



Ministero dell'Economia e delle Finanze
Scuola superiore dell'Economia e delle Finanze Roma
Seminario specialistico
“Unico 2010”

Giugno 2010



Prof. Tonino Morina



“Indice degli argomenti”

Articoli, norme, circolari e risoluzioni

<i>Il modello “Unico” non è più Unico</i>	<i>da pag. 3 a</i>
<i>pag. 5</i>	
<i>Tempi per rimediare a dimenticanze</i>	<i>da pag. 6 a</i>
<i>pag. 17</i>	
<i>Modalità e tempi dei ravvedimenti</i>	<i>da pag. 18 a</i>
<i>pag. 20</i>	
<i>Le correzioni nei termini di presentazione</i>	<i>da pag. 21 a</i>
<i>pag. 26</i>	
<i>Per gli avvisi bonari 60 giorni in più</i>	<i>da pag. 27 a pag. 30</i>
<i>Il fisco mette sotto controllo compensazioni</i>	<i>da pag. 31 a pag. 38</i>
<i>Come si esegue il ravvedimento</i>	<i>pag. 39</i>
<i>Gli sconti sulle sanzioni</i>	<i>da pag. 40 a pag. 41</i>
<i>La deduzione Irap del 10% riduce il reddito</i>	<i>da pag. 42 a pag. 45</i>
<i>Gli studi di settore</i>	<i>da pag. 46 a pag. 52</i>
<i>Il giusto regime per chi inizia l'attività</i>	<i>da pag. 53 a pag. 59</i>
<i>Chi può applicare il regime dei minimi</i>	<i>da pag. 60 a pag. 65</i>
<i>Circolare 222/E</i>	<i>da pag. 66 a</i>
<i>pag. 67</i>	
<i>Risoluzione 74/E del 19 aprile 2007</i>	<i>da pag. 68 a</i>
<i>pag. 72</i>	
<i>Le novità fiscali della manovra 2010</i>	<i>da pag. 73 a pag. 77</i>



La dichiarazione unificata, che fino a qualche anno fa poteva comprendere i redditi, l'Iva e il 770, continua a perdere i pezzi

Il modello Unico non è più Unico

Francofonte, 26 giugno 2010

*Salvina Morina
Tonino Morina*

La prima volta di Unico è stata nel **1998** con il modello Unico 98 persone fisiche. Anche per il **2010** è confermata la denominazione “Unico” per i redditi delle persone fisiche. Dopo che per quasi 25 anni, dal modello 740/75 al modello 740/97, si è usata la denominazione “740” per le dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche, è questo **il tredicesimo** anno del modello Unico, che sta per “modello unificato compensativo”. È chiamato così perché consente:

- * l'unificazione di più dichiarazioni in quanto l'Unico può comprendere l'Iva e i redditi; già dalla modulistica dell'anno **2009**, si è “separata” dall'Unico anche la dichiarazione Irap, cioè l'imposta regionale sulle attività produttive;
- * di compensare i debiti e i crediti dei vari tributi, contributi e premi.

Dal 1999 la denominazione Unico è usata anche per le dichiarazioni annuali delle società di persone e studi associati e delle società di capitali e soggetti assimilati. Sono così scomparse le vecchie denominazioni modello 750 e modello 760, in conseguenza del fatto che dal 1999 il sistema dei versamenti unitari e la compensazione incrociata tra dare e avere di tributi, contributi e premi, riguardano tutti i contribuenti, titolari e non titolari di partita Iva, società di persone e società di capitali comprese. Già dallo scorso **anno 2009, per l'anno 2008**, “Unico” è una dichiarazione “unificata”, che può raccogliere al suo interno solo le dichiarazioni dei redditi e dell'Iva. Come i modelli 770, semplificato e ordinario che, avendo una scadenza diversa (31 luglio), da quella dell'Unico (di norma, 30 settembre), devono essere presentati separatamente dall'Unico, a partire dall'anno **2009, per il 2008**, anche la dichiarazione Irap deve essere presentata separatamente dall'Unico. Ed è così anche per le dichiarazioni da presentare nel **2010, per il 2009**.



1 A seguito delle novità recate dalla manovra d'estate 2009, di cui al decreto
2 legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102,
3 dal 2010, la denominazione Unico è ormai superata dalle norme che hanno
4 reso il modello "Unico" non più "Unico". La denominazione di Unico è
5 però superata in quanto, mentre fino a qualche anno fa, era possibile
6 comprendere nell'Unico, i redditi, l'Iva, l'Irap e il modello 770, già dal
7 2009 l'Unico può comprendere solo l'Iva e i redditi, anche perché, dalla
8 modulistica del 2009, si è "separata" dall'Unico la dichiarazione Irap, cioè
9 il modello per l'imposta regionale sulle attività produttive. Peraltro, a
10 seguito delle novità sulla stretta dei crediti Iva a partire dal 2010, di cui
11 all'articolo 10, del decreto legge 78/2009, per la dichiarazione annuale Iva
12 relativa al 2009, i contribuenti che intendono usare in compensazione, o
13 chiedere a rimborso il credito risultante dalla dichiarazione annuale Iva,
14 possono non comprendere tale dichiarazione in quella unificata, modello
15 Unico, presentando la dichiarazione annuale a partire dal mese di febbraio.
16 In pratica, l'Unico non sarà più una dichiarazione unificata, perché
17 conterrà solo i redditi. Considerato che dal 2010 la dichiarazione Iva può
18 essere presentata anche in modo separato dall'Unico, forse non sarebbe
19 male se, per i redditi, si ritornasse alle vecchie denominazioni, ancora
20 attuali, dei modelli 740 per le persone fisiche, 750 per le società di
21 persone e soggetti assimilati, 760 per i soggetti Ires e assimilati, e 760-bis
22 per gli enti non commerciali e assimilati.

Una semplificazione da fare: l'anno del modello uguale a quello di dichiarazione

15 Una semplificazione della modulistica Iva, Irap e Unico, potrebbe essere
16 quella relativa all'anno che si indica nel modello, anche per evitare le
17 complicazioni che derivano dalle denominazioni delle dichiarazioni annuali
18 dei redditi. Sia per i vecchi modelli 740, 750 e 760, introdotti dal 1975, sia
19 per il modello Unico introdotto dal 1998, in sostituzione dei vecchi modelli
20 740, si è usata sempre una denominazione che genera confusione. Ai modelli
21 di dichiarazione ha fatto sempre seguito l'anno di presentazione. Ad
22 esempio, con la denominazione modello 740/75 si intendeva la dichiarazione
23 relativa all'anno 1974. Lo stesso è successo e continua a capitare con la
24 denominazione dei modelli Unico, nonché dei modelli di dichiarazione
25 annuale dell'Iva, dell'Irap e dei modelli 770. Così, ad esempio, con la
denominazione **Unico 2009** persone fisiche, si intende la dichiarazione dei
redditi relativa all'anno **2008**. Le complicazioni sono evidenti per la ragione
che, in caso di controllo della documentazione, o in tutti gli altri casi in cui
sono richiesti i dati annuali dei redditi, si genera spesso confusione nel
chiedere la giusta annualità. Le complicazioni aumentano quando, nel caso
in cui i soggetti collettivi, società di persone o società di capitali, devono
presentare due dichiarazioni annuali, usando per due volte lo stesso modello.



1 Può essere il caso di una società di capitali che, dopo avere presentato il
2 modello **Unico 2010** società di capitali per dichiarare i redditi del **2009**,
3 cessa l'attività nel corso dei primi mesi del **2010**. In questo caso, poiché il
4 periodo d'imposta si è chiuso anteriormente al **31 dicembre 2010**, la società,
5 per dichiarare i redditi della frazione d'anno relativa al **2010**, dovrà
6 compilare nuovamente il modello Unico **2010**. La complicazione è evidente
7 per il semplice fatto che il sistema del Fisco mette in "linea" le due
8 dichiarazioni **Unico 2010** per lo stesso periodo d'imposta. In pratica, la
9 presentazione di due modelli duplica le dichiarazioni di un anno e, di
10 conseguenza, lascia "scoperta" l'altra annualità. Per eliminare queste
11 complicazioni, è indispensabile che l'anno del modello sia uguale a quello di
12 dichiarazione. Solo così, ad esempio, con la denominazione **Unico 2011**
13 persone fisiche o, se si cambia la denominazione, **740/2011** persone fisiche,
14 si potrà sapere con certezza che si tratta della dichiarazione dei redditi
15 relativa all'anno **2011**.

Novità in "pillole" del modello Unico 2010

11 Le più importanti novità **dell'Unico 2010 persone fisiche** sono le
12 seguenti:

- 12 ➤ è prevista, per i dipendenti del settore privato, un'imposta
13 sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionale e comunale, pari al dieci
14 per cento, sulle somme erogate per incremento della produttività;
- 14 ➤ è prevista una detrazione d'imposta del 20% per
15 l'acquisto di mobili, apparecchi televisivi e computer finalizzati all'arredo
16 di immobili ristrutturati per i quali è stato chiesto il beneficio dello sconto
17 Irpef del 36%;
- 16 ➤ gli eredi o gli acquirenti di un immobile, oggetto di lavori
17 di riqualificazione energetica (detrazione del 55%) nel corso del 2008,
18 possono rideterminare il numero delle rate in cui ripartire la detrazione
19 residua.

Novità in "pillole" del modello Iva 2010

19 Le più importanti novità del **modello Iva 2010** sono le seguenti:

- 20 ➤ sono stati soppressi i campi riservati all'indicazione della
21 residenza anagrafica (persone fisiche) e del domicilio fiscale (persone
22 giuridiche);
- 21 ➤ dal **2010** possono presentare la dichiarazione in via
22 autonoma i contribuenti che intendono usare in compensazione, o chiedere
23 a rimborso il credito risultante dalla dichiarazione annuale Iva.



*La “guida” per le dichiarazioni correttive, integrative a favore,
a sfavore, con le sanzioni e gli interessi dovuti*

*Unico 2010: i tempi per rimediare
a errori e “dimenticanze”*

Francofonte, 26 giugno 2010

Salvina Morina

Tonino Morina

Sono già passati più di 14 anni da quando è scomparso, nel gennaio del 1999, all'età di quasi 90 anni, il Grande Maestro Silvio Moroni, che è stato il primo cronista tributario della storia del Sole 24-Ore. Rimangono però ancora vivi e attuali i suoi insegnamenti. Uno dei desideri di Silvio Moroni era quello di avere un Fisco più semplice che tutti potessero capire, senza le complicazioni inutili che, come era solito dire, servivano solo a rendere più costoso per i contribuenti il rapporto con il Fisco. Per Moroni doveva prevalere sempre il principio “l'importante è pagare” e chi paga, aggiungeva, merita sempre il perdono. Per Moroni “la giustizia sostanziale deve sempre prevalere sulla giustizia formale”. Da qualche tempo anche l'amministrazione finanziaria ha recepito questi insegnamenti, non punendo più gli errori formali.

Sbagliare in campo fiscale è la cosa più facile che possa capitare

Come ricordava il grande maestro Silvio Moroni, “sbagliare in campo fiscale è la cosa più facile che possa capitare”. Ed è quello che spesso capita in tema di dichiarazioni annuali dei redditi, dell'Iva e dell'Irap. Moroni ha anche insegnato che i diritti del cittadino-contribuente non possono essere calpestati. Per fortuna, grazie alla riforma delle sanzioni in vigore dal 1° aprile 1998 (decreti legislativi 471, 472 e 473, del 18 dicembre 1997), per il contribuente è possibile rimediare agli errori commessi senza subire le



1 pesanti sanzioni del passato che, in alcuni casi, portavano al fallimento del
2 contribuente, magari solo per errori formali o dimenticanza della firma nelle
3 dichiarazioni annuali dei redditi o dell'Iva. Rimane fermo che chi fa il
4 proprio dovere e dichiara il giusto ai fini fiscali, come entrate e come spese,
5 non ha nulla da temere. In ogni caso, per quanto riguarda gli accertamenti
6 emessi dal Fisco, nessuno strumento induttivo, parametri, redditometro o
7 studi di settore, o le indagini finanziarie fatte in modo superficiale e
8 approssimativo, può obbligare il contribuente a dichiarare più di quanto
9 effettivamente incassa. Noi, diceva Silvio Moroni, non dobbiamo permettere
10 a nessuno di disturbare ingiustamente chi fa il proprio dovere. Bisogna avere
11 tanta pazienza e gridare con forza le proprie ragioni. Chi ha ragione, non
12 deve desistere. Negli ultimi tempi si parla di trasparenza, interpello,
13 autotutela e diritti del contribuente: gli strumenti che esistono e quelli che
14 sono in formazione vengono da lontano. Sono frutto degli insegnamenti e del
15 coraggio del grande maestro Silvio Moroni.

***Con la riforma delle sanzioni in vigore dal 1° aprile 1998 rimedi con mini-
penalità***

12 Come si è detto, da qualche anno è anche possibile rimediare agli errori
13 commessi. Tutti i contribuenti, prima di presentare le dichiarazioni annuali
14 dei redditi, dell'Iva e dell'Irap, fanno bene a verificare i dati indicati, anche
15 perché i dubbi rimangono fino al momento in cui si deve presentare il
16 modello e, purtroppo, anche dopo. Per fortuna, a partire dalla riforma delle
17 sanzioni, in vigore dal 1° aprile 1998, le dichiarazioni annuali possono
18 essere oggetto di correzioni o integrazioni. La correzione si distingue dalle
19 integrazioni, per la ragione che la dichiarazione correttiva è quella che può
20 essere presentata entro i termini ordinari di scadenza, mentre le dichiarazioni
21 integrative, sia se a favore del contribuente, sia se a sfavore, si presentano
22 dopo la scadenza del termine. Nella seconda facciata del modello Unico
23 2010 persone fisiche, per i redditi del 2009, subito dopo l'indicazione del
24 codice fiscale, si deve specificare il tipo di dichiarazione che si presenta,
25 barrando le relative caselle. La prima casella "redditi" deve essere barrata se
viene presentata la dichiarazione dei redditi. Ci sono poi altre caselle, da
barrare in base al tipo di dichiarazione che si presenta insieme a quella dei
redditi, come, ad esempio, il modello Iva 2010, per i contribuenti tenuti alla
dichiarazione unificata, modello Unico 2010.

La correttiva nei termini

23 Nella seconda facciata del modello Unico 2010 persone fisiche, per i redditi
24 del 2009, sono presenti altre caselle che vanno barrate nel caso di
dichiarazione correttiva o integrativa.



1 Il contribuente che, dopo avere presentato la dichiarazione annuale Iva, Irap,
2 modello Unico compreso, si accorge di avere commesso errori o
3 dimenticanze può presentare una dichiarazione “correttiva nei termini”,
4 barrando sul frontespizio l’apposita casella. Può essere il caso di un
5 contribuente che, nel mese di luglio 2010, presenta il modello Unico 2010
6 persone fisiche e che, prima della scadenza del termine, fissata per il 30
7 settembre 2010, si accorge di avere dimenticato di indicare alcuni oneri
8 sostenuti nell’anno 2009.

9 Egli può presentare, entro il 30 settembre 2010, in via telematica un nuovo
10 modello Unico, completo in tutte le sue parti, che sostituisce integralmente il
11 primo modello Unico 2010 già presentato.

12 Nelle istruzioni per la compilazione del modello Unico 2010 persone fisiche,
13 parte seconda “guida alla compilazione della dichiarazione”, al paragrafo 3
14 “compilazione del frontespizio”, alla voce “dichiarazione correttiva nei
15 termini”, si legge che nell’ipotesi in cui il contribuente intenda, prima della
16 scadenza del termine di presentazione, rettificare o integrare una
17 dichiarazione già presentata, deve compilare una nuova dichiarazione,
18 completa di tutte le sue parti, barrando la casella “Correttiva nei termini”. In
19 tal modo è possibile esporre redditi non dichiarati in tutto o in parte ovvero
20 evidenziare oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione, non indicati in
21 tutto o in parte in quella precedente. I contribuenti che presentano la
22 dichiarazione per integrare la precedente, devono effettuare il versamento
23 della maggiore imposta, delle addizionali regionale e comunale
24 eventualmente dovute.

25 Se dal nuovo modello Unico risulta un minor credito dovrà essere versata la
differenza rispetto all’importo del credito utilizzato a compensazione degli
importi a debito risultanti dalla precedente dichiarazione.

Se dal nuovo modello Unico risulta, invece, un maggior credito o un minor
debito la differenza rispetto all’importo del credito o del debito risultante
dalla dichiarazione precedente potrà essere indicata a rimborso, ovvero come
credito da portare in diminuzione di ulteriori importi a debito.

L’integrazione di Unico a favore senza sanzioni

Nel caso in cui il contribuente intende invece presentare una dichiarazione
integrativa, sono previste due caselle, una che riguarda la “dichiarazione
integrativa a favore” e l’altra che riguarda “la dichiarazione integrativa”,
cioè quella a sfavore del contribuente. Al riguardo, nelle istruzioni per la
compilazione del modello Unico 2010 persone fisiche, parte seconda “guida
alla compilazione della dichiarazione”, al paragrafo 3 “compilazione del
frontespizio”, alla voce “integrazione della dichiarazione”, si legge che
scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione, il contribuente può



1 rettificare o integrare la stessa presentando, secondo le stesse modalità
2 previste per la dichiarazione originaria, una nuova dichiarazione completa di
3 tutte le sue parti, su modello conforme a quello approvato per il periodo
4 d'imposta cui si riferisce la dichiarazione. Presupposto per poter presentare
5 la dichiarazione integrativa è che sia stata validamente presentata la
6 dichiarazione originaria.

7 Per quanto riguarda quest'ultima, si ricorda che sono considerate valide
8 anche le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dal termine di
9 scadenza, fatta salva l'applicazione delle sanzioni.

10 Il contribuente che segnala nel frontespizio di presentare una "dichiarazione
11 integrativa a favore", barrando la relativa casella, specifica infatti che sta
12 presentando una dichiarazione a favore dopo la scadenza del termine. La
13 dichiarazione a favore del contribuente può riguardare errori od omissioni
14 contenuti nel modello Unico 2009 presentato entro il 30 settembre 2009 in
15 via telematica. La rettifica a favore del contribuente che, per esempio, si è
16 dimenticato di indicare oneri sostenuti o versamenti effettuati nel modello
17 Unico 2009 presentato lo scorso anno nei termini, cioè entro il 30 settembre
18 2009, non è soggetta a sanzioni perché riguarda una dichiarazione "bonaria":
19 il contribuente, cioè, corregge una dichiarazione nella quale ha pagato più di
20 quanto doveva. La correzione si esegue, presentando il modello Unico 2009,
21 entro il 30 settembre 2010, barrando la casella "dichiarazione integrativa a
22 favore" e senza pagare alcuna sanzione. Le sanzioni sono infatti previste per
23 chi, non avendo presentato la dichiarazione, la presenta entro 90 giorni o per
24 chi paga meno del dovuto. Non è invece punibile chi ha pagato più del
25 dovuto e, prima di presentare la dichiarazione relativa all'anno successivo, in
questo caso prima di presentare il modello Unico 2010, per i redditi del
2009, chiede la rettifica della precedente dichiarazione presentata nei
termini.

18 Nelle richiamate istruzioni per la compilazione del modello Unico 2010
19 persone fisiche, parte seconda "guida alla compilazione della dichiarazione",
20 al paragrafo 3 "compilazione del frontespizio", alla voce "dichiarazione
21 integrativa a favore", si legge che questa casella deve essere barrata nei
22 seguenti casi:

23 ➤ presentazione di una dichiarazione integrativa, a norma dell'articolo
24 2, comma 8 bis, del Dpr 322 del 1998, entro il termine previsto per la
25 presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo,
per correggere errori od omissioni, che abbiano determinato l'indicazione di
un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un
minor credito; in questo caso l'eventuale credito risultante da tale



1 dichiarazione può essere usato in compensazione a norma del decreto
2 legislativo 241/1997, ovvero richiesto a rimborso;

3 ➤ presentazione di una dichiarazione integrativa, a norma dell'articolo
4 2, commi 8 e 8 bis, del Dpr 322 del 1998, per la correzione di errori od
5 omissioni non rilevanti per la determinazione della base imponibile,
6 dell'imposta, né per il versamento del tributo e che non siano di ostacolo
7 all'esercizio dell'attività di controllo.

L'integrazione di Unico a sfavore con sanzioni e interessi

8 Il contribuente che segnala nel frontespizio di presentare una "dichiarazione
9 integrativa", specifica infine che sta presentando una dichiarazione a suo
10 sfavore, cioè con l'indicazione di maggiori somme dovute. In proposito,
11 nelle istruzioni per la compilazione del modello Unico 2010 persone fisiche,
12 parte seconda "guida alla compilazione della dichiarazione", al paragrafo 3
13 "compilazione del frontespizio", alla voce "dichiarazione integrativa", si
14 legge che questa casella deve essere barrata in caso di presentazione di una
15 dichiarazione integrativa:

16 ➤ nelle ipotesi di ravvedimento previste all'articolo 13 del decreto
17 legislativo 472/1997, entro il termine per la presentazione della
18 dichiarazione relativa all'anno successivo; può essere il caso, ad esempio, di
19 un contribuente che ha presentato nei termini l'Unico 2009 e intende
20 integrarlo per indicare alcuni redditi che aveva ommesso in sede di
21 presentazione di Unico 2009; questa dichiarazione può essere presentata
22 entro il 30 settembre 2010, sempreché non siano iniziati accessi, ispezioni o
23 verifiche; sono dovuti i maggiori tributi, le sanzioni in misura ridotta e gli
24 interessi;

25 ➤ nell'ipotesi prevista dall'articolo 2, comma 8, del Dpr 322 del 1998,
26 entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata
27 presentata la dichiarazione, per correggere errori od omissioni che abbiano
28 determinato l'indicazione di un minore reddito o, comunque, da cui
29 consegua un minore debito d'imposta o un maggiore credito e fatta salva
30 l'applicazione delle sanzioni; per le maggiori somme dovute, scaduti i
31 termini per fruire della riduzione delle sanzioni in caso di ravvedimento
32 entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno
33 successivo, le somme dovute, se non versate, le sanzioni e gli interessi
34 saranno chiesti dall'agenzia delle Entrate e dagli istituti previdenziali per gli
35 eventuali contributi dovuti.

36 Nel caso di presentazione della "dichiarazione integrativa", è necessario
37 evidenziare nella stessa quali quadri o allegati della dichiarazione
38 originaria sono oggetto di aggiornamento e quali non sono stati invece
39 modificati.



Pertanto, nelle caselle relative ai quadri compilati presenti nel riquadro “Firma della dichiarazione” e nelle caselle presenti nel riquadro “Tipo di dichiarazione” del frontespizio della dichiarazione integrativa, in sostituzione della barratura, dovrà essere indicato uno dei seguenti codici:

“1” quadro o allegato compilato senza modifiche sia nella dichiarazione originaria sia nella dichiarazione integrativa;

“2” quadro o allegato compilato nella dichiarazione integrativa, ma assente o compilato diversamente nella dichiarazione originaria;

“3” quadro o allegato presente nella dichiarazione originaria ma assente nella dichiarazione integrativa.

Le dichiarazioni “a favore”, “a sfavore” e quelle “dimenticate” nel cassetto

Si deve rilevare che, come previsto per legge:

la dichiarazione “a favore”, cioè con crediti a favore del contribuente, può essere presentata entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo (articolo 2, comma 8 bis, Dpr 322/1998);

la dichiarazione “a sfavore”, cioè con debiti del contribuente, può invece essere presentata entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (articolo 2, comma 8, Dpr 322 del 1998).

In aggiunta alle dichiarazioni a favore e quelle a sfavore, esiste anche una terza casistica di dichiarazioni: quelle “dimenticate” nel cassetto e non presentate, di cui si viene a conoscenza magari dopo qualche anno. Negli ultimi anni, è infatti in aumento il numero delle dichiarazioni che risultano “omesse” al sistema dell’anagrafe tributaria. Sono frequenti i casi di contribuenti che, pur essendo obbligati a presentare tutti gli anni le dichiarazioni Iva, redditi e Irap, si trovano con degli anni per i quali non le hanno presentate. Esistono anche casi di contribuenti che, avendo dimenticato di presentare una dichiarazione con importi a credito, presentano la successiva, riportando i crediti della dichiarazione omessa. In questi casi, il sistema dell’anagrafe tributaria, in sede di controllo automatizzato della dichiarazione presentata, a norma dell’articolo 36-bis del Dpr 600/1973 e dell’articolo 54-bis, del decreto Iva, Dpr 633/1972, non riconoscerà i crediti riportati in quanto non risulta presentata la dichiarazione dell’anno precedente. La conseguenza è che, con la comunicazione di irregolarità inviata dall’agenzia delle Entrate, sarà chiesto al contribuente di pagare le somme relative ai crediti “sconosciuti” al Fisco, cioè quelli riportati dalla



1 dichiarazione “omessa”, con l’aggiunta di sanzioni e interessi. Il rimedio a
2 queste “dimenticanze” può essere sanato presentando le dichiarazioni anche
3 dopo qualche anno, fermi restando i poteri di controllo dell’agenzia delle
4 Entrate in tema di regolarità dei versamenti, dei crediti e di tutti gli elementi
5 risultanti dalle dichiarazioni presentate in ritardo e considerate “omesse” per
6 legge, con la conseguente applicazione delle sanzioni dovute per l’omessa
7 presentazione e per gli eventuali versamenti omessi o eseguiti in ritardo. E’
8 infatti previsto che la dichiarazione annuale dei redditi, dell’Iva o dell’Irap,
9 presentata dopo 90 giorni dalla scadenza è considerata “omessa”. Il rimedio
10 di presentare le dichiarazioni considerate “omesse” può essere conveniente
11 per i contribuenti che hanno regolarmente pagato le somme dovute, ma che
12 si accorgono dopo qualche anno che non è stata presentata una dichiarazione
13 annuale. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a 90 giorni si
14 considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione
15 delle somme dovute in base agli imponibili in esse indicati. Esistono anche
16 casi di contribuenti, con dichiarazione “omessa” perché presentata dopo i 90
17 giorni, con crediti legittimamente risultanti dalla dichiarazione considerata
18 “omessa” riportati dal contribuente nelle dichiarazioni successive. Crediti
19 che sono stati anche usati in compensazione con i versamenti da fare.
20 Rimangono comunque fermi i poteri dell’ufficio locale delle Entrate che può
21 sempre controllare la legittimità dei crediti usati in compensazione, anche se
22 risultanti da una dichiarazione omessa, perché presentata dopo i 90 giorni
23 dalla scadenza. Al riguardo, per i contribuenti che si “dimenticano” la
24 dichiarazione nel cassetto, valgono i chiarimenti forniti dall’agenzia delle
25 Entrate, nella circolare 54/E del 19 giugno 2002. Per chiarezza, si riportano
la domanda e la risposta relative a un contribuente che aveva eseguito i
versamenti in ritardo ma non aveva presentato la dichiarazione.

17 “**Domanda.** Se un contribuente procede al versamento delle imposte entro i
18 termini di cui all’articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n.
19 472 del 1997 ma non procede a sanare la violazione relativa all’omessa
20 presentazione della dichiarazione dei redditi, la sanzione irrogabile rimane
21 comunque quella fissa di cui all’articolo 1 del decreto legislativo n. 471 del
22 1997 in quanto l’imposta risulta comunque versata dal contribuente?”

21 “**Risposta.** Nel caso in esame è stata omessa la presentazione della
22 dichiarazione e il versamento delle relative imposte; il contribuente provvede
23 a regolarizzare solo il versamento delle imposte ai sensi dell’articolo 13,
24 comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 472 del 1997, entro il termine
25 per la presentazione della dichiarazione relativa all’anno nel corso del quale
è stata commessa la violazione, oltre agli interessi e alla sanzione di cui
all’articolo 13 del decreto legislativo n. 241 del 1997 Ovviamente, il
ravvedimento è possibile se non sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche ed



1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

altre attività di accertamento delle quali il contribuente sia formalmente a conoscenza. Riguardo alla violazione relativa all'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, qualora l'imposta accertata dall'ufficio sia stata completamente versata dal contribuente e, dunque, non sono dovute maggiori imposte rispetto a quelle già versate, si applica la sanzione da 258 a 1.032 euro, ai sensi dell'articolo 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997, aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili. Ciò in quanto per imposta dovuta si ritiene che debba intendersi la differenza tra l'imposta accertata e quella versata a qualsiasi titolo". Le regole previste per le dichiarazioni annuali dei redditi, valgono anche per le dichiarazioni annuali dell'Iva e dell'Irap. Insomma, per chi si è "dimenticato" di presentare la dichiarazione, che magari ha poi presentato dopo un anno, ma ha pagato tutte le somme dovute o ha chiuso la dichiarazione a credito, la sanzione applicabile varia da 258 euro a 1.032 euro. L'eventuale atto di contestazione che sarà notificato al contribuente potrà anche essere definito con la riduzione a un quarto della sanzione, effettuando il pagamento entro i 60 giorni previsti dopo la notifica dell'atto di contestazione. In pratica, si potrà pagare la sanzione di 64 euro, cioè pari a un quarto di 258 euro, con troncamento dei decimali.

I tipi di ravvedimento

Sono diversi i tipi di ravvedimento individuati dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Con il ravvedimento, i contribuenti possono sanare:

- il mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme risultanti dalla dichiarazione a titolo di acconto o di saldo; attenzione: il ravvedimento è possibile solo per i tributi; non si possono cioè sanare i mancati pagamenti dei contributi Inps, anche se si versano con lo stesso modello F24;

- le violazioni relative al contenuto della dichiarazione non incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo e che non ostacolano un'attività di accertamento in corso; ad esempio, l'omessa o errata indicazione dei dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e del suo rappresentante; redazione della dichiarazione non in conformità al modello approvato dal Ministero delle Finanze;

- gli errori e le omissioni nelle dichiarazioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo; le irregolarità sanabili sono di due tipi:

- a) errori rilevabili in sede di liquidazione o di controllo formale delle imposte dovute a norma degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del Dpr 600/73; ad esempio, errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili e



delle imposte; indicazione in misura superiore a quella spettante di detrazioni di imposta, di oneri deducibili o detraibili, di ritenute d'acconto e di crediti di imposta; la sanzione del 30 per cento della maggiore imposta dovuta o del minor credito usato si riduce al 3 per cento a condizione che, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, venga presentata la dichiarazione integrativa e venga eseguito il pagamento della sanzione ridotta, delle imposte dovute e degli interessi;

b) errori ed omissioni non rilevabili in sede di liquidazione o di controllo formale delle imposte dovute a norma degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del Dpr 600/73; ad esempio, omessa o errata indicazione di redditi; errata determinazione di redditi, esposizione di indebite detrazioni d'imposta ovvero di indebite deduzioni dall'imponibile; la sanzione del 100% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito spettante si riduce al 10 per cento a condizione che, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, venga presentata la dichiarazione integrativa e venga eseguito il pagamento della sanzione ridotta, delle imposte dovute e degli interessi;

- la mancata presentazione della dichiarazione entro il termine prescritto.

Entro 90 giorni la sanzione minima di 258 euro si riduce a un dodicesimo

I contribuenti che presentano l'Unico entro 90 giorni dalla scadenza possono valersi del ravvedimento spontaneo previsto dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, come modificato dall'articolo 16 del decreto legge n. 185 del 29 novembre 2008, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, pubblicata sul supplemento ordinario n. 14/L alla Gazzetta ufficiale n. 22 del 28 gennaio 2009. La lettera c) del suo comma 1 dispone: "La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza ... ad un **dodicesimo** del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni".

Due sanzioni per l'Unico completo in ritardo

Per i contribuenti che presentano l'Unico in ritardo, ma entro novanta giorni dalla scadenza, sono quindi applicabili tante distinte sanzioni per ogni dichiarazione compresa nella dichiarazione unificata. Le sanzioni possono essere anche due. Si può fare l'esempio di una persona fisica che, non presentando l'Unico 2010 entro il 30 settembre 2010, lo presenta



1 tardivamente in via telematica entro il 29 dicembre 2010. La persona fisica,
2 titolare di partita Iva, entro la predetta data presenta un modello Unico 2010,
3 contenente le due dichiarazioni dei redditi e dell'Iva. Per la tardiva
4 presentazione delle due dichiarazioni, tenuto conto che la sanzione
5 applicabile è di 258 euro per ciascuna dichiarazione, ha diritto alla riduzione
6 a un dodicesimo del minimo di ciascuna sanzione. Deve quindi la sanzione
7 minima di 21 euro, cioè un dodicesimo arrotondato di 258 euro, per ogni
8 dichiarazione presentata tardivamente, in totale 42 euro. Nei confronti dei
9 contribuenti, che non pagano la penalità ridotta ad un dodicesimo del
10 minimo per ciascuna dichiarazione presentata tardivamente, sempre entro i
11 novanta giorni dal termine originario di scadenza, è applicabile il cumulo
12 giuridico, che è invece escluso in caso di ravvedimento spontaneo. Resta
13 però fermo che, anche in caso di applicazione del cumulo giuridico,
14 l'eventuale definizione agevolata può essere fatta pagando comunque un
15 importo non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le
16 violazioni più gravi relative a ciascun tributo. Infatti, l'articolo 17, comma 2,
17 del decreto legislativo 472/97 stabilisce che «È ammessa definizione
18 agevolata con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione
19 irrogata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti
20 per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto
21 per la proposizione del ricorso». Nel caso del contribuente che presenta
22 tardivamente l'Unico entro novanta giorni dal termine di scadenza, ma non
23 paga le sanzioni ridotte ad un dodicesimo del minimo, la definizione
24 agevolata comporta perciò un pagamento comunque non inferiore a un
25 quarto del minimo. Ad esempio, se l'Unico comprende i redditi e l'Iva, la
definizione agevolata può essere fatta, pagando un quarto del minimo per
ciascuna dichiarazione presentata tardivamente. Il quarto del minimo
corrisponde a 64 euro (un quarto di 258 euro, con troncamento dei decimali)
per ciascuna dichiarazione, in totale 128 euro. È evidente che il contribuente
che presenta la dichiarazione tardiva entro i novanta giorni dal termine, fa
bene se paga entro lo stesso termine le due penalità ridotte ad un dodicesimo
del minimo, che corrispondono complessivamente a 42 euro (21 euro, cioè
un dodicesimo di 258 euro con troncamento dei decimali, per due).

Pagamento sanzioni con il modello F24

Il contribuente persona fisica che presenta tardivamente in via telematica
l'Unico 2010 persone fisiche, comprendente le due dichiarazioni, dei redditi
e dell'Iva, deve versare le relative penalità con il modello F24, sempre entro
lo stesso termine del 29 dicembre 2010. Nel caso sopra esemplificato, le
sanzioni da pagare e i relativi codici tributo da usare sono i seguenti:



•21 euro per la dichiarazione dei redditi, a titolo di sanzione altre imposte dirette, codice tributo 8908;

•21 euro per la dichiarazione Iva, a titolo di sanzione Iva, codice tributo 8904.

Il contribuente, in luogo dei predetti codici tributo, può anche usare il codice 8911 «sanzione per altre violazioni tributarie» e pagare le due penalità cumulativamente, indicando il solo codice 8911. Vale sempre il principio «l'importante è pagare». Il contribuente che si ravvede, per sua e altrui memoria, fa bene a comunicare il ravvedimento eseguito all'agenzia delle Entrate, direzione provinciale o ufficio locale.

Nella comunicazione può anche allegare copia del versamento relativo al ravvedimento eseguito. Per sanare la tardiva presentazione dell'Unico, comprendente le dichiarazioni dei redditi e dell'Iva, sono perciò dovuti complessivamente 42euro.

Due vie per sanare i pagamenti: perdono «breve» o «lungo»

Per i ritardati od omessi versamenti, è applicabile il ravvedimento breve o lungo. Ravvedimento spontaneo che, dal 29 novembre 2008, è diventato più «leggero». Infatti, le sanzioni applicabili per i tardivi o omessi versamenti sono state ridotte dall'articolo 16 del decreto legge n. 185 del 29 novembre 2008, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2. In caso di ravvedimento, la riduzione della sanzione del 30% a un ottavo del minimo (3,75%) passa a un dodicesimo del minimo, cioè al 2,5%, e quella a un quinto del minimo (6%) «passa» a un decimo del minimo, cioè al 3 per cento. Perciò, un dodicesimo di 30 è 2,5, mentre un decimo è uguale a 3.

Mini-sanzioni a partire dal 29 novembre 2008

Considerata la riduzione delle sanzioni, in ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto, il ravvedimento è possibile a condizione che il contribuente paghi, oltre al tributo dovuto e agli interessi del 3% annuo fino al 31 dicembre 2009 e dell'1% annuo dal 1° gennaio 2010:

• la sanzione del 2,5% della somma pagata in ritardo, se effettua la regolarizzazione entro 30 giorni dalla scadenza;

• la sanzione del 3% della somma pagata in ritardo, se effettua la regolarizzazione entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale ha commesso la violazione.

Sanzioni dal 100 al 200% per i falsi crediti senza definizione agevolata

Per il calcolo delle sanzioni sui crediti inesistenti, occorre segnalare le novità recate dal comma 8 dell'articolo 10 della manovra d'estate, decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102. Esso dispone che all'articolo 27, comma 18 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185



1 convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, dopo il secondo periodo è
2 aggiunto il seguente: <<Per le sanzioni previste nel presente comma, in
3 nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16,
4 comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.
5 472>>. Il richiamato comma 18 dell'articolo 27, del decreto legge 29
6 novembre 2008, n. 185, stabilisce che l'utilizzo in compensazione di crediti
7 inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal
8 cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. L'articolo 16,
9 comma 3, del decreto legislativo 472/1997, dispone che entro il termine
10 previsto per la proposizione del ricorso, è possibile definire la controversia
11 con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione indicata e
12 comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le
13 violazioni più gravi relative a ciascun tributo. Il comma 2 dell'articolo 17,
14 del decreto legislativo 472/1997, stabilisce che è ammessa definizione
15 agevolata con il pagamento di un importo pari a un quarto della sanzione
16 irrogata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti
17 per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto
18 per la proposizione del ricorso. In definitiva, il contribuente che userà in
19 compensazione crediti inesistenti, è punibile con la sanzione dal 100 al
20 200% della misura dei crediti stessi, sanzione che è in ogni caso esclusa
21 dalla definizione agevolata, con la riduzione a un quarto, come prevista dai
22 predetti articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18
23 dicembre 1997, n. 472.

Le irregolarità al bivio tra violazioni sostanziali o formali

16 Per pagare le penalità applicabili in caso di ravvedimento, i contribuenti
17 devono operare una importante distinzione tra violazioni di natura formale e
18 violazioni di natura sostanziale. Sono sanzionabili solo le violazioni di
19 natura sostanziale. Nessuna sanzione è invece applicabile per le violazioni di
20 natura formale o per le violazioni potenzialmente sostanziali che di fatto
21 sono formali. Si considerano «violazioni formali» le omissioni e gli errori
22 che non incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo. Si
23 considerano «violazioni sostanziali» le omissioni e gli errori che incidono
24 sulla determinazione e sul pagamento del tributo, violazioni rilevabili cioè
25 sia in sede di liquidazione delle somme dovute in base alla dichiarazione
prodotta, sia in sede di rettifica della stessa. Oltre alla distinzione tra
violazioni «formali» e «sostanziali», esiste una terza distinzione che riguarda
le violazioni di natura «potenzialmente sostanziale», in quanto al momento
in cui il contribuente esegue il ravvedimento non si sono ancora manifestate.
Insomma, l'errore è di natura sostanziale solo sulla carta (si veda la circolare
77/E del 3 agosto 2001).



Modalità e tempi dei ravvedimenti spontanei

1. Chi può chiedere il perdono

I contribuenti, che omettono o eseguono tardivamente adempimenti o versamenti o commettono irregolarità nelle dichiarazioni annuali dei redditi, dell'Irap, dell'Iva, dei sostituti d'imposta (modello 770), possono valersi del ravvedimento.

2. Sanzioni ridotte per chi si pente spontaneamente

I contribuenti che si "pentono" fruiscono delle riduzioni automatiche delle sanzioni applicabili, a condizione che le violazioni oggetto di regolarizzazione non siano state già constatate e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento -inviti di comparizione, questionari, richiesta di documenti, eccetera - delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza. Insomma, il perdono deve essere spontaneo.

3. Il perdono per chi ha omesso l'Unico 2009 "on line"

Le dichiarazioni sono considerate valide se presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine, ferma restando l'applicazione delle sanzioni per il relativo ritardo. Le dichiarazioni presentate dopo 90 giorni si considerano omesse ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle somme dovute in base agli imponibili indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta. Ad esempio, chi non presenta in via telematica entro il 30 settembre 2010 l'Unico 2010, può valersi del ravvedimento, in scadenza il 29 dicembre 2010.

4. Sanzioni per l'Unico 2010 presentato entro 90 giorni

I contribuenti che presentano Unico 2010 entro novanta giorni dalla scadenza del termine, per pagare le sanzioni relative alla tardiva presentazione, devono verificare quante sono le dichiarazioni presentate tardivamente, perché a ogni dichiarazione corrisponde un'autonoma sanzione. Le sanzioni possono essere anche due. Si può fare l'esempio di una persona fisica che, non avendo presentato l'Unico 2010 entro il 30 settembre 2010, lo presenta tardivamente in via telematica entro il 29 dicembre 2010. La persona fisica, titolare di partita Iva, entro la predetta data presenta un modello Unico 2010, contenente le due dichiarazioni dei redditi e dell'Iva. Per la tardiva presentazione delle due dichiarazioni,



1 tenuto conto che la sanzione applicabile è di 258 euro per ciascuna
2 dichiarazione, ha diritto alla riduzione a un dodicesimo del minimo di
3 ciascuna sanzione. Deve quindi la sanzione minima di 21 euro, cioè un
4 dodicesimo arrotondato di 258 euro, per ogni dichiarazione presentata
5 tardivamente, in totale 42 euro.

5. I due tipi di ravvedimento: “breve” o “lungo”

6 Per sanare gli omessi o tardivi versamenti dei tributi, i contribuenti
7 dispongono di due tipi di ravvedimento, meglio conosciuti come
8 ravvedimento “breve” e ravvedimento “lungo”. Il ravvedimento “breve” o
9 “mensile” può essere effettuato entro i 30 giorni successivi alla scadenza; il
10 ravvedimento “lungo” o “annuale” può essere effettuato entro il termine di
11 presentazione della dichiarazione relativa all’anno nel corso del quale è
12 commessa la violazione.

6. Ravvedimento “lungo” dei contribuenti di Unico

13 I contribuenti tenuti all’Unico 2010, sia se persone fisiche, sia se soggetti
14 collettivi, con termine di presentazione in via telematica al 30 settembre
15 2010, che hanno omesso o versato tardivamente somme risultanti dalla
16 dichiarazione relativa al 2008, Unico 2009, o degli acconti per il 2009,
17 possono, entro la predetta data, valersi del ravvedimento spontaneo. Per
18 questi contribuenti, il 30 settembre 2010 scade anche il termine per
19 presentare una dichiarazione integrativa per correggere errori e omissioni
20 commessi nella dichiarazione precedente Unico 2009.

7. Il modello Unico 2009 integrativo “on line”

21 I contribuenti che presentano l’Unico 2010 in via telematica, che devono
22 rimediare a errori commessi nell’Unico 2009, devono presentare in via
23 telematica la dichiarazione integrativa, modello Unico 2009, entro il 30
24 settembre 2010.

8. Per pagare si usa il modello F24

25 Tutti i contribuenti, comprese le persone fisiche senza partita Iva, usano il
modello F24.

9. Compensabili anche le somme del perdono



1 Per i versamenti dovuti in seguito a ravvedimento, i contribuenti possono
2 usare in compensazione i crediti indicati nelle dichiarazioni annuali, se non
3 chiesti a rimborso; sono altresì compensabili i crediti previdenziali
4 risultanti dalle denunce contributive o dalle dichiarazioni annuali, nonché i
5 crediti spettanti al contribuente per nuove assunzioni, investimenti o altro.

10. Il perdono per i tributi

6 In caso di ravvedimento in materia di Iva, Irap e imposte sui redditi, per
7 sanare omessi versamenti di tributi, il contribuente compila il modello F24
8 nel quale indica l'importo del tributo, degli interessi, e delle sanzioni del
9 2,5% o del 3 per cento. Il ravvedimento per gli omessi versamenti può
10 riguardare solo i tributi, ma non i contributi o premi, anche se per i relativi
11 pagamenti si usa il modello F24. Chi si ravvede deve versare con lo stesso
12 modello F24 le somme dovute, più la sanzione del 2,5% o del 3%, più gli
13 interessi legali del 3% annuo dal giorno successivo alla scadenza del
14 pagamento, fino al giorno di pagamento compreso. Dal 1° gennaio 2010, gli
15 interessi legali sono stati abbassati di due punti, in quanto la misura del 3%
16 è stata ridotta all'1 per cento, con decreto ministero dell'Economia e delle
17 Finanze del 4 dicembre 2009, pubblicato sulla Gazzetta ufficiale n. 291 del
18 15 dicembre 2009.



Le correzioni o integrazioni di Unico, Irap e modelli 770

Le correzioni nei termini di presentazione

Dichiarazioni correttive entro il termine per la presentazione

Nel caso cui il contribuente intende, prima della scadenza del termine di presentazione, rettificare o integrare una dichiarazione già presentata, deve compilare una nuova dichiarazione, completa di tutte le sue parti, barrando la casella "Correttiva nei termini".

Correzioni nei termini con versamenti o con crediti

Chi "corregge" nei termini ordinari di scadenza una dichiarazione già presentata, può riportare i redditi non dichiarati in tutto o in parte, ovvero evidenziare oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione, non indicati in tutto o in parte in quella precedente.

Correzioni con versamenti

Chi presenta la dichiarazione per integrare la precedente, deve effettuare il versamento della maggiore imposta, delle addizionali regionale e comunale eventualmente dovute. Se dal nuovo modello risulta un minor credito dovrà versare la differenza rispetto all'importo del credito usato a compensazione degli importi a debito risultanti dalla precedente dichiarazione.

Correzioni con crediti

Se dal nuovo modello risulta, invece, un maggior credito o un minor debito, la differenza rispetto all'importo del credito o del debito risultante dalla dichiarazione precedente potrà essere indicata a rimborso, o come credito da portare in diminuzione di ulteriori importi a debito.



La dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza

*Entro 90 giorni, per il Fisco la
dichiarazione è "valida"*

Le dichiarazioni sono considerate valide se presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine, ferma restando l'applicazione delle sanzioni per il relativo ritardo. Le dichiarazioni presentate dopo 90 giorni si considerano omesse ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle somme dovute in base agli imponibili indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta.

*Sanzione di 258 euro, ravvedibile
con il pagamento ridotto a un
dodicesimo del minimo*

Chi non presenta in via telematica entro **il 30 settembre 2010** l'Unico **2010**, può valersi del ravvedimento, in scadenza il **29 dicembre 2010**. Chi presenta Unico **2010** entro 90 giorni dalla scadenza del termine, per pagare le sanzioni relative alla tardiva presentazione, deve verificare quante sono le dichiarazioni presentate tardivamente, perché a ogni dichiarazione corrisponde un'autonoma sanzione. Le sanzioni possono essere anche **due**. Si può fare l'esempio di una persona fisica che, non presentando l'Unico **2010** entro il **30 settembre 2010**, lo presenta tardivamente in via telematica entro il **29 dicembre 2010**. La persona fisica, titolare di partita Iva, entro la predetta data presenta un modello Unico **2010**, contenente le **due** dichiarazioni dei redditi e dell'Iva. Per la tardiva presentazione delle **due** dichiarazioni, tenuto conto che la sanzione applicabile è di 258 euro per ciascuna dichiarazione, ha diritto alla riduzione a **un dodicesimo** del minimo di ciascuna sanzione. Deve quindi la sanzione minima di **21 euro**, cioè **un dodicesimo** arrotondato di 258 euro, per ogni dichiarazione presentata tardivamente, in totale



**ORDINE dei DOTTORI COMMERCIALISTI
e degli ESPERTI CONTABILI di
MESSINA**

1	
2	
3	
4	
5	
6	
7	
8	
9	
10	
11	
12	
13	
14	
15	
16	
17	
18	
19	
20	
21	
22	
23	
24	
25	

42 euro.



La dichiarazione integrativa a favore entro un anno

Dichiarazioni integrative a favore entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo

E' possibile presentare una dichiarazione integrativa, a norma dell'articolo 2, comma 8 bis, del Dpr 322 del 1998, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, per correggere errori od omissioni, che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito; in questo caso l'eventuale credito risultante da tale dichiarazione può essere usato in compensazione a norma del decreto legislativo 241/1997, ovvero richiesto a rimborso.

Nessuna sanzione per chi integra entro un anno la precedente dichiarazione

La dichiarazione a favore del contribuente può riguardare errori od omissioni contenuti nel modello Unico 2009 presentato entro il 30 settembre 2009 in via telematica. La rettifica a favore del contribuente che, per esempio, si è dimenticato di indicare oneri sostenuti o versamenti effettuati nel modello presentato lo scorso anno nei termini, cioè entro il 30 settembre 2009, non è soggetta a sanzioni perché riguarda una dichiarazione "bonaria": il contribuente, cioè, corregge una dichiarazione nella quale ha pagato più di quanto doveva. La correzione si esegue, presentando il modello Unico 2009, entro il 30 settembre 2010, barrando la casella "dichiarazione integrativa a favore" e senza pagare alcuna sanzione. Non è infatti punibile chi ha pagato più del dovuto e, prima di presentare la dichiarazione relativa all'anno successivo, in questo caso prima di presentare il modello Unico 2010, per i redditi del 2009, chiede la rettifica della precedente dichiarazione presentata nei termini.



***Le dichiarazioni integrative entro un anno
per correggere errori di natura formale***

***Dichiarazioni integrative per
correggere errori di natura formale
entro il termine previsto per la
presentazione della dichiarazione
relativa al periodo d'imposta
successivo***

***Nessuna sanzione per chi
integra entro un anno la
precedente dichiarazione
per correggere errori
formali***

I contribuenti possono presentare una dichiarazione integrativa, a norma dell'articolo 2, comma 8 bis, del Dpr 322 del 1998, per la correzione di errori od omissioni non rilevanti per la determinazione della base imponibile, dell'imposta, né per il versamento del tributo e che non siano di ostacolo all'esercizio dell'attività di controllo.

Per le irregolarità di carattere formale, è stabilita la non applicazione di penalità se la regolarizzazione (spontanea) avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione. Perciò, nessuna sanzione è applicabile se viene presentata una dichiarazione integrativa della precedente presentata nei termini, per correggere errori ed omissioni non incidenti sulla determinazione dei tributi.



*Le dichiarazioni integrative entro il quarto anno
per correggere errori di natura formale*

*Dichiarazioni integrative per
correggere errori di natura formale
entro il 31 dicembre del quarto
anno successivo a quello in cui è
stata presentata la dichiarazione.*

*Nessuna sanzione per chi
integra entro il 31
dicembre del quarto anno
successivo la dichiarazione
presentata per correggere
errori formali*

I contribuenti possono presentare una dichiarazione integrativa, a norma dell'articolo 2, comma 8, del Dpr 322 del 1998, per la correzione di errori od omissioni non rilevanti per la determinazione della base imponibile, dell'imposta, né per il versamento del tributo e che non siano di ostacolo all'esercizio dell'attività di controllo.

Per le irregolarità di carattere formale, è stabilita la non applicazione di penalità se la regolarizzazione (spontanea) avviene entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Perciò, nessuna sanzione è applicabile se si presenta una dichiarazione integrativa della precedente presentata nei termini, per correggere errori ed omissioni non incidenti sulla determinazione dei tributi.



Le integrazioni “a sfavore” fino al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione

Le integrazioni a sfavore del contribuente entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Scaduti i termini per il ravvedimento, sarà il Fisco a chiedere sanzioni e interessi.

E' possibile presentare una dichiarazione integrativa, a norma dell'articolo 2, comma 8, del Dpr 322 del 1998, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un minore reddito o, comunque, da cui consegua un minore debito d'imposta o un maggiore credito e fatta salva l'applicazione delle sanzioni.

Per le maggiori somme dovute, scaduti i termini per fruire della riduzione delle sanzioni in caso di ravvedimento entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, le somme dovute, se non versate, le sanzioni e gli interessi saranno chiesti dall'agenzia delle Entrate e dagli istituti previdenziali per gli eventuali contributi dovuti.



Comunicazione all'intermediario solo se prevista nell'incarico

***Per gli avvisi bonari di Unico, Iva e Irap,
60 giorni in più per sanare le richieste del Fisco***

Tonino Morina

Per le comunicazioni di irregolarità, cosiddetti “avvisi bonari”, di Unico, Iva, Irap e modelli 770, l’invio delle comunicazioni sarà fatto all’intermediario, ma solo se previsto nell’incarico di trasmissione delle dichiarazioni. Per sanare eventuali irregolarità, il contribuente che opta per l’invio dell’avviso telematico all’intermediario e alla contestuale accettazione da parte di quest’ultimo a riceverlo, avrà 60 giorni di tempo in più per procedere alla regolarizzazione, in luogo dei 30 giorni previsti in caso di comunicazione cartacea al contribuente. La doppia scelta, che va fatta in sede di presentazione della dichiarazione mediante la barratura delle caselle “Invio avviso telematico all’intermediario” e “Ricezione avviso telematico”, inserite nel frontespizio, a cura, rispettivamente, del contribuente e dell’intermediario, costituisce la condizione imprescindibile affinché l’avviso telematico sia inviato all’intermediario. Come affermato dall’agenzia delle Entrate, con il comunicato stampa del 4 novembre 2009, con la “doppia opzione” si avrà un doppio beneficio: l’intermediario potrà gestire tutto il ciclo delle attività connesse alla dichiarazione, mentre il contribuente, oltre a godere di un termine più ampio per regolarizzare la propria posizione, potrà fare a meno di rivolgersi ai servizi di assistenza dell’agenzia delle Entrate. Sarà infatti il professionista ad attivare direttamente l’eventuale fase di gestione delle irregolarità. Con provvedimento del direttore dell’agenzia delle Entrate, Attilio Befera, del 3 novembre 2009, sono stati definiti il contenuto e la modalità della risposta telematica. Con la circolare n. 47/E del 4 novembre 2009 l’agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti in materia. L’avvio della nuova procedura ha già interessato le dichiarazioni presentate nel 2008 per il periodo d’imposta 2007 per le quali è stato possibile esprimere l’opzione per la domiciliazione degli esiti del controllo automatizzato; pertanto, per le dichiarazioni nel cui frontespizio sono stata barrate le relative caselle, l’agenzia delle Entrate invierà l’avviso telematico all’intermediario, in luogo dell’invio della comunicazione cartacea al contribuente. Nella circolare 47/E, l’agenzia delle Entrate avverte che l’accettazione da parte del professionista, che ha curato la trasmissione della dichiarazione di



ricevere l'avviso telematico, può essere dallo stesso revocata qualora sussistano impedimenti di natura oggettiva che ostacolano la gestione degli esiti del controllo automatizzato. In questo caso, l'intermediario deve segnalare tale evenienza mediante l'apposita funzione prevista all'interno di ENTRATEL. La segnalazione deve essere effettuata entro trenta giorni dalla ricezione dell'avviso telematico. Le cause di impossibilità oggettiva che è possibile segnalare sono individuate nelle seguenti fattispecie:

- cessazione del rapporto di assistenza con il contribuente;
- impossibilità a reperire il contribuente;
- altre rilevanti situazioni che giustificano il rifiuto dell'avviso telematico.

La tempestiva segnalazione da parte dell'intermediario comporta, per la posizione cui si riferisce l'avviso telematico, l'automatico invio della comunicazione cartacea tramite raccomandata con avviso di ricevimento direttamente al contribuente. Nel caso di gravi, ripetuti e immotivati rifiuti alla gestione degli avvisi da parte dell'intermediario, l'ufficio che constati l'insussistenza di motivazione al mancato svolgimento dell'attività procederà alla revoca dell'abilitazione al servizio ENTRATEL.

Comunicazione di Unico

Come si è detto, l'invio con mezzi telematici delle comunicazioni degli esiti delle dichiarazioni presentate in via telematica sarà fatto dall'agenzia delle Entrate all'intermediario, ma solo "se previsto nell'incarico di trasmissione". Solo in questo caso, la comunicazione di irregolarità, cosiddetto avviso bonario, sarà inviata all'intermediario che ha presentato le dichiarazioni in via telematica che, di conseguenza, ha l'obbligo di informare il contribuente sugli esiti della dichiarazione, per consentirgli di regolarizzare la dichiarazione e fruire della riduzione delle sanzioni prevista dall'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 462/97. E' infatti stabilito che gli intermediari <<portano a conoscenza dei contribuenti interessati, tempestivamente e comunque nei termini di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462... gli esiti della liquidazione delle dichiarazioni contenuti nell'invito>> fatto dall'agenzia delle Entrate con mezzi telematici. Il termine di cui al richiamato articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 462/97, <<decorre dal sessantesimo giorno successivo a quello di trasmissione>> telematica dell'avviso all'intermediario incaricato.

I nuovi termini per sanare la comunicazione di irregolarità

Per chiarezza, si riporta l'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 462/97. Esso stabilisce che <<L'iscrizione a ruolo non è eseguita, in tutto o in parte, se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede a pagare le



1 somme dovute ... entro trenta giorni dal ricevimento della
2 comunicazione>> inviata a seguito dei controlli automatizzati <<ovvero
3 della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di
4 autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal
5 contribuente o dal sostituto d'imposta. In tal caso, l'ammontare delle
6 sanzioni dovute è ridotto ad un terzo e gli interessi sono dovuti fino
7 all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della
8 comunicazione>>.

9 Tenuto conto che il termine di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto
10 legislativo 462/97 è di 30 giorni, ne consegue che:

- 11 • entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, gli intermediari
12 devono portare a conoscenza dei contribuenti interessati gli esiti della
13 liquidazione delle dichiarazioni contenute nell'invito;
- 14 • a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla trasmissione degli
15 esiti delle dichiarazioni presentate e comunicati all'intermediario incaricato,
16 il contribuente ha trenta giorni di tempo per regolarizzare la dichiarazione;
17 in pratica, il termine per sanare la dichiarazione irregolare diventa di 90
18 giorni.
19
20
21
22
23
24
25



Le regole per le dichiarazioni presentate “on line” dal 2008

A chi interessa

La novità riguarda le dichiarazioni annuali dei redditi, dell’Iva, dell’Irap, e dei sostituti d’imposta presentate in via telematica a partire dal 2008, da parte degli incaricati alla presentazione delle dichiarazioni “on line”.

La comunicazione “on line” all’intermediario

A partire dalle dichiarazioni presentate dal 1° gennaio 2008, l’agenzia delle Entrate comunicherà, con mezzi telematici, all’incaricato abilitato, ***se previsto nell’incarico di trasmissione***, le dichiarazioni che risultano irregolari in seguito alla liquidazione automatizzata.

La condizione prevista dalla norma

Se previsto nell’incarico di trasmissione, l’incaricato alla presentazione telematica, entro trenta giorni dall’invito ricevuto con mezzi telematici, dovrà comunicare ai contribuenti l’esito della liquidazione della dichiarazione.

I tempi per pagare le somme dovute

Il contribuente potrà regolarizzare la dichiarazione pagando le somme dovute, più le sanzioni ridotte al 10% e gli interessi, entro trenta giorni, da calcolare a decorrere dal sessantesimo giorno successivo a quello di presentazione telematica della comunicazione inviata all’incaricato. In pratica, il contribuente ha 90 giorni di tempo dalla comunicazione.

Contenuto e modalità della risposta telematica

Con provvedimento del direttore dell’agenzia delle Entrate del 3 novembre 2009, sono stati definiti il contenuto e la modalità della risposta telematica (articolo 2-bis, comma 4, decreto legge 203/2005).



Dal 2010 i crediti Iva, per importi superiori a 10mila euro, si possono usare solo dopo la presentazione della dichiarazione

Il Fisco mette sotto controllo le compensazioni

a cura di Salvina Morina e Tonino Morina

Dal 2010, le compensazioni Iva con il modello F24 sono sotto il controllo del Fisco. Sono stati anche “allungati” i termini per l’utilizzo dei crediti Iva annuali, che scaturiscono dalle dichiarazioni annuali Iva, o infrannuali che risultano dal modello Iva TR. La “stretta”, che riguarda i crediti Iva di importo superiore a 10mila euro, è entrata in vigore dal 1° gennaio 2010. Inoltre, i contribuenti che, dal 1° gennaio 2010, intendono usare in compensazione crediti Iva per importi superiori a 15mila euro annui hanno l’obbligo di chiedere l’apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni dalle quali emerge il credito. Le nuove regole introdotte dalla manovra d’estate, di cui all’articolo 10, del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, con l’obiettivo di rendere più rigorosi i controlli per contrastare il fenomeno legato alle compensazioni di crediti inesistenti, sono perciò entrate in vigore dal 1° gennaio 2010. Occorre anche precisare che la stretta sulle compensazioni dei crediti Iva annuali o infrannuali riguarda solo i casi in cui il contribuente compensa nel modello F24 il credito Iva con i versamenti di altri tributi, contributi e premi. Le nuove norme sono invece irrilevanti nel caso in cui il contribuente esegue la vecchia compensazione “Iva da Iva”.

Le denominazioni usate per distinguere la compensazione tra i debiti e i crediti sono diverse.

La compensazione vecchia e nuova

La più ricorrente denominazione distingue la compensazione tra vecchia e nuova. La compensazione vecchia, denominata anche “interna”, “semplice” o “verticale”, è quella tradizionale ed era la sola che si poteva fare fino a qualche anno fa; è quando si usa il credito per compensare i debiti della stessa natura (Iva da Iva, Irpef da Irpef, Irap da Irap, eccetera). Chi esegue la vecchia compensazione non è obbligato a presentare il modello F24. La nuova compensazione, introdotta dal maggio del 1998 dal decreto legislativo 241/97, è chiamata anche compensazione “esterna”, “mista” o “orizzontale”; essa consente lo scambio tra debiti e crediti di tributi, contributi e premi, di diversa natura; così, ad esempio, il credito Iva può essere usato per compensare i versamenti di tributi, contributi o premi, da effettuare con il



1 modello F24, cioè con gli importi a debito di qualsiasi sezione dello stesso
2 modello F24, Iva compresa. Chi si vale della compensazione introdotta dal
3 decreto legislativo 241/97 deve presentare il modello F24, anche nel caso in
4 cui il saldo è uguale a zero, perché i crediti sono di importo pari o superiore
5 ai debiti. I crediti possono essere usati indifferentemente per le vecchie e per
6 le nuove compensazioni.

Dal 2010 in vigore le nuove regole

7 Come confermato dalla stessa agenzia delle Entrate, con un comunicato
8 stampa del 2 luglio 2009, le regole sulle compensazioni previste dalla
9 manovra d'estate 2009 sono scattate dal 1° gennaio 2010, fermo restando che
10 la "stretta" sui crediti riguarderà solo i crediti Iva annuali o infrannuali.
11 Nessuna stretta perciò sugli altri crediti, Irpef, Irap, Ires, contributi
12 previdenziali, o altro, che potranno essere usati liberamente, nel rispetto
13 delle regole finora vigenti. Il comma 1 del richiamato articolo 10 della
14 manovra d'estate 2009 introduce nuove disposizioni allo scopo di
15 contrastare gli abusi e corrispondentemente per incrementare la liquidità
16 delle imprese, tramite un riordino delle norme concernenti il sistema delle
17 compensazioni fiscali volto a renderlo più rigoroso. E' previsto l'inserimento
18 di un periodo all'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997,
19 n. 241. Il periodo inserito dispone letteralmente che la compensazione del
20 credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'Iva, per importi
21 superiori a 10.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal giorno
22 sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o
23 dell'istanza da cui il credito emerge. Questo significa, ad esempio, che, dal
24 2010, il credito Iva annuale relativo al 2009, per importi superiori a 10.000
25 euro annui, poteva essere usato solo a partire dal 16 marzo 2010 (se,
naturalmente, la dichiarazione annuale fosse stata presentata entro il mese di
febbraio 2010), nel rispetto delle altre condizioni previste dalla norma di cui
si parla di seguito. Perciò, nel caso di compensazione di credito annuale Iva
di importo superiore a 10mila euro, è escluso l'utilizzo del credito prima di
tale data; è cioè escluso, in questo caso, che si poteva compensare il credito
annuale Iva relativo al 2009, dal 1° gennaio al 15 marzo 2010.

Per i crediti annuali Iva di importo fino a 10mila euro, rimangono ferme le
regole vigenti che permettono di usare i crediti in compensazione a partire
dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di maturazione dei crediti,
anche se la relativa dichiarazione annuale sarà presentata successivamente,
di norma, entro il 30 settembre 2010, per le dichiarazioni annuali Iva, redditi
e Irap relative all'anno 2009.

Dal 2010, anche per le richieste di rimborso infrannuale si dovranno
applicare le nuove regole che prevedono, nel caso di importi superiori a
10.000 euro annui, di effettuare le compensazioni a partire dal giorno sedici
del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza da cui il credito



1 emerge. Questo significa che si “allunga” di 45 giorni il tempo a partire dal
2 quale si potrà usare l’eccedenza Iva chiesta con il modello Iva TR. Ad
3 esempio, nel caso di richiesta di rimborso infrannuale del primo trimestre
4 2010, il contribuente potrà compensare l’eccedenza a partire dal 16 maggio
5 2010, anche se il relativo modello Iva TR è stato presentato entro il 30 aprile
6 2010.

Le novità sulla comunicazione dati Iva e dichiarazione annuale Iva

7 Le novità sulla stretta dei crediti Iva a partire dal 2010 hanno comportato
8 alcune modifiche al regolamento di cui al decreto del Presidente della
9 Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, recante “Modalità per la presentazione
10 delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all’imposta regionale
11 sulle attività produttive e all’imposta sul valore aggiunto”. Le modifiche
12 hanno interessato gli articoli 3, 8 e 8-bis.

13 La prima modifica apportata al Dpr 322/1998 prevede che all’articolo 3,
14 comma 1, è aggiunto il seguente periodo: <<In deroga a quanto previsto
15 dal secondo periodo i contribuenti che intendono utilizzare in
16 compensazione ovvero chiedere a rimborso il credito risultante dalla
17 dichiarazione annuale ai fini dell’imposta sul valore aggiunto possono non
18 comprendere tale dichiarazione in quella unificata>>. Questo significa
19 che, dal 2010, per la dichiarazione annuale Iva relativa al 2009, i
20 contribuenti che intendono usare in compensazione, o chiedere a rimborso
21 il credito risultante dalla dichiarazione annuale Iva, possono non
22 comprendere tale dichiarazione in quella unificata, modello Unico.

I due benefici dell’anticipo della dichiarazione

23 Sono due i benefici per il contribuente che ha crediti annuali Iva di
24 importo superiore a 10mila euro e che ha presentato la dichiarazione
25 annuale Iva separata dal modello Unico:

- 1) può usare il credito annuale Iva in compensazione con i versamenti da fare con il modello F24 a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale Iva;
- 2) è anche escluso dall’obbligo di presentare la comunicazione dati annuali Iva, se ha presentato la dichiarazione annuale Iva entro il mese di febbraio.

26 I contribuenti che, invece, presentano la dichiarazione annuale Iva a
27 partire dal mese di marzo, sia se in modo separato dall’Unico, sia se in
28 modo unificato, fermo restando che potranno usare il credito Iva in
29 compensazione a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di
30 presentazione della dichiarazione annuale Iva, dovevano anche rispettare
31 l’obbligo di presentare la comunicazione dati annuali Iva entro il mese di
32 febbraio.

Richiesta di rimborsi o compensazioni di crediti Iva infrannuali



1 Il comma 5 dell'articolo 10 della manovra d'estate dispone l'inserimento di
2 un nuovo periodo all'articolo 8, comma 3, del regolamento di cui al decreto
3 del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542. In seguito
4 all'inserimento effettuato, l'articolo 8, che si occupa di rimborsi e
5 compensazioni di eccedenze di crediti Iva, dispone che <<Tali
6 compensazioni possono essere effettuate solo successivamente alla
7 presentazione dell'istanza di cui al comma 2>>. Il richiamato comma 2
8 dispone che il rimborso per periodi infrannuali, cioè per il primo, secondo o
9 terzo trimestre, può essere richiesto, presentando l'apposita istanza, con il
10 modello Iva TR, all'ufficio competente in via telematica, entro l'ultimo
giorno del mese successivo al trimestre di riferimento. I contribuenti in
possesso dei requisiti per chiedere il rimborso infrannuale possono, in
alternativa, effettuare la compensazione dell'eccedenza Iva con i versamenti
da fare con il modello F24, presentando l'apposita istanza, con il modello Iva
TR, all'ufficio competente in via telematica, entro l'ultimo giorno del mese
successivo al trimestre di riferimento.

11 In conclusione, in caso di eccedenze scaturenti dal modello Iva TR, le
12 compensazioni potranno essere effettuate solo successivamente alla
presentazione dell'istanza.

13 Nel caso di importi superiori a 10.000 euro annui, la compensazione potrà
14 essere effettuata a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di
presentazione dell'istanza dalla quale emerge il credito, e cioè:

- 15 • a partire dal 16 maggio, per il credito relativo al primo trimestre, la
16 cui istanza dovrà essere presentata entro il 30 aprile;
- 17 • a partire dal 16 agosto, per il credito relativo al secondo trimestre, la
18 cui istanza dovrà essere presentata entro il 31 luglio;
- 19 • a partire dal 16 novembre, per il credito relativo al terzo trimestre, la
cui istanza dovrà essere presentata entro il 31 ottobre.

I contribuenti che possono chiedere il rimborso infrannuale Iva

21 Come si è detto, per la richiesta del rimborso o dell'utilizzo in
22 compensazione del credito Iva infrannuale, si deve presentare l'apposito
23 modello Iva TR, entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di
24 riferimento. La presentazione del modello Iva TR deve avvenire
25 esclusivamente con modalità telematiche, direttamente o tramite gli
intermediari. Il rimborso del credito Iva infrannuale, se di importo
superiore a 2.582,28 euro, può essere chiesto dai contribuenti in possesso
dei requisiti di cui all'articolo 30, terzo comma, lettere a), b) ed e) del
decreto Iva, Dpr 633/72, nonché, relativamente alla lettera c), in presenza



1 delle condizioni stabilite dall'articolo 52 della legge 342/2000. La citata
2 lettera a) prevede il rimborso nel caso di operazioni attive soggette ad
3 aliquote Iva più basse rispetto a quelle pagate negli acquisti; la lettera b)
4 prevede il rimborso in presenza di operazioni non imponibili per un
5 ammontare superiore al 25 per cento del totale delle operazioni effettuate
6 nel periodo di riferimento; la lettera e) prevede il rimborso per i soggetti
7 non residenti che si trovano nelle condizioni previste dal secondo comma
8 dell'articolo 17, che sono cioè operatori non residenti che si sono
9 identificati direttamente in Italia, o che hanno formalmente nominato un
10 rappresentate fiscale nello Stato; la lettera c) prevede il rimborso a favore
11 dei contribuenti che hanno acquistato beni ammortizzabili per un
12 ammontare superiore ai due terzi dell'ammontare complessivo degli
13 acquisti imponibili ai fini Iva.

9 **Il “visto” sui crediti superiori a 15mila euro**

10 Il comma 7 dell'articolo 10 della manovra d'estate stabilisce che <<i
11 contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti relativi all'Iva
12 per importi superiori a 15.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere
13 l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera
14 a) del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativamente alle
15 dichiarazioni dalle quali emerge il credito. In alternativa la dichiarazione è
16 sottoscritta, oltre che dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 4, del
17 regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998,
18 n. 322, dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 5, del medesimo
19 regolamento, relativamente ai contribuenti per i quali è esercitato il controllo
20 contabile di cui all'articolo 2409-*bis* del codice civile, attestante l'esecuzione
21 dei controlli di cui all'articolo 2, comma 2, del regolamento di cui al decreto
22 del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164. L'infedele attestazione
23 dell'esecuzione dei controlli di cui al precedente periodo comporta
24 l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 39, comma 1, lettera a) primo
25 periodo del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. In caso di ripetute
violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è effettuata apposita
segnalazione agli organi competenti per l'adozione di ulteriori
provvedimenti>>. In base alla predetta norma, i contribuenti che intendono
usare in compensazione, con i versamenti da fare con l'F24, crediti relativi
all'Iva per importi superiori a 15.000 euro annui, dovranno chiedere al
responsabile del centro di assistenza fiscale l'apposizione del visto di
conformità dei dati delle dichiarazioni predisposte dalle quali emerge il
credito, che sono conformi alla relativa documentazione e alle risultanze
delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla relativa
documentazione contabile. Il “visto di conformità” può essere rilasciato
anche dai soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del



1 Dpr 322/1998. Si tratta, esattamente: degli iscritti negli albi dei dottori
2 commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del
3 lavoro; dei soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti
4 ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e
5 agricoltura per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in
6 giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di
7 ragioneria. Come prescritto dalla norma, in alternativa, la dichiarazione è
8 sottoscritta, oltre che dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 4, del Dpr 22
9 luglio 1998, n. 322, dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 5, del medesimo
10 regolamento, relativamente ai contribuenti per i quali è esercitato il controllo
11 contabile di cui all'articolo 2409-*bis* del codice civile, che attesta
12 l'esecuzione dei controlli di cui all'articolo 2, comma 2, del regolamento di
13 cui al decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164. I soggetti
14 di cui all'articolo 1, comma 4, sono i soggetti diversi dalle persone fisiche,
15 cioè i soggetti collettivi, società di persone e assimilati, e società di capitali,
16 la cui dichiarazione è sottoscritta, a pena di nullità, dal rappresentante legale,
17 e in mancanza da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto, o da un
18 rappresentante negoziale. I soggetti di cui all'articolo 1, comma 5, sono le
19 società e gli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società (IRES), presso
20 i quali esiste un organo di controllo, la cui dichiarazione è sottoscritta anche
21 dalle persone fisiche che lo costituiscono o dal presidente se si tratta di
22 organo collegiale. Per i predetti soggetti collettivi, l'alternatività con il visto
23 di conformità, è possibile in caso di contribuenti per i quali è esercitato il
24 controllo contabile di cui all'articolo 2409-*bis* del codice civile, che è stata
25 cioè verificata la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili ai
fini delle imposte sui redditi e dell'Iva e che è stata verificata la
corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle
scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione. L'infedele
attestazione dell'esecuzione dei predetti controlli comporta l'applicazione
della sanzione di cui all'articolo 39, comma 1, lettera *a*) primo periodo del
decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, cioè la sanzione da 258 euro a
2.582 euro. In caso di ripetute violazioni, o di violazioni particolarmente
gravi, è effettuata apposita segnalazione agli organi competenti per
l'adozione di ulteriori provvedimenti.

Vale la pena di rilevare che le predette formalità sul "visto di conformità"
sono chieste nel caso di contribuenti che intendono usare in compensazione
crediti relativi all'Iva per importi superiori a 15.000 euro annui, mentre non
sono chieste per i contribuenti che intendono chiedere l'eccedenza Iva a
rimborso.

Sanzioni senza sconti per le false compensazioni



1 Il comma 8 dell'articolo 10 della manovra d'estate dispone che all'articolo
2 27, comma 18 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185 convertito dalla
3 legge 28 gennaio 2009, n. 2, dopo il secondo periodo è aggiunto il seguente:
4 <<Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la
5 definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del
6 decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472>>. Il richiamato comma 18
7 dell'articolo all'articolo 27, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185,
8 stabilisce che l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il
9 pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal cento al
10 duecento per cento della misura dei crediti stessi. L'articolo 16, comma 3,
11 del decreto legislativo 472/1997, dispone che entro il termine previsto per la
12 proposizione del ricorso, è possibile definire la controversia con il
13 pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione indicata e
14 comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le
15 violazioni più gravi relative a ciascun tributo. Il comma 2 dell'articolo 17,
16 del decreto legislativo 472/1997, stabilisce che è ammessa definizione
17 agevolata con il pagamento di un importo pari a un quarto della sanzione
18 irrogata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti
19 per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto
20 per la proposizione del ricorso. In definitiva, il contribuente che userà in
21 compensazione crediti inesistenti, di qualsiasi natura, Iva, Irpef, Ires o altro,
22 è punibile con la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei
23 crediti stessi, sanzione che è in ogni caso esclusa dalla definizione agevolata,
24 con la riduzione a un quarto, come prevista dai predetti articoli 16, comma 3,
25 e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Le regole vigenti sui crediti fiscali di fine anno

17 Le imposte a credito a fine anno, che saranno poi indicate nelle relative
18 dichiarazioni annuali, Iva, redditi Irap, o modello 770, possono essere usate
19 in compensazione a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo sia dai
20 contribuenti che presentano la dichiarazione annuale Iva in via autonoma, sia
21 dai contribuenti che presentano la dichiarazione Iva con il modello Unico.
22 Rimane ferma, anche per i crediti annuali Iva non superiori a 10mila euro, la
23 regola generale che i crediti delle imposte maturati nel corso dell'anno sono
24 compensabili con i versamenti da fare con il modello F24 a partire dal 1°
25 gennaio dell'anno successivo. Ad esempio, il contribuente che aveva un
credito annuale Iva relativo all'anno **2009** fino a 10mila euro (non superava
cioè il limite di 10mila euro e nemmeno quello di 15mila euro) ha potuto
compensare il credito Iva già a partire dai versamenti che doveva fare entro il
16 gennaio 2010. La compensazione è possibile a condizione che il
contribuente indichi crediti Iva nel modello F24, con il codice tributo **6099** e
l'anno di riferimento **2009**, di ammontare non superiore al credito che



1 indicherà nella dichiarazione annuale *Iva 2010, per l'anno 2009, da*
2 *presentare entro il 30 settembre 2010.*

3 **Sanzioni da 100 al 200% sui falsi crediti**

4 L'errore nel calcolare il credito Iva effettivamente spettante, eseguendo
5 compensazioni di importo superiore al credito, è soggetto a sanzioni, con
6 l'ulteriore precisazione che sui crediti inesistenti, di qualsiasi tributo, Iva,
7 Ires, Irap o Irpef, sono applicabili le nuove sanzioni dal 100 al 200%.
8 Occorre precisare che il credito Iva annuale può essere usato per compensare
9 i versamenti anche se non è rimborsabile perché il contribuente non possiede
10 i requisiti per il rimborso. La facoltà di usare i crediti Iva in compensazione è
11 concessa anche ai contribuenti Iva che chiedono rimborsi infrannuali.

12 Si deve infine rilevare che la sanzione prevista dall'articolo 27, comma 18,
13 del decreto legge n. 185 del 2008, in vigore dal 29 novembre 2008, sanzione
14 dal 100 al 200 per cento della misura dei crediti inesistenti, si applica alle
15 violazioni commesse a decorrere dalla predetta data (circolare 8/E del 13
16 marzo 2009, paragrafo 7, indebite compensazioni). E' inoltre stabilito che è
17 punito con la sanzione del 200% della misura dei crediti compensati chi
18 utilizza crediti inesistenti per pagare somme dovute per un ammontare
19 superiore a 50mila euro per ciascun anno solare (nuovo periodo inserito
20 dall'articolo 7 "controlli fiscali" del decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5,
21 convertito nella legge 9 aprile 2009, n. 33, pubblicata nella *Gazzetta*
22 *Ufficiale* n. 85 dell'11 aprile 2009, supplemento ordinario n. 49/L, dopo il
23 primo periodo del comma 18 dell'articolo 27, del decreto legge 29 novembre
24 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2).

25 **Vecchie sanzioni sui falsi crediti di contributi e premi**

Si deve infine rilevare che nulla è cambiato in materia di compensazioni dei
contributi e premi, con i versamenti da effettuare con il modello F24. I
contributi Inps o di altra natura e i premi Inail, così come sono esclusi dal
ravvedimento, sono anche estranei al sistema delle sanzioni tributarie.
Pertanto, in caso di compensazione di crediti inesistenti di contributi e premi,
con i versamenti da fare con il modello F24, si continuano ad applicare le
sanzioni civili ordinariamente previsti per i contributi e premi.



Come si esegue il ravvedimento

Per le compensazioni di versamenti con crediti inesistenti, in caso di ravvedimento, si applicano le regole contenute nella circolare 101/E del 19 maggio 2000. In questa circolare, si legge che <<Nel caso di compensazione di crediti inesistenti il contribuente potrà avvalersi dell'istituto del ravvedimento ... effettuando il versamento delle somme a debito, corrispondenti al credito erroneamente utilizzato in compensazione, maggiorate degli interessi e con il contestuale versamento della relativa sanzione prevista per l'omesso versamento in misura ridotta in rapporto alla data del ravvedimento>>. In pratica, secondo la circolare 101/E, per fruire del ravvedimento, è necessario versare l'ammontare del credito usato in eccesso o inesistente. Perciò, in caso di utilizzo di crediti inesistenti, si deve versare l'importo del credito inesistente, con lo stesso codice precedentemente usato, e la sanzione relativa al tributo per il quale era stato esposto il credito. Anche gli interessi da ravvedimento per gli omessi o tardivi versamenti dei tributi si devono versare a parte con uno specifico codice, come per i tributi e le sanzioni. Solo in caso di ravvedimento per ritenute, i versamenti si eseguono ancora con il codice del tributo, cumulando l'importo delle ritenute con gli interessi. Per il versamento dei soli interessi, con la risoluzione 109/E del 22 maggio 2007, sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- 1989, denominato “interessi sul ravvedimento – Irpef”;
- 1990, denominato “interessi sul ravvedimento – Ires”;
- 1991, denominato “interessi sul ravvedimento – Iva”;
- 1992, denominato “interessi sul ravvedimento – imposte sostitutive”;
- 1993, denominato “interessi sul ravvedimento – Irap”;
- 1994, denominato “interessi sul ravvedimento – addizionale regionale”;
- 1995, denominato “interessi sul ravvedimento – addizionale comunale”.



***Gli sconti sulle sanzioni in caso di controllo
delle dichiarazioni o controlli formali***

Tonino Morina

Sulle dichiarazioni annuali Iva, redditi e Irap sono previsti alcuni sconti a titolo di definizione agevolata. Le regole sono quelle fissate dagli articoli 2 e 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462. Esse infatti prevedono una specifica modalità di definizione agevolata delle sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi risultanti dalle dichiarazioni, anche a seguito dei controlli automatici e formali delle stesse. In particolare, la sanzione dovuta è ridotta:

- ad un terzo (e quindi al 10%) nel caso in cui le somme dovute siano pagate entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione dell'esito della liquidazione automatica effettuata a norma degli articoli 36-bis del Dpr 600/73 e 54-bis del decreto Iva, Dpr 633/72;
- a due terzi (e quindi al 20%) nei casi in cui le somme dovute siano pagate entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione dell'esito del controllo formale della dichiarazione, effettuato a norma dell'articolo 36-ter del Dpr 600/73.

E' inoltre stabilito che le somme sono aumentate degli interessi e non solo della sanzione ridotta a un terzo o a due terzi per pagamento eseguito entro 30 giorni. Gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione.

Ecco, di seguito, gli articoli 2 e 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462. L'articolo 2, che ha per titolo "riscossione delle somme dovute a seguito dei controlli automatici", stabilisce: "Le somme che, a seguito dei controlli automatici, ovvero dei controlli eseguiti dagli uffici, effettuati ai sensi degli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, risultano dovute a titolo d'imposta, ritenute, contributi e premi o di minori crediti già utilizzati, nonché di interessi e di sanzioni per ritardato o omesso versamento, sono iscritte direttamente nei ruoli a titolo definitivo".

Il comma 2 dispone che l'iscrizione a ruolo non è eseguita, in tutto o in parte, se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede a pagare le somme dovute con le modalità indicate nell'articolo 19 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, concernente le modalità di versamento mediante delega,



1 entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, prevista dai commi
2 3 dei predetti articoli 36-bis e 54-bis, ovvero della comunicazione definitiva
3 contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a
4 seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta. In
5 tal caso, l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è ridotto ad un
6 terzo e gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a
7 quello dell'elaborazione della comunicazione.

8 L'articolo 3, che ha per titolo "riscossione delle somme dovute a seguito dei
9 controlli formali", dispone: "Le somme che, a seguito dei controlli formali
10 effettuati ai sensi dell'articolo 36-ter del decreto del Presidente della
11 Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, risultano dovute a titolo d'imposta,
12 ritenute, contributi e premi o di minori crediti già utilizzati, nonché di
13 interessi e di sanzioni, possono essere pagate entro 30 giorni dal ricevimento
14 della comunicazione prevista dal comma 4 del predetto articolo 36-ter, con le
15 modalità indicate nell'articolo 19 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.
16 241, concernente le modalità di versamento mediante delega. In tal caso
17 l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è ridotto ai due terzi e gli
18 interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello
19 dell'elaborazione della comunicazione".
20
21
22
23
24
25



*Ammessi al beneficio le imprese e i professionisti
con dipendenti o che pagano interessi passivi*

Nell'Unico 2010 la deduzione Irap del 10% riduce il reddito

Francofonte, 26 giugno 2010

Tonino Morina

Le imprese e i professionisti con dipendenti o che pagano interessi passivi hanno diritto a uno sconto forfetario che riduce l'imponibile ai fini Irpef o Ires. La deduzione forfetaria, che spetta per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 e successivi, è pari al 10% dell'Irap versata e può essere fatta valere in sede di determinazione del reddito, a condizione che alla formazione del valore della produzione abbiano concorso spese per lavoro dipendente, o interessi passivi non ammessi in deduzione nella determinazione della base imponibile Irap. La deduzione spetta alla predetta condizione e prescinde, dunque, dall'ammontare delle spese sostenute per i dipendenti o per gli interessi passivi. La parziale deducibilità forfetaria dell'Irap ai fini delle imposte sui redditi, che rappresenta una deroga al generale principio di indeducibilità dell'Irap dalle imposte statali, è stata introdotta dall'articolo 6 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2. E' infatti stabilito che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, è ammesso in deduzione un importo pari al 10% dell'Irap determinata a norma degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto Irap, decreto legislativo 446/1997, forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati, o delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti. I primi chiarimenti in materia sono stati forniti dall'agenzia delle Entrate, con la circolare 16/E del 14 aprile 2009.

Chi ha diritto allo sconto del 10% dell'Irap pagata

Lo sconto del 10% da calcolare sull'Irap versata spetta ai contribuenti che determinano la base imponibile Irap con le modalità di cui agli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto Irap. Si tratta, in particolare, delle:

- società di capitali e enti commerciali (articolo 5);



- società di persone e imprese individuali (articolo 5-bis);
- banche e altri enti e società finanziari (articolo 6);
- imprese di assicurazione (articolo 7);
- persone fisiche, società semplici e quelle ad esse equiparate, esercenti arti e professioni (articolo 8).

Lo sconto spetta anche ai contribuenti diversi da quelli individuati dai predetti articoli, a condizione che gli stessi determinino la base imponibile Irap secondo la disciplina recata dall'articolo 5 del decreto Irap per opzione, quali gli imprenditori agricoli e le pubbliche amministrazioni per l'attività commerciale eventualmente esercitata, o per regime naturale, quali gli enti privati non commerciali, con riferimento alla sola attività commerciale esercitata.

Come si calcola lo sconto

Per beneficiare della deduzione forfetaria del 10%, è necessario che nei periodi di imposta cui si riferisce il versamento dell'Irap, a saldo o in acconto, i predetti oneri per i dipendenti o per interessi passivi abbiano concorso alla determinazione della base imponibile Irap. Nel rispetto di questo criterio, non è consentito, ad esempio, tenere conto, ai fini della deduzione del 10%, del versamento a saldo con riguardo a un periodo d'imposta la cui base imponibile Irap non è influenzata dei costi per il personale dipendente o per interessi passivi. Si può invece prendere in considerazione il versamento in acconto relativo al periodo di imposta successivo, se i predetti costi hanno influenzato la base imponibile dello stesso periodo. Con gli stessi criteri, si può prendere in considerazione anche l'Irap versata nell'anno interessato dalla rideterminazione della base imponibile a fronte di versamenti Irap effettuati a seguito di ravvedimento, o di iscrizione a ruolo di Irap dovuta per effetto della riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento.

I righi di riferimento nei quadri dell'Unico persone fisiche

I contribuenti, che hanno diritto allo sconto del 10% dell'Irap versata, devono indicare l'importo relativo nello specifico rigo di riferimento dei vari quadri del modello Unico 2010 che devono compilare. Ad esempio, le persone fisiche tenute all'Unico 2010, indicano il relativo importo:

- se si tratta di professionista, nel quadro RE, al rigo RE19, colonna 2, insieme ad altre eventuali spese che si riportano in questo rigo; il forfait del 10% si riporta anche alla colonna 1 "Irap deducibile";
- se si tratta di impresa in regime di contabilità ordinaria, nel quadro RF, al rigo RF38 "altre variazioni in diminuzione", utilizzando il codice 12, insieme ad altri costi che si riportano in questo rigo;
- se si tratta di impresa in regime di contabilità semplificata, nel quadro RG, al rigo RG20 "altri componenti negativi", insieme ad altri costi che si



**ORDINE dei DOTTORI COMMERCIALISTI
e degli ESPERTI CONTABILI di
MESSINA**

Pag. n. 45

1 riportano in questo rigo; il forfait del 10% si riporta anche alla colonna 2
2 “Irap deducibile”.

3

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25



Domande e risposte sullo sconto Irap del 10 per cento

Domanda

Sono un professionista con dipendenti. Vorrei sapere come si esegue il calcolo della deduzione forfetaria del 10% dell'Irap.

Risposta

a cura di Salvina Morina e Tonino Morina

NEL CALCOLO DEL 10%

RIENTRA SOLO L'IRAP PAGATA

Il calcolo per determinare la deduzione forfetaria del 10% dell'Irap, si esegue sull'Irap versata nel periodo d'imposta, con l'applicazione cioè del cosiddetto criterio di cassa. Al riguardo, nella circolare 16/E del 14 aprile 2009, l'agenzia delle Entrate avverte che ai fini della determinazione della misura della deduzione spettante in ciascun periodo d'imposta, i contribuenti devono calcolare il 10% dell'Irap versata nel periodo d'imposta medesimo. L'Irap rilevante per il calcolo della deduzione (anche per gli esercenti e professioni) è quella versata nel periodo di imposta di riferimento a titolo di saldo del periodo di imposta precedente e di acconto di quello successivo, nei limiti, per quanto concerne l'acconto, dell'imposta effettivamente dovuta per il medesimo periodo di imposta. In altri termini, l'Irap versata in acconto potrà partecipare al calcolo dell'importo deducibile, solo se e nei limiti in cui rifletta l'imposta effettivamente dovuta per il periodo d'imposta di riferimento.

Domanda

E' vero che per il calcolo della deduzione Irap del 10% spettante alle imprese e ai professionisti con dipendenti o che pagano interessi passivi, si tiene conto solo dell'Irap effettivamente versata nel periodo d'imposta in cui si esegue il relativo calcolo?

Risposta

a cura di Salvina Morina e Tonino Morina

***PER DETERMINARE LO SCONTO
SI APPLICA IL CRITERIO DI CASSA***

La risposta è affermativa. Il calcolo dello sconto Irap del 10% si esegue per l'esercizio in cui avviene il pagamento. Questo significa che si potrà tenere conto anche dell'Irap versata nell'anno interessato dalla rideterminazione della base imponibile a fronte di versamenti effettuati a seguito di



1 ravvedimento, o di iscrizione a ruolo di imposte dovute per effetto della
2 riliquidazione della dichiarazione o di attività di accertamento.

3 ***Domanda***

4 La mia impresa, senza dipendenti e senza costi per interessi passivi nel 2008,
5 ma con dipendenti nel 2009, ha pagato 10mila euro di saldo Irap nel giugno
6 del 2009, e ha versato acconti Irap per 25mila euro, tra giugno e novembre
7 del 2009. In sede di determinazione dell'Irap a saldo relativa al 2009 chiude
8 però con un credito di 8mila euro, in quanto il debito di riferimento del 2009
9 è di 17mila euro. Vorrei sapere come si esegue il calcolo della deduzione
10 forfetaria del 10 per cento.

11 ***Risposta***

12 ***a cura di Salvina Morina e Tonino Morina***

13 Nel caso di impresa senza dipendenti e senza costi per interessi passivi
14 nell'anno 2008, l'Irap versata a saldo nel 2009 è escluso che possa
15 partecipare al calcolo della deduzione forfetaria del 10%. Può invece
16 partecipare al calcolo l'Irap versata a titolo di acconto per il 2009, in quanto
17 nel 2009 l'impresa ha sostenuto costi per il personale dipendente. Si deve
18 però considerare che l'Irap pagata in acconto potrà partecipare al calcolo
19 dell'importo deducibile nei limiti in cui riflette l'imposta effettivamente
20 dovuta per il periodo d'imposta di riferimento. Nel caso proposto, di
21 un'impresa che ha pagato nel corso dell'anno 2009, acconti per 25mila euro,
22 ma con un debito di riferimento di 17mila euro, che chiude cioè con un
23 credito di 8mila euro, il calcolo del 10% si esegue sull'importo di 17mila
24 euro.
25



Gli studi di settore

Che cosa sono

Gli studi di settore sono strumenti statistici costruiti sulla base dei diversi fattori economici che riguardano l'attività di alcune categorie di lavoratori autonomi e di professionisti.

Quando sono nati

Sono in vigore dall'anno 1998 (articolo 10, legge 8 maggio 1998, n. 146).

Come sono nati

Sono nati in accordo con le categorie interessate per superare la rigidità e le ingiustizie del contributo diretto lavorativo, cosiddetta minimum tax, e per offrire un punto di riferimento da un lato ai contribuenti e dall'altro all'Amministrazione fiscale.

A cosa servono

Con il prodotto informatico Ge. Ri. Co., gestione dei ricavi e dei compensi, indicano i ricavi o i compensi presunti. Da questo punto di vista, nulla vieta che possa essere in regola un operatore i cui conti sono diversi dalle indicazioni degli studi. Chi fa il proprio dovere, dichiarando il giusto, non deve temere nulla. Il contribuente ha solo l'obbligo di rappresentare nelle proprie dichiarazioni la realtà. Rimane fermo, come ha più volte affermato il direttore delle Entrate, Attilio Befera, che la motivazione degli atti di accertamento basati sugli studi deve tenere conto, in modo esplicito, delle valutazioni che, a seguito del contraddittorio con il contribuente che riveste un ruolo centrale, hanno condotto l'ufficio a ritenere fondata l'attribuzione di maggiori incassi.

Le modifiche del 2007

Con la legge Finanziaria per il 2007 sono state introdotte alcune modifiche che consentono di disegnare con maggiore completezza le indicazioni economiche relative ai diversi operatori, dato che gli studi di settore erano stati poco aggiornati e in modo manifesto non rispecchiavano adeguatamente la realtà. In particolare, oltre ai criteri di congruità (che in sostanza danno una misura dei possibili ricavi o compensi) sono stati introdotti anche altri criteri per misurare l'adeguatezza dei costi che riducono il reddito da sottoporre a tassazione (come l'ammortamento dei beni strumentali o i tempi di rotazione del magazzino).

Le sentenze della Cassazione che "bocciano" l'automatismo degli studi

Per la Cassazione, gli studi di settore, così come i parametri, rappresentano un sistema di presunzioni semplici, che devono essere necessariamente personalizzate nell'ambito del contraddittorio. Per la suprema Corte di Cassazione, non basta perciò il solo scostamento rispetto allo strumento informatico Ge. Ri. Co., gestione dei ricavi e dei compensi, per rettificare i ricavi o compensi.



Indispensabile il contraddittorio tra Fisco e contribuente

Il contraddittorio è indispensabile e, per come si legge nella sentenza 26635 della Corte Suprema di Cassazione, sezioni unite civile, nell'udienza del 1° dicembre 2009, depositata il 18 dicembre 2009, nel momento in cui lo studio segnala uno "scostamento" tra le minori entrate dichiarate e quelle presunte dallo studio, l'ufficio deve avviare una procedura finalizzata all'accertamento nel cui quadro i segnali emergenti dallo studio di settore (o dai parametri) devono essere corretti, in contraddittorio con il contribuente, per "fotografare" la specifica realtà economica della singola impresa i cui ricavi abbiano dimostrato una significativa "incoerenza" con la "normale redditività" delle imprese omogenee considerate nello studio applicato.



*Dopo le sentenze della Cassazione a sezioni unite,
da rivedere la situazione del contenzioso pendente*

Per gli studi di settore automatici bocciatura automatica

***Salvina Morina
Tonino Morina***

Gli studi di settore applicati in modo automatico fanno meno paura del passato e il loro automatismo non supera l'esame del contenzioso. Infatti, l'applicazione automatica degli studi di settore è sempre bocciata dai giudici tributari. L'ultima e definitiva spallata all'automatismo degli studi di settore è stata data dalle sentenze 26635, 26636 e 26638, della Suprema Corte di Cassazione a sezioni unite, nelle udienze del 1° dicembre 2009 e depositate il 18 dicembre 2009. In queste sentenze è chiaramente affermato che gli studi di settore, così come i parametri, rappresentano un sistema di presunzioni semplici, che devono essere necessariamente personalizzate nell'ambito del contraddittorio. Per la suprema Corte di Cassazione, non basta perciò il solo scostamento rispetto allo strumento informatico Ge. Ri. Co., gestione dei ricavi e dei compensi, per rettificare i ricavi o compensi (si veda l'articolo "Studi solo con contraddittorio" pubblicato sul Sole 24-Ore del 20 dicembre 2009).

I "problemi" del contenzioso pendente

Si deve però rilevare che gli uffici, nonostante le sentenze sfavorevoli e le continue bocciature della Cassazione, sovente proseguono il contenzioso, appellando le sentenze e, di conseguenza, facendo spendere altre somme per un inutile contenzioso. Una giustificazione di alcuni uffici è che proseguire il contenzioso, per loro è meno rischioso di fare l'appello, anche se sono sicuri che i contribuenti hanno e avranno ragione. Questa "giustificazione" è sbagliata e va rivista in particolare dagli uffici che hanno un contenzioso pendente basato esclusivamente sugli studi di settore e che, alla luce delle sentenze della Cassazione, è un contenzioso già perdente per l'amministrazione finanziaria. Infatti, sugli accertamenti da studi di settore, il contenzioso pendente, che si profila dannoso per il Fisco, obbliga gli uffici delle Entrate a rivedere la propria strategia attraverso l'impiego dei tre strumenti deflativi già previsti: l'autotutela, il concordato e la conciliazione. L'applicazione automatica degli studi è spesso bocciata anche dalle Commissioni tributarie provinciali e regionali.

I richiami del direttore Befera a motivare bene gli studi di settore

Al riguardo, come riporta la nota "sugli studi di settore parola alle sezioni unite", pubblicata sul Sole 24-Ore del 30 luglio 2009, il direttore generale dell'agenzia delle Entrate, Attilio Befera, durante il programma "Focus,



1 economia”, su Radio24, ha sottolineato che l’agenzia delle Entrate
2 “interverrà sugli uffici” che effettuano controlli automatici sulla base di
3 Gerico, in contrasto con le circolari delle stesse Entrate che invitano gli
uffici ad arricchire i risultati di Gerico con altri argomenti e motivazioni.

4 **Contenzioso, se lo conosci lo eviti**

5 In ogni caso, è dovere degli uffici mettere in pratica quanto suggerito
6 dall’agenzia delle Entrate, direzione Centrale di Roma, che invita gli uffici
7 locali a fare di tutto per evitare il contenzioso con il contribuente. È con la
8 circolare 24/E del 15 maggio 2009 che si invitano gli uffici, prima di
9 intraprendere la strada del contenzioso, a tenere conto dei rischi che procura,
10 soprattutto quando la pretesa del Fisco non è sostenibile o è basata su
11 presunzioni che non potrebbero superare l’esame dei giudici tributari. Nel
12 comunicato stampa del 15 maggio 2009, l’agenzia delle Entrate scrive a
13 chiare lettere «Contenzioso, se lo conosci lo eviti». L’abbandono di un
14 contenzioso incerto può essere utile per evitare i rischi della condanna alle
15 spese. Insomma, l’invito che viene dalla direzione centrale di Roma è chiaro:
16 gli uffici delle Entrate non devono procurare liti, ma gettito, evitando in ogni
17 modo di creare contenzioso inutile soprattutto quando è poco sostenibile la
18 pretesa impositiva. Nel caso degli studi di settore applicati in modo
19 automatico, in presenza di contenzioso pendente, viste anche le recenti
20 bocciature della Suprema Corte di Cassazione, è bene che gli uffici
21 applichino anche la regola non scritta, ma fondamentale, del “buon senso”,
22 per evitare inutili spese all’amministrazione finanziaria e ai contribuenti,
23 cioè alla collettività.
24
25



La reale capacità contributiva non può essere affidata agli studi di settore

*Salvina Morina
Tonino Morina*

Nel caso dell'accertamento basato esclusivamente sull'automatismo degli studi di settore è evidente la violazione degli articoli 35 e 53 della Costituzione in quanto l'accertamento non tutela il lavoro del contribuente e inventa una "capacità contributiva" presunta, quando, invece, per principio costituzionale, la "capacità contributiva" deve essere effettiva. Al riguardo, la Cassazione, con la sentenza 19163/2003, ha puntualizzato con forza come, dato che la flessibilità degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento nell'articolo 53 della Costituzione, non è ammissibile «che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere da quella che è la reale capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica. Ogni sforzo, quindi, va compiuto per individuare la reale capacità contributiva del soggetto, pur tenendo presente l'importantissimo ausilio che può derivare dagli strumenti presuntivi, che non possono però avere effetti automatici».

L'accertamento da studi di settore deve essere perciò annullato anche per rispettare altri principi costituzionali, quali, ad esempio, quello dettato dall'articolo 3 della Costituzione che «è compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico» nonché quello dell'articolo 41 che «l'iniziativa economica privata è libera».

Capacità contributiva basata sulla ricchezza reale e non fittizia

Occorre anche segnalare che, il 26 maggio 2009, la Suprema Corte di Cassazione, a sezioni unite, con le sentenze numeri 12108, 12109, 12110 e 12111, ha affermato che il principio costituzionale della capacità contributiva, stabilito all'articolo 53 della Carta fondamentale, osta a qualsiasi forma di prelievo che non abbia a incidere un flusso di ricchezza reale ed effettivo, non potendo ammettersi la tassazione di basi imponibili fittizie.

Il Fisco non può inventare reddito inesistente

L'accertamento operato con la semplice applicazione degli studi di settore è altresì illegittimo in quanto:

- è assolutamente illogico basare un accertamento su calcoli statistici e presunti, applicati in modo generalizzato agli esercenti le cosiddette libere attività, senza cioè considerare in concreto le



1 modalità di svolgimento dell'attività; qualsiasi tipo di
2 accertamento, soprattutto se di tipo induttivo come gli studi di
3 settore, deve essere adeguato alla particolare situazione
4 dell'impresa o della professione e non può assolutamente
5 prescindere dal considerare le peculiarità dell'attività in concreto
6 svolta;

- 7 ➤ gli studi di settore o i parametri non possono in alcun modo
8 inventare materia imponibile inesistente;
- 9 ➤ non è in ogni caso legittimo applicare a una platea di milioni di
10 contribuenti, con milioni di casi diversi, un algoritmo errato per
11 definizione in sede applicativa, e che in nessun caso, nemmeno
12 statistico, può essere considerato attendibile; l'accertamento non
13 può essere fondato esclusivamente sul calcolo matematico dei
14 parametri, ma deve procedere a una corretta individuazione della
15 realtà reddituale del contribuente idonea a confermare, nel caso
16 concreto e non in astratto, il risultato delle presunzioni;
- 17 ➤ non si può superare il diritto del cittadino, costituzionalmente
18 protetto, a pagare il giusto tributo fiscale, costringendolo invece a
19 pagarne uno diverso, maggiore o minore.

20 In ogni caso, per quanto riguarda gli accertamenti emessi dagli uffici
21 dell'agenzia delle Entrate, nessuno strumento induttivo, parametri,
22 redditometro o studi di settore, può obbligare il contribuente a dichiarare più
23 di quanto effettivamente incassa. Il contribuente può sempre difendersi dalle
24 presunzioni del Fisco, fornendo la prova contraria, motivando e
25 documentando idoneamente le ragioni in base alle quali la dichiarazione di
ricavi o compensi di ammontare inferiore a quello presunto in base agli studi
di settore può ritenersi giustificata, in relazione alle concrete modalità di
svolgimento dell'attività. La concreta incidenza dei fatti e delle circostanze
rappresentate dai contribuenti sulla capacità produttiva di ricavi o compensi
dovrà formare oggetto di attenta valutazione da parte dell'ufficio, il quale
dovrà farne esplicita menzione nell'atto di definizione ovvero nella
motivazione dell'avviso di accertamento eventualmente notificato. Gli uffici
devono perciò valutare con molta attenzione i fatti e le circostanze
rappresentati dal contribuente, al fine di pervenire alla definizione
dell'accertamento in sede amministrativa. Insomma, uffici e contribuenti
devono fare di tutto per evitare la lite e trovare l'intesa per chiudere
l'accertamento con il concordato. La preventiva intesa non ha prezzo anche
in relazione al contenzioso in vigore dall'aprile del 1996. La regola "chi
sbaglia paga", che consiste nell'addebito delle spese del giudizio al
soccumbente, dovrebbe eliminare le invenzioni del fisco e le conseguenti liti.
Soltanto con la preventiva intesa che, in sostanza, significa "buon senso", si
possono evitare liti inutili e dispendiose per il fisco e per i contribuenti.



- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12
- 13
- 14
- 15
- 16
- 17
- 18
- 19
- 20
- 21
- 22
- 23
- 24
- 25



La situazione degli studi per Unico 2010

Salvina Morina

Tonino Morina

La situazione degli accertamenti da studi di settore è stata “fotografata” dal direttore dell’agenzia delle Entrate, Attilio Befera, in occasione della tavola rotonda dell’11 febbraio 2010 avente per oggetto “gli studi di settore e le piccole e medie imprese”. Nel suo intervento, il direttore Attilio Befera, nel fare il punto sullo stato dell’arte degli studi di settore, ha affermato che **non si tratta di uno strumento rigido e calato dall’alto, ma di una metodologia flessibile, come testimoniato anche dai correttivi messi in campo in occasione della crisi economico-finanziaria, per evitare il rischio di ricavi presuntivi sovrastimati sulla base dello strumento induttivo. L’agenzia delle Entrate sta lavorando per garantire l’applicazione di questo strumento presuntivo in modo sempre più calibrato alle effettive condizioni di esercizio delle attività economiche nelle diverse aree territoriali. Peraltro, ha aggiunto Attilio Befera, è stato espressamente chiarito, con la circolare 5/E del 23 gennaio 2008, che la motivazione degli atti di accertamento basati sugli studi deve tenere conto, in modo esplicito, delle valutazioni che, a seguito del contraddittorio con il contribuente che riveste un ruolo centrale, hanno condotto l’ufficio a ritenere fondata l’attribuzione di maggiori ricavi o compensi. Al riguardo, va detto che in alcuni casi, almeno fino alle richiamate sentenze 26635, 26636 e 26638, della Cassazione a sezioni unite, depositate il 18 dicembre 2009, gli uffici hanno continuato a produrre accertamenti automatici da studi di settore che, come si è detto, sono destinati ad essere annullati dai giudici tributari.**



Il giusto regime da scegliere per chi inizia l'attività

La persona fisica che inizia l'attività d'impresa, arte o professione, deve valutare il peso fiscale e gli obblighi contabili che sono diversi in base al regime contabile che sceglie. Rimane fermo che, a fine anno, deve verificare se la chiusura dei conti gli comporta un cambiamento di regime fiscale e delle conseguenti regole di determinazione del reddito e dell'Iva. Ciò per la ragione che, di norma, i regimi naturali dell'anno successivo dipendono dalle entrate dichiarate nell'anno precedente. Dall'ammontare dei ricavi o compensi dell'anno 2010 può infatti conseguire un diverso regime contabile naturale applicabile per il periodo d'imposta 2011. Perciò, con la chiusura del **2010**, i contribuenti esercenti una libera attività d'impresa, arte o professione, oltre a calcolare il volume d'affari, i ricavi e i compensi, dovranno determinare anche il regime contabile naturale da applicare per il 2011. Rimane ferma la possibilità di optare per un regime contabile superiore. Per le persone fisiche, i regimi applicabili sono i seguenti:

- regime forfettino, di cui all'articolo 13 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, Finanziaria 2001;
- regime dei minimi, di cui all'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge 244/2007;
- regime di contabilità semplificata;
- regime di contabilità ordinaria.

La scelta dei predetti regimi comporta un diverso peso fiscale e obblighi contabili diversi, come indicato nella tabella "La girandola dei regimi e gli obblighi contabili".

Imprese al bivio tra semplificata o ordinaria

Le imprese possono applicare il regime di contabilità semplificata previsto dall'articolo 18 del Dpr 600/73. Ai fini delle imposte sui redditi sono minori e in regime di contabilità semplificata "naturale", le imprese individuali e le società di persone qualora i ricavi conseguiti in un anno intero non abbiano superato l'ammontare di 309.874,14 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, o di 516.456,90 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività. Le imprese con ricavi superiori ai predetti limiti sono in regime di contabilità ordinaria naturale. I due limiti, di 309.874,14 euro, ovvero di 516.456,90 euro, valgono anche ai fini Iva.

Validità del limite di 309.874,14 euro e di 516.456,90 euro per Iva e dirette

Per le imposte sui redditi, per la individuazione delle "imprese minori" ammesse al regime di contabilità semplificata, si applicano i due limiti, di 309.874,14 euro e di 516.456,90 euro. Con il limite di 309.874,14 euro, le imprese possono essere:

- esclusivamente di servizi; sono "imprese minori" ammesse al regime di



1 contabilità semplificata se i ricavi annui non superano il limite di 309.874,14
2 euro;

3 ➤ esclusivamente di operazioni diverse dai servizi; sono “imprese minori”
4 ammesse al regime di contabilità semplificata se i ricavi annui non superano
5 il limite di 516.456,90 euro;

6 ➤ miste, di servizi e di non servizi.

7 Per individuare il regime contabile naturale applicabile dalle imprese miste,
8 contabilità ordinaria o contabilità semplificata, bisogna distinguere fra
9 imprese miste che registrano e imprese miste che non registrano
10 separatamente i ricavi di servizi dai ricavi di non servizi. Le imprese miste
11 che eseguono registrazioni separate devono fare riferimento all’ammontare
12 dei ricavi relativi all’attività prevalente. Le imprese miste che non eseguono
13 registrazioni separate sono minori, e, quindi, ammesse al regime di
14 contabilità semplificata, se l’ammontare dei ricavi non è superiore a
15 516.456,90 euro. Il doppio limite di 309.874,14 euro o di 516.456,90 euro
16 vale anche ai fini Iva.

17 Per i professionisti, il regime contabile è di norma quello cosiddetto semplificato.
18 Per le scritture contabili degli esercenti arti o professioni dispone l’articolo 19 del
19 Dpr 600/1973.

L’opzione Iva dei trimestrali

20 I contribuenti possono anche esercitare l’opzione per le liquidazioni e il
21 versamento trimestrale Iva. In caso di opzione, va tenuto presente che:

22 ➤ i versamenti trimestrali e il saldo annuale vanno maggiorati degli interessi
23 dell’1 per cento;

24 ➤ l’opzione deve essere comunicata nella prima dichiarazione annuale Iva
25 da presentare dopo la scelta operata; ad esempio, per chi inizia l’attività
nell’anno 2010, nella dichiarazione relativa al 2010, modello Iva 2011, che
si presenta nel 2011.

Il regime dei minimi

18 Il regime dei minimi, di cui all’articolo 1, commi da 96 a 117, della legge
19 244/2007, in vigore dal 2008, è riservato alle persone fisiche residenti nel
20 territorio dello Stato esercenti attività di impresa, arti o professioni, che
21 nell’anno solare precedente hanno conseguito ricavi o compensi, ragguagliati
22 ad anno, in misura non superiore a 30mila euro. I ricavi e i compensi
23 rilevanti sono quelli richiamati rispettivamente agli articoli da 57 a 85, per
24 gli esercenti impresa, e 54, per gli esercenti arte o professione, del testo
25 unico delle imposte sui redditi, Dpr 917/86. Per la determinazione di tale
limite non rilevano i ricavi e i compensi derivanti dall’adeguamento agli
studi di settore o ai parametri, mentre nell’ipotesi in cui siano esercitate
contemporaneamente più attività, il limite va riferito alla somma dei ricavi e
compensi relativi alle singole attività. Al riguardo, si ricorda che una delle
condizioni che esclude l’accesso al regime dei minimi riguarda chi ha



1 acquistato beni strumentali nel triennio precedente di importo superiore al
2 limite di 15mila euro. In questo limite rientrano anche i canoni di locazione
3 pagati da chi, ad esempio, ha in affitto il negozio, la bottega artigianale o i
4 locali dello studio professionale.

4 ***L'obbligo del ragguglio ad anno per chi inizia l'attività***

5 Le persone fisiche che iniziano l'attività possono applicare il regime dei
6 minimi se prevedono di rispettare le condizioni prescritte dalla norma,
7 tenendo conto che, in caso di inizio di attività in corso d'anno, il limite dei
8 30.000 euro deve essere raggugliato all'anno. Ad esempio, il commerciante
9 o il professionista, che inizierà l'attività il 1° luglio 2010 e che a fine anno
10 avrà ricavi o compensi per 20mila euro, è escluso che possa applicare il
11 regime dei minimi dal 2011 in quanto i suoi ricavi o compensi del 2010,
12 raggugliati ad anno, sono di 40mila euro, superiori, perciò, al limite di
13 30mila euro. Nel verificare il limite di 30mila euro, occorrerà considerare i
14 ricavi di competenza dell'anno 2010 che gli imprenditori dovranno ancora
15 fatturare nel 2011.

11 ***Minimi senza studi di settore, senza parametri e senza Irap***

12 I contribuenti in regime dei minimi sono esclusi dall'applicazione degli studi
13 di settore e dei parametri ed esenti dall'Irap. I contribuenti minimi, che sono
14 esonerati dalla tenuta delle scritture contabili, sono comunque obbligati a
15 conservare i documenti ricevuti ed emessi come previsto dall'articolo 22 del
16 Dpr 29 settembre 1973, n. 600. Sul reddito determinato in regime dei minimi
17 è dovuta un'imposta sostitutiva del 20%. Nel caso di imprese familiari,
18 l'imposta sostitutiva, calcolata sul reddito al lordo delle quote assegnate al
19 coniuge e ai collaboratori familiari, è dovuta dall'imprenditore. Il regime dei
20 minimi comporta l'applicazione del principio di cassa ai componenti positivi
21 e negativi di reddito ai fini dell'imputazione al periodo d'imposta al
22 momento della loro percezione e del loro sostenimento (circolare 7/E del 28
23 febbraio 2008, paragrafo 5.1 "spese a deducibilità limitata"). Il reddito
24 determinato dai contribuenti, con l'applicazione del forfait del 20%, non
25 concorre alla formazione degli altri redditi posseduti dalla stessa persona
fisica e soggetti all'Irpef. E' però previsto che, ai fini del riconoscimento
delle detrazioni per carichi di famiglia, a norma dell'articolo 12, comma 2,
del testo unico delle imposte sui redditi, Dpr 917/86, rileva anche il reddito
determinato in base alle norme previste per i contribuenti "minimi". Al
contrario, questo reddito è influente ai fini dell'applicazione delle altre
detrazioni d'imposta di cui all'articolo 13, del testo unico delle imposte sui
redditi, Dpr 917/86. E' infatti previsto che i contribuenti minimi possono
optare per la determinazione delle imposte sul reddito e dell'Iva nei modi
ordinari. L'opzione può avvenire tramite comportamento concludente,
addebitando, ad esempio, l'Iva ai propri cessionari o committenti, o
esercitando il diritto alla detrazione dell'Iva. Rimane fermo che se, per



1 errore, il contribuente ha emesso qualche fattura con addebito di Iva, egli
2 può, se intende applicare il regime dei minimi, emettere una nota di
3 variazione a norma dell'articolo 26 del decreto Iva, Dpr 633/72, restituendo
4 l'importo pagato a titolo di Iva all'acquirente o al committente (circolare 7/E
5 del 28 gennaio 2008, paragrafo 3.2 "emissione della fattura con addebito
6 dell'imposta"). Chi opta per il regime ordinario deve, altresì, porre in essere
7 tutti gli adempimenti contabili ed extracontabili dai quali sono invece
8 esonerati, se applicano il regime dei minimi.

Quando gli incassi dell'anno fanno uscire dai minimi

9 Per i contribuenti che dal 2010 applicano il regime dei minimi, di cui
10 all'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge 244/2007, nel caso di
11 superamento del limite di 30mila euro, si fa riferimento all'entità delle
12 entrate complessive. Si possono verificare due situazioni, una del
13 contribuente che a fine 2010 supererà il limite di 30mila euro e decade dal
14 regime dei minimi a partire dal 2011 e l'altra del contribuente che nel corso
15 del 2010 supererà di oltre il 50% il limite di 30mila euro, e decade dal
16 regime dei minimi già nel corso del 2010.

17 Perciò, la persona fisica esercente impresa, arte o professione, in regime dei
18 minimi nel 2010, che a fine anno supererà il limite di 30mila euro, ma non
19 quello di 45mila euro, decade dal regime dei minimi dal 2011. Se, invece, a
20 fine anno supererà per oltre il 50% il limite di 30mila euro, avrà cioè entrate
21 superiori a 45mila euro, decade dal regime dei minimi già per l'anno in corso
22 e diventa contribuente normale ai fini Iva e ai fini delle imposte sui redditi.
23 Nel caso di superamento del limite di 45mila euro nel corso dell'anno 2010,
24 il contribuente che a fine 2010 ha entrate complessive per 48mila euro e
25 vende beni soggetti ad aliquota ordinaria del 20%, dovrà "scorporare" l'Iva
del 20% sui 48mila euro di entrate, e considerare l'Iva dovuta di 8mila euro.
In questo caso, il suo volume d'affari effettivo sarà di 40mila euro, per
effetto dello "scorporo" dell'Iva sulle vendite effettuate, ma, ai soli fini della
verifica del superamento del limite di 45mila euro (30mila euro più 15mila,
cioè il 50% di 30mila euro), l'importo da prendere in considerazione è quello
complessivo di 48mila euro. Questo contribuente, in sede di determinazione
dell'Iva dovuta, potrà però detrarre l'Iva pagata sugli acquisti effettuati nel
2010. Se, ad esempio, ha acquistato beni strumentali nell'anno per 8mila
euro, con Iva detraibile al 20%, pari a 1.600 euro e merci per 20mila euro,
con Iva detraibile di 4.000 euro, presenterà una dichiarazione annuale Iva
2011, per l'anno 2010, con Iva detraibile per 5.600 euro. Tra l'Iva dovuta di
8mila euro e l'Iva detraibile di 5.600 euro, risulterà a debito Iva per
l'importo di 2.400 euro.

Per le nuove attività la chance del forfettino valido per un triennio

L'articolo 13 della legge 388/2000 prevede un regime fiscale agevolato per
le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo intraprese dalle



1 persone fisiche. La persona fisica che inizia l'attività può applicare, per il
2 periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i due successivi, un regime
3 fiscale agevolato che prevede il pagamento di un'imposta sostitutiva
4 dell'Irpef, pari al 10% del reddito di lavoro autonomo o d'impresa. Il regime
5 agevolato è applicabile a certe condizioni. Ad esempio, a condizione che sia
6 realizzato un ammontare di compensi di lavoro autonomo non superiore a
7 30.987,41 euro o un ammontare di ricavi non superiore a 30.987,41 euro per le
8 imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi o a 61.974,83 euro per le
9 imprese aventi per oggetto altre attività. Le persone fisiche in regime
10 sostitutivo, di cui all'articolo 13 della legge 23 dicembre 2000, n. 388,
11 Finanziaria 2001, sono esonerate:

- 12 a) dalla tenuta delle scritture contabili prescritte dalla legislazione in materia
13 di imposte dirette, dell'Irap e dell'Iva;
- 14 b) dall'effettuazione delle registrazioni contabili rilevanti ai fini di dette
15 imposte;
- 16 c) dalla liquidazione e dai versamenti periodici ai fini dell'Iva.

Permangono, invece, gli obblighi:

- 17 a) di conservazione dei documenti contabili ai sensi dell'articolo 22 del Dpr
18 29 settembre 1973, n. 600;
- 19 b) di fatturazione;
- 20 c) di certificazione dei corrispettivi.

L'eventuale Iva a debito scaturente dalla dichiarazione annuale Iva andrà
21 versata entro i termini stabiliti per il versamento dell'Iva annuale.

22 Le cause di decadenza dal regime forfettivo sono quelle indicate nel comma
23 3 dell'articolo 13 della legge 388/2000. Esso stabilisce che "Il regime
24 agevolato cessa di avere efficacia e il contribuente è assoggettato a
25 tassazione ordinaria:

a) a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello nel quale i
compensi o i ricavi conseguiti superano gli importi indicati al comma 2,
lettera c);

b) a decorrere dallo stesso periodo d'imposta nel quale i compensi o i ricavi
superano del 50 per cento gli importi indicati al comma 2, lettera c); in tale
caso sarà assoggettato a tassazione nei modi ordinari l'intero reddito
d'impresa o di lavoro autonomo conseguito nel periodo d'imposta".

Gli importi indicati al comma 2, lettera c), sono quelli di: 30.987,41 euro
riferiti ai compensi di lavoro autonomo; di 30.987,41 euro per le imprese
aventi per oggetto prestazioni di servizi o di 61.974,83 euro per le imprese
aventi per oggetto altre attività.

Reddito determinato in modo analitico



1 Il reddito d'impresa o di lavoro autonomo della persona fisica in regime
2 sostitutivo si determina in modo analitico. Il reddito così determinato è
3 soggetto ad imposta sostitutiva Irpef del 10% ed è comunque irrilevante ai
4 fini della concorrenza del reddito complessivo Irpef. Il reddito è determinato
5 in modo analitico, a norma dell'articolo 54, per il lavoratore autonomo, o
6 dell'articolo 66, per l'imprenditore, del testo unico delle imposte sui redditi.

Acconti: esonero per l'Iva e l'Irpef e obbligo per l'Irap

7 Le persone fisiche in regime sostitutivo, denominato "forfettino", di cui
8 all'articolo 13 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, Finanziaria per il 2001,
9 sono escluse sia dall'acconto Iva, sia dall'acconto Irpef. Le persone fisiche
10 in regime forfettino sono invece obbligate all'acconto Irap e agli eventuali
11 contributi previdenziali, che sono dovuti secondo le modalità e nei termini
12 previsti per le imposte sui redditi.

Forfettini senza ritenuta

13 I redditi d'impresa e di lavoro autonomo, conseguiti dai contribuenti che
14 intendono avvalersi del regime sostitutivo di cui all'articolo 13 della legge
15 388/2000, sono soggetti all'imposta sostitutiva dell'Irpef e, di conseguenza,
16 non concorrono alla formazione del reddito complessivo Irpef. Ne deriva che
17 i redditi che formano oggetto del regime forfettino non sono assoggettabili a
18 ritenuta d'acconto. Pertanto, i sostituti d'imposta che corrispondono ai
19 soggetti, che si avvalgono del regime forfettino, compensi o somme
20 rientranti tra i componenti positivi di reddito d'impresa o di lavoro autonomo
21 non devono operare la ritenuta. A questo fine, i contribuenti interessati
22 devono rilasciare al sostituto d'imposta una dichiarazione dalla quale risulti
23 che le somme percepite sono soggette a imposta sostitutiva del 10%. In caso
24 di decadenza dal regime agevolato i contribuenti dovranno fornire
25 tempestiva comunicazione al sostituto.

Con il comportamento si sceglie il forfettino

18 Il contribuente che inizia l'attività nel corso dell'anno 2010 può comunicare
19 l'opzione per il regime sostitutivo, di cui all'articolo 13 della legge 23
20 dicembre 2000, n. 388, con effetto dalla data di inizio attività, in sede di
21 presentazione della dichiarazione annuale Iva, con l'Unico 2011, per l'anno
22 2010. In questo caso, vale il comportamento concludente del contribuente
23 che, pur non avendo esercitato alcuna opzione, ha applicato il regime
24 sostitutivo, cosiddetto forfettino sin dall'inizio attività. Una conferma in
25 questo senso è nella circolare 50/E del 12 giugno 2002. In questa circolare,
alla domanda se vale il cosiddetto "comportamento concludente" per i
contribuenti che, avendo i requisiti richiesti dall'articolo 13 della legge 388
del 2000, hanno applicato detto regime pur non avendo esplicitato l'opzione,
nella risposta contenuta nel paragrafo 20, si legge che: "si ritiene applicabile
il principio generale ... secondo cui l'opzione o la revoca dei regimi di
determinazione dell'imposta o dei regimi contabili si desumono da



1 comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle
2 scritture contabili”.

- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12
- 13
- 14
- 15
- 16
- 17
- 18
- 19
- 20
- 21
- 22
- 23
- 24
- 25



LA GIRANDOLA DEI REGIMI E GLI OBBLIGHI CONTABILI

<i>REGIME</i>	<i>Limite ricavi o compensi</i>	<i>Norme di riferimento</i>	<i>Come si determina il reddito</i>	<i>Come si determina l'Iva</i>	<i>Tenuta della contabilità</i>
<i>Sostitutivo 10% Forfettino (in vigore dal 2001)</i>	30.987,41 euro, (servizi) 61.974,83 euro, (altre attività)	<i>Articolo 13, legge 388/2000, Finanziaria 2001; articoli 54 o 66 Tuir, Dpr 917/86</i>	<i>In modo analitico, applicando l'imposta sostitutiva del 10%</i>	<i>In modo analitico (Iva da Iva)</i>	<i>Esonero dagli obblighi contabili</i>
<i>Semplificato</i>	309.874,14 euro (servizi) 516.456,90 euro (altre attività)	<i>Articolo 66 Tuir, Dpr 917/86; articolo 18, Dpr 600/73</i>	<i>In modo analitico</i>	<i>In modo analitico (Iva da Iva)</i>	<i>Vanno tenuti i registri Iva con integrazioni ai fini del reddito</i>
<i>Ordinario</i>	Oltre 309.874,14 euro (servizi) Oltre 516.456,90 euro (altre attività)	<i>Articoli 56 e seguenti, Tuir, Dpr 917/86</i>	<i>In modo analitico</i>	<i>In modo analitico (Iva da Iva)</i>	<i>Vanno tenuti i registri Iva, il libro giornale mastro, il libro inventari e il registro beni ammortizzabili</i>
<i>Regime fiscale dei contribuenti i minimi (in vigore dal 2008)</i>	<i>Fino a 30mila euro</i>	<i>Articolo 1, commi da 96 a 117, legge 244/2007, Finanziaria 2008</i>	<i>In modo analitico, applicando l'imposta sostitutiva del 20% (entrate, meno spese, meno contributi previdenziali)</i>	<i>Esonero dagli obblighi Iva</i>	<i>Esonero dagli obblighi contabili</i>

Il regime forfettino o il regime dei minimi sono applicabili solo dalle persone fisiche esercenti impresa o arti e professioni, se in possesso dei requisiti prescritti dalla legge.



Chi può applicare il regime dei minimi

Per avvalersi del regime dei minimi, di cui all'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge 244/2007, in vigore dal 2008, è necessario rispettare ulteriori condizioni. In particolare, nell'anno solare precedente il contribuente:

- non deve avere effettuato cessioni all'esportazione, ovvero operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, operazioni con lo Stato della Città del Vaticano o con la Repubblica di San Marino, trattati ed accordi internazionali;
- non deve avere sostenuto spese per lavoro dipendente o per collaboratori, anche assunti con le modalità riconducibili ad un progetto o programma di lavoro, o fase di esso, nonché spese per prestazioni di lavoro effettuate dall'imprenditore stesso o dai suoi familiari, ad eccezione dei compensi corrisposti ai collaboratori dell'impresa familiare;
- non deve avere erogato somme sotto forma di utili di partecipazione agli associati con apporto costituito da solo lavoro;
- non deve avere acquistato, anche mediante contratti di appalto e di locazione, nei tre anni precedenti a quello di entrata nel regime, beni strumentali di valore complessivo superiore a 15.000 euro. Il valore dei beni strumentali cui far riferimento è costituito dall'ammontare dei corrispettivi relativi alle operazioni di acquisto effettuate anche da privati. Per i beni strumentali solo in parte usati nell'ambito dell'attività di impresa o di lavoro autonomo rileva un valore pari al 50% dei relativi corrispettivi.

Gli esclusi dai minimi

Sono previste specifiche esclusioni dal regime dei minimi. Una di queste riguarda le persone fisiche, che, oltre ad esercitare in proprio un'attività d'impresa, arte o professione, sono anche titolari di redditi di partecipazione in una società di persone. Al riguardo, nella circolare 73/E del 21 dicembre 2007, al paragrafo 2.2 "fattispecie di esclusione dal regime" l'agenzia delle Entrate avverte che "Non rientrano, infine, tra i contribuenti minimi coloro che, pur esercitando attività imprenditoriale, artistica o professionale in forma individuale, partecipano, nel contempo, a società di persone o ad associazioni professionali, costituite in forma associata per l'esercizio della professione, di cui all'articolo 5 del TUIR, o a società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria che hanno optato per la trasparenza fiscale, ai sensi dell'articolo 116 del TUIR". Sono inoltre esclusi dal regime dei minimi i soggetti non residenti che svolgono l'attività nel territorio dello Stato e coloro che si avvalgono di regimi speciali di determinazione dell'Iva. Al riguardo, l'agenzia delle Entrate, nel richiamato paragrafo 2.2, afferma che, in particolare, non sono



1 compatibili con il regime dei contribuenti minimi i regimi speciali Iva
2 riguardanti le seguenti attività:

- 3 • agricoltura e attività connesse e pesca (articoli 34 e 34-bis, Dpr
633/72);
- 4 • vendita sali e tabacchi (articolo 74, primo comma, Dpr 633/72);
- 5 • commercio dei fiammiferi (articolo 74, primo comma, Dpr 633/72);
- 6 • editoria (articolo 74, primo comma, Dpr 633/72);
- 7 • gestione di servizi di telefonia pubblica (articolo 74, primo comma,
Dpr 633/72);
- 8 • rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (articolo 74,
primo comma, Dpr 633/72);
- 9 • intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al Dpr
640/72 (articolo 74, sesto comma, Dpr 633/72);
- 10 • agenzie di viaggi e turismo (articolo 74-ter, Dpr 633/72);
- 11 • agriturismo (articolo 5, comma 2, legge 413/91);
- 12 • vendite a domicilio (articolo 25-bis, comma 6, Dpr 600/73);
- 13 • rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione
(articolo 36, decreto legge 41/95);
- agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione
(articolo 40-bis, decreto legge 41/95).

Il regime dei minimi è quello "naturale"

14 Il regime dei minimi rappresenta quello naturale per le persone fisiche che
15 hanno i requisiti per applicarlo. Regime naturale significa che il regime si
16 applica senza dovere fare alcuna comunicazione preventiva o successiva.
17 Rimane fermo che il contribuente, pure se in possesso dei requisiti per il
18 regime dei minimi, può valersi del regime normale. E' infatti previsto che
19 i contribuenti minimi possono uscire dal regime, optando per la
20 determinazione delle imposte sul reddito e dell'Iva nei modi ordinari.
21 L'opzione può avvenire tramite comportamento concludente, addebitando,
22 ad esempio, l'Iva ai propri cessionari o committenti, o esercitando il
23 diritto alla detrazione dell'Iva. Rimane fermo che se, per errore, il
24 contribuente all'inizio dell'anno ha emesso qualche fattura con addebito di
25 Iva, egli può, se intende applicare il regime dei minimi, emettere una nota
di variazione a norma dell'articolo 26 del decreto Iva, Dpr 633/72,
restituendo l'importo pagato a titolo di Iva all'acquirente o al committente
(circolare 7/E del 28 gennaio 2008, paragrafo 3.2 "emissione della fattura
con addebito dell'imposta"). Chi opta per il regime ordinario deve, altresì,
porre in essere tutti gli adempimenti contabili ed extracontabili dai quali
sono invece esonerati, se applicano il regime dei minimi. Al riguardo, va
detto che sono notevoli gli alleggerimenti fiscali di cui beneficiano i
minimi. In particolare, chi applica il regime dei minimi è esonerato dagli



1 obblighi di liquidazione e versamento dell'Iva e da tutti gli altri obblighi
2 previsti dal decreto Iva, e cioè: registrazione delle fatture emesse, dei
3 corrispettivi e degli acquisti; tenuta e conservazione dei registri e
4 documenti; dichiarazione e comunicazione annuale Iva; compilazione e
5 invio degli elenchi clienti e fornitori. I minimi sono inoltre esclusi
6 dall'applicazione degli studi di settore e dei parametri ed esenti dall'Irap.
7 L'esonero dalla tenuta delle scritture contabili non esclude che il
8 contribuente, per sua e altrui memoria, e per la chiarezza necessaria ai fini
9 di un eventuale controllo, decida di tenere i libri contabili. Vale sempre il
10 principio "nel più sta il meno".

Documentazione da conservare

8 I contribuenti minimi sono comunque obbligati a conservare i documenti
9 ricevuti ed emessi come previsto dall'articolo 22 del Dpr 29 settembre
10 1973, n. 600. In capo ai contribuenti minimi permangono, invece, i
11 seguenti adempimenti:

- 12 • obbligo di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e
13 delle bollette doganali;
- 14 • obbligo di certificazione dei corrispettivi con scontrino fiscale,
15 ricevuta fiscale o fattura; sulle fatture emesse a norma dell'articolo
16 21 del Dpr 633/1972 dovrà annotarsi che si tratta di "operazione
17 effettuata a norma dell'articolo 1, comma 100, della legge finanziaria
18 per il 2008";
- 19 • obbligo di integrare la fattura per gli acquisti intracomunitari e per le
20 altre operazioni di cui risultano debitori di imposta (ad esempio,
21 nell'ipotesi di operazioni soggette al regime dell'inversione contabile
22 o reverse charge) con l'indicazione dell'aliquota e della relativa Iva;
- 23 • obbligo di versare l'Iva di cui al punto precedente entro il 16 del
24 mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni;
- 25 • obbligo di presentare agli uffici doganali gli elenchi Intrastat.

Principio di cassa per il reddito e forfait del 20%

19 Sul reddito determinato in regime dei minimi è dovuta un'imposta
20 sostitutiva del 20%. A norma del comma 105 dell'articolo 1 della legge 24
21 dicembre 2007, n. 244, è infatti stabilito che sul reddito determinato in
22 regime dei minimi si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sui
23 redditi e delle addizionali regionali e comunali pari al 20%. Nel caso di
24 imprese familiari, l'imposta sostitutiva, calcolata sul reddito al lordo delle
25 quote assegnate al coniuge e ai collaboratori familiari, è dovuta
dall'imprenditore.

Il regime dei minimi comporta l'applicazione del principio di cassa ai
componenti positivi e negativi di reddito ai fini dell'imputazione al
periodo d'imposta al momento della loro percezione e del loro
sostenimento (circolare 7/E del 28 febbraio 2008, paragrafo 5.1 "spese a



1 deducibilità limitata”). Il reddito determinato dai contribuenti, con
2 l’applicazione del forfait del 20%, non concorre alla formazione degli altri
3 redditi posseduti dalla stessa persona fisica e soggetti all’Irpef. E’ però
4 previsto che, ai fini del riconoscimento delle detrazioni per carichi di
5 famiglia, a norma dell’articolo 12, comma 2, del testo unico delle imposte
6 sui redditi, Dpr 917/86, rileva anche il reddito determinato in base alle
7 norme previste per i contribuenti “minimi”. Al contrario, questo reddito è
8 ininfluenza ai fini dell’applicazione delle altre detrazioni d’imposta di cui
9 all’articolo 13, del testo unico delle imposte sui redditi, Dpr 917/86.

La rettifica Iva nel modello Iva 2010 per l’anno 2009

7 Il contribuente che dal **2010** applica il nuovo regime dei minimi deve
8 operare la rettifica Iva sulle merci in giacenza al 31 dicembre **2009** e sui
9 beni strumentali. Al riguardo, l’agenzia delle Entrate, con la circolare 73/E
10 del 21 dicembre 2007, ha dettato le regole per la rettifica Iva. In questa
11 circolare, al paragrafo 3.1.4 “rettifica della detrazione”, l’agenzia delle
12 Entrate avverte che “L’applicazione del regime dei contribuenti minimi
13 comporta la rettifica dell’Iva già detratta negli anni in cui si è applicato il
14 regime ordinario, ai sensi dell’articolo 19-bis2 del Dpr n. 633 del 1972. La
15 fattispecie è disciplinata al comma 101, che regola le ipotesi in cui nel
16 corso dell’attività esercitata interviene una modifica al regime di
17 applicazione dell’imposta. In tale circostanza, l’Iva relativa a beni e
18 servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati deve essere rettificata in
19 un’unica soluzione, senza attendere il materiale impiego degli stessi, fatta
20 eccezione per i beni ammortizzabili, compresi i beni immateriali, la cui
21 rettifica va eseguita soltanto se non sono ancora trascorsi quattro anni da
22 quello della loro entrata in funzione, o dieci anni dalla data di acquisto o
23 di ultimazione se si tratta di fabbricati o loro porzioni. A tale riguardo, si
24 segnala che il comma 5 dell’articolo 19-bis2 stabilisce che la rettifica non
25 deve essere effettuata per i beni ammortizzabili di costo unitario non
superiore a 516,46 euro e per i beni il cui coefficiente di ammortamento
stabilito ai fini delle imposte sul reddito è superiore al 25 per cento”. Per
contro, la rettifica Iva va fatta anche per i beni strumentali di costo
unitario non superiore a 516,46 euro e per i beni il cui coefficiente di
ammortamento è superiore al 25%, che non sono ancora entrati in
funzione al momento del passaggio al regime dei minimi, cioè i beni per i
quali non sono state ancora eseguite le deduzioni integrali o delle relative
quote di ammortamento (circolare 7/E del 28 gennaio 2008, paragrafo 2.8
“beni strumentali”). I contribuenti che dal **1° gennaio 2010** applicano il
regime dei minimi e devono versare l’Iva relativa alla rettifica, per le
merci in rimanenza al **31 dicembre 2009** e per i beni strumentali, possono
versare l’Iva dovuta, oltre che in un’unica soluzione, in cinque rate
annuali di pari importo, senza interessi. La prima o unica rata deve essere



1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

versata entro il termine previsto per il versamento del saldo dell'Iva relativa all'anno precedente a quello di applicazione del regime, cioè entro il **16 marzo 2010**, mentre le rate successive sono versate entro i termini del versamento a saldo dell'imposta sostitutiva dell'Irpef. Questo significa che il contribuente "passato" al regime dei minimi dal **1° gennaio 2010**, che sceglie di pagare a rate, deve versare la prima rata entro il **16 marzo 2010**, e la seconda rata entro il **16 giugno 2011 o dal 17 giugno al 16 luglio 2011 con lo 0,40% in più. Le rate successive dovranno essere versate con la stessa cadenza annuale della seconda, entro il 16 giugno di ciascun anno, o dal 17 giugno al 16 luglio con lo 0,40% in più.** E' possibile estinguere il debito mediante la compensazione con eventuali crediti spettanti al contribuente, a norma dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Il mancato versamento dell'unica rata, o di una singola rata, è punibile con la sanzione prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (pari al 30% dell'importo non versato) e costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo. Le rettifiche della detrazione vanno effettuate nella prima dichiarazione annuale Iva presentata dopo l'ingresso nel regime, cioè in quella relativa all'anno precedente al transito nel regime dei minimi. Ad esempio, un contribuente che è passato nel regime dei minimi dal **1° gennaio 2010** deve evidenziare le rettifiche della detrazione nella dichiarazione annuale Iva relativa al **2009** da presentare nel **2010**.

Rigo VA14 del modello Iva 2010 per il 2009

Per i contribuenti che dal **2010** applicano il regime dei minimi, è previsto uno specifico rigo del modello **Iva 2010, per l'anno 2009**. Si tratta esattamente del rigo VA14, del quadro VA "informazioni e dati relativi all'attività", che deve essere compilato dai contribuenti che dal **2010** applicano il nuovo regime. In particolare, la casella 1 deve essere barrata per comunicare che si tratta dell'ultima dichiarazione annuale Iva che precede l'applicazione del regime dei minimi. Nel campo 2 deve essere indicato l'ammontare complessivo della rettifica Iva già detratta, operata a norma dell'articolo 19-bis2, del decreto Iva, Dpr 633/72, in relazione al mutato regime fiscale.

La scelta del regime normale "Iva da Iva"

Come si è detto, la persona fisica, che esercita un'attività d'impresa, arte o professione, pur possedendo i requisiti per applicare il nuovo regime dei minimi, può comunque optare per il regime normale, sia ai fini Iva, sia ai fini delle imposte sui redditi. Questa opzione, di norma, vincola per almeno un triennio.

La norma di legge sul calcolo dei beni strumentali

La lettera b), del comma 96, dell'articolo 1, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, stabilisce che si considerano minimi le persone fisiche esercenti



1 attività d'impresa, arte o professione, che “nel triennio solare precedente
2 non hanno effettuato acquisti di beni strumentali, anche mediante contratti
3 di appalto e locazione, pure finanziaria, per un ammontare complessivo
4 superiore a 15.000 euro”. E' evidente che per “acquisto” di beni
5 strumentali non si possono intendere, ad esempio, i locali del negozio,
6 della bottega artigianale o dello studio, che sono in affitto. Purtroppo, il
7 “problema” deriva dalle successive parole nel punto in cui la norma
8 dispone che per “acquisti di beni strumentali” si intendono anche quelli
9 effettuati “mediante contratti di appalto e locazione, pure finanziaria”. Chi
10 ha scritto la norma, non poteva scriverla peggio di così, perché, in questo
11 modo si è generata molta confusione al punto che la norma è stata
12 interpretata nel senso che, ai fini del calcolo del limite di 15mila euro,
13 rilevano anche le somme pagate per l'affitto del negozio, della bottega
14 artigianale o dello studio professionale. Ad esempio, per chi ha pagato nel
15 triennio **2007-2009, 450 euro** al mese per l'affitto della bottega artigianale
16 o dello studio professionale, pur non avendo acquistato alcun bene
17 strumentale, l'accesso al regime dei minimi, **dal 2010**, è vietato perché ha
18 superato il limite di 15mila euro solo per l'affitto pagato, in totale 16.200
19 euro (450 euro per i 36 mesi). In base alla norma, avendo “acquistato beni
20 strumentali” per 16.200 euro nel triennio **2007-2009** (5.400 euro l'anno di
21 affitto), è vietato l'accesso al regime dei minimi. Il fatto paradossale è che,
22 al contrario, potrebbero accedere al regime, se in possesso delle altre
23 condizioni previste dalla legge, i contribuenti che hanno acquistato nel
24 **2006** un immobile per esercitare l'attività d'impresa, arte o professione, di
25 rilevante ammontare. Può essere il caso di un artigiano, un commerciante
o di un professionista, che ha acquistato nel **2006** un immobile del valore
di un milione di euro. Per questo contribuente, il valore di acquisto
dell'immobile è ininfluenza ai fini della verifica delle condizioni per
accedere al regime.

La vendita dei beni strumentali nel corso del triennio

19 Un altro aspetto che vieta l'accesso al regime può riguardare chi, nel corso
20 del triennio **precedente**, ha ceduto dei beni strumentali, acquistandone altri
21 in sostituzione. Questo perché, applicando rigidamente la norma, sono
22 irrilevanti le cessioni di beni fatte nel corso del triennio **precedente**. Al
23 riguardo, si veda il paragrafo 2.8 “beni strumentali”, della circolare 7/E
24 del 28 gennaio 2008, di un contribuente che aveva acquistato nel 2006
25 beni strumentali per 11mila euro e venduto altri beni per 10mila euro, ma
che nel 2007 aveva acquistato nuovi beni per 7mila euro. Per l'agenzia
delle Entrate, non rileva l'eventuale cessione del bene strumentale. Di
conseguenza, il contribuente, pur avendo venduto 10 mila euro di beni
strumentali, che non possedeva più, nel triennio precedente aveva
“acquistato beni per un ammontare complessivo superiore a 15.000 euro”



1 e, pertanto, è escluso che potesse accedere al regime dei minimi. In
2 definitiva, si può confermare che il regime dei minimi può essere semplice
3 e vantaggioso, ma la norma, così com'è stata scritta, esclude l'accesso a
4 molti potenziali contribuenti. Al riguardo, vale la pena di ricordare uno
5 degli insegnamenti di Silvio Moroni, grande esperto fiscale del Sole 24-
6 Ore, deceduto nel 1999, che diceva: "quando la norma è stupida o
7 inapplicabile, va interpretata o va cambiata". Poiché la norma è stata già
8 interpretata, l'unica cosa da fare sarebbe quella di cambiarla.
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25



Ministero delle Finanze
**DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE
DIREZIONE CENTRALE PER GLI
AFFARI GIURIDICI E PER IL
CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

Ufficio Procedure Fiscali

Roma, 30 novembre 2000 Prot. 2000/245325

CIRCOLARE N. 222/E

OGGETTO: Accertamento induttivo ex art. 55 del DPR n. 633/72 nei casi di omessa presentazione della dichiarazione. Detraibilità del credito dell'anno precedente non richiesto a rimborso ex art. 5, comma 1, del decreto legislativo 471/97.

L'argomento oggetto della presente circolare è stato esaminato in occasione della riunione tenutasi il 28 giugno 2000 con i responsabili dei Servizi di Consulenza Giuridica delle Direzioni Regionali delle Entrate. Al riguardo, si partecipano le definitive determinazioni cui è pervenuta la scrivente sulla base anche delle osservazioni emerse nella predetta riunione o successivamente pervenute dalle Direzioni Regionali.

L'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, prevede che, in sede di accertamento, ai fini della determinazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta devono essere computati in detrazione:

- tutti i versamenti effettuati relativi al periodo d'imposta;
- il credito dell'anno precedente non richiesto a rimborso;
- le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni regolarmente eseguite.

La norma non chiarisce se la detrazione del credito relativo all'anno precedente spetti anche nell'ipotesi di cui all'articolo 55 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, relativo all'accertamento induttivo per omessa presentazione della dichiarazione annuale.

A tal proposito, la Corte di Cassazione, con sentenza del 2 ottobre 1996, n. 8602, ha stabilito il principio secondo cui, in ipotesi di accertamento induttivo effettuato ai sensi dell'articolo 55 del D.P.R. n. 633 del 1972 in presenza di omessa presentazione della dichiarazione annuale, si deve tenere conto, al fine di determinare l'imposta dovuta, non solo di quella versata, ma anche di quella a credito.



1 La Suprema Corte con la citata sentenza ha ritenuto che la mancata
2 presentazione della dichiarazione annuale, esponendo il contribuente
3 all'accertamento induttivo:

4 • preclude la facoltà di portare in deduzione l'IVA
5 versata sugli acquisti nel relativo periodo, se non registrata nelle
6 liquidazioni mensili o trimestrali;

7 • non priva il soggetto sottoposto ad accertamento
8 del diritto di scomputare, dalle somme dovute in base a tale accertamento, il
9 credito maturato nel periodo anteriore, per il quale abbia richiesto la
10 successiva detrazione ai sensi dell'articolo 30 del D.P.R. n. 633 del 1972,
11 tramite annotazione nel registro indicato nell'art. 25 dello stesso decreto.

12 Il disposto di cui al citato articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 471
13 del 1997 si ritiene, pertanto, estensibile alla fattispecie disciplinata
14 dall'articolo 55 del D.P.R. n. 633 del 1972, relativa all'accertamento
15 induttivo nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione.

16 Di conseguenza, anche in tale ipotesi deve ammettersi la possibilità di
17 scomputare dall'imposta dovuta non solo i versamenti eventualmente
18 eseguiti e le imposte detraibili ai sensi dell'articolo 19 del DPR. n. 633 del
19 1972 risultanti dalle liquidazioni periodiche, ma anche il credito maturato
20 nell'anno precedente non chiesto a rimborso e computato in detrazione nel
21 periodo successivo, ai sensi dell'articolo 30 del DPR n. 633 del 1972,
22 previa annotazione nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 dello
23 stesso DPR n. 633.

24 IL DIRETTORE GENERALE

25 Massimo Romano



Risoluzione 74/E del 19 aprile 2007

Oggetto: decadenza dal diritto alla detrazione credito Iva nel caso di mancato riporto del credito nelle dichiarazioni annuali successive, ovvero nel caso di omessa o tardiva presentazione della dichiarazione annuale.

Testo:

Alcune Direzioni Regionali hanno interpellato la scrivente in ordine alla possibilità di computare in detrazione l'eccedenza di credito Iva, correttamente esposta nella dichiarazione annuale relativa all'anno in cui la stessa è maturata, e non riportata nelle dichiarazioni successive perché omesse. E' stato chiesto, altresì, se l'eccedenza di credito Iva, maturata in un anno in cui la dichiarazione annuale Iva risulta omessa, sia ancora detraibile mediante la sua indicazione nella prima dichiarazione correttamente presentata ovvero se possa essere recuperata solo attraverso la procedura del rimborso c.d. anomalo di cui all'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Crediti Iva non riportati nelle dichiarazioni annuali successive a quella in cui sono maturati

Con riguardo al quesito concernente l'esercizio del diritto alla detrazione del credito Iva maturato in un determinato anno, esposto nella relativa dichiarazione annuale e computato in detrazione nel periodo successivo, ai sensi dell'articolo 30 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, ed in seguito riportato in una dichiarazione che risulta omessa, è consolidato il principio, più volte affermato dalla Corte di Cassazione, "... in forza del quale, ove il contribuente fruisca di un credito di imposta per un determinato anno e lo esponga nella dichiarazione annuale, se omette di riportarlo nella dichiarazione relativa all'anno successivo non perde il diritto alla detrazione..." (confronta sentenza n. 12012 del 29 marzo 2006, depositata il 22 maggio 2006), "... in quanto la decadenza ("del diritto alla detrazione") è comminata dalla norma (confronta articolo 28 del DPR n. 633 del 1972 allora vigente) soltanto nel caso in cui il credito o l'eccedenza di imposta versata non venga riportata nella prima dichiarazione utile" (confronta sentenza n. 523 del 3 luglio 2001, depositata il 18 gennaio 2002). A supporto di tale tesi è utile richiamare i principi contenuti nell'articolo 1, comma 2, del DPR 10 novembre 1997, n. 443, recante norme in materia di rimborsi Iva, che prevede la possibilità di utilizzazione di crediti chiesti a rimborso e denegati dall'Ufficio perché non riportati dal contribuente nelle dichiarazioni degli anni successivi, ciò significando che il credito, se correttamente maturato ed indicato nella prima dichiarazione utile, non va perduto (confronta circolare 28 maggio 1998, n. 134). La scrivente è dell'avviso che alle medesime conclusioni possa giungersi nel caso in cui la dichiarazione dell'annualità successiva sia stata omessa. Si rammentano,



1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25

inoltre, le disposizioni contenute nell'articolo 55, primo comma, del DPR n. 633 del 1972 - disciplinante l'accertamento induttivo - secondo cui "se il contribuente non ha presentato la dichiarazione annuale l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto può procedere in ogni caso" all'accertamento induttivo; "in tal caso sono computati in detrazione soltanto i versamenti eventualmente eseguiti dal contribuente e le imposte detraibili ai sensi dell'articolo 19 risultanti dalle liquidazioni prescritte dagli articoli 27 e 33". Relativamente a tale disposizione, la Corte di Cassazione, con sentenza del 2 ottobre 1996, n. 8602, ha affermato che "la norma ... con l'avverbio "soltanto", implicante il diniego di detrazioni diverse da quelle elencate, sanziona l'omissione della denuncia annuale con la perdita dei crediti che non siano compresi nelle suddette "fotografie" periodiche. La possibilità di cogliere, nella menzionata espressione delimitativa, un'implicita esclusione anche della detraibilità della "Iva a credito" maturata nell'anno precedente trova ostacolo nella stretta inerenza dell'articolo 55 al calcolo dell'imposta per il periodo al quale l'accertamento induttivo si riferisce; da questo calcolo esula la problematica della persistenza o dell'estinzione di una posizione creditoria in precedenza insorta, la quale non incide sull'entità del debito riscontrato dall'ufficio in assenza della dichiarazione, ma rileva nella fase ulteriore della quantificazione delle somme da versare in concreto, dopo eventuale compensazione. Una difforme lettura della disposizione, peraltro, sarebbe introduttiva d'ingiustificata disparità di trattamento, in danno del contribuente che abbia optato per la detraibilità del credito d'imposta nell'anno successivo, anziché per il rimborso immediato. In conclusione, si deve ritenere che l'inottemperanza all'obbligo della dichiarazione annuale espone il contribuente all'accertamento induttivo, e gli preclude la facoltà di portare in deduzione l'Iva versata nel relativo periodo su acquisti di beni o servizi, se non registrata nelle liquidazioni mensili o trimestrali, ma non lo priva del diritto di scomputare dalle somme dovute in base a tale accertamento il credito che abbia maturato nel periodo anteriore, e per il quale abbia chiesto la successiva detrazione, ai sensi dell'articolo 30 del DPR n. 633 del 1972". La Suprema Corte ammette, quindi, l'utilizzo del credito di un'annualità precedente anche in caso di successiva dichiarazione omessa, e ciò sulla base della norma contenuta nell'articolo 55 del DPR n. 633, ancorché tale norma non contempli espressamente, tra gli importi detraibili, i crediti derivanti da precedenti annualità. Ma v'è di più: l'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 - introdotto successivamente alla riferita sentenza e disciplinante le violazioni relative alla dichiarazione Iva - stabilisce che in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale "per determinare l'imposta dovuta sono computati in detrazione tutti i versamenti effettuati relativi al



1 periodo, il credito dell'anno precedente del quale non è stato chiesto il
2 rimborso, nonché le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni
3 regolarmente eseguite". Tale norma, in sostanza, completa la disposizione
4 contenuta nell'articolo 55 del DPR n. 633, ammettendo espressamente
5 l'utilizzo del credito, indicato in dichiarazione e richiesto in detrazione in
6 una successiva annualità per la quale non è stata presentata la dichiarazione
7 Iva annuale. Siffatta interpretazione è contenuta nella circolare del 25
8 gennaio 1999, n. 23, la quale ha chiarito che la disposizione prevista
9 all'articolo 5 del decreto legislativo n. 471 "che, sotto certi aspetti, va
10 considerata integrativa di quella contenuta nell'articolo 55, primo comma,
11 del DPR n. 633, nel prevedere espressamente la detraibilità del credito
12 dell'anno precedente riportato a nuovo, recepisce il recente orientamento
13 della Suprema Corte di Cassazione, desumibile dalla sentenza 2 ottobre
14 1996, n. 8602". Una conferma di tale orientamento è fornita dalla circolare
15 del 30 novembre 2000, n. 222 che, riprendendo anch'essa il contenuto della
16 sentenza n. 8602 della Suprema Corte, ha chiarito che "***nell'ipotesi di
17 omessa presentazione della dichiarazione ... deve ammettersi la
18 possibilità di scomputare dall'imposta dovuta non solo i versamenti
19 eventualmente eseguiti e le imposte detraibili ... ma anche il credito
20 maturato nell'anno precedente non chiesto a rimborso e computato in
21 detrazione nel periodo successivo, ai sensi dell'articolo 30 del DPR n. 633
22 del 1972, previa annotazione nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25
23 dello stesso DPR n. 633". In conclusione, alla luce della giurisprudenza e
24 della prassi sopra richiamate, se, ad esempio, il contribuente nella
25 dichiarazione annuale Iva relativa all'anno 2003 ha optato per il
computo in detrazione del credito d'imposta nell'anno successivo, ai sensi
dell'articolo 30 del DPR n. 633, e poi ha omesso di presentare le
dichiarazioni Iva relative agli anni 2004 e 2005 (ovvero le ha trasmesse
oltre 90 giorni dal termine ultimo di presentazione), il credito medesimo
potrà essere detratto nelle liquidazioni periodiche degli anni successivi, e
l'eventuale eccedenza residua potrà essere indicata nella dichiarazione
Iva relativa all'anno 2006; ciò a condizione che il predetto credito sia
stato correttamente utilizzato nelle liquidazioni periodiche Iva ovvero nel
modello F24, se utilizzato in compensazione con altre imposte o
contributi.***

Crediti Iva emergenti da dichiarazioni annuali omesse o tardive oltre i termini

Una considerazione a parte richiedono i crediti, maturati nel corso degli anni per i quali la relativa dichiarazione annuale Iva è stata omessa, o è da considerarsi omessa perché presentata oltre i novanta giorni, crediti poi indicati nella prima dichiarazione annuale correttamente presentata. In particolare, sono stati sollevati alcuni dubbi sulla possibilità di



1 intraprendere, su richiesta del contribuente, l'attività di accertamento
2 induttivo di cui all'articolo 55 del DPR 633/1972, al fine di determinare
3 l'esatto ammontare del credito non dichiarato. In particolare, taluni sono
4 dell'avviso che la procedura di controllo di cui all'articolo 55 del citato
5 DPR 633, sia un "potere" concesso all'Amministrazione finanziaria che,
6 come tale, non può essere tramutato in un "obbligo" al solo scopo di
7 determinare il credito spettante al contribuente fine di riconoscerne il diritto
8 al rimborso o alla compensazione. Al riguardo si osserva che le
9 considerazioni della Corte di Cassazione contenute nella sopra richiamata
10 sentenza n. 523 del 2001, possono tornare utili anche con riferimento ai
11 crediti Iva per i quali la relativa dichiarazione annuale è stata omessa,
12 tenendo conto, altresì, delle citate disposizioni di cui all'articolo 55 del
13 DPR n. 633 del 1972 in materia di accertamento induttivo, nonché di quelle
14 di cui all'articolo 8, comma 3, del DPR n. 322 del 1998 (che ha sostituito
15 l'articolo 28 del DPR n. 633) e del richiamo ivi contenuto al termine entro
16 cui esercitare il diritto alla detrazione stabilito dall'articolo 19, comma 1,
17 secondo periodo, del DPR 633. Dalla lettura congiunta degli articoli 8 del
18 DPR 322 del 1998 e 19 del DPR 633/1972, infatti, è possibile desumere che
19 la decadenza del diritto alla detrazione ricorre soltanto nel caso in cui il
20 medesimo non è esercitato "al più tardi, con la dichiarazione relativa al
21 secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed
22 alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo". A
23 tal riguardo, la Corte di Cassazione ha, infatti, stabilito che la decadenza "si
24 verifica, secondo quanto dispone il quarto comma dell'articolo 28 del DPR
25 633/1972, solo quando la detrazione non venga computata nel mese di
competenza e non venga poi recuperata nella dichiarazione annuale. E il
concorso di entrambe le circostanze ... si giustifica col rilievo che la
decadenza consegue al mancato esercizio del diritto di recupero, in sede di
dichiarazione annuale, dei crediti d'imposta che avrebbero dovuto essere
indicati nei mesi di competenza. La sanzione della decadenza non può
essere estesa alla diversa fattispecie in cui la detrazione sia stata
regolarmente operata nel mese di competenza e non risulti, invece, dalla
dichiarazione annuale, della quale sia stata omessa la presentazione, poiché,
nel caso di accertamento induttivo, l'Ufficio Iva deve computare in
detrazione non solo i versamenti eseguiti dal contribuente, ma anche le
imposte detraibili, risultanti dalle dichiarazioni mensili, come prescrive
l'articolo 55 del citato decreto, sicché il diritto alla detrazione viene meno
solo per i crediti d'imposta relativi a operazioni non registrate o, comunque,
non risultanti dalle liquidazioni periodiche" (confronta sentenza n. 544 del
27 settembre 1996, depositata il 20 gennaio 1997). Occorre, tuttavia,
chiarire che il diritto alla detrazione è, in ogni caso, subordinato
all'accertamento dell'esistenza del credito relativo all'anno per il quale la



1 dichiarazione Iva risulta omessa, a norma dell'articolo 55 del DPR
2 633/1972. In altri termini il diritto alla detrazione è ammesso purché
3 l'esistenza del credito Iva sia accertata dall'ufficio a seguito dell'attività di
4 controllo dell'annualità per la quale la dichiarazione è stata omessa. Si
5 osserva, peraltro, che tale interpretazione non è in contrasto con la sentenza
6 della Corte di Cassazione n. 16477 del 20 agosto 2004, che "nell'ipotesi di
7 omessa dichiarazione annuale dell'Iva" esclude che "il credito Iva possa
8 essere recuperato attraverso il trasferimento della detrazione nel periodo di
9 imposta successivo" e lascia al contribuente solo la possibilità di richiedere
10 il rimborso cosiddetto "anomalo" ai sensi dell'allora vigente articolo 16 del
11 DPR 26 ottobre 1972 n. 636 (ora sostituito dall'articolo 21, comma 2, del
12 decreto legislativo 546/1992). Le norme vigenti "ratione temporis", infatti,
13 consentivano di esercitare il diritto alla detrazione entro il mese di
14 competenza o, al più tardi, in sede di dichiarazione annuale (articolo 28,
15 quarto comma, del DPR 633/72, abrogato dall'articolo 9, comma 9 del DPR
16 22 luglio 1998, n. 322, dal 22 settembre 1998). Avendo, il contribuente,
17 omesso la predetta dichiarazione annuale e, quindi, essendogli interdetto il
18 diritto alla detrazione, egli "poteva ottenere il pagamento del suo credito
19 Iva solo attraverso il procedimento di rimborso" di cui al citato articolo 16
20 del DPR n. 636 del 1972, entro il termine decadenziale di due anni. La
21 pronuncia della Suprema Corte va considerata alla luce delle nuove
22 scadenze entro cui può essere esercitato il diritto alla detrazione, come
23 stabiliti dal combinato disposto degli articoli 8 del DPR n. 322 del 1998 e
24 19 del DPR n. 633 del 1972. Ciò significa, in altre parole, che una volta
25 scaduto il termine entro cui poter esercitare il diritto alla detrazione del
credito (ossia con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a
quello in cui il diritto alla detrazione è sorto), il contribuente ha la
possibilità di recuperare il credito Iva solo attraverso il procedimento del
cosiddetto rimborso anomalo di cui al citato articolo 21 del decreto
legislativo n. 546 del 1992. Come chiarito dalla Suprema Corte, infine, "il
termine decadenziale per la presentazione della domanda di restituzione
dell'Iva risultante a credito non toglie, poi, che, ove si formi il silenzio
rifiuto sulla domanda impeditiva della decadenza, inizi a decorrere, dalla
data della sua formazione, cioè dalla scadenza del termine di 90 giorni, la
prescrizione decennale ex articolo 2946 codice civile (confronta sentenza n.
16477 del 20 agosto 2004). In conclusione, la scrivente è dell'avviso che
l'eccedenza di credito Iva maturata in un anno in cui la dichiarazione
annuale risulta omessa potrà essere computata in detrazione, al più tardi,
con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il
diritto alla detrazione è sorto, fermo restando il potere/dovere dell'ufficio,
nell'ambito del programma annuale dell'attività di controllo, di accertare
l'esistenza del credito medesimo maturato nell'anno in cui la dichiarazione



1 annuale è stata omessa, a norma del richiamato articolo 55 del DPR n. 633
2 del 1972. *Il contribuente avrà, comunque, sempre la possibilità di*
3 *richiedere la restituzione del credito Iva attraverso la procedura di*
4 *rimborso di cui all'articolo 21 del decreto legislativo n. 546 del 1992,*
5 *entro i termini ivi previsti.*

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25



*Si riduce da 12.500 euro a 5mila euro il limite dei pagamenti in contanti
– Fattura elettronica a partire da 3mila euro, con comunicazione
“online” al Fisco – La ricchezza del contribuente sarà misurata mettendo
a confronto le spese sostenute con il reddito dichiarato*

Le novità fiscali della manovra di primavera 2010

a cura di Salvina Morina e Tonino Morina

La manovra di primavera prevede una stretta sui controlli bancari e sui pagamenti in contanti. E' esattamente l'articolo 20 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, a disporre infatti la riduzione da 12.500 euro a 5mila euro del limite dei pagamenti in contanti. E' inoltre prevista la fattura elettronica a partire da 3mila euro, con comunicazione "online" al Fisco. Sarà un provvedimento dell'agenzia delle Entrate a disporre l'entrata in vigore e fissare le nuove regole. Altri interventi in materia fiscale riguardano l'aggiornamento dell'accertamento sintetico, cosiddetto redditometro, e la ritenuta d'acconto del 10% che dovranno operare, dal **1° luglio 2010**, le banche e le poste, sui bonifici fatti per gli interventi di ristrutturazione del 36% e di risparmio energetico del 55%, a favore dei soggetti che eseguono questi interventi.

Il nuovo redditometro metterà a confronto le spese con il reddito

La manovra di primavera "aggiorna" il redditometro per misurare la ricchezza del contribuente. L'attuale redditometro mette a confronto i beni posseduti e i servizi usati, per i quali sono previsti parametri e importi presunti di reddito, con il reddito dichiarato. Ai fini dell'attuale redditometro, l'ufficio può procedere all'accertamento "sintetico" del maggior reddito calcolato, nel caso in cui la differenza tra il reddito determinato sinteticamente con il redditometro e quello effettivamente dichiarato risulta superiore al 25% per un periodo di almeno due anni. Il nuovo redditometro metterà invece a confronto le spese sostenute con il reddito dichiarato. La determinazione sintetica del reddito complessivo sarà possibile a condizione che il reddito complessivo accertabile superi di almeno il 20% quello dichiarato (articolo 22, decreto legge 78/2010).

Per i pagamenti in contanti il limite di 12.500 scende a 5mila euro

La manovra di primavera riduce il limite entro il quale si potranno fare pagamenti in contanti. Il nuovo limite passa da 12.500 euro a 5mila euro (articolo 20, decreto legge 78/2010). A partire da 5mila euro la tracciabilità dovrà essere garantita da assegni che indicano il beneficiario, oppure attraverso la moneta elettronica, per esempio, con l'uso della carta di credito,



1 se è autorizzata a onorare conti da 5mila euro in su. La stretta ha riflessi
2 anche sui controlli fiscali.

Fattura elettronica con comunicazione per importi oltre i 3mila euro

3 L'articolo 21 della manovra di primavera prevede nuove comunicazioni
4 telematiche all'agenzia delle Entrate. Riguarderanno le operazioni rilevanti
5 ai fini Iva, di importo non inferiore a 3mila euro. Per la comunicazione
6 telematica delle operazioni rilevanti ai fini Iva occorrerà aspettare un
7 provvedimento del direttore delle Entrate, Attilio Befera. In questo modo il
8 fisco avrà sotto controllo sia la situazione degli operatori economici, sia
9 quella dei consumatori, che non potranno nascondere la capacità contributiva
10 collegata, per esempio, all'acquisto di un divano o di un mobile prezioso di
11 valore rilevante.

***Dati catastali completi sui contratti di affitto
e ritenute del 10% sulle fatture per il 36% o il 55%***

12 Sotto l'occhio del Fisco anche l'evasione immobiliare e le cosiddette "case
13 fantasma". I contratti d'affitto o le proroghe, anche tacite, stipulati dalla data
14 di entrata in vigore del decreto legge dovranno indicare in modo esatto i dati
15 catastali, pena una sanzione fino al 240% sull'imposta dovuta. Dal 1° luglio
16 2010, invece, non saranno commerciabili gli immobili non in regola al
17 catasto: non solo quelli fantasma ma anche le case che presentano difformità
18 tra lo stato di fatto e la mappa catastale. I contratti che non riportano la
19 regolarità catastale saranno nulli. Questa regola vale anche per gli atti di
20 mutuo o di finanziamento. Dal 2011 sarà potenziato il telerilevamento per
21 scovare i fabbricati "fantasma". Al riguardo, va detto che sono chiamate con
22 la denominazione giornalistica "case fantasma", ma si tratta di immobili
23 esistenti, che, però, sono sconosciuti al Fisco. E' comunque curioso,
24 nonostante si tratti di "immobili" che non si muovono, sono fermi e
25 nemmeno si "spostano", che siano oltre due milioni le case sconosciute al
Fisco. ***Dal 1° luglio 2010*** scatterà l'obbligo di operare, per banche e poste,
una ritenuta del 10% a titolo di acconto sui bonifici effettuati per gli
interventi di ristrutturazione del 36% e di risparmio energetico del 55%, a
favore dei soggetti che eseguono questi interventi (articolo 25, decreto legge
78/2010).

Accertamenti con pagamenti entro 90 giorni

Per gli avvisi di accertamento relativi a Iva, Irpef, Ires e Irap notificati dal ***1°***
luglio 2011 per i periodi d'imposta dal 2007 in poi, l'espropriazione forzata
dei beni del debitore inizierà, in genere, passati 90 giorni dalla notifica,
senza necessità di emettere la cartella di pagamento. L'avviso di
accertamento dovrà informare il destinatario che, dopo trenta giorni dal
termine per il pagamento, la riscossione avverrà anche con l'esecuzione



1 forzata (articolo 29 “concentrazione della riscossione nell’accertamento”
2 decreto legge 31 maggio 2010, n. 78).

3
4
5 ***Le risposte - I pagamenti tracciabili***

6 ***Domanda***

7 La manovra varata dal governo prevede un nuovo limite a 5mila euro (dagli
8 attuali 12.500) per l’utilizzo dei contanti e nuove regole per i libretti postali
9 al portatore. Il nuovo limite all’utilizzo dei contanti è sotto 5mila euro. Da
5mila euro in su occorre pagare con moneta elettronica (bancomat o carta di
credito) e assegni. Questi ultimi possono essere al portatore?

10 ***Risposta***

11 Il limite all’utilizzo dei contanti, che con la manovra di primavera è stato
12 abbassato da 12.500 a 5mila euro, ha cambiato anche la normativa sugli
13 assegni. Restano “liberi” quelli fino a 4.999,99 euro. Al di sopra di questa
14 soglia, gli assegni bancari e postali devono recare l’indicazione del nome o
della ragione sociale del beneficiario e la clausola di non trasferibilità. Per
ogni modulo di assegno bancario o postale in forma libera è dovuta l’imposta
di bollo di 1,50 euro.

15
16 ***Domanda***

17 Cambiano anche i limiti per gli assegni circolari, i vaglia postali e cambiari?

18 ***Risposta***

19 La risposta è affermativa. Con l’entrata in vigore del decreto legge sulla
20 manovra di primavera, il rilascio di assegni circolari, vaglia postali e
21 cambiari può essere richiesto senza la clausola di non trasferibilità al di sotto
dei 5mila euro (al posto di 12.500). Il cliente, in ogni caso, deve chiederlo
22 per iscritto. Una volta entrata in vigore la manovra, gli assegni circolari, i
23 vaglia postali e cambiari con importi da 5mila euro devono sempre essere
intestati.



Domanda

Ci sono nuove regole per quanto riguarda i libretti postali al portatore?

Risposta

La risposta è affermativa. Dal **1° luglio 2011** il saldo dei libretti postali al portatore deve essere inferiore a 5mila euro. Finora, il saldo dei libretti doveva essere inferiore a 12.500 euro. In caso di inosservanza è prevista la sanzione amministrativa dal 20 al 40% del saldo.

L'EMERSIONE DELLE CASE FANTASMA

Domanda

Le unità immobiliari che risultano irregolari al catasto non possono essere vendute. La richiesta di registrazione dei contratti deve contenere i dati catastali degli immobili. Ho fatto la comunicazione al centro operativo di Pescara per beneficiare della detrazione del 36% per lavori di manutenzione. Con la manovra cambiano le modalità di pagamento?

Risposta

Per il consumatore non cambia nulla: occorre, come prima, pagare con i bonifici. Il sistema cambia invece per l'impresa che ha eseguito i lavori. La banca o le poste, infatti, a partire dal **1° luglio 2010** devono operare una ritenuta del 10% a titolo di acconto dell'Irpef dovuta dai beneficiari all'atto di accredito delle somme. Questa norma vale anche per il pagamento dei lavori che beneficiano dello sconto del 55% per il risparmio energetico.

Domanda

Qualche anno fa ho ristrutturato il mio appartamento. Ho ricavato due bagni, ma al catasto ne risulta uno solo. Sto vendendo l'appartamento e il rogito è fissato per il 14 luglio. Devo regolarizzare prima la situazione?

Risposta

La risposta è affermativa. Dal **1° luglio 2010** le unità immobiliari che risultano irregolari al catasto (e questo vale anche per la conformità alle



mappe) non possono essere vendute. Dal 1° luglio, va ricordato, è stabilita la nullità dell'atto. Occorre quindi regolarizzare la situazione al catasto.

Domanda

Devo stipulare un mutuo per ristrutturare la mia abitazione. L'immobile non è regolare al catasto. Ci sono conseguenze?

Risposta

La risposta è affermativa. La manovra di primavera prevede, dal **1° luglio 2010**, la nullità per tutti i contratti, anche per ipoteche, che non esplicitino la regolarità e l'aggiornamento degli atti catastali. La richiesta di registrazione di contratti, scritti o verbali, di locazione o affitto di beni immobili esistenti sul territorio dello Stato (e relative cessioni, risoluzioni o proroghe, anche tacite) deve contenere anche l'indicazione dei dati catastali degli immobili. Se ciò non accade, è prevista una sanzione dal 120 al 240% dell'imposta dovuta.

REDDITOMETRO E ACCERTAMENTI

Domanda

Si chiedono dei chiarimenti sul nuovo redditometro. L'accertamento scatta se il reddito accertabile è superiore del 20% al dichiarato. Un lavoratore dipendente può essere sottoposto ad accertamento sintetico?

Risposta

Tutte le persone fisiche possono essere sottoposte ad accertamento sintetico, di cui il redditometro è una tipologia. Il nuovo accertamento sintetico determina il reddito sulla base delle spese nel periodo d'imposta. Il redditometro si baserà su elementi indicativi della capacità contributiva, a cui è assegnato un punteggio tenendo conto del nucleo familiare e della residenza. L'accertamento scatta quando il reddito accertabile supera del 20% quello dichiarato.

Domanda

Cosa vuol dire che l'avviso di accertamento diventa titolo esecutivo?



Risposta

Per gli avvisi di accertamento relativi a Iva, Irpef, Ires e Irap notificati dal **1° luglio 2011** per i periodi d'imposta dal 2007 in poi, l'espropriazione forzata dei beni del debitore inizierà, in genere, passati 90 giorni dalla notifica, senza necessità di emettere la cartella di pagamento. L'avviso di accertamento dovrà informare il destinatario che, dopo trenta giorni dal termine per il pagamento, la riscossione avverrà anche con l'esecuzione forzata (articolo 29 "concentrazione della riscossione nell'accertamento" decreto legge 31 maggio 2010, n. 78).