

# INDICE

<b>Linguaggio XBRL: esclusi i bilanci chiusi entro il 31.12.2008</b>	<b>1</b>	<b>Definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio</b>	<b>11</b>
Premessa	1	Definizione dell'accertamento nelle imposte dirette e nell'IVA	11
Decorrenza dell'obbligo	1	Definizione dell'accertamento nelle altre imposte indirette	13
Esclusioni dall'obbligo	1	Modifiche apportate all'istituto dell'acquiescenza	13
Le fasi dell'adozione	1	<b>La deducibilità dei costi connessi ai rimborsi chilometrici degli amministratori</b>	<b>15</b>
La pubblicazione del link "Tassonomie" sul sito del CNIPA	2	Trattamento fiscale in capo all'azienda	15
I vantaggi del nuovo formato elettronico elaborabile	2	Trattamento fiscale in capo al dipendente/amministratore	17
<b>Istituita la scheda di trasporto per gli autotrasportatori</b>	<b>3</b>	Costo chilometrico	18
Modifiche al D.Lgs n. 286/2005	3	<b>"Milleproroghe": due mesi in più per presentare il Mod. UNICO</b>	<b>19</b>
Scheda di trasporto	3	UNICO 2009: soggetti IRES	19
Sanzioni amministrative pecuniarie	3	UNICO 2009: soggetti IRPEF	20
Carta di qualificazione del conducente	4	Dichiarazione IVA	21
<b>IVA al 10% per le cessioni di fabbricati ristrutturati</b>	<b>5</b>	Dichiarazione IRAP	21
Agevolazione Iva per le cessioni di fabbricati	5	Allineamento delle scadenze per il Mod. 770	22
Applicazione Iva legata alla situazione del degrado	5	Casi particolari	22
Condizione di degrado: chiarimenti dall'Agenzia delle Entrate	5	Quadro di sintesi	22
<b>Obblighi dell'imprenditore individuale in liquidazione</b>	<b>7</b>	Conclusioni	23
Il caso della risoluzione	7	<b>CONVEGNI E CORSI DI AGGIORNAMENTO</b>	<b>25</b>
Adempimenti dichiarativi	7		
Studi settore	8		
Versamenti	9		
Conclusioni	9		

# LINGUAGGIO XBRL: ESCLUSI I BILANCI CHIUSI ENTRO IL 31.12.2008

A cura di Antonio Gigliotti  
Studio Tributario "Gigliotti & Associati"

## Premessa

**Il linguaggio Xbrl, previsto dal D.L. n. 223/2006 per i bilanci di esercizio e consolidati, si applica obbligatoriamente ai bilanci chiusi dopo il 16 febbraio 2009, data di pubblicazione sul sito del CNIPA della tassonomia Xbrl. Restano, quindi, esclusi i bilanci chiusi al 31 dicembre 2008, da presentarsi nel corso del 2009.**

Per superare i limiti di fruibilità dell'informativa finanziaria, è stato previsto un **nuovo linguaggio per la predisposizione dei bilanci: l'eXtensible Business Reporting Language, un sistema di codifiche realizzate mediante linguaggio di programmazione.**

**Il nuovo linguaggio è stato previsto con il D.L. n. 223/2006** (art. 37, comma 21-bis), convertito nella Legge n. 248/2006 e successivamente modificato dall'art. 4, comma 4-ter, della Legge n. 17/2007.

In Gazzetta Ufficiale n. 304 del 31 dicembre 2008 è stato, poi, pubblicato il **Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 10 dicembre 2008** che, in attuazione dell'articolo 37, comma 21-bis, del decreto legge 223/2006, stabilisce le:

- **"Specifiche tecniche del formato elettronico elaborabile (XBRL) per la presentazione dei bilanci di esercizio e consolidati e di altri atti al registro delle imprese".**

## Decorrenza dell'obbligo

L'obbligo di adottare le modalità di presentazione nel formato elettronico elaborabile si applica:

- **ai bilanci ed ai relativi allegati riferiti all'esercizio in corso al 31 marzo 2008 per le imprese che chiudano l'esercizio successivamente alla pubblicazione sul "sito XBRL" delle specifiche di cui all'articolo 5, comma 1, del Dpcm (cioè le tassonomie).**

## Nota bene

La tassonomia definisce le voci di bilancio in base agli schemi previsti dal codice civile.

**Per il momento, si tratta solo degli schemi relativi allo stato patrimoniale (articolo 2424 del codice civile) ed al conto economico**

(articolo 2425 del codice civile). Con riferimento allo stato patrimoniale, sono compresi anche i conti d'ordine, come prevede l'articolo 2424. **È, invece, esclusa, per ora, la nota integrativa, per la quale il codice civile non contempla uno schema fisso, a differenza di quanto previsto per lo stato patrimoniale e conto economico.**

## Esclusioni dall'obbligo

L'obbligo non riguarderà, almeno nella prima fase:

- le società quotate;
- quelle che redigono i bilanci secondo i principi contabili internazionali Ias/Ifirs;
- le banche e gli altri istituti finanziari;
- le assicurazioni, nonché le società da esse controllate o consolidate.

## Le fasi dell'adozione

L'impiego del formato elettronico elaborabile, per il deposito del bilancio d'esercizio, **si distingue in due fasi:**

- **nel periodo di prima applicazione, l'XBRL si affiancherà, quale file aggiuntivo ed obbligatorio, alla tradizionale codifica PDF o TIFF;**
- **la pubblicazione, sul sito XBRL indicato dal CNIPA, di tassonomie evolute, tanto per i principi contabili nazionali (ossia in grado di codificare pure la nota integrativa) quanto per gli IFRS, rappresenta, poi, lo step successivo: la fase dell'applicazione a regime del nuovo linguaggio, ossia la sua utilizzazione, ai sensi del comma quarto dell'art. 5 del Dpcm 10 dicembre 2008, in via obbligatoria nonché esclusiva.**

Ai fini dell'applicazione obbligatoria del nuovo linguaggio, **occorre, dunque, che si verifichino due condizioni:**

- **avere un periodo amministrativo in corso al 31 marzo 2008** (data originariamente prevista dall'art. 37, comma 21-bis, del D.L. n. 223/2006);
- **averlo chiuso dopo la pubblicazione delle tassonomie.**

**Elementi essenziali per l'applicazione del linguaggio Xbrl erano, poi,** ai sensi del DPCM 10.12.2008:

- **la pubblicazione del comunicato stampa del Ministero dello Sviluppo Economico** che avrebbe dovuto comunicare quale fosse effettivamente il sito ufficiale da prendere come riferimento (se il sito di "Xbrl Italia" o il sito "Xbrl" del CNIPA), con le relative date di disponibilità sullo stesso sito delle tassonomie, dissolvendo ogni dubbio al riguardo;

#### **OSSERVA**

**I vocabolari per la codifica dei rendiconti, conformi ai principi contabili nazionali, sono stati, infatti, pubblicati,** prima della fine dell'anno, precisamente **il 29 dicembre 2008, sul sito di XBRL Italia** (<http://www.xbrl.org/it>) e, quindi, ci si chiedeva se il nuovo linguaggio dovesse essere applicato già ai bilanci chiusi al 31/12/2008 da presentarsi nel corso del 2009.

- **l'acquisizione del parere dell'OIC sulla tassonomia;**

#### **La pubblicazione del link "Tassonomie" sul sito del CNIPA**

Ai fini dell'applicazione del decreto, **il Centro Nazionale per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione (CNIPA), il 16 febbraio 2009,** ha **inserito sul proprio sito [www.cnipa.gov.it](http://www.cnipa.gov.it) un link denominato "Tassonomia Xbrl",** che rimanda alla relativa documentazione tassonomica.

**Tale tassonomia,** come si legge sul sito del CNIPA, **è pubblicata** ai sensi e per gli effetti di quanto previsto all'art. 3, comma 1, DPCM 10.12.2008 **a decorrere dalle date rese pubbliche nell'avviso del Ministero per lo sviluppo economico di cui all'art. 5, comma 6, dello stesso DPCM.**

Acquisito il parere dell'OIC, l'ultimo tassello per la chiusura dell'iter normativo è arrivato proprio con la **pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale n. 48 del 27 febbraio 2009 dell'atteso comunicato stampa del Ministero dello Sviluppo Economico, che ha ufficializzato a tutti gli effetti il sito Internet** per la pubblicazione delle specifiche tecniche del **nuovo formato Xbrl dei bilanci.**

Il Ministero dello Sviluppo Economico, in particolare, ha confermato che:

- **è il sito del** Centro Nazionale per l'Informatica nella pubblica amministrazione

**(CNIPA), [www.cnipa.com](http://www.cnipa.com), il sito ufficiale** dove sono state pubblicate, alla pagina [http://www.cnipa.gov.it/site/it-IT/Normativa/Tassonomia\\_XBRL](http://www.cnipa.gov.it/site/it-IT/Normativa/Tassonomia_XBRL),

le tassonomie dei documenti che compongono il bilancio ai sensi e per gli effetti di quanto previsto dall'art. 3, comma 1, del medesimo decreto;

- **è, quindi, il 16 febbraio 2009,** ovvero la data di pubblicazione di tali tassonomie sul sito del CNIPA, **la data che fa da spartiacque** ai fini dell'applicazione o meno del nuovo linguaggio Xbrl;
- conseguentemente, **l'obbligo** di adottare le modalità di presentazione nel predetto formato elettronico elaborabile **si applica a partire dai bilanci e dai relativi allegati riferiti all'esercizio in corso al 31 marzo 2008 per le sole imprese che chiudano l'esercizio successivamente alla data del 16 febbraio 2009.**

Resta ferma la possibilità, per la maggioranza delle imprese che hanno chiuso l'esercizio al 31.12.2008, di utilizzare il nuovo formato in modo facoltativo.

#### **I vantaggi del nuovo formato elettronico elaborabile**

**I vantaggi derivanti dall'utilizzo di un unico formato sono molteplici:**

- possibilità di immagazzinare i dati ed esternalarli successivamente in maniera sicura ed affidabile;
- aumento della capacità di trattamento delle informazioni in base ad esigenze specifiche: analisi di bilancio, rendiconti finanziari, cash-flow, etc. Si possono ottenere soluzioni personalizzate in base alle specifiche esigenze informative;
- diminuzione dei tempi e dei costi legati alla trasmissione di informazioni economico - finanziarie, in quanto vengono eliminate le attività intermedie di inserimento e di controllo dei dati;
- aumento di efficienza nell'attività di raccolta, aggregazione e diffusione delle informazioni economico - finanziarie;
- aumento dell'inter-operabilità tra sistemi operativi omogenei;
- possibilità di automatizzare in modo sicuro ed efficiente il processo di reporting aziendale.

# ISTITUITA LA SCHEDA DI TRASPORTO PER GLI AUTOTRASPORTATORI

A cura di Antonio Gigliotti  
Studio Tributario "Gigliotti & Associati"

Il **Decreto legislativo 22 dicembre 2008 n. 214**, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 11 del 15 gennaio 2009, ha introdotto alcune modifiche ed integrazioni al Decreto legislativo n. 286 del 21 novembre 2005 che ha attuato la liberalizzazione regolata dell'attività di autotrasportatore. Tra le principali novità previste dal **Decreto legislativo n. 214 del 22 dicembre 2008** rientra anche l'istituzione della "**scheda di trasporto**", nuovo documento di tracciabilità della merce in grado di identificare tutti i soggetti coinvolti nella filiera del trasporto, anche ai fini dell'accertamento delle responsabilità.

## Modifiche al D.Lgs n. 286/2005

Il **15 gennaio 2009** è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 11 il **Decreto legislativo n. 214 del 22 dicembre 2008**, con il quale sono state apportate delle modifiche ed integrazioni al Decreto legislativo n. 286 del 21 novembre 2005 che ha attuato la liberalizzazione regolata dell'attività di autotrasportatore.

Tra le principali novità previste dal citato **Decreto legislativo n. 214 del 22 dicembre 2008**, in vigore dal **30 gennaio 2009**, si segnalano:

- la previsione, con una modifica all'art. 6 del D.Lgs 286/2005, del requisito della "**data certa del contratto di trasporto merci su strada**" in forma scritta;
- l'aggiunta, tra gli elementi essenziali del contratto di trasporto stipulato in forma scritta, dei "**tempi massimi per il carico e lo scarico della merce trasportata**", ma soprattutto
- l'istituzione della "**scheda di trasporto**", nuovo documento di tracciabilità della merce in grado di identificare tutti i soggetti coinvolti nella filiera del trasporto, anche ai fini dell'accertamento delle responsabilità.

## Scheda di trasporto

La **scheda di trasporto** è stata istituita al fine di conseguire maggiori livelli di sicurezza stradale e favorire le verifiche sul corretto esercizio dell'attività di autotrasporto di merci per conto di terzi in ambito nazionale.

Da compilare a cura del committente e conservare a bordo del veicolo adibito a tale attività, a cura del vettore, **la scheda di trasporto**, che costituirà documentazione idonea ai fini della procedura di accertamento della responsabilità di cui all'art. 8 del Decreto Legislativo n. 286/2005, può essere sostituita dalla copia del contratto in forma scritta, o da altra documentazione equivalente.

### Osserva:

Le disposizioni sopra indicate **non si applicano al trasporto di merci a collettame**, ossia al trasporto di merci in colli di diversi clienti e con diverse destinazioni.

Il decreto in commento individua quali indicazioni devono figurare nella scheda di trasporto; in particolare, si tratta di quelle riferite:

- al vettore, al committente, al caricatore ed al proprietario della merce nei casi indicati dal decreto stesso, nonché
- alla tipologia ed al peso della merce trasportata, ed ai luoghi di carico e scarico della stessa.

### Osserva:

Lo stesso decreto individua, inoltre, le categorie di trasporto di merci a collettame, nonché i documenti di trasporto previsti dalle norme comunitarie, dagli accordi o dalle convenzioni internazionali, o da altra norma nazionale in materia di autotrasporto di merci, da considerarsi equipollenti alla scheda di trasporto.

## Sanzioni amministrative pecuniarie

Il mancato rispetto delle norme sulla nuova scheda di trasporto comporta delle **sanzioni amministrative pecuniarie**.

In particolare, secondo quanto previsto del decreto legislativo:

- la non compilazione, l'alterazione oppure la compilazione in modo incompleto o non veritiero della scheda di trasporto comporta, anche nei confronti del committente, l'applicazione della sanzione amministrativa pecuniaria che va da 600 euro a 1.800 euro;

- chiunque, durante l'effettuazione di un trasporto, non porta a bordo del veicolo la scheda di trasporto ovvero, in alternativa, copia del contratto in forma scritta, od altra documentazione equivalente è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria del pagamento di una somma da 40 euro a 120 euro;
- all'atto dell'accertamento della violazione, è sempre disposto il fermo amministrativo del veicolo, che verrà restituito al conducente, proprietario o legittimo detentore, ovvero a persona delegata dal proprietario, solo dopo che sia stata esibita la scheda di trasporto, ovvero copia del contratto redatto in forma scritta, od altra documentazione equivalente;
- la scheda di trasporto ovvero, in alternativa, il contratto in forma scritta, od altra documentazione equivalente deve essere esibita entro il termine di quindici giorni successivi all'accertamento della violazione;
- in caso di mancata esibizione, l'ufficio dal quale dipende l'organo accertatore, provvede all'applicazione della sanzione con decorrenza dei termini per la notificazione dal giorno successivo a quello stabilito per la presentazione dei documenti.

**Osserva:**

Le sanzioni in questione si applicano anche ai trasporti internazionali compiuti da vettori stranieri che non compilano, o non compilano correttamente, ovvero non portano a bordo del veicolo i documenti equipollenti di trasporto.

**Nota Bene:**

Tutto ciò che riguarda gli esatti contenuti della scheda, le possibili esenzioni, nonché la tipologia di documenti da considerarsi ad essa equipollenti è stato rinviato all'emanazione di un successivo Decreto del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti.

## Carta di qualificazione del conducente

Il Decreto legislativo del 22 dicembre 2008, n. 214 ha modificato anche l'art. 19, del D.Lgs., n. 286/2005 relativo alla Carta di qualificazione del conducente.

In particolare, per quanto riguarda **la qualificazione dei conducenti**, il citato Decreto legislativo n. 214/2008 prevede il rilascio della carta di qualificazione del conducente a seguito della frequenza di specifico corso di formazione accelerata.

La durata di tale qualificazione iniziale accelerata deve essere di 140 ore anziché di 280 ore previste per corso di formazione ordinario.

A seguito della partecipazione a tale corso:

- coloro che hanno compiuto i 18 anni saranno ammessi alla guida di veicoli adibiti al trasporto di merci per cui è richiesta la patente C e C+E, entro, tuttavia, il limite di massa di 7,5 t (la restrizione viene meno qualora gli autisti, sempre maggiorenni, abbiano, invece, frequentato il corso iniziale di qualificazione di 280 ore).

Si ricorda, inoltre, che per i veicoli adibiti al trasporto di cose, l'obbligo del conducente di possedere la carta di qualificazione e la validità della stessa, **inizia a decorrere dal 10 settembre 2009.**

**Osserva:**

**La carta di circolazione è soggetta al medesimo regime sanzionatorio della sottrazione dei punti** previsto dall'art. 126-bis del Codice della strada.

Ai fini della sottrazione dei punti-patente, le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività professionale di trasporto merci saranno distinte da quelle commesse con la propria vettura personale.

# IVA AL 10% PER LE CESSIONI DI FABBRICATI RISTRUTTURATI

A cura di Antonio Gigliotti  
Studio Tributario "Gigliotti & Associati"

**L'Agenzia delle Entrate**, nel corso del forum fiscale organizzato dalla stampa il 17 gennaio 2009, **ha precisato che:**

- l'aliquota Iva al 10%, prevista per le cessioni di edifici sottoposti ad interventi di recupero si applica anche se l'intervento non è finalizzato a rimediare ad una condizione di degrado dell'edificio, purché i lavori siano stati ultimati;
- il degrado non è richiesto neppure ai fini della disposizione che dichiara imponibili (anziché esenti) le cessioni di fabbricati sottoposti a interventi di recupero effettuate entro quattro anni dalla fine dei lavori.

## Agevolazione Iva per le cessioni di fabbricati

La disciplina Iva relativa alla cessione di immobili è contenuta nelle disposizioni **dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, come modificato dal D. L. n. 223/2006** (convertito nella Legge n. 248/2006).

In particolare, il **DPR n. 633 del 1972, come da modificato dal D.L n. 223/2006**, prevede che:

- **(n. 8-bis dell'articolo 10) sono esenti dall'IVA le cessioni di fabbricati, o di porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa**, effettuate da soggetti diversi dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c), d) ed e), della legge 5 agosto 1978, n. 457, entro quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero ovvero dalle imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita dei predetti fabbricati o delle predette porzioni;
- **(tabella A, parte III, n. 127-quinquiesdecies) l'aliquota IVA del 10% si applica** alle cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati sui quali sono stati eseguiti interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo, ceduti dalle imprese che hanno effettuato gli interventi.

## Applicazione Iva legata alla situazione del degrado

In origine, l'agevolazione Iva, per i lavori sui fabbricati esistenti, è stata introdotta nell'ambito delle misure dirette a favorire il recupero del patrimonio edilizio in stato di degrado secondo gli obiettivi e le prescrizioni della legge 5 agosto 1978, n. 457.

Secondo l'amministrazione finanziaria, l'agevolazione fiscale non poteva essere separata dal sistema delle norme dettate dalla citata legge n. 457 del 1978 e **poteva applicarsi soltanto agli interventi di recupero eseguiti su immobili in stato di degrado** (Risoluzioni n. 343969 dell'11 giugno 1984 e n. 430791 del 3 marzo 1992).

L'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate non è stata rivitalizzata da procedure recenti, ma neppure revocata, per cui vi era incertezza, data l'evoluzione della normativa, **sulla persistenza o meno della condizione di degrado ai fini dell'applicazione delle disposizioni Iva** che fanno riferimento agli interventi di recupero.

## Condizione di degrado: chiarimenti dall'Agenzia delle Entrate

Le incertezze in merito alla persistenza o meno della condizione di degrado sono state colmate dai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nel corso del forum fiscale organizzato dalla stampa specializzata il 17 gennaio 2009.

Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate, con riferimento alla disposizione n. 8-bis dell'articolo 10 del D.P.R n. 633 del 1972 come modificata dal citato decreto legge n. 223/2006, ha osservato che:

- la norma, nel prevedere il regime di imponibilità IVA per le cessioni di immobili sottoposti ad interventi di recupero riconducibili alle predette lettere c), d) ed e), poste in essere dalle imprese hanno effettuato poste in essere dalle imprese che hanno effettuato gli interventi stessi entro i quattro anni dalla data di ultimazione dei lavori, non richiede che gli interventi di recupero siano collegati ad una condizione di degrado dell'immobile, per cui essa può trovare applicazione anche in ipotesi di

cambio di destinazione d'uso non collegato al degrado del bene;

- allo stesso modo, lo stato di degrado non è condizione necessaria neanche ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA agevolata al 10% prevista dalla disposizione del n. 127-quinquiesdecies) della tabella A/III allegata al D.P.R. n. 633/72;
- per analogia, **la condizione di degrado dell'immobile non è necessaria** neanche per le **disposizioni dei nn. 127-terdecies) e 127-quaterdecies) della tabella A/III**, che prevedono **l'aliquota del 10% per le prestazioni di servizi, dipendenti da contratti d'appalto**, relative alla realizzazione degli interventi in

esame e per le cessioni di beni finiti forniti per la realizzazione degli interventi stessi.

- ai fini dell'applicazione dell'IVA ridotta al 10%, è necessario, però, che l'intervento di recupero sia stato ultimato.

**Osserva:**

Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, la constatazione (circolare n. 12/E del 2007) secondo cui per poter considerare il fabbricato come sottoposto ad intervento di recupero ai fini del trattamento di imponibilità ex art. 10, n. 8-bis) non è necessario che i lavori siano stati ultimati, non si può estendere ai fini dell'applicazione dell'aliquota Iva agevolata.

**Chiarimenti delle Agenzia delle Entrate sulle ristrutturazioni edilizie**

Disposizioni Iva previste per gli interventi di recupero dei fabbricati	➔	<p><b>per l'applicazione:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• non è necessario l'esistenza di una situazione di degrado e l'ultimazione dell'intervento.</li> </ul>
Aliquota ridotta al 10% sulle cessioni di fabbricati sottoposti ad interventi di recupero	➔	<p><b>per l'applicazione:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• non è necessario l'esistenza di una situazione di degrado, ma è necessario l'ultimazione dell'intervento.</li> </ul>

# OBBLIGHI DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE IN LIQUIDAZIONE

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 9 del 2 marzo 2009

A cura di Mario Pellegrini

Associazione italiana Dottori Commercialisti

## LA NOVITÀ

### ► Liquidazione dell'imprenditore individuale

La Risoluzione n. 31/E del 4 febbraio 2009 illustra gli obblighi dichiarativi antecedenti e successivi la data di inizio della liquidazione dell'impresa individuale affrontando le modalità di dichiarazione dei redditi d'impresa, IVA, ai fini degli studi di settore e la dichiarazione degli altri redditi.

### ► Riferimenti normativi e di prassi

- Agenzia delle Entrate, Risoluzione 4 febbraio 2009, n. 31/E

Con la risoluzione n. 31/E del 4 febbraio 2009, l'Agenzia delle Entrate illustra in modo completo gli **obblighi dichiarativi** connessi all'eventualità che un **imprenditore** individuale **prima di cessare l'attività** valuti di passare attraverso la **fase di liquidazione** delle attività e delle passività.

Si tratta di una possibilità rimessa alla **valutazione dell'imprenditore** sulla base della consistenza del suo patrimonio aziendale.

La legge IVA prevede che, in caso di cessazione dell'attività, la dichiarazione prevista dall'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972 debba essere presentata entro 30 giorni dalla data di ultimazione delle operazioni liquidatorie, ma dispone anche che tra i casi di variazione dei dati rientri l'ipotesi di liquidazione ordinaria dell'azienda da parte dell'imprenditore individuale. In questa ipotesi, come illustrato nella Tavola 1, deve essere barrata la **casella "L" al rigo 2 del Quadro A** "Tipo di dichiarazione" del **modello AA9/9** denominato "Dichiarazione di inizio attività, variazione dati o cessazione attività ai fini IVA (imprese individuali e lavoratori autonomi)".

## Tavola n. 1 - Modello AA9/9

QUADRO A TIPO DI DICHIARAZIONE		DATA INIZIO	
1 INIZIO ATTIVITÀ		DATA INIZIO	
2 VARIAZIONE DATI	<input checked="" type="checkbox"/> L	DATA VARIAZIONE	
3 CESSAZIONE ATTIVITÀ		DATA CESSAZIONE	
4 RICHIESTA DUPLICATO DEL CERTIFICATO DI PARTITA IVA			

L'art. 182, comma 1, T.U.I.R. prevede che, in caso di **liquidazione ordinaria dell'impresa**, il reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio dell'esercizio e l'inizio della liquidazione è determinato in base ad apposito conto economico. Per le imprese individuali, la **data di inizio della liquidazione**, ai fini delle imposte sui redditi, è quella **indicata nella dichiarazione di variazione dati** modello **AA9/9** da presentare entro trenta giorni.

A ciò va aggiunta la prescrizione dell'art. 5 del D.P.R. n. 322/1998 che afferma che, in caso di liquidazione di imprese individuali, il liquidatore presenta la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la messa in liquidazione entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a tale data. Il liquidatore presenta poi la dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione entro sette mesi successivi alla chiusura della liquidazione.

## Il caso della risoluzione

La risoluzione risponde ad un interpello formulato per avere chiarimenti sui **comportamenti da tenere nel caso di messa in liquidazione** (in data 29 giugno 2008) di un'impresa familiare ai fini degli obblighi dichiarativi reddituali, IVA e degli studi di settore ed in connessione alla tassazione di redditi di fabbricati e di pensione.

Viene poi posto quesito in merito ai termini di versamento delle imposte.

Rappresenta un caso scuola che tratta a tutto tondo aspetti relativi alle imposte dirette, indirette, agli obblighi dichiarativi ed agli studi di settore.

## Adempimenti dichiarativi

L'art. 17, comma 1, lett. G T.U.I.R. prevede che i **redditi conseguiti in dipendenza di liquidazione** di imprese commerciali esercitate da più di cinque anni sono **tassati separatamente** a condizione che tale modalità di tassazione venga richiesta in dichiarazione (ed assoggettando tali redditi a **ritenuta d'acconto del 20%** in sede di dichiarazione).

Con riferimento al **reddito d'impresa**, va tenuto distinto il periodo tra l'inizio del periodo



Alla luce della Finanziaria 2007 che ha introdotto gli indicatori di normalità economica per i titolari di redditi d'impresa o lavoro autonomo per i quali non si rendono applicabili gli studi di settore e che ha previsto che nelle ipotesi di cessazione dell'attività può essere richiesta la compilazione del modello degli studi di settore, l'Agenzia delle Entrate afferma che la **facoltà di allegare il modello** degli studi settore va presa in considerazione **per il reddito ante liquidazione**, mentre nei periodi post liquidazione vige l'esclusione dall'applicazione degli studi di settore.

### Versamenti

Ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. n. 435/2001, il versamento dell'imposta va effettuato entro il **16 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione** o entro il trentesimo giorno successivo a tale termine con la maggiorazione dello 0,40%.

Con riferimento al **periodo ante liquidazione**, il versamento dell'imposta è cumulato alle imposte sugli altri redditi del soggetto.

### Conclusioni

È pur vero che, da un punto di vista giuridico, ha senso parlare di **liquidazione in ambito societario** perché operazione specificamente disciplinata dal Codice Civile, mentre con riferimento alle imprese individuali non esiste la previsione di una fase liquidatoria.

È altrettanto vero che le società di persone possono essere sciolte senza attraversare una fase liquidatoria e che quindi si può a ragione affermare che l'impresa individuale può cessare senza passare attraverso la macchinosa procedura esposta.

La liquidazione dell'imprenditore individuale va apprezzata in modo favorevole al fine di beneficiare della tassazione separata dei periodi provvisori post liquidazione, se conclusa entro tre esercizi, ed al fine di beneficiare dall'esclusione dagli studi di settore sin dal periodo ante liquidazione.



# DEFINIZIONE DELL'ACCERTAMENTO MEDIANTE ADESIONE AI CONTENUTI DELL'INVITO AL CONTRADDITTORIO

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 10 del 9 marzo 2009

A cura di Marco Cannarozzi

Associazione italiana Dottori Commercialisti

## LA NOVITÀ

### ► **Accertamento con adesione**

La Circolare n. 4/E, diramata dall'Agenzia delle Entrate il 16 febbraio 2009, ha illustrato il funzionamento dell'istituto della definizione degli avvisi di accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio introdotto dall'art. 27 del D.L. n. 185 del 29 novembre 2008 (cosiddetto Decreto "Anticrisi") convertito dalla Legge n. 2 del 28 gennaio 2009.

Con tale nuovo istituto si amplia ulteriormente la platea degli strumenti che il Legislatore ha previsto al fine di ridurre il ricorso al contenzioso tributario e facilitare la definizione delle "pendenze" fra contribuente ed Amministrazione Finanziaria

### ► **Riferimenti normativi e di prassi**

Agenzia delle Entrate, Circolare 16 febbraio 2009, n. 4/E

L'art. 27, comma 1, del D.L. n. 185 del 29 novembre 2008 ha introdotto nell'ordinamento italiano il nuovo istituto della "**Definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio**".

La disciplina di tale nuovo istituto è contenuta nel D.Lgs. n. 218 del 19 giugno 1997, nel quale il sopra citato art. 27 del D.L. n. 185/2008 ha apportato le seguenti **modifiche**:

- sono stati introdotti, nell'art. 5, i commi 1-bis, 1-ter, 1-quater e 1-quinquies i quali **disciplinano compiutamente** la definizione mediante adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio, stabilendo le modalità della stessa;
- è stato introdotto, nell'art. 11, il comma 1-bis il quale **estende** l'applicabilità di tale nuovo istituto anche alle **altre imposte indirette** diverse dall'IVA.

Tale istituto si pone, congiuntamente all'accertamento con adesione e all'adesione al contenuto dei processi verbali di constatazione, fra gli strumenti previsti dal nostro ordinamento allo scopo di facilitare, in via stragiudiziale, la **soluzione delle controversie** che possono vedere contrapposti i contribuenti

all'Amministrazione Finanziaria.

Gli obiettivi del nuovo istituto, infatti, sono certamente quelli di **ridurre** ulteriormente gli spazi di **ricorso al contenzioso tributario**, di **semplificare** i rapporti fra Amministrazione Finanziaria e contribuente e di facilitare e **ridurre i tempi per la definizione** degli accertamenti.

A fronte di questi obiettivi, al contribuente che aderisca al contenuto dell'invito al contraddittorio viene riconosciuto uno "**sconto del 50%** delle sanzioni irrogabili con l'istituto dell'accertamento con adesione. Le sanzioni, nel caso di adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio, sono quindi **ridotte nella misura di un ottavo del minimo**.

## Definizione dell'accertamento nelle imposte dirette e nell'IVA

Per effetto dell'introduzione di tale nuovo istituto, a partire **dal 1° gennaio 2009** gli inviti al contraddittorio emessi dall'Agenzia delle Entrate ed aventi ad oggetto le Imposte Dirette e l'IVA, oltre ad indicare i periodi d'imposta oggetto di accertamento ed il luogo ed il giorno di comparizione, dovranno contenere **tutti gli elementi** necessari al contribuente affinché questi possa effettuare, compiutamente ed esaurientemente, una **valutazione preventiva** di quella che potrebbe essere la **pretesa erariale** (cfr. Tavola n. 1).

### Tavola n. 1 – Contenuto dei nuovi inviti al contraddittorio

Contenuto
• I periodi d'imposta oggetto di accertamento
• Il giorno e il luogo di comparizione
• Le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti nel caso di definizione
• Le motivazioni della pretesa erariale

Alla luce di ciò, pertanto, gli inviti al contraddittorio dovranno riportare anche:

- le **maggiori imposte**, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti nel caso di definizione mediante adesione;

- i **motivi** che hanno portato alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi.

Nella Circolare n. 4/E del 16 febbraio 2009 l'Agenzia delle Entrate ha richiamato l'attenzione degli Uffici periferici in ordine alla decisione di avviare il procedimento mediante spedizione di un invito al contraddittorio al contribuente.

L'Agenzia, infatti, ritiene che tale nuovo istituto possa trovare più idonea applicazione in tutti quei casi in cui l'accertamento si basi su **prove di natura presuntiva** o su altri **elementi** comunque **suscettibili di valutazione** da parte dell'Ufficio.

A ben vedere, tuttavia, proprio la sussistenza di elementi presuntivi o, comunque, suscettibili di apprezzamento valutativo da parte dell'Ufficio **potrebbero scoraggiare** l'uso dello strumento da parte dei contribuenti, i quali, anziché aderire al contenuto dell'invito al contraddittorio, potrebbero preferire **instaurare un contraddittorio** con l'Ufficio anche al fine di ottenere una **riduzione delle imposte**, ritenute e contributi richiesti.

Ovviamente la valutazione dovrà farsi caso per caso, in quanto l'adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio consentirà al contribuente di ottenere uno "sconto" del 50% delle sanzioni irrogabili nel caso di accertamento con adesione.

Il ricorso all'istituto dell'adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio è **precluso** nel caso in cui l'invito al contraddittorio stesso sia stato **preceduto** da un **processo verbale di constatazione** definibile ai sensi dell'art. 5-bis D.Lgs. n. 218 del 19 giugno 1997.

Si rammenta che tale strumento è stato introdotto dalla Manovra estiva 2008 (D.L. n. 112/2008) e prevede la sostanziale **acquiescenza** da parte del contribuente ai **rilievi contenuti nei processi verbali di constatazione** da cui possano scaturire **avvisi di accertamento parziali** (tali sono gli avvisi di accertamento emessi ai sensi degli artt. 41-bis D.P.R. n. 600/1973 e 54 quarto comma D.P.R. n. 633/1972).

A fronte di tale adesione al contribuente viene riconosciuta (come nel caso di adesione al contenuto degli inviti al contraddittorio) la **riduzione delle sanzioni** alla misura di un **ottavo** del minimo.

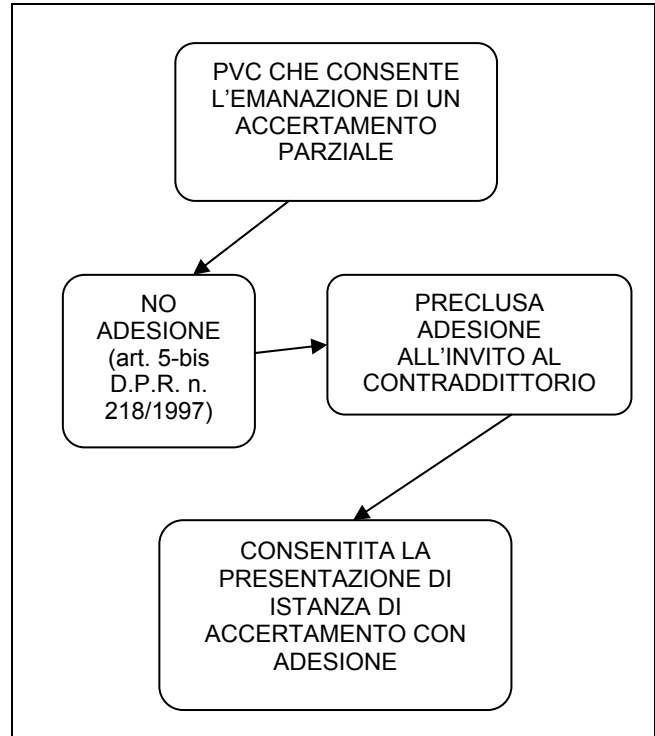
Appare evidente come una tale preclusione trovi la sua ragione di essere nella volontà di evitare che i due istituti possano, in moltissimi casi, veder "sovrapposti" i propri ambiti applicativi; nessuno, infatti, utilizzerebbe più l'istituto dell'adesione al contenuto dei processi verbali di constatazione qualora venisse riconosciuta la possibilità, successivamente, di poter aderire al contenuto dell'invito al contraddittorio.

Ovviamente una tale **preclusione non opera** qualora l'invito al contraddittorio **si discosti** dal contenuto del precedente processo verbale di constatazione.

Così come, dall'altra parte, al contribuente che

non abbia definito un precedente processo verbale di constatazione, pur essendo preclusa la definizione mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio, non sarà preclusa la possibilità di **presentare istanza di accertamento con adesione** (cfr. Tavola n. 2).

**Tavola n. 2 – Opportunità PVC accertamento parziale**



La definizione mediante adesione del contribuente ai rilievi contenuti nell'invito al contraddittorio, ai fini del suo perfezionamento, richiede la **presentazione di una comunicazione di adesione** all'Ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate che ha emanato l'invito al contraddittorio, nonché il **pagamento di quanto dovuto** (ovvero della prima rata qualora si opti per il pagamento rateale).

**Tavola n. 3 – Contenuto della comunicazione di adesione**

Contenuto
• I dati del soggetto che presenta la comunicazione
• I riferimenti dell'atto di invito al contraddittorio per il quale si presta adesione
• Il numero di rate prescelte qualora si opti per il pagamento rateale
• La copia della quietanza di pagamento della prima ovvero dell'unica rata

Tale comunicazione dovrà essere presentata entro il **quindicesimo giorno antecedente** a quello

fissato per la comparizione nell'invito al contraddittorio, e dovrà essere effettuata secondo le modalità previste dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate emanato in attuazione dell'art. 83, comma 18-quater, del D.L. n. 112/2008.

La comunicazione potrà essere presentata direttamente all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, ovvero inviata a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento.

Con la definizione mediante adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio il contribuente è obbligato a pagare tutto quanto risulti dall'invito al contraddittorio medesimo (sia in termini di imposte, ritenute e contributi che in termini di sanzioni e di interessi), non potendo il contribuente optare per un'adesione parziale.

La **rateazione** del debito **non sarà assistita** da alcuna garanzia e sulle rate successive alla prima maturano gli **interessi in misura pari al saggio legale** a decorrere dal giorno successivo al versamento della prima rata.

Un ulteriore beneficio derivante da tale istituto è riscontrabile nel caso di adesione agli **inviti al contraddittorio finalizzati all'accertamento sulla base degli Studi di Settore** per gli anni d'imposta in corso al 31 dicembre 2006 e per i successivi. In tal caso, infatti, oltre all'effetto premiale della riduzione delle sanzioni ad un ottavo del minimo, saranno preclusi ulteriori accertamenti basati su presunzioni semplici (ex artt. 39 comma 1 lett. d) D.P.R. n. 600/1973 e 54 comma 2 D.P.R. n. 633/1972) qualora abbiano ad oggetto attività non dichiarate di ammontare pari o inferiore al 40% dei ricavi o compensi definiti, con un massimo di € 50.000,00.

La definizione mediante adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio, comportando il pagamento del debito tributario, può, infine, costituire una **circostanza attenuante** nel caso alcune delle violazioni tributarie commesse abbiano anche rilevanza penale, determinando, di conseguenza, uno sconto della pena comminabile. Nel caso di soggetti che operino in regime di **trasparenza fiscale** (ad esempio società di persone, ma anche le società di capitali che abbiano optato per il regime della trasparenza fiscale di cui agli artt. 115 e 116 D.P.R. n. 917/1986) l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate procederà ad inviare l'invito al contraddittorio sia all'entità collettiva sia ai singoli soggetti ad essa partecipanti.

In tal caso ciascuno dei soggetti potrà **autonomamente scegliere di aderire** al contenuto dell'invito al contraddittorio.

Per coloro che decidano di non aderire non sarà, comunque, preclusa la possibilità di presentare istanza di accertamento con adesione, anche se,

nella Circolare n. 4/E del 16 febbraio 2009, l'Agenzia delle Entrate ha già precisato che, in tal caso, l'Ufficio dovrà tenere in debito conto l'avvenuta adesione da parte di alcuni soggetti. Si ritiene, pertanto, che difficilmente l'Agenzia delle Entrate darà seguito positivo ad un'istanza di accertamento con adesione nel caso in cui uno degli altri soggetti partecipanti abbia autonomamente aderito integralmente ai contenuti dell'invito al contraddittorio.

### Definizione dell'accertamento nelle altre imposte indirette

La L. n. 2 del 28 gennaio 2009, modificando il contenuto dell'art. 27 del D.L. n. 185 del 29 novembre 2008, ha previsto la possibilità che l'istituto della definizione mediante adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio possa **trovare applicazione** anche per le **altre imposte indirette** diverse dall'IVA.

In tal caso il procedimento di adesione sarà esattamente il medesimo visto precedentemente per le imposte dirette e l'IVA, e medesimi saranno gli effetti premiali (riduzione al 50% delle sanzioni irrogabili nel caso di accertamento con adesione). Per le imposte dirette diverse dall'IVA è frequente che gli atti di accertamento possano coinvolgere più soggetti solidalmente coobbligati. In tal caso l'avvenuta **definizione da parte di uno dei coobbligati** determina il **venir meno della pretesa tributaria** anche in capo agli altri soggetti.

### Modifiche apportate all'istituto dell'acquiescenza

Per effetto dell'introduzione del nuovo istituto della definizione mediante adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio, l'art. 27 D.L. n. 185 del 29 novembre 2008 ha apportato modifiche anche al contenuto dell'art. 15 D.Lgs. n. 218 del 19 giugno 1997.

Nel caso in cui, infatti:

- l'avviso di accertamento non faccia seguito ad alcun processo verbale di constatazione definibile ai sensi dell'art. 5-bis D.Lgs. n. 218/1997;
- l'avviso di accertamento non sia stato preceduto da un invito al contraddittorio definibile mediante integrale adesione ai sensi dell'art. 5 D.Lgs. n. 218/1997;

l'acquiescenza integrale ai contenuti dell'avviso di accertamento (mediante pagamento del dovuto entro i termini per l'impugnazione) comporta la riduzione delle sanzioni irrogabili alla misura di un ottavo del minimo.



# LA DEDUCIBILITÀ DEI COSTI CONNESSI AI RIMBORSI CHILOMETRICI DEGLI AMMINISTRATORI

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 10 del 9 marzo 2009  
A cura di Valerio Artina e Donatella Cerone  
Studio Artina in Bergamo

## L'ADEMPIMENTO

### ► Rimborsi chilometrici

Gli autoveicoli aziendali sono stati nel corso degli anni oggetto di numerose disposizioni di legge volte a porre limiti sempre più rigorosi alla deduzione dei relativi costi da parte delle imprese. Le società, oltre ad utilizzare i propri veicoli, possono anche autorizzare i dipendenti, i collaboratori o gli amministratori ad utilizzare la loro auto privata riconoscendo loro un rimborso chilometrico. Talvolta, infatti, è più conveniente dal un punto di vista fiscale autorizzare il dipendente ad utilizzare l'auto propria piuttosto che acquistare un'auto aziendale

Per rimborsi chilometrici si intendono i rimborsi a cui ha diritto il lavoratore qualora effettui trasferte per conto dell'azienda con auto propria.

Il rimborso chilometrico rientra nella categoria di risarcimenti che vengono definiti "**Indennità di trasferta**". Per **trasferta** si intende la "permanenza temporanea in un luogo diverso da quello di svolgimento dell'attività" (cfr. Cass. Sent. 19 ottobre 1983, n. 6144).

La trasferta è tale sia se effettuata all'esterno del territorio comunale in cui viene normalmente esercitata l'attività lavorativa, sia se effettuata all'interno dello stesso, purché in luogo diverso da quello di normale svolgimento dell'attività da parte del dipendente (collaboratore o amministratore). Il legislatore tributario distingue in 2 tipologie di trasferte:

1. trasferte effettuate all'**interno** del **territorio comunale**;
2. trasferte **fuori** dal **territorio comunale**.

La deducibilità dei costi relativi alla trasferta è legata al fatto che la trasferta rientri in una o nell'altra categoria, distinzione che, come vedremo in seguito, vale anche per i rimborsi chilometrici.

Come è ormai noto, i **compensi** percepiti dagli **amministratori di società** sono considerati con decorrenza dalle somme o valori corrisposti a partire dal 1° gennaio 2001, **redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente** (cfr. art. 50,

comma 1, lett. c-bis del D.P.R. n. 917/1986, inserita dall'art. 34 della legge 21 novembre 2000 n. 342).

È importante però considerare, in relazione a quanto esposto in precedenza relativamente alla categoria delle trasferte, che per gli amministratori, in virtù delle caratteristiche peculiari della prestazione svolta, può presentarsi il caso in cui la **sede di lavoro non sia prevista contrattualmente**. Secondo l'Agenzia delle Entrate (Circolare 26 gennaio 2001, n. 7/E) la sede di lavoro, se non è prevista contrattualmente, corrisponde a quella del **domicilio fiscale del collaboratore**, in questo caso dell'amministratore.

Il rimborso del viaggio effettuato dall'amministratore tramite la propria auto è necessario che sia determinato tenendo conto: della percorrenza, del tipo di automezzo usato e del costo chilometrico ricostruito secondo il particolare tipo di autovettura impiegata, coerentemente con lo svolgimento di un'attività lavorativa fuori sede in una certa data e in un certo luogo.

La normativa in vigore, che stabilisce l'entità del rimborso chilometrico deducibile, è quella costituita dalle tabelle dell'Automobile Club Italia (ACI). Sul sito [www.aci.it](http://www.aci.it), nella sezione online/alla voce costi chilometrici, è possibile consultare le tabelle con gli importi aggiornati per periodi ed è possibile effettuare il calcolo dei limiti di deducibilità dei suddetti costi chilometrici.

## Trattamento fiscale in capo all'azienda

Le **indennità chilometriche** riconosciute ai dipendenti/collaboratori/amministratori della società sono **deducibili ai soli fini IRES**, nei limiti previsti dall'art. 95, comma 3, D.P.R. n. 917/1986, solo se risultano verificate le seguenti **condizioni**:

- trasferte effettuate dai dipendenti e dai collaboratori (amministratori) fuori dal comune della sede di lavoro indicata nel contratto o nella lettera di assunzione, ovvero trasferte effettuate fuori dal comune di domicilio fiscale degli stessi qualora, in base alle caratteristiche peculiari della

prestazione svolta, non sia possibile determinare contrattualmente la sede di lavoro, né identificare tale sede con quella della società. In tale ipotesi, al fine di individuare la sede di lavoro, occorre fare riferimento al domicilio fiscale del collaboratore/amministratore. Questo criterio, come chiarito dalla Circolare ministeriale 26 gennaio 2001, n. 7/E, può essere utilizzato, ad esempio, per gli amministratori di società o enti sempre che dall'atto di nomina non risulti diversamente;

- autorizzazione della società ad avvalersi del mezzo proprio.

Se si verificano queste due condizioni, dunque, la **spesa deducibile** è limitata, secondo il richiamato art. 95, D.P.R. n. 917/1986, al costo di percorrenza relativo ad autoveicoli a benzina di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ossia di potenza non superiore a 20 cavalli fiscali se con motore diesel, e l'eventuale eccedenza è ineducibile.

La **spesa rimborsata** è deducibile dal reddito fiscale come costo sino ad un importo corrispondente ai chilometri rimborsati (percorsi) moltiplicati per il costo chilometrico di percorrenza di una autovettura similare per modello o per marca e per alimentazione, a quella utilizzata dall'amministratore (in mancanza della possibilità di operare questo riferimento, nulla dicendo la norma al riguardo, si potrebbe anche assumere l'autovettura con alimentazione a benzina di 17 cavalli fiscali dal costo chilometrico più alto).

**Limiti di deducibilità per rimborso spettante all'amministratore**  
**Autovettura con cavalli fiscali < 17 (o 20) =** rimborso interamente deducibile  
**Autovettura con cavalli fiscali > 17 (o 20) =** rimborso deducibile pari a quello calcolato utilizzando un'autovettura con 17 (o 20) cavalli fiscali

### Autorizzazione

Ai fini fiscali, non è indispensabile, comunque, che la società provveda al rilascio di un'espressa autorizzazione scritta che contenga tutti i dati relativi alla percorrenza e al tipo di autovettura ammessa per il viaggio. Infatti, la circolare 23 dicembre 1997, n. 326/E del Ministero delle Finanze (applicabile per analogia) ha precisato che "al fine di consentire l'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente dell'indennità chilometrica non è necessario che il datore di lavoro provveda al rilascio di una espressa autorizzazione scritta che contenga tutti i dati relativi alla percorrenza e al tipo di autovettura ammessa per il viaggio". Alla luce del chiarimento dato dall'Agenzia delle Entrate risulta che la **trasferta** deve essere **autorizzata dalla società** ma per questa autorizzazione **non è necessario un atto scritto**.

Nella Tavola n. 1 si propone un esempio di lettera di incarico per trasferte.

### Tavola n. 1 - Esempio di lettera di incarico per trasferte

**LETTERA DI INCARICO PER TRASFERTE**

Si incarica il sig. \_\_\_\_\_ nella sua qualità di Amministratore/Collaboratore  
 A svolgere per nostro conto il seguente incarico:  
 Oggetto: \_\_\_\_\_  
 Periodo dal al \_\_\_\_\_ Itinerario previsto \_\_\_\_\_  
 A tal proposito verranno riconosciuti, per le trasferte effettuate fuori dal comune sede di lavoro, a titolo di indennità, i seguenti rimborsi:

	Rimborsi (barrare la casella che interessa)
<input checked="" type="checkbox"/>	Rimborso chilometrico (in base alle tariffe ACI)
<input type="checkbox"/>	Indennità forfetaria di trasferta
<input type="checkbox"/>	Indennità forfetaria di trasferta + vitto "o" alloggio
<input type="checkbox"/>	Rimborso analitico di ogni spesa documentata
<input type="checkbox"/>	Rimborso analitico di ogni spesa documentata + spese non documentate

\_\_\_\_\_ il \_\_\_\_\_

TIMBRO E FIRMA

**RIMBORSI CHILOMETRICI**  
 Si autorizza il collaboratore/Amministratore  
 sig. \_\_\_\_\_ ad utilizzare il proprio automezzo per effettuare percorsi necessari a svolgere l'incarico descritto.  
 L'importo del rimborso chilometrico viene determinato conformemente alle Tabelle ACI per una percorrenza annua di Km \_\_\_\_\_ e, quindi pari ad euro \_\_\_\_\_ per ogni chilometro percorso  
 \_\_\_\_\_ il \_\_\_\_\_

TIMBRO E FIRMA

## Trattamento fiscale in capo al dipendente/amministratore

Con particolare riferimento ai rimborsi chilometrici, nella Risoluzione del 16 luglio 2002, n. 232/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i rimborsi chilometrici per trasferte nel territorio comunale "concorrono alla formazione della base imponibile IRPEF ai sensi dell'art. 51 comma 5 ultimo periodo del T.U.I.R.". Quindi, i rimborsi chilometrici **non sono esclusi da IRPEF** qualora ci si trovi a muoversi all'interno del comune ove si trova l'azienda (tranne le spese documentabili come, ad esempio, i biglietti dei mezzi pubblici o la ricevuta del taxi).

I rimborsi chilometrici, fermo restando che devono essere relativi a trasferte fuori dal comune di residenza del dipendente/collaboratore/amministratore e che devono essere supportati da adeguati documenti giustificativi, non concorrono alla formazione del reddito e quindi non sono tassati in capo al dipendente/collaboratore/amministratore.

Quindi, stando a quanto stabilito dal quinto comma, art 51, del T.U.I.R., i **rimborsi** per spese di trasporto adeguatamente documentate **non concorrono alla determinazione del reddito tassabile** in capo al **dipendente**.

Il rimborso chilometrico, pari alle spese di viaggio e trasporto, non presenta mai **natura** retributiva, ma semplicemente **compensativa**; di conseguenza, non vi sarà alcuna tassazione in capo al lavoratore, a condizione che il reale importo corrisposto a titolo di rimborso sia adeguatamente comprovato da idonea documentazione e non superi le somme massime indicate nelle tabelle ACI con riferimento al tipo di veicolo utilizzato.

## Documentazione necessaria

Il Ministero delle Finanze nella già citata circolare n. 326/E/97 sostiene che "in sede di liquidazione, l'ammontare dell'indennità è determinato avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal dipendente e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autoveettura. Detti elementi dovranno risultare dalla documentazione interna conservata dal datore di lavoro".

Pertanto possiamo sostenere che tra i documenti contabili della società dovrà risultare con cadenza mensile, bimensile, semestrale o annuale (a seconda del numero di trasferte) un **prospetto riassuntivo delle trasferte** effettuate da dipendenti/collaboratori /amministratori. È importante ai fini del rimborso chilometrico redigere un'accurata **tabella degli spostamenti**, annotando il carburante consumato e le spese accessorie (eventuale manutenzione ordinaria all'automobile, pedaggi delle autostrade e via dicendo).

Nella documentazione da redigere al fine di ottenere il rimborso è necessario indicare:

- data della trasferta;
- percorso effettuato;
- società per la quale si effettua la trasferta;
- chilometri percorsi;
- enti o persone visitate per conto della società.

Detti elementi dovranno risultare dalla documentazione interna della società che eroga il rimborso (da conservare ai sensi dell'art. 2220 del codice civile e dell'art. 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

Nella Tavola n. 2 si propone un esempio di richiesta di rimborso per spese di trasferta.

### Tavola n. 2 - Esempio di richiesta di rimborso per spese di trasferta

RICHIESTA DI RIMBORSO PER SPESE DI TRASFERTA DISTINTA DELLE SPESE				
DITTA		COLLABORATOR/AMMINISTRATORE		
Il sottoscritto Collaboratore/Amministratore _____ in relazione all'incarico ricevuto in data _____ chiedo il rimborso delle spese come da prospetto:				
Data	Descrizione	V.Unitario	Km/giorni	Importo
01/01/2008	Bergamo - Bologna in.km	€ 0,43	310	€ 133,30
<b>TOTALE RIMBORSI</b>				<b>€ 133,30</b>
Auto utilizzata _____				
Propria: SI <input type="checkbox"/> – NO <input type="checkbox"/> Tipo: B <input type="checkbox"/> – D <input type="checkbox"/> Cvf: _____ Targa _____				
Sotto la mia personale responsabilità attesto che le spese sostenute qui documentate ed i chilometri percorsi corrispondono effettivamente alla realtà.				
Data _____			Firma: _____	

## Costo chilometrico

In mancanza di precisazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate, nella prassi aziendale il costo chilometrico viene di solito determinato sulla base di tabelle che si fondano su dati stabiliti da associazioni automobilistiche. Le tariffe vengono diversificate in base alla percorrenza media annuale.

Le **tabelle ACI** riportano sei differenti costi chilometrici in corrispondenza di medie di percorrenza annue che variano di 5 mila in 5 mila chilometri per le autovetture a benzina e di 10 mila in 10 mila (escluse le prime tre fasce di 10.000, 15.000 e 20.000 km), per le autovetture a gasolio.

In particolare, l'ACI predispone periodicamente tabelle riportanti i costi chilometrici riferiti ai principali tipi di autovetture.

I rimborsi calcolati mediante le tabelle ACI prevedono un rimborso per chilometro inferiore all'aumentare dei chilometri percorsi, perché i costi fissi hanno un'incidenza minore via via che aumentano i chilometri percorsi: è importante notare che il chilometraggio che viene considerato per il computo di tale rimborso è quello complessivo dell'auto, sia per uso privato sia aziendale.

### Voci di costo comprese nella tariffa elaborata dall'ACI

- Quota ammortamento capitale, calcolata sulla "vita tecnica massima del veicolo" in km e comprendente il prezzo all'acquisto e le spese di "messa su strada", al netto del "valore residuo" considerato pari al 20% del prezzo di acquisto;
- quota interessi sul capitale investito;
- assicurazione RCA;
- tassa di possesso;
- carburante, secondo i consumi di omologazione del singolo veicolo, mediando tra le varie metodologie di misura e "peggiorando" i consumi del 10% per tenere conto del degrado di prestazioni;
- pneumatici (prezzo medio di mercato della tipologia indicata dal costruttore del veicolo);
- riparazioni e manutenzioni, secondo una tabella di operazioni standard realistiche il cui costo è valutato sulla base dei prezzi di mercato di ricambi e manodopera.

La percorrenza effettuata risulta dal chilometraggio della trasferta.

Se l'amministratore viene rimborsato analiticamente per una trasferta di lavoro nella quale ha impiegato, debitamente autorizzato, la propria autovettura con alimentazione a benzina di 23 cavalli fiscali, il **rimborso chilometrico** effettuato dalla società sulla base dei costi chilometrici di percorrenza stabiliti annualmente dall'ACI non costituisce comunque reddito per l'amministratore, mentre per la società la spesa rimborsata è deducibile dal reddito fiscale come costo sino ad un importo corrispondente ai chilometri rimborsati (percorsi) moltiplicati per il costo chilometrico di percorrenza di una autovettura simile per modello o per marca e per alimentazione a quella utilizzata dall'amministratore (in mancanza della possibilità di operare questo riferimento, nulla dicendo la norma al riguardo, si potrebbe anche assumere l'autovettura con alimentazione a benzina di 17 cavalli fiscali dal costo chilometrico più alto).

Si consideri l'esempio di seguito riportato.

### Esempio

Un amministratore utilizza per una trasferta di:

- Km 890,
- una Ford Fiesta di sua proprietà,
- a benzina,
- dotata di un numero di cavalli fiscali inferiore a 17.

### Deducibilità

Il rimborso chilometrico spettante all'amministratore è interamente deducibile.

### Calcolo rimborso chilometrico Tariffe ACI febbraio 2009

L'amministratore ritiene che per il 2009 la totalità dei chilometri percorsi sarà pari a circa 50.000, pertanto il costo chilometrico calcolato è pari a: 0.278503 €/Km.

Il rimborso chilometrico spettante all'amministratore, interamente deducibile dal reddito di impresa, è pari a:  $0.278503 \times 890 = 247,87$  euro.

# “MILLEPROROGHE”: DUE MESI IN PIÙ PER PRESENTARE IL MOD. UNICO

Tratto dalla rivista IPSOA “Pratica Fiscale e Professionale” n. 11 del 16 marzo 2009  
A cura di Antonio Mastroberti

È stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale (G.U. 28 febbraio 2009, n. 49, Suppl. Ord. n. 28) la legge 27 febbraio 2009, n. 14, di conversione del D.L. 30 dicembre 2008, n. 207.

V'è da sperare che il **nuovo slittamento** delle scadenze utili per la presentazione delle **dichiarazioni fiscali** disegni un calendario di scadenze a cui occorrerà mettere mano negli anni a venire solo in caso di termini che cadono di domenica o in un giorno festivo. Questo vero e proprio “balletto” delle scadenze è iniziato nel momento in cui si è deciso di anticipare dalla fase autunnale a quella estiva dell'anno successivo a quello di riferimento il tradizionale adempimento procedurale che mette a nudo la capacità contributiva del dichiarante, soluzione che è stata attuata con la Manovra estiva del 2006 (D.L. n. 223/2006), ma che ha incontrato più di qualche difficoltà di ordine pratico al momento di essere messa sulla carta. Ne sono derivati, essenzialmente, ripetuti slittamenti in avanti delle citate scadenze, messi nero su bianco di anno in anno sotto la pressione degli operatori del settore, per i quali con la chiusura dei bilanci si apriva un vero e proprio trimestre di fuoco, fatto di versamenti (questi ultimi invece fermi alla data del 16 giugno), perfezionamento di obblighi dichiarativi, comunicazioni, ed in qualche caso di attese ed adempimenti connessi all'esito della procedura di interpello.

Questa volta, invece, l'innesto legislativo è a regime, essendo stata (nuovamente) modificata la normativa recata dal D.P.R. n. 322 del 1998, con i seguenti riflessi di natura pratica:

- il termine per la **presentazione in via telematica** della **dichiarazione dei redditi** e della **dichiarazione IVA** passa dal 31 luglio al **30 settembre**, nel caso dei “solari”;
- analoghe considerazioni valgono per il **Mod. UNICO**, che peraltro attualmente abbraccia solo le due dichiarazioni fiscali sopra menzionate;
- in forza di quanto previsto dal D.M. 11 settembre 2008, analoghe considerazioni valgono per la **dichiarazione autonoma IRAP**;
- il termine per la presentazione del **Mod. 770/semplificato** è stato allineato con la scadenza prevista per il 770/ordinario, per

cui in entrambi i casi rileva adesso la scadenza del **31 luglio 2009**.

Come si è già segnalato, le novità in esame fanno il paio con un'altra innovazione di peso concernente l'adempimento dichiarativo di quest'anno, vale a dire la **separazione della dichiarazione IRAP dal Mod. UNICO 2009**, che peraltro non incide sulle scadenze in quanto i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi e di quella IRAP rimangono comunque allineati.

**Rimane ferma** invece la scadenza in essere per coloro che presentano la **dichiarazione ad un ufficio postale**, ambito che per effetto delle modifiche apportate da ultimo con la legge Finanziaria per il 2008 è stato ulteriormente circoscritto, e per il quale rileva il termine del **30 giugno 2009**.

## UNICO 2009: soggetti IRES

Per effetto delle novità introdotte sul fronte IRAP con la legge Finanziaria per il 2008 (si veda oltre), quest'anno nel Mod. UNICO SC trovano spazio, nel caso di soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, solo la dichiarazione dei redditi e quella rilevante ai fini IVA. In particolare, al riguardo l'art. 42, comma 7-ter, del D.L. 30 dicembre 2008, n. 207 (cd. “Milleproroghe”, di seguito D.L. n. 207/2008), come convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14, modifica quanto previsto dall'art. 2, comma 2, del D.P.R. n. 322/1998, prevedendo che, a partire dal 2009 la **dichiarazione dei redditi** (ad esempio UNICO 2009-SC) deve essere presentata **in via telematica** entro l'ultimo giorno del **nono mese** (era il settimo) successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. In pratica, per un “solare” si tratta della scadenza del 30 settembre 2009 (già 31 luglio). Tali considerazioni valgono anche per gli enti non commerciali (UNICO 2009-ENC), nonché per la società o ente consolidante, tenuta a presentare il Mod. CNM 2009 entro la scadenza del 30 settembre 2009.

Analogamente, il predetto regolamento è stato modificato anche all'art. 8, in relazione al versante **IVA** (si veda oltre), per cui il frontespizio di UNICO 2009 reca esclusivamente queste due opzioni. Si veda la Tavola n. 1.

Per quanto riguarda, in particolare, il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi da

parte dei soggetti che presentano un **esercizio non coincidente con l'anno solare**, se ad esempio si prende in considerazione un soggetto che presenta un periodo d'imposta 1° luglio 2008 - 30 giugno 2009, per effetto delle novità

in esame il Mod. UNICO 2009-SC deve essere presentato, sempre in via telematica, entro la scadenza del 31 marzo 2009 (e non più 31 gennaio 2009).

### Tavola n. 1 - Frontespizio del Mod. UNICO 2009-SC

TIPO DI DICHIARAZIONE	Redditi	Iva	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Parametri	Indicatori	Adizionale IRPEF	Consolidato Trasparenza	Trust	Cometiva nei termini	Dichiarazione integrativa a lavoro	Dichiarazione integrativa	Eventi eccezionali

### UNICO 2009: soggetti IRPEF

Anche in questo caso il termine utile per la presentazione della dichiarazione in via telematica è stato portato in avanti di due mesi, per cui rileva adesso la scadenza del 30 settembre 2009 (in luogo del 31 luglio), e ciò sia ai fini della presentazione della dichiarazione dei redditi, di quella relativa all'IVA ed alla dichiarazione autonoma IRAP (si veda oltre), che per quanto concerne il Mod. UNICO 2009-PF.

La dichiarazione può dunque essere presentata:

- in alcune ipotesi, molto ben circoscritte, per il tramite di un **ufficio postale**, tra il **2 maggio** ed il **30 giugno 2009**;
- in via **telematica**, entro il **30 settembre 2009**.

Va ricordato che, al riguardo, per effetto di quanto previsto dall'art. 1, comma 218, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge Finanziaria per il 2008), erano già emerse alcune rilevanti novità:

- le **persone fisiche nonché le società o le associazioni** di cui all'art. 6 del T.U.I.R. presentano all'Agenzia delle Entrate le dichiarazioni in materia di imposta sui redditi e di IRAP esclusivamente in via **telematica**, e dunque, in base alle **ulteriori modifiche in esame**, entro il **30 settembre** dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta secondo le modalità stabilite dal regolamento di cui al D.P.R. n. 322/1998; per le **società di persone**, in particolare, l'obbligo della presentazione telematica si applica per tutti i modelli di dichiarazione (redditi, IVA, IRAP, sostituti d'imposta) che i predetti soggetti sono tenuti a presentare, sia in forma unificata che disgiunta;
- sono **esonerati** dall'obbligo di invio telematico i contribuenti che non hanno la possibilità di utilizzare il Mod. 730 perchè privi di datore di lavoro o non titolari di pensione, o coloro che pur potendo presentare il Mod. 730 devono dichiarare alcuni redditi o comunicare dati utilizzando i relativi quadri del modello UNICO (RM, RT, RW, AC), coloro che devono presentare la dichiarazione per conto di contribuenti deceduti o che infine sono privi di un sostituto d'imposta al momento della

presentazione della dichiarazione perché il rapporto di lavoro è cessato;

- le **persone fisiche non titolari di redditi d'impresa** o di lavoro autonomo possono presentare la dichiarazione dei redditi all'Agenzia delle Entrate mediante **spedizione** effettuata dall'**estero**, entro il termine del **30 settembre**, tramite raccomandata o altro mezzo equivalente dal quale risulti con certezza la data di spedizione ovvero avvalendosi del servizio telematico.

Va ricordato che, con l'art. 37, comma 10, lett. c), del D.L. n. 223/2006, era stato a suo tempo già modificato il comma 2, art. 3, del D.P.R. n. 322/1998, prevedendo che le dichiarazioni, compresa quella unificata, andavano presentate in via **telematica** all'Agenzia delle Entrate dai soggetti **tenuti**: alla presentazione della dichiarazione **IVA**; dai soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione dei **sostituti** di imposta; dai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b), del T.U.I.R.; dai soggetti tenuti alla presentazione del modello per la comunicazione dei dati relativi alla applicazione degli studi di settore e dei **parametri**. Attualmente tale norma è stata integrata, prevedendo che il contribuente sia tenuto a presentare la dichiarazione autonoma IRAP (art. 42, comma 7-ter, lett. d, del D.L. n. 207/2008).

In definitiva, anche per i **contribuenti IRPEF** la regola è rappresentata dall'invio della dichiarazione entro la scadenza del **30 settembre 2009**, in modalità telematica, e dalle istruzioni al Mod. 730/2009 si evince che se, pur potendo presentare il Mod. 730, il contribuente sceglie di utilizzare il Mod. UNICO 2009 PF, emerge l'obbligo di presentare quest'ultima dichiarazione esclusivamente in via **telematica**.

Va sottolineato che per le società o le associazioni di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 600/1973 (UNICO 2009-SP) risulta utilizzabile esclusivamente il canale telematico e rileva pertanto la scadenza del **30 settembre 2009**.

Nei casi in cui è possibile presentare la dichiarazione con il canale "**cartaceo**" è fatta comunque salva la possibilità di avvalersi del **più ampio termine** previsto per la presentazione in

via telematica della dichiarazione (30 settembre 2009).

Va ricordato, infine, che le dichiarazioni presentate tramite un ufficio postale da parte dei contribuenti obbligati alla presentazione in via telematica sono da ritenersi non redatte in conformità al modello approvato e, conseguentemente, si rende applicabile la **sanzione da 258 a 2.065 euro** ai sensi dell'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997

## Dichiarazione IVA

In aderenza al complesso delle modifiche apportate al D.P.R. n. 322/1998, anche i termini di presentazione della dichiarazione IVA di cui all'art. 8 del D.P.R. n. 322/1998 risultano modificati, in particolare, posticipando il termine di presentazione al **30 settembre** (la scadenza era fissata al 31 luglio), rimanendo peraltro fermo che la stessa va presentata **esclusivamente** in via **telematica**.

Va ricordato che, per la presentazione della dichiarazione IVA, la situazione può variare a seconda che il contribuente sia tenuto alla presentazione **in via autonoma** oppure risulti tenuto ad includere la dichiarazione IVA nella **dichiarazione unificata**. In particolare, la dichiarazione IVA 2009 può essere presentata, esclusivamente in **via telematica**:

- nel periodo compreso tra il **1° febbraio** e il **30 settembre 2009** nel caso in cui il contribuente sia tenuto alla presentazione **in via autonoma**;
- entro il **30 settembre 2009** nel caso in cui il contribuente sia tenuto a comprendere la dichiarazione IVA nella **dichiarazione unificata**.

Ne consegue che ai fini in esame una certa rilevanza viene assunta dalla casistica in cui la dichiarazione IVA non può essere inclusa nella dichiarazione unificata (presentazione “in via autonoma”); potrebbe trattarsi, ad esempio, delle società di capitali e degli enti soggetti ad IRES con periodo d'imposta **non coincidente** con l'anno solare nonché dei soggetti, diversi dalle persone fisiche, con periodo d'imposta chiuso in data anteriore al 31 dicembre 2008, ma anche degli enti e delle società che si sono avvalsi della procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo (art. 73, ultimo comma, del D.P.R. n. 633/1972), o dei particolari soggetti (ad es., i venditori “porta a porta”), che non sono tenuti alla presentazione della dichiarazione unificata, in quanto titolari di redditi per i quali non sussiste l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'IRAP.

## Dichiarazione IRAP

Quest'anno debutta la **dichiarazione autonoma IRAP**, i cui termini seguono quelli previsti per la dichiarazione dei redditi. Con l'art. 1, comma 52, della legge Finanziaria per il 2008,

è stato infatti previsto che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, la **dichiarazione IRAP** non può essere più inclusa in quella unificata e va presentata direttamente alla Regione o alla Provincia autonoma territorialmente competente. Le disposizioni attuative con le quali stabilire i nuovi **termini** e le **modalità** di presentazione della dichiarazione IRAP e le opportune disposizioni di coordinamento sono state emanate con il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze dell'11 settembre 2008. Il predetto decreto ha previsto che:

- la dichiarazione va presentata esclusivamente in via **telematica**, e che **valgono le consuete scadenze** recate dal regolamento di cui al D.P.R. n. 322/1998; in tal senso con il provvedimento in esame è stato coordinato anche il disposto di cui all'art. 3, comma 2, del D.P.R. n. 322/1998;
- l'invio delle **dichiarazioni alle Regioni ed alle Province** autonome avviene **tramite l'Agenzia delle Entrate**, che vi provvede in modo contestuale alla ricezione.

In particolare, la dichiarazione va presentata **esclusivamente in via telematica** (cfr. paragrafo su soggetti IRPEF), rispettando i seguenti termini:

- per le **persone fisiche, le società semplici, le società in nome collettivo ed in accomandita semplice, nonché per le società ed associazioni ad esse equiparate** ai sensi dell'art. 5 del T.U.I.R., entro il **30 settembre** dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta;
- per i **soggetti IRES**, nonché per le amministrazioni pubbliche di cui alla lett. e-bis) dell'art. 3 del D.Lgs. n. 446, il termine è fissato nell'ultimo giorno del **nono mese** successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

Anche in questo caso, ai fini dell'adempimento della presentazione, non assume rilevanza la data di approvazione del bilancio o del rendiconto, ma solo la data di **chiusura del periodo d'imposta**.

### Esempio

Una società per azioni con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare presenta la dichiarazione per via telematica, direttamente o tramite intermediario abilitato o società del gruppo, entro il 30 settembre 2009, mentre una società con periodo d'imposta 1° luglio 2008 – 30 giugno 2009, presenta la dichiarazione IRAP 2009 per via telematica entro il 31 marzo 2010.

Dalle istruzioni alla dichiarazione IRAP/2009 si evince infine che la stessa va **presentata anche dai soggetti in liquidazione volontaria**, e, nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa, l'obbligo dichiarativo sussiste solo se vi è esercizio

provvisorio: in tale ipotesi, l'imposta è determinata secondo le stesse regole applicabili in via ordinaria e il curatore ovvero il commissario liquidatore sono tenuti a presentare la dichiarazione IRAP in relazione ai singoli periodi d'imposta, compresi nell'ambito della procedura, autonomamente considerati.

### Allineamento delle scadenze per il Mod. 770

La dichiarazione Mod. 770/2009 ordinario deve essere presentata **esclusivamente per via telematica**, direttamente o tramite un intermediario, entro il **31 luglio 2009**. Con le recenti modifiche apportate dalla lett. e), comma 7-ter, art. 42, del D.L. n. 207/2008 (convertito dalla legge n. 14/2009), all'art. 4, comma 3-bis, del D.P.R. n. 322/1998, tale scadenza assume rilievo, a partire da quest'anno, anche per il Mod. **770/2009 semplificato**, che va presentato in via telematica.

Pertanto, a prescindere dalle istruzioni fornite a corredo dei modelli dichiarativi (diffuse prima della predetta novella legislativa), può essere riposta nel cassetto la scadenza del 31 marzo ed il sostituto d'imposta farà bene ad appuntarsi in agenda la nuova scadenza del **31 luglio 2009** in relazione ai compensi erogati nel corso del 2008.

### Casi particolari

Con l'art. 42, comma 7-ter, lett. f), del D.L. n. 207/2008 (convertito dalla legge n. 14/2009), si è provveduto a posticipare, in misura speculare con il nuovo calendario delle scadenze in esame, anche i termini di presentazione delle dichiarazioni per i casi di **liquidazione di società** o enti soggetti all'IRES, di società o associazioni di cui all'art. 5 del T.U.I.R., nonché delle imprese individuali. La **nuova versione dell'art. 5, D.P.R. n. 322/1998** stabilisce che il liquidatore o, in mancanza, il rappresentante legale, presenti, secondo le disposizioni di cui all'art. 3, la dichiarazione relativa al periodo

compreso **tra l'inizio** del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione **esclusivamente in via telematica** entro l'ultimo giorno del nono (già settimo) mese successivo alla data di deliberazione di messa in liquidazione. Analogamente, per la dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione, rileva adesso il **nono mese successivo** alla chiusura della liquidazione.

In caso di **fallimento** o di liquidazione coatta amministrativa la dichiarazione va presentata (anche per le imprese individuali), dal curatore o dal commissario liquidatore, in via telematica, avvalendosi del servizio telematico Entratel, direttamente o tramite i soggetti incaricati, entro l'ultimo giorno del **nono** (già settimo) **mese successivo** a quello, rispettivamente, della nomina del curatore e del commissario liquidatore, e della chiusura del fallimento e della liquidazione.

Infine, sono stati coordinati anche i termini applicabili per la presentazione della dichiarazione dei redditi nel 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 (art. 5-bis del D.P.R. n. 322/1998). Analoghe considerazioni valgono per l'ipotesi della fusione o della scissione. Ad esempio, in base al nuovo comma terzo, art. 5-bis del D.P.R. n. 322/1998, la dichiarazione relativa alla frazione d'anno intercorrente tra l'inizio del periodo d'imposta e la data da cui decorrono gli effetti della fusione deve essere presentata entro il **nono mese successivo** a tale data in via telematica.

### Quadro di sintesi

Nella Tavola n. 2 sono riportate le principali scadenze collegate alla presentazione delle dichiarazioni fiscali, avendo riguardo alla posizione di un soggetto con periodo di imposta **coincidente** con l'anno **solare**.

**Tavola n. 2 - Termini di presentazione delle dichiarazioni fiscali**

DICHIARAZIONE	TERMINE
Mod. 730 al sostituto	30 aprile
Mod. 730 al CAF	1° giugno (*)
UNICO PF in via telematica (**)	30 settembre
UNICO PF alla posta	30 giugno
UNICO SP - SC - ENC - Mod. CNM	30 settembre
Dichiarazione IRAP	30 settembre
Dichiarazione autonoma IVA	30 settembre
770/semplificato	31 luglio
770/ordinario	31 luglio

(\*) la scadenza slitta al 1° giugno in quanto il termine del 31 maggio cade di domenica.  
(\*\*) soggetti obbligati a presentare la dichiarazione in via telematica.

## Conclusioni

V'è da sperare che il quadro di sintesi riportato nella Tavola n. 2 rimanga cristallizzato per un consistente lasso temporale, in modo da consentire agli operatori del settore di organizzare al meglio le proprie risorse, in una fase, quella che consegue alla chiusura dei bilanci, che rimane comunque ad alto tasso di “stress da adempimento”. In tale scenario spicca, indubbiamente, l'immobilità preservata alla scadenza utile per i (sempre più circoscritti) casi in cui può essere utilizzato il canale “cartaceo”. Per quanto riguarda la dichiarazione autonoma IRAP non emergono, peraltro, particolari complicazioni, tornando utili le scadenze e le regole previste dal regolamento di cui al D.P.R. n. 322/1998, vale a dire la data del 30 settembre (per i “solari”) e la necessità di presentare la dichiarazione in via telematica.

Va ricordato che anche a quei contribuenti che non risultano tenuti alla trasmissione della dichiarazione in via telematica è comunque consentito l'utilizzo di tale modalità di invio, fruendo dei **più ampi termini** di cui all'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 (30 settembre 2009 per i “solari”), mentre le dichiarazioni presentate tramite un ufficio postale da parte dei contribuenti obbligati alla presentazione in via telematica sono considerate non redatte in conformità al modello approvato, rendendosi applicabile la sanzione da 258 a 2.065 euro.

Inoltre, è bene segnalare che, ai sensi del comma 7, art. 2, del D.P.R. n. 322/1998, sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro **90 giorni** dalla scadenza del termine, ferma restando l'applicazione delle **sanzioni amministrative** per il ritardo (ravvedimento). Per effetto del differimento in esame in linea generale il termine ultimo utile per la “tardiva” relativa ad esempio al Mod. UNICO 2009 è dunque fissato al **29 dicembre 2009**, ma in caso di ritardo superiore a novanta giorni la dichiarazione si considera **omessa** e costituisce, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in essa indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta.

Infine, va segnalato che lo slittamento al 30 settembre del termine utile per la presentazione della dichiarazione offre al contribuente che abbia riscontrato errori od omissioni nel Modello

UNICO 2008 qualche mese in più per porre riparo a tali incongruenze dichiarative, sia ove si guardi all'**integrativa da ravvedimento** (art. 13, D.Lgs. n. 472/1997) che per quanto concerne la cd. integrativa **a favore** di cui all'art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998.

Si tratta, ovviamente, di un effetto positivo che matura solo quest'anno ed è connesso alla transizione dalle vecchie alle nuove regole n materia di termini utili per la presentazione della dichiarazione, mentre alcuni riflessi positivi maturano a regime, per tutte quelle ipotesi in cui è necessario ottenere **preventivamente** il parere positivo dell'Amministrazione finanziaria.

Quasi sempre, infatti, per predisporre l'interpello è necessario “avere sotto mano” i dati di un bilancio che viene chiuso a ridosso del 30 aprile, per cui l'esigenza di attivare quanto prima la procedura di interpello, tenuto conto dei tempi di gestazione dell'istanza (da 90 a 120 gg.), può realmente mettere sotto stress il contribuente, alle prese, in certi casi, con ben tre bilanci.

Il pensiero corre, inevitabilmente, alle “fatiche” sottese alla necessità di porre in essere, nella fase che precede la compilazione della dichiarazione, il cd. **test di operatività** ed, in caso di esito negativo del test, di rivolgere le proprie attenzioni alla procedura di **interpello**.

Se si considera poi che questo istituto va utilizzato in una molteplicità di situazioni (solo per citare alcuni casi, la CFC legislation, il trattamento dei dividendi e delle plusvalenze, il bonus aggregazioni relativo alle operazioni targate 2008, e così via), non si può che salutare con favore l'ampliamento dell'arco temporale intercorrente tra il termine utile per approvare il bilancio dell'esercizio di riferimento e quello previsto per presentare la relativa dichiarazione, ferma restando che in molti casi il contribuente è tenuto a porre in essere il comportamento già in sede di versamento (a **giugno**). Da questo punto di vista non va trascurato che il recente contenimento delle sanzioni previste per il **ritardato versamento** (ravvedimento operoso), attuato con il D.L. n. 185/2008, potrebbe comunque suggerire al contribuente di versare *medio tempore* solo le imposte liquidabili a seguito di esito positivo dell'interpello.



## CONVEGNI E CORSI DI AGGIORNAMENTO

In questa rubrica vengono segnalati tutti gli incontri di aggiornamento professionale organizzati da OsraInForma e i convegni sponsorizzati da Osra e dai propri partner nei prossimi mesi.

<b>Data / Sessione</b>	<b>Località</b>	<b>Evento</b>	<b>Relatore</b>	<b>Per Informazioni</b>
18/03/2009 PM	Bologna	Bilancio e Novità fiscali	GIGLIOTTI	WKIC Emilia Tel. 053525962
19/03/2009 PM	Venaria Reale - TO	Bilancio e Novità fiscali	CIGNA	Osra Tel. 011273661
26/03/2009 AM	Biella	Bilancio e Novità fiscali	CIGNA	WKIC Novara Tel. 0331073112
09/04/2009 PM	Novara	Enti non Profit	BALLOR	WKIC Novara Tel. 0331073112
21/04/2009 PM	Avellino	Unico e ultime novità	GIGLIOTTI	Mitos Tel. 0825277101
23/04/2009 AM	Roma	Unico e ultime novità	GIGLIOTTI	Centrosistemi Tel. 0682097985 Datamate Tel. 0687148378
23/04/2009 PM	Roma	Unico e ultime novità	GIGLIOTTI	WKIC Lazio Tel. 0645428950
27/04/2009 PM	San Giusto C.se - TO	Unico e ultime novità	GIGLIOTTI	WKIC Osra Service Tel. 011273661

