

STUDIO GARELLI
Dottori Commercialisti Associati
Revisori Contabili – Periti del Tribunale – Consulenti Tecnici del Giudice
Dott. Stefano Garelli – Dott. Maurizio Musso – Dott.ssa Barbara Barreca

Corso Palestro, 5 - 10122 TORINO

e-mail: info.torino@studio-garelli.it

Tel. 011/ 51.55.611 - Fax 011/ 51.55.613

C.F. e P.IVA n. 07659710011

Circolare n° 6/2009

INDICE

RASSEGNA NOVITA' GIUGNO 2009	2
Rimborsi IRAP: per le istanze appuntamento rinviato a settembre.	2
Agevolazione prima casa anche per l'acquisto di un immobile contiguo	2
55%: approvato il modello per gli interventi che proseguono oltre il periodo d'imposta	3
Comunicazioni ai contribuenti che presentano anomalie nel triennio 2005-2007	3
R.L.S. - proroga della comunicazione all'INAIL al 16 agosto 2009	3
Commercio elettronico: per la vendita on-line serve l'autorizzazione del comune.....	4
Fiscalità estera : prova dell'effettivo esercizio di un'attività commerciale nel Paese black list.....	4
Indice dei prezzi al consumo di aprile 2009	4
APPROFONDIMENTI.....	5
Firmato il decreto che riduce gli interessi erariali	5
IRAP: i chiarimenti per le società di capitali	8
Il nuovo modello di dichiarazione ICI	9
Reddito da lavoro autonomo: applicazione del criterio di cassa.....	11
Nomina dell'amministratore di sistema entro il 30 giugno 2009	11
IVA per cassa: regole applicative e adempimenti.....	12
SCADENZIARIO SINTETICO 15/06/2009 – 15/07/2009	18

RASSEGNA NOVITA' GIUGNO 2009

Rimborsi IRAP: per le istanze appuntamento rinviato a settembre.

14 settembre 2009 è la nuova data da segnare in agenda per l'appuntamento con la presentazione delle istanze di rimborso IRPEF/IRES concernenti la disposizione contenuta nell'articolo 6 del D.l. n. 185/2008 (decreto "anticrisi").

È, infatti, in dirittura di arrivo il provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate che di fatto sposta di tre mesi la data di attivazione della procedura per l'invio delle domande, inizialmente programmata per venerdì 12 giugno.

Come noto, il decreto legge n. 185/2008 ha introdotto, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, la parziale deducibilità - nella misura forfetaria del 10% dell'imposta versata nel periodo di riferimento - del tributo regionale ai fini delle imposte sui redditi, prevedendo la possibilità di avvalersene anche per i periodi d'imposta precedenti attraverso la rideterminazione della base imponibile IRES/IRPEF.

La deduzione spetta esclusivamente se sono state sostenute spese per lavoro dipendente e assimilato o interessi passivi e oneri assimilati non ammessi in deduzione in sede di determinazione della base imponibile IRAP.

Pertanto, se nei periodi di imposta cui si riferisce il versamento, a saldo o in acconto, non hanno concorso al valore della produzione costi per il personale o per interessi passivi, lo stesso non rileva nel calcolo dell'importo deducibile dal reddito.

Per le istanze i cui termini di presentazione scadono tra il 29 novembre 2008 (data di entrata in vigore del decreto legge n. 185/2008) e il 13 novembre 2009, le richieste potranno essere presentate fino al 13 novembre 2009, vale a dire entro 60 giorni dalla data di attivazione della procedura.

Per le altre istanze, i cui termini di presentazione scadono dopo il 13 novembre 2009, andrà rispettato l'ordinario termine di 48 mesi previsto - dall'articolo 38 del D.P.R. n. 602/1973 - per i rimborsi dei versamenti diretti.

(Fisco Oggi, articolo pubblicato il 10/06/09)

Agevolazione prima casa anche per l'acquisto di un immobile contiguo

È possibile acquistare un immobile adiacente all'abitazione principale, usufruendo delle agevolazioni prima casa, a patto che gli alloggi accorpati vadano a costituire un'abitazione unica e non di lusso.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che è possibile godere dell'agevolazione anche se l'immobile principale è stato acquistato senza fruire dei benefici, perché la norma agevolativa non era ancora entrata in vigore. Viene ampliata, così, la casistica della fruibilità del beneficio: come l'acquisto di un immobile contiguo o porzione adiacente da accorpare ad un'abitazione preposseduta, acquisito con i benefici prima casa e l'acquisto contemporaneo di due unità immobiliari adiacenti destinati a costituire un'unica abitazione. Per godere delle agevolazioni prima casa, in ogni caso, il contribuente deve essere in possesso di tutti gli altri requisiti previsti dalla norma e, in particolare, l'immobile deve essere ubicato nel comune di residenza; il contribuente non deve essere titolare di altri diritti reali su immobili presenti nello stesso comune, diversi dall'abitazione da ampliare, e non deve aver usufruito delle agevolazioni prima casa per immobili diversi da quello da ampliare.

(Agenzia delle Entrate, R.M. n. 142, 04/06/09)

55%: approvato il modello per gli interventi che proseguono oltre il periodo d'imposta

È stato pubblicato, sul sito dell'Agenzia delle Entrate, il modello di comunicazione per godere della detrazione del 55%, che i contribuenti dovranno compilare e inviare telematicamente per gli interventi di riqualificazione energetica realizzati a cavallo di più anni d'imposta. Il modello deve essere utilizzato dai contribuenti che intendono fruire della detrazione d'imposta, per i lavori che proseguono oltre il periodo d'imposta, per comunicare le spese sostenute negli anni precedenti a quello in cui i lavori sono terminati, a partire da quelle sostenute dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008.

Entro il 31 marzo 2010, i contribuenti dovranno inviare le prime comunicazioni all'Agenzia delle Entrate, esclusivamente in via telematica, indicando le spese sostenute nel 2009, qualora i lavori non siano già terminati entro il 31 dicembre 2009.

La comunicazione non dovrà essere inviata nel caso di lavori iniziati e conclusi nel medesimo periodo d'imposta, né con riferimento ai periodi d'imposta in cui non sono state sostenute spese. Resta ovviamente fermo l'obbligo di comunicazione di fine lavori (entro 90 giorni) all'Enea, che trasmetterà in via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati in proprio possesso.

(Agenzia delle Entrate, Provvedimento e modulistica, 06/05/09)

Comunicazioni ai contribuenti che presentano anomalie nel triennio 2005-2007

L'Agenzia delle Entrate ha comunicato che sono in arrivo più di centomila lettere ai contribuenti soggetti agli Studi di settore, le cui comunicazioni, relative al triennio 2005-2007, presentano rilevanti anomalie. Lo scopo dell'invio di tali comunicazioni è quello di dissuadere i contribuenti dal porre in essere comportamenti fiscali non corretti attraverso un'azione preventiva. Nella lettera viene, infatti, precisato che, qualora le anomalie evidenziate saranno riscontrate anche nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2008, la posizione del contribuente verrà inserita in apposite liste selettive utilizzate per i controlli fiscali. Le lettere riguardano i contribuenti che presentano anomalie dovute all'omessa o non corretta indicazione di dati determinanti per l'applicazione degli Studi di settore.

Le anomalie segnalate riguardano:

- incoerenze relative alla gestione del magazzino,
- incoerenze tra rimanenze finali di un esercizio ed esistenze iniziali dell'esercizio successivo,
- mancata indicazione del valore dei beni strumentali.

L'Agenzia delle Entrate, per agevolare lo scambio di informazioni con i contribuenti soggetti agli Studi, renderà disponibile entro il mese di luglio un *software* che consentirà ai contribuenti di segnalare eventuali imprecisioni riscontrate nella comunicazione ricevuta e di indicare le motivazioni che hanno determinato l'anomalia. Ulteriori comunicazioni saranno inviate ai contribuenti attraverso gli intermediari incaricati di trasmettere la dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2008.

(Agenzia delle Entrate, Comunicato, 01/06/09)

R.L.S. - proroga della comunicazione all'INAIL al 16 agosto 2009

Il D. Lgs. n. 81/08 disciplina la figura del rappresentante dei lavoratori per la sicurezza (RLS): il Ministero del Lavoro ha disposto lo slittamento del termine (dal 16 maggio 2009 al 16 agosto 2009) per la comunicazione all'INAIL del nominativo del RLS in considerazione dell'evoluzione normativa ancora in corso.

La comunicazione deve essere fatta per ogni singola azienda o per ogni singola unità produttiva in cui l'azienda si articola facendo riferimento alla situazione aziendale relativa al 31 dicembre 2008. A tal fine, l'Istituto ha predisposto un'apposita procedura *on-line* per la segnalazione di tali nominativi, accessibile dal sito dell'INAIL attraverso il "Punto cliente".

È possibile richiedere l'apposito modello alle sedi INAIL o scaricarlo direttamente dal sito [www.INAIL.it/Portale/appmanager/portale/desktop?_nfpb=true&_pageLabel=PAGE_ASSICURAZIONE&nextPage=MODULISTICA/Download dei modelli/index.jsp#siclav](http://www.INAIL.it/Portale/appmanager/portale/desktop?_nfpb=true&_pageLabel=PAGE_ASSICURAZIONE&nextPage=MODULISTICA/Download%20dei%20modelli/index.jsp#siclav). La responsabilità della comunicazione all'INAIL è del datore di lavoro (o del dirigente pubblico o privato); in caso di omessa comunicazione è prevista una sanzione amministrativa pecuniaria di € 500.

Il datore di lavoro può anche decidere di non curare direttamente o a mezzo di propri dipendenti il nuovo obbligo, affidandosi ad un consulente esterno. Periodicamente, la comunicazione dovrà avvenire entro il 31 marzo di ogni anno, comunicando il nominativo dell'incaricato entrato in ruolo il 31 dicembre dell'anno precedente.

(Ministero del Lavoro, Salute e Politiche sociali, Nota, 15/05/09)

Commercio elettronico: per la vendita *on-line* serve l'autorizzazione del comune

La società che vende prodotti sul *web* deve essere in regola con la disciplina del commercio e per le autorizzazioni deve rivolgersi al comune dove ha sede la ditta commerciale. I commercianti e gli imprenditori che intendono vendere merci o servizi tramite *Internet* - se non vogliono incorrere in sanzioni - devono presentare al comune di residenza la preventiva comunicazione di inizio attività e la dichiarazione di non avere la fedina penale compromessa da condanne gravi.

Lo sottolinea la Corte di Cassazione che ha confermato la sanzione amministrativa di € 5.169 a un commerciante di prodotti alimentari (specialità lucane) che aveva aperto un sito *web* senza fornire al Comune di Pollica, dove risiedeva, la documentazione prevista dal D. Lgs. n. 114/98. La multa, nel caso in esame, dovrà essere pagata dal proprietario del dominio *web*, anche se i prodotti reclamizzati *on-line* non erano i suoi.

(Corte di Cassazione, Sentenza n. 12355, 27/05/09)

Fiscalità estera : prova dell'effettivo esercizio di un'attività commerciale nel Paese *black list*

Ai fini della disapplicazione della disciplina Cfc, *ex art.* 167 del TUIR, costituisce prova dello svolgimento di una reale attività commerciale e industriale nel paradiso fiscale (nella fattispecie, Hong Kong) la scelta della posizione geografica e culturale per l'approvvigionamento dei fattori produttivi e la vendita dei prodotti finiti e la dettagliata documentazione (tra cui fatture, schede tecniche, foto, documentazione doganale, contratti, lettere di vettura, bolle di consegna, estratti conto bancari) dalla quale si evidenzia: che la controllata svolge attività di ideazione, progettazione e commercializzazione; l'esistenza di intensi rapporti finanziari con le banche locali; che le fonti di lavorazione e di approvvigionamento si trovano nel sud-est asiatico; che una parte significativa della clientela è radicata nel sud-est asiatico.

(Agenzia delle Entrate, R.M. n. 128, 26/05/09)

Indice dei prezzi al consumo di aprile 2009

L'ISTAT ha reso noto l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, relativo al mese di aprile 2009, pubblicato ai sensi dell'art.81 della L. n.392/78 (disciplina delle locazioni di immobili urbani) e dell'art.54 della L. n.449/97 (misure per la stabilizzazione della finanza pubblica). L'indice è pari a 134,8. La variazione dell'indice, rispetto a quello del corrispondente mese dell'anno precedente, è pari a +1,0%.

(ISTAT, Comunicato, 15/05/09)

APPROFONDIMENTI

Firmato il decreto che riduce gli interessi erariali

Con l'emanazione del D.M. 22 maggio 2009, l'Amministrazione Finanziaria ha ridefinito le misure degli interessi relativi ad imposte e tasse, primi fra tutti quelli relativi ai pagamenti rateizzati delle somme dovute in dipendenza delle dichiarazioni fiscali.

In particolare, con riguardo a questa fattispecie, il decreto (**non ancora pubblicato in Gazzetta Ufficiale**) prevede che:

per i pagamenti delle imposte dovute in relazione alle dichiarazioni che saranno presentate a partire dal **prossimo 1° luglio, sulle rate successive alla prima gli interessi saranno dovuti nella misura del 4% annuo, anziché del 6%.**

In pratica, atteso che a parte il particolare modello semplificato “Unico-mini 2009” e l'Unico PF 2009 presentato in forma cartacea, tutte le altre dichiarazioni hanno termine di scadenza successivo al 1° luglio, i contribuenti che decideranno di versare a rate si troveranno a dover pagare meno interessi rispetto a quanto originariamente previsto.

Si ricordano le regole per la **rateazione delle imposte**: gli importi risultati da Unico – tanto i versamenti a saldo quanto gli acconti – possono essere rateizzati; il numero massimo, così pure come la scadenza delle rate, varia a seconda che il contribuente sia titolare o meno di partita IVA e a seconda del fatto che il primo versamento venga effettuato entro il 16 giugno ovvero entro il 16 luglio (in quest'ultimo caso gli importi da rateizzare sono quelli maggiorati dello 0,4%). Un discorso a parte (si veda quanto illustrato più oltre) riguarda la proroga dei versamenti al 6 luglio (5 agosto con la maggiorazione dello 0,40%).

La rateizzazione comporta l'applicazione di un interesse mensile forfetario, indipendentemente dal giorno in cui è effettivamente avvenuto il versamento, che passerebbe quindi dallo 0,50% allo 0,33% mensile.

Nelle tabelle che seguono sono ipotizzati, per le scadenze che non tengono conto della proroga, gli interessi dovuti:

In caso di prima rata versata a partire dal 16 giugno					
Non titolari di partita IVA			Titolari di partita IVA		
RATA	SCADENZA	INTERESSI	RATA	SCADENZA	INTERESSI
I°	16 giugno	0,00	I°	16 giugno	0,00
II°	30 giugno	0,16	II°	16 luglio	0,33
III°	31 luglio	0,49	III°	17 agosto	0,67
IV°	31 agosto	0,83	IV°	16 settembre	1,00
V°	30 settembre	1,17	V°	16 ottobre	1,33
VI°	2 novembre	1,50	VI°	16 novembre	1,67
VII°	30 novembre	1,83			

In caso di prima rata versata a partire dal 16 luglio

Non titolari di partita IVA			Titolari di partita IVA		
RATA	SCADENZA	INTERESSI	RATA	SCADENZA	INTERESSI
I°	16 luglio	0,00	I°	16 luglio	0,00
II°	31 luglio	0,16	II°	17 agosto	0,33
III°	31 agosto	0,49	III°	16 settembre	0,67
IV°	30 settembre	0,83	IV°	16 ottobre	1,00
V°	2 novembre	1,17	V°	16 novembre	1,33
VI°	30 novembre	1,50			

In talune fattispecie, come nel caso delle iscrizioni a ruolo o delle imposte dovute in seguito a liquidazione automatizzata o controllo formale delle dichiarazioni, il Legislatore ha aumentato il tasso di interesse, anziché diminuirlo, penalizzando in buona sostanza i contribuenti “non corretti”.

Nella tabella che segue sono riepilogate le nuove misure, con l'indicazione delle differenze rispetto alla disciplina previgente.

Pagamenti o rimborsi di imposte e tasse	Nuova misura degli interessi	Differenza
Tasse e imposte indirette dovute all'erario (per ogni semestre compiuto)	1% semestrale – dall'1/01/10	- 0,375% semestrale
Rimborso di tasse e imposte indirette non dovute all'erario (a decorrere dalla data della domanda di rimborso)	1% semestrale – dall'1/01/10	- 0,375% semestrale
Rimborso di imposte pagate (a decorrere dal secondo semestre successivo alla presentazione della dichiarazione)	2% annuo e 1% semestrale – dall'1/01/10	- 0,75% annuo - 0,375% semestrale
Rimborso di imposte con procedura automatizzata (a decorrere dal secondo semestre successivo alla presentazione della dichiarazione)	2% annuo e 1% semestrale – dall'1/01/10	- 0,75% annuo - 0,375% semestrale
Rimborsi IVA	2% annuo – dall'1/01/10	- 3% annuo
Imposte o maggiori imposte iscritte a ruolo (a decorrere dal giorno successivo alla scadenza)	4% annuo – dall'1/10/09	+ 1,25% annuo
Dilazione di pagamento di imposte	4,5% annuo – dall'1/10/09	+ 0,50% annuo
Sospensione della riscossione	4,5% annuo – dall'1/10/09	- 0,50% annuo
Pagamenti a rate di IVA, imposte e contributi derivanti dalle dichiarazioni annuali	4% annuo – a decorrere dai pagamenti delle imposte dovute in relazione alle dichiarazioni presentate dall'1/07/09	- 2% annuo
Pagamenti rateali in seguito ai controlli automatici o formali delle dichiarazioni	3,5% annuo – dall'1/01/10	-
Imposte di successione e donazione	3% annuo – a scalare per le dilazioni concesse dall'1/01/10	- 2% annuo
Rimborso dell'imposta di successione, ipotecaria e catastale	1% per ogni semestre compiuto – dall'1/01/10	- 3,50% semestrale
Imposte dovute in seguito a liquidazione automatizzata o controllo formale delle dichiarazioni annuali dei redditi, dell'IVA e dell'IRAP	3,5% annuo – a decorrere dalle dichiarazioni presentate per il periodo di imposta in corso al 31/12/07	+ 0,75% annuo

Si ritiene utile segnalare che è stata prevista una **proroga dei versamenti legati al modello Unico 2009 per i soggetti nei confronti dei quali trovano applicazione gli Studi di settore**. Il relativo decreto presidenziale è stato firmato, ma si attende ancora la sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

Il calendario delle nuove scadenze dovrebbe essere quello sintetizzato nella sottostante tabella e dovrebbe riguardare, per quanto concerne i soggetti coinvolti, i medesimi contribuenti interessati dalla proroga di due anni fa per Unico 2007, e per quanto riguarda i versamenti, tutte le imposte connesse a Unico, compresi i contributi previdenziali e l'eventuale diritto annuo dovuto alle CCIAA (che, come noto, è legato alla scadenza del saldo delle imposte).

Per quanto attiene ai soggetti, in particolare, dovrebbe essere confermata la proroga anche per chi deve tassare "per trasparenza" i redditi loro imputati dai soggetti (ovviamente interessati dall'applicazione degli Studi di settore) che materialmente predispongono la dichiarazione dei redditi: si tratta dei soci delle società di persone, degli associati di associazioni tra professionisti ed artisti, dei collaboratori di imprese familiari nonché dei soci di Srl che hanno optato per il regime di trasparenza fiscale.

Scadenza	Adempimento	Soggetti interessati
6 luglio 2009	Versamento ordinario senza alcuna maggiorazione	Contribuenti soggetti agli Studi di settore (nonché i soci delle società di persone, gli associati di associazioni tra professionisti ed artisti, i collaboratori di imprese familiari nonché i soci di Srl che hanno optato per il regime di trasparenza)
dal 7 luglio al 5 agosto 2009	Versamento con maggiore dello 0,40%	

Per tutti gli altri contribuenti (e rimane da capire la posizione dei soggetti rimasti ancora interessati dall'applicazione dei "parametri", oltre che quella dei contribuenti per i quali dovrebbero applicarsi gli Studi di settore ma per il periodo d'imposta in questione sono interessati da eventuali cause di esclusione o inapplicabilità dei medesimi), le scadenze restano, invece, quelle ordinarie del 16 giugno ovvero del 16 luglio con la maggiorazione dello 0,40%.

IRAP: i chiarimenti per le società di capitali

Dal periodo d'imposta 2008 è stata profondamente modificata la disciplina IRAP, sia per quanto riguarda l'aliquota applicabile (ridotta al 3,9% rispetto al precedente 4,25%), sia per quanto riguarda le modalità di invio della dichiarazione (che diventa dichiarazione del tutto autonoma, quindi slegata dal modello Unico), ma soprattutto per quanto riguarda la determinazione della base imponibile, differenziando:

- ➔ le ditte individuali e le società di persone che continuano ad applicare le regole di rilevanza dei componenti negativi previste ai fini delle imposte dirette (anche se con alcune importanti modifiche);
- ➔ le società di capitali che, al contrario, prevedono una base imponibile di derivazione contabile (anche se con diverse eccezioni).

Mentre le istruzioni per i soggetti IRPEF sono già state da tempo fornite con la C.M. n. 60/E/08 dello scorso ottobre, per i soggetti IRES si è dovuto attendere sino al 26 maggio 2009, quando è stata pubblicata la C.M. n. 27/E attraverso la quale l'Agenzia delle Entrate, con la formula "domanda e risposta", ha avuto modo di soffermarsi su alcuni importanti questioni operative.

Si riportano di seguito, sinteticamente, i principali chiarimenti offerti:

- **Disciplina transitoria:** anche se il Legislatore ha introdotto un principio di derivazione contabile (rilevano i componenti positivi e negativi per l'importo stanziato a conto economico), la determinazione della base imponibile IRAP deve tener conto di quanto dedotto/tassato nel passato. La Finanziaria 2008 aveva affermato che le quote rinviate di una plusvalenza rateizzata, così come le quote rinviate di manutenzioni e spese di rappresentanza, se sorte entro il 2007, continuano a rilevare fino al loro completo esaurimento. Secondo l'Agenzia, questo è un principio che deve essere esteso e generalizzato: pertanto, quando vi sono componenti che hanno assunto rilevanza nei periodi d'imposta precedenti, non possono assumere rilevanza nel 2008, anche se transitate a conto economico nel corso di tale esercizio (altrimenti un costo, ad es., verrebbe dedotto due volte). Lo stesso principio vale anche nel caso inverso: se un componente negativo è stato stanziato in passato a Conto economico ma la relativa deducibilità venne rinviata ad opera di specifiche previsioni fiscali, quel componente oggi deve rilevare ai fini IRAP anche se non transita a Conto economico. È il caso degli ammortamenti non deducibili perché stanziati oltre i limiti fissati dai coefficienti del D.M. 31.12.88: la deducibilità di tali componenti è rinviata a variazioni in diminuzione che saranno rilevate in dichiarazione al termine dell'ammortamento civilistico. Tali variazioni, secondo l'Agenzia, devono assumere rilevanza anche all'interno della dichiarazione IRAP,
- **Spese per il personale:** anche con l'introduzione della nuova disciplina, i costi relativi al lavoro non sono deducibili ai fini IRAP. In passato, vi erano però componenti che, malgrado fossero afferenti il costo del lavoro, si computavano comunque a riduzione del valore della produzione:
 - l'acquisto di beni e servizi destinati alla generalità o a categorie di dipendenti e collaboratori;
 - i rimborsi analitici di spese sostenute in relazione a trasferte (ossia il rimborsi a piè di lista).

La disposizione derogatoria che ne permetteva esplicitamente la deducibilità, oggi non è più presente. L'Agenzia afferma che, comunque, tale disposizione deve valere anche oggi: il motivo dell'indeducibilità ai fini IRAP dei costi del personale è legato al fatto che i lavoratori non sono soggetti passivi del tributo. I rimborsi erogati ai dipendenti sono, però, solo "in transito" in capo al dipendente che aveva anticipato tali somme, ma sono imponibili in capo al soggetto che aveva prestato il servizio (ristorante, albergo, ecc): conseguentemente, devono intendersi deducibili in capo all'impresa che ha erogato i rimborsi. Allo stesso modo, possono essere dedotti i costi relativi ai servizi mensa e di trasporto collettivo, così come quelli per l'acquisto di indumenti da lavoro.

Quanto affermato vale nel caso di rimborsi analitici di spese sostenute, mentre continuano ad essere indeducibili nella determinazione del valore della produzione quei componenti che rappresentano somme erogate al dipendente od al collaboratore a titolo di indennità e tutti gli elementi che compongono la retribuzione lorda come le indennità di trasferta ovvero i premi aziendali.

- **Plusvalenze:** i plusvalori generati in sede di cessione dei beni strumentali sono sempre rilevanti, indipendentemente dalla collocazione a Conto economico (quindi anche se sono stati collocati nella sezione E, quella dedicata ai componenti straordinari), mentre le *plus* da cessione d'azienda continuano ad essere irrilevanti, in quanto di natura straordinaria. La Finanziaria 2008 aveva, infatti, abrogato la previsione che disponeva la rilevanza delle plusvalenze, disponendo invece esplicitamente la rilevanza solo di quelle derivanti dalla cessione di immobili patrimonio. Secondo l'Agenzia, le *plus* derivanti dalla cessione dei beni strumentali continuano ad avere rilevanza IRAP anche se collocate nella sezione straordinaria del conto economico: sarebbe, infatti, illogico prevedere l'assoggettamento al tributo regionale dei plusvalori derivanti dalla cessione di immobili patrimonio e non anche quando oggetto di cessione sia un bene strumentale. Inoltre, la *plus* realizzata nella cessione di tali beni è correlata a componenti negativi dedotti in precedenti periodi d'imposta (ossia gli ammortamenti): quindi, per questioni sistematiche, l'importo realizzato in sede di cessione deve rilevare ai fini IRAP.

Il nuovo modello di dichiarazione ICI

In data 12 maggio 2009, è stato approvato il decreto con il quale viene introdotto il modello di dichiarazione ICI: si segnalano alcune importanti novità/particolarità.

	Novità
Modello "perpetuo"	A differenza degli anni precedenti per i quali ogni annualità aveva il proprio modello dichiarativo, a partire dalle variazioni 2008 si dovrà utilizzare un modello "generico", ossia che varrà anche per i futuri periodi d'imposta (salvo, ovviamente, eventuali modificazioni che potrebbero essere apportate in futuro). Questa novità permette ai contribuenti di adempiere all'obbligo dichiarativo senza attendere l'approvazione del modello previsto per tale annualità: in passato, il contribuente che cedeva un immobile, poniamo nel mese di gennaio, doveva attendere che fosse approvato oltre un anno dopo il modello da utilizzare; oggi ha la possibilità di adempiere subito a propri obblighi.
Abitazione principale	Non deve essere presentata alcuna dichiarazione da parte di chi ha acquistato nel 2008 un immobile adibendolo ad abitazione principale (ma altresì, si deve concludere, venga adibito ad abitazione principale un immobile acquistato precedentemente), in quanto esente dal pagamento dell'imposta ai sensi del D.L. n. 93/08. Quella relativa all'abitazione principale è l'unica fattispecie di esenzione che non obbliga alla presentazione della dichiarazione ICI.
Uso gratuito	Non vi è obbligo di presentazione della dichiarazione quando il contribuente ha seguito le specifiche modalità previste dal Comune per il riconoscimento di agevolazioni. Si pensi al caso dell'uso gratuito, giusto per considerare il caso più frequente: solitamente i Comuni richiedono ai contribuenti di compilare un modulo, indicando il familiare che utilizza l'immobile ed il relativo grado di parentela. In tali situazioni, pertanto, non è necessario presentare la dichiarazione.

Obbligo di presentazione della dichiarazione ICI

Come noto, dal 2007 è stato soppresso l'obbligo di presentazione della dichiarazione ICI, salvo riduzioni e purché la modificazione ICI sia stata trasmessa seguendo le procedure telematiche (ossia sia stato utilizzato il MUI, Modello Unico Informatico).

Il MUI viene utilizzato dai notai per eseguire telematicamente la registrazione, la trascrizione, l'iscrizione e l'annotazione nei registri immobiliari degli atti relativi ai diritti sugli immobili.

La dichiarazione ICI va, pertanto, presentata nei seguenti casi:

- quando gli immobili godono di riduzioni dell'imposta (come nel caso di fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e, di fatto, non utilizzati, ovvero di terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli a titolo principale);
- quando gli immobili sono stati interessati da atti per i quali non è stato utilizzato il Modello Unico Informatico (come ad esempio quelli relativi ad immobili situati nei Comuni dove le funzioni catastali sono delegate alle province autonome di Trento e Bolzano);
- quando il Comune non è in grado di acquisire le informazioni necessarie per verificare il corretto adempimento dell'obbligo. Le istruzioni prevedono un lungo elenco di fattispecie di tale tipo, di cui si segnala qualche esempio: l'immobile oggetto di locazione finanziaria; il terreno agricolo divenuto area fabbricabile o viceversa, e l'area è divenuta edificabile (così come la modifica di valore e l'eventuale utilizzazione edificatoria del terreno); la demolizione del fabbricato; modifiche strutturali sul fabbricato (frazionamenti, fusioni, modifiche di destinazione, ecc).

Onde evitare contestazioni da parte dei Comuni, in tutti i casi dubbi lo Studio, comunque, provvederà cautelativamente alla presentazione della dichiarazione ICI.

Modalità di presentazione

Il modello, come tradizione, va compilato in tre copie:

- 1) una per il Comune;
- 2) una per il contribuente;
- 3) e la terza per l'elaborazione meccanografica.

Tale modello è composto di due facciate:

- a. nella prima, vanno indicati i dati del Comune dove è ubicato l'immobile, i dati del contribuente e degli eventuali contitolari. A questo proposito, nel caso in cui vi siano più proprietari o più titolari di diritti reali sullo stesso immobile, si rende necessaria per ciascuno di essi la presentazione della dichiarazione riguardante la propria quota; in alternativa, uno dei titolari può presentare la dichiarazione congiunta, indicando i dati anche degli altri contitolari;
- b. nella seconda facciata del modello troviamo, invece, le indicazioni relative all'immobile.

I termini per la presentazione della dichiarazione ICI sono gli stessi riguardanti la dichiarazione dei redditi; la dichiarazione può essere consegnata al Comune ovvero spedita mediante raccomandata senza ricevuta di ritorno. Ciascun Comune può stabilire altre modalità di trasmissione o fissare diversi termini di presentazione, dei quali comunque dovrà dare capillare informazione.

Reddito da lavoro autonomo: applicazione del criterio di cassa

Le movimentazioni finanziarie, avvenute alla fine del periodo d'imposta, spesso pongono problemi di corretta individuazione del momento in cui un compenso può dirsi incassato o una spesa sostenuta.

Ciò rileva per tutti i contribuenti che debbono adottare il criterio di cassa per la determinazione del reddito (si pensi al lavoratore autonomo, ma anche al contribuente minimo), ma anche per individuare il corretto periodo di deduzione di taluni componenti negativi per coloro che determinano il reddito d'impresa (si pensi ai compensi agli amministratori, alle imposte ed agli oneri di cui all'art. 99 del TUIR, ecc.), ovvero ai fini dell'individuazione del momento ultimo in cui emettere fattura IVA per le prestazioni di servizi.

Pertanto, nella tabella che segue si riepilogano le principali casistiche operative che si possono presentare e si fornisce l'indicazione del criterio da adottare, facendo eventualmente riferimento alle pronunce di prassi che avvalorano le conclusioni proposte.

Tipologia di regolazione	Incasso	Pagamento
Assegni bancari, postali e circolari (R.M. n.138/E/09 E <i>Forum Italia Oggi</i> del 19.05.07)	Al momento del ricevimento dell'assegno	Al momento della consegna dell'assegno
Bonifico bancario (mai analizzato dall'Agenzia se non per questioni IVA)	Al momento del materiale accredito sul conto corrente	Al momento del materiale addebito sul conto corrente (ordine di addebito)
Ricevuta bancaria (mai analizzato dall'Agenzia)	Al momento dell'accredito definitivo sul conto corrente (buon fine transazione)	Al momento dell'addebito sul conto corrente delle somme richieste
Carta di credito (R.M. n.77/E/07)	Al momento della transazione elettronica	Al momento della transazione elettronica
Titoli di credito non cedibili ex art. 1260 c.c. (R.M. n.352856/83)	Al momento della scadenza del titolo (buon fine)	Al momento della scadenza del titolo (effettivo pagamento)
Titoli di credito cedibili (R.M. n.330541/81)	Al momento della cessione o dello sconto del titolo	Al momento della scadenza del titolo (effettivo pagamento)

Nomina dell'amministratore di sistema entro il 30 giugno 2009

Il nuovo adempimento previsto dal Garante per la *privacy*

Si informa che con il Provvedimento del 27 novembre 2008 pubblicato sulla G.U. n. 300 del 24 dicembre 2008:

il Garante per la protezione dei dati personali ha imposto ai titolari di trattamento di dati (anche solo in parte gestiti mediante strumenti elettronici) di predisporre un "elenco degli amministratori di sistema e loro caratteristiche". La scadenza per l'adozione da parte di enti, amministrazioni pubbliche e società private delle misure tecniche e organizzative che riguardano la figura degli amministratori di sistema è fissata al 30 giugno 2009.

Le misure da adottare riguardano la registrazione degli accessi con l'adozione di sistemi di controllo che consentano la memorizzazione degli accessi effettuati dagli amministratori ai sistemi di elaborazione e agli archivi elettronici. Le registrazioni devono comprendere i riferimenti temporali e la descrizione dell'evento che le ha generate e devono essere conservate per un congruo periodo, non inferiore a sei mesi. Per quanto riguarda la verifica della attività, deve essere previsto un controllo, almeno annuale, da parte dei titolari del trattamento sulla rispondenza dell'operato degli amministratori di sistema alle misure organizzative, tecniche e di sicurezza previste dalla legge per i trattamenti di dati personali. Gli estremi identificativi delle persone fisiche amministratori di sistema, con l'elenco delle funzioni ad essi attribuite, devono essere riportati nel Documento Programmatico sulla Sicurezza, oppure, nei casi in cui il titolare non sia tenuto a redigere il DPS, annotati in un documento interno da mantenere aggiornato e disponibile in caso di accertamenti.

Sanzioni

In base alle nuove sanzioni introdotte dal D.L. n. 207/08, la violazione amministrativa derivante dall'inosservanza dei provvedimenti di prescrizione delle misure necessarie o di divieto di cui, rispettivamente all'art.154, comma 1, lett. c) e d) del D. Lgs. n. 196/03 (Codice *Privacy*) prevede la sanzione consistente nel pagamento di una somma da € 30.000 a € 180.000.

Nei casi di violazioni di minore gravità, l'art.164-*bis* del D. Lgs. n.196/03, avuto riguardo anche alla natura economica e sociale dell'attività svolta, i limiti minimi e massimi delle sanzioni sono applicati in misura pari a 2/5 (pertanto, nel caso in esame da € 12.000 a € 72.000).

IVA per cassa: regole applicative e adempimenti

Conseguenze del superamento della soglia di volume d'affari

Con l'entrata in vigore del decreto attuativo, a decorrere **dal 28 aprile 2009**:

tutti i soggetti passivi IVA che hanno un volume d'affari non superiore ad €200.000 - al rispetto delle ulteriori condizioni che verranno di seguito esaminate - potranno differire il pagamento dell'imposta fino al momento del pagamento della fattura.

La prima condizione da verificare per poter cogliere questa opportunità, quindi, è rappresentata dal non aver superato nell'anno 2008 l'importo di € 200.000 di volume d'affari. Qualora l'attività sia iniziata nel corso del 2009, invece, si dovrà necessariamente fare riferimento al volume d'affari che si prevede di conseguire nel corso del corrente anno.

In caso di superamento del limite di € 200.000 di volume d'affari, è stato chiarito che il meccanismo dell'IVA per cassa non sarà più applicabile per le operazioni effettuate (fatturate) successivamente al superamento. Restano, quindi, salve le fatture emesse prima del superamento di tale limite con applicazione del meccanismo dell'IVA per cassa.

Laddove il soggetto passivo IVA incorresse in errore, continuando ad esercitare il differimento dell'imposta anche dopo aver superato il predetto limite, sarà necessario considerare l'imposta (erroneamente differita) nella liquidazione periodica (mensile o trimestrale) relativa al periodo in cui l'operazione si considera effettuata ai sensi dell'art. 6, DPR n. 633/72. Diversamente, si configurerebbe un omesso versamento d'imposta, come tale sanzionato.

Per il soggetto che, al contrario, riceve la fattura erroneamente considerata ad esigibilità "differita" (va considerato che lo stesso non può essere a conoscenza dell'avvenuto superamento della soglia dei 200.000 €), l'errore commesso da parte del soggetto passivo cedente o prestatore non determina particolari conseguenze dal punto di vista sanzionatorio, bensì un possibile "danno" finanziario derivante dalla mancata possibilità di esercitare immediatamente la detrazione.

La scelta del differimento

La scelta di applicare o meno il regime dell'IVA "per cassa" è a libera discrezione del cedente o prestatore. La stessa:

- ⇒ può essere fatta di volta in volta con riferimento ad ogni singola operazione. Lo stesso soggetto, quindi, può emettere, e conseguentemente trovarsi a gestire, sia fatture con IVA ad esigibilità immediata, che fatture con IVA ad esigibilità differita;
- ⇒ incide soltanto sul momento in cui l'imposta diventa esigibile, fermi restando i termini e le modalità previsti per i consueti adempimenti in materia di IVA quali, ad esempio, l'emissione e la registrazione della fattura. Tra l'altro, è stato precisato che l'imponibile indicato nelle fatture emesse con IVA ad esigibilità differita concorre alla formazione del volume d'affari nonché alla determinazione del pro-rata in base al momento di effettuazione dell'operazione a nulla rilevando il fatto che l'esigibilità dell'imposta è differita.

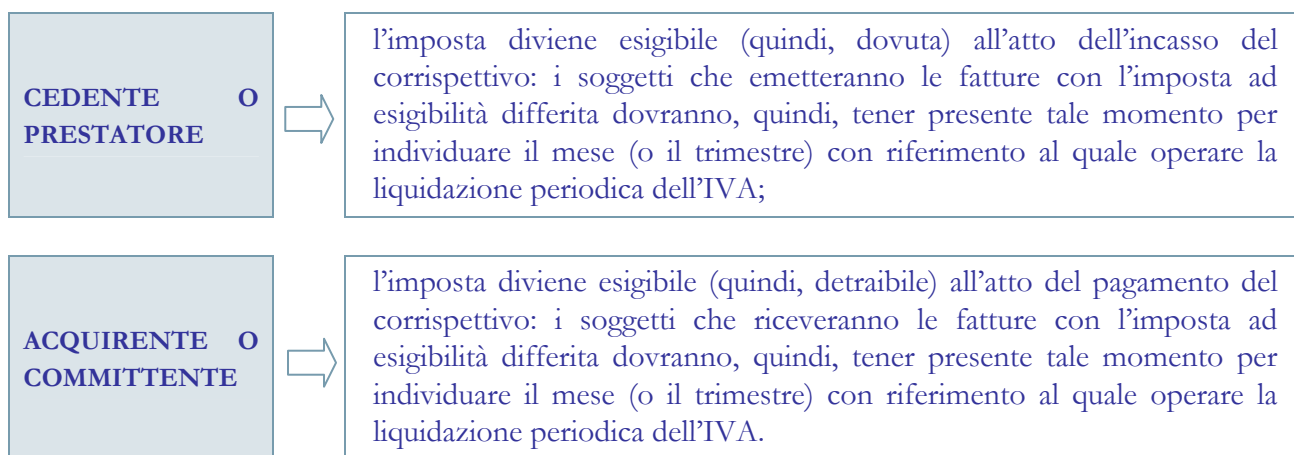
La scelta di voler applicare il differimento dell'esigibilità dell'imposta deve essere evidenziata in fattura con apposizione della dicitura "Operazione con imposta ad esigibilità differita, ex art. 7, D.L. n. 185/08".

In mancanza di tale annotazione, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'imposta si considera esigibile secondo le regole ordinarie previste dall'art. 6 del DPR n. 633/72.

Nell'IVA per cassa, quindi, si applica una logica assolutamente opposta rispetto alle ipotesi di esigibilità differita previste dall'art. 6, comma 5, DPR n. 633/72: si tratta delle cessioni/prestazioni a favore di particolari soggetti quali enti pubblici, ospedali, istituti universitari, USL, CCIAA, ecc..

In tali casi, infatti, in assenza di annotazione, l'IVA esposta in fattura si considera "automaticamente" ad esigibilità differita; il cedente/prestatore deve aggiungere un'apposita annotazione solo se intende applicare l'esigibilità immediata dell'imposta.

Conseguenze del differimento



Il momento del pagamento e il limite massimo di un anno

La corretta applicazione delle regole del differimento rende necessario individuare con precisione il momento in cui il pagamento si considera effettuato. Ciò vale, soprattutto, nei casi molto frequenti in cui lo stesso avviene in forma diversa dal denaro.

L'Agenzia delle Entrate ha indicato, come riferimento, le risultanze del conto del cedente/prestatore dal quale risulta l'accreditamento del corrispettivo tramite, ad esempio, assegni bancari, ricevute bancarie, RID o bonifici bancari.

In caso di incasso parziale, come precisato dalle Entrate, l'imposta diventa esigibile ed è computata nella liquidazione periodica nella proporzione esistente fra la somma incassata ed il corrispettivo complessivo dell'operazione.

ESEMPIO

Fattura emessa il 28.03.09 per € 10.000 + IVA al 20% (€ 2.000).

Incasso in 2 rate di pari importo: € 6.000 in data 15.04.09 e € 6.000 in data 30.07.09.

L'IVA considerata nella liquidazione del mese di aprile è pari a € 1.000 ($6.000 / 12.000 = 50\% \times 2.000 = 1.000$).

L'IVA considerata nella liquidazione del mese di luglio è pari a € 1.000 ($6.000 / 12.000 = 50\% \times 2.000 = 1.000$).

La disciplina dell'IVA per cassa prevede che in caso di opzione per il differimento dell'esigibilità dell'imposta, la stessa diviene comunque esigibile dopo il decorso di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione (individuato con i criteri di cui all'art.6, DPR n. 633/72).

Unica eccezione a tale limite temporale è costituita dal caso in cui il cessionario o committente, prima del decorso dell'anno dall'effettuazione dell'operazione, sia assoggettato ad una procedura concorsuale o esecutiva. In altre parole, se nel corso dell'anno successivo all'operazione è avviata una procedura concorsuale/esecutiva, l'esigibilità dell'IVA è sospesa fino all'effettivo incasso del corrispettivo ancorché ciò avvenga dopo il decorso dell'anno.

Con riferimento alla precisa individuazione del termine annuale, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

- in casi di fattura emessa anteriormente alla consegna/spedizione dei beni (per i beni mobili) ovvero prima della stipula del contratto (per i beni immobili), l'operazione si considera effettuata alla data della fattura, limitatamente all'importo fatturato: è quindi da tale data che decorre l'anno di differimento dell'esigibilità;
- in caso di fattura differita (emessa entro il giorno 15 del mese successivo per cessioni documentate con DDT), il termine di un anno decorre comunque dalla data di effettuazione delle singole operazioni riepilogate nella fattura differita;
- in caso di emissione di una nota di variazione in aumento (che si ricorda essere obbligatoria), il termine di un anno entro il quale la relativa IVA è comunque esigibile decorre, anche per l'importo della nota di variazione, dalla data di effettuazione dell'operazione originaria cui la nota si riferisce;
- per le variazioni in diminuzione (che sono facoltative), invece, occorre fare una distinzione: quelle che si possono emettere senza limiti temporali (comma 2 art. 26 DPR n. 633/72) non sono influenzate dalla disposizione in esame mentre quelle da comma 3 dell'art. 26 devono, in ogni caso, essere effettuate entro un anno dall'effettuazione dell'operazione;
- il termine di un anno non trova applicazione se la procedura concorsuale o esecutiva è avviata prima del decorso del predetto anno. A tal fine, precisa l'Agenzia, le procedure concorsuali si considerano avviate nel momento in cui l'organo competente emette il provvedimento di apertura della procedura (ad esempio, per il fallimento, la data della sentenza dichiarativa di fallimento pronunciata del tribunale), mentre l'esecuzione forzata in forma generica inizia con l'atto di pignoramento.

Nei casi di procedura concorsuale, l'esigibilità dell'imposta è sospesa a beneficio di tutti i cedenti o prestatori che abbiano emesso fatture con IVA ad esigibilità differita, fino all'effettivo incasso del corrispettivo e limitatamente all'ammontare di quest'ultimo. La sospensione del termine opera, oltre che a favore del creditore procedente, anche a favore dell'eventuale terzo creditore che sia successivamente intervenuto nella procedura esecutiva. In caso di revoca della procedura concorsuale, dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione, l'IVA diviene esigibile e deve essere computata nella prima liquidazione successiva alla data di revoca.

Operazioni a cui si applicano regimi speciali

La possibilità di differire il pagamento dell'imposta non è consentito a coloro che svolgono operazioni rientranti in particolari regimi speciali di applicazione dell'imposta. L'Agenzia delle Entrate, in proposito, ha evidenziato che l'IVA "per cassa" non è applicabile in relazione alle operazioni soggette ai seguenti regimi speciali:

regime "monofase" quale, ad esempio, editoria, vendita sali e tabacchi, commercio dei fiammiferi, ecc.;	art. 74, comma 1, DPR n. 633/72
regime del margine dei beni usati;	art. 36, D.L. n. 41/95
regime delle agenzie di viaggi e turismo.	art.74-ter, DPR n. 633/72

Si tratta di regimi nei quali l'imposta viene determinata all'origine (o a monte) e nei passaggi successivi la stessa non risulta più dovuta, oppure di regimi nei quali la determinazione dell'imposta avviene secondo il criterio "base da base" e cioè confrontando il corrispettivo e le spese ad esso relative, entrambi comprensivi dell'imposta. Contrariamente, quindi, al tradizionale sistema "imposta da imposta", questi regimi speciali appaiono a tutta evidenza incompatibili con le regole di differimento dell'imposta di nuova introduzione.

Si deve peraltro considerare che, i soggetti che svolgono operazioni rientranti nei predetti regimi speciali di applicazione dell'imposta (agenzie viaggi, rivenditori di beni usati, rivenditori di generi di monopolio, ecc.) talvolta effettuano anche operazioni soggette alle ordinarie regole di determinazione dell'imposta. È stato chiarito, in proposito, che il differimento dell'esigibilità dell'imposta potrà essere pacificamente applicato alle altre operazioni eventualmente effettuate in regime ordinario dell'IVA, in aggiunta a quelle soggette ai regimi speciali.

Nel panorama IVA, tuttavia, vi sono soggetti che pur non applicando regimi speciali di applicazione dell'imposta, determinano l'imposta da versare seguendo modalità particolari. Si tratta, ad esempio, di soggetti passivi IVA che operano nei settori:

- ➔ dell'agricoltura;
- ➔ degli intrattenimenti;
- ➔ delle associazioni senza scopo di lucro / *no profit*.

Con riferimento al regime dell'agricoltura previsto dall'art. 34, DPR n.633/72, ad esempio, la stessa Agenzia delle Entrate ha affermato che il regime speciale agricolo diviene, in via generale, un regime speciale di detrazione e non anche un regime speciale di applicazione del tributo.

Stesso discorso vale per coloro (enti, associazioni, ecc.) che applicano il regime forfetario di cui alla L. n.398/91, i quali versano l'imposta sulle operazioni effettuate, forfetizzando l'IVA sugli acquisti con percentuali stabilite dalla relativa disciplina.

Da ciò si desume che a tali ultimi soggetti dovrebbe essere riconosciuta la possibilità di applicare il differimento dell'esigibilità dell'IVA alle operazioni effettuate.

Altre operazioni escluse dal differimento: privati, *reverse charge*, enti non commerciali

Imprese e professionisti non possono godere del differimento nel pagamento dell'imposta in relazione a fatture:

- ➔ emesse nei confronti di soggetti privati;
- ➔ soggette al meccanismo dell'inversione contabile (c.d. "*reverse charge*").

Nel secondo caso, perché non vi è alcuna imposta da differire, mentre nel primo caso, perché a fronte del possibile differimento nel versamento dell'imposta da parte del cedente o prestatore non vi è alcun rinvio dell'esercizio della detrazione da parte dell'acquirente o committente (in quanto privato, infatti, risulta definitivamente inciso dell'imposta).

Per le medesime ragioni, non è applicabile il meccanismo del differimento anche per le operazioni effettuate nei confronti di enti non commerciali, nella misura in cui tali operazioni siano rivolte all'attività istituzionale dell'ente.

Sul tema, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

l'esigibilità differita dell'IVA può trovare, però, applicazione con riferimento alle operazioni effettuate nei confronti degli enti non commerciali che operano nell'esercizio di attività d'impresa, ancorché i beni e i servizi acquistati siano destinati ad essere promiscuamente adibiti all'esercizio di attività d'impresa e di attività non commerciali. In questo caso, il differimento dell'esigibilità potrà riguardare solamente la parte di corrispettivo riferibile all'attività d'impresa.

Al contrario, gli enti non commerciali che operino nell'esercizio di impresa ed effettuino cessioni di beni o prestazioni di servizi rilevanti nel territorio dello Stato nei confronti di cessionari o committenti che, a loro volta, agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, potranno anch'essi avvalersi dell'esigibilità differita dell'IVA, nel rispetto di tutte le condizioni previste.

Un dubbio potrebbe porsi con riferimento alle prestazioni effettuate nei confronti dei *c.d. "contribuenti minimi"*. È vero che si tratta di soggetti titolari di partita IVA e, quindi, in veste di acquirenti, soddisfano la condizione prevista dalla norma, ma è altrettanto vero che dal punto di vista sostanziale tali soggetti sono equiparati ai privati.

Si ritiene in proposito che, poiché dal punto di vista formale si tratta di soggetti IVA a tutti gli effetti, anche nei loro confronti sia possibile emettere fatture che consentono il differimento nel pagamento dell'imposta. D'altro canto, il soggetto che emette la fattura nei confronti di un contribuente "minimo" non è in grado di riconoscere tale sua qualità dalla sola lettura del numero di partita IVA.

Differimento per operazioni effettuate nei confronti di soggetti non residenti

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il differimento dell'imposta può riguardare operazioni effettuate a favore di soggetti passivi non residenti, nel caso in cui l'operazione è rilevante in Italia e quindi il cedente o prestatore nazionale è il soggetto passivo dell'imposta.

In pratica, se un operatore italiano emette una fattura per un'operazione effettuata nei confronti di un soggetto non residente, anch'esso operante nell'esercizio d'impresa, arte o professione (quindi, non privato), l'operatore italiano può differire l'IVA apponendo sulla fattura l'apposita dicitura.

Adempimenti dei soggetti interessati dal differimento

⇒ Cedente o prestatore

I passaggi operativi che riguardano il soggetto che, in relazione alla cessione di un bene o alla prestazione di un servizio, intende optare per il differimento dell'esigibilità sono i seguenti:

- ⇒ verifica preliminare delle condizioni oggettive e soggettive in precedenza indicate;
- ⇒ riporto della specifica annotazione nella fattura emessa;
- ⇒ annotazione delle fatture emesse, nel registro di cui all'art.23 DPR n.633/72 entro 15 gg. dalla data della loro emissione, prestando particolare attenzione affinché la relativa IVA non sia rilevata, come "a debito" per il periodo;
- ⇒ le fatture emesse vanno annotate in via definitiva nei registri IVA con appositi codici, distinte colonne o altre idonee rilevazioni contabili – ai fini del rinvio dell'obbligo del pagamento dell'imposta. Non è impedito ai soggetti interessati, ove lo ritengano vantaggioso, di procedere alla gestione delle fatture di che trattasi mediante la tenuta di appositi registri sezionali;
- ⇒ concorso alla formazione del volume d'affari nel periodo di riferimento e successivo computo nella liquidazione periodica del periodo nel corso del quale viene incassato il corrispettivo;

⇒ Acquirente o committente

L'acquirente o il committente, che ricevono la fattura ad esigibilità differita di cui sopra, potranno esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta ivi indicata solo dopo aver effettuato il pagamento della stessa.

Tale fattura, quindi, verrà annotata nel registro degli acquisti (con opportuni codici o in registri sezionali) al fine di sospendere la detrazione dell'imposta fino al momento del pagamento.

L'Agenzia delle Entrate ha, in proposito, precisato che:

- ⇒ è cura del soggetto che intende effettuare la detrazione dare evidenza della data del pagamento;
- ⇒ analogamente a quanto previsto per il cedente/prestatore, per il cessionario o committente:
 - ▶ in caso di pagamento parziale, il diritto alla detrazione spetta nella proporzione esistente tra la somma pagata ed il corrispettivo complessivo dell'operazione;
 - ▶ decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione, l'acquirente o committente possono esercitare in ogni caso il diritto alla detrazione, in considerazione del fatto che per il cedente o prestatore l'imposta è diventata esigibile;
 - ▶ resta ferma l'eccezione prevista nei casi in cui il cessionario o committente è assoggettato a procedura concorsuale o esecutiva entro l'anno dall'effettuazione dell'operazione. In tali casi, infatti, non opera il limite temporale dell'anno e, quindi, per il cessionario o committente l'imposta non diventa detraibile trascorso il predetto termine.

SCADENZIARIO SINTETICO 15/06/2009 – 15/07/2009

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 15 giugno al 15 luglio 2009, con il commento dei termini più significativi di prossima scadenza.

Proroga versamenti Unico 2009

Come preannunciato dalla stampa specializzata, è stata prevista una proroga dei versamenti legati al modello Unico 2009 per i soggetti nei confronti dei quali trovano applicazione gli Studi di settore. L'apposito DPCM non è, però, ancora stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale, per cui al momento in cui viene spedita la presente circolare non è dato sapere esattamente la portata dell'intervento e i soggetti interessati.

Il calendario delle nuove scadenze dovrebbe essere quello sintetizzato nella sottostante tabella e dovrebbe ricalcare, per quanto riguarda i soggetti coinvolti, i medesimi contribuenti interessati dalla proroga di due anni fa per Unico 2007.

In estrema sintesi, la proroga riguarderà tutti i versamenti legati ad Unico compresi quelli dei contributi previdenziali e spetterà ai contribuenti che:

- ➔ esercitano attività per le quali sono stati elaborati gli Studi di settore;
- ➔ dichiarano ricavi e compensi di ammontare non superiore al limite di applicazione degli Studi (pari, come si ricorderà, a 5.164.569).

Segnaliamo, inoltre, che dovrebbe essere confermata anche la possibilità di slittamento per i soci delle società di persone, gli associati di associazioni tra professionisti ed artisti, i collaboratori di imprese familiari nonché i soci di Srl che hanno optato per il regime di trasparenza fiscale.

In attesa di conferma è, invece, la notizia che tra contribuenti ai quali si applicano gli Studi di settore possano essere ricompresi anche quelli interessati da eventuali cause di esclusione o inapplicabilità dei medesimi. Per gli altri contribuenti le scadenze restano, invece, quelle ordinarie del 16 giugno ovvero del 16 luglio con la maggiorazione dello 0,40%. Per ulteriori dettagli al riguardo si rimanda all'apposito approfondimento della presente circolare.

Scadenza	Adempimento	Soggetti interessati
6 luglio 2009	Versamento ordinario senza alcuna maggiorazione	Contribuenti soggetti agli Studi di settore (nonché i soci delle società di persone, gli associati di associazioni tra professionisti ed artisti, i collaboratori di imprese familiari nonché i soci di Srl che hanno optato per il regime di trasparenza)
dal 7 luglio al 5 agosto 2009	Versamento con maggiore dello 0,40%	

Lunedì 15 giugno

- Registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute.
- Annotazione del documento riepilogativo di fatture di importo inferiore a €154,94.
- Emissione e annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.
- Annotazione dei corrispettivi e dei proventi conseguiti nel mese precedente dalle associazioni sportive dilettantistiche.
- **Consegna prospetto liquidazione Modello 730/2009**

Il **15 giugno** è l'ultimo giorno utile per i Centri di assistenza fiscale (Caf) e per i professionisti abilitati per la consegna diretta al dipendente o al pensionato del mod. 730 e del prospetto di liquidazione mod. 730-3.

Martedì 16 giugno

▪ **Versamenti IVA**

Scade martedì **16 giugno**, unitamente agli altri tributi e contributi che si versano utilizzando il modello F24 (codice tributo 6005), il termine di versamento dell'IVA a debito eventualmente dovuta per il mese di maggio.

▪ **Versamento dell'IVA a saldo dovuta in base alla dichiarazione annuale**

Entro il **16 giugno 2009** i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2008, risultante dalla dichiarazione annuale, e che hanno deciso di effettuare il versamento in modo rateale a partire dal 16 marzo devono versare la **quarta rata** riferita al conguaglio annuale dell'IVA. Si ricorda che il versamento si esegue utilizzando il codice tributo **6099**. In tal caso, l'importo deve essere maggiorato degli interessi nella misura dello 0,50% a partire dal 16 marzo.

I contribuenti tenuti alla dichiarazione unificata possono effettuare il versamento anche entro il più lungo termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata, maggiorando gli importi da versare degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese a decorrere dal 16 marzo.

▪ **Versamento ritenute da parte condomini**

Il **16 giugno** scade anche il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi. Il versamento deve essere effettuato a mezzo delega F24 utilizzando i codici tributo (istituiti con la R.M. n.19/07) **1019**, per i percipienti soggetti passivi dell'IRPEF e **1020**, per i percipienti soggetti passivi dell'IRES.

▪ **Versamento delle ritenute e dei contributi Inps**

Scade sempre il **16 giugno 2009** il termine per il versamento delle ritenute alla fonte effettuate con riferimento al mese di maggio, nonché dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro.

Lo stesso giorno, scade anche il termine per il versamento del contributo alla gestione separata Inps sui compensi corrisposti nel mese di maggio relativamente ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e a progetto, oltre che sui compensi occasionali, ed agli associati in partecipazione, quando dovuti.

▪ **Versamento delle ritenute applicabili alle provvigioni**

Sempre martedì **16 giugno** scade il termine per effettuare il versamento delle ritenute applicabili alle provvigioni pagate nel mese precedente. L'aliquota applicabile è pari al 23%.

Si ricorda che la ritenuta fiscale si calcola sul 50% delle provvigioni, ovvero sul 20% delle medesime qualora i soggetti che si avvalgono in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi abbiano richiesto al committente l'applicazione della ritenuta in maniera ridotta.

▪ **Persone fisiche che presentano Unico 2009**

Entro il **16 giugno** deve essere effettuato il versamento in unica soluzione ovvero della prima rata delle imposte, IRPEF ed IRAP, dovute a titolo di saldo per l'anno 2008 e primo acconto per il 2009, nonché dei contributi risultanti dalla dichiarazione senza alcuna maggiorazione. Sempre con riferimento alle imposte dovute in base al modello Unico, scade anche il versamento dell'acconto IRPEF del 20% sui redditi soggetti a tassazione separata non assoggettati a ritenuta d'acconto. La scadenza riguarda anche i soggetti persone fisiche titolari di partita IVA con regime agevolato (nuove iniziative produttive e attività marginali), i quali devono effettuare il versamento dell'imposta sostitutiva, senza alcuna maggiorazione, in unica soluzione o quale prima rata.

Si ricorda che i soggetti titolari di partita IVA devono adempiere con modalità telematiche alla presentazione del modello F24. Sempre entro il **16 giugno** i soggetti IVA che presentano la dichiarazione unificata possono effettuare il versamento del saldo IVA 2008, in unica soluzione o quale prima rata, maggiorata dello 0,40% per mese o frazione di mese per il periodo dal 16/03 al 16/06/09 (per i soggetti nei cui confronti si applicano gli Studi di settore la scadenza può slittare al 6 luglio, secondo quanto già illustrato nella parte introduttiva).

▪ **Persone fisiche che presentano Unico 2009 imposta sostitutiva**

Entro il **16 giugno** deve essere effettuato il versamento dell'imposta sostitutiva in unica soluzione, ovvero della prima rata da parte:

- dei contribuenti "minimi" codice tributo 1800;
- dei contribuenti che si avvalgono del regime agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo codice tributo 4025. Detti soggetti possono effettuare anche il versamento dell'IVA relativa all'intero 2008 maggiorata dello 0,40% per mese o frazione di mese per il periodo 16.03 – 16.06.09 (codice tributo 6099) (per i soggetti nei cui confronti si applicano gli Studi di settore la scadenza può slittare al 6 luglio, secondo quanto già illustrato nella parte introduttiva).

▪ **Società semplici, di persone e soggetti equiparati**

Entro il **16 giugno** i soggetti in questione devono effettuare il versamento in unica soluzione ovvero della prima rata dell'IRAP, a titolo di saldo per l'anno 2008 e primo acconto per il 2009 senza alcuna maggiorazione. Sempre entro il **16 giugno**, i soggetti IVA tenuti alla presentazione della dichiarazione unificata possono effettuare il versamento dell'IVA 2008 risultante dalla dichiarazione annuale, in unica soluzione o quale prima rata, maggiorata dello 0,40% per mese o frazione di mese per il periodo dal 16/03 al 16/06/09 (per i soggetti nei cui confronti si applicano gli Studi di settore, la scadenza può slittare al 6 luglio secondo quanto già illustrato nella parte introduttiva).

▪ **Soggetti IRES che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio**

Entro il **16 giugno** i soggetti IRES con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, devono effettuare il versamento in unica soluzione ovvero della prima rata dell'IRES e dell'IRAP, a titolo di saldo per l'anno 2008 e primo acconto per il 2009 senza alcuna maggiorazione. Sempre entro il **16 giugno** i soggetti IVA tenuti alla presentazione della dichiarazione unificata possono effettuare il versamento dell'IVA 2008 risultante dalla dichiarazione annuale, in unica soluzione o quale prima rata, maggiorata dello 0,40% per mese o frazione di mese per il periodo dal 16/03 al 16/06/09 (per i soggetti nei cui confronti si applicano gli Studi di settore la scadenza può slittare al 6 luglio secondo quanto già illustrato nella parte introduttiva).

▪ **Contribuenti che hanno adottato il regime dei contribuenti “minimi” nel 2008**

Scade il **16 giugno 2009** il termine per il versamento della seconda rata dell’IVA dovuta a seguito della rettifica dell’imposta già detratta negli anni nei quali i soggetti in questione applicavano il regime normale di determinazione dell’imposta.

▪ **Pagamento del diritto annuale alle Camere di Commercio**

Entro il **16 giugno 2009** deve essere versato il diritto annuale camerale per l'anno 2009, senza maggiorazione, (codice tributo 3850) (per i soggetti nei cui confronti si applicano gli Studi di settore, la scadenza può slittare al 6 luglio secondo quanto già illustrato nella parte introduttiva).

▪ **Soggetti proprietari di beni immobili o titolari di diritti reali sugli stessi (ICI)**

Scade il **16 giugno 2009** il termine per il versamento dell’imposta comunale sugli immobili quale prima rata di acconto per il 2009.

▪ **Soggetti IRES con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare società di persone e imprese individuali che hanno deciso di rivalutare gli immobili**

Scade il **16 giugno** il termine per il versamento, senza alcuna maggiorazione, della prima o unica rata dell’imposta sostitutiva nella misura del 3% per gli immobili ammortizzabili e dell’1,50% per gli immobili non ammortizzabili (codice tributo 1824) nonché del 10% sul saldo attivo della rivalutazione (codice tributo 1825) (per i soggetti nei cui confronti si applicano gli Studi di settore, la scadenza può slittare al 6 luglio secondo quanto già illustrato nella parte introduttiva).

▪ **Imposta sostitutiva operazioni straordinarie**

I soggetti IRES con periodo d’imposta coincidente con l'anno solare che pongono in essere operazioni straordinarie (art.15, co.10-12, D.L. n.185/08) possono versare, senza alcuna maggiorazione entro il **16 giugno**, l’imposta sostitutiva nella misura pari al 16% sui maggiori valori attribuiti all’avviamento, ai marchi e ad altre attività immateriali e del 20% sui maggiori valori attribuiti ai crediti. Se i maggiori valori non sono relativi ai crediti, il versamento dell’imposta è assoggettato a tassazione con aliquota ordinaria. L’adempimento potrebbe riguardare anche i soggetti che lo scorso anno hanno rateizzato l’imposta sostitutiva e che effettuano il versamento della seconda rata dell’importo complessivamente dovuto (art.1, co.46 e 47, L. n.244/07) (per i soggetti nei cui confronti si applicano gli Studi di settore, la scadenza può slittare al 6 luglio secondo quanto già illustrato nella parte introduttiva).

▪ **Imposta sostitutiva per riallineamento dei valori**

Entro il **16 giugno 2009** scade il termine di versamento, senza alcuna maggiorazione, dell’imposta sostitutiva eventualmente dovuta da parte dei soggetti IRES:

- per riallineare i valori civilistici ai valori fiscali dei beni indicati nel quadro EC (art.1, co.48, L. n.244/07);
- aderenti al consolidato fiscale o al regime di trasparenza fiscale che hanno deciso di riallineare i valori civilistici ai valori fiscali (art.1, co.49, L. n.244/07).

Entro il medesimo termine, i soggetti IRES con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare che applicano gli IAS (art.15, co.1 - 9 D.L. n.185/08) devono provvedere al versamento dell’imposta sostitutiva dell’IRES, dell’IRAP e di eventuali addizionali, con aliquota del 16% sul saldo oggetto di riallineamento delle divergenze a seguito dell’adozione degli Ias. Nell’ipotesi di riallineamento totale il versamento dell’imposta è assoggettato a tassazione con aliquota ordinaria (per i soggetti nei cui confronti si applicano gli Studi di settore la scadenza può slittare al 6 luglio secondo quanto già illustrato nella parte introduttiva).

- **Opzione tassazione di gruppo**

Entro il **16 giugno 2009** i soggetti di cui all'art.73 del TUIR, co.1, lett. a), b) e d) con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che decidono di optare per il regime di tassazione consolidato *ex art.117* del TUIR devono presentare in via telematica la comunicazione per l'esercizio dell'opzione.

- **Presentazione comunicazioni relative alle lettere di intento**

Scade il **16 giugno** anche il termine per presentare telematicamente la comunicazione dei dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute nel mese precedente.

Mercoledì 17 giugno

- Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, lo scorso 18 maggio con sanzione ridotta del 2,5%.

Sabato 20 giugno

- **Presentazione elenchi INSTRASTAT relativi al mese di maggio**

Il **20 giugno 2009** scade il termine ultimo per presentare all'Ufficio doganale competente per territorio l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie effettuate nel mese precedente, per i contribuenti che hanno l'obbligo di adempiere mensilmente. La scadenza si riferisce ai soggetti che presentano il modello mediante raccomandata o presentazione diretta. Il presente termine è prorogato di cinque giorni qualora la presentazione degli elenchi avvenga in via telematica.

- **Presentazione dichiarazione periodica CONAI**

Scade sempre il **20 giugno** il termine di presentazione della dichiarazione periodica CONAI riferita al mese di maggio, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

Martedì 30 giugno

- **Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione**

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 01.06.09. Si ricorda che tale adempimento potrebbe interessare anche i contratti di locazione per i quali è cambiato il regime IVA a seguito della "manovra d'estate" ed è stato effettuato il versamento telematico dell'imposta di registro entro lo scorso 18 dicembre 2006. Per tali contratti, anche il versamento delle annualità successive a quelle in corso al 4 luglio 2006, nonché per proroghe o risoluzioni deve obbligatoriamente essere utilizzato il canale telematico.

- **Persone fisiche non titolari di partita IVA**

Il **30 giugno 2009** scade il versamento della seconda rata delle imposte e contributi dovuti sulla base del modello Unico 2009. Gli importi vanno maggiorati degli interessi dello 0,23% per il periodo dal 16 giugno al 30 giugno 2009.

▪ **Persone fisiche non obbligate all'invio telematico di Unico**

Il **30 giugno 2009** scade il termine per i soggetti interessati alla presentazione cartacea del modello Unico 2009 (mediante consegna ad un ufficio postale). Per i medesimi soggetti scade anche il termine per la presentazione al Comune nel quale sono situati gli immobili della dichiarazione ICI per le variazioni intervenute nel corso del 2008 nonché il termine ultimo per la regolarizzazione degli omessi o insufficienti versamenti ICI ed imposte relative al 2008.

▪ **Presentazione del modello EMens**

Scade il **30 giugno 2009** il termine di presentazione delle comunicazioni relative ai compensi corrisposti a collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione nel mese di precedente.

▪ **Richiesta attribuzione *Bonus* famiglie a basso reddito**

Il **30 giugno 2009** è l'ultimo giorno utile per i contribuenti esonerati dalla presentazione della dichiarazione dei redditi ed in possesso dei requisiti per l'attribuzione del "*Bonus* straordinario per le famiglie a basso reddito", per produrre la relativa richiesta con riferimento alla situazione familiare e reddituale del 2008. L'istanza va presentata in via telematica all'Agenzia delle Entrate anche agli intermediari abilitati. Entro il medesimo termine, i sostituti d'imposta ed enti pensionistici trasmettono le richieste ricevute con riferimento alla situazione familiare del 2008.

▪ **Dichiarazione sostitutiva 5 per mille**

Sempre il **30 giugno** è l'ultimo giorno utile per gli enti di volontariato; le associazioni sportive dilettantistiche e gli altri soggetti che potranno richiedere ai contribuenti la destinazione di una quota pari al 5 per mille della propria IRPEF iscritti in elenco per inviare, a pena di decadenza, una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante la persistenza dei requisiti che danno diritto all'iscrizione. La dichiarazione va inviata, a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno, alla direzione regionale dell'Agenzia nel cui ambito si trova la sede legale dell'ente. Per maggiori dettagli si veda l'approfondimento nella presente circolare a pag.13.

▪ **Versamento della terza rata dell'imposta comunale sulla pubblicità e sulle affissioni.**

Lunedì 6 luglio

▪ **Contribuenti nei cui confronti si applicano gli Studi di settore**

Entro il **6 luglio 2009** i soggetti nei confronti dei quali trovano applicazione gli Studi di settore nonché i soci delle società di persone, gli associati di associazioni tra professionisti ed artisti, i collaboratori di imprese familiari nonché i soci di Srl che hanno optato per il regime di trasparenza fiscale, possono effettuare il versamento delle imposte e dei contributi, dovuti a saldo per l'anno 2008 ed in acconto per il 2009, risultanti dal modello Unico 2009 senza alcuna maggiorazione. Entro il medesimo termine, i soggetti in questione, se interessati dall'adempimento, dovranno versare anche:

- il diritto annuo dovuto alla CCIAA;
- l'eventuale imposta sostitutiva sulla rivalutazione sugli immobili e sulle operazioni straordinarie e riallineamento dei valori.

▪ **Contribuenti che in sede di dichiarazione si sono adeguati ai risultati di Gerico**

Entro il **6 luglio 2009** i soggetti che si sono adeguati ai risultati di Gerico devono effettuare il versamento della relativa imposta sul valore aggiunto (codice tributo 6494) nonché dell'eventuale maggiorazione del 3% dovuta qualora i ricavi dichiarati siano inferiori rispetto a quelli calcolati da Gerico in misura superiore al 10%. Per il versamento della maggiorazione del 3% devono essere utilizzati i codici **4726** per le persone fisiche e **2118** per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Mercoledì 15 luglio

- Registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute.
- Annotazione del documento riepilogativo di fatture di importo inferiore a € 154,94.
- Emissione e annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.
- Annotazione dei corrispettivi e dei proventi conseguiti nel mese precedente dalle associazioni sportive dilettantistiche.

Per ogni ulteriore informazione in merito, rivolgersi allo Studio.

Cordiali saluti e Buon Lavoro !!!

Studio Garelli
Dottori Commercialisti Associati
Dott.ssa Barbara Maria Barreca