in sostituzione dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche.

Il comma 38 dell'art. 23, allo scopo di semplificare e razionalizzare la materia, interviene abrogando l'art. 2271 del Codice Civile, il quale accordava per le imposte dovute sui redditi immobiliari un privilegio speciale sugli immobili del contribuente, ancorché limitatamente a quelli situati nel Comune in cui era effettuata la riscossione, in quanto non più adeguato a tutelare i crediti dello Stato attraverso il riconoscimento del diritto di preferenza.

Il comma 39 modifica invece l'art. 2776 del Codice Civile riconoscendo la collocazione sussidiaria sul prezzo degli immobili, con preferenza rispetto ai crediti chirografari, anche per le imposte sui redditi e le relative sanzioni, in caso vi sia stata infruttuosa esecuzione mobiliare. Viene così uniformato, con effetto dalla data di entrata in vigore del decreto legge, il trattamento dei crediti per imposte dirette ed IVA. Questi ultimi, infatti, sia per il tributo che per le sanzioni godevano già della medesima collocazione in base al testo previgente dell'articolo 2776 c.c.

La nuova disposizione, quindi, razionalizza la disciplina ampliando la tutela dei crediti tributari, anche in coerenza con l'intervenuta abrogazione dei privilegi riconosciuti con il citato art. 2771, soppresso dal comma 38, ma soprattutto, armonizza il trattamento di questi crediti dello Stato che, muniti di privilegio generale sui mobili, nel caso rimanessero in tutto od in parte insoddisfatti a seguito dell'esecuzione sui mobili, possono tutti concorrere, a preferenza dei chirografari, per la soddisfazione su quanto ricavato dalle procedure immobiliari.

Infine, a tutela delle posizioni soggettive dei creditori - già intervenuti o ammessi al passivo in data anteriore a quella di entrata in vigore delle disposizioni in commento - titolari di altri crediti privilegiati, diversi dai crediti che, per effetto delle nuove norme sono ammessi al privilegio, il comma 40 prevede espressamente la possibilità di avvalersi di specifici mezzi di gravame, qualora si ritengano pregiudicati dalla nuova disciplina.

E ciò proprio in quanto le nuove disposizioni esplicano i propri effetti sulle procedure concorsuali attualmente in corso di svolgimento.

12. Disposizioni in materia di comunicazioni delle operazioni rilevanti ai fini IVA effettuate mediante carte di credito, di debito o prepagate (articolo 23, comma 41)

L'articolo 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni nella legge 30 luglio 2010, n. 122, ha introdotto per i soggetti titolari di partita IVA l'obbligo di comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini di tale imposta, di importo non inferiore a 3.000 euro.

Successivamente, l'art. 7, comma 2, lett. o), del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, ha escluso dal suddetto obbligo di comunicazione le operazioni effettuate nei confronti di contribuenti, soggetti non passivi ai fini IVA, qualora il pagamento dei corrispettivi avvenga mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari obbligati alla comunicazione dei rapporti e delle operazioni con la clientela all'Anagrafe tributaria, di cui all'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605.

Per effetto dell'ulteriore modifica recata dall'articolo 23, comma 41, del decreto in commento, i dati relativi alle suddette transazioni - escluse dalla comunicazione di cui all'articolo 21 del decreto-legge n. 78 del 2010 - devono comunque essere comunicati all'Agenzia delle Entrate da parte degli stessi operatori finanziari soggetti all'obbligo di cui all'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 2 settembre 1973, n. 605 che hanno emesso le carte di credito, di debito o prepagate con le quali è avvenuto il pagamento dei corrispettivi relativi alle transazioni medesime.

Un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate fisserà le disposizioni di attuazione di tale disposizione.

13. Semplificazione per le attività di noleggio autoveicoli (articolo 23, comma 42)

Il comma 42 dell'articolo 23 del decreto elimina, per i soggetti che esercitano attività di locazione di veicoli senza conducente, ai sensi dell'articolo 84 del d.lgs. 30 aprile 1992, n. 285 (Nuovo Codice della Strada), l'obbligo di rilascio della ricevuta e dello scontrino fiscale, e prevede esclusivamente l'emissione della fattura ai sensi dell'articolo 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Come chiarito dalla relazione governativa al decreto, la modifica in esame è dettata dal notevolissimo sviluppo imprenditoriale del settore dell'autonoleggio *con benefici e positivi effetti sul mercato del turismo nazionale* ed assolve alla finalità di *opportuna semplificazione degli adempimenti contabili attualmente in vigore, in quanto gravosi e privi di apprezzabile rilevanza ai fini dei controlli.*

Più in dettaglio, la norma in esame provvede, alla lettera a), a stabilire la disapplicazione, nei confronti dei soggetti che esercitano l'attività di locazione di veicoli senza conducente, delle disposizioni dettate dall'articolo 12 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 in materia di rilascio della ricevuta e dello scontrino fiscale.

La disposizione da ultimo citata prevede, infatti, l'obbligo di certificazione dei corrispettivi derivati dalle attività, per le quali l'articolo 22 del d.P.R. n. 633 del 1972, dispone l'onere dall'emissione della fattura, mediante emissione della ricevuta e dello scontrino fiscale. Il medesimo articolo 12, al comma 9, estende l'obbligo in parola anche agli *esercenti attività di noleggio di beni mobili*. A tal fine, con il decreto ministeriale 29 gennaio 1992, sono state disciplinate le caratteristiche e le modalità di rilascio della ricevuta e dello scontrino fiscale anche da parte degli esercenti attività di noleggio di beni mobili, prevedendo, in particolare, che il documento *deve essere emesso nel momento della consegna del bene per gli esercenti l'attività di noleggio di beni mobili* e che *contestualmente, un esemplare deve essere consegnato al cliente*. Inoltre, *Se all'atto dell'emissione del documento il corrispettivo non viene pagato, in tutto o in parte, o non sia determinato deve esserne fatta menzione nel documento stesso e la ricevuta fiscale emessa all'atto del saldo dell'importo dovuto dovrà contenere anche gli estremi di quella precedentemente rilasciata.*

Infine, il successivo articolo 2 del medesimo DM prevede che *nell'ipotesi in cui sussiste l'obbligo, a carico del prestatore del servizio, di emissione della fattura, in quanto richiesta dal cliente, ai sensi del primo comma dell' art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, in luogo del documento previsto dall'art. 1 del presente decreto deve essere emessa la fattura-ricevuta fiscale, con le modalità di cui all' art. 21 del citato decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633,*

Per effetto delle disposizioni sopra richiamate, quindi, l'obbligo introdotto dal citato articolo 12 della legge n. 413 del 1991 - che per la maggior parte delle attività interessate ha costituito, comunque, una semplificazione rispetto all'obbligo generalizzato di emissione della fattura - per l'attività in commento si è rivelato come un aggravio degli adempimenti. E ciò perché:

- a) all'atto della consegna del veicolo al cliente, il noleggiatore doveva emettere, in duplice esemplare, la ricevuta/scontrino fiscale recante l'indicazione corrispettivo non pagato ovvero corrispettivo non determinato, non essendo per lo più determinabile l'importo del corrispettivo, in quanto connesso alla durata del noleggio e ad altri fattori non prevedibili al momento della consegna al cliente (danni, rifornimento benzina, ecc.);
- b) al momento del pagamento del corrispettivo il noleggiatore doveva emettere una ulteriore ricevuta/scontrino fiscale, recante il riferimento alla ricevuta/scontrino fiscale precedentemente rilasciata, ovvero la fattura-ricevuta fiscale di cui al citato articolo 2 del DM;
- c) se, successivamente all'emissione della ricevuta/scontrino fiscale, il cliente ne faceva richiesta, veniva emessa e spedita la fattura ordinaria, ai sensi dell'articolo 21 del d.P.R. n. 633 del 1972.

La modifica in commento, pertanto, prevedendo di fatto il ritorno all'obbligo di emissione della fattura fiscale, semplifica notevolmente la procedura amministrativa sopra delineata.

In base alle nuove disposizioni, infatti, il noleggiatore, applicando le regole generali contenute nell'articolo 6 del DPR n. 633 del 1972 (ai sensi del quale *le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo*) :

- all'atto della consegna del bene non emette e consegna al cliente alcun documento fiscale, non essendo ancora stato effettuato il pagamento del corrispettivo;
- all'atto del pagamento del corrispettivo emette e consegna e/o spedisce al cliente la fattura ordinaria, nei modi e nei termini stabiliti dall'art. 21 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633.

Pertanto, in luogo di un ricevuta e/o scontrino fiscale, la consegna al cliente del veicolo, a titolo di noleggio, resta documentata esclusivamente dagli appositi documenti e/o scritture contabili del concedente, quali, ad esempio, il contratto di noleggio, stipulato prima della consegna, consegnato in copia al cliente.

A tal riguardo, proprio al fine di tracciare l'operazione di noleggio il comma 42 dell'articolo 23 del decreto, prevede, alla lettera b), che nella fattura emessa dopo il pagamento debbano essere indicati gli estremi identificativi del contratto di noleggio a cui la fattura medesima fa riferimento, così da creare un collegamento tra i due documenti.

Infine la successiva lettera c) dispone che la fattura sia consegnata al cliente (e non inviata al domicilio) qualora l'autovettura sia riportata direttamente ad un punto noleggio dell'azienda in grado di emettere il documento, affinché siano rispettate, laddove possibile, le regole previste dal DPR n. 633 del 1972 in merito al momento di emissione della fattura, coincidente nel caso in esame con il momento del pagamento del corrispettivo. Entro tale termine infatti la

fattura va consegnata (ovvero spedita) al cliente. Si ricorda, infine, che il termine entro cui l'operazione si considera effettuata coincide con il momento in cui l'imposta diviene esigibile, sicché lo stesso termine va preso a riferimento per l'adempimento degli obblighi connessi alla fatturazione (ad esempio, registrazione del documento nel registro di cui all'articolo 23 del DPR n. 633 del 1972, liquidazione periodica e pagamento dell'eventuale imposta a debito).

14. Norme in materia di codice fiscale per gli atti giudiziari (articolo 23, commi 48, 49, 50)

I commi 48, 49 e 50 dell'articolo 23 del decreto hanno introdotto l'obbligo di indicare negli atti introduttivi di un giudizio e negli atti di prima difesa, a pena di irricevibilità, le generalità complete ed il codice fiscale delle parti e dei loro difensori.

Sono stati altresì superati i previgenti limiti che derivavano dall'espressa esclusione dell'obbligo di indicazione del codice fiscale per le richieste di registrazione degli atti degli organi giurisdizionali ai sensi dell'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605 e dell'articolo 11 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, Testo unico in materia di imposta di registro.

In specie, il comma 48 ha modificato il citato articolo 6 del d.P.R. n. 605 del 1973, estendendo lanzidetto obbligo di indicazione del codice fiscale per le richieste di registrazione degli *atti degli organi giurisdizionali, anche relativamente ai difensori*.

Per allineare lanzidetta disposizione a quelle contenute nel primo comma dell'articolo 11 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, il comma 49 ha modificato anche quest'ultimo articolo, sopprimendo le parole *esclusi quelli degli organi giurisdizionali*.

Il comma 50 specifica, poi, che *in tutti gli atti introduttivi di un giudizio, compresa l'azione civile in sede penale e in tutti gli atti di prima difesa devono essere indicati le generalità complete della parte, l'indicazione della residenza o sede, il domicilio eletto presso il difensore ed il codice fiscale, oltre che della parte, anche dei rappresentanti in giudizio*.

Con le suddette disposizioni, il legislatore ha, tra l'altro, inteso ampliare il novero degli atti per i quali è fatto obbligo di indicare, con la richiesta di registrazione, le generalità dei beneficiari degli effetti economici dei provvedimenti giurisdizionali, nonché dei loro difensori con indubbi vantaggi per l'Amministrazione finanziaria connessi alla possibilità di individuare con maggiore celerità e completezza elementi utili ai fini del riscontro dell'eventuale presenza di violazioni degli obblighi fiscali.

15. Modifiche al regime di tassazione di bonus e stock options per il settore finanziario (articolo 23, commi 50-bis e 50-ter)

L'articolo 33 del DL n. 78 del 2010 prevede che sui compensi erogati sotto forma di bonus e stock options *che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione, attribuiti ai dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti nel settore finanziario nonché ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nello stesso settore è applicata una aliquota addizionale del 10 per cento* (comma 1). *L'addizionale è trattenuta dal sostituto d'imposta al momento di erogazione dei suddetti emolumenti* (comma 2).

Il comma 50-bis dell'articolo 23 del decreto ha aggiunto, all'articolo 33 del DL n. 78 del 2010 il comma 2-bis che, *per i compensi di cui al comma 1, prevede l'applicazione dell'addizionale sull'ammontare che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione*.

La descritta modifica normativa ha l'effetto di aumentare la quota di compensi variabili su cui applicare l'addizionale del 10 per cento, dato che la base imponibile è ora pari all'ammontare della retribuzione variabile che eccede l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione. In altri termini, a fronte di una retribuzione fissa pari a 1000 e di compensi variabili pari a 1800, la quota di questi ultimi soggetti all'addizionale è pari a 800.

Il rinvio ai *compensi di cui al comma 1* del medesimo articolo 33 è operato esclusivamente al fine di individuare l'ambito applicativo della disposizione, sia sotto il profilo soggettivo (dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti del settore finanziario e titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nel medesimo settore) sia sotto il profilo oggettivo (componenti variabili della retribuzione - bonus e stock options).

Il successivo comma 50-ter dell'articolo 23 stabilisce che il nuovo comma 2-bis si applica ai compensi corrisposti a decorrere dal 17 luglio 2011, data di entrata in vigore della legge di conversione n. 111 del 2011.

La nuova disciplina si applica alle componenti variabili della retribuzione corrisposte a decorrere dal 17 luglio 2011, anche se maturate in precedenza.

Se le componenti variabili sono corrisposte in più rate, l'addizionale si applica nel momento in cui si verifica il superamento dell'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione (nuovo limite previsto dal comma 2-bis), tenendo conto anche delle corrisposizioni effettuate prima del 17 luglio 2011.

Si supponga il caso di un dirigente con retribuzione fissa pari a 100 cui siano corrisposti emolumenti premiali per 350, erogati per 250 ad aprile 2011 e per 100 a ottobre 2011. La parte di retribuzione variabile di 100, corrisposta dopo il 17 luglio 2011, che singolarmente considerata non supera l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione,

sommata alla quota di 250, precedentemente corrisposta, supera il nuovo limite previsto dal comma 2-*bis* con conseguente applicazione dell'addizionale sull'intero importo di 100.

Si fa presente, infine, che la scrivente ha fornito chiarimenti sull'applicazione dell'addizionale in esame con circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011, cui si rinvia.

Le Direzioni regionali e provinciali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli uffici territoriali.

CIRCOLARE N. 41/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 5 agosto 2011

OGGETTO: Decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, recante disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n.111. Commento alle novità fiscali – Primi chiarimenti

PREMESSA	4
1. Modifiche al regime degli interessi intragruppo (articolo 23, commi da 1 a 4).....	4
1.1. Premessa.....	4
1.2. Il quadro normativo esistente.....	5
1.2.1. Esenzione degli interessi per effetto della <i>Direttiva</i>	5
1.2.1.1. Il beneficiario effettivo	6
1.2.2. Il regime ordinario di tassazione degli interessi	7
1.3. Il nuovo comma 8-bis dell'articolo 26 del DPR 600 del 1973	8
1.4. Decorrenza	11
2. Riduzione aliquota della ritenuta d'acconto su bonifici (articolo 23, comma 8)	11
3. Riallineamento dei valori fiscali e civilistici per avviamento e altre attività immateriali (articolo 23 commi da 12 a 15)	12
4. Soppressione dell'obbligo della garanzia. Versamenti rateali delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione e rinuncia all'impugnazione per importi superiori a 50.000 euro (articolo 23, commi 17, 18, 19 e 20).	15
5. Chiusura d'ufficio delle partite IVA inattive (articolo 23, commi 22 e 23)	20
6. Razionalizzazioni e potenziamento delle indagini finanziarie (articolo 23, commi 24, 25, 26 e 27)	22
7. Disposizioni in materia di studi di settore (articolo 23, comma 28)... ..	23
8. Razionalizzazione del procedimento di irrogazione delle sanzioni (articolo 23, comma 29).....	27
9. Differimento della data di inizio delle disposizioni in materia di concentrazione della riscossione nell'accertamento (articolo 23, comma 30)	29

10. Riduzione delle sanzioni in presenza di lievi ritardi (articolo 23, comma 31)	30
11. Razionalizzazione dei privilegi attribuiti ai crediti tributari (articolo 23, commi 37, 38, 39, 40)	31
12. Disposizioni in materia di comunicazioni delle operazioni rilevanti ai fini IVA effettuate mediante carte di credito, di debito o prepagate (articolo 23, comma 41)	34
13. Semplificazione per le attività di noleggio autoveicoli (articolo 23, comma 42)	35
14. Norme in materia di codice fiscale per gli atti giudiziari (articolo 23, commi 48, 49, 50)	38
15. Modifiche al regime di tassazione di bonus e stock options per il settore finanziario (articolo 23, commi 50-bis e 50-ter)	39

PREMESSA

La presente circolare fornisce i primi chiarimenti in ordine alle disposizioni di carattere fiscale contenute nel decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, (d'ora innanzi *decreto*).

Ulteriori problematiche interpretative ed applicative relative a specifiche disposizioni saranno oggetto di successivi documenti di prassi.

1. Modifiche al regime degli interessi intragruppo (articolo 23, commi da 1 a 4)

1.1. Premessa

L'articolo 23, comma 1, del *decreto* introduce nell'articolo 26-*quater* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il comma 8-*bis* che prevede l'applicazione di una ritenuta alla fonte del 5 per cento sugli interessi corrisposti da società italiane a società estere "consociate", vale a dire società di altri Stati dell'Unione europea in linea di principio destinatarie delle disposizioni di cui alla della Direttiva 2003/49/CE (di seguito la *Direttiva*).

Come noto, tale *Direttiva* ha per oggetto il regime fiscale applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi ed ha la finalità di eliminare nei confronti di società appartenenti allo stesso gruppo, residenti in Stati membri diversi, la doppia imposizione sui pagamenti di interessi e di canoni che avvengono tra le suddette società, compresi i pagamenti che vengono effettuati tra le stabili organizzazioni di tali società o tra queste ultime e le stabili organizzazioni stesse. Il Governo Italiano ha dato attuazione alla predetta *Direttiva* con il decreto legislativo 30 maggio 2005, n. 143, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 172 del 26 luglio 2005.

1.2. Il quadro normativo esistente

1.2.1. Esenzione degli interessi per effetto della *Direttiva*

La *Direttiva* e il relativo decreto di attuazione prevedono l'esenzione da imposizione degli interessi pagati da società ed enti residenti in Italia, nonché da stabili organizzazioni situate nel territorio dello Stato, a società ed enti residenti in Stati membri diversi ed appartenenti allo stesso gruppo (cosiddette "società consociate"), comprese le stabili organizzazioni di tali società, a condizione che le società e gli enti che ricevono gli interessi possiedano tutti i requisiti previsti dalla *Direttiva* e, in particolare, che possano essere considerati i beneficiari effettivi di tali redditi.

Nell'articolo 26-quater del D.P.R. n. 600 del 1973 sono indicati i requisiti necessari per usufruire del predetto regime di esenzione, che sono di seguito illustrati in estrema sintesi (cfr. circolare n. 47/E del 2 novembre 2005).

E' innanzitutto previsto che le società e gli enti che effettuano il pagamento e le società beneficiarie "consociate" debbono rivestire una delle forme indicate nell'allegato alla *Direttiva*, che siano residenti nel territorio di uno Stato membro, senza fruire di regimi di esonero da una delle imposte indicate nella *Direttiva* stessa e gli interessi siano, comunque, assoggettati ad una delle predette imposte.

Il comma 2 dello stesso articolo 26-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973 individua i requisiti che le società residenti in Stati membri diversi ed appartenenti allo stesso gruppo devono possedere per essere considerate consociate. Vale a dire che l'esenzione spetta in uno dei seguenti casi:

- a) la società che effettua il pagamento – o la società la cui stabile organizzazione effettua il pagamento – detiene direttamente una percentuale non inferiore al 25 per cento dei diritti di voto nella società che riceve il pagamento o nella società la cui stabile organizzazione riceve il medesimo pagamento;
- b) la società che riceve il pagamento – o la società la cui stabile

organizzazione riceve il pagamento – detiene direttamente una percentuale non inferiore al 25 per cento dei diritti di voto nella società che effettua il pagamento o nella società la cui stabile organizzazione effettua il medesimo pagamento;

- c) una terza società, avente i requisiti di cui alla lettera *a)* del comma 4 del medesimo articolo, detiene direttamente una percentuale non inferiore al 25 per cento dei diritti di voto sia nella società che effettua il pagamento – o nella società la cui stabile organizzazione effettua il pagamento – sia nella società che riceve il pagamento o nella società la cui stabile organizzazione riceve il medesimo pagamento.

Inoltre, la lettera *d)*, del comma 2, del medesimo articolo *26-quater* del D.P.R. n. 600 del 1973 specifica che i diritti di voto sopra richiamati, detenuti nelle società ed enti residenti nel territorio dello Stato, devono essere quelli esercitabili nell'assemblea ordinaria prevista dagli articoli 2364, 2364-*bis* e 2479-*bis* del codice civile.

Infine, la successiva lettera *e)* del medesimo comma prevede l'applicazione della *Direttiva* a condizione che le predette partecipazioni, che attribuiscono i diritti di voto, siano state possedute per un periodo ininterrotto di almeno un anno.

1.2.1.1. Il beneficiario effettivo

Ai fini che qui interessano è inoltre rilevante la disposizione contenuta nella lettera *c)* del comma 4 dell'articolo *26-quater* del D.P.R. n. 600 del 1973, secondo cui l'esenzione si applica a condizione che le società siano beneficiarie effettive; a tal fine, si considerano “*beneficiarie effettive*” le società aventi i requisiti sopra elencati che ricevono i pagamenti in qualità di beneficiario finale e non di intermediario, quale agente, delegato o fiduciario di un altro soggetto.

La locuzione “*beneficiario effettivo*”, come chiarito dalla relazione di accompagnamento al decreto legislativo n. 143 del 2005, garantisce che, qualora tra il beneficiario e l'autore del pagamento si interponga un intermediario,

l'esenzione si applichi soltanto se l'effettivo beneficiario dei pagamenti di interessi o di canoni soddisfi i requisiti della *Direttiva*.

In sostanza, affinché il soggetto possa considerarsi beneficiario effettivo occorre che la società che percepisce gli interessi (o i canoni) tragga un proprio beneficio economico dall'operazione posta in essere, attraverso la titolarità nonché la disponibilità dei medesimi interessi. A tal fine può essere necessario considerare sia i profili economici e contrattuali delle operazioni poste in essere, sia la presenza di una adeguata struttura che la capacità di gestione dei rischi finanziari.

1.2.2. Il regime ordinario di tassazione degli interessi

In assenza dei requisiti previsti per l'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 26-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973, gli interessi relativi a prestiti pagati a soggetti non residenti sono sottoposti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta ai sensi delle disposizioni dell'articolo 26, comma 5, del predetto D.P.R. n. 600 del 1973. La predetta ritenuta, pari al 12,50 per cento, è operata in ogni caso, vale a dire anche qualora i redditi sono prodotti nell'ambito del reddito d'impresa. La misura del prelievo è del 27 per cento nel caso di soggetti residenti in Stati e territori diversi da quelli di cui al decreto ministeriale previsto dall'articolo 168-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica, 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

A quest'ultimo proposito si ricorda che nelle more dell'emanazione di tale decreto e fino alla sua entrata in vigore (prevista per il periodo d'imposta successivo a quello della sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale) continuano ad applicarsi le disposizioni vigenti sino al 31 dicembre 2007 (cfr. articolo 1, comma 88, della legge 24 dicembre 2007, n. 244). Al momento, dunque, la ritenuta del 27 per cento di cui al comma 5 dell'articolo 26 del DPR n. 600 del 1973 si applica ai soggetti residenti in Stati e territori compresi nell'elenco di cui al decreto ministeriale 23 gennaio 2002. (c.d. *black list*).

1.3. Il nuovo comma 8-bis dell'articolo 26 del DPR 600 del 1973

Ciò premesso, il comma 8-*bis* introdotto nell'articolo 26-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973 prevede l'applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 5 per cento, in luogo della ritenute ordinarie previste dalla normativa nazionale, sugli interessi pagati a soggetti non residenti in particolari casi in cui, fermi restando gli altri requisiti precedentemente richiamati, il percettore non sia in grado di dimostrare adeguatamente il proprio status di "beneficiario effettivo" secondo quanto previsto dal comma 6 dell'articolo 26-*quater* del DPR n. 600 del 1973.

Il legislatore ha previsto che, ai fini dell'applicazione della predetta ritenuta, devono sussistere i seguenti requisiti:

- gli interessi devono essere destinati a finanziare il pagamento di interessi e altri proventi su prestiti obbligazionari emessi dai percettori;
- i prestiti obbligazionari devono essere negoziati in mercati regolamentati degli Stati membri dell'Unione europea e degli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996 e successive modificazioni e integrazioni (comma 8 bis, lettera a);
- i prestiti devono essere garantiti dai soggetti di cui all'articolo 23 del D.P.R. n. 600 del 1973 che corrispondono gli interessi ovvero dalla società capogruppo controllante ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile ovvero da altra società controllata dalla stessa controllante (comma 8 bis, lettera b).

In primo luogo è pertanto necessario, ai sensi del comma 1 dell'articolo 23 del decreto legge n. 98 del 2011, che *"gli interessi siano destinati a finanziare il pagamento di interessi e altri proventi su prestiti obbligazionari emessi dai percettori"*.

Vale a dire che la disposizione in commento trova applicazione esclusivamente nei casi in cui gli interessi corrisposti sono utilizzati dalla società consociata che li riceve per pagare ulteriori interessi ed altri proventi relativamente ad obbligazioni dalla stessa emesse.

Inoltre, è esplicitamente previsto dalla lettera a) della norma in commento che i relativi titoli obbligazionari siano *“negoziati in mercati regolamentati degli Stati membri dell’Unione europea e degli Stati aderenti all’Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996 e successive modificazioni e integrazioni”*.

Pertanto, potranno usufruire dell’applicazione della ritenuta nella misura del 5 per cento gli interessi derivanti da titoli obbligazionari negoziati in mercati regolamentati di Stati facenti parte dell’Unione europea, nonché in mercati regolamentati di Stati aderenti all’Accordo sullo Spazio economico europeo con i quali sussistono strumenti che consentono un adeguato scambio di informazioni, inclusi nel decreto ministeriale 4 settembre 1996 (cosiddetta *white list*) vale a dire la Norvegia.

Infine la lettera b) della norma in commento dispone che i prestiti obbligazionari in relazione ai quali sono corrisposti gli interessi devono essere *“garantiti dai soggetti di cui all’articolo 23 che corrispondono gli interessi ovvero dalla società capogruppo controllante ai sensi dell’articolo 2359 del codice civile ovvero da altra società controllata dalla stessa controllante”*.

In sostanza, è necessario che i prestiti siano garantiti:

- dal soggetto che corrisponde gli interessi e che questi sia uno dei soggetti indicati dall’articolo 23 del DPR n. 600 del 1973. In tal modo è possibile lo svolgimento da parte di tale soggetto degli adempimenti cui è tenuto il sostituto d’imposta in relazione all’applicazione della predetta ritenuta del 5 per cento; o

- dalla società controllante capo del gruppo cui appartengono sia la società che paga gli interessi che quella che li riceve. Il controllo deve ritenersi esercitato ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile; o
- da un società a sua volta controllata dalla controllante che, quindi, appartiene allo stesso gruppo della società che paga gli interessi e di quella che li riceve.

Il comma 3 della disposizione prevede che *“l'atto di garanzia è in ogni caso soggetto ad imposta di registro con aliquota dello 0,25 per cento”*.

Tale norma trova applicazione in relazione agli atti di garanzia prestata dai soggetti di cui all'articolo 23 del D.P.R. n. 600 del 1973 che corrispondono gli interessi ovvero dalla società capogruppo controllante, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, ovvero da altra società controllata.

In relazione a tali atti, come chiarito con la relazione illustrativa alla norma in commento, opera una presunzione assoluta di territorialità dell'atto.

Conseguentemente, detti atti devono essere assoggettati a registrazione in termine fisso, sia se stipulati nel territorio dello Stato sia se stipulati all'estero, con applicazione dell'imposta di registro nella misura dello 0,25 per cento.

Si precisa, al riguardo, che, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, gli atti di garanzia formati in Italia devono essere assoggettati a registrazione nel termine di 20 giorni dalla data dell'atto; per gli atti formati all'estero la registrazione deve, invece, essere effettuata entro 60 giorni dalla formazione dell'atto.

Sono obbligati alla registrazione le parti contraenti, se l'atto di garanzia è formato in Italia o all'estero, per scrittura privata non autenticata.

L'obbligo di registrazione grava sulle parti contraenti anche nel caso in cui si tratti di atto pubblico formato all'estero.

La registrazione deve, invece, essere effettuata dal pubblico ufficiale che ha redatto l'atto, se la garanzia è prestata per atto pubblico, formato in Italia.

1.4. Decorrenza

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 23 del *decreto*, il disposto del comma 1 dello stesso articolo si applica agli interessi corrisposti a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto, ossia dal 6 luglio 2011.

Il comma 4 dello stesso articolo prevede, inoltre, con riferimento a prestiti in corso alla data di entrata in vigore della normativa, la possibilità di applicare anche agli interessi pagati prima del 6 luglio 2011 le disposizioni di cui al comma 8-*bis* dell'articolo 26-*quater* del DPR n. 600 del 1973. A tal fine, il sostituto d'imposta deve provvedere a versare la ritenuta dovuta ed i relativi interessi legali entro il 30 novembre 2011.

Relativamente agli interessi già corrisposti la ritenuta è applicata nella misura del 6 per cento ed è anche sostitutiva dell'imposta di registro sull'atto di garanzia del prestito obbligazionario.

La disposizione si applica anche agli interessi oggetto di un'attività di accertamento già avviata e non ancora resasi definitiva.

2. Riduzione aliquota della ritenuta d'acconto su bonifici (articolo 23, comma 8)

Come noto, l'art. 25 comma 1, del decreto-legge n. 78 del 2010, convertito con modificazioni dalla legge n. 122 del 2010, ha introdotto, a decorrere dal 1° luglio 2010, l'obbligo per le banche e per le Poste Italiane SPA di operare una ritenuta a titolo di acconto del 10% all'atto dell'accredito dei pagamenti relativi ai bonifici disposti dai contribuenti per beneficiare di oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione d'imposta. In sostanza si tratta dei pagamenti riguardanti le ristrutturazione edilizie (articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 e successive modifiche) e gli interventi di risparmio energetico (articolo 1, commi 344, 345, 346 e 347, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 e successive modifiche).

L'art. 23, comma 8, del decreto, con la finalità di “*minimizzare gli adempimenti in occasione di pagamenti effettuati tramite bonifici disposti dai contribuenti per beneficiare di oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione d'imposta*” ha ridotto al 4 per cento l'aliquota della ritenuta d'acconto che, a decorrere dalla data di entrata in vigore del *decreto*, banche e Poste Italiane SPA devono operare all'atto dell'accredito.

Per gli altri aspetti, rimane valido quanto stabilito con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 94288 del 30 giugno 2010 e quanto chiarito con circolare n. 40/E del 28 luglio 2010.

Nel caso in cui le banche e Poste Italiane SPA, nelle more dell'aggiornamento dei sistemi operativi, nei primi giorni di decorrenza della nuova disposizione abbiano continuato ad operare all'atto dell'accredito la ritenuta del 10% nei confronti del soggetto beneficiario del bonifico potranno accreditare direttamente al medesimo soggetto beneficiario la differenza del 6% trattenuta in eccesso.

La disposizione in commento segue gli interventi di semplificazione operati dall'art. 7 del decreto-legge n. 70 del 2011, convertito con modificazioni dalla legge n. 106 del 2011, riguardanti l'abrogazione dell'obbligo di indicare in fattura il costo della manodopera e di inviare la preventiva comunicazione all'Agenzia delle entrate.

3. Riallineamento dei valori fiscali e civilistici per avviamento e altre attività immateriali (articolo 23 commi da 12 a 15)

Con l'aggiunta dei commi 10-bis e 10-ter all'art. 15 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, l'art. 23, comma 12, del decreto ha disciplinato due nuove ipotesi nelle quali viene consentito, previo pagamento dell'imposta sostitutiva,

l'esercizio dell'opzione "al fine di riallineare i valori fiscali e civilistici relativi all'avviamento ed alle altre attività immateriali."

Con riguardo all'ambito soggettivo di applicazione dell'opzione prevista dai commi 10-bis e 10-ter, si evidenzia che la stessa può essere esercitata sia dalle imprese che adottano i principi contabili internazionali sia dalle imprese che non applicano tali principi.

Ciò posto, il primo periodo del comma 10-bis definisce l'ambito oggettivo di applicazione dell'imposta sostitutiva, stabilendo che sono affrancabili, in base alle previsioni di cui al comma 10 dell'art. 15 del decreto legge n. 185 del 2008, anche i maggiori valori civilistici iscritti sulle partecipazioni di controllo nel bilancio di esercizio dell'avente causa di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, conferimenti di azienda) emersi in conseguenza delle medesime, a condizione, tuttavia, che tali maggiori valori risultino iscritti, in modo autonomo, nel bilancio consolidato come "avviamento", "marchi d'impresa" ed "altre attività immateriali".

Come chiarito nella relazione governativa, la nuova ipotesi di affrancamento, che si fonda sulle risultanze contabili del bilancio consolidato, intende consentire l'accesso al regime sostitutivo, di cui al comma 10 dell'art. 15 del decreto legge n. 185 del 2008, "alle operazioni straordinarie che hanno ad oggetto società il cui attivo di bilancio sia rappresentato, in tutto o in parte, da partecipazioni", tenuto conto che, in tale ipotesi, "nel bilancio individuale della società risultante dalla fusione i valori relativi all'avviamento ed alle altre attività immateriali sono inclusi nel valore di carico delle partecipazioni, senza possibilità di autonoma iscrizione".

Il secondo periodo del comma 10-bis fornisce due definizioni di partecipazione di controllo, a seconda che l'impresa sia tenuta o meno all'applicazione dei principi contabili internazionali.

In particolare, per le imprese che non adottano i principi contabili internazionali, si intendono per partecipazioni di controllo quelle incluse nel consolidamento ai sensi dell'articolo 24 e, seguenti, del capo III del decreto

legislativo 9 aprile 1991, n. 127. Per le imprese Ias-adopter, invece, si intendono per partecipazioni di controllo quelle incluse nel consolidamento in base alle previsioni contenute nei medesimi principi contabili internazionali.

L'ultimo periodo del comma 10-bis esclude che l'esercizio dell'opzione de qua comporti, quale ulteriore conseguenza, il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti sulla partecipazione di controllo, ancorché una parte di essi – avendo trovato autonoma iscrizione nel bilancio consolidato come avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali – sia stata affrancata.

Pertanto, la partecipazione di controllo manterrà inalterato il valore fiscalmente riconosciuto che possedeva prima dell'operazione straordinaria.

Con la disposizione di cui al comma 10-ter viene esteso ulteriormente l'ambito oggettivo di applicazione delle previsioni di cui al comma 10 dell'art. 15 del decreto-legge 185 del 2008, consentendo l'affrancamento anche dei maggiori valori iscritti sulle partecipazioni di controllo emersi a seguito di operazioni, anche fiscalmente realizzative, quali l'acquisto dell'azienda – tra i cui elementi patrimoniali vi sia anche la partecipazione di controllo – o l'acquisto della stessa partecipazione di controllo.

Anche in tali ipotesi, tuttavia, possono essere affrancati soltanto i maggiori della partecipazione di controllo che risultino autonomamente iscritti nel bilancio consolidato come avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali.

Ai fini dell'affrancamento, secondo quanto precisato dal comma 13 dell'art. 23 del decreto legge n. 98 del 2011, rilevano i maggiori valori iscritti sulle partecipazioni di controllo a seguito di operazioni di fusione, scissione, conferimento e acquisto di azienda, acquisto di partecipazioni di controllo, anche effettuate nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2010 e in quelli precedenti.

Se si intendono affrancare i maggiori valori emersi per effetto di operazioni effettuate in periodi di imposta anteriori a quello in corso al primo gennaio 2011, l'imposta sostitutiva deve essere versata in un'unica soluzione entro il 30 novembre 2011.

In base a quanto previsto dal comma 14 dell'art. 23 del decreto, l'affrancamento di cui al comma 12 della medesima disposizione produrrà effetti fiscali – ad esempio, in termini di maggiori ammortamenti – a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012.

Il comma 15 dell'art. 23 rinvia ad un successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia l'individuazione delle modalità di attuazione delle disposizioni dei commi da 12 a 14.

4. Soppressione dell'obbligo della garanzia. Versamenti rateali delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione e rinuncia all'impugnazione per importi superiori a 50.000 euro (articolo 23, commi 17, 18, 19 e 20).

L'art. 23 del decreto, commi da 17 a 20, ha introdotto disposizioni finalizzate ad agevolare il pagamento rateale delle somme dovute da parte dei contribuenti nelle ipotesi di accertamento con adesione, acquiescenza all'accertamento e conciliazione giudiziale per importi delle rate successive alla prima superiori a 50.000.

I commi da 17 a 19 hanno, in particolare, soppresso l'obbligo di prestare la garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria, ovvero rilasciata dai consorzi di garanzia collettiva dei fidi (Confidi) iscritti nell'albo previsto dall'articolo 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, nei casi di versamento rateale delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione e conciliazione giudiziale per importi delle rate successive alla prima superiori a 50.000 euro.

Come chiarito dalla stessa relazione illustrativa al decreto, la finalità del legislatore è stata quella di agevolare il pagamento delle somme dovute da parte dei contribuenti i quali, non trovandosi nelle condizioni di poter effettuare il

versamento diretto in unica soluzione, optano per il pagamento rateale delle somme dovute in base all'accertamento con adesione, alla conciliazione giudiziale o ai fini dell'acquiescenza all'accertamento.

Il comma 17, al fine di garantire, da una parte, per i contribuenti che rispettino pienamente il piano di rateazione prescelto la possibilità di versare le somme dovute senza dover necessariamente sostenere i costi connessi al rilascio delle garanzie e, dall'altra, l'interesse alla tempestiva riscossione delle somme dovute, ha modificato i commi 2 e 3 dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Stante il rinvio al comma 2 dell'articolo 8 operato dall'articolo 15, comma 2, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, la detta modifica in materia di soppressione dell'obbligo della garanzia trova applicazione anche in relazione all'istituto dell'acquiescenza di cui all'articolo 15 del d.lgs. n. 218 del 1997.

Lo stesso comma 17, inoltre, sostituisce il comma *3-bis* dell'articolo 8 del citato decreto legislativo n. 218 del 1997 con una disposizione con la quale si prevede che in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

Pertanto, in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima che si protragga oltre il termine di versamento della rata successiva a quella non pagata, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo non solo degli importi riferiti alla rata non pagata, ma anche del totale delle residue somme dovute a seguito dell'adesione o dell'acquiescenza, compresi i relativi interessi.

Contestualmente, sull'importo dovuto a titolo di tributo della rata non pagata e delle successive previste dal piano di rateazione, è prevista l'iscrizione a ruolo della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997,

applicata in misura doppia, pari al 60% delle residue somme dovute a titolo di tributo.

Il legislatore quindi, come evidenziato nella relazione illustrativa, ha tenuto conto di ritardi tali da non compromettere, nel suo complesso, il piano di rateazione e, al tempo stesso, dell'interesse alla tempestiva riscossione delle somme dovute, riconoscendo la possibilità di sanare il mancato versamento di una rata con il pagamento della stessa entro la scadenza di quella successiva.

Per effetto del richiamo alle disposizioni dell'articolo 8 del dlgs n 218 del 1997, contenuto sia nel comma 1-*ter* dell'articolo 5 del medesimo decreto (concernente le modalità di pagamento delle somme dovute nel caso di adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio) sia nel comma 3 dell'articolo 5-*bis* (le modalità di pagamento delle somme dovute nel caso adesione ai verbali di constatazione), le disposizioni che disciplinano il mancato pagamento, anche di una sola delle rate diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, si applicano anche agli istituti definitivi sopra richiamati, compatibilmente con le peculiarità di questi ultimi.

Il comma 18 ha, quindi, riformulato l'articolo 9 del medesimo decreto legislativo n. 218 prevedendo che la definizione dell'accertamento (sempre nelle ipotesi di accertamento con adesione ed acquiescenza) si perfeziona con il solo versamento dell'intero importo dovuto ai sensi dell'articolo 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata, ai sensi dell'articolo 8, comma 2.

In conseguenza dell'avvenuto perfezionamento della definizione con il tempestivo e congruo versamento della prima rata, il successivo tardivo versamento delle somme oggetto di pagamento dilazionato costituisce violazione sanzionabile ai sensi dell'art. 13 del d. lgs. n. 471 del 1997.

L'Ufficio, pertanto, potrà riconoscere il mantenimento del beneficio della dilazione originariamente concessa al contribuente se lo stesso abbia manifestato la volontà di adempiere al proprio impegno pagando, a titolo di ravvedimento, ai sensi dell'art. 13 del d. lgs. n. 472 del 1997, gli importi dovuti delle rate diverse dalla prima entro il termine di versamento della rata successiva a quella non

pagata, gli interessi legali maturati dalla originaria scadenza a quella di versamento, nonché la relativa sanzione.

Anche in relazione a tale versamento il contribuente deve far pervenire in ufficio l'apposita attestazione di pagamento, entro dieci giorni dal versamento stesso, ai sensi dell'articolo 8, comma 3 del citato decreto legislativo n. 218.

Il comma 19, infine, modifica e sostituisce il comma 3 bis dell'articolo 48, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in materia di conciliazione giudiziale, al fine di prevedere che, nel caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui al citato articolo 13 del dlgs n. 471 del 1997, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

Per quanto attiene all'efficacia temporale delle modifiche normative, l'articolo 41 del decreto stabilisce, in via generale, che le disposizioni nel medesimo contenute entrano in vigore nel giorno della sua pubblicazione, vale a dire il 6 luglio 2011.

Il comma 20 dell'articolo 23 regola, nello specifico, il regime transitorio, prevedendo che, tra le altre, le disposizioni dettate dai commi da 17 a 19 non si applicano agli atti di adesione, alle acquiescenze ed alle conciliazioni giudiziali già perfezionati alla data di entrata in vigore del decreto legge, anche con la prestazione della garanzia, la quale, pertanto, continuerà, in tali ipotesi, a produrre gli effetti connessi alla sua presentazione. In merito, si ricorda che, come precisato nel paragrafo 4.3. della circolare n. 65 del 28 giugno 2001, sulla base della previgente normativa, il perfezionamento delle definizioni in questione (ossia in caso di pagamenti rateali), si realizzava, oltre che con il versamento della prima rata, con la prestazione della garanzia, da far pervenire successivamente in ufficio.

Pertanto, l'eliminazione dell'obbligo di prestare la garanzia trova applicazione per le rinunzie ad impugnare, per le conciliazioni giudiziali e per gli

atti di accertamento con adesione non ancora perfezionati alla data del 6 luglio scorso.

Tenuto conto della richiamata finalità che il legislatore si prefigge di perseguire con la norma in esame, ossia quella di agevolare il pagamento da parte dei contribuenti che hanno optato per il versamento rateale, nonché del principio di conservazione degli atti richiamato anche dalla citata circolare n. 65 del 28 giugno 2001, si ritiene che gli uffici possano esimersi dal richiedere ulteriormente la garanzia ai contribuenti che non abbiano ancora provveduto a presentarla alla data di entrata in vigore della disposizione a condizione che:

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

Quanto poi al tardivo pagamento delle rate diverse dalla prima, si evidenzia che per le adesioni già perfezionate prima della data di entrata in vigore della norma in commento tornano comunque applicabili i chiarimenti resi con la circolare n. 65/E del 2001 (paragrafo 4.4), con la quale è stata riconosciuta agli uffici la possibilità di mantenere il *“beneficio della dilazione originariamente concessa al contribuente se lo stesso abbia manifestato la volontà di adempiere al proprio impegno pagando, a titolo di ravvedimento ai sensi dell’art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, gli importi dovuti alle rispettive scadenze rateali, gli interessi legali maturati alla data di originaria scadenza a quella di versamento, nonché la relativa sanzione”*.

È evidente, poi, che per il principio di legalità sancito dall’articolo 3, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i pagamenti tardivi eseguiti prima dell’entrata in vigore delle disposizioni in commento non trova applicazione la disposizione che prevede l’iscrizione a ruolo della sanzione pari al 60% della misura delle residue somme dovute a titolo di tributo, bensì quella ordinariamente prevista dall’articolo 13 del legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Si precisa, inoltre, che a seguito dell'entrata in vigore delle disposizioni in argomento, non trova più applicazione l'articolo 52-*bis* del decreto legge del 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge n. 122 del 30 luglio 2010, n. 122 che consentiva di prestare la garanzia di cui al comma 2 dell'articolo 8 del citato decreto n. 218 del 1997, anche mediante ipoteca volontaria di primo grado.

Appare opportuno chiarire, infine, che, con riferimento alle disposizioni di cui all'articolo 29 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 112, recante disposizioni in tema di "*Concentrazione della riscossione nell'accertamento*", la stessa relazione illustrativa al decreto legge chiarisce che le disposizioni di cui ai commi 17 e 18 sopra illustrate si rendono applicabili, in ragione della previsione recata dal comma 1, lett. a), del medesimo articolo 29, anche agli atti di rideterminazione degli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ivi previsti, non necessitando, pertanto, nelle dette ipotesi di rideterminazione, l'iscrizione a ruolo delle somme dovute, sostituita dall'adozione degli atti che recheranno l'intimazione ad adempiere all'obbligo di pagamento delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

5. Chiusura d'ufficio delle partite IVA inattive (articolo 23, commi 22 e 23)

Le disposizioni contenute nei commi 22 e 23 dell'art. 23 del decreto, si inseriscono nel quadro delle previsioni nazionali finalizzate a prevenire e reprimere i fenomeni di evasione e frode in materia di IVA nazionale e comunitaria.

L'intento del legislatore è quello di ridurre il numero delle partite IVA formalmente attive (circa 8,9 milioni, di cui 6 milioni relative a persone fisiche e 2,9 milioni intestate a società) a quelle effettivamente operanti nel nostro sistema.

L'efficacia delle attività di valutazione e di analisi del rischio delle partite IVA è, infatti, tanto maggiore quanto più è ridotto il numero di contribuenti da sottoporre a costante monitoraggio e, in tal senso, la misura agevola la gestione delle banche dati, permettendo più attendibili studi statistici finalizzati all'analisi del rischio, consentendo, peraltro, una selezione più mirata delle effettive situazioni a rischio di evasione e frode fiscale e contributiva.

Il comma 22, in specie, introduce nell'articolo 35 del DPR n. 633 del 1972 (contenente la "*Disposizione regolamentare concernente le dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione attività*") il comma 15-*quinquies*, al fine di prevedere la revoca della partita IVA qualora per tre annualità consecutive il titolare non abbia esercitato l'attività d'impresa o di lavoro autonomo ovvero, se obbligato alla presentazione della dichiarazione annuale IVA, non abbia adempiuto a tale obbligo.

Il medesimo comma 15-*quinquies* prevede, inoltre, che il provvedimento di revoca è impugnabile davanti alle Commissioni tributarie.

Il comma 23 dell'articolo in commento dispone, poi, che i contribuenti che non abbiano tempestivamente presentato la dichiarazione di cessazione di attività ai sensi dell'articolo 35, comma 3, del DPR n. 633 del 1972, ai quali non sia già stata contestata la violazione da parte dell'ufficio, possano sanare la violazione presentando, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto, la dichiarazione di cessazione di attività, in deroga al termine previsto dal comma 3 dell'articolo 35 del citato decreto, versando, entro lo stesso termine, un importo pari alla sanzione minima indicata nell'articolo 5, comma 6, primo periodo del d.lgs. n. 471 del 1997 (euro 516), ridotta ad un quarto, pari a euro 129.

6. Razionalizzazioni e potenziamento delle indagini finanziarie (articolo 23, commi 24, 25, 26 e 27)

Con le previsioni recate dai commi da 24 a 27 dell'art. 23 viene ampliata la platea dei soggetti destinatari delle indagini finanziarie di cui all'articolo 31 del dPR n. 600 del 1973 e all'articolo 51 del dPR n. 633 del 1972.

Nell'ambito di operatività delle indagini finanziarie rientrano ora, per effetto delle modifiche in argomento, anche le società e gli enti di assicurazione, consentendo agli uffici di acquisire da tali soggetti, esclusivamente con procedura autorizzata ed in via telematica, dati e notizie di natura finanziaria.

Verranno così acquisite anche le informazioni relative a tutti quei contratti di assicurazione sulla vita attuati attraverso piani finanziari pluriennali di investimento e forme pensionistiche complementari individuali.

Nello specifico potranno essere ottenute informazioni relative alle polizze vita *index-linked* - prestazioni ancorate a indici di riferimento con garanzia di un capitale a rendimento minimo, anche rivalutabili, prestazioni collegate a una gestione separata di valori mobiliari con garanzia di restituzione del capitale assicurato e di rivalutazione - e alle polizze *unit-linked* - prestazioni collegate al valore di fondi di investimento, con la previsione della garanzia di un capitale o rendimento minimo.

Le disposizioni ampliano, inoltre, l'ambito oggettivo di operatività delle indagini finanziarie prevedendo l'acquisizione delle garanzie prestate dagli intermediari finanziari nell'interesse dei clienti e consentendo di poter pervenire all'identificazione dei soggetti che, dalla documentazione acquisita durante un ordinario controllo fiscale, risultino aver effettuato un'operazione di natura finanziaria o essere titolari di rapporti, ai sensi dei numeri 7) degli articoli 32, primo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Sono state, inoltre, riformulate le disposizioni contenute nell'articolo 33, secondo e sesto comma, del citato d.P.R. n. 600 del 1973 e nell'articolo 52, sesto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 che prevedevano espressamente l'accesso:

- sotto il profilo soggettivo, solo nei confronti delle banche e delle Poste Italiane S.p.A. e non nei confronti di tutti gli altri soggetti elencati nei citati numeri 7) dell'articolo 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'articolo 51 del d.P.R. n. 633 del 1972, assoggettati alla disciplina delle indagini finanziarie;
- sotto il profilo oggettivo, per l'acquisizione dei dati e delle notizie relativi solo alla copia dei conti del contribuente, e non di tutte le altre informazioni divenute accessibili.

L'intervento normativo in parola consente ora all'Amministrazione Finanziaria di accedere presso tutti gli operatori finanziari per l'acquisizione diretta dei dati e delle notizie relativi a tutti i rapporti e le operazioni di natura finanziaria oggetto della richiesta a norma del primo comma, punto 7) dell'art. 32.

Trattandosi, per gli accessi in parola, di una procedura autorizzata, la norma rende simmetrica la disposizione di cui al sesto comma dell'articolo 33 del d.p.r. n. 600 del 1973 con quella contenuta nel numero 7) dell'art. 32 dello stesso decreto, per cui i soggetti legittimati al rilascio dell'autorizzazione sono individuati, per l'Agenzia delle entrate, nel Direttore centrale dell'accertamento o nel Direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, nel Comandante regionale.

7. Disposizioni in materia di studi di settore (articolo 23, comma 28)

Il comma 28 dell'art. 23 del decreto reca disposizioni sia sulla tempistica di pubblicazione degli studi di settore che in ordine all'utilizzo degli stessi in sede di accertamento.

Il comma, in sede di conversione del decreto nella legge 15 luglio 2011, n. 111, non è stato oggetto di interventi se non in relazione alla numerazione della modifica apportata all'articolo 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, variata dalla lettera "e" alla lettera "d-ter".

In merito alla tempistica di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale degli studi di settore in evoluzione a partire dal 2012, interviene la lettera a) del comma 28 che prevede, da tale annualità, il differimento a regime dei detti termini al 31 dicembre del periodo di imposta nel quale entrano in vigore.

Inoltre, la norma in argomento dispone la possibilità di modificare gli studi di settore, già approvati, entro il successivo 31 marzo, al fine di tenere conto degli andamenti economici e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali.

Tale previsione è coerente con l'esigenza di rendere gli studi di settore quanto più possibile capaci di stimare compiutamente i ricavi ed i compensi degli operatori economici interessati.

La successiva lettera b) del comma 28 prevede che, in caso di omessa presentazione del modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e sempre che il contribuente non provveda alla presentazione dello stesso con una dichiarazione integrativa, anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle entrate formulato, come chiarito dalla relazione illustrativa al decreto, sulla base dei dati dallo stesso contribuente esposti nella relativa dichiarazione annuale, la sanzione prevista dal comma 1 dell'articolo 8 del decreto legislativo n. 471 del 1997 sia fissata al massimo importo consentito (pari a euro 2.065).

Anche tale disposizione, così come quelle di cui al seguito del presente paragrafo, è finalizzata a contrastare comportamenti dichiarativi, in materia di studi di settore, non corretti.

In particolare, la mancata presentazione, da parte di soggetti obbligati, dei modelli dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore produce effetti estremamente critici attesa l'indubbia rilevanza dei dati stessi

nell'orientare le attività di controllo fiscale al fine di una sempre più efficace analisi del rischio e selezione, oltre che in relazione all'uso che dei medesimi viene effettuato in fase accertativa, ai fini della predisposizione degli inviti al contraddittorio.

La disposizione, così come quelle di cui alle lettere dalla e) alla g) del comma 28 in argomento, si applica con riguardo alle violazioni commesse a decorrere dal 6 luglio 2011 (data di entrata in vigore del decreto), in ragione del principio espresso dall'articolo 3 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Pertanto, l'importo della sanzione sempre in misura massima dovrà essere applicato con riferimento alle dichiarazioni presentate successivamente alla entrata in vigore di tale disposizione.

La lettera c) del comma 28 dell'art. 23 del decreto prevede la possibilità di procedere all'accertamento induttivo, ai sensi del secondo comma dell'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, in caso di omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore, nonché nell'ipotesi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti.

Va evidenziato che la previsione di cui alla citata lettera c) del comma 28 dell'art. 23 del decreto non trova applicazione ai contribuenti nei cui confronti non sussistono le condizioni per l'irrogazione della sanzione per omessa o infedele comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore prevista all'articolo 1, comma 2-bis, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Pertanto, la possibilità di utilizzare metodi di accertamento di tipo induttivo "*puro*" opera solo a condizione che le irregolarità compiute dal contribuente siano tali da rendere applicabili le ulteriori sanzioni introdotte con la legge finanziaria 2007, vale a dire che il maggior reddito d'impresa ovvero di arte o professione accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, sia superiore al 10 per cento del reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato.

In particolare, come chiarito con la circolare n. 31/E del 2007 in merito alla disapplicazione del comma 4-bis dell'articolo 10 della legge n. 146 del 1998, si precisa che, per superare la preclusione in sede di accertamento, non è necessario che sia intervenuta l'effettiva irrogazione della sanzione, ma, piuttosto, che risultino verificati i presupposti oggettivi posti a base della norma sanzionatoria. In tal caso, nelle specifiche motivazioni dell'atto di accertamento andrà inclusa anche quella relativa alla sussistenza delle condizioni per l'applicazione delle citate sanzioni.

Ciò comporta che il contribuente sia effettivamente soggetto all'applicazione degli studi di settore, non risultando applicabile la disposizione in commento agli operatori economici esclusi dagli stessi (anche se eventualmente obbligati alla sola presentazione del modello).

Si osserva, altresì, che la disposizione esplica effetti "*diretti*" solo in materia di imposizione diretta, atteso anche che il modello degli studi di settore è un allegato alla dichiarazione dei redditi. Si ritiene che gli uffici, comunque, possano verificare gli effetti ai fini IVA di una ricostruzione induttiva dei ricavi o dei compensi, alla luce della specifica attività esercitata dal contribuente assoggettato a controllo e della possibile tipologia di evasione dallo stesso effettuata, tenuto conto dei beni ceduti e di servizi resi in evasione di imposta.

In relazione alle sanzioni applicabili in fase di accertamento in caso di omessa compilazione dei modelli da studi di settore, alle lettere e), f) e g) del comma 28 dell'art. 23 viene stabilito un aumento della misura della sanzione minima e massima prevista nelle ipotesi di rettifica delle dichiarazioni dei redditi, IVA ed IRAP a seguito di accertamento effettuato sulla base delle risultanze degli studi di settore, nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e sempre che il contribuente non provveda alla presentazione dello stesso con una dichiarazione integrativa, anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle entrate formulato, come chiarito dalla relazione illustrativa al

decreto, sulla base dei dati dallo stesso contribuente esposti nella relativa dichiarazione annuale.

Tale disposizione, come precedentemente evidenziato si applica con riguardo alle violazioni commesse a decorrere dal 6 luglio 2011 (data di entrata in vigore del decreto), in ragione di quanto previsto dall'articolo 3 del d.lgs. n. 472 del 1997. Pertanto, la sanzione più elevata potrà essere applicata con riferimento alle dichiarazioni presentate successivamente alla entrata in vigore di tale disposizione.

Al riguardo, si fa osservare che la misura della sanzione minima e massima di cui all'articolo 1, comma 2 e all'articolo 5 comma 4 del decreto legislativo n. 471 del 1997 e all'articolo 32 del decreto legislativo n. 446 del 1997, è elevata del 50 per cento nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e al superamento dei limiti normativi previsti, sempre che tale adempimento sia dovuto. In relazione al superamento del limite si evidenzia che, per espressa previsione normativa, la maggiorazione della sanzione non si applica se *“il maggior reddito d'impresa ovvero di arte o professione”*, *“la maggiore imposta accertata o la minore imposta detraibile o rimborsabile”* ai fini IVA, ovvero *“il maggior imponibile accertato”* ai fini IRAP, a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, non è superiore al 10 per cento di quello dichiarato.

8. Razionalizzazione del procedimento di irrogazione delle sanzioni (articolo 23, comma 29)

Il comma 29 dell'art. 23 del decreto contiene alcune modifiche volte a razionalizzare i procedimenti di irrogazione delle sanzioni.

Nello specifico, la lettera a) con l'introduzione del comma *7-bis* all'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, estende la facoltà

di definizione in misura ridotta delle sanzioni irrogate, all'ipotesi in cui le stesse siano state rideterminate dall'ufficio a seguito dell'accoglimento delle deduzioni prodotte dal contribuente.

Pertanto, a seguito della notifica dell'atto di contestazione e della produzione, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, di deduzioni difensive da parte del contribuente, ai sensi del comma 4 del citato articolo 16, possono configurarsi due diverse ipotesi in relazione al successivo atto con il quale l'ufficio irroga le sanzioni:

- 1) atto di irrogazione sanzioni con accoglimento totale o parziale delle deduzioni proposte;
- 2) atto di irrogazione sanzioni senza accoglimento delle deduzioni proposte.

Nel primo caso il contribuente potrà definire in misura ridotta le sanzioni irrogate dall'ufficio, ai sensi del comma 3 del medesimo articolo 16.

Nel secondo caso il contribuente potrà definire le sanzioni irrogate solo con il pagamento dell'intero ammontare.

La disposizione si applica agli atti di irrogazione delle sanzioni notificati dopo la data di entrata in vigore del decreto, nonché a quelli notificati prima della suddetta data e per i quali risultano pendenti i termini per la proposizione del ricorso.

Con la modifica introdotta dalla lettera b) nel comma 1 dell'articolo 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, l'irrogazione immediata delle sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica, non è più rimessa alla facoltà dell'ufficio, ma diventa procedimento ordinario e obbligatorio.

Il superamento del doppio binario, basato sulla previgente possibilità di irrogazione immediata o mediante separato atto di contestazione delle sanzioni correlate ai tributi, produce i seguenti effetti:

- l'intimazione ad adempiere, contenuta negli avvisi di accertamento ai sensi dell'articolo 29 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, si riferirà sempre anche alle sanzioni collegate al relativo tributo;
- i benefici connessi alla definizione in adesione o per omessa impugnazione degli avvisi di accertamento o di rettifica del tributo si estenderanno sempre alle correlate sanzioni.

La disposizione si applica agli atti emessi a decorrere dal 1° ottobre 2011.

Resta fermo che il procedimento di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 continuerà necessariamente ad essere utilizzato per le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono contestate nei confronti di soggetti quali, ad esempio, il coobbligato, non destinatario dell'avviso di accertamento.

9. Differimento della data di inizio dell'applicazione delle disposizioni in materia di concentrazione della riscossione nell'accertamento (articolo 23, comma 30)

Il comma 30 prevede il differimento della data di inizio dell'applicazione delle disposizioni in materia di concentrazione della riscossione nell'accertamento al 1° ottobre 2011.

Tale differimento, introdotto dal legislatore a seguito delle modifiche legislative apportate in sede di conversione del decreto legge 15 maggio 2011, n. 70 allo scopo di assicurare ai contribuenti la possibilità di conoscere e valutare il nuovo istituto e le peculiarità che lo regolano sin dal momento in cui saranno emessi i primi avvisi di accertamento secondo le disposizioni dell' art. 29, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010, consente, altresì, all'Agenzia delle entrate di apprestare le conseguenti indispensabili modifiche delle procedure informatiche di supporto al nuovo accertamento, garantendo la continuità dell'azione amministrativa.

10. Riduzione delle sanzioni in presenza di lievi ritardi (articolo 23, comma 31)

Il comma 31 dell'articolo 23 del decreto, nel modificare l'articolo 13, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, ha esteso la riduzione delle sanzioni in presenza di lievi ritardi negli adempimenti alla generalità dei versamenti dei tributi.

Nel testo previgente, infatti, il citato articolo 13 - che prevede la sanzione del 30 per cento per il ritardato od omesso versamento dei tributi - riconosceva ai versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni una diminuzione della sanzione amministrativa pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo solo se gli stessi erano relativi ai crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'amministrazione finanziaria.

In virtù, quindi, dell'eliminazione dell'inciso che limitava il suddetto beneficio ad una specifica fattispecie, si prevede, allo stato, una nuova misura della sanzione applicabile alla generalità dei versamenti che vengono eseguiti entro quindici giorni dalla ordinaria scadenza. Come chiarito dalla relazione governativa al decreto *“la modifica assolve [...] alla finalità di rendere il sistema sanzionatorio più graduale rafforzando l'aderenza della sanzione stessa alla gravità dell'inadempimento”*.

Alla luce dell'intervenuta modifica, se, ad esempio, un versamento di euro 1.000 viene eseguito con due giorni di ritardo, sconta la sanzione del 4 per cento ($30 \times 2/15$) pari ad euro 40. La riduzione della sanzione diminuisce all'aumentare dei giorni di ritardo, fino, ovviamente, ad annullarsi al quindicesimo giorno, tornando pari al 30 per cento ($30 \times 15/15$).

La nuova previsione, in virtù del principio sancito dall'articolo 3, comma 3, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, trova applicazione anche alle violazioni commesse precedentemente all'entrata in vigore del decreto, salvo che il provvedimento di irrogazione della sanzione sia divenuto definitivo.

Si rammenta che la riduzione in parola si aggiunge, per espressa previsione normativa, a quella disposta dall'articolo 13 comma 1, lettera a) del d.lgs. n. 472 del 1997 in caso di ravvedimento operoso. Ciò significa che, se il versamento è effettuato con un ritardo inferiore a quindici giorni e allo stesso si accompagna quello, spontaneo, dei relativi interessi legali e della sanzione entro il termine di 30 giorni dalla scadenza, la riduzione di cui all'articolo 13, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997 si aggiunge a quella di un decimo del minimo prevista dal citato articolo 13, comma 1, lettera a) del d.lgs. n. 472 del 1997 (percentuale così ridotta dall'articolo 1, comma 20, lett. a), della legge 13 dicembre 2010, n. 220, applicabile alle violazioni commesse a decorrere dal 1° febbraio 2011).

Così, ad esempio, se un versamento di euro 1.000 viene eseguito con due giorni di ritardo ed il ravvedimento della sanzione è effettuato entro trenta giorni dalla scadenza, la sanzione sarà pari allo 0,4 per cento ($30 \times 2/15 \times 1/10$) pari ad euro 4.

Si ricorda infine che, come chiarito dalla circolare n. 138/E del 5 luglio 2000, la diminuzione in esame spetta "*indipendentemente dal verificarsi delle condizioni richieste per il ravvedimento*". Ciò significa che anche nei casi in cui non opera il ravvedimento operoso l'ufficio applicherà la sanzione di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 tenendo conto, al verificarsi dei presupposti, della riduzione ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

11. Razionalizzazione dei privilegi attribuiti ai crediti tributari (articolo 23, commi 37, 38, 39, 40)

Le disposizioni modificano alcune previsioni del codice civile razionalizzando ed ampliando l'ambito di applicazione dei privilegi già esistenti per i crediti tributari al fine di conseguire più efficacemente il soddisfacimento dei crediti erariali.

Il comma 37, in particolare, nel variare il comma 1 dell'articolo 2752 del Codice Civile, ha per effetto il riconoscimento del privilegio generale sui mobili per tutti i crediti tributari e si applica anche per i crediti sorti anteriormente all'entrata in vigore del decreto legge.

L'art. 2752, comma 1, infatti, prima della attuale modifica, nel riconoscere il privilegio generale mobiliare ai crediti dello Stato per l'imposta sul reddito delle persone giuridiche, per l'imposta regionale sulle attività produttive e per l'imposta locale sui redditi, ne limitava l'efficacia, sotto il profilo temporale, in maniera anacronistica e deteriore rispetto alla disciplina prevista per gli altri creditori.

Prevedeva, infatti, che il privilegio si estendesse unicamente, tra i crediti rientranti nelle predette categorie, a quelli iscritti nei ruoli resi esecutivi nell'anno in cui l'agente della riscossione promuoveva l'esecuzione o vi interveniva e nell'anno precedente.

Considerati i tempi tecnici strettamente necessari per portare ad esecuzione i crediti tributari ed alla complessità delle relative procedure, anche giurisdizionali, è evidente che la limitazione anzidetta finiva, in concreto, col vanificare del tutto la *ratio* del privilegio, destinato in concreto a non operare, disconoscendo, di fatto, la "causa" del credito.

Il comma 37 interviene poi sul comma 1 dell'art. 2752 del Codice Civile anche al fine di adeguare lo stesso alla nuova normativa in materia di affidamento agli agenti della riscossione dei crediti tributari da riscuotere che, dall'1 ottobre 2011, per alcuni degli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate, saranno consegnati senza la previa formazione del ruolo, ai sensi dell'art. 29 del decreto legge n. 78 del 2010 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 122 del 2010.

La disposizione in rassegna, inoltre, ammette al privilegio generale mobiliare anche le sanzioni relative alle imposte dirette, coerentemente con quanto già previsto per le sanzioni relative all'IVA dal terzo comma dello stesso art. 2752.

La nuova formulazione dell'art. 2752 tiene, altresì, conto dell'avvenuta introduzione dell'imposta sul reddito delle società in sostituzione dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche.

Il comma 38 dell'art. 23, allo scopo di semplificare e razionalizzare la materia, interviene abrogando l'art. 2271 del Codice Civile, il quale accordava per le imposte dovute sui redditi immobiliari un privilegio speciale sugli immobili del contribuente, ancorché limitatamente a quelli situati nel Comune in cui era effettuata la riscossione, in quanto non più adeguato a tutelare i crediti dello Stato attraverso il riconoscimento del diritto di preferenza.

Il comma 39 modifica invece l'art. 2776 del Codice Civile riconoscendo la collocazione sussidiaria sul prezzo degli immobili, con preferenza rispetto ai crediti chirografari, anche per le imposte sui redditi e le relative sanzioni, in caso vi sia stata un'infruttuosa esecuzione mobiliare. Viene così uniformato, con effetto dalla data di entrata in vigore del decreto legge, il trattamento dei crediti per imposte dirette ed IVA. Questi ultimi, infatti, sia per il tributo che per le sanzioni godevano già della medesima collocazione in base al testo previgente dell'articolo 2776 c.c.

La nuova disposizione, quindi, razionalizza la disciplina ampliando la tutela dei crediti tributari, anche in coerenza con l'intervenuta abrogazione dei privilegi riconosciuti con il citato art. 2771, soppresso dal comma 38, ma soprattutto, armonizza il trattamento di questi crediti dello Stato che, muniti di privilegio generale sui mobili, nel caso rimanessero in tutto od in parte insoddisfatti a seguito dell'esecuzione sui mobili, possono tutti concorrere, a preferenza dei chirografari, per la soddisfazione su quanto ricavato dalle procedure immobiliari.

Infine, a tutela delle posizioni soggettive dei creditori - già intervenuti o ammessi al passivo in data anteriore a quella di entrata in vigore delle disposizioni in commento - titolari di altri crediti privilegiati, diversi dai crediti che, per effetto delle nuove norme sono ammessi al privilegio, il comma 40 prevede

espressamente la possibilità di avvalersi di specifici mezzi di gravame, qualora si ritengano pregiudicati dalla nuova disciplina.

E ciò proprio in quanto le nuove disposizioni esplicano i propri effetti sulle procedure concorsuali attualmente in corso di svolgimento.

12. Disposizioni in materia di comunicazioni delle operazioni rilevanti ai fini IVA effettuate mediante carte di credito, di debito o prepagate (articolo 23, comma 41)

L'articolo 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni nella legge 30 luglio 2010, n. 122, ha introdotto per i soggetti titolari di partita IVA l'obbligo di comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini di tale imposta, di importo non inferiore a 3.000 euro.

Successivamente, l'art. 7, comma 2, lett. o), del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, ha escluso dal suddetto obbligo di comunicazione le operazioni effettuate nei confronti di contribuenti, soggetti non passivi ai fini IVA, qualora il pagamento dei corrispettivi avvenga mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari obbligati alla comunicazione dei rapporti e delle operazioni con la clientela all'Anagrafe tributaria, di cui all'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605.

Per effetto dell'ulteriore modifica recata dall'articolo 23, comma 41, del decreto in commento, i dati relativi alle suddette transazioni - escluse dalla comunicazione di cui all'articolo 21 del decreto-legge n. 78 del 2010 - devono comunque essere comunicati all'Agenzia delle Entrate da parte degli stessi operatori finanziari soggetti all'obbligo di cui all'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 2 settembre 1973, n. 605 che hanno emesso le carte di credito, di debito o prepagate con le quali è avvenuto il pagamento dei corrispettivi relativi alle transazioni medesime.

Un apposito provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate fisserà le disposizioni di attuazione di tale disposizione.

13. Semplificazione per le attività di noleggio autoveicoli (articolo 23, comma 42)

Il comma 42 dell’articolo 23 del decreto elimina, per i soggetti che esercitano attività di locazione di veicoli senza conducente, ai sensi dell’articolo 84 del d.lgs. 30 aprile 1992, n. 285 (Nuovo Codice della Strada), l’obbligo di rilascio della ricevuta e dello scontrino fiscale, e prevede esclusivamente l’emissione della fattura ai sensi dell’articolo 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Come chiarito dalla relazione governativa al decreto, la modifica in esame è dettata dal notevolissimo sviluppo imprenditoriale del settore dell’autonoleggio *“con benefici e positivi effetti sul mercato del turismo nazionale”* ed assolve alla finalità *“di opportuna semplificazione degli adempimenti contabili attualmente in vigore, in quanto gravosi e privi di apprezzabile rilevanza ai fini dei controlli”*.

Più in dettaglio, la norma in esame provvede, alla lettera a), a stabilire la disapplicazione, nei confronti dei soggetti che esercitano l’attività di locazione di veicoli senza conducente, delle disposizioni dettate dall’articolo 12 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 in materia di rilascio della ricevuta e dello scontrino fiscale.

La disposizione da ultimo citata prevede, infatti, l’obbligo di certificazione dei corrispettivi derivati dalle attività, per le quali l’articolo 22 del d.P.R. n. 633 del 1972, dispone l’esonero dall’emissione della fattura, mediante emissione della ricevuta e dello scontrino fiscale. Il medesimo articolo 12, al comma 9, estende l’obbligo in parola anche agli *“esercenti attività di noleggio di beni mobili”*. A tal fine, con il decreto ministeriale 29 gennaio 1992, sono state disciplinate le caratteristiche e le modalità di rilascio della ricevuta e dello scontrino fiscale anche da parte degli esercenti attività di noleggio di beni mobili,

prevedendo, in particolare, che il documento *“deve essere emesso... nel momento della consegna del bene per gli esercenti l'attività di noleggio di beni mobili”* e che *“contestualmente, un esemplare deve essere consegnato al cliente”*. Inoltre, *“Se all'atto dell'emissione del documento il corrispettivo non viene pagato, in tutto o in parte, o non sia determinato deve esserne fatta menzione nel documento stesso e la ricevuta fiscale emessa all'atto del saldo dell'importo dovuto dovrà contenere anche gli estremi di quella precedentemente rilasciata.”*

Infine, il successivo articolo 2 del medesimo DM prevede che *“nell'ipotesi in cui sussiste l'obbligo, a carico del prestatore del servizio, di emissione della fattura, in quanto richiesta dal cliente, ai sensi del primo comma dell'art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, in luogo del documento previsto dall'art. 1 del presente decreto deve essere emessa la fattura-ricevuta fiscale, con le modalità di cui all'art. 21 del citato decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633,...”*

Per effetto delle disposizioni sopra richiamate, quindi, l'obbligo introdotto dal citato articolo 12 della legge n. 413 del 1991 - che per la maggior parte delle attività interessate ha costituito, comunque, una semplificazione rispetto all'obbligo generalizzato di emissione della fattura - per l'attività in commento si è rivelato come un aggravio degli adempimenti. E ciò perché:

- a) all'atto della consegna del veicolo al cliente, il noleggiatore doveva emettere, in duplice esemplare, la ricevuta/scontrino fiscale recante l'indicazione *“corrispettivo non pagato”* ovvero *“corrispettivo non determinato”*, non essendo per lo più determinabile l'importo del corrispettivo, in quanto connesso alla durata del noleggio e ad altri fattori non prevedibili al momento della consegna al cliente (danni, rifornimento benzina, ecc.);
- b) al momento del pagamento del corrispettivo il noleggiatore doveva emettere una ulteriore ricevuta/scontrino fiscale, recante il riferimento alla ricevuta/scontrino fiscale precedentemente rilasciata, ovvero la fattura-ricevuta fiscale di cui al citato articolo 2 del DM;

- c) se, successivamente all'emissione della ricevuta/scontrino fiscale, il cliente ne faceva richiesta, veniva emessa e spedita la fattura ordinaria, ai sensi dell'articolo 21 del d.P.R. n. 633 del 1972.

La modifica in commento, pertanto, prevedendo di fatto il ritorno all'obbligo di emissione della fattura fiscale, semplifica notevolmente la procedura amministrativa sopra delineata.

In base alle nuove disposizioni, infatti, il noleggiatore, applicando le regole generali contenute nell'articolo 6 del dPR n. 633 del 1972 (ai sensi del quale *“le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo”*):

- all'atto della consegna del bene non emette e consegna al cliente alcun documento fiscale, non essendo ancora stato effettuato il pagamento del corrispettivo;
- all'atto del pagamento del corrispettivo emette e consegna e/o spedisce al cliente la fattura ordinaria, nei modi e nei termini stabiliti dall'art. 21 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633.

Pertanto, in luogo di un ricevuta e/o scontrino fiscale, la consegna al cliente del veicolo, a titolo di noleggio, resta documentata esclusivamente dagli appositi documenti e/o scritture contabili del concedente, quali, ad esempio, il contratto di noleggio, stipulato prima della consegna, consegnato in copia al cliente.

A tal riguardo, proprio al fine di tracciare l'operazione di noleggio il comma 42 dell'articolo 23 del decreto, prevede, alla lettera b), che nella fattura emessa dopo il pagamento debbano essere indicati gli estremi identificativi del contratto di noleggio a cui la fattura medesima fa riferimento, così da creare un collegamento tra i due documenti.

Infine la successiva lettera c) dispone che la fattura sia consegnata al cliente (e non inviata al domicilio) qualora l'autovettura sia riportata direttamente ad un punto noleggio dell'azienda in grado di emettere il documento, affinché siano rispettate, laddove possibile, le regole previste dal dPR n. 633 del 1972 in

merito al momento di emissione della fattura, coincidente nel caso in esame con il momento del pagamento del corrispettivo. Entro tale termine infatti la fattura va consegnata (ovvero spedita) al cliente. Si ricorda, infine, che il termine entro cui l'operazione si considera effettuata coincide con il momento in cui l'imposta diviene esigibile, sicché lo stesso termine va preso a riferimento per l'adempimento degli obblighi connessi alla fatturazione (ad esempio, registrazione del documento nel registro di cui all'articolo 23 del dPR n. 633 del 1972, liquidazione periodica e pagamento dell'eventuale imposta a debito).

14. Norme in materia di codice fiscale per gli atti giudiziari (articolo 23, commi 48, 49, 50)

I commi 48, 49 e 50 dell'articolo 23 del decreto hanno introdotto l'obbligo di indicare negli atti introduttivi di un giudizio e negli atti di prima difesa, a pena di irricevibilità, le generalità complete ed il codice fiscale delle parti e dei loro difensori.

Sono stati altresì superati i previgenti limiti che derivavano dall'espressa esclusione dell'obbligo di indicazione del codice fiscale per le richieste di registrazione degli atti degli organi giurisdizionali ai sensi dell'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605 e dell'articolo 11 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, Testo unico in materia di imposta di registro.

In specie, il comma 48 ha modificato il citato articolo 6 del d.P.R. n. 605 del 1973, estendendo l'anzidetto obbligo di indicazione del codice fiscale per le richieste di registrazione degli *“atti degli organi giurisdizionali, anche relativamente ai difensori”*.

Per allineare l'anzidetta disposizione a quelle contenute nel primo comma dell'articolo 11 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, il comma 49 ha modificato anche quest'ultimo articolo, sopprimendo le parole *“esclusi quelli degli organi giurisdizionali”*.

Il comma 50 specifica, poi, che *“in tutti gli atti introduttivi di un giudizio, compresa l’azione civile in sede penale e in tutti gli atti di prima difesa devono essere indicati le generalità complete della parte, l’indicazione della residenza o sede, il domicilio eletto presso il difensore ed il codice fiscale, oltre che della parte, anche dei rappresentanti in giudizio”*.

Con le suddette disposizioni, il legislatore ha, tra l’altro, inteso ampliare il novero degli atti per i quali è fatto obbligo di indicare, con la richiesta di registrazione, le generalità dei beneficiari degli effetti economici dei provvedimenti giurisdizionali, nonché dei loro difensori con indubbi vantaggi per l’Amministrazione finanziaria connessi alla possibilità di individuare con maggiore celerità e completezza elementi utili ai fini del riscontro dell’eventuale presenza di violazioni degli obblighi fiscali.

15. Modifiche al regime di tassazione di bonus e stock options per il settore finanziario (articolo 23, commi 50-bis e 50-ter)

L’articolo 33 del DL n. 78 del 2010 prevede che sui compensi erogati sotto forma di bonus e stock options *“che eccedono il triplo della parte fissa della retribuzione, attribuiti ai dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti nel settore finanziario nonché ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nello stesso settore è applicata una aliquota addizionale del 10 per cento”* (comma 1). *“L’addizionale è trattenuta dal sostituto d’imposta al momento di erogazione dei suddetti emolumenti”* (comma 2).

Il comma 50-bis dell’articolo 23 del decreto ha aggiunto, all’articolo 33 del DL n. 78 del 2010 il comma 2-bis che, *“per i compensi di cui al comma 1”,* prevede l’applicazione dell’addizionale *“sull’ammontare che eccede l’importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione”*.

La descritta modifica normativa ha l’effetto di aumentare la quota di compensi variabili su cui applicare l’addizionale del 10 per cento, dato che la base imponibile è ora pari all’ammontare della retribuzione variabile che eccede

l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione. In altri termini, a fronte di una retribuzione fissa pari a 1000 e di compensi variabili pari a 1800, la quota di questi ultimi soggetti all'addizionale è pari a 800.

Il rinvio ai “*compensi di cui al comma 1*” del medesimo articolo 33 è operato esclusivamente al fine di individuare l'ambito applicativo della disposizione, sia sotto il profilo soggettivo (dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti del settore finanziario e titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nel medesimo settore) sia sotto il profilo oggettivo (componenti variabili della retribuzione - bonus e stock options).

Il successivo comma 50-ter dell'articolo 23 stabilisce che il nuovo comma 2-bis si applica ai compensi corrisposti a decorrere dal 17 luglio 2011, data di entrata in vigore della legge di conversione n. 111 del 2011.

La nuova disciplina si applica alle componenti variabili della retribuzione corrisposte a decorrere dal 17 luglio 2011, anche se maturate in precedenza.

Se le componenti variabili sono corrisposte in più rate, l'addizionale si applica nel momento in cui si verifica il superamento dell'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione (nuovo limite previsto dal comma 2-bis), tenendo conto anche delle corrisposizioni effettuate prima del 17 luglio 2011.

Si supponga il caso di un dirigente con retribuzione fissa pari a 100 cui siano corrisposti emolumenti premiali per 350, erogati per 250 ad aprile 2011 e per 100 a ottobre 2011. La parte di retribuzione variabile di 100, corrisposta dopo il 17 luglio 2011, che singolarmente considerata non supera l'importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione, sommata alla quota di 250, precedentemente corrisposta, supera il nuovo limite previsto dal comma 2-bis con conseguente applicazione dell'addizionale sull'intero importo di 100.

Si fa presente, infine, che la scrivente ha fornito chiarimenti sull'applicazione dell'addizionale in esame con circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011, cui si rinvia.

Le Direzioni regionali e provinciali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli uffici territoriali.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA