

La MANOVRA DI FERRAGOSTO

DL 13.8.2011 n. 138

convertito nella L. 14.9.2011 n. 148

Circolare del 21 ottobre 2011

La presente circolare ha lo scopo di fornire una panoramica delle numerose novità introdotte in sede di conversione del DL 138/2011 divenuto quindi L 148/2011, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale del 16/9/2011 (cosiddetta “Manovra di Ferragosto”).

1 AUMENTO DELL’ALIQUOTA IVA ORDINARIA DAL 20% AL 21%

A decorrere dalle **operazioni** (cessioni di beni e prestazioni di servizi) **effettuate** a partire dal **17.9.2011**, è stato previsto che:

- l’aliquota IVA ordinaria, prima pari al 20%, è stata innalzata al 21%;
- i commercianti al minuto e i soggetti ad essi equiparati (di cui all’art. 22 del DPR 633/72), per calcolare l’IVA da versare in liquidazione periodica o annuale, devono applicare il “metodo matematico”, senza più avere la possibilità di adottare, in via alternativa, il “metodo percentuale” di scorporo.

Inoltre, per le operazioni poste in essere nei confronti dello Stato e degli enti pubblici, per le quali l’IVA risulta esigibile alla data del pagamento del corrispettivo, si applica l’aliquota IVA del 20% (anziché quella del 21%) se la relativa fattura è stata emessa e registrata prima del 17.9.2011 (data di entrata in vigore della suddetta L. 148/2011).

Restano invece invariate le altre aliquote, attualmente pari al 4% e al 10%.

1.1 MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL’OPERAZIONE E DECORRENZA DELL’ALIQUOTA DEL 21%

La misura dell’aliquota ordinaria da applicare (20% o 21%) va individuata in base al momento in cui l’operazione posta in essere si considera effettuata ai fini IVA, che risulta differenziato a seconda che si tratti di cessione di beni o di prestazione di servizi.

STUDIO REBOLIA

In via generale:

- le cessioni di beni mobili si considerano effettuate all'atto della consegna o della spedizione;
- le cessioni di beni immobili si considerano effettuate all'atto della stipulazione del rogito notarile;
- le cessioni di beni (mobili e immobili) con effetti costitutivi o traslativi differiti rispetto agli eventi di cui sopra si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti, con il limite temporale di un anno per i beni mobili;
- le prestazioni di servizi si considerano effettuate con il pagamento del corrispettivo, indipendentemente dall'avvenuta esecuzione, in tutto o in parte, della prestazione.

Pertanto:

- le operazioni effettuate **prima del 17.9.2011** restano soggette alla vecchia aliquota del **20%**;
- le operazioni effettuate **a partire dal 17.9.2011** sono soggette alla nuova aliquota del **21%**.

2 NUOVI LIMITI RELATIVI ALL'UTILIZZO DEL DENARO CONTANTE E DEGLI STRUMENTI ASSIMILATI

La manovra di Ferragosto, ha ridotto da un importo pari o superiore a **5.000,00 euro** ad un importo pari o superiore a **2.500,00 euro** il limite relativo all'utilizzo del denaro contante, all'emissione di assegni "trasferibili" (o "liberi") ed al saldo dei libretti di deposito al portatore.

In particolare ora:

- è vietato il trasferimento di denaro contante (di libretti di deposito bancari o postali al portatore o di titoli al portatore) **tra soggetti diversi** per importi pari o superiori a 2.500,00 euro; per tali trasferimenti è necessario ricorrere a banche, istituti di moneta elettronica o a Poste Italiane S.p.A.;
- gli assegni bancari e postali emessi per importi pari o superiori a 2.500,00 euro devono recare l'indicazione del nome o della ragione sociale del beneficiario e la **clausola di non trasferibilità**;
- gli assegni circolari, i vaglia cambiari e postali possono essere richiesti, per iscritto, dal cliente **senza clausola di non trasferibilità** se di importo inferiore a 2.500,00 euro;
- **il saldo dei libretti** di deposito bancari o postali **al portatore** non può essere pari o superiore a 2.500,00 euro; i libretti con saldo pari o superiore a 2.500,00 euro devono essere estinti ovvero il loro saldo è stato obbligatoriamente ridotto ad un importo inferiore a 2.500,00 euro, **entro il 30.9.2011**.

STUDIO REBOLIA

Variazioni dei limiti

Si ricorda che i suddetti limiti sono stati più volte modificati. La seguente tabella schematizza gli importi delle soglie in relazione agli ambiti temporali di riferimento.

Variazioni dei limiti relativi all'uso del contante, degli assegni "liberi" e dei libretti al portatore	
Ambito temporale di riferimento	Soglia
Fino al 29.4.2008	12.500,00 euro
Dal 30.4.2008 al 24.6.2008	5.000,00 euro
Dal 25.6.2008 al 30.5.2010	12.500,00 euro
Dal 31.5.2010 al 12.8.2011	5.000,00 euro
Dal 13.8.2011	2.500,00 euro

Sempre con riguardo al nuovo limite di trasferimento di denaro contante (ovvero di libretti al portatore o di titoli al portatore) tra soggetti diversi, appare opportuno ricordare come, in esito alle modifiche inserite dal DLgs. 151/2009 (c.d. "correttivo antiriciclaggio"), sia stato precisato che:

- il divieto riguarda **complessivamente** il valore oggetto di trasferimento;
- il trasferimento è vietato anche quando è effettuato con più pagamenti inferiori alla soglia che appaiono **artificiosamente frazionati**.

Tramite tali modifiche è stata riconosciuta l'ammissibilità del trasferimento in più soluzioni, tra soggetti privati, di importi anche complessivamente pari o superiori alla soglia consentita, sempre che il frazionamento in più importi "inferiori alla soglia" sia **previsto da prassi commerciali** ovvero conseguenza della libertà contrattuale (ad esempio, vendite a rate) e non, invece, artificiosamente realizzato per dissimulare il passaggio di somme ingenti in contanti.

3 NOVITA' IN MATERIA DI IRPEF ED ADDIZIONALI

La manovra di Ferragosto contiene numerose novità in materia di IRPEF, riguardanti:

- il "contributo di solidarietà" del 3% per i redditi superiori a 300.000,00 euro;
- la detrazione del 36% per gli interventi di recupero edilizio;
- lo "sblocco" degli aumenti delle addizionali regionali e comunali.

3.1 CONTRIBUTO DI SOLIDARIETA' DEL 3% SUI REDDITI SUPERIORI A 300.000,00 EURO

Sui redditi IRPEF di importo superiore ai 300.000,00 euro lordi annui è prevista l'applicazione di un prelievo aggiuntivo del 3%, definito "contributo di solidarietà".

Il contributo di solidarietà, pertanto, si aggiunge all'ordinaria tassazione a titolo di IRPEF e relative addizionali regionale e comunale e si applica **dall'1.1.2011**.

STUDIO REBOLIA

3.1.1 AMBITO APPLICATIVO

Il contributo di solidarietà si applica sul reddito complessivo IRPEF che eccede i 300.000,00 euro, determinato sommando i redditi di ogni categoria, al lordo degli oneri deducibili.

Il contributo è quindi applicabile sulla sommatoria dei seguenti redditi, tassabili in via ordinaria:

- redditi fondiari (compresa la rendita catastale dell'abitazione principale e relative pertinenze);
- redditi di capitale;
- redditi di lavoro dipendente e assimilati;
- redditi di lavoro autonomo;
- redditi d'impresa;
- redditi diversi.

Il contributo di solidarietà del 3% non si applica sui redditi soggetti a tassazione separata (es. TFR, trattamento di fine mandato degli amministratori, indennità per la cessazione di rapporti di agenzia, emolumenti arretrati).

Il contributo di solidarietà non è inoltre applicabile sui redditi soggetti a:

- imposta sostitutiva (es. canoni di locazione rientranti nel regime della "cedolare secca sugli affitti", plusvalenze su partecipazioni "non qualificate");
- ritenuta a titolo d'imposta (es. interessi, dividendi su partecipazioni "non qualificate").

3.2 NOVITA' IN MATERIA DI DETRAZIONE IRPEF DEL 36% PER INTERVENTI DI RECUPERO EDILIZIO

E' stata prevista un'importante novità in relazione alla detrazione IRPEF del 36% delle spese sostenute per l'effettuazione di taluni interventi di recupero del patrimonio edilizio (si ricorda che la detrazione IRPEF del 36% è attualmente applicabile alle spese sostenute fino al 31.12.2012) secondo cui le detrazioni non utilizzate in tutto o in parte dal venditore possono, mediante accordo tra le parti:

- essere trasferite all'acquirente, purché sia una persona fisica;
- oppure rimanere in capo al venditore (possibilità prima non consentita).

4 NOVITA' IN TEMA DI IMPOSTE SUI REDDITI DELLE SOCIETA'

E' stata modificata anche la disciplina delle società non operative (c.d. "società di comodo"), prevedendo dal 2012:

- l'innalzamento al **38%** dell'**aliquota IRES** per le società considerate che risultano non operative (la maggiorazione non è, invece, stata prevista per le società di persone);
- l'estensione della suddetta disciplina alle società che presentano **dichiarazioni fiscali in perdita per tre periodi d'imposta consecutivi** (misura questa che riguarda anche le **società di persone**).

STUDIO REBOLIA

4.1 ESTENSIONE DELLA DISCIPLINA ALLE SOCIETA' CON DICHIARAZIONI IN PERDITA

Per effetto delle modifiche del DL 138/2011 convertito, si considerano non operative le società:

- che presentano dichiarazioni fiscali in perdita per **tre periodi d'imposta consecutivi**;
- che, nello stesso arco temporale triennale, sono per **due periodi d'imposta in perdita fiscale** e in uno dichiarano un **reddito inferiore a quello minimo**.

In entrambi i casi, tali soggetti si considerano non operativi a decorrere dal successivo **quarto periodo d'imposta**.

Rimangono comunque ferme le cause di esclusione dalla disciplina delle società non operative.

Va sottolineato come, a differenza della modifica riguardante l'aliquota d'imposta, la ricomprensione tra le società non operative delle società in perdita "sistemica" riguardi **anche le società di persone**.

4.2 DECORRENZA

Entrambe le modifiche normative esaminate (incremento dell'aliquota IRES ed estensione della disciplina ai soggetti in perdita) esplicano efficacia a decorrere dal **periodo d'imposta successivo** a quello **in corso al 17.9.2011**.

5 MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEI REATI TRIBUTARI

La manovra di Ferragosto ha introdotto rilevanti modifiche alla disciplina dei **reati tributari**.

In particolare, le novità introdotte determinano:

- l'irrigidimento delle **soglie di punibilità** delle c.d. "fattispecie dichiarative" caratterizzate dalle stesse (ovvero dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione);
- l'abrogazione delle **ipotesi attenuate** connesse alle fattispecie di emissione ed utilizzazione di fatture (o altri documenti) per operazioni inesistenti;
- una minor riduzione di pena in relazione alla **circostanza attenuante** correlata al pagamento dei debiti tributari (circostanza che diviene condizione imprescindibile per richiedere il c.d. "patteggiamento");
- limiti, per talune fattispecie, al riconoscimento della **sospensione condizionale** della pena;
- l'ampliamento, per talune fattispecie, dei **termini di prescrizione**.

5.1 OPERATIVITÀ DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

Viene stabilito che le nuove disposizioni trovano applicazione "*ai fatti successivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione*". Sulla base di un'interpretazione rigorosamente letterale della norma, le nuove disposizioni sembrerebbero applicabili ai fatti posti in essere dal **18.9.2011**, in quanto "successivi" al 17.9.2011 (data di entrata in vigore della suddetta L. 148/2011).

STUDIO REBOLIA

Ne consegue che le nuove disposizioni sono applicabili:

- in relazione alle dichiarazioni dei redditi ed IVA relative al 2010, ove presentate tra il 18.9.2011 e la scadenza dei termini;
- nel caso di omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi ed IVA relative al 2010;
- alle ulteriori fattispecie penali tributarie commesse a partire dalla suddetta data.

5.2 ABBASSAMENTO DELLE SOGLIE DI PUNIBILITA'

In relazione alle soglie di punibilità previste ai fini dell'integrazione delle fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione, si provvede ad un loro complessivo irrigidimento.

5.3 IPOTESI ATTENUATE

Sono state abrogate le ipotesi attenuate connesse alle fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture (o altri documenti) per operazioni inesistenti e di emissione di fatture (o altri documenti) per operazioni inesistenti. Ipotesi che erano state introdotte in ragione del fatto che ci si trovava in presenza di fattispecie prive di soglie di punibilità e con una pena principale particolarmente severa.

5.4 CIRCOSTANZA ATTENUANTE E PATTEGGIAMENTO

In relazione ai delitti tributari è prevista una peculiare circostanza attenuante. Essa, infatti, determina una riduzione della pena principale e la non applicazione delle pene accessorie se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, **i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti** medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie. A tale fine, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato per il principio di specialità tra sanzioni tributarie penali ed amministrative.

In seguito alle modifiche apportate dal DL 138/2011 convertito, per effetto della suddetta circostanza attenuante, le pene sono diminuite non più fino alla metà, ma solo **fino ad un terzo** (ferma restando la non applicazione delle pene accessorie).

Viene stabilito, poi, che il "**patteggiamento**" può essere chiesto dalle parti solo **qualora ricorra la circostanza attenuante** di cui sopra.

5.5 SOSPENSIONE CONDIZIONALE DELLA PENA

Un'ulteriore, rilevante, modifica attiene al riconoscimento della sospensione condizionale della pena.

Viene stabilito, infatti, che, per le fattispecie dichiarative (dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione), per il reato di emissione di fatture (o altri documenti) relative ad operazioni inesistenti e per quello di occultamento o distruzione di

STUDIO REBOLIA

documenti contabili, l'istituto della sospensione condizionale della pena non trova applicazione quando **congiuntamente** l'ammontare dell'imposta evasa è superiore:

- al **30% del volume d'affari**;
- a **3.000.000,00 di euro**.

5.6 TERMINI DI PRESCRIZIONE

Un'ultima modifica riguarda i termini di prescrizione. Questi, infatti, per tutte le fattispecie dichiarative, per il reato di emissione di fatture relative ad operazioni inesistenti e per quello di occultamento o distruzione di documenti contabili sono **elevati di un terzo**.

6 NOVITA' IN TEMA DI SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE

La manovra di Ferragosto contiene, tra l'altro, novità in materia di sanzioni amministrative tributarie, riguardanti:

- la sospensione dall'attività professionale per omesso rilascio della fattura/parcella;
- la riduzione delle sanzioni per i professionisti/imprenditori che evitano l'utilizzo del contante.

6.1 SOSPENSIONE DALL'ATTIVITA' PROFESSIONALE PER OMESSO RILASCIO DELLA FATTURA / PARCELLA

Il DL 138/2011 ha introdotto una nuova sanzione per i soggetti iscritti ad Albi o ad Ordini professionali (ad esempio dentisti, medici, dottori commercialisti, avvocati) che, al ricorrere di determinate circostanze, omettono di rilasciare al cliente il documento certificativo delle prestazioni rese (parcella, fattura).

Per effetto della nuova disciplina, è disposta, "in ogni caso" e oltre alle normali sanzioni pecuniarie relative all'infedele dichiarazione e all'omessa fatturazione, la sospensione dell'iscrizione all'Albo o all'Ordine professionale per un periodo da tre giorni ad un mese, qualora ricorrano, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- siano constatate (ad esempio ad opera della Guardia di Finanza) quattro distinte violazioni dell'obbligo di emissione della parcella o della fattura relativamente alle prestazioni rese;
- le violazioni siano state commesse in giorni diversi;
- le violazioni siano state commesse nell'arco di un quinquennio.

Se vi è recidiva, la sospensione è disposta per un periodo che va da 15 giorni a 6 mesi.

La sanzione relativa alla sospensione dall'Albo o dall'Ordine professionale si applica con riferimento alle violazioni commesse a decorrere dal 13.8.2011.

Se le violazioni dell'obbligo di certificazione del corrispettivo ricevuto dal cliente sono commesse da professionisti che operano all'interno di studi associati, la sospensione dall'Albo o dall'Ordine professionale è disposta nei confronti di tutti gli associati.

STUDIO REBOLIA

6.2 RIDUZIONE DELLE SANZIONI PER I PROFESSIONISTI / IMPRENDITORI CHE EVITANO L'UTILIZZO DEL CONTANTE

Al fine di disincentivare l'utilizzo del contante nelle transazioni commerciali, vengono introdotte disposizioni che, in sostanza, agevolano gli imprenditori e gli esercenti arti e professioni che utilizzano, nella loro attività, **esclusivamente** strumenti di pagamento diversi dal contante.

7 NOVITA' IN TEMA DI ACCERTAMENTO

La manovra di Ferragosto contiene, tra l'altro, novità in materia di accertamento, riscossione e contenzioso, riguardanti:

- la proroga dei termini per l'accertamento in materia di IVA;
- la preclusione dagli accertamenti presuntivi in relazione agli studi di settore;
- la formazione di liste selettive per l'accertamento dei contribuenti, in relazione ai dati contenuti nell'Archivio dei rapporti finanziari;
- la partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento;
- la riscossione delle somme derivanti dall'adesione ai condoni e alle sanatorie della L. 289/2002;
- il contributo unificato nel processo tributario;

7.1 PROROGA DEI TERMINI PER L'ACCERTAMENTO IN MATERIA DI IVA

Per i soggetti che hanno aderito al condono previsto dalla L. 289/2002 e con esclusivo riferimento all'IVA, i termini di decadenza dal potere di accertamento pendenti al 31.12.2011 sono prorogati di un anno.

7.2 PRECLUSIONE DAGLI ACCERTAMENTI PRESUNTIVI IN RELAZIONE AGLI STUDI DI SETTORE

Il DL 138/2011 convertito ha introdotto un'ulteriore condizione per poter beneficiare dell'esclusione dagli accertamenti presuntivi.

In precedenza, per essere esclusi dai predetti accertamenti, occorreva che:

- il contribuente risultasse congruo e coerente agli studi di settore per il periodo d'imposta oggetto di verifica;
- l'ammontare delle attività accertate, entro un massimo di 50.000,00 euro, fosse pari o inferiore al 40% dei ricavi o compensi dichiarati;
- non fossero applicabili le sanzioni maggiorate del 10% per infedele dichiarazione ai fini degli studi di settore.

STUDIO REBOLIA

Con il DL 138/2011, oltre a tali condizioni, il contribuente deve, altresì, risultare congruo agli studi di settore, anche a seguito di adeguamento, per il periodo d'imposta precedente a quello oggetto di controllo.

7.3 LISTE SELETTIVE PER L'ACCERTAMENTO DEI CONTRIBUENTI

L'Agenzia delle Entrate può formare specifiche liste selettive di contribuenti da sottoporre ad accertamento, sulla base dei dati presenti nell'Archivio dei rapporti finanziari presso l'Anagrafe tributaria, ove confluiscono le informazioni che gli intermediari finanziari (es. banche, Poste e SIM) devono inviare all'Anagrafe tributaria, riguardanti:

- i rapporti intrattenuti con i clienti (es. conti correnti, depositi titoli, gestioni patrimoniali);
- l'esistenza di operazioni di natura finanziaria compiute al di fuori di un rapporto continuativo.

7.4 RISCOSSIONE DELLE SOMME DERIVANTI DALL'ADESIONE AI CONDONI DELLA L. 289/2002

Sono state introdotte ulteriori norme volte a potenziare la riscossione delle somme che i contribuenti devono versare come conseguenza dell'adesione ai condoni e alle sanatorie previsti dalla L. 289/2002 (es. coloro che hanno aderito al c.d. "condono tombale" presentando la relativa dichiarazione e che, successivamente, hanno omesso i versamenti).

7.5 NOVITA' IN MATERIA DI CONTRIBUTO UNIFICATO NEL PROCESSO TRIBUTARIO

A decorrere dai ricorsi notificati dal 7.7.2011, nel contenzioso tributario trova applicazione il contributo unificato, e non più l'imposta di bollo.

8 ULTERIORI NOVITA' IN TEMA DI IVA ED ALTRE IMPOSTE

Oltre all'aumento dell'aliquota IVA ordinaria dal 20% al 21%, la "manovra di Ferragosto" contiene ulteriori novità in materia di IVA e altre imposte indirette, riguardanti:

- l'obbligo di certificazione dei corrispettivi da parte degli stabilimenti balneari;
- i depositi IVA;
- l'imposta di bollo sui trasferimenti di denaro all'estero da parte di soggetti extracomunitari;
- l'imposta provinciale di trascrizione al PRA dei veicoli.

8.1 IMPOSTA DI BOLLO SUI TRASFERIMENTI DI DENARO ALL'ESTERO DA PARTE DEI SOGGETTI EXTRACOMUNITARI

Viene istituita un'imposta di bollo sui trasferimenti di denaro all'estero eseguiti attraverso:

- gli istituti bancari e le Poste Italiane S.P.A.;
- le agenzie "money transfer";

STUDIO REBOLIA

- altri agenti in attività finanziaria.

L'imposta di bollo in esame è dovuta:

- nella misura del 2% dell'importo trasferito con ogni singola operazione;
- con un minimo di 3,00 euro.

L'imposta di bollo in esame non è dovuta per i trasferimenti:

- effettuati da cittadini dell'Unione europea;
- oppure effettuati verso i Paesi appartenenti all'Unione europea.

In pratica, la nuova imposta di bollo è destinata, in generale, a “colpire” i trasferimenti di denaro effettuati da soggetti extracomunitari verso Paesi extracomunitari.

Sono esentati i trasferimenti di denaro effettuati da soggetti extracomunitari in possesso:

- di matricola INPS;
- del codice fiscale.

I lavoratori extracomunitari regolari non devono quindi corrispondere la nuova imposta di bollo.

8.2 APPLICAZIONE PROPORZIONALE DELL'IMPOSTA PROVINCIALE DI TRASCRIZIONE AL PRA SUGLI ATTI SOGGETTI AD IVA

Il DL 138/2011 interviene anche in materia di imposta provinciale di trascrizione (IPT), dovuta sulle formalità di iscrizione, trascrizione ed annotazione dei veicoli richieste al Pubblico registro automobilistico (PRA). Viene infatti stabilito che la soppressione della misura fissa dell'imposta provinciale di trascrizione per gli atti soggetti ad IVA e la sua applicazione in misura proporzionale, secondo i criteri vigenti per gli atti non soggetti ad IVA, ha efficacia a decorrere **dal 17.9.2011**.

Lo Studio è a disposizione della propria clientela per qualunque chiarimento.

Dott. Fabrizio Rebolia