

STUDIO ANTONELLI

Dott. Alessandro Antonelli
TRIBUTARISTA - PUBBLICISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Federico Mambelli
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Alessandro Mengozzi
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott.ssa Rita Santolini
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Sgarzani
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Zanfini
ASSISTENTE

Forlì, 12 giugno 2009

A TUTTI I
SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

[AREA: DICHIARAZIONI E ADEMPIMENTI FISCALI](#)

CIRCOLARE N. 24/2009

Oggetto: Dichiarazioni fiscali per l'anno 2008:

- 1) **termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi, IVA, IRAP, compresa quella unificata – Articoli 2 e 3 del D.P.R. n. 322/1998 e successive modificazioni;**
- 2) **termini di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta – Art. 4 del D.P.R. n. 322/1998;**
- 3) **termini di versamento delle imposte sui redditi a saldo per il 2008 ed in acconto per il 2009 – Art. 17 del D.P.R. n. 435/2001**

Indice:

1.	Premessa.....	2
2.	Termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi ed IRAP, compresa quella unificata (c.d. "modello UNICO").....	3
3.	Termini di presentazione delle dichiarazioni dei soggetti ammessi alla tassazione di gruppo (c.d. "modello Consolidato Nazionale e Mondiale").....	4
4.	Soggetti tenuti e soggetti esclusi dalla presentazione della dichiarazione in forma unificata.....	5

STUDIO ANTONELLI

5.	Soggetti obbligati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni.....	6
6.	Momento e prova della presentazione della dichiarazione.	8
7.	Presentazione delle dichiarazioni in caso di liquidazione ed operazioni straordinarie.	9
7.1	Liquidazione.	9
7.1.1	Modelli di dichiarazione da utilizzare.	10
7.1.2	Termini di versamento per i soggetti IRES.....	11
7.1.3	Termini di versamento per società e associazioni di cui all'articolo 5 del Tuir e imprese individuali.	11
7.2	Trasformazione.....	12
7.3	Fusione e scissione.	12
8.	Dichiarazione IVA annuale.	13
9.	Presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta (mod. 770).....	14
9.1	Termine di presentazione del modello 770 Semplificato.....	14
9.1.1	Suddivisione in due parti distinte del modello 770/2008 Semplificato.	14
9.2	Presentazione del modello 770 Ordinario.....	15
10.	Termini di versamento.	16
10.1	Termini di versamento del saldo IRPEF e dell'IRAP da parte di persone fisiche, società di persone ed associazioni di cui all'art. 5 del TUIR.	16
10.2	Termini di versamento del saldo IRES e dell'IRAP da parte di soggetti IRES.	17
10.3	Termini di versamento del saldo IRES da parte dei soggetti ammessi alla tassazione di gruppo.	20
10.4	Versamento degli acconti IRPEF, IRES ed IRAP.	21
10.4.1.	Modalità di versamento del primo acconto IRES.	22
10.4.2.	Criteri di determinazione dell'acconto IRES per i soggetti che hanno optato per il "regime di tassazione consolidata nazionale".....	23
10.4.3.	Criteri di determinazione dell'acconto IRES per i soggetti che hanno optato per il "regime di trasparenza".	23
10.4.4.	Disposizioni particolari in materia di versamenti ed opzioni ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.	25
10.4.5.	Incremento dell'aliquota da utilizzare ai fini della determinazione dell'acconto IRAP per l'anno 2008, per i contribuenti che operano in determinate Regioni.....	26
10.4.6.	Termini di versamento per l'adesione facoltativa a regimi di imposizione sostitutiva.	27
10.4.7.	Nuovi limiti all'utilizzo in compensazione orizzontale dei crediti indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.	27
10.5	Differimento dei termini di versamento dell'imposta sul valore aggiunto.....	28
11.	Differimento "naturale" dei termini di presentazione e di versamento.	29

1. Premessa.

Con effetto dalle dichiarazioni presentate nell'anno 2009 le disposizioni contenute nel comma 7 -ter del D.L. n. 207 del 30 dicembre 2008, hanno razionalizzato alcuni degli adempimenti tributari relativi alle modalità ed ai termini di presentazione delle dichiarazioni fiscali previsti dagli artt. 2 e 3 del D.P.R. n. 322/1998.

Nessuna modifica è stata invece operata in relazione ai termini di versamento in materia di imposte sui redditi ed IRAP dovuti a titolo di saldo e di acconto che continuano ad essere disciplinati dall'art. 17 del D.P.R. n. 435/2001.

Ricordiamo inoltre che a seguito dell'introduzione dell'istituto del consolidato nazionale e mondiale, sono state adottate le necessarie disposizioni applicative per il versamento degli acconti nel periodo di vigenza del consolidato.

I nuovi termini di presentazione delle dichiarazioni e di versamento delle imposte sono stati recepiti dalle istruzioni alla compilazione dei modelli di dichiarazione per l'anno 2008.

STUDIO ANTONELLI

Successivamente, il D.P.C.M. in corso di pubblicazione sulla gazzetta Ufficiale e reso noto dal sole 24 ore del 10 giugno ha differito per l'anno 2009 i termini di versamento dovuti dai soggetti cui si applicano gli studi di settore in vigore dal 2009.

Si riepilogano di seguito:

- i termini di presentazione delle dichiarazioni fiscali, in base alla disciplina contenuta negli artt. 2, 3 e 4 del D.P.R. n. 322/1998;
- i termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi del consolidato così come previsti dal Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 5 febbraio 2009, successivamente integrati con Provvedimento del 29 aprile 2009;
- i termini di presentazione delle dichiarazioni fiscali in caso di liquidazione nonché in caso di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, trasformazioni) in base alla disciplina contenuta negli artt. 5 e 5-bis del D.P.R. n. 322/1998;
- i termini di versamento delle imposte in base alla previsione contenuta nell'art. 17 del D.P.R. n. 435/2001.

2. Termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi ed IRAP.

Per effetto di quanto previsto dall'articolo 2 del D.P.R. n. 322/1998, il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ed IRAP, da parte di persone fisiche, società di persone ed associazioni di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 600/1973 è fissato:

- tra il 1° maggio ed il 30 giugno dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, se la dichiarazione è presentata tramite banca o ufficio postale;
- entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, se la dichiarazione è presentata in via telematica.

I contribuenti soggetti all'IRES, presentano invece le predette dichiarazioni esclusivamente in via telematica, non essendo più possibile la presentazione tramite banca o ufficio postale, entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (30 settembre 2009 per i contribuenti con esercizio la cui chiusura coincide con l'anno solare).

Da ricordare che, ai sensi dell'articolo 1, comma 52, della L. n. 244/2007 (legge finanziaria 2008), la dichiarazione IRAP non deve essere più presentata in forma unificata. In base alle disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze dell'11 settembre 2008, emanato in attuazione del citato comma 52, tutti i soggetti IRAP presentano la dichiarazione esclusivamente per via telematica secondo le modalità ed i termini previsti dal D.P.R. n. 322/1998. L'invio delle dichiarazioni alle regioni ed alle province autonome avviene tramite l'Agenzia delle entrate.

Relativamente a tali soggetti i nuovi termini di presentazione delle dichiarazioni IRES ed IRAP risultano ancorati alla data di chiusura del periodo d'imposta, prescindendo dalla data di approvazione del bilancio.

Anche i contribuenti soggetti all'imposta regionale sulle attività produttive, non tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi, prescindono dalla data di approvazione del bilancio e, ai sensi dell'art. 2, comma 3, del D.P.R. n. 322/1998, presentano la dichiarazione ai

STUDIO ANTONELLI

fini IRAP esclusivamente in via telematica entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (30 settembre 2009 per i contribuenti con esercizio la cui chiusura coincide con l'anno solare).

3. Termini di presentazione delle dichiarazioni dei soggetti ammessi alla tassazione di gruppo (c.d. "modello Consolidato Nazionale e Mondiale").

Come detto in premessa, la società o ente consolidante che ha aderito al consolidato deve presentare oltre alla propria dichiarazione nei termini sopra detti anche alla dichiarazione dei redditi relativa al consolidato. Le istruzioni alla compilazione del modello Consolidato nazionale e mondiale, come integrate dal provvedimento 29 aprile 2009 precisano che la dichiarazione va presentata entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, esclusivamente in via telematica, direttamente o tramite un intermediario abilitato (soggetto incaricato o società del gruppo).

Il modello va presentato dalla società o ente controllante in forma autonoma, non potendo essere inserito nel Modello UNICO 2009 Società di Capitali.

Si riassumono di seguito i termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi ed IRAP, compresa quella unificata, per l'anno 2008 utilizzando i modelli approvati nel 2009:

MODELLO DI DICHIARAZIONE	PRESENTAZIONE IN BANCA O UFFICIO POSTALE	TRASMISSIONE TELEMATICA
UNICO MINI 2009 PERSONE FISICHE	ENTRO IL 30 GIUGNO 2009	ENTRO IL 30 SETTEMBRE 2009
UNICO 2009 PERSONE FISICHE	ENTRO IL 30 GIUGNO 2009	ENTRO IL 30 SETTEMBRE 2009
UNICO 2009 PERSONE FISICHE TITOLARI DI REDDITO D'IMPRESA, DI LAVORO AUTONOMO E DI PARTECIPAZIONE	NON PREVISTA	ENTRO IL 30 SETTEMBRE 2009
IRAP PERSONE FISICHE	NON PREVISTA	ENTRO IL 30 SETTEMBRE 2009
UNICO 2009 SOCIETÀ DI PERSONE ED EQUIPARATE	NON PREVISTA	ENTRO IL 30 SETTEMBRE DELL'ANNO SUCCESSIVO A QUELLO DI CHIUSURA DEL PERIODO D'IMPOSTA (30 SETTEMBRE 2009 SE IL PERIODO D'IMPOSTA SI CHIUDE AL 31 DICEMBRE 2008)
IRAP SOCIETÀ DI PERSONE	NON PREVISTA	ENTRO IL 30 SETTEMBRE DELL'ANNO SUCCESSIVO A QUELLO DI CHIUSURA DEL PERIODO D'IMPOSTA (30 SETTEMBRE 2009 SE IL PERIODO D'IMPOSTA SI CHIUDE AL 31 DICEMBRE 2008)
UNICO 2009 SOCIETÀ DI CAPITALI ENTI COMMERCIALI ED EQUIPARATI	NON PREVISTA	ENTRO IL 30 SETTEMBRE 2009 PER I SOGGETTI PER I QUALI IL PERIODO D'IMPOSTA SI CHIUDE AL 31 DICEMBRE 2008.
IRAP SOCIETÀ DI CAPITALI	NON PREVISTA	ENTRO IL 30 SETTEMBRE 2009 PER I SOGGETTI PER I QUALI IL PERIODO D'IMPOSTA SI CHIUDE AL 31 DICEMBRE 2008.

STUDIO ANTONELLI

UNICO 2009 SOCIETÀ ED ENTI NON RESIDENTI, ENTI NON COMMERCIALI ED EQUIPARATI – IRAP 2009 DEI SOGGETTI CHE NON PRESENTANO LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI	NON PREVISTA	ENTRO IL 30 SETTEMBRE 2009 PER I SOGGETTI PER I QUALI IL PERIODO D'IMPOSTA SI CHIUDE AL 31 DICEMBRE 2008
CONSOLIDATO NAZIONALE E MONDIALE 2009 – DICHIARAZIONE DEI SOGGETTI AMMESSI ALLA TASSAZIONE DI GRUPPO DI IMPRESE CONTROLLATE RESIDENTI E DEI SOGGETTI AMMESSI ALLA DETERMINAZIONE DELL'UNICA BASE IMPONIBILE PER IL GRUPPO DI IMPRESE NON RESIDENTI	NON PREVISTA	ENTRO IL 30 SETTEMBRE 2009 PER I SOGGETTI PER I QUALI IL PERIODO D'IMPOSTA SI CHIUDE AL 31 DICEMBRE 2008

4. Soggetti tenuti e soggetti esclusi dalla presentazione della dichiarazione in forma unificata.

Ai sensi dell'art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 322/1998, i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi, della dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, presentano la dichiarazione in forma unificata.

La Circolare Ministeriale n. 6/E del 25 gennaio 2002 precisa che la dichiarazione annuale IVA va in ogni caso presentata separatamente nelle seguenti ipotesi:

- enti e società che si sono avvalsi della procedura di liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'art. 73, ultimo comma, del D.P.R. n. 633/1972 (c.d. "liquidazione IVA di gruppo");
- società di capitali e gli enti soggetti ad IRES nonché le società di persone con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare;
- curatori fallimentari e liquidatori, per le dichiarazioni presentate per conto del soggetto fallito ovvero sottoposto alla procedura di liquidazione coatta amministrativa;
- rappresentanti fiscali di soggetti non residenti o senza stabile organizzazione in Italia, per le dichiarazioni presentate per i soggetti rappresentati;

Le istruzioni alla compilazione del modello di dichiarazione IVA annuale evidenziano altri soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione IVA in via autonoma, vale a dire:

- soggetti non residenti identificati direttamente ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972 (si veda al riguardo Circolare n. 6/2003 dello scrivente Studio);
- soggetti risultanti da operazioni straordinarie o da altre trasformazioni sostanziali soggettive tenuti a comprendere nella propria dichiarazione annuale il modulo relativo alle operazioni dei soggetti fusi, incorporati, trasformati, ecc., che abbiano partecipato durante l'anno alla procedura della liquidazione dell'IVA di gruppo;
- particolari soggetti (ad esempio i venditori porta a porta), qualora non siano tenuti alla presentazione della dichiarazione unificata in quanto titolari di redditi per i quali non sussiste l'obbligo della dichiarazione dei redditi e dell'IRAP;

STUDIO ANTONELLI

- soggetti risultanti da operazioni straordinarie o da altre trasformazioni sostanziali soggettive avvenute nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2009 e la data di presentazione della dichiarazione relativa al 2008, tenuti a presentare tale dichiarazione annuale per conto dei soggetti estinti a seguito dell'operazione intervenuta.

Per quanto riguarda l'inclusione della dichiarazione dei sostituti d'imposta nella dichiarazione unificata, il D.L. n. 223/2006 ha abrogato la previsione contenuta nell'art. 3, comma 1, terzo periodo del D.P.R. n. 322/1998 che ne prevedeva l'inclusione nella dichiarazione unificata. Per effetto di tale soppressione non è quindi più prevista la possibilità di ricomprendere nella dichiarazione unificata il modello 770 Ordinario, analogamente a quanto già previsto per il modello 770 Semplificato che non poteva mai essere compreso nella dichiarazione unificata.

Inoltre si ricorda che l'art. 1, comma 52, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008), dispone che "*...a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, la dichiarazione annuale dell'imposta regionale sulle attività produttive non deve essere più presentata in forma unificata e deve essere presentata direttamente alla regione o alla provincia autonoma di domicilio fiscale del soggetto passivo...*".

Dal tenore letterale della norma discende che le nuove regole di presentazione della dichiarazione IRAP si applicano solo a decorrere dal periodo d'imposta 2009, in quanto "...successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007...".

Pertanto per i periodi d'imposta chiusi anteriormente al 31 dicembre 2008 ovvero quelli chiusi al 31 dicembre 2008 ma non coincidenti con l'anno solare in quanto ultrannuali, la dichiarazione IRAP deve essere presentata utilizzando il modello IRAP società di capitali 2008 - periodo d'imposta 2007 (così, R.M. n. 66/E del 2009).

5. Soggetti obbligati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni.

Ai sensi dell'art. 3, comma 2, del D.P.R. n. 322/1998, come modificato dall'art. 37, comma 10 del D.L. n. 223/2006 sono obbligati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni ai fini IRPEF, IRES, IRAP, IVA, nonché dei sostituti d'imposta:

1. i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione IVA annuale, a prescindere dal volume d'affari.
2. i soggetti obbligati alla presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta di cui all'art. 4 del D.P.R. n. 322/1998 (modello Semplificato e/o Ordinario);
3. le società ed enti di cui all'art. 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR, vale a dire le società di capitali, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, residenti nel territorio dello stato, gli enti pubblici e privati residenti nel territorio dello Stato, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
4. i soggetti obbligati alla presentazione del modello per la comunicazione dei dati relativi all'applicazione degli studi di settore e dei parametri.

Come sopra evidenziato sono ora tenuti alla presentazione delle dichiarazioni in via telematica le persone fisiche a prescindere dal volume d'affari realizzato nell'anno 2008; infatti a seguito dell'eliminazione dell'inciso relativo al volume d'affari inferiore o uguale a 10.000 euro contenuto nell'art. 3, comma 2, del D.P.R. n. 322/1998, avvenuto per effetto del D.L. n.

STUDIO ANTONELLI

223/2006, le persone fisiche titolari di partita IVA sono ora obbligate alla trasmissione telematica se tenute alla presentazione della dichiarazione iva. Sono inoltre tenuti alla presentazione delle dichiarazioni in via telematica anche i contribuenti tenuti alla presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta ovvero alla comunicazione dei dati relativi all'applicazione degli studi di settore o dei parametri.

Si fa infine presente che, a decorrere dal 2008, il comma 218 dell'art. 1 della Legge n. 244/2007 ha introdotto l'obbligo generalizzato di trasmissione telematica delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi ed irap per le persone fisiche, società ed associazioni di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 600/1973, ad eccezione dei contribuenti che:

- non possono presentare il modello 730 perché privi del datore di lavoro o non titolari di pensione;
- pur potendo presentare il modello 730 devono dichiarare alcuni redditi o comunicare dati utilizzando i relativi quadri del modello Unico;
- devono presentare la dichiarazione per conto di contribuenti deceduti;
- sono privi di sostituto d'imposta al momento della presentazione della dichiarazione perché il rapporto di lavoro è cessato.

L'invio telematico cui fa riferimento il richiamato decreto è effettuato:

- direttamente tramite il servizio Entratel;
- direttamente tramite il servizio Internet.
- indirettamente tramite un intermediario abilitato di cui all'articolo 3, commi 2-bis e 3, del D.P.R. n. 322/1998.

In osservanza di quanto disposto dall'art. 3, comma 2, ultimo periodo, del D.P.R. n. 322/1998, il servizio telematico "Internet" è previsto per i contribuenti tenuti alla presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta (modello 770/2009 Semplificato ovvero Ordinario) in relazione ad un numero di soggetti non superiore a venti. A tale riguardo le istruzioni alla compilazione dei modelli 770/2009 Semplificato ed Ordinario precisano che per la determinazione del numero di soggetti:

- i contribuenti tenuti alla presentazione del modello 770/2009 Semplificato dovranno fare riferimento al numero di comunicazioni indicate nel riquadro "Redazione della dichiarazione" contenuto nel frontespizio;
- i contribuenti tenuti alla presentazione del modello 770/2009 Ordinario avranno invece riguardo esclusivamente al numero complessivo dei righi compilati ai quadri SF, SG, SK, SL, SO ed SR della dichiarazione.

Le predette istruzioni precisano, tuttavia, che qualora il sostituto sia tenuto a presentare il modello 770/2009 Semplificato per un numero di soggetti inferiore a venti, ma presenti il modello 770/2009 Ordinario con riferimento ad un numero di soggetti superiore a venti, lo stesso dovrà utilizzare per la trasmissione telematica di entrambi i modelli il servizio telematico Entratel.

Allo stesso modo, dovrà utilizzare il servizio Entratel il sostituto d'imposta che si avvalga della facoltà di inviare separatamente le comunicazioni dati delle certificazioni di lavoro dipendente

e di lavoro autonomo qualora una delle due parti contenga un numero di comunicazioni superiori a venti.

Qualora il sostituto abbia già provveduto alla presentazione del mod. 770/2009 Semplificato per un numero di soggetti non superiore a venti attraverso il servizio Internet, può presentare il modello 770/2009 Ordinario con le stesse modalità solo se il numero di soggetti, riferito a quest'ultima dichiarazione, è non superiore a venti, altrimenti dovrà utilizzare il servizio telematico Entratel.

Le istruzioni alla compilazione del modello UNICO 2009, in conformità a quanto già evidenziato nel modello UNICO 2008, precisano che l'inosservanza dell'obbligo di presentazione delle dichiarazioni in via telematica, direttamente o tramite un intermediario abilitato è sanzionabile in quanto le predette dichiarazioni non sono state redatte in conformità al modello dichiarativo approvato.

Ricorrendo tale fattispecie, ad esempio nel caso di presentazione della dichiarazione tramite banca o posta in luogo della presentazione in via telematica, nella Circolare Ministeriale n. 54/E del 19 giugno 2002 è stato precisato che si applica la sanzione di cui all'art. 8, comma 1, del D.Lsg. n. 471/1997 nella misura da 258 a 2.056 euro in quanto la dichiarazione non è redatta in conformità al modello approvato.

6. Momento e prova della presentazione della dichiarazione.

L'art. 3, comma 8, del D.P.R. 322/1998 stabilisce che la dichiarazione si considera presentata:

- nel giorno in cui è consegnata dal contribuente alla banca o all'ufficio postale;
- nel giorno in cui è trasmessa in via telematica all'Agenzia delle entrate, sia direttamente sia per il tramite di un intermediario abilitato, mediante l'ausilio dei canali "Entratel" o "Internet".

La Circolare Ministeriale n. 6/E del 25 gennaio 2002 precisa che anche ove la dichiarazione sia presentata per il tramite di un intermediario, la medesima si considera presentata nel giorno in cui si è conclusa la ricezione dati da parte dell'Agenzia delle entrate. Pertanto, il momento della consegna all'intermediario delle dichiarazioni per la trasmissione è irrilevante al fine di verificare se la dichiarazione è stata presentata tempestivamente.

La C.M. n. 6/E del 2002 e le istruzioni al modello UNICO 2009 precisano, al riguardo, che le dichiarazioni presentate in via telematica si considerano tempestive se trasmesse nei termini anche se successivamente scartate dal servizio telematico, purché siano correttamente ritrasmesse entro i cinque giorni successivi alla comunicazione telematica da parte dell'Agenzia che attesta il motivo dello scarto.

Ai sensi dell'articolo 3, comma 10, del D.P.R. n. 322/1998, la prova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione è costituita:

- dalla ricevuta rilasciata dalla banca o dall'ufficio postale, qualora la dichiarazione sia consegnata ad una banca ovvero ad un ufficio postale;
- dalla comunicazione dell'Agenzia delle entrate attestante l'avvenuta ricezione, nel caso di presentazione in via telematica, direttamente ovvero per il tramite di soggetto incaricato.

STUDIO ANTONELLI

A tale riguardo il Ministero delle Finanze, con la Circolare n. 6/E del 25 gennaio 2002, ha precisato che in caso di dichiarazione trasmessa per il tramite di un intermediario abilitato il semplice impegno a trasmettere la dichiarazione non esclude la responsabilità del contribuente nel caso di mancata presentazione della dichiarazione, nei termini di legge, da parte del soggetto incaricato.

Le istruzioni alla compilazione dei modelli di dichiarazione relativi al 2008 evidenziano che nel nuovo testo del D.P.R. n. 322/1998 si stabilisce unicamente il termine entro cui le dichiarazioni devono essere presentate telematicamente all'Agenzia delle entrate o in forma cartacea tramite banche o uffici postali. E' conseguentemente eliminata la distinzione fra termini di presentazione della dichiarazione all'intermediario e termini di trasmissione telematica.

Su tale punto la Circolare Ministeriale n. 48/E del 22 maggio 2001 e le istruzioni per la compilazione del modello UNICO 2009 precisano che ogni qualvolta una norma di legge (ad esempio, l'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, che disciplina l'istituto del ravvedimento operoso) richiama i termini di presentazione della dichiarazione, occorre fare riferimento alle modalità di fatto seguite dal contribuente per tale adempimento ed al termine specificatamente previsto per la modalità adottata. Così, ad esempio, la regolarizzazione dell'omesso versamento delle imposte dovute in base al modello UNICO 2008 SC dovrà essere effettuata entro il termine di presentazione del modello UNICO 2009, vale a dire, nel caso di trasmissione di tale dichiarazione in via telematica (sia essa volontaria o obbligatoria), entro il 30 settembre 2009.

La Circolare Ministeriale n. 48/E del 2001 precisa, inoltre, che il contribuente che intende avvalersi di un intermediario abilitato per la presentazione della dichiarazione deve consegnare a quest'ultimo la dichiarazione in tempo utile per consentirne la trasmissione. Dovendo rispettare tale termine, l'intermediario è tuttavia libero di rifiutare l'incarico di trasmettere la dichiarazione predisposta dal contribuente qualora la stessa sia stata consegnata entro la scadenza di legge (ad esempio, il 30 settembre 2009) ma fuori tempo utile per la trasmissione telematica.

7. Presentazione delle dichiarazioni in caso di liquidazione ed operazioni straordinarie.

7.1 Liquidazione.

L'art. 5 del D.P.R. n. 322/1998 così come modificato dal D.L. n. 223/2006, disciplina i termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi ed IRAP in caso di liquidazione di:

- società ed enti soggetti ad IRES;
- società ed associazioni di cui all'art. 5 del TUIR;
- imprese individuali.

Il liquidatore ovvero, in mancanza, il rappresentante legale presenta la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la delibera di messa in liquidazione esclusivamente in via telematica entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla data di deliberazione di messa in liquidazione.

A tale riguardo la Circolare Ministeriale n. 6/E del 2002 precisa che ai fini dell'obbligo di presentazione delle dichiarazioni sono irrilevanti le modalità di nomina (volontaria ovvero

giudiziale) del liquidatore, essendo stato soppresso il termine di quattro mesi entro cui il liquidatore giudiziale era obbligato a presentare la dichiarazione relativa al periodo antecedente l'inizio della liquidazione.

Con riferimento ai termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP relativi ad una società di persone, sciolta senza intraprendere la formale procedura di liquidazione, si ricorda che la stessa deve essere presentata entro i termini ordinari, ossia entro i termini previsti dall'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998, vale a dire entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta. Difatti, come più volte chiarito, l'art. 5 del D.P.R. n. 322/1998, che disciplina le modalità e i termini di presentazione delle dichiarazioni nei casi di liquidazione, non si applica nell'ipotesi in cui la società non attiva la procedura di liquidazione ordinaria (cfr. circolari 12 giugno 2002, n. 50/E ; 7 giugno 2002, n. 48/E).

Le dichiarazioni dei periodi d'imposta intermedi (cioè gli autonomi periodi d'imposta diversi da quello ante liquidazione e da quello finale) devono essere presentate nei termini indicati dall'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998.

La dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione va trasmessa esclusivamente in via telematica deve essere presentata entro il nono mese successivo alla chiusura della liquidazione.

Nel caso in cui la liquidazione preveda l'obbligo del deposito del bilancio finale di liquidazione, il termine di nove mesi decorre dalla data di tale deposito anziché dalla chiusura delle operazioni di liquidazione.

Per effetto delle modifiche introdotte dal D.L. n. 223/2006 e dal D.L. n. 207/2008 viene meno la possibilità di trasmettere la dichiarazione per il tramite di una banca o ufficio postale e viene fissato il termine per la trasmissione in via telematica entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla data di deliberazione di messa in liquidazione ovvero alla chiusura della liquidazione.

Circa la data di effetto della liquidazione ai fini fiscali, in occasione del forum organizzato dalla stampa specializzata il 19 maggio 2007, l'Agenzia delle entrate ha evidenziato che la stessa deve individuarsi in quella in cui la predetta delibera è iscritta nel registro delle imprese (così art. 2487 – bis del c.c.). Pertanto ad avviso dell'Agenzia sembrerebbe che, nel caso in cui la delibera di messa in liquidazione sia iscritta al registro imprese il 15 marzo 2009, l'anno sarà suddiviso nei due seguenti periodi d'imposta:

- periodo ante liquidazione che va dal 1° gennaio al 14 marzo (giorno antecedente dalla data di iscrizione della delibera);
- periodo di liquidazione che va dal 15 marzo (data di iscrizione della delibera che sembrerebbe il primo giorno di liquidazione) al 31 dicembre (ovvero data precedente in caso di liquidazione chiusa in breve tempo).

7.1.1 Modelli di dichiarazione da utilizzare.

Per quanto concerne i modelli di dichiarazione da utilizzare da parte di soggetti interessati da operazioni di liquidazione, si evidenzia che l'articolo 1 del D.P.R. n. 322/1998, come modificato dal D.L. n. 223/2006, prevede, relativamente ai soggetti ires di cui all'art. 73 del TUIR che le dichiarazioni dei redditi e dell'Irap, in caso di periodi d'imposta non coincidenti

STUDIO ANTONELLI

con l'anno solare, devono essere redatti su modelli conformi a quelli approvati nel corso del periodo d'imposta alla data del 31 dicembre dell'anno precedente a quello di approvazione. Pertanto, ipotizzando che la data di messa in liquidazione cada il giorno 31 gennaio 2009:

DATA DI MESSA IN LIQUIDAZIONE 31 GENNAIO 2009	MODELLO DA UTILIZZARE
DICHIARAZIONE RELATIVA AL PERIODO 01.01.2008 – 30.01.2009	UNICO 2009
DICHIARAZIONE RELATIVA AL PERIODO 31.01.08 – 31.12.2009	UNICO 2010 ⁽¹⁾

⁽¹⁾ L'AGENZIA DELLE ENTRATE HA PRECISATO CHE ANCHE NEL CASO DI PERIODO D'IMPOSTA INFERIORE A 365 GIORNI CHIUSO, PERÒ, IL 31 DICEMBRE DEVONO ESSERE UTILIZZATI I MODELLI APPROVATI ENTRO IL 31 GENNAIO DELL'ANNO SUCCESSIVO ALLA DATA DI CHIUSURA (NUOVI MODELLI).

Per completezza si fa presente che la regola sopra esposta circa la scelta del modello di dichiarazione da utilizzare non si applica alle società di persone che invece sono sempre tenute a presentare la dichiarazione sui modelli di nuova approvazione anche qualora il periodo d'imposta sia chiuso anteriormente al 31 dicembre.

Tuttavia in occasione dell'incontro con la stampa specializzata del 19 maggio 2007, l'Agenzia delle entrate ha precisato che qualora il termine per presentazione delle dichiarazione scada anteriormente al momento in cui sono resi disponibili i nuovi modelli di dichiarazione la società potrà utilizzare i modelli di dichiarazione precedenti. Il caso preso in esame dall'Agenzia riguardava una società di persone che, per effetto di una operazione straordinaria era tenuta alla presentazione della dichiarazione per la frazione d'esercizio 1° gennaio 2008 – 31 maggio 2008. Ebbene, poiché in tale circostanza la regola generale avrebbe portato all'obbligo di adozione dei modelli approvati nel 2009 e quindi successivamente al termine di presentazione della dichiarazione in scadenza il 31 dicembre 2008, l'Agenzia ha ritenuto legittimo l'utilizzo della modulistica approvata nel 2008.

Si anticipano, nel seguito, alcune considerazioni relative ai termini di versamento a saldo da parte dei soggetti interessati da operazioni di liquidazione. In ogni caso, per una completa analisi dei termini di versamento delle imposte si rinvia al successivo paragrafo 9 della presente Circolare.

7.1.2 Termini di versamento per i soggetti IRES.

L'articolo 17 del D.P.R. n. 435/2001, come modificato dall'art. 37, comma 11, del D.L. n. 223/2006, prevede che il versamento del saldo deve essere effettuato entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, ovvero entro 30 giorni da tale scadenza maggiorando l'importo dovuto dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo.

7.1.3 Termini di versamento per società e associazioni di cui all'articolo 5 del Tuir e imprese individuali.

Per tali soggetti i versamenti delle imposte risultanti dalle dichiarazioni dei redditi e del valore della produzione devono essere effettuati a saldo, entro il 16 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione ovvero entro 30 giorni dalla scadenza maggiorando l'importo dovuto dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo.

STUDIO ANTONELLI

Si riportano, di seguito, due esempi relativi ai termini di presentazione delle dichiarazioni ed ai termini di versamento delle imposte nel caso di società di persone che ha intrapreso la formale procedura di liquidazione.

DATA DI MESSA IN LIQUIDAZIONE DI SOCIETÀ DI PERSONE 31 GENNAIO 2009	PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE TELEMATICA	DATA DI VERSAMENTO
DICHIARAZIONE RELATIVA AL PERIODO 01.01.07-30.01.09	31.10.2009	16.06.2009 (SENZA MAGGIORAZIONE),
DICHIARAZIONE RELATIVA AL PERIODO 31.01.08 -31.12.09	30.09.2010	16.06.2010 (SENZA MAGGIORAZIONE)

7.2 Trasformazione.

Ai sensi dell'art. 5-bis, comma 1, del D.P.R. n. 322/1998, in caso di trasformazione di una società non soggetta all'IRES in società soggetta a tale imposta, o viceversa, deliberata nel corso del periodo d'imposta, la dichiarazione dei redditi e dell'IRAP relativa al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e la data in cui ha effetto la trasformazione è presentata esclusivamente in via telematica entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla data in cui ha effetto la trasformazione.

La Circolare Ministeriale n. 6/E del 2002 ricorda che la data in cui ha effetto la trasformazione coincide con la data di iscrizione della delibera di trasformazione nel Registro delle imprese. La successiva Circolare Ministeriale n. 9/E del 30 gennaio 2002 precisa, inoltre, che non è possibile posticipare gli effetti della delibera di trasformazione rispetto alla data di iscrizione nel Registro delle imprese al fine di fare coincidere l'effetto della trasformazione con un anno o un mese intero.

7.3 Fusione e scissione.

L'art. 5-bis, comma 2, del D.P.R. n. 322/1998, come modificato dall'art. 37, comma 10, del D.L. n. 223/2006 disciplina i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'IRAP in caso di fusione di più società. Tale disposizione stabilisce che la società risultante dalla fusione o incorporante presenta la dichiarazione relativa alla frazione di esercizio delle società fuse o incorporate compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la fusione entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla data in cui ha effetto la fusione esclusivamente in via telematica.

La Circolare Ministeriale n. 6/E del 2002 ricorda che la data in cui ha effetto la fusione coincide con la data dell'ultima iscrizione dell'atto di fusione nel Registro delle imprese del luogo ove è posta la sede delle società partecipanti alla fusione, di quella che ne risulta o della società incorporante.

Si precisa, peraltro, che per effetto di quanto disposto dall'art. 172, comma 9, del TUIR, l'atto di fusione può stabilire che, ai fini delle imposte sui redditi, gli effetti della fusione decorrano da una data non anteriore a quella in cui si è chiuso l'ultimo esercizio di ciascuna delle società fuse o incorporate ovvero a quella, se più prossima, in cui si è chiuso l'ultimo esercizio della società incorporante.

STUDIO ANTONELLI

In tale caso, pur in mancanza di una espressa previsione normativa, deve ritenersi confermato il precedente orientamento dell'Amministrazione Finanziaria secondo cui la retrodatazione degli effetti contabili e fiscali della fusione comporta il venir meno, per la società risultante dalla fusione o incorporante, dell'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi relativa alla frazione del periodo d'imposta delle società fuse o incorporate compresa tra l'inizio dell'esercizio e la data di effetto della fusione, come sopra definita.

In deroga a tale principio con R.M. n. 22/E del 2009, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che nei casi di fusione fiscalmente "eterogenea" in quanto interessa società "fiscalmente" di tipo diverso (ad esempio nel caso di incorporazione da parte di una società di capitali di una società di persone) non trova applicazione il disposto dell'art. 172, comma 9, del T.U.I.R. Conseguentemente, la società di persone incorporata è tenuta a determinare il reddito del periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui si producono gli effetti giuridici della fusione in base alle risultanze di apposito conto economico e ad adempiere autonomamente ai relativi obblighi dichiarativi.

Il successivo comma 3 dell'articolo 5-bis del D.P.R. n. 322/1998 prevede che in caso di scissione totale la società designata a norma del comma 14, dell'art. 173 del TUIR presenta la dichiarazione della società scissa relativa alla frazione del periodo precedente la scissione entro il nono mese successivo alla data in cui ha effetto la scissione, esclusivamente in via telematica.

Al riguardo la Circolare Ministeriale n. 6/E del 2002 ricorda che la data in cui ha effetto la scissione corrisponde alla data in cui è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni dell'atto di scissione nel Registro delle imprese nel rispetto di quanto disposto dall'art. 2504 del Codice Civile, precisando altresì che l'eventuale efficacia retroattiva della scissione non modifica i termini di presentazione richiamati.

8. Dichiarazione IVA annuale.

Ai sensi dell'art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 322/1998, così come modificato dall'art. 42, comma 7-ter, del D.L. n. 207/2008, i soggetti non obbligati alla presentazione della dichiarazione in forma unificata presentano separatamente la dichiarazione annuale IVA esclusivamente in via telematica tra il 1° febbraio ed il 30 settembre dell'anno successivo a quello cui la dichiarazione si riferisce.

Nella seguente tabella si riepilogano le scadenze relative alla presentazione in forma autonoma ovvero separata della dichiarazione IVA annuale.

CONTRIBUENTE	PRESENTAZIONE IN FORMA AUTONOMA	PRESENTAZIONE NELLA DICHIARAZIONE UNIFICATA
PERSONE FISICHE TITOLARI DI PARTITA IVA SOCIETÀ DI PERSONE E SOGGETTI EQUIPARATI	DAL 1° FEBBRAIO AL 30 SETTEMBRE 2009	ENTRO IL 30 SETTEMBRE 2009
SOCIETÀ DI CAPITALI E SOGGETTI EQUIPARATI	DAL 1° FEBBRAIO AL 30 SETTEMBRE 2009	ENTRO IL 30 SETTEMBRE 2009

9. Presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta (mod. 770).

Ai sensi dell'art. 3, comma 2, del D.P.R. n. 322/1998, le dichiarazioni dei sostituti d'imposta sono presentate esclusivamente in via telematica, direttamente ovvero per il tramite di intermediari abilitati.

9.1 Termine di presentazione del modello 770 Semplificato.

Le istruzioni alla compilazione del modello 770 Semplificato 2009, successivamente integrate dal provvedimento 29 aprile 2009 precisano che la dichiarazione va presentata entro il 31 luglio 2009.

Tale termine non può essere ulteriormente prorogato, dal momento che le Istruzioni ministeriali al modello 770/2009 Semplificato, precisano che tale modello non può essere compreso nella dichiarazione unificata, per la quale è prevista la trasmissione telematica entro il 30 settembre 2009.

In relazione all'invio dei prospetti ST, SV e SX, le istruzioni alla compilazione del modello 770 Semplificato precisano che:

- se il sostituto d'imposta esaurisce gli obblighi dichiarativi attraverso la presentazione del modello 770/2009 Semplificato i suddetti prospetti vanno compresi nella dichiarazione Semplificata;
- se il sostituto d'imposta è invece tenuto a presentare anche il modello 770 Ordinario, il medesimo, ha facoltà di:
 - predisporre il modello 770 Semplificato entro il 31 luglio 2009 senza compilare i prospetti ST, SV e SX. Tali prospetti saranno trasmessi congiuntamente al modello 770 Ordinario e comprenderanno i versamenti e le compensazioni complessivamente effettuati;
 - produrre il modello 770/Semplificato comprensivo dei prospetti ST, SV e SX qualora non abbia operato compensazioni "interne" ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. n. 445/1997 tra i versamenti attinenti al modello 770/Semplificato e quelli relativi al modello 770/Ordinario.

9.1.1 Suddivisione in due parti distinte del modello 770/2009 Semplificato.

Le istruzioni alla compilazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta per l'anno 2008, precisano che il modello 770/2009 Semplificato può essere suddiviso in due parti distinte che possono essere trasmesse da due diversi soggetti, se tale modalità risulta più agevole. In particolare:

- una parte deve contenere, oltre al frontespizio, i dati relativi ai redditi di lavoro dipendente ed assimilati, alle indennità di fine rapporto, alle prestazioni in forma di capitale erogate da fondi pensione, ai premi assicurativi e ai contributi previdenziali nonché i dati relativi all'assistenza fiscale prestata nello stesso anno 2006 per il periodo d'imposta precedente ed i relativi prospetti SS, ST, SV ed SX;
- l'altra parte deve, invece, contenere, oltre al frontespizio, i dati relativi ai redditi di lavoro autonomo alle provvigioni ed ai redditi diversi ed i relativi prospetti SS, ST, ed SX.

STUDIO ANTONELLI

La facoltà di suddividere il modello 770/2009 Semplificato comporta, in ogni caso, la suddivisione anche i prospetti ST, SV e SX che devono tener conto dei versamenti e delle compensazioni relativi ad ogni singola parte. Le istruzioni alla compilazione del modello precisano che la suddivisione in due parti è possibile semprechè ricorrano entrambe le seguenti condizioni:

- che debbano essere trasmesse sia comunicazioni dati lavoro dipendente ed assimilati, sia comunicazioni dati lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi;
- che non siano state effettuate compensazioni “interne” tra i versamenti attinenti ai redditi di lavoro dipendente e quelli di lavoro autonomo, né tra tali versamenti e quelli riguardanti i redditi di capitale.

9.2 Presentazione del modello 770 Ordinario.

Le istruzioni alla compilazione del modello 770 Ordinario 2009, precisano che la dichiarazione va presentata entro il 31 luglio 2008. di ciascun anno;

Le istruzioni alla compilazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta per l'anno 2008, precisano che il modello 770/2009 Ordinario deve, invece, contenere, oltre al frontespizio, i dati relativi alle ritenute operate sui dividendi, proventi da partecipazioni, redditi di capitale erogati nell'anno 2008 ed operazioni di natura finanziaria effettuate nello stesso periodo, nonché i dati riassuntivi relativi alle indennità di esproprio e quelli concernenti i versamenti effettuati, le compensazioni operate ed i crediti d'imposta utilizzati.

Si riepilogano di seguito i termini di presentazione dei modelli 770/2009:

MODELLO DI DICHIARAZIONE	PRESENTAZIONE IN BANCA O UFFICIO POSTALE	TRASMISSIONE TELEMATICA
MODELLO 770/2009 SEMPLIFICATO	NON PREVISTA	ENTRO IL 31 LUGLIO 2009
MODELLO 770/2009 SEMPLIFICATO COMPRESIVO DEI PROSPETTI SS, ST, SV ED SX SE IL SOSTITUTO D'IMPOSTA NON È TENUTO A PRESENTARE ANCHE IL MODELLO ORDINARIO	NON PREVISTA	ENTRO IL 31 LUGLIO 2009
MODELLO 770/2009 SEMPLIFICATO COMPRESIVO DEI PROSPETTI SS, ST, SV ED SX SE IL SOSTITUTO D'IMPOSTA NON HA EFFETTUATO COMPENSAZIONI FRA VERSAMENTI REALTIVI AL SEMPLIFICATO E VERSAMENTI RELATIVI AL MODELLO ORDINARIO	NON PREVISTA	ENTRO IL 31 LUGLIO 2009
MODELLO 770/2009 ORDINARIO	NON PREVISTA	ENTRO IL 31 LUGLIO 2009
MODELLO 770/2009 ORDINARIO COMPRESO NELLA DICHIARAZIONE UNIFICATA	NON PREVISTA	NON PREVISTA

10. Termini di versamento.

L'art. 17 del D.P.R. n. 435/2001, così come modificato dall'art. 37, comma 11, del D.L. n. 223/2006, introduce sostanziali modifiche nella individuazione dei termini per il versamento delle imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi e da quella IRAP.

10.1 Termini di versamento del saldo IRPEF e dell'IRAP da parte di persone fisiche, società di persone ed associazioni di cui all'art. 5 del TUIR.

Ai sensi dell'art. 17, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 435/2001, il versamento del saldo delle imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi e da quella IRAP, compresa quella unificata, dovuto dalle persone fisiche e dalle società di persone o associazioni di cui all'art. 5 del TUIR è effettuato entro il 16 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa. Tale versamento può essere effettuato successivamente al 16 giugno, ma comunque entro i trenta giorni seguenti, con una maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

Per l'anno 2009, il versamento va quindi effettuato entro martedì 16 giugno 2009. Per coloro che intendono versare le imposte usufruendo del maggior termine fra il 17 giugno ed il 16 luglio sarà dovuta la maggiorazione dello 0,40%.

Successivamente, con il D.P.C.M. in corso di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale è stato concesso un maggior termine per il versamento delle imposte da parte dei soggetti ai quali si applicano gli studi di settore prevedendo una proroga di venti giorni in più rispetto all'ordinaria scadenza del 16 giugno.

Alla luce di quanto sopra esposto il versamento del saldo per il 2008 e degli acconti per il 2009 delle imposte risultanti dalla dichiarazione presentata nel 2009 può essere effettuato:

- entro il 16 giugno 2009, senza alcuna maggiorazione;
- entro i trenta giorni successivi alla scadenza ordinaria del 16 giugno, ossia nel periodo ricompreso fra le date 17 giugno 2009 e 16 luglio 2008, con la maggiorazione dello 0,40%, sulle imposte dovute, a titolo di interesse corrispettivo.

Nei confronti dei contribuenti ai quali si applicano gli studi di settore il versamento può invece essere effettuato alle seguenti scadenze:

- entro il 6 luglio 2009, senza alcuna maggiorazione;
- entro il 5 agosto 2009, con la maggiorazione dello 0,40%, sulle imposte dovute, a titolo di interesse corrispettivo.

Il testo del provvedimento anticipato, analogo a quello già utilizzato per consentire la proroga dei versamenti delle imposte nel mese di giugno 2007, conferma che lo slittamento interessa i contribuenti che partecipano a società, associazione ed imprese che applicano gli studi. Viceversa, la formulazione della norma lascerebbe intendere che i contribuenti estranei agli studi di settore, compresi quelli soggetti a parametri ovvero i contribuenti c.d. "minimi" non usufruiscano della proroga di 20 giorni (in questo senso C.M. n. 41/E del 2007 a commento della proroga relativa al 2007).

Se il versamento è effettuato oltre i predetti termini del 16 luglio e 5 agosto 2009, a seconda dei contribuenti, si applicheranno le sanzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997,

STUDIO ANTONELLI

commisurate al 30% dell'importo non versato, ferme restando le riduzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 per i casi di ravvedimento operoso.

La proroga di trenta giorni dovrebbe riguardare anche i contributi previdenziali emergenti dal quadro RR della dichiarazione UNICO 2009 - Persone fisiche, dovuti sulla quota di reddito eccedente il minimale dagli iscritti alla gestione artigiani e commercianti, nonché i contributi dovuti dai liberi professionisti iscritti alla c.d. "gestione separata".

In conformità a quanto previsto negli anni passati (cfr. da ultimo la Circolare INPS n. 75 del 23 maggio 2006) i termini di adempimento dei versamenti dei contributi a titolo di saldo per l'anno 2008 e di primo acconto per l'anno 2009 dovrebbero poter essere effettuati entro gli stessi termini previsti per il versamento a saldo ed in acconto dell'IRPEF. Sul punto, tuttavia, si attende una conferma ufficiale da parte dell'INPS.

10.2 Termini di versamento del saldo IRES e dell'IRAP da parte di soggetti IRES.

Ai sensi dell'art. 17, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 435/2001, il versamento del saldo delle imposte risultanti dalla dichiarazione relativa all'imposta sul reddito delle persone giuridiche (ora IRES) e dell'imposta regionale sulle attività produttive, compresa quella unificata, è effettuato entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. Tale versamento può essere effettuato anche successivamente a tale data, ma entro il trentesimo giorno seguente, con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

Ne consegue che, se il periodo d'imposta si è chiuso al 31 dicembre 2008, il termine per il versamento del saldo delle imposte relative all'anno precedente scade entro il 16 giugno 2009 (giorno 16 del sesto mese successivo a quello della chiusura del periodo d'imposta). Dal 17 giugno in poi, e, comunque, non oltre il 16 luglio 2009, il versamento deve essere effettuato applicando la maggiorazione dello 0,40%. Se il versamento è effettuato oltre il predetto termine del 16 luglio 2009 si applicheranno le sanzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, commisurate al 30% dell'importo non versato, ferme restando le riduzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 per i casi di ravvedimento operoso.

Tuttavia, se in base a disposizioni di legge il bilancio è approvato oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, il versamento del saldo delle imposte risultanti dalla dichiarazione IRES ed IRAP, compresa quella unificata, è effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio. Ove il predetto bilancio non sia approvato nel termine stabilito, il versamento deve essere comunque effettuato entro il predetto termine.

La Circolare Ministeriale n. 51/E del 14 giugno 2002 dell'Agenzia delle entrate ha precisato che rientrano in tale fattispecie non solo i soggetti che si avvalgono della previsione di cui all'art. 2364, comma 2, del Codice Civile ai sensi del quale, lo statuto può stabilire un termine non superiore in ogni caso a 180 giorni per l'approvazione del bilancio ma anche, più in generale i soggetti che per effetto di leggi speciali approvano il bilancio o rendiconto oltre 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, come ad esempio gli enti locali, tenuti ad approvare il rendiconto entro il 30 giugno dell'anno successivo.

Anche in tale ipotesi è previsto che i versamenti effettuati entro i 30 giorni successivi siano maggiorati dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

STUDIO ANTONELLI

Così, ad esempio, se una società si avvale della previsione di cui all'art. 2364, comma 2, del Codice Civile, approvando il bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2008 entro il mese di giugno 2009, la stessa effettuerà il versamento delle imposte:

- entro il 16 luglio 2009 (giorno 16 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio);
- entro il 15 agosto 2009 (termine prorogato al 17, primo giorno lavorativo successivo al 15 - giorno festivo), maggiorando le somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

Nella C.M. n. 54/E del 2002 dell'Agenzia delle entrate è stato altresì precisato che se la società approva il bilancio in seconda convocazione, ma entro il termine stabilito dalla legge, ai fini del versamento rileva la data effettiva di approvazione del bilancio; se, invece, la data della seconda convocazione è successiva al termine fissato per l'approvazione del bilancio, il versamento deve essere effettuato entro il giorno 20 (termine ora anticipato al giorno 16) del mese successivo alla scadenza di tale termine.

Così, ad esempio, se una società si avvale della previsione di cui all'art. 2364, comma 2, del Codice Civile, approvando il bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2008 in seconda convocazione il mese di luglio 2009 la stessa effettuerà il versamento delle imposte:

- entro il 16 luglio 2009 senza alcuna maggiorazione;
- entro il 15 agosto 2009 (termine prorogato al 17, primo giorno lavorativo successivo al 15 - giorno festivo), maggiorando le somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

Qualora, invece, la stessa società, pur avendo come termine ultimo di approvazione del bilancio il 29 giugno 2009 approvi il bilancio, in seconda convocazione, nel mese di maggio 2009, deve versare le imposte:

- entro il 16 giugno 2009, senza alcuna maggiorazione;
- entro il 16 luglio 2009, con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

La formulazione della norma e la Circolare Ministeriale n. 54/E del 2002 confermano che nel caso di società che approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio ma non in base ad una norma di legge (come, ad esempio, nel caso di approvazione del bilancio d'esercizio in seconda convocazione) i termini di versamento decorrono dalla data di chiusura del periodo d'imposta, anziché dalla data di approvazione del bilancio.

Così, ad esempio, se il bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2007 è approvato dall'assemblea in seconda convocazione nel mese di maggio 2008 non avvalendosi della disposizione di cui all'art. 2364, comma 2, del Codice Civile, i versamenti delle imposte dovranno essere effettuati:

- entro il 16 giugno 2009, (giorno 16 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio) senza alcuna maggiorazione;
- entro il 16 luglio 2009, con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

STUDIO ANTONELLI

Anche nei confronti dei contribuenti soggetti all'IRES si applica la proroga dei termini disposta dal D.P.C.M. in corso di pubblicazione e pertanto anche nei confronti di costoro il versamento può invece essere usufruendo di un maggior termine di venti giorni senza applicazione di sanzioni ed interessi rispetto alle "ordinarie scadenze". Ovviamente, la proroga in questione non dovrebbe interessare i contribuenti per i quali i termini naturali di versamento scadono successivamente al 6 luglio, quali ad esempio le società che approvano il bilancio oltre il termine di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, per i quali, come già evidenziato il termine ordinario di versamento scade il 16 luglio 2009.

Si riassumono di seguito i termini di versamento delle imposte risultanti dalle dichiarazioni redatte su modelli approvati nel 2009:

SOGGETTI	TERMINE DI VERSAMENTO ORDINARIO (SENZA MAGGIORAZIONE)	TERMINE DI VERSAMENTO DIFFERITO CON LA MAGGIORAZIONE DELLO 0,40%
VERSAMENTO DI IMPOSTE E CONTRIBUTI A TITOLO DI SALDO PER IL 2008 E DI PRIMO ACCONTO PER IL 2009 RISULTANTI DALLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI ED IRAP DI PERSONE FISICHE E SOCIETÀ DI PERSONE SENZA APPLICAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE	ENTRO IL 16 GIUGNO 2009	DAL 17 GIUGNO AL 16 LUGLIO 2009
VERSAMENTO DI IMPOSTE E CONTRIBUTI A TITOLO DI SALDO PER IL 2008 E DI PRIMO ACCONTO PER IL 2009 RISULTANTI DALLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI ED IRAP DI PERSONE FISICHE E SOCIETÀ DI PERSONE CONAPPLICAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE	ENTRO IL 6 LUGLIO 2009	DAL 7 LUGLIO AL 5 AGOSTO 2009
VERSAMENTO DI IMPOSTE A TITOLO DI SALDO PER IL 2008 E DI PRIMO ACCONTO PER IL 2009 RISULTANTI DALLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI ED IRAP (ANCHE UNIFICATA) DA PARTE DI SOGGETTI IRES CON PERIODO D'IMPOSTA CHIUSO AL 31 DICEMBRE 2008 SENZA APPLICAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE	ENTRO IL GIORNO 16 DEL SESTO MESE SUCCESSIVO A QUELLO DELLA CHIUSURA DEL PERIODO D'IMPOSTA (16 GIUGNO 2009)	DAL 17 GIUGNO AL 16 LUGLIO 2009
VERSAMENTO DI IMPOSTE A TITOLO DI SALDO PER IL 2008 E DI PRIMO ACCONTO PER IL 2009 RISULTANTI DALLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI ED IRAP (ANCHE UNIFICATA) DA PARTE DI SOGGETTI IRES CON PERIODO D'IMPOSTA CHIUSO AL 31 DICEMBRE 2008 CON APPLICAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE	ENTRO IL GIORNO 16 DEL SESTO MESE SUCCESSIVO A QUELLO DELLA CHIUSURA DEL PERIODO D'IMPOSTA, TERMINE DIFFERITO AL 6 LUGLIO 2009	DAL 7 LUGLIO AL 5 AGOSTO 2009
VERSAMENTO DI IMPOSTE A TITOLO DI SALDO PER IL 2008 E DI PRIMO ACCONTO PER IL 2009 RISULTANTI DALLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI ED IRAP (ANCHE UNIFICATA) DA PARTE DI SOGGETTI IRES CON PERIODO D'IMPOSTA CHIUSO AL 31 DICEMBRE 2008 CHE HANNO APPROVATO IL BILANCIO OLTRE IL TERMINE DI 120 GIORNI IN BASE A DISPOSIZIONE DI LEGGE CON OVVERO SENZA APPLICAZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE	ENTRO IL GIORNO 16 DEL MESE SUCCESSIVO A QUELLO DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO	ENTRO IL TRENTESIMO GIORNO SUCCESSIVO

STUDIO ANTONELLI

VERSAMENTO DI IMPOSTE A TITOLO DI SALDO PER IL 2008 E DI PRIMO ACCONTO PER IL 2009 RISULTANTI DALLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI ED IRAP (ANCHE UNIFICATA) DA PARTE DI ENTI NON COMMERCIALI E SOGGETTI NON RESIDENTI CON PERIODO D'IMPOSTA CHIUSO AL 31 DICEMBRE 2008	ENTRO IL GIORNO 16 DEL SESTO MESE SUCCESSIVO A QUELLO DELLA CHIUSURA DEL PERIODO D'IMPOSTA (16 GIUGNO 2009)	DAL 17 GIUGNO AL 16 LUGLIO 2009
--	---	---------------------------------

10.3 Termini di versamento del saldo IRES da parte dei soggetti ammessi alla tassazione di gruppo.

Le istruzioni alla compilazione del modello Consolidato Nazionale e Mondiale precisano che i versamenti a saldo risultanti dalla dichiarazione dei redditi del consolidato, compresi quelli relativi al primo acconto IRES, devono essere eseguiti tenendo conto di quanto previsto dall'art. 17 del D.P.R. n. 435/2001 e facendo comunque riferimento al bilancio o rendiconto della società o ente consolidante.

Per effetto di tale richiamo i versamenti relativi alla dichiarazione in questione saranno effettuati:

- entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta della società o ente consolidante.
- entro il giorno 16 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio o rendiconto qualora la consolidante in base a disposizioni di legge approvi il bilancio o il rendiconto oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio. Se il bilancio o il rendiconto non è approvato entro il sesto mese dalla chiusura dell'esercizio, il versamento deve, comunque, essere effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello sopra indicato.

Naturalmente i predetti versamenti possono, altresì, essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo ai termini sopra indicati, maggiorando le somme da versare (saldo e prima rata di acconto) dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo.

Dalla lettura del D.P.C.M, in corso di pubblicazione sembrerebbe che la proroga al 6 luglio 2007 sia applicabile:

- nei confronti delle società che partecipano in società soggette agli studi di settore che hanno optato per l'applicazione dell'IRES secondo il regime di trasparenza fiscale;
- nei confronti della consolidante per il versamento dell'IRES di gruppo, semprechè la consolidante medesima sia soggetto all'applicazione degli studi di settore.

Si riassumono di seguito i termini di versamento delle imposte risultanti dalle dichiarazioni redatte su modelli approvati nel 2007:

Si riassumono di seguito i termini di versamento dell'IRES risultanti dalle dichiarazioni dei redditi del consolidato:

STUDIO ANTONELLI

SOGGETTI	TERMINE DI VERSAMENTO ORDINARIO (SENZA MAGGIORAZIONE)	TERMINE DI VERSAMENTO DIFFERITO CON LA MAGGIORAZIONE DELLO 0,40%
VERSAMENTO DI IMPOSTE A TITOLO DI SALDO PER IL 2008 E DI PRIMO ACCONTO PER IL 2009 RISULTANTI DALLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DEL CONSOLIDATO DA PARTE DELLA CONSOLIDANTE CON PERIODO D'IMPOSTA CHIUSO AL 31 DICEMBRE 2008 SENZA APPLICAZIONE STUDI DI SETTORE	ENTRO IL GIORNO 16 DEL SESTO MESE SUCCESSIVO A QUELLO DELLA CHIUSURA DEL PERIODO D'IMPOSTA (16 GIUGNO 2009)	DAL 17 GIUGNO AL 16 LUGLIO 2009
VERSAMENTO DI IMPOSTE A TITOLO DI SALDO PER IL 2008 E DI PRIMO ACCONTO PER IL 2009 RISULTANTI DALLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DEL CONSOLIDATO DA PARTE DELLA CONSOLIDANTE CON PERIODO D'IMPOSTA CHIUSO AL 31 DICEMBRE 2008 CON APPLICAZIONE STUDI DI SETTORE	ENTRO IL GIORNO 16 DEL SESTO MESE SUCCESSIVO A QUELLO DELLA CHIUSURA DEL PERIODO D'IMPOSTA, TERMINE DIFFERITO AL 6 LUGLIO 2009	DAL 7 LUGLIO AL 5 AGOSTO 2009
VERSAMENTO DI IMPOSTE A TITOLO DI SALDO PER IL 2008 E DI PRIMO ACCONTO PER IL 2009 RISULTANTI DALLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DEL CONSOLIDATO DA PARTE DELLA CONSOLIDANTE CON PERIODO D'IMPOSTA CHIUSO AL 31 DICEMBRE 2008 CHE HANNO APPROVATO IL BILANCIO OLTRE IL TERMINE DI 120 GIORNI IN BASE A DISPOSIZIONE DI LEGGE CON OVVERO SENZA APPLICAZIONE STUDI DI SETTORE	ENTRO IL GIORNO 16 DEL MESE SUCCESSIVO A QUELLO DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO	ENTRO IL TRENTESIMO GIORNO SUCCESSIVO

10.4 Versamento degli acconti IRPEF, IRES ed IRAP.

L'art. 17, comma 3, del D.P.R. n. 435/2001, stabilisce che i versamenti di acconto di IRPEF, IRES ed IRAP devono essere effettuati in due rate qualora l'importo della prima rata sia superiore ad euro 103, altrimenti l'importo in acconto dovrà essere versato in un'unica soluzione a novembre. Nel caso in cui si renda necessario il versamento delle due rate d'acconto, il 40 per cento dell'acconto dovuto è versato entro il termine previsto per il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'anno precedente, ed il residuo importo, commisurato al 60% dell'acconto dovuto, deve essere versato nel mese di novembre ovvero, per i soggetti il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare, nell'undicesimo mese del periodo d'imposta.

Il riferimento contenuto nell'art. 17 all'IREPG, deve intendersi ora intendersi riferito all'IRES, atteso che l'art. 2, comma 4, del D.Lgs. n. 344/2003 ha previsto che i riferimenti fatti alle norme del TUIR in vigore fino al 31 dicembre 2003 devono intendersi fatti alle corrispondenti norme contenute negli articoli sostituiti dal D.Lgs. n. 344/2003. Ricordiamo che ai sensi dell'art. 4, comma 1, del D.Lgs. n. 344/2003, l'acconto IRES è dovuto dai soggetti il cui periodo d'imposta ha inizio dal 1° gennaio 2004.

STUDIO ANTONELLI

L'art. 1, comma 301 della Legge n. 266/2005 e le istruzioni per la compilazione del modello UNICO 2009 - Persone fisiche precisano che l'acconto, per l'anno 2009, è pari al 99% e deve essere versato in una unica soluzione entro il 30 novembre 2009 se l'importo complessivo dell'acconto dovuto è inferiore ad euro 257,52. Qualora, invece, tale importo sia pari o superiore ad euro 257,52, l'acconto dovrà essere versato in due rate di cui:

- la prima nel termine previsto per il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'anno d'imposta precedente, ossia entro il 16 giugno 2009, ovvero entro il 16 luglio 2009 con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo;
- la seconda entro il 30 novembre 2009.

Relativamente all'acconto IRES, l'art.1, comma 301, della Legge n. 266/2005 e le istruzioni alla compilazione del modello UNICO 2009 - Società di Capitali stabiliscono, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, la misura dell'acconto al 100%.

Per quanto concerne l'IRAP si evidenzia che:

- i soggetti IRES determinano l'acconto relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2009 nella misura pari al 100%;
- le persone fisiche nonché le società di persone ed equiparate, determinano l'acconto relativo all'anno 2009 in misura pari al 99%.

Trattandosi di ammontari che si indicano direttamente nel modello F24, prima di essere versati si applica la regola generale dell'arrotondamento al centesimo di euro (così C.M. n. 106/E del 21 dicembre 2001).

10.4.1. Modalità di versamento del primo acconto IRES.

Con R.M. n. 76/E del 27 maggio 2004 è stato istituito il codice tributo per consentire il versamento delle somme dovute a titolo di IRES secondo le modalità previste dal capo III del D.Lgs. n. 241/1997. Pertanto i soggetti tenuti al versamento dell'acconto IRES dovranno utilizzare in luogo del codice tributo 2112, istituito con Circolare Ministeriale n. 91/E del 26 aprile 1999 il seguente codice tributo:

DESCRIZIONE	CODICE TRIBUTO
IRES ACCONTO PRIMA RATA	2001

La R.M. n. 76/E del 2004 precisa che nella compilazione del modello F24 il codice tributo va indicato nella sezione Erario, con indicazione del periodo di riferimento, espresso nella forma "AAAA", quale l'anno d'imposta per cui si effettua il versamento (nella fattispecie "2009"). Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, analogamente a quanto si verificava per i soggetti IRES la colonna "periodo di riferimento" andrà compilata con la cifra del primo dei due anni solari interessati.

10.4.2. Criteri di determinazione dell’acconto IRES per i soggetti che hanno optato per il “regime di tassazione consolidata nazionale”.

Circa i criteri di determinazione dell’acconto per le società che hanno avviato il regime di tassazione consolidata, l’art. 6 del D.M. 9 giugno 2004 detta alcune importanti disposizioni di attuazione.

Per quanto riguarda i gruppi che determinano l’acconto per l’anno successivo a quello di avvio al consolidato, il primo comma dell’art. 6 del D.M. 9 giugno 2004 stabilisce che gli “...obblighi di versamento dell’imposta sul reddito delle società, anche a titolo di acconto ...” si intendono trasferiti alla società consolidante. Ciò detto, per il 2009 il versamento della prima rata d’acconto competerà esclusivamente alla società controllante e la sua determinazione sarà effettuata sulla base dell’imposta, al netto delle detrazioni, dei crediti di imposta e delle ritenute d’acconto, risultante dalla dichiarazione dei redditi del consolidato “Consolidato nazionale e mondiale 2009”.

Al riguardo, l’Agenzia delle entrate nella Circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004 ha confermato che la società consolidante può determinare l’acconto dovuto utilizzando:

- il metodo storico, facendo riferimento all’imposta relativa al periodo precedente (al netto di detrazioni, ritenute d’acconto e crediti di imposta) risultante dalla dichiarazione dei redditi del consolidato;
- il metodo previsionale, sulla base dell’imposta che si prevede sarà dovuta per il periodo di imposta per il quale l’acconto è versato. Al riguardo, si ricorda che l’art. 4 del D.L. n. 69/1989, espressamente richiamato dall’art. 118, comma 3, del TUIR, prevede l’inapplicabilità delle sanzioni nel caso in cui l’acconto d’imposta versato risulti sufficiente rispetto all’imposta dovuta in base alla dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta cui l’acconto si riferisce.

In merito alla responsabilità del soggetto consolidante, l’Agenzia delle entrate nella Circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004 ha precisato che nel caso in cui l’acconto sia versato separatamente dai soggetti partecipanti al consolidato:

- se l’acconto è stato determinato utilizzando il metodo storico, il consolidante assume una responsabilità diretta per gli acconti versati dalle consolidate. In tale caso non trovano applicazione le norme relative alla responsabilità solidale per omesso versamento di cui all’art. 127, commi 3 e 4 del TUIR con la conseguenza che il consolidante non potrà esercitare la rivalsa sulle società consolidate ex art. 127, comma 4, del TUIR;
- se l’acconto è stato determinato con il metodo prospettico per gli eventuali o omessi versamenti rispondono, invece, soltanto i soggetti cui gli stessi si riferiscono (in tal senso vedasi art. 6, comma 2, del decreto di attuazione delle norme sul consolidato di cui al D.M. 9 giugno 2004).

10.4.3. Criteri di determinazione dell’acconto IRES per i soggetti che hanno optato per il “regime di trasparenza”.

I criteri di determinazione dell’acconto per le società che hanno avviato il regime di trasparenza di cui all’art. 115 del TUIR, sono disciplinati dal comma 7 del medesimo art. 115 nonché dall’art. 9 del D.M. 23 aprile 2004.

STUDIO ANTONELLI

In particolare, nel primo periodo d'imposta di efficacia dell'opzione, per espressa previsione normativa, gli obblighi di acconto permangono anche in capo alla società partecipata che dovrà calcolarli:

- con il criterio storico, sulla base del reddito prodotto nel periodo d'imposta precedente;
- ovvero facendo ricorso al criterio previsionale, ma senza tenere conto degli effetti dell'opzione nella determinazione dell'imposta (articolo 9, comma 1, del D.M. 23 aprile 2004).

L'acconto versato dalla partecipata sarà naturalmente scomputabile, in base alla rispettiva percentuale di partecipazione agli utili, dall'imposta dovuta a saldo dai singoli soci.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 49 del 22 novembre 2004, invece, ciascuna società partecipante, a differenza della partecipata, può adottare, in alternativa al metodo storico, il metodo previsionale tenendo conto degli effetti della trasparenza. In tal caso, tuttavia, ove la possibilità di applicare concretamente la trasparenza venisse meno per la sopravvenuta perdita dei requisiti richiesti per l'accesso al regime o per il sopraggiungere di cause ostative all'esercizio dell'opzione, la partecipante dovrà integrare gli acconti, se inferiori a quelli effettivamente dovuti.

Al riguardo, si precisa che i versamenti non eseguiti in tutto o in parte dovranno essere effettuati entro i termini ordinari di scadenza degli acconti ovvero se i termini ordinari scadono prima dei successivi trenta giorni, entro 30 giorni dalla perdita dei requisiti o dal verificarsi della causa ostativa (cfr. art. 9, comma 3, del D.M. 23 aprile 2004). In particolare, se la perdita dei requisiti si è verificata prima del perfezionarsi dell'opzione, eventuali versamenti insufficienti comporteranno l'applicazione delle relative sanzioni in capo al socio.

Per quanto riguarda la determinazione dell'acconto per l'anno successivo a quello di efficacia dell'opzione, si evidenzia che la società partecipata non deve versare acconti. L'obbligo ricade, infatti, sui singoli soci che possono determinare l'importo da versare a titolo di acconto sulla base del metodo previsionale o sulla base del metodo storico, in ogni caso considerando anche l'imposta corrispondente al reddito imputato per trasparenza.

Nel caso di mancato rinnovo dell'opzione alla scadenza del periodo triennale di efficacia della trasparenza, secondo quanto disposto dall'articolo 9, comma 2, del D.M. 23 aprile 2004, qualora si opti per la determinazione dell'acconto in base al metodo storico, sia la società partecipata che i soci devono calcolare gli acconti sulla base di una imposta "virtuale", cioè assumendo come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in assenza dell'opzione.

In sostanza:

- la partecipata deve commisurare l'acconto sull'imposta corrispondente al reddito prodotto nel periodo precedente e imputato per trasparenza ai soci;
- le partecipanti determinano l'acconto sulla base dell'imposta corrispondente al reddito dichiarato nel periodo precedente, al netto di quello alle stesse imputato per trasparenza dalla società partecipata.

Le disposizioni relative agli obblighi di versamento dell'acconto, previste nel caso in cui l'opzione non sia rinnovata alla sua naturale scadenza, si applicano anche nell'ipotesi in cui sopraggiunga l'inefficacia dell'opzione nel corso del triennio di validità della stessa (articolo 9, comma 3, del D.M. 23 aprile 2004). In tal caso, l'acconto deve essere ricalcolato ed integrato, se inferiore a quanto dovuto, nei termini ordinari; se i predetti termini scadono prima dei trenta giorni successivi al verificarsi dell'evento ostativo al regime di trasparenza, il versamento va effettuato entro trenta giorni da tale evento. In sostanza, le partecipate hanno sempre almeno trenta giorni per integrare il versamento, senza incorrere in sanzioni.

Si evidenzia, infine, che l'art. 9, comma 3, del D.M. 23 aprile 2004 estende alla trasparenza anche la norma di cui all'art. 124, comma 3, del TUIR che, nel consolidato, disciplina l'imputazione alle controllate dei versamenti in acconto già effettuati dalla controllante). Ne consegue che qualora i soci abbiano effettuato versamenti maggiori rispetto a quanto dovuto possono attribuire la parte eccedente alla società partecipata con le modalità previste, per la cessione infragruppo dei crediti d'imposta, dall'art. 43 ter del D.P.R. n. 602 del 1973.

10.4.4. Disposizioni particolari in materia di versamenti ed opzioni ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Il D.L. n. 206 del 7 giugno 2006, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 131 dell'8 giugno 2006, introduce alcune regole speciali in materia di versamento dell'IRAP volte ad escludere il cd. "ravvedimento operoso" consistente nella riduzione delle sanzioni per i soggetti che alla scadenza dei termini di versamento del saldo e dell'acconto IRAP non abbiano versato in tutto o in parte gli importi dovuti. L'art. 1, del Decreto continua a prevedere che in caso di violazione dell'obbligo di versamento in acconto e saldo IRAP "...relativo al periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto..." non si applicano le disposizioni in materia di riduzione delle sanzioni previste per il ravvedimento operoso. Si prevede altresì che non trovi applicazione la riduzione della sanzione per omesso o insufficiente versamento in caso di effettuazione del medesimo entro 30 giorni dal ricevimento dell'avviso dell'amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 462/1997.

La disposizione, comporta che entro i termini per il versamento a saldo 2007, il contribuente non sarà ammesso a beneficiare delle riduzioni della sanzioni per il ravvedimento del saldo IRAP per l'anno 2006 (il cui termine scade appunto entro il versamento del saldo 2007).

Le nuove norme in tema di determinazione della base imponibile IRAP applicabili a decorrere dal periodo d'imposta 2008 prevedono, per le imprese individuali e le società di persone è determinata facendo riferimento alle voci di conto economico contenute nel TUIR anziché prendendo a riferimento quelle indicate nel codice civile. Costoro, sempreché adottino il regime contabile della contabilità ordinario possono optare per la determinazione della base imponibile IRAP applicando le disposizioni previste per i soggetti IRES. Al fine di dare attuazione a tale previsione, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 31 marzo 2008, pubblicato sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate, è stato approvato il modello per la comunicazione dell'opzione predetta.

Il citato provvedimento stabilisce che le predette comunicazioni vanno presentate entro 60 giorni dall'inizio del periodo d'imposta per il quale si esercita

10.4.5. Addizionale IRES di cui all'art. 81, commi da 16 a 18 del D.L. n. 112/2008, c.d. "Robin Hood Tax".

L'articolo 81, commi da 16 a 18, del D.L. n. 112/2008, introduce una addizionale di 5,5 punti percentuali dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società di cui all'articolo 75 del decreto del TUIR, per i soggetti che abbiano conseguito nel periodo di imposta precedente un volume di ricavi superiore a 25 milioni di euro e che operano nei settori della ricerca e coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi, della raffinazione petrolio, produzione o commercializzazione di benzine, petroli, gasoli per usi vari, oli lubrificanti e residuati, gas di petrolio liquefatto e gas naturale e della produzione o commercializzazione di energia elettrica.

La medesima disposizione si applica anche nel caso di soggetti operanti in settori diversi da quelli sopra indicati, qualora i ricavi relativi ad attività riconducibili ai predetti settori siano prevalenti rispetto all'ammontare complessivo dei ricavi conseguiti, ad eccezione dei soggetti che producono energia elettrica con l'impiego prevalente di biomasse e di fonte solare – fotovoltaica o eolica.

La R.M. n. 149/E del 2009 dell'Agenzia delle entrate ha istituito i seguenti codici tributo da utilizzare per le società in questione:

- 2010 - Addizionale IRES settore petrolifero e gas – Acconto prima rata;
- 2011 - Addizionale IRES settore petrolifero e gas – Acconto seconda rata o in unica soluzione;
- 2012 - Addizionale IRES settore petrolifero e gas – Saldo.

10.4.6. Incremento dell'aliquota da utilizzare ai fini della determinazione dell'acconto IRAP per l'anno 2009, per i contribuenti che operano in determinate Regioni.

L'art. 1, comma 174, della legge n. 331 del 30 dicembre 2004, come modificato dall'art. 1, comma 277 della Legge n. 266 del 23 dicembre 2005 stabiliscono un meccanismo automatico di aumento delle aliquote delle addizionali regionali e dell'IRAP per le Regioni che risultino in situazione di squilibrio economico-finanziario nel settore sanitario regionale. Tenuto conto delle novità introdotte dalla L. n. 244/2007 la misura dell'aliquota massima non potrà comunque eccedere il 4,82%.

Secondo quanto emerge dalle Istruzioni ai Modelli di dichiarazione dell'IRAP in vigore per l'anno 2009 (cfr. Appendice) le regioni interessate da tale incremento sono:

- Abruzzo;
- Campania;
- Lazio;
- Molise;
- Sicilia.

10.4.7. Termini di versamento per l'adesione facoltativa a regimi di imposizione sostitutiva.

Da ricordare che quest'anno, i predetti termini di versamento assumono rilevanza anche per quanto concerne gli adempimenti relativi ai nuovi regimi facoltativi di imposizione sostitutiva, introdotti dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244 ("legge finanziaria per il 2008"). Trattasi, in particolare:

- dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP (i) per l'affrancamento delle eccedenze dedotte in via extra-contabile fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 nel quadro EC della dichiarazione, con conseguente riallineamento dei valori fiscali a quelli civili ed eliminazione del vincolo gravante sulle riserve patrimoniali esistenti a fronte di tali deduzioni, ovvero (ii) per la liberazione, ferma restando l'invarianza degli anzidetti disallineamenti tra valori civili e fiscali, delle sole riserve vincolate a "copertura" delle predette deduzioni extra-contabili (cfr.: art. 1, commi 34 e 48 della legge n. 244 del 2007 e decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 3 marzo 2008);
- dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP per il riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori di bilancio derivanti dalle operazioni straordinarie (conferimento, fusione e scissione) (cfr.: art. 1, comma 46, della più volte citata legge n. 244 del 2007);
- dell'imposta sostitutiva dell'IRES che le imprese aderenti al consolidato o alla trasparenza fiscale intendano versare al fine di liberarsi dall'obbligo di riallineamento dei valori fiscali a quelli civili nelle fattispecie di cui agli artt. 115, comma 11, 128 e 141 del TUIR (cfr.: art.1, comma 49, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 marzo 2008).

10.4.8. Nuovi limiti all'utilizzo in compensazione orizzontale dei crediti indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

L'art. 1, comma 53, della legge 27 dicembre 2007, n. 244 ("legge finanziaria per il 2008") ha modificato la disciplina concernente l'utilizzazione in compensazione dei crediti d'imposta aventi natura sovvenzionale indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi prevedendo un nuovo limite di carattere generale e permanente per la fruizione della predetta tipologia di crediti di imposta, limite che, preme subito evidenziare non soggiace all'ordinario plafond di 516.456,90 euro stabilito, per la compensazione c.d. orizzontale di cui all'art. 17 del d.lgs. n. 241/1997.

In particolare viene previsto che a decorrere dal 1° gennaio 2008 "*...anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole leggi istitutive, i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi possono essere utilizzati nel limite annuale di 250.000 euro...*".

La limitazione comporta un aggravio finanziario per i contribuenti tenuto conto che il secondo periodo del citato comma 53, prevede che l'eventuale eccedenza di credito non utilizzata per effetto del suddetto limite "*...è riportata in avanti anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive ed è comunque compensabile per l'intero ammontare residuo a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si genera l'eccedenza...*".

STUDIO ANTONELLI

In relazione al suo ambito applicativo, va ricordato che per espressa previsione della norma, restano estranei alla limitazione in parola

- il credito di imposta per le spese di ricerca e sviluppo precompetitivo (art. 1, commi 280-283 della legge 27 dicembre 2007, n. 296) e;
- il credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate (art. 1, comma 271 della stessa citata legge n. 296 del 2007), con decorrenza, però, in questo caso, a partire dal 1° gennaio 2010.

Con riferimento al credito per ricerca e sviluppo precompetitivo, in questa sede merita evidenziare che il credito maturato in relazione a spese sostenute nel 2008 avviate prima del 29 novembre 2008 per le quali il contribuente riceve il nulla osta per la fruizione del credito nel 2009, potrà utilizzare detto credito per il versamento delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive dovute per il periodo d'imposta 2008 in cui le spese sono state sostenute e, in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241/1997 partire dal mese di ottobre 2009, mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2008.

Ne risulta che l'eccedenza non potrà essere utilizzata per il versamento del primo acconto per l'IRES e l'IRAP relativo al periodo d'imposta 2009, anch'esso in scadenza, come detto, il prossimo 16 giugno, ma solo, eventualmente, per il versamento del secondo acconto del medesimo periodo di imposta, in quanto il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo di imposta 2008 risulta in scadenza il 30 settembre 2009.

Infine merita evidenziare il contenuto della recente Risoluzione 9/DF del 3 aprile 2008, con la quale l'amministrazione finanziaria ha esaminato la particolare fattispecie nella quale un'impresa è titolare sia di crediti di imposta della tipologia in esame (ossia quelli da indicare nel quadro RU della dichiarazione) per un importo superiore al nuovo limite (ossia 250.000), sia di crediti d'imposta che originano da eccedenze (d'imposta) risultanti dalle dichiarazioni e denunce periodiche per un ammontare complessivo inferiore al limite ordinario entro cui possono essere fruite (ossia 516.456,90). Al riguardo, il Dipartimento delle Finanze ha precisato, soluzione di favore per i contribuenti, che nella particolare ipotesi in cui il contribuente non potesse sfruttare appieno il limite generale di 516.456,90 euro, potrà allora *"...utilizzare i crediti d'imposta in questione anche oltre lo specifico limite dei 250.000 euro, fino a colmare la differenza non sfruttata del limite generale. Una diversa soluzione, infatti, penalizzerebbe il contribuente ben oltre le finalità dell'intervento della legge finanziaria 2008..."*.

10.5 Differimento dei termini di versamento dell'imposta sul valore aggiunto.

Come noto, l'art. 6 del D.P.R. n. 542/1999 dispone che la differenza fra l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale e l'ammontare delle somme pagate mensilmente può essere versata entro il termine previsto per l'effettuazione dei versamenti risultanti dalla dichiarazione unificata annuale, anziché entro il 16 marzo di ciascun anno.

Analoga previsione è prevista dall'art. 7, comma 1, lettera b), del medesimo decreto a favore dei c.d. "contribuenti trimestrali", con riferimento all'imposta risultante dalla liquidazione del quarto trimestre dell'anno.

STUDIO ANTONELLI

In entrambi i casi il contribuente che sceglie di differire il termine di versamento è tenuto a maggiorare l'importo dovuto dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo alla predetta data e fino alla data di effettuazione del versamento delle imposte.

Così, ad esempio, se l'importo dovuto come debito IVA annuale è di euro 1.000 ed i versamenti risultanti dalla dichiarazione unificata sono effettuati il 16 luglio 2009, la predetta somma dovrà:

- essere maggiorata dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese dal 16 marzo al 16 giugno 2009: tale maggiorazione sarà quindi pari ad euro $1.000 \times (0,40\% \times 3 \text{ mesi}) =$ euro 12;
- essere ulteriormente maggiorata, nell'importo complessivamente dovuto al 17 giugno (comprendente, quindi, la maggiorazione di cui al punto precedente) di un ulteriore 0,40% per il differimento al 16 luglio: l'ulteriore maggiorazione sarà, quindi euro $1.012 \times 0,40\% =$ euro 4,05. L'importo complessivo da versare risulterà pertanto pari ad euro 1.016,05.

La maggiorazione dello 0,40% prevista per il rinvio della scadenza al 16 giugno 2009 non risulta dovuta quando l'IVA viene compensata con eventuali crediti. Qualora, invece, il debito risulta superiore ai crediti, la maggiorazione dello 0,40% per cento si applica limitatamente alla parte di debito non compensato con i crediti riportati nel modello F24 (così C.M. n. 113/E del 31 maggio 2000 e Fisco Oggi edizione del 12 marzo 2003).

11. Differimento “naturale” dei termini di presentazione e di versamento.

L'art. 2, comma 9, del D.P.R. n. 322/1998 prevede che i termini di presentazione che scadono di sabato sono prorogati d'ufficio al primo giorno feriale successivo.

Analogo differimento, previsto dal primo comma dell'articolo 17 del D.Lgs n. 241/1997, opera per il pagamento di imposte, ritenute e contributi qualora il termine ultimo cada di sabato o di giorno festivo.

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, porgo i migliori saluti.

Alessandro Antonelli