

**FISCO NEWS      DICEMBRE 2011    Roma il 9/01/2012****AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA**

## Tassazione dei beni di lusso, quali i criteri di calcolo?

L'articolo 16 del D.L. n. 201/2011, come modificato in sede di conversione in legge, ha introdotto alcune nuove imposte sui c.d. beni di lusso: l'imposta erariale addizionale sulle auto di lusso, la tassa annuale di stazionamento per le unità da diporto e l'imposta erariale sugli aeromobili privati. Alcuni esempi pratici per capire come si calcolano le nuove imposte.

L'articolo 16 del D.L. n. 201/2011, come modificato in sede di conversione in legge, ha introdotto alcune nuove imposte sui c.d. "beni di lusso" (auto, barche e aerei).

### **Imposta erariale addizionale auto di lusso**

A partire dal 2012, per le autovetture e per gli autoveicoli per il trasporto promiscuo di persone, è dovuta una addizionale erariale pari a 20 euro per ogni chilowatt di potenza del veicolo superiore a 185 chilowatt.

L'addizionale è ridotta dopo cinque, dieci e quindici anni dalla data di costruzione del veicolo, rispettivamente, al 60, al 30 e al 15 per cento e non è più dovuta decorsi venti anni dalla data di costruzione.

Per le modalità operative valgono le stesse regole previste per l'addizionale per i veicoli con potenza superiore a 225 Kw introdotta per il 2011 (art. 23, comma 21 D.L. n. 98/2011)

### **Tassa annuale di stazionamento per le unità da diporto**

I proprietari, gli usufruttuari, gli acquirenti con patto di riservato dominio o gli utilizzatori a titolo di locazione finanziaria di unità da diporto, dal 1° maggio 2012, sono tenuti a versare una tassa annuale di stazionamento per le unità da diporto che stazionino in porti marittimi nazionali, navighino o siano ancorate in acque pubbliche, anche se in concessione a privati.

La tassa è calcolata per ogni giorno, o frazione di esso, nelle misure di seguito indicate:

- a) euro 5 per le unità con scafo di lunghezza da 10,01 metri a 12 metri;
- b) euro 8 per le unità con scafo di lunghezza da 12,01 metri a 14 metri;
- c) euro 10 per le unità con scafo di lunghezza da 14,01 a 17 metri;
- d) euro 30 per le unità con scafo di lunghezza da 17,01 a 24 metri;
- e) euro 90 per le unità con scafo di lunghezza da 24,01 a 34 metri;
- f) euro 207 per le unità con scafo di lunghezza da 34,01 a 44 metri;

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

- g) euro 372 per le unità con scafo di lunghezza da 44,01 a 54 metri;
- h) euro 521 per le unità con scafo di lunghezza da 54,01 a 64 metri;
- i) euro 703 per le unità con scafo di lunghezza superiore a 64 metri.

La tassa è ridotta alla metà per le unità con scafo di lunghezza fino ad 12 metri utilizzate esclusivamente dai proprietari residenti, come propri ordinari mezzi di locomozione, nei comuni ubicati nelle isole minori e della Laguna di Venezia, nonché per le unità a vela con motore ausiliario.

E', inoltre, ridotta dopo cinque, dieci e quindici anni dalla data di costruzione dell'unità da diporto, rispettivamente, del 15, del 30 e del 45 per cento, mentre, non è dovuta per le unità nuove con targa prova, nella disponibilità a qualsiasi titolo del cantiere costruttore, manutentore o del distributore, ovvero per quelle usate e ritirate dai medesimi cantieri o distributori con mandato di vendita e in attesa del perfezionamento dell'atto.

La ricevuta di pagamento, anche elettronica, della tassa va esibita dal comandante dell'unità da diporto all'Agenzia delle dogane ovvero all'impianto di distribuzione di carburante, per l'annotazione nei registri di carico-scarico ed i controlli a posteriori, al fine di ottenere l'uso agevolato del carburante per lo stazionamento o la navigazione.

#### **Imposta erariale sugli aeromobili privati**

E' stata istituita anche una imposta erariale sugli aeromobili privati immatricolati nel registro aeronautico nazionale, ad eccezione di quelli dello Stato ed equiparati, dei soggetti licenziatari di servizi di linea e non di linea e del lavoro aereo.

L'imposta è fissata nelle seguenti misure:

#### a) velivoli con peso massimo al decollo:

- 1) fino a 1.000 kg., euro 1,50 al kg;
- 2) fino a 2.000 kg., euro 2,45 al kg;
- 3) fino a 4.000 kg., euro 4,25 al kg;
- 4) fino a 6.000 kg., euro 5,75 al kg;
- 5) fino a 8.000 kg., euro 6,65 al kg;
- 6) fino a 10.000 kg., euro 7,10 al kg;
- 7) oltre 10.000 kg., euro 7,55 al kg;

b) elicotteri: l'imposta dovuta è pari al doppio di quella stabilita per i velivoli di corrispondente peso;

c) alianti, motoalianti, autogiri e aerostati, euro 450,00.

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

#### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

L'imposta è applicata agli aeromobili non immatricolati nel registro aeronautico nazionale la cui sosta nel territorio italiano si protrae oltre quarantotto ore.

In caso di mancato pagamento, si applicano le regole relative al sistema delle sanzioni amministrative fiscali (D.Lgs. n. 471/1997 e n. 472/1997).

#### **Esempio n. 1**

Si supponga il caso di una autovettura, immatricolata nel 2008, con potenza di 215 Kw.

In tal caso, l'addizionale erariale dovuta nel 2012 in aggiunta del normale bollo sarà:

- Kw eccedenti:  $215 - 185 = 30$ ;
- Età del veicolo:  $2012 - 2008 = 4$  anni;
- Riduzione spettante in base all'età del veicolo (4 anni) = 0%;
- Addizionale erariale dovuta:  $30 * 20 = 600,00$  euro.

#### **Esempio n. 2**

Si supponga il caso di una autovettura, immatricolata nel 2003, con potenza di 300 Kw.

In tal caso, l'addizionale erariale dovuta nel 2012 in aggiunta del normale bollo sarà:

- Kw eccedenti:  $300 - 185 = 115$ ;
- Età del veicolo:  $2012 - 2003 = 9$  anni;
- Riduzione spettante in base all'età del veicolo (9 anni) = 40%;
- Addizionale erariale dovuta:  $(115 * 20) - 40\% = 1.380,00$  euro.

#### **Esempio n. 3**

Si supponga il caso di una imbarcazione da diporto di proprietà di un privato, costruita nel 2000 e di lunghezza pari a 18 metri, che staziona in un porto turistico italiano, dal 20 giugno al 3 luglio 2012.

In tal caso, la tassa di stazionamento dovuta sarà:

- Giorni di stazionamento: dal 20 giugno 2012 al 3 luglio 2012 = 13;
- Età del veicolo:  $2012 - 2000 = 12$  anni;
- Riduzione spettante in base all'età del veicolo (12 anni) = 30%;

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

#### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

- Tassa di stazionamento dovuta:  $(13 * 30) - 30\% = 273,00$  euro.

#### Esempio n. 4

Si supponga il caso di un aeromobile privato, con peso al decollo di 4.250 Kg, immatricolato nel registro aeronautico italiano.

In tal caso, l'imposta erariale dovuta sarà:

- Imposta al Kg: 4,25 euro;
- Imposta dovuta:  $4.250 * 4,25 = 18.062,50$  euro.

Per effetto dell'andamento dei titoli di Stato e dell'inflazione  
Obblighi contabili e di bilancio nella risoluzione n. 126/E/2011

## Gli enti non commerciali non sfuggono al rendiconto annuale

Con la risoluzione n. 126/E del 16 dicembre scorso, l'Agenzia delle Entrate interviene, rispondendo ad un'istanza di interpello, esaminando alcune casistiche concernenti l'obbligatorietà di adempimenti contabili e di bilancio attinenti gli enti non commerciali.

La fattispecie esaminata dall'Agenzia riguarda una **confessione religiosa** strutturata, sulla base di quanto desumibile dalla risoluzione, in forma associativa, nonché varie associazioni collegate all'ente stesso.

E' precisato che tali associazioni sono tutte qualificabili "enti non commerciali" dal punto di vista fiscale, inquadrandosi cioè fra gli enti di cui all'art. 73 comma 1, lettera c), D.P.R. n. 917/1986 (TUIR); inoltre è riferita la circostanza secondo la quale nessuna delle associazioni beneficia né intende beneficiare delle disposizioni di decommercializzazione di cui all'art. 148, comma 3, TUIR in materia di "associazioni privilegiate".

Due sono le domande cui l'Agenzia è chiamata a fornire una risposta, ed in particolare:

- se anche ad enti che non esercitano abitualmente attività commerciali sia imposta la tenuta di una **idonea contabilità valida a fini fiscali**;
- se gli obblighi di **rendiconto annuale economico e finanziario**, ai fini fiscali, siano esistenti anche per enti che non svolgono né attività commerciali fiscalmente rilevanti, né raccolte pubbliche di fondi.

Con riferimento alla prima questione, l'Agenzia delle Entrate coglie l'occasione per una disamina - completa, ma non innovativa - attinente agli orientamenti già consolidati in materia per valutare gli obblighi contabili degli enti non commerciali. Richiamando numerose precedenti risoluzioni in materia, tese a definire il perimetro delle attività commerciali a fini fiscali, è delineato lo scenario in funzione del quale gli obblighi contabili previsti dall'art. 20, comma 1, D.P.R. n. 600/1973 sono richiesti all'ente non commerciale solo nel caso in cui venga svolta, a fianco dell'attività istituzionale, anche un'attività commerciale fiscalmente rilevante.

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

#### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Il principio è del resto desumibile tramite l'interpretazione letterale della norma, rimanendo, al limite, da definire quando e secondo quali condizioni e parametri un'attività sia fiscalmente rilevante come commerciale. L'analisi dell'Agenzia delle entrate passa attraverso l'esame degli articoli 55 TUIR e 4, D.P.R. n. 633/1972 in materia di IVA ove, sostanzialmente e molto sinteticamente, è qualificata commerciale, alternativamente:

- un'attività fra quelle comprese nell'art. 2195 c.c. anche se non organizzata in forma d'impresa, esercitata per professione abituale ancorché non esclusiva;
- o un'attività non compresa fra quelle dell'art. 2195 c.c., diretta alla prestazione di servizi e organizzata in forma di impresa.

L'Agenzia delle Entrate sottolinea che - nel caso in cui l'attività non sia compresa fra quelle di cui all'art. 2195 c.c. - è necessario "al fine di accertare il carattere commerciale dell'attività posta in essere, verificare la sussistenza di un'organizzazione in forma di impresa"; utilizzando principi già codificati in precedenti risoluzioni (quali la n. 169/E del 1° luglio 2009, n. 122/E del 6 maggio 2009, n. 348/E del 7 agosto 2008 e n. 286/E dell'11 ottobre 2007), è definita esistente un'organizzazione in forma di impresa quanto l'attività è svolta con i caratteri della: professionalità, sistematicità e abitudine.

Inoltre, e ancora riferendosi ai contenuti argomentativi di precedenti risoluzioni ( n. 148/E del 20 maggio 2002, n. 204/E del 20 giugno 2002, n. 273/E del 7 agosto 2002 e ancora ln. 286/E dell'11 ottobre 2007), è sottolineato che anche il compimento di un unico affare, ove connotato da particolare rilevanza economica e complessità dell'operatività di esecuzione, può comportare l'emersione di presupposti impositivi manifestanti reddito di impresa per il tramite dell'evidenza di un'attività commerciale fiscalmente rilevante.

Al di là dell'articolato approfondimento concernente la definibilità o meno come fiscalmente commerciale di un'attività svolta, l'inquadramento interpretativo dell'Agenzia non presenta, in questo contesto, gradi di novità né si discosta da un'interpretazione letterale delle norme.

Diversamente invece può dirsi per la tesi espressa con riferimento al **secondo quesito** posto dall'associazione istante per l'interpello. In questo caso infatti, l'Agenzia esprime l'orientamento secondo il quale, l'art. 20, comma 2, D.P.R. n. 600/1973 debba interpretarsi secondo un'esegesi per la quale il **"rendiconto economico e finanziario"** sia un **documento richiesto "in ogni caso"** ad un ente non commerciale, prescindendo, sostanzialmente, dall'esistenza di attività fiscalmente commerciale esercitata.

A supporto di tale orientamento è richiamata la circolare n. 124 del 12 maggio 1998 e l'argomentazione, priva in sé di precettività normativa, secondo la quale la redazione del rendiconto "costituisce lo strumento cui è tenuto l'organo di rappresentanza dell'ente non commerciale per soddisfare le esigenze informative, sia degli associati che dei terzi". Sembra tuttavia che la ricostruzione operata dall'Agenzia ammetta una ricostruzione differente sia per ciò che riguarda le fonti normative sia con riferimento alle conseguenze interpretative.

In primo luogo, trattandosi di associazioni riconosciute l'obbligatorietà del rendiconto è testualmente prevista dall'art. 20, comma 1, c.c., il quale stabilisce che "l'assemblea delle associazioni deve essere convocata dagli amministratori una volta l'anno per l'approvazione del bilancio".

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Fonte normativa quindi in materia di bilancio per le associazioni riconosciute esiste all'interno appunto del Codice civile, prescindendo dall'esistenza di mera attività istituzionale o anche di attività fiscalmente commerciale. Le **associazioni riconosciute** hanno perciò **obblighi di bilancio imposti dalle norme civili**.

Differente il caso delle **associazioni non riconosciute**. Le previsioni del Codice civile infatti nulla dispongono in materia di bilancio o rendiconto limitandosi a prevedere che "l'ordinamento interno e l'amministrazione sono regolati dagli accordi degli associati".

In generale, quindi, per le associazioni prive di personalità giuridica non esiste un obbligo normativo alla redazione del bilancio o rendiconto, fatte salve ovviamente previsioni che dispongono specificamente in materia.

Un obbligo in tale senso è espressamente qualificato, ad esempio, dall'art. 148, commi 3 e 8, TUIR (attraverso la disposizione imponente una clausola negli statuti secondo la quale deve essere previsto l'obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario), ma ciò solo per gli enti che intendono beneficiare delle agevolazioni in materia di "associazioni privilegiate".

Ulteriori e analoghi obblighi sono contenuti in numerose norme speciali in materia di enti non profit (ad esempio, per le associazioni di promozione sociale di cui alla legge n. 383/2000, dispone l'art. 3, comma 1, lettera h, mentre per le organizzazioni di volontariato di cui alla legge n. 266/1991 è l'art. 3, comma 3, quello di riferimento in materia).

In nessun modo è qualificabile tuttavia che un obbligo generalizzato di rendiconto discenda dalla lettura ed interpretazione dell'art. 20, comma 2, D.P.R. n. 600/1973.

L'avverbio "**indipendentemente**" posto all'inizio del comma, si riferisce infatti alla circostanza che, anche qualora un ente abbia predisposto il bilancio, perché espressamente tenuto in funzione di norme espresse, è comunque "in modo indipendente" da questo, obbligato anche alla redazione "entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio" a redigere un apposito e separato rendiconto riferito alle operazioni effettuate (del tutto eventuali) di raccolta pubblica di fondi (mentre ovviamente tale obbligo non esiste se non sono state effettuate raccolte pubbliche di fondi).

Interpretazione questa aderente alla lettera e alla *ratio* dell'art. 20, comma 2 citato e in antitesi a quella dell'Agenzia che attribuirebbe invece al medesimo termine "indipendentemente" un significato di coerenza in alcun modo presente nella disposizione.

Tutto ciò pur considerando che, da un punto di vista sistematico è condiviso ed accettato che ogni ente non profit a qualunque tipologia giuridica appartenga abbia obblighi etici di rendicontazione volti a manifestare l'attività dallo stesso svolta nonché i risultati conseguiti, agli interlocutori privilegiati dello stesso (siano essi soci, fondatori, partecipanti o altro).

29/12/2011

## Deduzione piena per l'IRAP relativa al costo del personale

La deduzione dal reddito dell'intero ammontare dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente ed assimilato è una delle principali misure previste dal decreto Monti per il sostegno delle attività produttive e l'incremento dell'occupazione. Non sarà, però, più deducibile il 10% dell'IRAP relativa agli interessi passivi. La misura si applica a decorrere dal 2012 ma è stata prevista la possibilità di presentare

### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

le istanze di rimborso per gli anni precedenti. Per conoscere nel dettaglio le modalità di attuazione di tale previsione e', pero', necessario attendere l'emanazione di un apposito decreto.

La scelta operata con l'intervento normativo in esame appare motivata anche dalla necessità di **evitare un'eventuale pronuncia di illegittimità costituzionale** dell'art. 6, comma 1, D.L. n. 185 del 2008, che ha introdotto, a partire dal 2008, la deducibilità dalle imposte sui redditi, nella misura del 10%, dell'IRAP forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato.

La Corte costituzionale, con un provvedimento del 16 febbraio 2011, ha, infatti, rinviato a nuovo ruolo l'esame dell'ordinanza n. 42 del 2009 della CTP di Bologna (cfr. "", il Quotidiano IPSOA del 17 aprile 2009), che aveva ritenuto che la indeducibilità dell'IRAP contrasterebbe con i principi costituzionali di uguaglianza, tutela del lavoro e capacità contributiva, perché il costo del lavoro e gli interessi passivi costituiscono componenti negativi rilevanti e insopprimibili nella determinazione del reddito e la deduzione forfetaria del 10% attenua ma non elimina i dubbi di costituzionalità. La Corte avrebbe dovuto esaminare tale ordinanza in un'udienza fissata per il 22 febbraio 2011, ma l'Avvocatura dello Stato aveva segnalato che il 9 febbraio dello stesso anno il Consiglio dei Ministri aveva approvato un disegno di legge che conferiva al Governo la delega a coordinare il regime dell'IRAP con le norme fiscali di determinazione della base imponibile dei soggetti IRES ed IRPEF, in osservanza del principio che il reddito tassabile ai fini delle imposte sui redditi deve essere determinato al netto dei costi necessari a produrlo e ad articolare la deduzione dell'IRAP dalle imposte sui redditi, con effetto anche sui periodi d'imposta pregressi, in relazione al concorso del costo del personale e degli interessi passivi ed oneri assimilati alla formazione della base imponibile. Si sarebbero, altresì, dovute semplificare le modalità di determinazione delle deduzioni. Pertanto, in base al detto disegno di legge (del quale si sono perse successivamente le tracce), la deducibilità dell'IRAP dalle imposte sui redditi avrebbe dovuto essere modulata in relazione alla intensità di impiego del fattore capitale e del fattore lavoro nell'ambito dei diversi settori produttivi.

Si ricorda che la norma che stabiliva la indeducibilità dell'IRAP era stata ritenuta, dalle ordinanze di remissione alla Corte, non conforme al principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, in quanto comporterebbe l'assoggettamento ad imposizione di un reddito inesistente (nei riguardi, ad esempio, delle imprese in perdita) o, comunque, di un prelievo di tipo "espropriativo" quando l'imposta sul reddito è superiore al reddito disponibile (il che può avvenire in presenza di un utile di importo limitato) e darebbe luogo ad una **duplicazione impositiva** perché le imposte sui redditi graverebbero anche sull'IRAP.

La nuova previsione normativa costituisce senz'altro un importante passo in avanti sulla strada del rispetto dei principi costituzionali, anche se non tiene più alcun conto degli interessi passivi ed oneri agli stessi assimilati.

Possono beneficiare della deduzione dell'IRAP i soggetti che determinano il **valore della produzione netta** ai sensi degli articoli da 5 ad 8 del D.Lgs. n. 446 del 1997, e, quindi:

- **gli imprenditori individuali e le società in nome collettivo, in accomandita semplice ed assimilate;**
- **le società di capitali e gli enti commerciali;**
- **le banche e gli altri enti e società finanziari;**
- **le imprese di assicurazione;**

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

- le **persone fisiche** e le **società semplici** esercenti arti e professioni.

L'Agenzia delle Entrate ha affermato, nella circolare n. 16/E del 2009 (cfr. R.Fanelli, "Il Quotidiano IPSOA del 16 aprile 2009), che la deduzione dell'IRAP spetta anche a tutti i soggetti che determinano la base imponibile IRAP "secondo la disciplina recata dall'articolo 5 del decreto IRAP per opzione (imprenditori agricoli e pubbliche amministrazioni per l'attività commerciale eventualmente esercitata) o per regime naturale (enti privati non commerciali con riferimento alla sola attività commerciale esercitata)".

La deduzione potrà essere operata **per la prima volta** in sede di determinazione del **reddito relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012**, da dichiarare in **UNICO 2013**. Se nel detto periodo è dichiarata una perdita la stessa potrà essere riportata in avanti nel rispetto delle regole vigenti.

In occasione dell'evento MAP del 28 maggio 2009, l'Agenzia delle Entrate ha precisato, con riguardo alle "**spese per il personale dipendente e assimilato**", che i **compensi corrisposti agli amministratori** (non rientranti nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dal contribuente), in quanto assimilabili - sotto il profilo fiscale - alle spese per il personale dipendente, **assumono rilevanza** ai fini della deduzione dell'IRAP.

L'IRAP deducibile è quella versata a titolo di **saldo del periodo precedente** e di **acconto di quello successivo**, nei limiti, per quanto concerne l'acconto, dell'imposta effettivamente dovuta per il medesimo periodo d'imposta. Non è, inoltre, consentito tenere conto del versamento effettuato con riguardo ad un periodo d'imposta la cui base imponibile IRAP non risulta incisa da costi per il personale dipendente. Gli stessi criteri si applicano anche "**a fronte di versamenti effettuati a seguito di ravvedimento operoso** ovvero di **iscrizione a ruolo** di imposte dovute per effetto della riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento" (circolare n. 16/E del 2009).

E' stata prevista la possibilità di presentare **istanze di rimborso** per i periodi precedenti per i quali risulta ancora pendente, alla data di entrata in vigore della norma, il termine di 48 mesi dalla data del versamento dell'IRPEF o dell'IRES, senza menzionare, a differenza di quanto previsto nel detto D.L. n. 185/2008, i casi nei quali l'istanza è stata già presentata.

## Nullità della citazione e conservazione dell'efficacia della procura

La Cassazione si occupa della specifica questione processuale degli effetti della nullità della citazione sulla procura rilasciata al difensore.

Con la sentenza in rassegna la S.C. - reiterando il prevalente e più recente orientamento della giurisprudenza di legittimità - ha statuito che la procura speciale validamente rilasciata a margine o in calce di un atto di citazione nullo per insufficienza del termine a comparire non viene travolta dalla nullità dell'atto in cui è inserita, conservando una sua specifica identità negoziale ed una sua autonomia logica e giuridica rispetto al contenuto dell'atto in cui occasionalmente ha sede.

In altri termini, la procura speciale rilasciata al difensore, quand'anche a margine o in calce alla citazione, deve essere qualificato come negozio autonomo rispetto ad essa, e non è con questa in rapporto di dipendenza o subordinazione, sì che ove sia nullo l'atto introduttivo del giudizio consegue, necessariamente, la nullità del mandato alle liti (del resto, quest'ultimo si pone sovente come "prius"

### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

temporale ed è sempre un "prius" logico dell'attività svolta dal difensore tecnico, in ragione del conferimento dello "ius postulandi" che esso attribuisce).

In definitiva, alla stregua del più recente indirizzo (v. Cass. n. 10231 del 2010) la procura speciale validamente rilasciata a margine od in calce ad un atto di citazione dichiarato nullo, non viene travolta dalla invalidità di tale atto ma, coerentemente con le esigenze di speditezza del processo civile, conserva una sua specifica identità negoziale ed una sua autonomia logica e giuridica, desumibili anche dalla varietà delle modalità di conferimento indicate nell'art. 82 c.p.c., nonché dal rilievo che, dal mero dato della localizzazione della procura, non può farsi derivare il restringimento degli ampi poteri che con essa la parte conferisce al difensore, estesi al compimento di tutte le attività volte al conseguimento della tutela giudiziaria, e dunque inerenti non solo al compimento degli atti introduttivi ma anche alla conduzione e prosecuzione del giudizio, ivi compresa, ove necessario, la rinnovazione della citazione nell'ipotesi di nullità oltre che la definizione della lite (in senso difforme cfr., peraltro, in precedenza, Cass. n. 15879 del 2006, secondo cui la procura apposta a margine o in calce all'atto di citazione resta travolta dalla nullità dell'atto medesimo, del quale costituisce parte inscindibile per lo stretto collegamento funzionale esistente tra la "vocatio in ius" e la procura speciale apposta a margine o in calce-, sicché la rinnovazione della citazione richiede il rilascio da parte dell'attore di un altro mandato al difensore, restando esclusa la possibilità di un mero richiamo al mandato in precedenza conferito).

(Sentenza Ministero dell'Interno e Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali 05/11/2011, n. 23854)

DIRITTO CAMERALE

## Invariato il diritto annuale per il 2012

Con apposita nota, il Ministero dello Sviluppo Economico conferma, per il 2012, le misure del diritto camerale annuale già applicate nel 2011

Il Ministero dello Sviluppo Economico ha pubblicato sul proprio sito istituzionale la **nota n. 255658** dello scorso **27 dicembre**, con la quale sono stati fissati gli importi dovuti a titolo di **diritto camerale annuale** per il **2012**. Nella sostanza, vengono confermate le misure previste per lo scorso anno per tutti i soggetti obbligati.

Quest'anno, in luogo del consueto DM, è stata pubblicata la nota in esame in quanto, per effetto della **riformulazione** dell'art. 18 della L. 580/93 ad opera del DLgs. n. 23 del 2010 (Riforma dell'ordinamento delle Camere di commercio, industria e artigianato), l'**aggiornamento annuale** tramite provvedimento non costituisce più un passaggio necessario qualora le misure del tributo rimangano invariate.

In calce all'articolo sono indicati, in forma tabellare, gli **importi dovuti** e i criteri di determinazione del tributo.

Si ricorda che, come l'anno scorso, i **soggetti iscritti al REA** versano il diritto annuale nella misura fissa pari a **30 euro**.

Inoltre, oltre all'importo dovuto per la sede legale, l'impresa deve versare, per ogni eventuale **unità locale e/o sede secondaria**, un importo pari al **20%** di quello dovuto per la

### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

**sede principale**, fino a un massimo di **200 euro**. Le unità locali e le sedi secondarie di imprese con **sede principale all'estero** devono versare, per ciascuna unità o sede, l'importo di **110 euro**.

### Stabiliti gli importi per i nuovi iscritti

Vengono anche stabilite le misure del tributo per i **soggetti di nuova iscrizione**. Le nuove imprese individuali, iscritte nella sezione speciale oppure ordinaria del Registro delle imprese e i soggetti iscritti al REA, **dal 1° gennaio 2012** sono tenuti a corrispondere gli importi fissi riportati nelle tabelle sotto indicate; tutte le altre nuove imprese versano l'importo relativo alla **prima fascia** di fatturato, pari a 200 euro (ad eccezione delle società semplici agricole che versano 100 euro). In tal caso, il tributo deve essere versato **entro 30 giorni** dalla presentazione della domanda d'iscrizione.

Le nuove unità locali che si iscrivono nel corso del 2012, appartenenti ad imprese già iscritte, versano una somma pari al **20% degli importi** testé indicati.

Infine, sull'importo complessivo dovuto occorre aggiungere l'eventuale **maggiorazione** stabilita dalla **CCIAA di appartenenza**, fino al **20%** del diritto ordinariamente dovuto.

Si ricorda che, **salvo eventuali proroghe**, il diritto annuale deve essere versato, in un'unica soluzione, entro il termine per il pagamento del primo acconto delle imposte sui redditi (il **18 giugno 2012**, in quanto il 16 cade di sabato).

## Dal 1° gennaio, vale il nuovo tasso legale al 2,5%

L'aumento del tasso di interesse legale dall'1,5% al 2,5%, disposto con il DM 12 dicembre 2011, produce effetti ai fini fiscali e contributivi

Dal **1° gennaio 2012**, si applica il **tasso di interesse legale** (*ex art. 1284 c.c.*) nella nuova misura del **2,5%** in ragione d'anno. Il DM 12 dicembre 2011 ha, infatti, elevato l'aliquota di un punto percentuale, rispetto alla precedente dell'1,5%. Il tasso, come si ricorderà, aveva già subito un incremento **dall'1% all'1,5% nel 2010**, con validità dal 1° gennaio 2011.

Il **nuovo aumento al 2,5%** produce effetti sul piano fiscale e contributivo.

Per quanto riguarda le disposizioni fiscali, aumentano gli importi dovuti in caso di **ravvedimento operoso** (art. 132 del DLgs. n. 472/1997), mediante il quale è possibile regolarizzare i versamenti omessi, insufficienti o tardivi, beneficiando di una sanzione ridotta. Oltre alla sanzione ridotta, il contribuente deve corrispondere gli **interessi moratori** calcolati al tasso legale, che maturano giorno per giorno, in un periodo compreso fra la data entro cui doveva essere effettuato l'adempimento e la data di effettivo pagamento.

Poiché il nuovo tasso del 2,5% vale dal prossimo 1° gennaio, in base al meccanismo del *pro*

#### ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

#### ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

*rata temporis*, si applicherà il **tasso legale dell'1,5%** fino al **31 dicembre 2011**, e quello del **2,5% dal 1° gennaio 2012** fino alla data di versamento compresa.

Per quanto riguarda, poi, l'adesione ad **istituti deflativi** del contenzioso con opzione per il versamento rateale degli importi dovuti, dovrebbe applicarsi il principio di "**crystallizzazione**" del tasso di interesse legale. Tale regola si desume dalla circ. n. [28/2011](#) dell'Agazia delle Entrate, relativa all'accertamento con adesione. In quell'occasione, l'Agazia aveva infatti specificato che il tasso di interesse legale da tenere in considerazione è quello dell'**anno** in cui viene **perfezionato** l'atto di adesione e rimane **costante** anche qualora il versamento rateale continui negli anni successivi. In sintesi, se il perfezionamento dell'atto di adesione risale al 2011, per le rate successive alla prima si applica comunque il tasso legale dell'1,5%, benché le rate scadano in anni successivi. Tale regola dovrebbe quindi valere **anche per gli altri** istituti deflativi del contenzioso.

Più in generale, per gli istituti deflativi del contenzioso con pagamento rateale, l'incremento al 2,5% produce, sulle rate successive alla prima, i seguenti effetti: nell'**adesione agli inviti** al contraddittorio, gli interessi legali si calcolano dal giorno successivo al versamento della prima rata; nell'**adesione ai PVC**, gli interessi legali vanno calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale; nell'**accertamento con adesione**, come si è visto, gli interessi legali sono calcolati dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione; nell'**acquiescenza**, gli interessi legali sono calcolati dal giorno successivo al pagamento della prima rata; nella **conciliazione giudiziale**, gli interessi legali si calcolano dalla data dell'atto di conciliazione.

L'aumento al 2,5% del tasso legale **non** ha, invece, alcuna rilevanza per la rateizzazione dell'**imposta sostitutiva** dovuta per la **rivalutazione** delle partecipazioni non quotate e dei terreni. La misura degli interessi, infatti, non è connessa al tasso legale e resta ferma al **3%**.

## Spetta a un DM adeguare i coefficienti dell'usufrutto e delle rendite

Sempre sul fronte fiscale, è demandato all'emanazione di un **apposito DM** l'adeguamento al nuovo tasso legale dei **coefficienti** dell'usufrutto e delle rendite ai fini delle imposte indirette (imposta di registro, ipotecaria, catastale, di successione e donazione). In particolare, si tratta dei coefficienti per la determinazione del valore delle rendite perpetue o a tempo indeterminato, delle rendite o pensioni a tempo determinato, delle rendite e delle pensioni vitalizie, e dei diritti di usufrutto a vita.

Infine, quanto agli **interessi non computati per iscritto**, la nuova aliquota del 2,5% impatta sul calcolo degli interessi relativi ai capitali dati a mutuo e sugli interessi che concorrono alla formazione del reddito d'impresa.

**A livello contributivo**, l'aumento del tasso d'interesse legale concernerà, inoltre, le **sanzioni civili** dovute per omesso o ritardato pagamento dei contributi previdenziali e assistenziali. Tali sanzioni saranno quindi ridotte alla nuova misura del tasso legale al 2,5%

### ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

### ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

dal 1° gennaio 2012, nelle ipotesi di oggettive incertezze per orientamenti giurisprudenziali contrastanti sulla sussistenza dell'obbligo contributivo, oppure per il verificarsi di un fatto doloso di terzi (denunciato) o, ancora, nei casi di crisi, ristrutturazione o riconversione aziendale con forte rilevanza socio-economica per la situazione occupazionale locale e per il contesto produttivo del settore.

## Al 31 dicembre scade l'anno 2006, ma attenzione al vizio di notifica

Se c'è un vizio di notifica, il ricorso va notificato nell'anno nuovo, fermi restando i sessanta giorni per la proposizione

In un precedente articolo sono stati riepilogati, anche con apposite tabelle distinte per avvisi di **accertamento** e **cartelle di pagamento**, i termini di decadenza dal potere di notifica dei menzionati provvedimenti impositivi che sono, rispettivamente, il **2006** per gli avvisi di accertamento e le cartelle di pagamento derivanti da controlli formali *ex art. 36-ter* del DPR 600/73 e il **2007** per le cartelle di pagamento derivanti da liquidazioni automatiche *ex art. 36-bis* del DPR 600/73 (si veda "[Accertamenti: al 31 dicembre decaduto l'anno 2006](#)" del 19 dicembre 2011).

Tanto premesso, occorre in primo luogo ricordare **due aspetti** legati, per così dire, solo indirettamente ai termini decadenziali illustrati, che sono la delineazione del momento in cui la notifica si ritiene **perfezionata** e la rilevanza del vizio di nullità della notifica.

Per ciò che riguarda il **primo aspetto** è consolidata l'opinione secondo cui, per il notificante, quindi per l'ente impositore, **la notifica si perfeziona** con la consegna del plico all'agente notificatore (ad esempio, messo comunale) o, in caso di utilizzo del servizio postale, con la spedizione dell'atto.

Quindi, l'accertamento è tempestivo se perviene al contribuente dopo l'**1 gennaio 2012**, a condizione che la consegna/spedizione sia giunta entro il 31 dicembre.

In merito alla **seconda problematica** occorre ricordare che, a partire dalla sentenza delle Sezioni Unite n. [19854/2004](#), sono stati **affermati due principi**:

- in genere, **la nullità** della notifica dell'atto **non ne comporta l'invalidità**, in quanto, dal momento che il contribuente ha presentato il ricorso, egli ha dimostrato di essere edotto della pretesa vantata nei suoi confronti, quindi ha implicitamente **sanato** il vizio di notifica (su questo postulato è opportuno effettuare altre considerazioni, per le quali si veda "[La nullità della notifica legittima il ricorso «tardivo»](#)" del 28 febbraio 2011);
- la sanatoria **non si verifica** se posta in essere spirato il termine di decadenza per l'atto.

### Per il Fisco, vale la data di spedizione e non di ricezione

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto:inforoma@studiocastellano.com)

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
[info@studiocastellano.com](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

È chiaro che rimangono fermi gli **ordinari sessanta giorni** per notificare il ricorso, quindi, se un accertamento fosse stato notificato irrualmente a settembre 2011 (stiamo parlando di vizi di **nullità**, non di inesistenza, quindi perlopiù di irregolarità formali come la non corretta compilazione della relata, la mancanza di potere dell'agente notificatore o ancora l'aver immesso l'avviso di deposito non presso la porta ma nella buca delle lettere e così via), questo discorso non vale.

Invece, ove, ad esempio, l'atto o la cartella siano stati notificati dopo novembre e in tutto **dicembre**, il difensore deve, **salvo esigenze di celerità** per la notifica del ricorso, vagliare attentamente la regolarità della notifica: se vi fossero invalidità anche solo **formali**, il ricorso deve essere notificato dopo il 1° gennaio 2012 in quanto, in tal modo, la **sanatoria** (ovvero la notifica del ricorso) si verifica quando la decadenza (31 dicembre 2011) si è già formata, con **conseguente nullità** dell'atto (di recente, si veda la sentenza della Cassazione n. [12007](#) del 2011).

## Nuovi minimi senza ritenuta

Il provvedimento del 22 dicembre conferma la sostitutiva al 5% e prevede l'assenza di ritenute su compensi o ricavi percepiti dal 2012

Il provvedimento direttoriale n. 185820/2011 contiene **importanti precisazioni** in relazione alla tassazione sostitutiva prevista nell'ambito dei contribuenti "minimi", in quanto, oltre a **confermare la riduzione** dell'imposta al 5%, prevede l'**assenza di ritenute** sui compensi o ricavi percepiti dai minimi a decorrere dal 2012.

Il regime in questione, come noto, è stato oggetto di importanti modifiche ad opera dell'art. 27 del DL 98/2011, a decorrere dall'anno 2012, con cui è stata prevista una notevole riduzione dell'**imposta sostitutiva** che colpisce il reddito dei soggetti minimi, la quale **scende** dal 20% (applicabile ancora per l'anno 2011) **al 5%** (con decorrenza dall'anno 2012). Tale imposta, in ogni caso, è sostitutiva dell'Irpef, nonché delle addizionali regionali e comunali.

Sul punto, è bene ricordare che il regime dei minimi, nella versione in vigore fino al 2011, prevede l'applicazione delle **regole ordinarie** per quanto riguarda l'applicazione delle ritenute da parte del sostituto d'imposta (DM 2 gennaio 2008), il quale deve quindi operare una **ritenuta del 20% sui compensi percepiti** dai soggetti minimi per attività di **lavoro autonomo**, ovvero del **23%** (sulla metà) dei ricavi derivanti dallo svolgimento di **attività di intermediazione** (rapporti di agenzia, procacciamento d'affari, ecc.).

Tale **prelievo alla fonte**, soprattutto per i professionisti, determina situazioni creditorie anche significative in capo a tali soggetti, per i quali il **recupero non sempre** si determina del tutto **agevole**, considerando l'assenza di IVA ed IRAP (per i contributi previdenziali, la

### ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto:inforoma@studiocastellano.com)

### ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
[info@studiocastellano.com](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

**possibilità di compensazione** è limitata solamente ad alcune categorie di lavoratori autonomi sprovvisti di cassa previdenziale, ovvero per i geometri).

Prima dell'emanazione del provvedimento direttoriale, molti commentatori avevano giustamente focalizzato l'attenzione sulla **questione della ritenuta d'acconto**, la cui applicazione anche dopo le modifiche apportate dal DL 98/2011, avrebbe certamente creato **situazioni creditorie molto significative**, soprattutto per i professionisti, per i quali, a fronte di una tassazione sul reddito del 5%, il prelievo anticipato del 20% sui compensi avrebbe determinato notevoli difficoltà di recupero per i motivi anzidetti.

### **Resta la necessità di rilasciare una dichiarazione alla controparte**

La **novità** contenuta nel provvedimento direttoriale che, come anticipato, dispone la **non applicabilità** di alcuna ritenuta sui compensi o ricavi percepiti dai minimi a decorrere dal 2012, è quindi da salutare con favore, ferma restando la **necessità di rilasciare**, da parte dei soggetti in questione, una dichiarazione alla controparte in cui si attesta l'applicazione del regime dei minimi.

Qualche considerazione in più deve essere svolta per i **soggetti che già fruiscono del regime dei minimi** per l'anno 2011 e che mantengono i requisiti (compresi quelli "aggiunti" dal comma 2 dell'art. 27 del DL 98/2011) anche per l'anno 2012. Per tali soggetti, infatti, **eventuali compensi o ricavi** percepiti fino al 31 dicembre 2011, in relazione ad attività per le quali è prevista l'applicazione della ritenuta d'acconto, la misura della stessa rimane quella ordinaria, ragion per cui, laddove possibile, sembra certamente conveniente **rinviare l'incasso** dei ricavi o compensi all'anno 2012, così da poter **fruire della "nuova" regola** prevista dal punto 5 del provvedimento direttoriale del 22 dicembre scorso.

Si ricorda, a tale proposito, che sia le regole previste per l'applicazione delle ritenute da parte del sostituto d'imposta, sia le regole di determinazione del reddito per i contribuenti minimi, prevedono il **regime di "cassa"**, ragion per cui il rinvio al 2012 di compensi o ricavi porterebbe con sé un **duplice beneficio**: assenza di ritenuta d'acconto e applicazione del 5% sul reddito dell'anno 2012.

Infine, un'**avvertenza** per eventuali fatture emesse in questo periodo e già consegnate alla controparte ma che verranno pagate nell'anno 2012, per le quali è **opportuno** procedere all'annullamento e all'invio di un nuovo documento accompagnato dalla dichiarazione di non assoggettamento a ritenuta, a seguito di quanto previsto dal provvedimento direttoriale in commento.

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

#### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

## Il Decreto «Salva Italia» modifica la dilazione dei ruoli

Equitalia potrà prorogare la dilazione già concessa, mentre se c'è già decadenza è possibile una nuova dilazione «in proroga»

In sede di conversione del DL 201/2011 (la L. di conversione 22 dicembre 2011, n. 214, in vigore da oggi, è stata pubblicata sul Supplemento Ordinario n. 276 della Gazzetta Ufficiale n. 300 di ieri), sono state introdotte alcune disposizioni volte a modificare la **dilazione** delle somme iscritte a **ruolo** di cui all'art. 19 del DPR 602/73.

Tale articolo, si rammenta, prevede che il contribuente possa ottenere la **rateazione delle somme iscritte a ruolo**, previa domanda da presentare ad Equitalia, in presenza di uno stato di temporanea difficoltà finanziaria.

Il carico può essere rateizzato in un massimo di **72 rate mensili** e, a prescindere dall'importo, non è mai necessaria la prestazione della garanzia.

La **decadenza dal beneficio** della dilazione si verifica in caso di mancato versamento della **prima rata** o di due rate successive alla prima, anche non consecutive.

Passando alle modifiche del Decreto "Salva Italia", è stata reintrodotta la possibilità, per Equitalia, di concedere la cosiddetta "**dilazione in proroga**", sulla falsariga di ciò che era già stato contemplato dall'art. 2 comma 20 del DL 225/2010.

Per effetto del suddetto articolo, per le dilazioni concesse sino al **27 febbraio 2011**, Equitalia, sussistendo il peggioramento dello stato di temporanea difficoltà, può **riconcedere la dilazione** (si veda "[Direttiva Equitalia: rateazioni «in proroga» a lunga gittata](#)" del 28 aprile 2011).

L'art. 10 comma 13-*bis* del DL 201/2011 fa espresso riferimento alle cause di **decadenza** individuate dall'art. 19 del DPR 602/73, quindi o al **mancato versamento** della prima rata o al mancato versamento di due rate successive alla prima.

Pare quindi, come del resto è avvenuto per la precedente "dilazione in proroga", potersi sostenere che restano **esclusi dal beneficio** i contribuenti che non possono accedere alla dilazione dei ruoli in quanto in precedenza decaduti dalla dilazione degli "**avvisi bonari**" (sull'argomento, "[Il «Milleproroghe» amplia la dilazione dei ruoli, ma non troppo](#)" del 29 marzo 2011).

### Lo spartiacque è la legge di conversione

Ad ogni modo, relativamente alle dilazioni concesse sino alla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 201/2011, Equitalia può concedere una "dilazione in proroga"

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

#### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

ai contribuenti il cui piano di dilazione risulti **decaduto**, a condizione che:

- il debitore dimostri il **peggioramento** dello stato di **temporanea difficoltà** finanziaria, rispetto al momento in cui è stata domandata la prima dilazione;
- Equitalia **non abbia già concesso** la “dilazione in proroga” di cui all’art. 2 comma 20 del DL 225/2010.

Il DL 201/2011 introduce, inoltre, la possibilità di **prorogare**, a determinate condizioni, la rateazione dei ruoli, a condizione, però, che non sia già intervenuta decadenza.

Per fruire di ciò, il contribuente deve dimostrare il comprovato **peggioramento** della situazione di temporanea difficoltà finanziaria.

La menzionata proroga può essere disposta per una sola volta, per un ulteriore periodo e sino a settantadue mesi.

È possibile, in tale ipotesi, che il debitore richieda la previsione, nel piano di differimento, di **rate variabili** di importo crescente per ciascun anno, in luogo della rata costante.

## Nuovi minimi più duraturi per gli under

### 35

Il recente provvedimento direttoriale definisce con chiarezza i requisiti per accedere al regime dei minimi dal 2012 e la sua durata

L’emanazione del Provvedimento direttoriale del 22 dicembre 2011 (prot. 185820/2011) ha definito con esattezza il **perimetro** dei soggetti che potranno “**entrare**” nel regime dei **minimi dal 2012**, dopo le modifiche apportate dall’art. 27 del DL 98/2011, nonché il periodo di **permanenza** massima nel regime stesso. Focalizzando l’attenzione, in questo intervento, sui soggetti già in attività al 31 dicembre 2011, il Provvedimento direttoriale citato conferma che l’ingresso nel regime dei “nuovi” minimi è riservato a coloro che hanno intrapreso l’attività successivamente alla data del 31 dicembre 2007, e che presentino nel contempo sia i requisiti previsti dall’art. 1, commi da 96 a 99, della L. n. 244/2007 (“vecchi” minimi), sia quelli “aggiunti” dall’art. 27, comma 2, del DL 98/2011. Ciò sta a significare che il regime dei minimi, dal 2012, non è riservato solamente a coloro che erano già “**vecchi**” minimi fino al 2011, bensì a tutti coloro che, avendo iniziato l’attività successivamente al 31 dicembre 2007, presentino tutti i requisiti previsti alla data del 31 dicembre 2011.

Il Provvedimento direttoriale (§ 2.2) contiene un’importante precisazione, allorché, riferendosi al requisito di cui alla lett. b) del comma 2 dell’art. 27, secondo cui l’attività da esercitare **non** deve costituire **mera prosecuzione** di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente, dispone che tale preclusione “non opera laddove il

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

#### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

contribuente dia prova di aver **perso il lavoro** o di essere in mobilità per cause indipendenti dalla propria volontà". Tale precisazione, oltre ad essere condivisibile, risolve diverse situazioni riferite a lavoratori dipendenti che, a causa della crisi, hanno perso il posto di lavoro, ma che hanno continuato a svolgere la stessa attività aprendosi (forzatamente) una partita IVA.

Altra importante precisazione attiene a coloro che hanno intrapreso una nuova attività in **data successiva al 31 dicembre 2007**, avvalendosi del regime delle **nuove iniziative produttive**, di cui all'art. 13 della L. n. 388/2000, i quali "possono accedere al regime fiscale di vantaggio per i periodi di imposta residui al completamento del quinquennio ovvero non oltre il periodo di imposta di compimento del **trentacinquesimo** anno di età" (si pensi, ad esempio, ad un soggetto che ha iniziato l'attività nel 2009 all'età di 38 anni, fruendo del regime delle nuove iniziative produttive per il triennio 2009-2011, che può accedere al regime dei nuovi minimi per gli anni 2012 e 2013).

Relativamente alla **durata** del regime, il Provvedimento direttoriale fugge alcuni dubbi emersi nei mesi precedenti, precisando che:

- quale **regola generale**, il regime in questione di applica per il **periodo d'imposta di inizio** dell'attività e per i **quattro successivi**;
- in deroga, per i soggetti che **non hanno ancora compiuto 35 anni**, il regime può essere applicato anche oltre il quinquennio e, comunque, fino al periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età, senza esercitare alcuna opzione.

## Dopo la fuoriuscita, il rientro non è possibile

Di particolare rilevanza è la precisazione contenuta nel Provvedimento in commento (§ 3.3), secondo cui "coloro che, per scelta o al verificarsi di un motivo di esclusione, cessano di applicare il regime fiscale di vantaggio non possono più avvalersene, anche nell'ipotesi in cui, nel corso del quinquennio ovvero non oltre il periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età, tornino in possesso dei requisiti". In buona sostanza, una volta entrati nel regime dei minimi, il contribuente può restarci al massimo **cinque anni consecutivi** (o anche più se *under 35*) e l'eventuale uscita per qualsivoglia motivo ne impedisce il **rientro**, anche se nell'ambito del quinquennio si mantengano o si torni in possesso di tutti i requisiti. È probabile che l'Agenzia voglia impedire lo "spezzatino" da parte del contribuente che, per motivi di convenienza, intenda avvalersi del regime in questione valutando di volta in volta il comportamento da tenere, entrando e uscendo dal regime di anno in anno.

Infine, relativamente a coloro che "escono", in quanto non presentano i requisiti per poter accedere al nuovo regime dal 2012, si conferma il naturale **passaggio** al regime supersemplificato di cui al comma 3 dell'art. 27, non solo per coloro che hanno iniziato l'attività prima del 2008, ma anche per i soggetti che hanno iniziato **successivamente al 31**

### ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

### ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it



Professionisti d'Impresa  
Studio di Consulenza Societaria e Tributaria

**dicembre 2007** e che non presentano i requisiti “aggiunti” di cui al comma 2 dell’art. 27 (fermi restando quelli dei “vecchi” minimi).

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto:inforoma@studiocastellano.com)

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
[info@studiocastellano.com](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)