

D.L. 98/2011: Principali contenuti della “Manovra correttiva” in materia fiscale

7 Luglio 2011

Sulla *Gazzetta Ufficiale* n.155 del 6 luglio 2011 è stato pubblicato il **Decreto Legge 6 luglio 2011, n.98** recante “*Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria*”, in vigore dal 6 luglio 2011, che contiene alcune misure fiscali di particolare interesse per il settore delle costruzioni.

In particolare, tra le numerose disposizioni, si segnalano:

AMMORTAMENTO BENI GRATUITAMENTE DEVOLVIBILI (Art.23, co.10-11)

A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto (periodo d'imposta 2011), per i beni gratuitamente devolvibili al termine della concessione (come quelli oggetto di operazioni di “*project financing*”), viene introdotto un limite quantitativo ai fini della determinazione della quota d'ammortamento deducibile.

Infatti, sia se il contribuente scelga l'ammortamento “ordinario” (ai sensi degli artt. 102 e 103 del TUIR – D.P.R. 917/1986) o quello “finanziario” di tali beni (ai sensi dell'art. 104 del medesimo TUIR), viene previsto che la **quota d'ammortamento deducibile non possa in ogni caso superare l'1% del costo degli stessi beni**.

Secondo la disciplina vigente sino al periodo d'imposta 2010:

- in base all'ammortamento “finanziario”, il contribuente poteva dedurre, durante tutta la durata della concessione, una quota d'ammortamento pari al: costo complessivo del bene diviso il numero degli anni di durata della concessione,
- in base all'ammortamento “ordinario”, il contribuente poteva dedurre quote d'ammortamento calcolate in base all'applicazione di determinati coefficienti stabiliti, per ciascun bene e per ogni settore d'attività, dal D.M. 31 dicembre 1988 (es., per le imprese di costruzioni e relativamente agli immobili, è stabilito un coefficiente d'ammortamento pari al 3% del costo degli stessi).

Inoltre, con riferimento alle concessioni relative alla costruzione e gestione di opere pubbliche, viene abrogata la possibilità, prevista dall'art.104, comma 4, del TUIR, di dedurre quote d'ammortamento differenziate, da calcolare sull'investimento complessivo e determinate, caso per caso, con apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze in funzione del piano economico-finanziario della concessione.

Tale disposizione appare particolarmente penalizzante, poiché non solo fissa all'1% il limite massimo della quota d'ammortamento deducibile, ma anche perché elimina totalmente la possibilità di “*ammortamento differenziato*”, per le concessioni di costruzione e gestione di opere pubbliche[1].

In pratica, con tali vincoli, il periodo fiscale di completo ammortamento del bene viene esteso a 100 anni, a prescindere dalla durata della concessione (frequentemente pari a 30 anni).

Ciò crea un forte disincentivo all'utilizzo dello strumento del “*project financing*”, che dovrebbe essere invece stimolato, al fine di potenziare l'intervento degli operatori economici nella realizzazione di opere d'interesse pubblico, in un'ottica di efficienza del partenariato pubblico-privato.

Tra l'altro, la modifica normativa va ad incidere, con effetto retroattivo, anche sulle concessioni già avviate, invalidando i piani economici-finanziari a fondamento dei quali è stata definita la redditività dell'intervento e la conseguente adesione all'operazione.

Allo stesso modo, tale misura appare in netta controtendenza rispetto alla volontà di creare un quadro normativo di favore per tale strumento, ed, in genere, per la partecipazione del capitale privato alla realizzazione di nuove infrastrutture.

Sotto il profilo del maggior gettito, il Governo stima una maggiore entrata pari a 218,4 milioni di euro per il 2012 e 124,8 milioni di euro per il biennio 2013-2014 (ammortamento annuo ridotto da 453,7 milioni a 195 milioni di euro), senza considerare gli effetti negativi sul mercato futuro e sui progetti già avviati.

Come già espresso in un comunicato congiunto con Confindustria, Agi e Aiscat, l'Ance considera tale disposizione «*estremamente dannosa*» e ne chiede l'abrogazione anche alla luce dei profili di incostituzionalità riguardo al principio di “*capacità contributiva*” e dell'evidente violazione del principio di “*certezza del diritto*”.

RIDUZIONE DELLA RITENUTA DEL 10% (Art.23, co.8)

Da accogliere con favore **la riduzione dal 10% al 4% della ritenuta, operata dal 1° luglio 2010, sui bonifici relativi alle spese agevolate con le detrazioni del 36% e del 55%.**

Come noto, l'art.25 del D.L.78/2010 (convertito con modifiche nella Legge 122/2010) ha introdotto una ritenuta del 10% a titolo di acconto delle imposte sul reddito dovute dai beneficiari, con l'obbligo di rivalsa, all'atto dell'accredito dei pagamenti relativi ai

bonifici disposti dai contribuenti per beneficiare della detrazione IRPEF del 36% per interventi di ristrutturazione di immobili residenziali (attualmente applicabile fino al 31 dicembre 2012) e della detrazione del 55% per interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti (attualmente applicabile fino al 31 dicembre 2011).

In altri termini, le banche e le Poste italiane s.p.a., destinatarie dei bonifici di pagamento delle spese, operano una ritenuta a titolo d'acconto delle imposte dovute dall'impresa destinataria del pagamento.

La modifica ora intervenuta accoglie le istanze dell'Ance, secondo la quale la ritenuta si traduce unicamente in una minor disponibilità monetaria che va ad aggiungersi alle già ingenti problematiche finanziarie legate all'attuale congiuntura economica negativa ed alla conseguente "stretta creditizia" che sta vivendo il settore delle costruzioni.

In ordine alla decorrenza della disposizione, in attesa di specifici chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, **si ritiene che la riduzione della ritenuta operi con riferimento ai bonifici effettuati a decorrere dal 6 luglio 2011**, data di entrata in vigore del D.L. 98/2011.

RIPORTO DELLE PERDITE (Art.23, co.9)

Viene modificato il meccanismo di riporto delle perdite, disciplinato dall'art.84 del TUIR, che in origine prevedeva la possibilità di portare le perdite fiscali d'esercizio in diminuzione del reddito imponibile complessivo dei 5 periodi d'imposta successivi e sino a capienza di questo.

Le modifiche prevedono, in pratica:

- l'introduzione di un limite quantitativo al riporto della perdita negli esercizi successivi: la perdita di un periodo d'imposta può essere portata in diminuzione del reddito imponibile degli esercizi successivi, per un importo massimo pari all'80% del reddito imponibile conseguito in ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare,
- l'eliminazione del limite temporale per il riporto della perdita: la perdita può essere riportata negli esercizi successivi, senza il limite temporale attualmente previsto (5 anni dal conseguimento della stessa).

Per le imprese di nuova costituzione, inoltre, con riferimento alle perdite realizzate nei primi 3 periodi d'imposta dalla data di costituzione, non opera il limite quantitativo (dell'80% del reddito imponibile) per il riporto delle perdite negli esercizi successivi.

STUDI DI SETTORE (Art.23, co.28)

In tema di applicazione degli Studi di Settore viene prevista:

- a decorrere dall'anno 2012, la **proroga del termine di pubblicazione degli Studi in G.U.**, che viene fissata, dall'attuale 30 settembre, al 31 dicembre di ciascun periodo d'imposta d'applicazione. Eventuali integrazioni per particolari andamenti economici o dei mercati devono essere pubblicate in G.U. entro il 31 marzo del periodo d'imposta successivo a quello d'applicazione;
- in caso di **omessa presentazione del Modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli Studi di Settore**, laddove sia dovuto ed il contribuente non abbia provveduto alla presentazione dello stesso anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate, l'erogazione di:
 - o una sanzione pari a 2.065,83 euro (sanzione massima prevista dall'art.8, co.1, del D.Lgs. 471/1997, relativo a violazioni del contenuto e della documentazione delle dichiarazioni dei redditi e IVA),
 - o una sanzione tra il 150% e il 300% della maggior imposta dovuta, qualora siano accertate anche violazioni in materia di imposte dirette e il maggior reddito d'impresa accertato (a seguito della corretta applicazione degli Studi di Settore) sia superiore al 10% di quello dichiarato,
 - o una sanzione tra il 150% e il 300% della maggior imposta dovuta, qualora siano accertate anche violazioni in materia di IVA e la maggior imposta accertata (a seguito della corretta applicazione degli Studi di Settore) sia superiore al 10% di quella dichiarata ,
 - o una sanzione tra il 150% e il 300% della maggior imposta dovuta, qualora siano accertate anche violazioni in materia di IRAP e il maggior imponibile accertato (a seguito della corretta applicazione degli Studi di Settore) sia superiore al 10% di quello dichiarato;
- la possibilità di **applicazione dei metodi di "accertamento induttivo"** (previsto dall'art.39, del D.P.R. 600/1973), nell'ipotesi di omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei Modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli Studi di Settore, nonché di indicazioni di cause di esclusione o inapplicabilità degli Studi non sussistenti, a condizione che il maggior reddito d'impresa accertato (a seguito della corretta applicazione degli Studi di Settore) sia superiore al 10% di quello dichiarato;
- **l'eliminazione dell'obbligo di motivare**, nell'atto d'accertamento, le **ragioni che inducono gli uffici verificatori a disattendere le risultanze degli Studi di Settore**.

ESECUTIVI AVVISI D'ACCERTAMENTO (Art.23, co.30)

Viene **differito**, dal 1° luglio al **1° ottobre 2011**, il **termine** a decorrere **dal quale l'avviso d'accertamento diviene titolo esecutivo**, senza bisogno di procedere alla successiva iscrizione a ruolo per la riscossione (art.29, comma 1, lett.b, D.L. 78/2010,

convertito nella legge 122/2010).

REVISIONE CRITERI D'AMMORTAMENTO DEI BENI D'IMPRESA (Art.23, co.47)

In attesa della riforma fiscale, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012 (dal periodo d'imposta 2013), viene prevista la revisione della disciplina fiscale degli ammortamenti dei beni materiali e immateriali d'impresa, sulla base di criteri di sostanziale semplificazione che individuino:

- attività ammortizzabili individualmente, in funzione alla vita utile e a quote costanti,
- attività ammortizzabili cumulativamente, con aliquota unica di ammortamento.

La revisione sarà disposta con Decreto del Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri (ai sensi dell'art. 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400).

PROROGA DETASSAZIONE PREMI DI PRODUTTIVITÀ (Art.26)

Nell'ambito dell'omogeneizzazione delle agevolazioni fiscali e contributive previste per i premi di produttività[2] erogati a lavoratori dipendenti del settore privato, viene confermata, anche per il 2012, una tassazione agevolata del reddito dei lavoratori e uno sgravio dei contributi dovuti dal lavoratore e dal datore.

In particolare, le somme devono essere erogate in attuazione di quanto previsto da accordi o contratti collettivi aziendali o territoriali sottoscritti da associazioni dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, compresi i contratti aziendali sottoscritti ai sensi dell'accordo interconfederale del 28 giugno 2011 tra Confindustria, Cgil, Cisl e Uil.

L'esatta quantificazione dell'agevolazione sarà determinata dal Governo, sentite le parti sociali, entro il 31 dicembre 2011, nei limiti delle risorse stanziare con la legge di stabilità o previste a tali fini dalla vigente legislazione.

SANATORIA CONTROVERSIE PENDENTI (Art.39, co.12)

Al fine di ridurre il numero delle pendenze giudiziarie, viene prevista la possibilità di **definire le liti fiscali** in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, di **ammontare non superiore a 20.000 euro e pendenti**[3], alla data del 1° maggio 2011, dinnanzi alle Commissioni Tributarie e al Giudice ordinario in ogni grado del giudizio (e anche a seguito di rinvio).

La facoltà di definizione è riconosciuta al soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento dei seguenti importi:

- se il valore della lite[4] è di importo fino a 2.000 euro: **150 euro**,
- se il valore della lite è di importo superiore a 2.000 euro:
 - o il **10% del valore della lite**, in caso di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa, sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, alla data di presentazione della domanda di definizione della lite,
 - o il **50% del valore della lite**, in caso di soccombenza del contribuente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa, sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, alla predetta data,
 - o il **30% del valore della lite** nel caso in cui, alla medesima data, la lite penda ancora nel primo grado di giudizio e non sia stata già resa alcuna pronuncia giurisdizionale non cautelare sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio.

La sanatoria, inoltre, è ammessa nel rispetto delle seguenti tempistiche:

- 30 novembre 2011: pagamento degli importi dovuti, in un'unica soluzione;
- 31 marzo 2012: presentazione della domanda di definizione;
- 15 luglio 2012: trasmissione agli Organi giudiziari dell'elenco delle liti pendenti per le quali è stata presentata domanda di definizione;
- 30 settembre 2012:
 - o termine entro il quale le liti pendenti, per le quali è stata presentata domanda di definizione, risultano sospese,
 - o termine entro il quale gli uffici competenti devono depositare la comunicazione attestante la regolarità della domanda e del pagamento,
 - o termine di comunicazione al contribuente dell'eventuale diniego della domanda di definizione.

In ogni caso le liti fiscali definibili ai sensi della presente disposizione sono sospese sino al 30 giugno 2012.

Con **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate** verranno **stabilite** le modalità di **versamento**, presentazione della **domanda** di definizione ed **ogni altra disposizione applicativa**.

[1] Si tratta, in particolare, della possibilità di procedere all'ammortamento finanziario per quote differenziate anziché per quote costanti, coerentemente al piano economico-finanziario della concessione.

[2] In particolare, le somme devono essere correlate a incrementi di produttività, qualità, redditività, innovazione, efficienza organizzativa, ai risultati riferiti all'andamento economico o agli utili della impresa, o a ogni altro elemento rilevante ai fini del miglioramento della competitività aziendale.

[3] Ai sensi dell'art.16, comma 3, lett.a, della legge 289/2002, per "**lite pendente**", si intende *«quella in cui è parte l'Amministrazione finanziaria dello Stato avente ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione, per i quali alla data di entrata in vigore della presente legge, è stato proposto l'atto introduttivo del giudizio, nonché quella per la quale l'atto introduttivo sia stato dichiarato inammissibile con pronuncia non passata in giudicato. Si intende, comunque, pendente la lite per la quale [alla data del 29 settembre 2002] non sia intervenuta sentenza passata in giudicato»*.

[4] Ai sensi dell'art.16, comma 3, lett.c, della legge 289/2002, per "**valore della lite**", si intende *«l'importo dell'imposta che ha formato oggetto di contestazione in primo grado, al netto degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni collegate al tributo, anche se irrogate con separato provvedimento; in caso di liti relative alla irrogazione di sanzioni non collegate al tributo, delle stesse si tiene conto ai fini del valore della lite; il valore della lite è determinato con riferimento a ciascun atto introduttivo del giudizio, indipendentemente dal numero di soggetti interessati e dai tributi in esso indicati»*.

3638-Decreto Legge 06 luglio 2011, n.98 ALL1.pdf [Apri](#)