

INDICE

UNICO PF 2009: detrazione del 19% per le spese sportive dei figli	1	Rivitalizzazione delle perdite pregresse	10
Premessa	1	Conclusioni	11
Centri interessati e documentazione	1	Denuncia al Comune per il negozio virtuale	13
Rigo RP16 Spese per attività sportive praticate da ragazzi	2	Forme speciali di vendite	13
Oneri di intermediazione immobiliare: detrazione del 19% anche per il 2008 in UNICO PF 2009	3	Requisiti richiesti per lo svolgimento dell'attività di vendita	14
Compensi pagati a soggetti di intermediazione immobiliare	3	Studi di settore e cause di esclusione: casi commentati e risolti	17
Il contratto preliminare: precisazioni dell'Agenzia delle Entrate	4	Codici delle cause di esclusione	17
Dal 2010, sullo "scontrino parlante" indicazione del codice alfanumerico al posto del nome del farmaco	5	Inizio «effettivo» dell'attività	17
Scontrino parlante	5	Il Caso	17
Codice alfanumerico e non nome farmaco	5	Cessazione e inizio dell'attività da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione	18
Termini di adeguamento delle Entrate e delle Farmacie	6	La modifica in corso d'anno dell'attività	19
Deduzione 10% da IRAP: istanza anche per la rivitalizzazione delle perdite	7	I contribuenti minimi	21
Rivitalizzazione delle perdite	7	Termini di presentazione e di versamento di UNICO 2009	23
Tempistica per l'utilizzo delle perdite	10		
Soggetti in regime di contabilità semplificata o professionisti	10		

UNICO PF 2009: DETRAZIONE DEL 19% PER LE SPESE SPORTIVE DEI FIGLI

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

La legge Finanziaria per l'anno 2007 (art. 1, comma 319) ha introdotto la possibilità di fruire della **detrazione del 19% del costo sostenuto per l'iscrizione annuale e per l'abbonamento dei minori (di età compresa tra i 5 ed i 18 anni) ad attività sportive dilettantistiche** organizzate da associazioni sportive, palestre, piscine ed altre strutture ed impianti sportivi. La detrazione, confermata **anche per il 2009**, è riconosciuta **per un massimo di 210 €**.

Premessa

Dal 2007 è possibile fruire di una detrazione d'imposta per le spese sostenute per l'iscrizione annuale e l'abbonamento da parte dei figli ad associazioni sportive, palestre, piscine ed altre strutture ed impianti sportivi destinati alla pratica sportiva dilettantistica.

La detrazione è ammessa nella percentuale del 19%, calcolabile su **un importo non superiore a 210 euro** e riguarda le spese di iscrizione ed abbonamento sostenute per i ragazzi di **età compresa tra i 5 ed i 18 anni**.

Osserva

Con riferimento ai soggetti che nel corso del 2008 hanno compiuto i 5 o i 18 anni di età, la detrazione stessa viene garantita **per l'intero periodo d'imposta di compimento delle suddette età**, indipendentemente dal fatto che le spese siano state sostenute:

- **prima** dell'effettivo compimento dei 5 anni di età;
- **dopo** l'effettivo compimento dei 18 anni di età

La possibilità di fruire della detrazione del 19% delle spese sopra descritte è stata riconosciuta anche per il 2009. A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate, dopo tre anni di operatività della norma, ha ritenuto opportuno dare dei chiarimenti (risoluzione n. 50/E del 25 febbraio 2009) sulle modalità di calcolo del beneficio precisando che:

- l'agevolazione, applicabile fino a un tetto massimo di spesa pari a 210 euro, è prevista per ciascun figlio e non per ciascun genitore.

Il limite agevolabile, specifica la risoluzione, rimane tale anche se la spesa è sostenuta da entrambi i genitori. La detrazione può, quindi, spettare ai due coniugi in relazione a quanto pagato da ciascuno di essi, ma comunque su un importo complessivo di 210 euro, quindi circa € 40,00.

Centri interessati e documentazione

Le strutture a cui si iscrivono i ragazzi per le attività sportive devono avere determinate caratteristiche e la spesa deve essere certificata secondo le modalità previste dal decreto interministeriale 28 marzo 2007 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 106 del 9 maggio 2009).

Ai sensi di tale decreto, in particolare:

- **possono garantire l'accesso all'agevolazione fiscale** le organizzazioni sportive costituite nella forma di:
 - a) associazioni e società sportive dilettantistiche in possesso dei requisiti statutari di cui all'articolo 90, commi 17 e seguenti della legge 27.12.2002, n. 289;
 - b) gestori di impianti, comunque organizzati, destinati all'esercizio della pratica sportiva non professionale, agonistica e non agonistica, ivi compresi gli impianti polisportivi, diversi da quelli di cui alla lettera a), che siano essi pubblici o privati, anche organizzati in forma di impresa, individuale o societaria.
- **non possono garantire l'accesso all'agevolazione fiscale**, invece:
 - le associazioni che non rientrano nella definizione di "sportiva dilettantistica" perché, ad esempio, non hanno ottenuto il riconoscimento del Coni o delle rispettive Federazioni sportive nazionali o enti di promozione sportiva;
 - le società che praticano sport professionistico;
 - le associazioni non sportive, ad esempio, associazioni culturali che organizzano corsi di attività motoria non in palestra.

ONERI DI INTERMEDIAZIONE IMMOBILIARE: DETRAZIONE DEL 19% ANCHE PER IL 2008 IN UNICO PF 2009

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

Anche per il periodo d'imposta 2008 le **spese** sostenute per il pagamento dei compensi, comunque denominati, ai soggetti di **intermediazione immobiliare** per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale, **beneficiano della detrazione Irpef del 19%**. Il **limite massimo detraibile** è pari ad **Euro 1.000,00**.

Compensi pagati a soggetti di intermediazione immobiliare

A decorrere dal 1° gennaio 2007, in base a quanto stabilito dall'**art. 15, comma 1, lett. b-bis), del T.U.I.R.**, così come modificato dall'art. 35, comma 22-bis, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, **dall'imposta lorda è possibile detrarre**

un importo pari al 19% dei "compensi comunque denominati pagati a soggetti di intermediazione immobiliare in dipendenza dell'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale".

Tale detrazione è stata confermata anche per il 2008. La spesa sostenute per gli oneri di intermediazione immobiliare trova spazio, infatti:

- **nel quadro RP, rigo RP17 del modello Unico Persone Fisiche 2009** dove, oltre che alle spese in esame, devono essere indicate anche le spese indicate con il codice 17 nelle annotazioni del CUD 2009 e/o del CUD 2008.

QUADRO RP ONERI E SPESE	RP1	Spese sanitarie	,00	,00	RP10	Interessi per mutui ipotecari per la costruzione dell'abitazione principale	,00
	RP2	Spese sanitarie per familiari non a carico	,00	,00	RP11	Interessi per prestiti o mutui agrari	,00
	RP3	Spese sanitarie per portatori di handicap	,00	,00	RP12	Assicurazioni sulla vita e contro gli infortuni	,00
	RP4	Spese veicoli per i portatori di handicap	,00	,00	RP13	Spese di istruzione	,00
	RP5	Spese per l'acquisto di cani guida	,00	,00	RP14	Spese funerali	,00
	RP6	Totale spese sanitarie rateizzate in precedenza	,00	,00	RP15	Spese per addetti all'assistenza personale	,00
	RP7	Interessi per mutui ipotecari per l'acquisto dell'abitazione principale	,00	,00	RP16	Spese per attività sportive per ragazzi (judo, arti marziali, piscine ed altre strutture sportive)	,00
	RP8	Interessi per mutui ipotecari per acquisto altri immobili	,00	,00	RP17	Spese per intermediazione immobiliare	,00
	RP9	Interessi per mutui contratti nel 1997 per recupero edilizio	,00	,00	RP18	Spese per canoni di locazione sostenuti da studenti universitari fuori sede	,00

ed è fruibile per un importo non superiore a 1.000 euro per ciascuna annualità (circolare n. 28/E/2006).

Osserva

Tale importo costituisce il limite massimo cui commisurare la detrazione, indipendentemente dall'importo complessivo della provvigione e, se l'unità immobiliare è acquistata da più soggetti, la detrazione, nel limite di 1.000,00 euro, va ripartita tra comproprietari in base alla percentuale di proprietà.

Affinché il contribuente fruisca dell'agevolazione di cui sopra, le spese devono essere regolarmente certificate:

- da fattura emessa dall'intermediario immobiliare, oppure
- dalla copia del rogito notarile relativo alla compravendita dell'immobile nel quale le parti devono inserire una "dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà" in cui segnalare:
 - l'ammontare della spesa sostenuta per l'attività di mediazione;
 - le modalità di pagamento della spesa stessa (assegno, bonifico, ecc.);
 - il numero di partita IVA o il codice fiscale dell'agente immobiliare.

Osserva

L'omissione, la falsa o incompleta dichiarazione comporta (oltre all'applicazione della sanzione penale) l'assoggettamento, ai fini dell'imposta di registro, ad accertamento di valore dei beni trasferiti.

In sostanza, l'ufficio applicherà le imposte sul valore di mercato dell'immobile, anche se le parti avevano richiesto la tassazione sulla base del valore catastale. Inoltre, è prevista una sanzione amministrativa da 500 a 10.000 euro.

In caso di assenza dell'iscrizione al ruolo di agenti di affari in mediazione, il notaio, inoltre, è obbligato ad effettuare apposita segnalazione all'Agenzia delle Entrate.

Il contratto preliminare: precisazioni dell'Agenzia delle Entrate

In riferimento all'agevolazione in esame, l'Agenzia delle Entrate ha provveduto a precisare:

- **con la risoluzione 30 gennaio 2009, n. 26:**
 - che i compensi corrisposti all'agenzia di intermediazione immobiliare, relativi all'acquisto dell'abitazione principale, godono della detrazione fiscale del 19% **anche se è stato stipulato soltanto il contratto preliminare di**

compravendita e manca ancora il rogito notarile, ma tale detrazione compete **solo a condizione che il compromesso di vendita sia stato regolarmente registrato**, in quanto la registrazione del contratto preliminare di vendita formalizza l'impegno alla stipula del contratto definitivo di acquisto;

- **con la circolare n. 34/E del 4 aprile 2008**
 - che, tuttavia, essendo il beneficio subordinato all'acquisto dell'abitazione principale, **lo stesso viene meno nel caso in cui l'acquisto dell'immobile non sia stato concluso.**

Ciò posto, ne consegue che, poiché un preliminare di vendita non produce effetti reali, in quanto il promissario acquirente diventa proprietario dell'immobile solo all'atto della stipula del contratto definitivo, **nell'ipotesi in cui le parti non giungano alla stipula del contratto definitivo:**

- **la detrazione relativa al compenso di intermediazione immobiliare, operata in sede di dichiarazione dei redditi dal promissario acquirente, dovrà essere restituita.**

DAL 2010, SULLO "SCONTRINO PARLANTE" INDICAZIONE DEL CODICE ALFANUMERICO AL POSTO DEL NOME DEL FARMACO

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

Secondo quanto stabilito dal **Garante della protezione dei dati personali** nel provvedimento del 29 aprile 2009 (pubblicato nella G.U. n. 104 del 7 maggio 2009), **lo scontrino fiscale "parlante"** rilasciato dalle farmacie per poter dedurre e detrarre la spesa sanitaria nella dichiarazione dei redditi, **non riporterà più in dettaglio lo specifico nome del farmaco acquistato. A partire dal 1° gennaio 2010, infatti, basterà l'indicazione del codice alfanumerico posto sulla confezione di ogni medicinale.** I contribuenti italiani potranno continuare a dedurre o detrarre i medicinali acquistati, ma saranno più tutelati.

Scontrino parlante

Per controllare le detrazioni e le deduzioni Irpef, riconosciute per l'acquisto di farmaci e medicinali, specifiche disposizioni legislative hanno previsto che, **a decorrere dal 1° gennaio 2008, la spesa sanitaria relativa all'acquisto dei medicinali e dei farmaci deve essere certificata da fattura o da scontrino fiscale** che oltre al **codice fiscale** del destinatario, deve contenere anche la natura, la quantità e la qualità dei medicinali acquistati (art. 1, comma 28, l. 27 dicembre 2006, n. 296 e, da ultimo, art. 39 del d.l. 1° ottobre 2007, n. 159, conv. l. 29 novembre 2007, n. 222).

L'indicazione della "qualità" dei medicinali, definita dalla risoluzione n. 156/E/2007 dell'Agenzia delle Entrate come **espressa menzione in chiaro della denominazione commerciale del farmaco sullo scontrino**, ha generato numerosi segnalazioni al garante della protezione dei dati personali, motivate dal fatto che:

- con il nuovo sistema di certificazione delle spese sanitarie, **mediante "il c.d. scontrino parlante", si manifesta una lesione della riservatezza e della dignità degli interessati** evidente soprattutto all'atto della presentazione della documentazione fiscale per la denuncia dei redditi presso il centro per l'assistenza

fiscale (Caf) oppure presso il proprio commercialista, configurandosi, in tal modo, un trattamento sistematico di dati personali sulla salute idonei a rivelarne anche le patologie.

Codice alfanumerico e non nome farmaco

A seguito delle predette segnalazioni, con il **provvedimento del 29 aprile 2009** (pubblicato nella G.U. n. 104 del 7 maggio 2009), il Garante della protezione dei dati personali, dopo aver preso atto che nello "scontrino parlante" configura effettivamente un trattamento sistematico di dati personali sulla salute degli interessati, idoneo a rilevarne anche le patologie, ha stabilito che:

- **dal prossimo anno, lo scontrino rilasciato dalle farmacie** per dedurre e detrarre la spesa sanitaria in sede di dichiarazione dei redditi, **non conterrà più, nel dettaglio, come adesso, il nome del farmaco acquistato, ma riporterà soltanto l'indicazione del codice alfanumerico** presente sulla confezione del farmaco stesso.

L'attività istruttoria svolta dal Garante, in accordo con l'Agenzia delle Entrate e con i rappresentanti di Federfarma, la federazione più rappresentativa che raggruppa i farmacisti italiani, ha permesso di stabilire, infatti, che:

- il controllo sul farmaco venduto può essere effettuato attraverso l'utilizzo del "**numero di autorizzazione all'immissione in commercio**" (AIC) presente sulla confezione del farmaco.

Tale codice alfanumerico, rilevabile anche mediante lettura ottica, consente, infatti, di identificare in modo univoco, secondo quanto precisato nel provvedimento, ogni singola confezione farmaceutica venduta (dosaggio, somministrazione, presentazione etc.), al pari della specificazione in chiaro del nome del farmaco.

Termini di adeguamento delle Entrate e delle Farmacie

Al fine di dare attuazione a quanto sopra detto, il Garante ha disposto che

1. L'Agenzia delle Entrate:

- **ha tre mesi di tempo** a partire dalla data di ricezione del provvedimento, **per fornire le corrette indicazioni, immediatamente operative**, affinché, ai fini della detrazione o della deduzione delle spese sanitarie, lo scontrino fiscale rilasciato per l'acquisto dei farmaci riporti, in luogo della menzione in chiaro della denominazione commerciale degli stessi, il numero di autorizzazione all'immissione in commercio (Aic), oltre al codice fiscale del destinatario, alla natura e alla quantità dei medicinali acquistati;

2. le farmacie:

- **devono adeguarsi alle indicazioni fornite dall'amministrazione finanziaria** a partire dal giorno successivo alla pubblicazione o alla comunicazione dell'Agenzia delle Entrate delle indicazioni sopra menzionate e,

comunque, **non oltre la data del 1° gennaio 2010.**

Provvedimento del 29 aprile 2009 del Garante della protezione dei dati personali
(pubblicato nella G.U. n. 104 del 7 maggio 2009)

Riepilogo

L'espressa menzione in chiaro della denominazione commerciale del farmaco sullo scontrino lede la privacy del cittadino

Dal 2010:

- **lo scontrino rilasciato dalle farmacie sarà senza il nome del farmaco acquistato, ma con l'indicazione del codice alfanumerico (AIC)** presente sulla confezione del farmaco stesso.

Al riguardo:

- **entro il 7 agosto 2009 le Entrate devono fornire le indicazioni operative in materia;**
- **entro il 31 dicembre 2009 le farmacie devono adeguare i registratori di cassa.**

DEDUZIONE 10% DA IRAP: ISTANZA ANCHE PER LA RIVITALIZZAZIONE DELLE PERDITE

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 28 del 13 luglio 2009
A cura di Antonio Mastroberti

LA NOVITA'

► Deduzione 10% da IRAP

Nel modello per il rimborso da IRAP è prevista la possibilità di far valere la deduzione introdotta con l'art. 6 del D.L. n. 185/2008 sotto le spoglie di una vera e propria rivitalizzazione delle maggiori perdite d'impresa o di lavoro autonomo dichiarate dal contraente. Potrebbe dunque verificarsi il caso in cui il soggetto che applica a ritroso nel tempo la deduzione pari al 10% dell'IRAP versata nell'anno di riferimento possa utilizzare in dichiarazione le maggiori perdite maturate in epoca precedente al 2008, e questa possibilità può essere fatta valere, a determinate condizioni, già nel Mod. UNICO 2009.

► Riferimenti normativi

- Direttore Agenzia delle Entrate, Provvedimento 4 giugno 2009.

Il modello telematico per l'istanza di rimborso approvato con il provvedimento direttoriale 4 giugno 2009, dell'Agenzia delle Entrate, va presentato anche in quelle ipotesi in cui, per effetto dell'applicazione a ritroso della deduzione forfetaria del 10% dell'IRAP, emerge un risultato negativo ai fini delle imposte sui redditi. In questo caso le **operazioni di rideterminazione della base imponibile** (IRPEF o IRES) conducono all'evidenziazione nel **quadro RI** di una **maggior perdita**, che può essere "spesa", in presenza di determinate condizioni, già in UNICO 2009.

La **rivitalizzazione della perdita** compete, in particolare:

- a patto che la stessa perdita risulti ancora fruibile ai sensi dell'art. 8 o 84 del T.U.I.R., per cui va controllato l'eventuale decorso del **quinquennio** previsto ex lege; considerato che le operazioni di rideterminazione riguardano al più la base imponibile relativa al periodo d'imposta 2004, v'è da dire che, salvo alcuni casi particolari, questa condizione risulta comunque soddisfatta nell'immediato (UNICO 2009);

- a patto che venga compilata l'**istanza** prevista per il **rimborso**, nella quale va dettagliatamente indicato l'ammontare della predetta perdita e le modalità attraverso cui si è pervenuti a tale risultato, a partire ovviamente dalla quantificazione dell'**IRAP versata** nel corso del periodo d'imposta di riferimento (**rigo RI 3**);
- a partire dalla prima dichiarazione dei redditi che viene ad essere presentata successivamente alla data di presentazione dell'istanza; qui va ricordato anche lo slittamento del cd. *click day* alla data del **14 settembre 2009** (fino al 13 novembre).

E' questo lo scenario applicativo che si prospetta per i contribuenti che riscontrano l'emersione di una maggiore perdita, fattispecie che può interessare, in relazione a ben determinate annualità (2006 e 2007) anche i soggetti in regime di **contabilità semplificata** o i professionisti, nella misura in cui hanno applicato la cd. **compensazione "verticale"**.

L'Agenzia delle Entrate traduce, dunque, in pratica quanto già "messo nero su bianco" con la circolare n. 16/E del 14 aprile 2009. In base alle precisazioni diffuse con il documento di prassi da ultimo rappresentato, va considerato, tuttavia, che se la (maggiore) perdita è stata **utilizzata** in un periodo d'imposta per il quale risulta già presentata la dichiarazione dei redditi, il contribuente potrà richiedere il **rimborso della maggiore IRES od IRPEF versata** in tale ultimo periodo di imposta mediante la presentazione dell'istanza di rimborso.

Rivitalizzazione delle perdite

Posto che l'applicazione "a ritroso" della deduzione forfetaria del 10% dell'IRAP spetta al contribuente anche se, nel periodo di imposta di riferimento, emerge un risultato negativo ai fini delle imposte sui redditi, potrebbe conseguentemente rendersi necessario presentare all'Agenzia delle Entrate un modello che, pur evidenziando le maggiori perdite (rideterminate), presenti un **quadro RI** nel quale **non** viene infine ad essere evidenziato alcun **importo da rimborsare**.

A tal fine, la prima cosa da fare è capire la concreta sorte della perdita oggetto di rideterminazione, impostando un **percorso** che consente di seguirne le vicende anche negli **anni successivi** a quello di formazione. Ad esempio, se le operazioni di rideterminazione in parola riguardano la base imponibile IRES relativa all'esercizio **2005**, occorrerà porre sotto osservazione tutti i redditi maturati dalla società istante fino al periodo d'imposta 2007. In particolare, con la circolare n. 16/E del 14 aprile 2009, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato al riguardo il seguente doppio binario di ordine operativo:

- se la (**maggiore**) **perdita** è stata **utilizzata** in un periodo d'imposta per il quale risulta già presentata la dichiarazione dei redditi, il contribuente potrà richiedere il **rimborso** della

maggiore IRES od IRPEF versata in tale ultimo periodo di imposta mediante la presentazione dell'istanza di **rimborso**;

- nel caso, invece, in cui la perdita rideterminata per tener conto della deduzione IRAP **non** sia stata ancora **utilizzata** e risulti ancora pendente il termine di cinque anni stabilito per il riporto dall'art. 8 o dall'art. 84 del T.U.I.R., la medesima perdita potrà essere utilizzata in compensazione nel primo esercizio utile, vale a dire, potenzialmente, dal periodo d'imposta 2008 (UNICO 2009). In questo caso va utilizzato il rigo **RI5** (imprese) o il rigo **RI6** (professionisti), e l'importo "spendibile" in dichiarazione va indicato in **colonna 4**.

A quest'ultimo riguardo, si prenda in considerazione l'esempio n. 1.

ESEMPIO N. 1

La società Alfa S.r.l. presenta una IRAP versata nel corso del 2006 a titolo di saldo per il 2005 per un importo pari a 10.000 euro, ed una IRAP versata a titolo di acconto 2006 per un importo pari a 20.000 euro (importo capiente nell'imposta dovuta per il 2006). Nel Mod. UNICO 2007 è emersa una perdita d'impresa per un importo pari a 5.000 euro, per cui la società Alfa non ha versato alcuna somma a titolo di IRES per il 2006. Anche per il 2007 (UNICO 2008) la società in esame presenta un risultato reddituale negativo, per un importo pari a 8.000 euro, mentre l'IRAP versata a titolo di saldo per il 2006 è pari a 4.000 euro e quella versata a titolo di acconto è pari a 10.000 euro.

Per il **2006** emergono le seguenti implicazioni di ordine pratico: il reddito imponibile va rideterminato tenendo conto della deduzione per un importo pari a 3.000 euro, per cui la perdita, già pari a 5.000 euro, assume il valore di 8.000 euro. La sezione I del quadro RI sarà compilata nel seguente modo (cfr. Tavola n. 1):

Tavola n. 1: ritaglio del quadro RI

RI1	Data inizio periodo d'imposta 1 giorno mese anno 01 01 2006	Data fine periodo d'imposta 2 giorno mese anno 31 12 2006	Istanza già presentata al 29/11/2008			3 giorno mese anno	Correttiva nei termini	4	
RI2	Situazione	Trasparenza 2	Codice fiscale consolidante 1			Codice fiscale partecipata/impresa familiare 3			Soggetto trasparente 4
RI3	Irap deducibile	Anno 1 2 0 0 5		Saldo Irap 2 10.000 ,00		Irap deducibile (10%) 6 3.000 ,00			
		3	4	5	6				
			20.000 ,00	22.000 ,00					
RI4	Reddito imponibile	Casi particolari 1		Perdite pregresse 2		Reddito rideterminato 3 - 8.000 ,00			
RI5	Perdita d'impresa	Maggiore perdita utilizzata 1 3.000 ,00		Maggiore perdita rideterminata 2 3.000 ,00		Maggiore perdita riportabile 3 3.000 ,00		di cui non utilizzata 4 ,00	
RI6	Perdita di lavoro autonomo	Maggiore perdita utilizzata 1 ,00		Maggiore perdita rideterminata 2 ,00		Maggiore perdita riportabile 3 ,00		di cui non utilizzata 4 ,00	

Dal prospetto in esame emerge chiaramente che, a seguito delle operazioni di rideterminazione del reddito in parola, la perdita passa da 5.000 euro a 8.000 euro (con il segno meno). Va segnalato, peraltro, che, nel caso specifico, tutte le maggiori perdite emergenti a seguito dell'applicazione della deduzione da IRAP risultano perfettamente riportabili in avanti, in quanto non può dirsi esaurito il quinquennio previsto dall'art. 84 del T.U.I.R. Pertanto, tali perdite, pari a 3.000 euro per il 2006 (ma si

veda oltre per il 2007) risultano pienamente utilizzabili fino al periodo d'imposta 2011 (UNICO 2012) e sono state conseguentemente indicate prima nella colonna 3 e poi nella colonna 4 del rigo R15. E' chiaro, peraltro, che nel caso specifico prima di tirare le somme, occorre prendere in considerazione anche l'annualità 2007, per la quale, a seguito dell'applicazione a ritroso della deduzione contemplata dall'art. 6 del D.L. n. 185/2008, emergono ulteriori perdite d'impresa riportabili in avanti. Si veda la Tavola n. 2.

Tavola n. 2 -Ritaglio del quadro RI

R11	Data inizio periodo d'imposta 1 anno mese 01 01 2007	Data fine periodo d'imposta 2 giorno mese anno 31 12 2007	Istanza già presentata al 29/11/2008			3 giorno mese anno	Correttiva nei termini 4
R12	Situazione	Trasparenza 2	Codice fiscale consolidante 1			Codice fiscale partecipata/impresa familiare 3	
R13	Irap deducibile	Anno 1 2006			Saldo Irap 2 4.000,00		
		3 Acconti Irap tardivi 10.000,00	4 Acconti Irap 13.000,00	5 Irap dovuta 1.400,00	6 Irap deducibile (10%)		
R14	Reddito imponibile	Casi particolari 1		Perdite pregresse 2	Reddito rideterminato 3 - 9.400,00		
R15	Perdita d'impresa	1 Maggiore perdita utilizzata 1.400,00	2 Maggiore perdita rideterminata 1.400,00	3 Maggiore perdita riportabile 1.400,00	4 di cui non utilizzata ,00		
R16	Perdita di lavoro autonomo	1 Maggiore perdita utilizzata ,00	2 Maggiore perdita rideterminata ,00	3 Maggiore perdita riportabile ,00	4 di cui non utilizzata ,00		

In pratica, il contribuente ha presentato uno specifico modulo (si ricorda che in realtà il tutto avviene in via telematica) in relazione a ciascuna annualità di riferimento:

- per il 2006 è emersa una maggiore perdita pari a 3.000 euro, non utilizzabile nel periodo d'imposta successivo, in quanto per il 2007 la società Alfa non ha versato alcuna IRES, essendo a sua volta in perdita; ne deriva che la società Alfa **non** potrà chiedere alcun **rimborso** in relazione alle predette (maggiori) perdite maturate nel corso del 2006;
- per le maggiori perdite relative all'annualità 2007 il problema dell'eventuale utilizzabilità a scomputo di un reddito imponibile su cui sono versate le imposte nemmeno si pone, in quanto si tratta dell'**ultima dichiarazione dei redditi presentata**.

Ne consegue che, nel complesso, a seguito delle operazioni di rideterminazione del reddito di cui sopra, la società Alfa potrà rivitalizzare perdite d'impresa per un importo pari a **4.400 euro**, importo che è dato, nel caso specifico, dalla somma della deduzione pari al 10% dell'IRAP, applicata in senso virtuale per le annualità 2006 e 2007 in base a quanto previsto dall'art. 6 del D.L. n. 185/2008. Queste perdite possono quindi essere riportate ed utilizzate nella **prima dichiarazione** dei redditi **successiva** alla **presentazione dell'istanza** (si vedano le considerazioni che seguono), ma la società dichiarante dovrà avere cura, è appena il caso di sottolineare, di riportare fedelmente, nell'apposito prospetto di cui al **quadro RS**, l'originaria vetusta delle (maggiori) perdite oggetto di rivitalizzazione. Ipotizzando ad esempio che nel Mod. UNICO 2009-SC, più precisamente nel **quadro RN**, dette perdite non possano essere utilizzate da parte della società Alfa, che presenta a sua volta una perdita pari a 1.000 euro, si veda la Tavola n. 3

Tavola n. 3 - Ritaglio del prospetto per le perdite, UNICO 2009-SC

Perdite di impresa non compensate	RS82	Perdite relative al periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione	1	,00	2	,00		
	RS83	Perdite relative al primo periodo di imposta precedente				,00		
	RS84	Perdite relative al secondo periodo di imposta precedente				,00		
	RS85	Perdite relative al terzo periodo di imposta precedente				,00		
	RS86	Perdite relative al quarto periodo di imposta precedente				,00		
	RS87	Perdite relative al quinto periodo di imposta precedente				,00		
	RS88	Perdite riportabili senza limiti di tempo (di cui relative al presente periodo d'imposta 1		,00	2	,00	3	,00

Tempistica per l'utilizzo delle perdite

Dalla lettura delle istruzioni al modello per il rimborso da IRAP emerge che le maggiori perdite frutto delle operazioni di rideterminazione della base imponibile, non già utilizzate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi (fino al 2007) sono destinate a trovare spazio nella **prima dichiarazione** dei redditi successiva alla presentazione dell'istanza. Ne deriverebbe, nel caso in esame, che la società istante (nell'esempio Alfa) risulta tenuta a presentare l'istanza entro il **30 settembre**, e comunque prima della data di presentazione della dichiarazione dei redditi, per poter fruire già in UNICO 2009 delle perdite in esame. Se, ad esempio, per il 2008 emerge un reddito positivo da parte di Alfa che ammonta a 20.000 euro, la società dichiarante potrebbe avere tutto l'interesse ad utilizzare le **maggiori perdite** in questione, pari nel complesso a 4.400 euro, a prescindere dal fatto che in sede di versamento se ne sia già tenuto conto (è possibile comunque recuperare i maggiori versamenti sotto forma di eccedenze emergenti dal Mod. UNICO), ma si vede costretta a rispettare la sequenza temporale da ultimo rappresentata.

Si tratta, con tutta evidenza, di una regola procedurale che era stata introdotta avendo a mente il fatto che il termine di presentazione del modello per il rimborso cadeva all'11 agosto, talché in **UNICO 2009** (da presentare entro il 30 settembre) avrebbero potuto essere accolte le maggiori perdite inutilizzate e già memorizzate nel modello telematico da parte di quei soggetti che presentano sin da subito l'istanza.

Stando così le cose, invece, coloro che presenteranno il modello dopo il 30 settembre, ma entro la scadenza del 13 novembre, potrebbero vedersi costretti ad utilizzare le perdite in questione solo in **UNICO 2010**.

Soggetti in regime di contabilità semplificata o professionisti

Sebbene le imprese in regime di contabilità semplificata ed i professionisti abbiano adottato, per il biennio "2006-2007" il criterio di utilizzo delle perdite cd. "**verticale**", già adottato tradizionalmente dalle imprese in regime di contabilità ordinaria, con la legge Finanziaria per il 2008 è stato successivamente ripristinato, a far data dal 2008, il preesistente criterio di utilizzo cd. "**orizzontale**". Al riguardo, nel modello per il rimborso da IRAP viene ad essere precisato che i due righe di cui sopra (R15 per le imprese ed R16 per i lavoratori autonomi), si prestano all'evidenziazione della perdita riportabile in avanti (rivitalizzata così come descritto sopra) solo in relazione a queste due annualità, mentre negli altri casi **non** vi può essere alcun **riporto**, e dunque va escluso l'utilizzo dei predetti righe. L'applicazione del criterio cd. "**orizzontale**" induce infatti a chiudere il discorso aperto con l'Erario

nelle stessa annualità di formazione della perdita, e non consente alcun riporto in avanti al contribuente. Si prenda in considerazione l'esempio n. 2.

ESEMPIO N. 2

Il signor Rossi, imprenditore in regime di contabilità semplificata, ha maturato per il 2005, una perdita d'impresa per un importo pari a 5.000 euro. A seguito dell'applicazione virtuale, a ritroso nel tempo, della deduzione pari al 10% dell'IRAP versata (nel 2005) emerge una maggiore perdita pari a 1.000 euro, per cui la perdita di periodo si porta nel complesso a 6.000 euro. Questo fatto non trova tuttavia alcuna rappresentazione nel modello di rimborso in esame, in quanto il contribuente non ha avuto alcun peggioramento della propria situazione fiscale per effetto della mancata deduzione. In assenza di altri redditi, infatti, le perdite in questione esauriscono completamente la propria portata nel Mod. UNICO 2006, per cui anche la maggiore perdita calcolata non trova alcun utile ragione di esistenza nel quadro RI.

Tuttavia, la situazione potrebbe cambiare se il contribuente in esame presenta anche **altri redditi** di natura diversa da quelli d'impresa. Si veda l'esempio n. 3.

ESEMPIO N. 3

Si supponga che il signor Rossi, che presenta una perdita per il 2005 per un importo pari a 5.000 euro, sia tenuto ad assoggettare ad imposizione anche redditi di fabbricati per un importo pari ad 8.000 euro, e che a seguito dell'applicazione della deduzione in esame emerga una maggiore perdita per un importo pari a 1.000 euro. La perdita relativa al periodo d'imposta 2006 è dunque pari nel complesso a 6.000 euro, ed è da ritenere che il contribuente possa chiedere il rimborso in relazione alle maggiori imposte versate a seguito della mancata compensazione in senso "**orizzontale**" delle perdite d'impresa per un importo pari a 1.000 euro. In buona sostanza, il **reddito rideterminato** è adesso pari a 2.000 euro (e non più a 3.000 euro), per cui dovrebbero poter essere recuperate le imposte versate in più per effetto della mancata applicazione della deduzione. Non siamo dunque in presenza di una ipotesi di rivitalizzazione delle perdite, ma a rigor di logica dovrebbe rendersi possibile chiedere il **rimborso**, indicando il minore reddito nella colonna 3 del rigo R14. Gioverebbero, al riguardo, chiarimenti in merito alla questione prospettata.

Rivitalizzazione delle perdite pregresse

Un ulteriore caso di interesse che emerge dalla lettura delle istruzioni poste a corredo del modello per il rimborso da IRAP va ricondotto all'ipotesi in cui a seguito dell'applicazione della deduzione pari

al 10% dell'IRAP la riduzione del reddito imponibile per il periodo d'imposta di riferimento determini, quale vero e proprio effetto "a catena", l'emersione di **maggiori perdite** pregresse, da intendersi maturate in epoca anteriore rispetto al periodo di riferimento di cui al rigo RI1 (si veda la Tavola n. 1). E' questo il caso in cui il reddito d'impresa originariamente dichiarato sia stato già totalmente o parzialmente compensato con una perdita pregressa o di periodo, ma nel quale a

seguito della rideterminazione del reddito al ribasso emerge una quota parte di perdita utilizzata in eccesso a copertura del maggiore reddito d'impresa originario. Questa perdita deve comunque possedere i requisiti per essere **riportata in avanti** nei periodi d'imposta successivi. Si prenda in considerazione l'esempio n. 4.

ESEMPIO N. 4

Si ipotizzi che il reddito d'impresa dichiarato per il 2006 da parte della società Alfa S.r.l. sia pari a 10.000 euro, e che questo reddito sia stato completamente compensato con una perdita pregressa, ad esempio maturata nel corso dell'esercizio 2004. A seguito dell'applicazione a ritroso della deduzione del 10% dell'IRAP versata, il predetto reddito viene ad essere rideterminato in misura pari a 8.000 (IRAP versata = 20.000 euro; deduzione = 2.000 euro). Pertanto, una quota parte della perdita pregressa già utilizzata a scomputo del reddito imponibile, pari a 2.000 euro, non risulta virtualmente più utilizzata a tal fine, per cui va indicata nella **colonna 1 del rigo RI5**, sempre a patto che quest'ultima risulti riportabile nei periodi d'imposta successivi ai sensi di quanto previsto dall'art. 8 del T.U.I.R., come nel caso di specie. Si veda la Tavola n. 4:

RI1	Data inizio periodo d'imposta 01 01 2006	Data fine periodo d'imposta 31 12 2006	Istanza già presentata al 29/11/2008			3 giorno	4 mese	5 anno	Correttiva nei termini
RI2	Situazione	Trasparenza	Codice fiscale consolidante				Codice fiscale partecipata/impresa familiare		Soggetto trasparente
RI3	Irap deducibile	Anno		Saldo Irap					
		2005		3.000,00					
		3 Acconti Irap tardivi	4 Acconti Irap	5 Irap dovuta	6 Irap deducibile (10%)				
		17.000,00	18.000,00	2.000,00	,00				
RI4	Reddito imponibile	Casi particolari		Perdite pregresse		Reddito rideterminato			
						0,00			
RI5	Perdita d'impresa	Maggiore perdita utilizzata		Maggiore perdita rideterminata		Maggiore perdita riportabile		di cui non utilizzata	
		2.000,00				2.000,00		2.000,00	
RI6	Perdita di lavoro autonomo	Maggiore perdita utilizzata		Maggiore perdita rideterminata		Maggiore perdita riportabile		di cui non utilizzata	

Nel caso specifico, in particolare, questa perdita:

- trova spazio, oltre che in colonna 1, anche nella colonna 3 e poi nella colonna 4 del rigo RI5 del quadro RI;
- essendo maturata nel 2004, può essere utilizzata fino al periodo d'imposta 2009 (UNICO 2010), ma potrebbe trovare spazio già nel Mod. UNICO 2008, a patto che l'istanza di rimborso sia presentata prima della dichiarazione dei redditi (si vedano le considerazioni di cui sopra).

Conclusioni

Il presente intervento fa seguito al primo contributo pubblicato in questa Rivista n. 27/2009, pag. 9, ed ha inteso descrivere nel dettaglio alcune ipotesi in cui a seguito della rideterminazione del reddito d'impresa o professionale nel modello per il rimborso da IRAP,

il contribuente si trova alle prese con la necessità di gestire le maggiori perdite d'impresa relative al periodo d'imposta di riferimento, che potranno essere utilizzate nel primo esercizio utile, sempre a patto che le stesse non abbiano esaurito la propria naturale valenza, e nel rispetto di precise indicazioni di ordine procedurale, quali, ad

esempio, il rispetto della sequenza cronologica che lega la data di presentazione dell'istanza per il rimborso e la data di presentazione della dichiarazione dei redditi, in particolare il Mod. UNICO 2009.

E' chiaro, peraltro, che il campo applicativo delle ipotesi contemplate nelle istruzioni al modello per il rimborso non si esaurisce con la casistica illustrata con il presente contributo: ad esempio, nelle istruzioni al modello viene precisato che nel caso in cui la deduzione della quota di IRAP versata comporti l'emersione di una maggiore perdita **utilizzata** in un periodo d'imposta per il quale risulta già presentata la dichiarazione dei redditi, dovrà essere compilato:

- da un lato il rigo RI5, per fornire indicazione delle maggiori perdite rideterminate riportate in avanti (**anno x**);
- da un altro, il **rigo RI4**, al fine di dare evidenza del reddito imponibile rideterminato per effetto dell'utilizzo di tali perdite "pregresse" (**anno x+1**).

Pertanto, le perdite oggetto di rivitalizzazione nella dichiarazione dei redditi sono solo quelle non già spesabili in un periodo d'imposta successivo a compensazione di ulteriori redditi emersi in dichiarazione. In quest'ultimo caso, infatti, la maggiore perdita potrà dar luogo alla richiesta di **rimborso** a fronte delle maggiori imposte versate per effetto della mancata compensazione delle perdite d'impresa. Concludendo, ulteriori considerazioni sono state sviluppate con riferimento alla questione delle perdite utilizzabili in senso cd. "**orizzontale**" (imprese in contabilità semplificata e professionisti). Anche in questo caso potrebbe emergere, a parere di chi scrive, una **richiesta di rimborso** per maggiori imposte versate per l'anno di riferimento, ma non si presentano mai le condizioni per una rivitalizzazione di queste perdite, che erano destinate, comunque, ad esaurire la propria funzione in corso d'anno.

DENUNCIA AL COMUNE PER IL NEGOZIO VIRTUALE

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 28 del 13 luglio 2009

A cura di Cinzia De Stefanis
Consulente e pubblicista in Firenze

LA NOVITÀ

► E-commerce

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 12355/2009 ha confermato la sanzione amministrativa di 5.169 euro a un commerciante di prodotti ali-mentari che aveva aperto un sito web senza fornire al Comune di residenza la documentazione prevista dal D.Lgs n. 114 del 1998.

► Riferimenti di giurisprudenza

- Corte di Cassazione, sentenza n. 12355 del 27 maggio 2009.

Con la sentenza n. 12355/2009, la seconda sezione civile della Corte di cassazione ha sottolineato un importante principio per gli **imprenditori** (che svolgono l'attività sia in forma di impresa individuale sia in forma societaria) che **vendono merci o servizi tramite Internet** - e non vogliono vedersi erogata una **sanzione amministrativa** – devono presentare al **Comune di residenza la preventiva comunicazione di inizio attività** e devono dichiarare di essere in **possesso dei requisiti** previsti dall'art. 5 del D.Lgs n. 114/1998.

La pronuncia della Cassazione ha stabilito che:

- il **proprietario del punto vendita** on line «è obbligato a comunicare preventivamente l'avvio dell'attività all'amministrazione competente»;
- l'**amministrazione competente** dovrà «verificare il possesso dei requisiti previsti dalla disciplina del commercio».

La Suprema Corte con la sentenza in commento ha infatti confermato la sanzione amministrativa di 5.169 euro a un commerciante di prodotti alimentari che aveva aperto un sito web senza fornire, al Comune di residenza, la documentazione prevista dal D.Lgs n. 114 del 1998.

Alla luce di quanto affermato dalla Cassazione si ribadisce che la vendita di prodotti on line segue le stesse disposizioni normative di quella "tradizionale". E l'imprenditore del negozio virtuale deve essere autorizzato dall'amministrazione del Comune di residenza proprio come se aprisse un negozio "in forma tradizionale". Anche se la merce o il servizio sono

offerti agli internauti da una società regolarmente iscritta al Registro delle imprese presso la Camera di commercio.

In caso contrario si è soggetti ad una sanzione amministrativa.

Forme speciali di vendite

Il **commercio elettronico** concerne esclusivamente i contratti conclusi attraverso strumenti informatici e comprende numerose applicazioni quali:

- la contrattualistica elettronica in forma standard;
- la creazione di reti particolari tra aziende e fornitori;
- le vendite **virtuali tramite Internet**.

Per commercio elettronico si intende l'opportunità di **concludere contratti per via elettronica** tramite la rete; in questo caso, il **consumatore collegato** può vedere le immagini della merce in vendita, leggerne la descrizione, ordinare la merce compilando appositi moduli e pagarla previa comunicazione degli estremi della propria carta di credito.

Il commercio elettronico non si esaurisce nella semplice **conduzione delle transazioni**, bensì può anche abbracciare altre fasi e altri aspetti che riguardano un rapporto commerciale, dalla possibilità di ricercare e individuare acquirenti o collaboratori agli adempimenti o ai pagamenti e alle consegne.

Tale vendita si distingue in due soli settori merceologici: alimentare e non alimentare.

Per esercitare il commercio nel **settore alimentare** è necessario possedere sia i requisiti morali che professionali.

Per esercitare il commercio nel **settore non alimentare** è necessario il solo requisito morale.

I requisiti morali per le società devono essere posseduti dal legale rappresentante o da altra persona preposta all'attività commerciale.

L'esercizio dell'attività commerciale attraverso la forma del commercio elettronico rientra tra le forme speciali di vendita al dettaglio.

Per "**forme speciali di vendita al dettaglio**" si intendono:

- a) la vendita a favore di dipendenti da parte di enti o imprese, pubblici o privati, di soci di cooperative di consumo, di aderenti a circoli privati nonché la vendita nelle scuole, negli

ospedali e nelle strutture militari esclusivamente a favore di coloro che hanno titolo ad accedervi (art. 16, D.Lgs. n. 114/1998);

- b) la vendita per mezzo di apparecchi automatici (art. 17, D.Lgs. n. 114/1998);
- c) la vendita per corrispondenza o tramite televisione, o altri sistemi di comunicazione (art. 18, D.Lgs. n. 114/1998);
- d) la vendita presso il domicilio dei consumatori o in altra sede diversa dalle aree pubbliche (artt. 19 e 20, D.Lgs. n. 114/1998);
- e) il **commercio elettronico** (art. 21, D.Lgs. n. 114/1998).

Requisiti richiesti per lo svolgimento dell'attività di vendita

Per esercitare l'attività di vendita al dettaglio nel settore merceologico dei **prodotti non alimentari** è necessario essere in possesso dei soli **requisiti morali**.

Per esercitare, invece, l'attività di vendita al dettaglio di **prodotti alimentari** è necessario il possesso sia dei **requisiti morali** sia dei **requisiti professionali**.

Requisiti morali previsti dal D.Lgs n. 114/1998

Non possono esercitare l'attività commerciale, salvo che abbiano ottenuto la riabilitazione:

- coloro che sono stati **dichiarati falliti**;
- coloro che hanno riportato una **condanna, con sentenza passata in giudicato**, per delitto non colposo, per il quale è prevista una pena detentiva non inferiore nel minimo a tre anni, sempre che sia stata applicata, in concreto, una pena superiore al minimo edittale;
- coloro che hanno riportato una **condanna a pena detentiva**, accertata con sentenza passata in giudicato, per uno dei delitti di cui al Titolo II e VIII del Libro II del codice penale, ovvero di ricettazione, riciclaggio, emissione di assegni a vuoto, insolvenza fraudolenta, bancarotta fraudolenta, usura, sequestro di persona a scopo di estorsione, rapina;
- coloro che hanno **riportato due o più condanne a pena detentiva o a pena pecuniaria**, nel quinquennio precedente all'inizio dell'esercizio dell'attività, accertate con sentenza passata in giudicato, per uno dei delitti previsti dagli artt. 442, 444, 513, 513-bis, 515, 516 e 517 del codice penale, o per delitti di frode nella preparazione o nel commercio degli alimenti, previsti da leggi speciali;
- coloro che sono **sottoposti ad una delle misure di prevenzione** di cui alla legge 27 dicembre 1956, n. 1423, o nei cui confronti sia stata applicata una delle misure previste

dalla legge 31 maggio 1965, n. 575, ovvero siano stati dichiarati delinquenti abituali, professionali o per tendenza;

- il **divieto di esercizio dell'attività commerciale** permane per la durata di cinque anni a decorrere dal giorno in cui la pena è stata scontata o si sia in altro modo estinta, ovvero, qualora, sia stata concessa la sospensione condizionale della pena, dal giorno del passaggio in giudicato della sentenza.

Requisiti morali nelle società

Nel caso di **persona giuridica** (società), il **possesso dei requisiti morali** deve essere verificato nei confronti di **tutti i soci o degli amministratori con potere di rappresentanza e responsabili** ai sensi di norme legislative e del codice civile, in particolare:

- società in nome collettivo (s.n.c.): tutti i soci;
- società in accomandita semplice (s.a.s.): i soci accomandatari;
- società per azioni (s.p.a.) e società a responsabilità limitata (s.r.l.): amministratori con potere di rappresentanza.

Requisiti professionali

L'esercizio, in qualsiasi forma, di un'attività di commercio relativa al **settore merceologico alimentare**, anche se effettuata nei confronti di una cerchia determinata di persone, è consentito a chi è in possesso di uno dei seguenti requisiti professionali:

- a) avere **frequentato** con esito positivo un **corso professionale** per il commercio relativo al settore merceologico alimentare, istituito o riconosciuto dalla Regione o dalle Province autonome di Trento e di Bolzano;
- b) avere **esercitato in proprio, per almeno due anni nell'ultimo quinquennio, l'attività di vendita all'ingrosso o al dettaglio** di prodotti alimentari; o avere prestato la propria opera, per almeno due anni nell'ultimo quinquennio, presso imprese esercenti l'attività nel settore alimentare, in qualità di dipendente qualificato addetto alla vendita o all'amministrazione o, se trattasi di coniuge o parente o affine, entro il terzo grado dell'imprenditore, in qualità di coadiutore familiare, comprovata dalla iscrizione all'INPS;
- c) essere stato **iscritto nell'ultimo quinquennio al Registro degli Esercenti il Commercio (REC)**, di cui alla legge 11 giugno 1971, n. 426, per uno dei gruppi merceologici individuati dalle lett. a), b) e c) dell'art. 12, comma 2, del D.M. 4 agosto 1988, n. 375 (dal 24 aprile 2004, l'essere stato iscritto al Registro Esercenti il Commercio (REC) per la vendita delle merci comprese nelle tabelle merceologiche alimentari, quale requisito professionale per la vendita delle merci comprese nel settore

alimentare, non è più valido. Ai fini del riconoscimento del requisito professionale, gli ex iscritti al REC dovranno comprovare che l'iscrizione è stata ottenuta esclusivamente per aver frequentato un corso professionale per il commercio relativo al settore merceologico alimentare, istituito o riconosciuto dalla Regione o dalle Province autonome di Trento e di Bolzano, oppure di aver esercitato in proprio, per almeno due anni nell'ultimo quinquennio, l'attività di vendita all'ingrosso o al dettaglio di prodotti alimentari; o avere prestato la propria opera, per almeno due anni nell'ultimo quinquennio, presso imprese esercenti l'attività nel settore alimentare, in qualità di dipendente qualificato addetto alla vendita o all'amministrazione o, se trattasi di coniuge o parente o affine, entro il terzo grado

dell'imprenditore, in qualità di coadiutore familiare, comprovata dalla iscrizione all'INPS.)

Soggetti che debbono possedere i requisiti professionali

In caso di società, il possesso di uno dei requisiti professionali è richiesto con riferimento al **legale rappresentante** o ad altra persona specificatamente preposta all'attività commerciale. In caso di impresa individuale, il possesso di uno dei requisiti professionali è richiesto con riferimento al titolare.

Nella Tavola n. 1 di seguito allegata forniamo una bussola sugli adempimenti amministrativi richiesti per l'esercizio della vendita dei prodotti attraverso il commercio elettronico.

Tavola n. 1 – Adempimenti amministrativi per la vendita dei prodotti attraverso il commercio elettronico

ADEMPIMENTI	
La comunicazione deve essere presentata presso il Comune nel quale l'esercente ha la residenza se è una persona fisica, la sede legale se è una impresa collettiva, cioè società.	
DESCRIZIONE	DOCUMENTAZIONE
La comunicazione consiste nella compilazione di un modello (COM 6BIS) da utilizzarsi nel caso di avvio nuova attività o variazione di un'attività esistente. L'interessato deve dichiarare nella comunicazione : <ul style="list-style-type: none"> • di essere in possesso dei requisiti morali; • il settore o i settori merceologici; • il sito web che deve essere quello di appartenenza al soggetto che svolge effettivamente l'attività di vendita. La firma in calce al documento deve essere apposta in presenza del funzionario comunale oppure al modello deve essere allegata fotocopia del documento d'identità.	Modello COM6BIS
ISTRUTTORIA COMUNALE	
Gli uffici comunali competenti, ricevuto il modello di comunicazione, procedono alla verifica di quanto dichiarato. Decorsi 30 giorni senza che sia pervenuto alcun provvedimento di sospensione , blocco o di un qualunque altro atto inibitorio da parte del Comune, si può procedere ad avviare l'attività . In caso di subingresso nella medesima attività commerciale , non esiste la necessità dell'attesa dei 30 giorni in quanto tale termine configgerebbe la continuità economica.	
NORMATIVA DI RIFERIMENTO	
NAZIONALE	REGIONALE
<ul style="list-style-type: none"> • D.Lgs. 9 aprile 2003, n. 70 • Dir. 2000/31/CE dell'8 giugno 2000 • D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 114 • D.Lgs. 15 gennaio 1992, n. 50 	Si vedano le leggi regionali .
PRASSI	
NAZIONALE	REGIONALE
<ul style="list-style-type: none"> • Ministero delle Attività Produttive, Nota 7 marzo 2002, n. 502986 • Ministero delle Attività Produttive, Circolare 1° marzo 2002, n. 3543/C • Ministero delle Attività Produttive, Circolare 10 ottobre 2001, n. 3526/C • Ministero dell'Industria, Circolare 1° giugno 2000 n. 3487/C • Ministero dell'Industria, Circolare 25 marzo 1999, n. 3463/C 	Si veda la prassi regionale.

STUDI DI SETTORE E CAUSE DI ESCLUSIONE: CASI COMMENTATI E RISOLTI

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 29 del 20 luglio 2009

A cura di Antonio Gigliotti

Dottore Commercialista in Lamezia Terme e Padova

La Finanziaria 2007 ha riscritto interamente il comma 4 dell'art. 10 della Legge n. 146/1998 che tratta delle **cause di esclusione**. Le predette novità determinano una serie di codici e modelli da allegare al Modello UNICO 2009, alcuni dei quali, con l'ausilio di pratici esempi, verranno di seguito analizzati.

Codici delle cause di esclusione

Gli studi di settore trovano applicazione, in via generale, nei confronti dei soggetti dotati di Partita Iva che esercitano, in maniera prevalente, una delle attività per le quali risultano approvati per il periodo d'imposta 2008 tali strumenti di accertamento.

Ai sensi dell'art. 10, comma 4, della Legge n. 146/1998, così come modificato dal D.L. n. 223/2006 e dalla Finanziaria 2007, **l'accertamento non opera** però nei confronti di quei soggetti per i quali si verifica una delle **cause di esclusione**.

Proprio a tal fine, anche nel modello UNICO 2009 è stato predisposto un apposito spazio dove indicare un codice che identifica la causa di esclusione che si verifica per il contribuente.

Inizio «effettivo» dell'attività

Secondo quanto previsto dall'art. 10 comma 4, lett. b), della Legge 146/1998, gli studi di settore non trovano applicazione nei confronti dei contribuenti che hanno **iniziato (codice 1)** o **cessato (codice 2)** l'attività nel corso del periodo d'imposta.

Occorre sottolineare come la costituzione della società, per una società, o l'apertura della partita Iva, per una ditta individuale, non necessariamente determinano **l'inizio dell'attività** ai fini degli studi di settore, ma occorre che ci sia **l'effettivo inizio dell'attività**.

Si considera escluso da studi anche colui che ha iniziato l'attività il 1° gennaio 2008, o colui che l'ha cessata il 31 dicembre 2008.

L'inizio attività come **causa di esclusione** da studi non è riferita all'anno di apertura della partita Iva, ma all'anno di **inizio effettivo**

dell'attività.

La motivazione è abbastanza evidente e va ricercata nel perché il legislatore ha considerato escluso da studi il contribuente per l'anno in cui inizia l'attività. E' questo un anno che proprio in virtù dell'inizio non può essere **«misurato»** da «Gerico», in quanto il contribuente ha necessità di farsi conoscere sul mercato mancando quindi di quell'avviamento tipico di colui che ha iniziato l'attività da diversi anni.

Si ritiene opportuno evidenziare pertanto come la causa di esclusione da studi non è riferita all'anno di apertura della partita Iva, ma all'anno di inizio effettivo dell'attività.

Il Caso

Una s.r.l. operante nel settore del commercio al dettaglio di prodotti alimentari si è costituita in data 20 settembre 2008. La stessa società fino al 31 DICEMBRE 2008 ha unicamente ristrutturato i locali e provveduto ad acquistare la merce. La sera del 4 gennaio 2009 ha fatto l'inaugurazione del negozio e la mattina del 5 ha iniziato la vera e propria attività commerciale. Si chiede se la predetta società per il 2008 è o meno esclusa da studi di settore.

R. - Dall'esame della predetta situazione emerge che la causa di esclusione dall'applicazione degli studi di settore opera sia per l'anno 2008 che per l'anno 2009, in quanto:

Anno 2008 - Costituisce un periodo di «non normale svolgimento dell'attività» in quanto rappresenta un periodo in cui la società non ha ancora iniziato l'attività produttiva. Infatti, l'aver sistemato i locali ed aver effettuato l'acquisto della merce non identificano ancora l'inizio dell'attività ai fini degli studi di settore, ma piuttosto attività preparatorie all'inizio dello svolgimento dell'attività. Pertanto, nel modello UNICO 009 deve essere indicata la causa di esclusione **codice «7»** (Periodo di non normale svolgimento dell'attività). E' questo uno dei casi in cui, pur essendo in presenza di una causa di esclusione, occorre compilare il modello degli studi.

Anno 2009 - Il contribuente è escluso dall'applicazione degli studi di settore anche per quest'anno, perchè è in tale anno che è effettivamente iniziata l'attività. Il contribuente

sarà tenuto, comunque, alla compilazione del **Modello INE**.

Gli adempimenti operativi del caso in esame

Periodo d'imposta 2008 (UNICO 09) - Occorre indicare la causa di esclusione – **Cod. 7** (periodo di non normale svolgimento dell'attività); come previsto in presenza della causa di esclusione «7», la società sarà tenuta ad **allegare al mod. UNICO 2009, il modello degli studi**.

La società dovrà quindi:

- barrare nel frontespizio del mod. UNICO 2009 SC, nella sezione «**Tipo dichiarazione**», la casella relativa agli Studi di settore.

Redditi	Irap	Iva	Modulo RW	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Parametri	Indicatori	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a lavoro	Dichiarazione integrativa	Eventi eccezionali
---------	------	-----	-----------	-----------	-----------	-----------------------------	-----------	------------	------------------------	------------------------------------	---------------------------	--------------------

- indicare la causa di esclusione nel **quadro RF**;

RF1	Codice attività ¹	parametri e studi di settore: cause di esclusione ²	studi di settore: cause di inapplicabilità ³	componenti positivi annotati in scritture contabili ⁴	,00
-----	------------------------------	--	---	--	-----

- compilare il modello degli Studi di settore, per le società di capitale da allegare al mod. UNICO 2009 SC.

Periodo d'imposta 2009 (UNICO 2010) - Occorre indicare la causa di esclusione – **Cod. «1»** (inizio attività): come previsto in presenza della causa di esclusione «1», la società sarà tenuta ad **allegare al mod. UNICO 2010, il modello INE**.

La società dovrà quindi:

- barrare nel frontespizio del mod. UNICO 2010 SC, nella sezione «**Tipo dichiarazione**», la casella relativa agli Indicatori (INE):

Redditi	Irap	Iva	Modulo RW	Quadro VO	Quadro AC	Studi di settore	Indicatori	Parametri	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a lavoro	Dichiarazione integrativa	Eventi eccezionali
---------	------	-----	-----------	-----------	-----------	------------------	-----------------------	-----------	------------------------	------------------------------------	---------------------------	--------------------

- indicare la causa di esclusione nel **quadro RF**;

RF1	Codice attività ¹	parametri e studi di settore: cause di esclusione ²	studi di settore: cause di inapplicabilità ³	componenti positivi annotati in scritture contabili ⁴	,00
-----	------------------------------	--	---	--	-----

- compilare il modello INE per le società di Capitale da allegare al mod. UNICO 2010 SC.

Cessazione e inizio dell'attività da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione

Rientrano nella casistica in esame, tutti quei soggetti che, al fine di eludere lo strumento di accertamento degli studi di settore, cessano l'attività ed entro un breve lasso temporale, non superiore a sei mesi dalla cessazione, la riaprono. In tal caso, è evidente la finalità del legislatore che ha voluto evitare che i contribuenti potessero agevolmente sottrarsi alla applicazione degli studi di settore con **chiusure fittizie**.

La scelta di riportare tali situazioni nell'ambito di applicazione degli studi di settore trova la sua giustificazione nel fatto che, in realtà, le attività iniziate non rappresentano vere e proprie «nuove» iniziative produttive. Infatti, essendo le stesse già avviate, possono essere considerate una continuazione dell'attività

precedentemente cessata e, pertanto, suscettibili di «stima» sulla base anche degli studi di settore. Pertanto, la cessazione ed il successivo inizio dell'attività non determinano cause di esclusione dall'applicazione degli studi di settore qualora ricorrano **contestualmente** i seguenti **tre** requisiti (cfr. Tavola 1):

- 1) l'attività iniziata deve essere stata intrapresa dallo **stesso soggetto** che aveva cessato quella precedente;
- 2) l'attività venga nuovamente iniziata entro **sei mesi** dalla cessazione della «vecchia»;
- 3) l'attività presenti il carattere di **omogeneità** rispetto all'attività cessata, requisito questo che sussiste se le due attività sono contraddistinte da un medesimo codice attività, ovvero i codici attività benché diversi, siano comunque compresi nel medesimo studio di settore.

Tavola n. 1 - Quando non scatta la «causa di esclusione» in caso di cessazione e inizio

Le 3 condizioni		
1) attività iniziata dallo stesso soggetto	2) inizio attività entro 6 mesi dalla cessazione precedente	3) la nuova attività presenta il carattere della «omogeneità» rispetto a quella preesistente

1) Attività svolta dallo stesso soggetto

Si ritiene opportuno distinguere tra persona fisica/imprenditore individuale e altri soggetti (società di persone e/o di capitali, enti commerciali e non commerciali, etc.).

Nessun problema specifico si pone con riferimento alla prima ipotesi.

Infatti, per la persona fisica/imprenditore individuale sussiste una naturale ed insita coincidenza tra il soggetto che ha cessato e colui che ha iniziato l'attività, nonostante l'inizio attività avvenga con attribuzione di una nuova partita IVA.

Esempio

Ipotizziamo il caso del Sig. Bruni Giovanni, artigiano, che cessa l'attività e dopo alcuni mesi la riapre. Nel caso di specie, risulta evidente come la verifica dell'assoggettamento o meno agli studi, soprattutto della nuova attività, deve essere rivolta agli altri due requisiti (periodo di sei mesi e omogeneità), in quanto nessun dubbio esiste in merito alla circostanza che esiste una perfetta coincidenza tra colui che ha cessato (sig. Bruni) e colui che ha iniziato l'attività (sig. Bruni), nonostante l'inizio dell'attività avvenga con una nuova partita Iva.

Per i soggetti diversi dalla persona fisica/imprenditore individuale, la cessazione dell'attività determina l'estinzione della posizione fiscale del soggetto e, quindi, fa venir meno uno dei requisiti essenziali per l'applicabilità della norma in oggetto.

Esempio

Ipotizziamo il caso del Sig. Bruni, artigiano, che cessa l'attività e dopo alcuni mesi riapre la stessa costituendo però una società con altri soci. In tale circostanza, risulta evidente come manchi uno dei requisiti essenziali per l'applicabilità della norma in oggetto in quanto la cessazione dell'attività determina l'estinzione della posizione fiscale del soggetto e, quindi, fa venir meno uno dei requisiti essenziali per l'applicabilità degli studi di settore.

2) Il termine dei 6 mesi

Il requisito del termine dei sei mesi ricorre sia nel caso in cui il periodo di cessazione dell'attività ricada per intero nell'ambito dello stesso periodo d'imposta, sia qualora la cessazione e l'inizio

entro i sei mesi siano avvenuti a cavallo di due periodi d'imposta consecutivi. Pertanto, sono assoggettati agli studi di settore i contribuenti che cessano la propria attività nel periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre e che la iniziano nuovamente, entro sei mesi, nel periodo d'imposta successivo.

Il computo dei mesi dovrà essere effettuato, a decorrere dalla data di chiusura dell'attività (risultante dalla comunicazione effettuata all'ufficio finanziario), considerando come mese intero le frazioni di esso pari o superiori a 15 giorni.

Occorre rilevare che la suddetta disposizione si applica anche nei confronti dei soggetti che hanno cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta 2008 e hanno iniziato la stessa attività nel periodo d'imposta successivo, entro sei mesi dalla data di cessazione.

3) Il requisito della omogeneità dell'attività

Come affermato dalla stessa Agenzia delle entrate (cfr. Circolare n. 31/E/2007 e n. 11/E/2006), il requisito della omogeneità dell'attività rispetto a quella preesistente sussiste se le attività sono contraddistinte da:

- un medesimo codice attività, ovvero
- i codici attività sono compresi nel medesimo studio di settore.

Esempio

Ipotizziamo il caso del sig. Bruni, imprenditore, che:

- in data 20 maggio 2008, cessa la propria attività contraddistinta dal codice attività: 45.20.10 (riparazione meccaniche di autoveicoli);
- in data 20 luglio 2008, lo stesso sig. Bruni inizia una attività contraddistinta dal codice attività: 45.20.40 – Riparazione e sostituzione di pneumatici per autoveicoli.

Poiché entrambi i codici attività sono ricompresi all'interno dello stesso studio di settore (UG31U), si ritiene soddisfatto il requisito della omogeneità.

La modifica in corso d'anno dell'attività

Nel Modello UNICO '09, tra le novità da segnalare con riguardo ai codici relativi alle cause di esclusione dagli studi di settore, si fa presente che ai fini della compilazione dell'apposita casella posta nel primo rigo dei quadri RE, RF, RG, è stato previsto il nuovo «**codice 12**».

Codice «12»: Modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata, nel caso in cui le due attività siano soggette a due differenti studi di settore.

Attenzione

Si ritiene opportuno precisare che i due codici attività, che identificano le due attività (quella cessata e quella iniziata), affinché possa scattare

la causa di esclusione, devono essere soggetti a **due differenti studi di settore**, in caso contrario il contribuente non è assolutamente escluso dagli studi di settore.

A partire dalla dichiarazione UNICO 2009, il nuovo «**codice 12**» consente quindi di codificare in maniera puntuale i contribuenti che ricadono in questa specifica causa di esclusione.

Tale fattispecie, tuttavia, era già nota nel periodo d'imposta 2007, infatti la variazione del codice attività comportava comunque l'esclusione dagli studi di settore anche nei precedenti periodi d'imposta. Il contribuente però, non avendo a disposizione un codice di esclusione specifico indicava, a propria discrezione, alternativamente:

- codice «**1**»: Inizio dell'attività nel corso del periodo d'imposta»
- codice «**2**»: Cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta.

Nel caso in cui indicava:

- il **codice «1»**, si doveva comunque compilare il **modello INE**;
- il **codice «2»**, si doveva compilare il **modello degli studi**.

Per i soggetti che indicano come causa di esclusione il codice «12» - «Modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata, nel caso in cui le due attività siano soggette a due

differenti studi di settore», non era ancora stato chiarito dalle istruzioni ministeriali, quale modello compilare.

C.M. 18 giugno 2009, n. 29 - Il problema è stato risolto dalla stessa Agenzia, la quale nella circolare n. **29/E/2009** ha chiarito i relativi dubbi.

Secondo l'Agenzia, la modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata, si configura come una **causa di esclusione** riconducibile a quella prevista per i contribuenti che si trovano in un periodo di **non normale svolgimento dell'attività**, ai sensi dell'articolo 10, comma 4, lett. c), della Legge n. 146/1998.

Si ricorda che per i soggetti esclusi dall'applicazione degli studi di settore, in conseguenza di un periodo di non normale svolgimento dell'attività, l'art. 1, comma 19, della Legge n. 296/2006 ha previsto la compilazione del modello per l'applicazione degli studi di settore.

Il modello che tali soggetti devono presentare è quello afferente lo studio di settore relativo all'attività per la quale si sono conseguiti i maggiori ricavi/compensi durante il periodo d'imposta considerato, prescindendo dalla circostanza che detta attività sia quella iniziata o cessata.

Esempio

Ipotizziamo il caso del sig. Bruni che, in data 10 giugno 2008, modifica la propria attività, e la nuova attività iniziata in corso d'anno, oltre a prevedere un diverso codice attività, si colloca in un diverso studio di settore.

Le due attività del sig. Bruni

Attività cessata il 30/10/2008	Attività iniziata l'11/06/2008
Cod. att. 95.12.01 (riparazione e manutenzione di cellulari)	Cod. att. 95.21.00 (riparazione di prodotti elettronici di consumo audio e video)
Studio di settore: SG98U	Studio di settore: TG48U

Lo stesso contribuente al 31/12/2008 rileva i seguenti ricavi dalle due attività:

Attività cessata:

Ricavi realizzati dall'1/1/2008 sino al 10/06/2008: 100.000 euro;

Attività iniziata:

Ricavi realizzati dall'11/06/2008 al 31/12/2008: 200.000 euro.

Dall'esame dei dati contabili emerge come l'attività prevalente per il 2008 sia stata quella di «**Riparazione prodotti elettronici**», per cui il sig. Bruni per il periodo d'imposta 2008:

- è **escluso** da studi di settore e dovrà indicare come codice causa di esclusione il cod. «**12**»;
- dovrà **compilare** ugualmente il **modello degli studi**, e poiché l'attività iniziata in corso d'anno risulta prevalente per il 2008 il modello da compilare è il mod. **TG48U**

Esempio

Ipotizziamo ora invece il caso del sig. Loi, che in data 30 ottobre modifica la propria attività, e la nuova attività pur se prevede un diverso codice attività si colloca nello stesso studio di settore.

Le due attività del sig. Loi

Attività cessata il 30/10/2008	Attività iniziata 01/11/2008
Cod. att. 95.29.02 (riparazione di articoli sportivi)	Cod. att. 95.29.04 (servizi di riparazione rapide, duplicazioni chiavi ecc..)
Studio di settore: SG98U	Studio di settore: SG98U

Lo stesso contribuente al 31/12/2008 rileva i seguenti ricavi dalle due attività:

Attività cessata:

Ricavi realizzati dall'1/1/2008 sino al 30/10/2008: 100.000 euro;

Attività iniziata:

Ricavi realizzati dall'1/11/2008 al 31/12/2008: 20.000 euro.

Considerato che le due attività (quella cessata e quella iniziata in corso d'anno), rientrano nello stesso studio di settore (SG98U) il sig. Loi per il periodo d'imposta 2008:

- è regolarmente soggetto a studi;
- dovrà compilare il modello degli studi, SG98U, all'interno del quale dovrà indicare i dati di entrambe le attività.

I contribuenti minimi

Un'attenzione particolare deve essere riservata ai contribuenti minimi. I commi da 96 a 117 dell'art. 1 della Legge Finanziaria 2008 disciplinano, infatti, a decorrere dal 1° gennaio 2008, un regime fiscale semplificato ed agevolato, c.d. «regime dei contribuenti minimi», per i soggetti la cui attività d'impresa, artistica o professionale sia riconducibile, in base ai requisiti definiti dalla norma in commento, alla nozione di «attività minima».

Tra le diverse agevolazioni previste per tale regime, è stata prevista anche quella di:

- non essere soggetti agli studi di settore e ai parametri.

I contribuenti minimi sono esonerati anche dalla compilazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, di cui all'art. 62-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427 e dei parametri di cui al DPCM del 29 gennaio 1996.

Secondo quanto previsto dall'Agenzia delle Entrate, i contribuenti minimi non sono tenuti neppure a compilare ed allegare ad UNICO il modello INE. Si fa presente che **i contribuenti minimi, nonostante siano esclusi dall'applicazione degli studi di settore, non devono indicare alcuna causa di esclusione.**

Tali contribuenti non devono, quindi, compilare i quadri RE, RF, RG ma sono tenuti a compilare il modello UNICO ed in esso il **quadro CM** dove

non è necessario indicare alcuna causa di esclusione.

Attenzione

In occasione di un recente Forum organizzato dalla stampa specializzata con funzionari dell'Agenzia delle Entrate, era stato chiesto ai responsabili del Fisco come considerare, ai fini degli studi di settore, il contribuente che per il 2008 era «**naturalmente minimo**», ma che per scelta ha deciso invece di adottare il regime ordinario.

In sostanza, si chiedeva come considerare colui che al 31/12/2007 aveva i requisiti per diventare minimo dal 1° gennaio 2008, e quindi secondo il fisco «**naturalmente minimo**» ma che per:

- **comportamento concludente** prima (registrazioni Iva, liquidazioni, esposizione dell'Iva in fattura ecc..) e
- **opzione in dichiarazione IVA 09** poi, ha deciso, invece, di rimanere nel regime ordinario e cioè dove si trovava già nel 2007. Tale domanda scaturiva dal fatto, come prima precisato, che colui che adotta il regime dei minimi è **escluso da studi** e non compila neanche il relativo modello a fini statistici.

A tale proposito, l'Agenzia (nel forum citato) ha anticipato che a breve sarà chiarita la problematica (Tavola n. 4) in virtù del fatto che:

- il minimo «**naturale**» per il 2008 che però ha adottato il regime ordinario è sostanzialmente in una **situazione analoga** a colui che effettivamente ha adottato il regime dei minimi, per struttura, redditività ed altri elementi,

e, pertanto, dovrebbe essere considerato parimenti non soggetto a da studi di settore.

Tavola n. 4 - La novità in arrivo per i contribuenti minimi

Periodo d'imposta 2008	
Caso A) contribuente nel regime dei minimi per il 2008	Caso B) contribuente naturalmente minimo per il 2008 ma che ha adottato il regime ordinario
Escluso da studi di settore	Uguualmente escluso da studi di settore

TERMINI DI PRESENTAZIONE E DI VERSAMENTO DI UNICO 2009

Tratto dalla rivista IPSOA "Pratica Fiscale e Professionale" n. 27 del 6 luglio 2009
A cura di Roberta Aiolfi e Valerio Artina
Dottori commercialisti in Bergamo

In seguito ai molteplici mutamenti nei termini di presentazione e di versamento delle dichiarazioni, si illustrano di seguito per ciascun modello dichiarativo gli specifici termini, alla luce delle recenti proroghe previste dal D.P.C.M. 4 giugno 2009.

Si ricorda che tutti i modelli dichiarativi dei contribuenti titolari di partita IVA devono essere presentati telematicamente ad eccezione del modello UNICO Persone fisiche o UNICO Mini. Salvo i casi sotto descritti, infatti, tutti i contribuenti sono obbligati a presentare la dichiarazione Modello UNICO 2009 esclusivamente in via telematica, direttamente o tramite intermediario abilitato.

Sono **esclusi** da tale obbligo e pertanto possono presentare il Modello UNICO 2009 cartaceo i contribuenti che:

- pur possedendo redditi che possono essere

dichiarati con il mod. 730, non possono presentare il mod. 730 perché privi di datore di lavoro o non titolari di pensione;

- pur potendo presentare il mod. 730, devono dichiarare alcuni redditi o comunicare dati utilizzando i relativi quadri del modello UNICO (RM, RT, RW, AC);
- devono presentare la dichiarazione per conto di contribuenti deceduti;
- sono privi di un sostituto d'imposta al momento della presentazione della dichiarazione perché il rapporto di lavoro è cessato.

Con riferimento al modello 770, sia semplificato che ordinario, si ricorda che tale modello non può più essere presentato con il modello UNICO.

SOGGETTI	TERMINI DI PRESENTAZIONE	TERMINI DI VERSAMENTO
IVA 2009		
Soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione IVA autonoma che non esercitano attività economiche per le quali sono stati elaborati gli studi di settore	30 settembre	16 marzo oppure se il soggetto è tenuto alla presentazione della dichiarazione unificata 16 giugno o 16 luglio (con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di maggiorazione), con la maggiorazione dello 0,40% a titolo d'interesse per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo
Soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione IVA autonoma che esercitano attività economiche per le quali sono stati elaborati gli studi di settore	30 settembre	16 marzo oppure se il soggetto è tenuto alla presentazione della dichiarazione unificata 6 luglio o 5 agosto (con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse), con la maggiorazione dello 0,40% a titolo d'interesse per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo
770/2009 – Semplificato		
Soggetti tenuti alla presentazione del Mod. 770/2009 Semplificato	31 luglio	-----
770/2009 – Ordinario		
Soggetti tenuti alla presentazione del Mod. 770/2009 Ordinario	31 luglio	-----

IRAP		
Persone fisiche, società semplici, società in nome collettivo, società ed associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del T.U.I.R. che non esercitano attività economiche per le quali sono stati elaborati gli studi di settore	30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta	16 giugno o 16 luglio con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di maggiorazione
Persone fisiche, società semplici, società in nome collettivo, società ed associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del T.U.I.R. che esercitano attività economiche per le quali sono stati elaborati gli studi di settore	30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta	6 luglio o 5 agosto con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di maggiorazione
Soggetti all'imposta sul reddito delle società di cui all'art. 73 del T.U.I.R., nonché per le amministrazioni pubbliche, che non esercitano attività economiche per le quali sono stati elaborati gli studi di settore	Entro l' ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il 30 settembre)	Entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, ovvero entro il 16 del mese successivo all'approvazione del bilancio se effettuato oltre i quattro mesi, con possibilità di versare entro i successivi 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse
Soggetti all'imposta sul reddito delle società di cui all'art. 73 del T.U.I.R. che esercitano attività economiche per le quali sono stati elaborati gli studi di settore	Entro l' ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il 30 settembre)	Entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, ovvero entro il 16 del mese successivo all'approvazione del bilancio se effettuato oltre i quattro mesi, con possibilità di versare entro i successivi 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo. Per i contribuenti tenuti al versamento entro il 16 giugno, proroga al 6 luglio o 5 agosto con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse
UNICO PF MINI 2009		
Persone fisiche che possono presentare il modello UNICO PF Mini	30 giugno	16 giugno o 16 luglio con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di maggiorazione
UNICO 2009		
Persone fisiche che possono presentare la dichiarazione in forma cartacea	30 giugno	16 giugno o 16 luglio con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse
Persone fisiche, società semplici, società in nome collettivo, società ed associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del T.U.I.R. che non esercitano attività economiche per le quali sono stati elaborati gli studi di settore che non possono presentare la dichiarazione in forma cartacea	30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta	16 giugno o 16 luglio con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse
Persone fisiche, società semplici, società in nome collettivo, società ed associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del T.U.I.R. che esercitano attività economiche per le quali sono stati elaborati gli studi di settore	30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta	6 luglio o 5 agosto con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse

Soggetti all'imposta sul reddito delle società di cui all'art. 73 del T.U.I.R. che non esercitano attività economiche per le quali sono stati elaborati gli studi di settore	Entro l' ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare 30 settembre)	Entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, ovvero entro il 16 del mese successivo all'approvazione del bilancio se effettuato oltre i quattro mesi, con possibilità di versare entro i successivi 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse
Soggetti all'imposta sul reddito delle società di cui all'art. 73 del T.U.I.R. che esercitano attività economiche per le quali sono stati elaborati gli studi di settore	Entro l' ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare 30 settembre)	Entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, ovvero entro il 16 del mese successivo all'approvazione del bilancio se effettuato oltre i quattro mesi, con possibilità di versare entro i successivi 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo. Per i contribuenti tenuti al versamento entro il 16 giugno proroga al 6 luglio o 5 agosto con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di maggiorazione
Dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di deliberazione di messa in liquidazione di società o enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, di società o associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR, e di imprese individuali,	Entro l' ultimo giorno del nono mese successivo alla data di messa in liquidazione	Per i versamenti si rimanda allo specifico modello dichiarativo
Dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione	Entro nove mesi successivi alla chiusura della liquidazione o al deposito del bilancio finale, se prescritto	Per i versamenti si rimanda allo specifico modello dichiarativo
Dichiarazione relativa alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione, in caso di trasformazione di una società non soggetta all'imposta sul reddito delle persone giuridiche in società soggetta a tale imposta, o viceversa, deliberata nel corso del periodo d'imposta	Entro l' ultimo giorno del nono mese successivo alla data di effetto della trasformazione	Per i versamenti si rimanda allo specifico modello dichiarativo
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	Per i versamenti si rimanda allo specifico modello dichiarativo
Dichiarazione relativa alla frazione di periodo della società scissa compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la scissione totale	Entro l' ultimo giorno del nono mese successivo alla data in cui è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni prescritte dall'art. 2504 del codice civile, indipendentemente da eventuali effetti retroattivi.	Per i versamenti si rimanda allo specifico modello dichiarativo

