



INDICE

Presentazione delle dichiarazioni in via telematica:

calendario degli adempimenti

I controlli prima della presentazione	2
La correttiva nei termini	2
L'integrazione di UNICO a favore senza sanzioni	3
L'integrazione di UNICO a sfavore con sanzioni e interessi	3
Entro 90 giorni la sanzione minima di 258 euro si riduce a un decimo	5
Due sanzioni per l'UNICO completo in ritardo	5
Pagamento sanzioni con il modello F24	5
Entro 120 giorni il rimborso si può modificare in compensazione	6
L'integrazione a favore entro un anno senza sanzioni	6
Il Fisco indica la via di fuga dall'IRAP	6
Credito IRAP da indicare nell'UNICO 2011	6
Senza IRAP imprese e professionisti privi di autonoma organizzazione	7
Rischi di chi paga senza contestare	7
Modalità e tempi dei ravvedimenti spontanei	7
L'agenda di UNICO 2011	2
L'agenda IVA del 2011	4
L'agenda del modello IRAP 2011	5

Il nuovo sistema sanzionatorio

Sanzioni	6
Ravvedimento operoso	6
Le condizioni	8
Gli adempimenti	8
Ravvedimento «breve», «lungo» e «sprint»	8
Sanzioni ed interessi applicabili	8
Esempio di omesso o insufficiente versamento	10

Regole del riporto delle perdite per i soggetti ires

Le perdite nel sistema vigente	11
Il nuovo testo normativo	12
Ambito soggettivo	13
L'analisi delle singole modifiche	13
Decorrenza del nuovo regime	14

Trattamento di malattia a carico del datore e contributivo dovuto all'inps

Quadro di riferimento ante D.L. n. 112/2008	15
Nuovo quadro normativo introdotto dal D.L. n. 112/2008	15
Sentenza della Corte Costituzionale n. 48/2010	16
Nuovo Ccnl Commercio	16
Evoluzione normativa	16

Rol ed ex festività non goduti, contributi entro il 17 ottobre

Pagamento dei contributi entro il 17 ottobre	18
Busta paga e UNIEMENS	18
Differimento dell'obbligo contributivo	18

CONVEGNI E CORSI DI AGGIORNAMENTO

20

Con il navigatore del professionista provate a sbagliarvi. Se ci riuscite.

B.Point Direzione Studio

La soluzione unica per gli adempimenti e gli incarichi professionali.

B.Point Direzione Studio. Da OSRA e il fisco, i protagonisti del software e dell'editoria.

OSRA
Gruppo Wolters Kluwer

Dichiarazioni

PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONI IN VIA TELEMATICA: CALENDARIO DEGLI ADEMPIMENTI

Tratto da "Pratica Fiscale n. 33 del 5 settembre 2011"
di Savina Morina (*) e Tonino Morina (**)

(*) Esperto fiscale

(**) Esperto fiscale - Professore della Scuola Superiore di Economia e Finanze di Roma

L'ADEMPIMENTO

Scaduti i termini per i versamenti delle dichiarazioni annuali dei redditi, dell'IVA e dell'IRAP, relative all'anno 2010, si avvicina la scadenza per la presentazione dei modelli, UNICO 2011 compreso, di norma fissata per il 30 settembre 2011. Le persone fisiche, nonché le società di persone o le associazioni tra professionisti, presentano all'Agenzia delle Entrate le dichiarazioni in materia di imposta sui redditi e di IRAP esclusivamente in via telematica entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. Le società di capitali e gli altri soggetti IRES presentano le dichiarazioni entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. Per i soggetti IRES con esercizio che coincide con l'anno solare, la scadenza è perciò sempre quella del 30 settembre.

Riferimenti

- D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322
- D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 13
- Agenzia delle Entrate, risoluzione 29 luglio 2011, n. 79/E
- Agenzia delle Entrate, comunicato stampa 29 luglio 2011

I controlli prima della presentazione

Prima di presentare le dichiarazioni annuali dei redditi, dell'IVA e dell'IRAP, è sempre bene fare una verifica dei dati indicati, anche perché i dubbi rimangono fino al momento in cui si deve presentare il modello e, purtroppo, anche dopo. Per fortuna, da qualche anno, a partire dalla riforma delle sanzioni, in vigore dal 1° aprile 1998, le dichiarazioni annuali possono essere oggetto di **correzioni o integrazioni**. La correzione si distingue dalle integrazioni, per la ragione che la dichiarazione correttiva è quella che può essere presentata entro i termini ordinari di scadenza, mentre le dichiarazioni integrative, sia se a favore del contribuente, sia se a sfavore, si presentano dopo la scadenza del termine. Nella seconda facciata del modello **UNICO 2011 persone fisiche**, per i redditi del 2010, subito

dopo l'indicazione del codice fiscale, si deve specificare il tipo di dichiarazione che si presenta, barrando le relative caselle. La prima casella "redditi" deve essere barrata se viene presentata la dichiarazione dei redditi. Ci sono poi altre caselle, da barrare in base al tipo di dichiarazione che si presenta insieme a quella dei redditi, modello UNICO 2011.

La correttiva nei termini

Nella seconda facciata del modello **UNICO 2011 persone fisiche, per i redditi del 2010**, sono presenti altre caselle che vanno barrate nel caso di dichiarazione correttiva o integrativa. Il contribuente che, dopo avere presentato la dichiarazione, si accorge di avere commesso errori o dimenticanze può presentare una dichiarazione "correttiva nei termini", barrando sul frontespizio l'apposita casella.

Ad esempio...

Può essere il caso di un contribuente che, nel mese di agosto 2011, presenta il modello UNICO 2011 persone fisiche e che, prima della scadenza del termine, fissata per il 30 settembre 2011, si accorge di avere dimenticato di indicare alcuni oneri sostenuti nell'anno 2010. Egli può presentare, entro il 30 settembre 2011, in via telematica un nuovo modello UNICO, completo in tutte le sue parti, che sostituisce integralmente il primo modello UNICO 2011 già presentato.

Nelle istruzioni per la compilazione del modello **UNICO 2011** persone fisiche, parte seconda "guida alla compilazione della dichiarazione", al paragrafo 3 "compilazione del frontespizio", alla voce "dichiarazione correttiva nei termini", si legge che nell'ipotesi in cui il contribuente intenda, prima della scadenza del termine di presentazione, **rettificare o integrare una dichiarazione già presentata**, deve compilare una nuova dichiarazione, completa di tutte le sue parti, barrando la casella "**Correttiva nei termini**". In tal modo è possibile esporre redditi non dichiarati in tutto o in parte ovvero evidenziare oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione, non indicati in tutto o in parte in quella precedente. I contribuenti che presentano la dichiarazione per integrare la precedente,

devono effettuare il **versamento della maggiore imposta, delle addizionali** regionale e comunale eventualmente dovute. Se dal nuovo modello UNICO risulta un **minor credito** dovrà essere **versata la differenza** rispetto all'importo del credito utilizzato a compensazione degli importi a debito risultanti dalla precedente dichiarazione. Se dal nuovo modello UNICO risulta, invece, un **maggior credito o un minor debito** la **differenza rispetto all'importo del credito o del debito** risultante dalla dichiarazione precedente potrà essere indicata a rimborso, ovvero come credito da portare in diminuzione di ulteriori importi a debito.

L'integrazione di UNICO a favore senza sanzioni

Nel caso in cui il contribuente intende invece presentare una **dichiarazione integrativa**, sono previste due caselle, una che riguarda la "dichiarazione integrativa a favore" e l'altra che riguarda "la dichiarazione integrativa", cioè quella a sfavore del contribuente.

Al riguardo, nelle istruzioni per la compilazione del modello **UNICO 2011** persone fisiche, parte seconda "Guida alla compilazione della dichiarazione", al paragrafo 3 "Compilazione del frontespizio", alla voce "Integrazione della dichiarazione", si legge che scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione, il contribuente può **rettificare o integrare** la stessa presentando, secondo le stesse modalità previste per la dichiarazione originaria, una **nuova dichiarazione completa di tutte le sue parti**, su modello conforme a quello approvato per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

Presupposto per poter presentare la dichiarazione integrativa è che sia stata **validamente presentata la dichiarazione originaria**.

Per quanto riguarda quest'ultima, si ricorda che sono considerate valide anche le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dal termine di scadenza, fatta salva l'applicazione delle sanzioni. Il contribuente che segnala nel frontespizio di presentare una **"dichiarazione integrativa a favore"**, barrando la relativa casella, specifica infatti che sta presentando una dichiarazione a favore dopo la scadenza del termine. La dichiarazione a favore del contribuente può riguardare errori o omissioni contenuti nel modello **UNICO 2010 presentato entro il 30 settembre 2010 (differito al 5 ottobre 2010** a causa di un guasto ai servizi telematici) in via telematica. La rettifica a favore del contribuente che, per esempio, si è dimenticato di indicare oneri sostenuti o versamenti effettuati nel modello **UNICO 2010 presentato lo scorso anno nei termini**, non è soggetta a sanzioni perché riguarda una dichiarazione "bonaria": il contribuente, cioè, corregge una dichiarazione nella quale ha pagato più di quanto doveva. La correzione si esegue, presentando il modello

UNICO 2010, entro il 30 settembre 2011, barrando la casella "dichiarazione integrativa a favore" e **senza pagare alcuna sanzione**. Le sanzioni sono infatti previste per chi, non avendo presentato la dichiarazione, la presenta entro 90 giorni o per chi paga meno del dovuto. Non è invece punibile chi ha pagato più del dovuto e, prima di presentare la dichiarazione relativa all'anno successivo, in questo caso prima di presentare il modello **UNICO 2011, per i redditi del 2010**, chiede la rettifica della precedente dichiarazione presentata nei termini.

Nelle richiamate istruzioni per la compilazione del modello **UNICO 2011** persone fisiche, si legge che questa casella deve essere **barrata** nei seguenti casi:

- **presentazione di una dichiarazione integrativa**, a norma dell'art. 2, comma 8 bis, del D.P.R. 322 del 1998, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, per **correggere errori o omissioni**, che abbiano determinato l'indicazione di un **maggior reddito** o, comunque, di un **maggior debito d'imposta o di un minor credito**; in questo caso l'eventuale credito risultante da tale dichiarazione può essere usato in compensazione a norma del D.Lgs. n. 241/1997, ovvero richiesto a rimborso;
- **presentazione di una dichiarazione integrativa**, a norma dell'art. 2, commi 8 e 8 bis, del D.P.R. 322 del 1998, per la **correzione di errori o omissioni non rilevanti per la determinazione della base imponibile**, dell'imposta, né per il versamento del tributo e che non siano di ostacolo all'esercizio dell'attività di controllo.

L'integrazione di UNICO a sfavore con sanzioni e interessi

Il contribuente che segnala nel frontespizio di presentare una **"dichiarazione integrativa"**, specifica infine che sta presentando una dichiarazione a suo sfavore, cioè con **l'indicazione di maggiori somme dovute**. In proposito, nelle istruzioni per la compilazione del modello **UNICO 2011** persone fisiche, alla voce "dichiarazione integrativa", si legge che questa casella deve essere barrata in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa:

- nelle ipotesi di **ravvedimento** previste all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo; può essere il caso, ad esempio, di un contribuente che ha presentato nei termini l'UNICO 2010 e intende integrarlo per indicare alcuni redditi che aveva ommesso in sede di presentazione di UNICO 2010; questa dichiarazione può essere presentata entro il 30 settembre 2011, sempreché non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche; sono dovuti i maggiori tributi, le sanzioni in misura ridotta e

gli interessi;

- nell'ipotesi prevista dall'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322 del 1998, entro il **31 dicembre del quarto anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, per correggere errori o omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un minore reddito o, comunque, da cui consegua un minore debito d'imposta o un maggiore credito e fatta salva l'applicazione delle sanzioni; per le maggiori somme dovute, scaduti i termini per fruire della riduzione delle sanzioni in caso di ravvedimento entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, le somme dovute, se non versate, le sanzioni e gli interessi saranno chiesti dall'Agenzia delle Entrate e dagli istituti previdenziali per gli eventuali contributi dovuti.

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

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

- "1" quadro o allegato compilato senza modifiche sia nella dichiarazione originaria sia nella dichiarazione integrativa;
- "2" quadro o allegato compilato nella dichiarazione integrativa, ma assente o compilato diversamente nella dichiarazione originaria ;
- "3" quadro o allegato presente nella dichiarazione originaria ma assente nella dichiarazione integrativa.

Le dichiarazioni "a favore", "a sfavore" e quelle "dimenticate"

Si deve rilevare che, come previsto per legge:

- la **dichiarazione "a favore"**, cioè con crediti a favore del contribuente, può essere presentata entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (art. 2, comma 8 bis, D.P.R. n. 322/1998);
- la **dichiarazione "a sfavore"**, cioè con debiti del contribuente, può invece essere presentata entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (art. 2, comma 8, D.P.R. n. 322 del 1998).

In aggiunta alle dichiarazioni a favore e quelle a sfavore, esiste anche una terza casistica di dichiarazioni: quelle "**dimenticate**" nel cassetto e non presentate, di cui si viene a conoscenza magari dopo qualche anno. Negli ultimi anni, è infatti in aumento il numero delle dichiarazioni che risultano "omesse" al sistema dell'Anagrafe tributaria. Sono frequenti i casi di contribuenti che, pur essendo obbligati a presentare tutti gli

anni le dichiarazioni IVA, redditi e IRAP, si trovano con anni per i quali non le hanno presentate. Esistono anche casi di contribuenti che, avendo dimenticato di presentare una dichiarazione con importi a credito, presentano la successiva, riportando i crediti della dichiarazione omessa. In questi casi, il sistema dell'Anagrafe tributaria, in sede di controllo automatizzato della dichiarazione presentata, a norma dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 54-bis, del decreto IVA, D.P.R. n. 633/1972, non riconoscerà i crediti riportati in quanto non risulta presentata la dichiarazione dell'anno precedente. La conseguenza è che, con la comunicazione di irregolarità inviata dall'Agenzia delle Entrate, sarà chiesto al contribuente **di pagare le somme relative ai crediti "sconosciuti"** al Fisco, cioè quelli riportati dalla dichiarazione "omessa", **con l'aggiunta di sanzioni e interessi**. Il rimedio a queste "dimenticanze" può essere sanato presentando le dichiarazioni anche dopo qualche anno, fermi restando i **poteri di controllo dell'Agenzia delle Entrate in tema di regolarità** dei versamenti, dei crediti e di tutti gli elementi risultanti dalle dichiarazioni presentate in ritardo e considerate "omesse" per legge, con la conseguente applicazione delle sanzioni dovute per l'omessa presentazione e per gli eventuali versamenti omessi o eseguiti in ritardo. E' infatti previsto che la dichiarazione annuale dei redditi, dell'IVA o dell'IRAP, **presentata dopo 90 giorni dalla scadenza** è considerata "**omessa**". Il rimedio di presentare le dichiarazioni considerate "omesse" può essere conveniente per i contribuenti che hanno regolarmente pagato le somme dovute, ma che si accorgono dopo qualche anno che non è stata presentata una dichiarazione annuale. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a 90 giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle somme dovute in base agli imponibili in esse indicati. Esistono anche casi di contribuenti, con dichiarazione "omessa" perché presentata dopo i 90 giorni, con **crediti legittimamente risultanti dalla dichiarazione** considerata "omessa" riportati dal contribuente nelle dichiarazioni successive. Crediti che sono stati anche usati in compensazione con i versamenti da fare. Rimangono comunque fermi i poteri dell'Ufficio locale delle Entrate che può sempre controllare la legittimità dei crediti usati in compensazione, anche se risultanti da una dichiarazione omessa, perché presentata dopo i 90 giorni dalla scadenza. Al riguardo, per i contribuenti che si "dimenticano" la dichiarazione nel cassetto, valgono i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, nella circolare 54/E del 19 giugno 2002.

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

I contribuenti che presentano l'UNICO entro 90 giorni dalla scadenza possono valersi del **ravvedimento** spontaneo previsto dall'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, come modificato dall'art. 1, comma 20, della legge 13 dicembre 2010, n. 220 (legge di stabilità 2011). La lettera c) del suo comma 1 dispone: "La **sanzione è ridotta**, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza ... **ad un decimo del minimo** di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni".

Due sanzioni per l'UNICO completo in ritardo

Per i contribuenti che presentano l'UNICO in ritardo, ma **entro novanta giorni** dalla scadenza, sono quindi applicabili **tante distinte sanzioni** per ogni dichiarazione compresa nella dichiarazione unificata. Le sanzioni possono essere anche **due**.

Ad esempio...

Una persona fisica, non presentando l'UNICO **2011** entro il **30 settembre 2011**, lo presenta tardivamente in via telematica entro il **29 dicembre 2011**. La persona fisica, titolare di partita IVA, entro la predetta data presenta un modello UNICO **2011**, contenente le **due** dichiarazioni dei **redditi e dell'IVA**. Per la tardiva presentazione delle **due** dichiarazioni, tenuto conto che la sanzione applicabile è di 258 euro per ciascuna dichiarazione, ha diritto alla riduzione a **un decimo** del minimo di ciascuna sanzione. Deve quindi la sanzione minima di **25** euro, cioè **un decimo** di 258 euro, con troncamento dei decimali, per ogni dichiarazione presentata tardivamente, in totale **50 euro**.

Nei confronti dei contribuenti, che non pagano la penalità ridotta ad **un decimo** del minimo per ciascuna dichiarazione presentata tardivamente, sempre entro i novanta giorni dal termine originario di scadenza, è applicabile il **cumulo giuridico**, che è invece **escluso in caso di ravvedimento spontaneo**. Resta però fermo che, anche in caso di applicazione del cumulo giuridico, l'eventuale definizione agevolata può essere fatta pagando comunque un importo non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. Infatti, l'art. 17, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997, come modificato dall'art. 1, comma 20,

della legge 13 dicembre 2010, n. 220 (legge di stabilità 2011), stabilisce che, **con riferimento agli atti emessi a partire dal 1° febbraio 2011**, «È ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad **un terzo** della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso». Nel caso del contribuente che presenta tardivamente l'UNICO entro novanta giorni dal termine di scadenza, ma non paga le sanzioni ridotte ad **un decimo** del minimo, la definizione agevolata comporta perciò un **pagamento comunque non inferiore a un terzo** del minimo.

Ad esempio...

Se l'UNICO comprende i **redditi e l'IVA**, la definizione agevolata può essere fatta, pagando **un terzo del minimo** per ciascuna dichiarazione presentata tardivamente. Il **terzo** del minimo corrisponde a **86 euro** (un **terzo** di 258 euro) per ciascuna dichiarazione, in totale **172 euro**. È evidente che il contribuente che presenta la dichiarazione tardiva entro i novanta giorni dal termine, fa bene se paga entro lo stesso termine le **due penalità ridotte** ad **un decimo** del minimo, che corrispondono complessivamente a **50 euro** (**25** euro, cioè **un decimo** di 258 euro con troncamento dei decimali, per **due**).

Pagamento sanzioni con il modello F24

Il contribuente persona fisica che presenta tardivamente in via telematica l'UNICO **2011** persone fisiche, comprendente le **due** dichiarazioni, dei **redditi e dell'IVA**, deve versare le relative penalità con il modello F24, sempre entro lo stesso termine del **29 dicembre 2011**. Nel caso sopra esemplificato, le sanzioni da pagare e i relativi codici tributo da usare sono i seguenti:

- **25 euro** per la dichiarazione dei redditi, a titolo di sanzione altre imposte dirette, codice tributo 8908;
- **25 euro** per la dichiarazione IVA, a titolo di sanzione Iva, codice tributo 8904.

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

Nella comunicazione può anche allegare copia del versamento relativo al ravvedimento eseguito. Per sanare la tardiva presentazione dell'UNICO, comprendente le dichiarazioni **dei redditi e dell'IVA**, sono perciò dovuti complessivamente **50 euro**.

Entro 120 giorni il rimborso si può modificare in compensazione

Una nuova chance è concessa ai contribuenti che, dopo avere presentato la dichiarazione annuale dei redditi e dell'IRAP, si "pentono" di avere chiesto l'eccedenza a rimborso e vogliono **modificarla in credito da usare in compensazione**. Per modificare la scelta espressa in dichiarazione hanno **120 giorni di tempo**. Condizione per presentare la dichiarazione integrativa è che sia stata validamente presentata la dichiarazione originaria. Per quanto riguarda quest'ultima, si ricorda che sono considerate valide anche le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dal termine di scadenza, fatta salva l'applicazione delle sanzioni. La modifica da rimborso in compensazione, da fare entro 120 giorni, è prevista dal nuovo comma 8-ter, inserito nell'art. 8, del D.P.R. n. 322/1998, dall'art. 7, comma 2, lettera i), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, cosiddetto "**Decreto sviluppo**". Esso stabilisce che all'art. 2 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, dopo il comma 8-bis è aggiunto il seguente: "8-ter. Le dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive possono essere integrate dai contribuenti per modificare la originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta della compensazione, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte, mediante dichiarazione da presentare entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione".

Ad esempio...

Può essere il caso del contribuente che, dopo avere presentato entro il 30 settembre 2011, il modello UNICO 2011, per i redditi del 2010, con la richiesta a rimborso del credito Irpef di 50mila euro, indicato al rigo RX1, colonna 3, ritiene di volere modificare la scelta per usare l'importo in compensazione. Per modificare la scelta ha 120 giorni di tempo a partire dal 30 settembre 2011, ha tempo cioè fino al **28 gennaio 2012** che, cadendo di sabato, slitta a lunedì 30 gennaio 2012. Per modificare la scelta da rimborso in compensazione, egli dovrà presentare un nuovo modello UNICO 2011 completo di tutte le sue parti, indicando quindi l'importo di 50mila euro al rigo RX1, colonna 4, come "credito da utilizzare in compensazione o in detrazione". La nuova norma prevede che si può modificare l'originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta della compensazione, a condizione che il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte.

L'integrazione a favore entro un anno senza sanzioni

La predetta **nuova norma** si aggiunge alle integrazioni a favore o a sfavore del contribuente

che sono previste dalle vigenti disposizioni. Nelle dichiarazioni annuali dei redditi, dell'IVA e dell'IRAP, sono attualmente previste due caselle, una per la "dichiarazione integrativa a favore" e l'altra per "la dichiarazione integrativa", cioè quella a sfavore del contribuente. In verità, al di là della nuova norma che consente di cambiare la scelta dell'importo chiesto a rimborso, modificandolo in importo da compensare, va detto che, di regola, l'integrazione della dichiarazione con la modifica degli importi chiesti a rimborso o in compensazione, può essere fatta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Resta sempre valida la regola che **si può modificare l'importo chiesto a rimborso solo se il relativo importo non è stato rimborsato nemmeno parzialmente**. In questi casi, valgono le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, nel paragrafo 3.1 della circolare 77/E del 3 agosto 2001, nel punto in cui invita gli Uffici a <<valutare in concreto (a posteriori), nei singoli casi specifici, se gli illeciti commessi abbiano determinato pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo>>. Si considerano "**formali**" e, pertanto, non sono sanzionabili, le omissioni e gli errori che non incidono sulla determinazione, sul pagamento del tributo e non ostacolano l'azione di controllo del fisco.

Il Fisco indica la via di fuga dall'IRAP

Una novità importante riguarda la **modalità di recupero dell'IRAP** da parte dei **professionisti e imprenditori privi di autonoma organizzazione**. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha indicato come si può recuperare il credito IRAP indicato nel modello presentato lo scorso anno. Il credito dell'imposta regionale sulle attività produttive del 2009 si può **recuperare subito**, senza presentare il relativo modello IRAP 2011. I contribuenti estranei a questa imposta per l'anno 2010, se hanno crediti nel modello IRAP 2010, possono indicare le eccedenze del tributo regionale, se non chieste a rimborso, nel modello UNICO 2011, da presentare, di norma, entro il 30 settembre 2011. E' questo il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 79/E del 29 luglio 2011.

Credito IRAP da indicare nell'UNICO 2011

Nel comunicato stampa diramato venerdì 29 luglio, l'Agenzia delle Entrate precisa che anche se la dichiarazione IRAP "va da sé", non confluendo in UNICO, il **credito IRAP** chiesto in compensazione può essere **indicato nel quadro RX, sezione II**, del modello unificato.

Ad esempio...

Nel modello UNICO 2011 persone fisiche, al rigo RX23 "Altre imposte", si possono indicare le eccedenze di imposta richieste in compensazione nella dichiarazione precedente, per le quali nel periodo d'imposta successivo non è più presente la relativa dichiarazione o il corrispondente quadro. Nella sezione II del quadro RX, pertanto, può essere indicata l'eccedenza chiesta in compensazione in sede di presentazione della dichiarazione annuale dell'imposta regionale sulle attività produttive da parte di contribuenti per i quali non sussiste più l'obbligo di predisposizione della predetta dichiarazione.

Senza IRAP imprese e professionisti privi di autonoma organizzazione

La modalità illustrata dall'Agenzia delle Entrate può essere utilizzata dai professionisti o imprenditori che, essendo senza autonoma organizzazione, sono estranei all'IRAP, ma hanno crediti IRAP indicati nel modello presentato lo scorso anno. Infatti, a seguito delle diverse sentenze della Corte di Cassazione, che ha **escluso dal tributo** i singoli professionisti o gli esercenti impresa, perché considerati **senza autonoma organizzazione**, sono in continuo aumento i contribuenti che si ritengono esclusi dal tributo regionale.

Di norma, il requisito della «**autonoma organizzazione**» ricorre quando il contribuente:

- è, sotto qualsiasi forma, il **responsabile dell'organizzazione**;
- **utilizza beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile** per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvale in modo non occasionale di lavoro altrui; in questo caso si ha un'attività soggetta a IRAP, con capacità contributiva ed entità produttiva di ricchezza autonomamente funzionante fino a quasi prescindere dall'opera del professionista o dell'imprenditore.

Al contrario, l'IRAP non è dovuta quando l'apporto del professionista o dell'imprenditore, con l'impiego di pochi beni strumentali, costituiscono l'esclusiva attività produttiva, fermo restando che l'attività esercitata non può in alcun modo prescindere dall'opera del professionista o dell'imprenditore.

Rischi di chi paga senza contestare

Nella predetta risoluzione n. 79/E/2011, l'Agenzia delle Entrate precisa inoltre che la circostanza che la dichiarazione IRAP non possa essere presentata in forma unificata non rileva, infatti, ai fini dell'esposizione nel modello UNICO dell'eccedenza spettante a un contribuente non più obbligato alla presentazione della dichiarazione IRAP. Conseguentemente, proseguono le Entrate,

l'**eccedenza dell'IRAP** chiesta in **compensazione nel periodo d'imposta precedente** da parte di un contribuente non più obbligato alla presentazione della relativa dichiarazione può essere esposta nella **sezione II del quadro RX del modello UNICO**, con l'indicazione del **codice tributo 3800**.

Modalità e tempi dei ravvedimenti spontanei

1. Chi può chiedere il perdono

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

2. Sanzioni ridotte per chi si pente spontaneamente

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

3. Il perdono per chi omette l'UNICO 2011 on line

Le dichiarazioni sono considerate valide se presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine, ferma restando l'applicazione delle sanzioni per il relativo ritardo. Le dichiarazioni presentate dopo 90 giorni si considerano omesse ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle somme dovute in base agli imponibili indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta. Ad esempio, chi non presenta in via telematica entro il 30 settembre 2011 l'UNICO 2011, può valersi del ravvedimento, in scadenza il **29 dicembre 2011**.

4. Sanzioni per l'UNICO 2011 presentato entro 90 giorni

I contribuenti che presentano UNICO 2011 entro novanta giorni dalla scadenza del termine, per pagare le sanzioni relative alla tardiva presentazione, devono verificare quante sono le dichiarazioni presentate tardivamente, perché a ogni dichiarazione corrisponde un'autonoma sanzione. Le sanzioni possono essere anche due.

5. I tre tipi di ravvedimento: "sprint", "breve" o "lungo"

Per sanare gli omessi o tardivi versamenti dei tributi, i contribuenti dispongono di tre tipi di ravvedimento, meglio conosciuti come ravvedimento "sprint", "breve" e ravvedimento "lungo". Il ravvedimento "**sprint**" può essere **effettuato entro i 14 giorni successivi alla**

scadenza del termine per il versamento, il ravvedimento "breve" o "mensile" può essere effettuato dal quindicesimo giorno fino al trentesimo giorno successivo alla scadenza; il ravvedimento "lungo" o "annuale" può essere effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione. Con il ravvedimento "sprint", da effettuare entro 14 giorni dalla scadenza, esteso a tutti i contribuenti, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 23, comma 31, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 (Manovra 2011), la **sanzione ordinaria del 30%**, applicabile sui tardivi od omessi versamenti di imposte, **si riduce allo 0,2% per ogni giorno di ritardo**. La misura varia dallo 0,2% per un giorno di ritardo, fino al 2,80% per 14 giorni di ritardo. A partire dal quindicesimo giorno di ritardo fino al trentesimo giorno si applica la misura fissa del 3%, prevista per il ravvedimento "breve o mensile".

6. Ravvedimento "lungo" dei contribuenti di UNICO

I contribuenti tenuti all'UNICO 2011, sia se persone fisiche, sia se soggetti collettivi, con termine di presentazione in via telematica al 30 settembre 2011, che hanno omesso o versato tardivamente somme risultanti dalla dichiarazione relativa al 2009, UNICO 2010, o degli acconti per il 2010, possono, entro la predetta data, valersi del ravvedimento spontaneo. Per questi contribuenti, il 30 settembre 2011 scade anche il termine per presentare una dichiarazione integrativa per correggere errori e omissioni commessi nella dichiarazione precedente UNICO 2010.

7. Il modello UNICO 2010 integrativo "on line"

I contribuenti che presentano l'UNICO 2011 in via telematica, che devono rimediare a errori commessi nell'UNICO 2010, devono presentare in via telematica la dichiarazione integrativa, modello UNICO 2010, entro il 30 settembre 2011.

8. Per pagare si usa il modello F24

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

9. Compensabili anche le somme del perdono

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

10. Il perdono solo per i tributi

Il ravvedimento per gli omessi versamenti può riguardare solo i tributi, ma non i contributi o premi, anche se per i relativi pagamenti si usa il modello F24. Chi si ravvede deve versare con lo stesso modello F24 le somme dovute, più la sanzione, più gli interessi legali dell'**1,5% annuo** dal giorno successivo alla scadenza del pagamento, fino al giorno di pagamento compreso. Dal **1° gennaio 2011**, gli interessi legali sono applicabili nella misura dell'1,5% annuo. Fino al 31 dicembre 2010, gli interessi legali sono dovuti nella misura dell'1% annuo.

L'agenda di UNICO 2011**Persone fisiche, società di persone, società di capitali, enti non commerciali**

ADEMPIMENTO	MODALITA'	SCADENZA
<p>Ravvedimento omessa presentazione dell'UNICO 2011 persone fisiche in scadenza il 30 giugno 2011 (consegna alla posta).</p> <p><i>Sono esonerati dall'obbligo di invio telematico i contribuenti che non hanno la possibilità di utilizzare il modello 730 perché privi di datore di lavoro o non titolari di pensione</i></p>	Per la presentazione della dichiarazione con ritardo non superiore a 90 giorni, si applica la sanzione da 258 euro a 2.065 euro. La dichiarazione annuale presentata con ritardo non superiore a 90 giorni è sanabile con il pagamento di una sanzione di 25 euro (un decimo di 258 euro, con troncamento dei decimali). I contribuenti che "saltano" la scadenza di fine giugno possono però rimediare, senza pagare alcuna sanzione, presentando la dichiarazione UNICO 2011 in via telematica entro il 30 settembre 2011	28 settembre 2011
UNICO 2011	Presentazione in via telematica	30 settembre 2011
UNICO Mini 2011 - persone fisiche	Presentazione in via telematica	30 settembre 2011
Sanatoria irregolarità formali – Dichiarazioni, modello UNICO 2010 e UNICO Mini 2010 presentate in via telematica entro il 30 settembre 2010 da parte delle persone fisiche, società di persone o società di capitali o enti non commerciali	In caso di violazioni formali non è dovuta alcuna sanzione se la dichiarazione è inviata entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale successiva per correggere errori formali contenuti nella precedente presentata nei termini	30 settembre 2011
Ravvedimento "lungo" per omessi o tardivi versamenti 2010 per i contribuenti che presentano in via telematica l'UNICO 2011	<ul style="list-style-type: none"> I contribuenti che per il 2010 non hanno eseguito versamenti di tributi possono effettuare il pagamento tardivo, cosiddetto ravvedimento "lungo", entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione; in questo caso, devono pagare le somme dovute, maggiorate degli interessi dell'1% annuo fino al 31 dicembre 2010 e dell'1,5% annuo dal 1° gennaio 2011, calcolati per ogni giorno successivo alla scadenza del termine fino al giorno di pagamento compreso; è anche dovuta la sanzione del 3% (sanzione del 30% ridotta a un decimo). Per le violazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011, la sanzione per il ravvedimento "breve", entro 30 giorni, è passata al 3% (un decimo del 30%), mentre la sanzione per il ravvedimento "lungo" è passata al 3,75% (un ottavo del 30%) 	30 settembre 2011
Acconto di novembre - UNICO 2011 - Versamento seconda rata di acconto per il 2011 delle persone fisiche e degli altri contribuenti con esercizio che coincide con l'anno solare, che hanno presentato l'UNICO 2011 (ex 740, ex 750, ex 760, ex 760 Bis). E' escluso il pagamento rateale	Con il modello F24. Gli importi a debito possono essere compensati con i crediti spettanti al contribuente	30 novembre 2011

ADEMPIMENTO	MODALITA'	SCADENZA
<p>Ravvedimento omessa presentazione della dichiarazione UNICO 2011, in scadenza il 30 settembre 2011 (invio telematico)</p>	<p>Per la presentazione della dichiarazione con ritardo non superiore a 90 giorni, si applica la sanzione da 258 euro a 2.065 euro. La dichiarazione annuale presentata con ritardo non superiore a 90 giorni è sanabile con il pagamento di una sanzione di 25 euro (un decimo di 258 euro, con troncamento dei decimali). I contribuenti che presentano l'UNICO 2011 in via telematica entro novanta giorni dalla scadenza del termine, per pagare le sanzioni relative alla tardiva presentazione, devono verificare quante sono le dichiarazioni presentate tardivamente, perché a ogni dichiarazione corrisponde un'autonoma sanzione. Restano ferme le sanzioni dovute in caso di eventuali tardivi od omessi versamenti dei tributi. L'importo a debito, riferito alle sanzioni, può essere compensato con i crediti spettanti al contribuente</p>	<p>29 dicembre 2011</p>
<p>Ravvedimento "breve" per omesso o tardivo versamento dell'acconto di novembre in scadenza il 30 novembre 2011</p>	<p>Il pagamento omesso o tardivo può essere sanato entro 30 giorni dal 30 novembre 2011; in questo caso, si pagano i tributi dovuti, più gli interessi dell'1,5% calcolati per ogni giorno successivo al 30 novembre 2011 fino al giorno di pagamento compreso, nonché la sanzione del 3 per cento (sanzione del 30% ridotta a un decimo); i contribuenti, che effettuano il ravvedimento "breve" entro 30 giorni, devono versare i tributi dovuti, gli interessi e le sanzioni con il modello F24. L'importo a debito può essere compensato con i crediti spettanti al contribuente</p>	<p>30 dicembre 2011</p>
<p>Dichiarazione integrativa per modificare il rimborso in compensazione – Presentazione telematica della dichiarazione per modificare l'originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta della compensazione, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte. Per modificare la scelta, il contribuente ha 120 giorni di tempo a partire dal 30 settembre 2011, ha tempo cioè fino al 28 gennaio 2012 che, cadendo di sabato, slitta a lunedì 30 gennaio 2012</p>	<p>Presentazione in via telematica da parte dei contribuenti che, dopo avere presentato la dichiarazione annuale dei redditi e dell'IRAP, si "pentono" di avere chiesto l'eccedenza a rimborso e vogliono modificarla in credito da usare in compensazione. Condizione per presentare la dichiarazione integrativa è che sia stata validamente presentata la dichiarazione originaria. Per modificare la scelta espressa in dichiarazione hanno 120 giorni di tempo. La modifica da rimborso in compensazione, da fare entro 120 giorni, è prevista dal nuovo comma 8-ter, inserito nell'art. 8, del D.P.R. 322/1998, dall'art. 7, comma 2, lettera i), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, cosiddetto "decreto sviluppo"</p>	<p>28 gennaio 2012 (slitta a lunedì 30 gennaio 2012)</p>
<p>Sanatoria irregolarità formali – Dichiarazioni UNICO 2011 o UNICO Mini 2011 presentate entro il 30 giugno 2011 (presentazione alla posta) da parte delle persone fisiche</p>	<p>In caso di violazioni formali non è dovuta alcuna sanzione se la dichiarazione è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale successiva per correggere errori formali contenuti nella precedente presentata nei termini</p>	<p>30 giugno 2012</p>
<p>Sanatoria irregolarità formali – Dichiarazioni UNICO 2011 o UNICO Mini 2011 presentate in via telematica entro il 30 settembre 2011 da parte delle persone fisiche, società di persone e contribuenti IRES con esercizio che coincide con l'anno solare</p>	<p>In caso di violazioni formali non è dovuta alcuna sanzione se la dichiarazione è inviata entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale successiva per correggere errori formali contenuti nella precedente presentata nei termini</p>	<p>30 settembre 2012</p>

L'agenda IVA del 2011

ADEMPIMENTO	MODALITA'	SCADENZA
Dichiarazione IVA 2010 dei contribuenti non tenuti all'UNICO 2010	Presentazione in via telematica.	30 settembre 2011
Ravvedimento "lungo" per omessi o tardivi versamenti IVA relativi al 2010 per i contribuenti che presentano "on line" l'IVA 2011 in via autonoma	<ul style="list-style-type: none"> I contribuenti che per il 2010 non hanno eseguito versamenti di tributi possono effettuare il pagamento tardivo, cosiddetto ravvedimento "lungo", entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione; in questo caso, devono pagare le somme dovute, maggiorate degli interessi dell'1% annuo fino al 31 dicembre 2010 e dell'1,5% annuo dal 1° gennaio 2011, calcolati per ogni giorno successivo alla scadenza del termine fino al giorno di pagamento compreso; è anche dovuta la sanzione del 3% (sanzione del 30% ridotta a un decimo). Per le violazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011, la sanzione per il ravvedimento "breve", entro 30 giorni, è passata al 3% (un decimo del 30%), mentre la sanzione per il ravvedimento "lungo" è passata al 3,75% (un ottavo del 30%) 	30 settembre 2011
Adeguamento IVA per il 2010 ai parametri dei contribuenti che presentano l'UNICO 2011 in via telematica. <i>E' escluso il pagamento rateale</i>	I contribuenti, che effettuano l'adeguamento ai ricavi o compensi presunti dai parametri, devono versare l'Iva per adeguamento con il codice tributo 6493. Gli importi devono essere versati con il modello F24 entro il termine di presentazione di UNICO 2011. L'importo a debito può essere compensato con i crediti spettanti al contribuente	30 settembre 2011
Sanatoria irregolarità formali - Dichiarazione IVA 2010 in via autonoma presentata in via telematica entro il 30 settembre 2010	In caso di violazioni formali non è dovuta alcuna sanzione se la dichiarazione è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA successiva per correggere errori formali contenuti nella precedente presentata nei termini	30 settembre 2011
IVA - Acconto per il 2011 <i>E' escluso il pagamento rateale</i>	Con il modello F24. Per l'acconto Iva si usa il codice tributo 6013, se contribuenti mensili, o il codice 6035, se trimestrali. L'importo a debito può essere compensato con i crediti spettanti al contribuente	27 dicembre 2011
Ravvedimento omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA 2011 , in scadenza il 30 settembre 2011 (in via telematica)	Per la presentazione della dichiarazione con ritardo non superiore a 90 giorni, si applica la sanzione da 258 euro a 2.065 euro. La dichiarazione annuale IVA 2011, per l'anno 2010, presentata con ritardo non superiore a 90 giorni è sanabile con il pagamento di una sanzione di 25 euro (un decimo di 258 euro, con troncamento dei decimali). Restano ferme le sanzioni dovute in caso di eventuali tardivi od omessi versamenti IVA. L'importo a debito, riferito alla sanzione, può essere compensato con i crediti spettanti al contribuente	29 dicembre 2011
IVA - Ravvedimento "breve" per omesso o tardivo versamento dell'acconto per il 2011 in scadenza il 27 dicembre 2011	Il pagamento omesso o tardivo può essere sanato entro 30 giorni dal 27 dicembre 2011; in questo caso, si paga l'IVA dovuta, più gli interessi dell'1,5 per cento calcolati per ogni giorno successivo al 27 dicembre 2011 fino al giorno di pagamento compreso, nonché la sanzione del 3 per cento (sanzione del 30% ridotta a un decimo); i contribuenti, che effettuano il ravvedimento "breve" entro 30 giorni, devono versare l'IVA dovuta, gli interessi e le sanzioni con il modello F24. L'importo a debito può essere compensato con i crediti spettanti al contribuente	26 gennaio 2012
Sanatoria irregolarità formali - Dichiarazione IVA 2011 autonoma presentata in via telematica entro il 30 settembre 2011	In caso di violazioni formali non è dovuta alcuna sanzione se la dichiarazione è inviata entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA successiva per correggere errori formali contenuti nella precedente presentata nei termini	30 settembre 2012

L'agenda del modello IRAP 2011**Persone fisiche, società di persone, studi associati società di capitali, enti non commerciali**

ADEMPIMENTO	MODALITA'	SCADENZA
Modello IRAP 2011	Presentazione in via telematica	30 settembre 2011
Acconto di novembre - IRAP 2011 - Versamento seconda rata di acconto per il 2011 delle persone fisiche e degli altri contribuenti con esercizio che coincide con l'anno solare, che hanno presentato il modello IRAP 2011. <i>E' escluso il pagamento rateale</i>	Con il modello F24. Gli importi a debito possono essere compensati con i crediti spettanti al contribuente	30 novembre 2011
Ravvedimento omessa presentazione della dichiarazione IRAP 2011 , in scadenza il 30 settembre 2011	Per la presentazione della dichiarazione con ritardo non superiore a 90 giorni, si applica la sanzione da 258 euro a 2.065 euro. La dichiarazione annuale presentata con ritardo non superiore a 90 giorni è sanabile con il pagamento di una sanzione di 25 euro (un decimo di 258 euro, con troncamento dei decimali). Restano ferme le sanzioni dovute in caso di eventuali tardivi od omessi versamenti dei tributi. L'importo a debito, riferito alle sanzioni, può essere compensato con i crediti spettanti al contribuente	29 dicembre 2011
Ravvedimento "breve" per omesso o tardivo versamento dell'acconto IRAP di novembre in scadenza il 30 novembre 2011	Il pagamento omesso o tardivo può essere sanato entro 30 giorni dal 30 novembre 2011; in questo caso, si pagano i tributi dovuti, più gli interessi dell'1,5 per cento calcolati per ogni giorno successivo al 30 novembre 2011 fino al giorno di pagamento compreso, nonché la sanzione del 3 per cento (sanzione del 30% ridotta a un decimo); i contribuenti, che effettuano il ravvedimento "breve" entro 30 giorni, devono versare i tributi dovuti, gli interessi e le sanzioni con il modello F24. L'importo a debito può essere compensato con i crediti spettanti al contribuente	30 dicembre 2011
Dichiarazione integrativa per modificare il rimborso in compensazione - Presentazione telematica della dichiarazione per modificare l'originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta della compensazione, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte. Per modificare la scelta, il contribuente ha 120 giorni di tempo a partire dal 30 settembre 2011, ha tempo cioè fino al 28 gennaio 2012 che, cadendo di sabato, slitta a lunedì 30 gennaio 2012	Presentazione in via telematica da parte dei contribuenti che, dopo avere presentato la dichiarazione annuale dei redditi e dell'IRAP, si "pentono" di avere chiesto l'eccedenza a rimborso e vogliono modificarla in credito da usare in compensazione. Condizione per presentare la dichiarazione integrativa è che sia stata validamente presentata la dichiarazione originaria. Per modificare la scelta espressa in dichiarazione hanno 120 giorni di tempo. La modifica da rimborso in compensazione, da fare entro 120 giorni, è prevista dal nuovo comma 8-ter, inserito nell'art. 8, del D.P.R. n. 322/1998, dall'art. 7, comma 2, lettera i), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, cosiddetto "decreto sviluppo"	28 gennaio 2012 (slitta a lunedì 30 gennaio 2012)
Sanatoria irregolarità formali - Dichiarazione IRAP 2011 presentata in via telematica entro il 30 settembre 2011	In caso di violazioni formali non è dovuta alcuna sanzione se la dichiarazione è inviata entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IRAP successiva per correggere errori formali contenuti nella precedente presentata nei termini	30 settembre 2012

Ravvedimento

IL NUOVO SISTEMA SANZIONATORIO

Tratto da "PMI n. 10/2011"

di Roberta Aiolfi

Studio Artina, Bergamo

Sanzioni

La legge 13 dicembre 2010, n. 220 (legge di stabilità) ha aumentato le sanzioni applicabili per i **ravvedimenti** operosi per le violazioni commesse con decorrenza dal 1° febbraio 2011; in particolare per gli omessi o insufficienti versamenti in caso di ravvedimento entro 30 giorni si applica la sanzione di un decimo (anziché un dodicesimo), mentre per il c.d. **ravvedimento lungo**, entro la presentazione della dichiarazione/un anno, si applica la sanzione di un ottavo (anziché un decimo).

Successivamente il D.L. n. 98/2011 ha introdotto la possibilità a tutti i contribuenti (e non solo per i crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'Amministrazione finanziaria) di effettuare il versamento con ritardo non superiore a 15 giorni beneficiando della riduzione della sanzione del ravvedimento c.d. breve pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Tale regolarizzazione, per effetto del favor rei, riguarda anche le violazioni commesse anteriormente all'entrata in vigore delle nuove disposizioni, salvo che sia divenuto definitivo il provvedimento di irrogazione delle sanzioni.

Si evidenzia che la citata legge di stabilità, oltre alla suddetta modifica delle sanzioni ridotte applicabili in caso di regolarizzazione spontanea, ha apportato

una serie di modifiche alle seguenti fonti normative:

- art. 1 comma 18 legge n. 220/2010 – D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218: aumento della misura delle sanzioni da «un quarto» a «un terzo»; tali disposizioni si applicano con riferimento agli **atti definibili emessi dagli uffici** dell'Agenzia delle entrate a decorrere dal 1° febbraio 2011;

- art. 1 comma 19 legge n. 220/2010 – D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546: aumento della misura delle sanzioni in caso di conciliazione giudiziale da «un terzo» a «quaranta per cento»; tali disposizioni si applicano ai **ricorsi presentati** a decorrere dal 1° febbraio 2011.

Ravvedimento operoso

L'art. 13 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 regola il ravvedimento operoso per mezzo del quale il contribuente ha la possibilità di regolarizzare le omissioni e le irregolarità commesse, beneficiando della riduzione delle sanzioni amministrative, entro determinati limiti di tempo, come dettagliato di seguito.

Come indicato in precedenza le sanzioni ridotte applicabili in caso di regolarizzazione sono state modificate con la legge di stabilità con decorrenza dalle violazioni commesse dal 1° febbraio 2011, come indicato nella Tavola 1.

Tavola 1 – Confronto tra disposizioni ravvedimento ante e post modifica

Riferimento legge n. 220/2010	Norma di riferimento	Norma in vigore sino al 31/01/2011	Norma in vigore dal 1/02/2011
Art. 1, c. 20 lett. a)	D. Lgs. n. 472/1997, art. 13, c. 1 - Ravvedimento operoso	<p>La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:</p> <p>a) ad un dodicesimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene seguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;</p> <p>b) ad un decimo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;</p> <p>c) ad un dodicesimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un dodicesimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.</p>	<p>La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:</p> <p>a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene seguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;</p> <p>b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;</p> <p>c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.</p>

Le condizioni

Il ravvedimento, sia «lungo», che «breve», che «sprint», come meglio dettagliato di seguito, è consentito alle seguenti condizioni:

- che la violazione non sia stata già **constatata dall'ufficio** o ente impositore e notificata all'autore della stessa;
- che **non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche**; in questi casi l'esclusione del ravvedimento non è totale, ma è limitata ai periodi ed ai tributi che sono oggetto di controllo;
- che non siano iniziate **altre attività amministrative** di accertamento (notifica di inviti a comparire, richieste di esibizione di documenti, invio di questionari, ecc.) formalmente comunicate

all'autore o ai soggetti solidalmente obbligati.

Gli adempimenti

Si ricorda che il ravvedimento si perfeziona nel momento in cui sono eseguiti tutti i seguenti adempimenti:

- correzione dell'errore** o esecuzione dell'adempimento a suo tempo omesso;
- versamento della **sanzione ridotta**;
- versamento degli **interessi**, nel caso in cui il ravvedimento comporti anche il pagamento del tributo o maggior tributo.

Nella Tavola 2 sono evidenziate le tempistiche dei ravvedimenti possibili.

Tavola 2 – Tipologia di ravvedimenti

Tipologia	Termine	Sanzione applicabile
Ravvedimento lungo	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore	La sanzione applicabile è pari ad un ottavo del minimo
Ravvedimento breve	Entro 30 giorni dalla commissione della violazione	La sanzione applicabile è pari ad un decimo del minimo
Ravvedimento sprint	Entro 15 giorni dal termine ordinario di versamento	La sanzione di cui al ravvedimento "breve" è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo

Ravvedimento «breve», «lungo» e «sprint»

Come già indicato il ravvedimento può essere «breve» o «lungo» e, in seguito a quanto recentemente introdotto dalla Manovra 2011, «sprint» in base alla tempistica con cui viene eseguita la regolarizzazione, come illustrato nella Tavola 2.

Si evidenzia che è prevista la possibilità di sanare anche la tardiva presentazione delle dichiarazioni (redditi, IVA, sostituti d'imposta, ICI, ecc.) entro il termine di 90 giorni dalla scadenza ordinaria; in tal caso la sanzione applicabile sarebbe pari ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione

della presentazione della dichiarazione.

Sanzioni ed interessi applicabili

In base al nuovo sistema sanzionatorio le sanzioni ridotte applicabile in caso di regolarizzazione sono le seguenti:

- ravvedimento c.d. **«breve» pari ad 1/10** del minimo ovvero sia 3%, per la regolarizzazione del mancato pagamento delle imposte periodiche, in acconto o a saldo, entro 30 giorni dalla scadenza del termine stabilito;
- ravvedimento c.d. **«lungo» pari ad 1/8 del minimo** ovvero sia 3,75%, per la correzione di errori e omissioni entro il termine per la presentazione

della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

- 1/10 del minimo ovvero 25 euro, per la presentazione della dichiarazione con ritardo non superiore a 90 giorni;

- ravvedimento «**sprint**» pari ad **1/15** di quanto previsto in caso di ravvedimento «breve» per ogni giorno di ritardo, ovverosia 0,2% per ogni giorno di ritardo. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni si evidenzia che la convenienza ad utilizzare tale regolarizzazione si ha effettuando il versamento entro il quattordicesimo giorno successivo al termine, in quanto al 15° giorno il ravvedimento coincide con il ravvedimento breve (0,2% x 15 = 3%) ed in tal caso la regolarizzazione può essere eseguita sino al 30° giorno successivo anziché entro il 15° giorno. Come chiarito nella Circolare 5 agosto, n. 41/E la nuova previsione, in

virtù del principio sancito dall'articolo 3, comma 3, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, trova applicazione anche alle violazioni commesse precedentemente all'entrata in vigore del decreto n. 98/2011, salvo che il provvedimento di irrogazione della sanzione sia divenuto definitivo. La citata circolare precisa inoltre che, ad esempio, se un versamento di euro 1.000 viene eseguito con due giorni di ritardo ed il ravvedimento della sanzione è effettuato entro trenta giorni dalla scadenza, la sanzione sarà pari allo 0,4 per cento (30 x 2/15 x 1/10) pari ad euro 4. La diminuzione in esame spetta indipendentemente dal verificarsi delle condizioni richieste per il ravvedimento; ciò significa che anche nei casi in cui non opera il ravvedimento operoso l'ufficio applicherà la sanzione di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 tenendo conto, al verificarsi dei presupposti, della riduzione ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

Tavola – Sanzioni in ipotesi di ravvedimento

Violazione definibile	Termine	Sanzione	Misura
Omesso pagamento del tributo	Entro 30 giorni dalla violazione (art. 13 comma 1, lettera a))	1/10 del minimo	3% (1/10 del 30%)
	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione (art. 13 comma 1, lettera b))	1/8 del minimo	3,75% (1/8 del 30%)
	Entro 15 giorni	1/15 del ravvedimento breve per ogni giorno di ritardo	0,2% per ogni giorno di ritardo (1/15 del 3%)
Omissioni e irregolarità incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione	1/8 del minimo	3,75% (1/8 del 30%)
	Entro dodici mesi dalla violazione, nel caso in cui non vi è l'obbligo di presentare la dichiarazione (art. 13 comma 1, lettera b))		
Omessa presentazione della dichiarazione annuale	Entro 90 giorni dalla violazione (art. 13 comma 1, lettera c))	1/10 del minimo	25 euro (1/10 del minimo)

Oltre alla sanzione il contribuente per regolarizzare la propria posizione deve provvedere al versamento degli interessi moratori, calcolati sull'imposta non versata o versata tardivamente al tasso legale vigente nel periodo concernente la violazione. La misura degli interessi legali è stata stabilita con il decreto 7 dicembre 2010 all'1,50% in ragione d'anno.

Per il **calcolo degli interessi moratori** si applica la formula dell'interesse semplice al tasso legale, al capitale (importo del tributo) per i giorni, che iniziano a decorrere dal giorno successivo a quello entro il quale doveva essere assolto l'adempimento fino al giorno in cui si effettua il pagamento.

La formula è la seguente:

$$\frac{\text{tasso interesse legale} \times \text{tributo} \times \text{giorni trascorsi dalla violazione}}{365}$$

Esempio di omesso o insufficiente versamento

Si supponga di non aver effettuato il versamento dell'IVA mensile di settembre 2011 entro il termine del 17 ottobre (essendo il 16 una domenica).

Il contribuente può regolarizzare:

- entro 14 giorni (entro il 31 ottobre) usufruendo del c.d. ravvedimento sprint;

- entro 30 giorni (entro il 16 novembre) usufruendo del ravvedimento breve;
- entro il termine per la presentazione della dichiarazione IVA (entro il 30 settembre 2012) usufruendo del ravvedimento lungo.

Si ipotizzi di effettuare il ravvedimento entro 10 giorni (27 ottobre):

<i>Ravvedimento sprint</i>	Entro 14 giorni	
Descrizione	Misura	Importo
IVA	-----	58.000,00 euro
Sanzione	0,2% x 10 gg = 2%	1.160,00 euro
Interessi	1,5%	23,84 euro

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di deferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
	6009		2011	58.000,00	,
IMPOSTE DIRETTE - IVA	8904		2011	1.160,00	,
RITENUTE ALLA FONTE	1991		2011	23,84	,
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI				,	,
				,	,
				,	,
codice ufficio	codice atto				+/- SALDO (A-B)
TOTALE A				59.183,84 B	,
					+ 59.183,84

Si ipotizzi ora di effettuare il ravvedimento entro 30 giorni (16 novembre):

<i>Ravvedimento breve</i>	Entro 30 giorni	
Descrizione	Misura	Importo
IVA	-----	58.000,00 euro
Sanzione	3%	1.740,00 euro
Interessi	1,5%	71,51 euro

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di deferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
	6009		2011	58.000,00	,
IMPOSTE DIRETTE - IVA	8904		2011	1.740,00	,
RITENUTE ALLA FONTE	1991		2011	71,51	,
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI				,	,
				,	,
				,	,
codice ufficio	codice atto				+/- SALDO (A-B)
TOTALE A				59.811,51 B	,
					+ 59.811,51

Si ipotizzi, infine, di effettuare il ravvedimento entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA (30 settembre 2012):

<i>Ravvedimento lungo</i>	Entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA	
Descrizione	Misura	Importo
IVA	-----	58.000,00 euro
Sanzione	3,75%	2.175,00 euro
Interessi	1,5%	829,48 euro

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di deferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
	6009		2011	58.000,00	,
IMPOSTE DIRETTE - IVA	8904		2011	2.175,00	,
RITENUTE ALLA FONTE	1991		2011	829,48	,
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI				,	,
				,	,
				,	,
codice ufficio	codice atto				+/- SALDO (A-B)
TOTALE A				61.004,48 B	,
					+ 61.004,48

Manovra 2011

REGOLE DEL RIPORTO DELLE PERDITE PER I SOGGETTI IRES

Tratto da "Pratica Fiscale n. 30 del 25 luglio 2011"

di Paolo Parisi

Professore di diritto tributario - Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze e Coordinatore del Centro Studi di Aggiornamento Tributario di IPSOA

LA NOVITA'

La Manovra 2011 contiene importanti modifiche al regime del riporto delle perdite d'impresa per i soggetti IRES. L'intervento legislativo riscrive i primi due commi dell'art. 84 del T.U.I.R. sulla base dei quali viene rimosso il limite quinquennale al riporto delle perdite, previsto in precedenza dal comma 1, introducendo tuttavia un limite percentuale dell'80% all'abbattimento del reddito imponibile dei successivi esercizi; viene inoltre confermato il riporto illimitato delle perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data della costituzione, a condizione che si tratti di una nuova attività.

La modifica coinvolge solo le società di capitali mentre per le imprese individuali e le società di persone in contabilità ordinaria continua ad applicarsi l'art. 8, comma 3 che prevede il riporto delle perdite limitato a cinque periodi d'imposta e per l'intero ammontare.

Riferimenti

- D.L. 6 luglio 2011, n. 98, art. 23, comma 9
- D..P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 8 e 84

E' necessario tracciare innanzitutto un breve profilo della disciplina delle perdite nel sistema attuale di determinazione del reddito di impresa e passare successivamente all'analisi pratica delle novità introdotte dal Decreto Sviluppo (D.L. 6 luglio 2011, n. 98, pubblicato nella G.U. 6 luglio 2011, n. 155).

Le perdite nel sistema vigente

La deducibilità delle perdite nella determinazione del reddito di impresa varia a seconda della **condizione soggettiva** del contribuente e della **tipologia di contabilità adottata**. I soggetti IRES possono utilizzare, senza alcun limite, le perdite conseguite nel corso dei **primi tre esercizi** dalla costituzione, mentre le perdite prodotte al di fuori dei primi 3 anni di vita della società scontano il vincolo temporale del quinquennio. Per i soggetti IRPEF la disciplina del riporto delle perdite fiscali si diversifica a seconda del regime contabile adottato dal soggetto che consegue le stesse. Disposizioni specifiche sono, inoltre, stabilite con riferimento alle perdite delle **società trasparenti**. Le disposizioni che disciplinano la deducibilità e il riporto delle perdite

fiscali sono contenute nelle seguenti norme:

- soggetti IRPEF: art. 8 del T.U.I.R.;
- contribuenti IRES: art. 84 del T.U.I.R.

Ai sensi delle richiamate disposizioni, le perdite fiscali che possono essere oggetto di riporto nei successivi periodi di imposta, seppur nel rispetto di certi limiti temporali, sono tutte le perdite che derivano dall'**esercizio di un'attività di impresa**, con la sola eccezione di quelle derivanti dalle c.d. "imprese minori", di cui all'art. 66 del T.U.I.R. e che, quindi, adottano la contabilità semplificata. In altre parole:

- le perdite di impresa in contabilità semplificata non possono essere oggetto di riporto ai successivi periodi di imposta;
- le perdite di impresa in contabilità ordinaria possono essere oggetto di riporto ai successivi periodi di imposta.

Le perdite di impresa in **contabilità semplificata** non essendo riportabili nei successivi periodi di imposta possono essere **compensate** nell'ambito del reddito complessivo del soggetto che le consegue (impresa individuale), o cui vengono imputate per trasparenza (partecipazione in società in nome collettivo o in accomandita semplice). In altre parole, nel periodo di imposta di formazione, le perdite di impresa in contabilità semplificata si sommano algebricamente alle altre categorie reddituali, di cui risulta eventualmente titolare il contribuente.

Diversamente, le perdite di impresa in contabilità ordinaria non possono, invece, essere compensate nell'ambito del reddito complessivo e sono quindi utilizzabili in compensazione (sia nel periodo di formazione che nei successivi periodi sui quali le perdite risultano riportabili) solo con **altri redditi** di impresa eventualmente conseguiti:

- nel **periodo di imposta medesimo** (si ipotizzi il caso di una persona fisica titolare di due distinte partecipazioni in società in accomandita semplice, l'una recante per trasparenza una perdita fiscale l'altra invece un reddito di impresa prodotto in forma associata);
- nei **periodi di imposta successivi** seppur nel rispetto dei limiti temporali (5 periodi di imposta successivi).

I predetti soggetti possono utilizzare le perdite fiscali d'impresa, secondo le seguenti modalità:

- al **netto** dei proventi esenti dall'imposta, diversi da quelli di cui all'art. 87 del T.U.I.R., per la parte eccedente le spese generali e gli altri componenti negativi non dedotti ai sensi del successivo art. 109, comma 5;
- per la **quota** che supera l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito imponibile, nel caso di contribuenti che beneficino di un regime di esenzione, coerentemente con l'art. 83, comma 1, secondo periodo, D.P.R. n. 917/1986: "In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi";
- in **diminuzione** del reddito dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'importo che trova capienza nell'imponibile di ciascuno di essi.

ESEMPIO n. 1

La società PAMA fruisce di un regime di esenzione parziale e rileva i seguenti dati:

- esercizio 2010: perdita fiscale 20.000;
- esercizio 2011: reddito 2.000, di cui 1.400 esente;
- esercizio 2012: perdita fiscale 4.000

In tal caso, la società:

- nel 2010 dichiara la perdita di 20.000 e la riporta a nuovo negli esercizi successivi;
- nel 2011 utilizza la perdita dichiarata nel 2010 per compensare il reddito imponibile di 600 (2.000 - 1.400), riportando a nuovo la perdita residua di 19.400, e annotando extra contabilmente l'utile detassato di 1.400 che ha impedito l'utilizzo della perdita;
- nel 2012, compensa l'utile detassato di 1.400 degli esercizi precedenti con la perdita dell'anno (4.000), riportando a nuovo negli esercizi successivi la perdita residua dell'anno, pari a 2.600, e quella pregressa di 19.400. In totale la perdita riportabile a nuovo ammonta a 22.000 (2.600 + 19.400).

In presenza di proventi esenti, la perdita deve essere diminuita dei proventi esenti da imposta, esclusi quelli di cui all'art. 87 del T.U.I.R. (plusvalenze esenti derivanti dalla cessione di partecipazioni), per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi dell'art. 109, comma 5 del T.U.I.R. (pro rata di deducibilità delle spese generali).

Attenzione

La perdita riportabile può essere utilizzata **parzialmente**, in diminuzione del reddito complessivo, in modo tale che l'IRES corrispondente al reddito imponibile risulti compensata dalle seguenti componenti:

- a) crediti d'imposta;
- b) ritenute alla fonte a titolo d'acconto;
- c) acconti versati;
- d) eccedenze di cui all'art. 80 del T.U.I.R., quali ad esempio i crediti per imposte pagate all'estero.

Il nuovo testo normativo

L'art. 23, comma 9, del D.L. n. 98/2011 ha riscritto i primi due commi dell'art. 84 del T.U.I.R., con l'obiettivo di rendere **più rigoroso** il regime di riporto delle perdite.

Il novellato art. 84 stabilisce quanto segue:

- "1. La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti. La perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi da quelli di cui all'articolo 87, per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi dell'articolo 109, comma 5. Detta differenza potrà tuttavia essere computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all'articolo 80;
2. Le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva."

Ambito soggettivo

La disciplina di cui all'art. 84 del D.P.R. n. 917/1986 è applicabile alle **imprese residenti** di cui al precedente art. 73, comma 1, lettere a) e b), del T.U.I.R.:

- le società per azioni, a responsabilità limitata, in accomandita per azioni, cooperative e di mutua assicurazione;
- gli enti pubblici e privati diverse dalle società, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

La modifica coinvolge i soli soggetti a cui si applicano le regole dell'art. 84 del T.U.I.R. e quindi le sole **società di capitali** poiché la stessa riguarda i commi 1 e 2 dell'art. 84 del TUIR, mentre per le imprese individuali e le società di persone in contabilità ordinaria continuano ad applicarsi le disposizioni contenute nell'art. 8, comma 3 (che prevedono il riporto delle perdite limitato ai cinque periodi d'imposta successivi e per l'intero ammontare) il quale non ha subito alcuna modifica nel recente intervento legislativo.

Nel dettaglio, il richiamato art. 8 del T.U.I.R. prevede, per i soggetti IRPEF, che si applichino i commi 2 e 3 dell'art. 84 rispettivamente, perdite a riporto illimitato dei primi tre periodi d'imposta e clausole "anti abuso", ma non il comma 1, che nella nuova formulazione prevede il **limite dell'80%**. Per tali soggetti, quindi, rimangono immutate le condizioni per il riporto e l'utilizzo delle perdite, e quindi potranno essere utilizzate ad abbattimento di altri redditi ovvero essere riportate a nuovo nei successivi esercizi, ma non oltre il quinto, ad abbattimento di redditi della stessa natura per l'intero importo che trova capienza qualora il soggetto sia società di persone

o impresa individuale che adottano la contabilità ordinaria.

L'analisi delle singole modifiche

Il nuovo comma 1 dell'art. 84 del T.U.I.R. conferma l'impostazione previgente ma ne differisce per **due rilevanti elementi**:

- l'eliminazione del vincolo quinquennale al riporto a nuovo delle perdite;
- l'introduzione di un limite alla quota parte di reddito imponibile da cui scomputare le perdite riportate dagli esercizi precedenti.

Il primo elemento che stabilisce la rimozione del vincolo quinquennale risponde ad un'esigenza di **conformità con le regole vigenti in altri Paesi della UE**; il secondo elemento si caratterizza per il fatto che le società di capitali potranno utilizzare in compensazione le perdite in misura non superiore, in ciascun esercizio, all'80% del reddito imponibile dichiarato dal contribuente. Sulla base di questo nuovo limite di capienza della perdita si potranno avere due distinte fattispecie:

- la perdita riportabile è **inferiore all'80%** del reddito dichiarato nei periodi successivi dal contribuente, nel qual caso la stessa può essere compensata interamente;
- la perdita riportabile è **superiore all'80%** del reddito dichiarato nei periodi successivi, nel qual caso la perdita è utilizzabile nei limiti di tale percentuale del reddito imponibile. In questo particolare caso di **in capienza**, l'eventuale "eccedenza" di perdita non compensata (in quanto superiore all'80% del reddito imponibile) sarà riportabile in avanti (**senza limiti temporali**) a scomputo dei redditi imponibili dei successivi esercizi.

ESEMPIO n. 2

La società PAMA presenta la seguente situazione:

Periodo di imposta	Reddito/Perdita
N	- 20.000
N+1	+ 8.000
N+2	+ 2.000
N+3	+ 3.000
N+4	+ 1.000
N+5	+ 4.000
N+6	+ 7.600

Prima delle modifiche apportate dalla Manovra 2011, i redditi di impresa degli esercizi da N+1 a N+5 (in totale 18.000) sono azzerati dall'utilizzo della perdita dell'anno N: la residua perdita di 2.000 (20.000 - 18.000) viene definitivamente persa non essendo riportabile oltre i 5 periodi di imposta. Nell'anno N+6 la società sconta IRES su 7.600.

Dopo le modifiche apportate dalla Manovra 2011 la perdita dell'anno N può essere utilizzata in compensazione nel limite dell'80% del reddito imponibile degli esercizi successivi, l'utilizzo delle perdite avviene come segue:

Periodo di imposta	Reddito/Perdita
N	- 20.000
N+1	6.400 (80% del reddito imponibile pari a 8.000)
N+2	1.600 (80% del reddito imponibile di 2.000)
N+3	2.400 (80% del reddito imponibile di 3.000)
N+4	800 (80% del reddito imponibile di 1.000)
N+5	3.200 (80% del reddito imponibile di 4.000)

A questo punto, la perdita che residua è pari a 5.600 (20.000 - 14.400), che può essere scomputata dall'80% del reddito imponibile degli esercizi successivi.

Nel caso di specie, tale perdita è **interamente utilizzabile a scomputo del reddito imponibile** dell'anno N+6, in quanto l'80% di tale reddito, pari a 6.080 è capiente ad accogliere la perdita residua. La società, nell'anno N+6, sconterà IRES su un reddito pari a 1.520 (7.600 - 6.080).

Attenzione

Evidente il corollario che ne deriva: non essendo più fissato un limite temporale entro cui compensare la perdita prodotta, quest'ultima potrà essere **sempre "recuperata"** nei periodi di imposta successivi **senza creare alcuna "quota persa"**.

Il nuovo comma 2 dell'art. 84 del T.U.I.R. conferma il riporto illimitato delle perdite formatesi nei primi tre periodi di imposta pur in presenza delle limitazioni "oggettive" e "soggettive" già presenti prima delle modifiche apportate dalla Manovra 2011 ma precisa che lo scomputo di tali perdite dal reddito dei successivi esercizi debba avvenire "con le modalità previste al comma 1". Ciò potrebbe significare che pure alle perdite del primo triennio vanno applicate le limitazioni dell'utilizzo ad abbattimento dell'80% del reddito prodotto nei successivi periodi. Tale **interpretazione** mal si sposa con le nuove regole dettate dal primo comma (riportabilità della perdita nel limite dell'80% dei redditi dei successivi periodi imposta successivi senza limitazioni temporali): infatti, non si capirebbe la necessità di distinguere le due fattispecie contenute rispettivamente nel comma 1 e 2, in quanto anche quelle di cui al comma 1 non presentano più limitazioni temporali al riporto in avanti.

Si ritiene, in sintesi, che:

- l'utilizzo delle perdite maturate nei primi tre periodi non trova alcuna limitazione nell'utilizzo ad abbattimento dei redditi dei successivi periodi d'imposta;
- l'utilizzo delle perdite che maturano a decorrere dal quarto periodo d'imposta (dalla costituzione della società) deve avvenire con le limitazioni previste dal comma 1, e quindi fino a concorrenza dell'80% del reddito imponibile dei successivi esercizi e senza alcun limite temporale.

Decorrenza del nuovo regime

In **assenza di decorrenze specifiche**, la vigenza del nuovo regime di deducibilità delle perdite di impresa trova attuazione in relazione ai **periodi di imposta in corso alla data di**

pubblicazione della norma in Gazzetta Ufficiale (e quindi alle perdite formatesi **dal 2011 in poi**). Diversamente, seguendo il principio generale previsto dall'art. 3, comma 1 dello Statuto dei diritti del contribuente, il nuovo regime si dovrebbe applicare alle perdite realizzate nel 2012, con conseguente applicazione delle nuove regole nel 2013: quest'ultima interpretazione non gode purtroppo di alcun precedente in materia.

Ad ogni buon conto, si ritiene possa essere esclusa la possibilità che vengano interessate dalla nuova disposizione le perdite formatesi nei periodi di imposta precedenti alla data di pubblicazione della norma in Gazzetta Ufficiale, le quali potranno essere riportate a nuovo secondo le "vecchie" regole. Questa nuova disciplina comporterà la divisione delle perdite in **gruppi**:

- a) quelle formatesi **dal 2011 in poi**, alle quali si applicano le nuove regole (riporto illimitato ma ad abbattimento fino a concorrenza dell'80% del reddito imponibile degli esercizi successivi);
- b) quelle formatesi **fino al 2010**, per le quali si applicano le vecchie regole (riporto nei limiti dei cinque anni ma ad abbattimento dell'intero reddito imponibile degli esercizi successivi). Ulteriormente, si continuerà a rilevare le perdite prodotte nei primi tre periodi d'imposta, illimitatamente riportabili sia sotto il profilo quantitativo, sia sotto quello temporale.

Nulla viene stabilito in merito alla **priorità** della compensazione delle perdite pregresse rispetto a quelle che si realizzeranno nel futuro: non risultano, infatti, disposizioni che pongano dei vincoli all'utilizzo prioritario delle perdite più "vecchie" rispetto a quelle che si realizzano secondo le nuove regole.

Soluzione del Consulente

TRATTAMENTO DI MALATTIA A CARICO DEL DATORE E CONTRIBUTIVO DOVUTO ALL'INPS

Tratto da "Guida alla Paghe n. 10/2011"
di Beniamino Gallo

Funzionario Inps - Direzione metropolitana di Torino

Quadro di riferimento ante D.L. n. 112/2008

Negli anni scorsi abbiamo assistito alla vicenda che ha contrapposto l'Inps ad alcuni gruppi commerciali sull'applicabilità, anche a loro, dell'art. 6 della legge n. 138/1943 che prevede l'esclusione dell'indennità di malattia nei casi in cui il lavoratore fruisca, per legge, o per contratto, di un trattamento economico di malattia a carico del datore di lavoro.

Un importante gruppo, inquadrato ai fini previdenziali nel settore Commercio, aveva stipulato un contratto integrativo con il quale si obbligava ad erogare l'intera retribuzione in caso di malattia, chiedendo quindi all'Inps l'esonero dal versamento del contributo in quanto l'Ente previdenziale non sarebbe stato tenuto ad erogare le prestazioni.

La vicenda ha visto pronunciamenti alterni della magistratura fino all'emanazione della sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 10232/2003 che ha composto il contrasto giurisprudenziale e chiarito il quadro normativo.

Secondo le SS.UU., il riferimento ai contratti collettivi, contenuto in tale disposizione, doveva ritenersi limitato ai contratti collettivi corporativi e non poteva essere esteso ai contratti collettivi di diritto comune. Pertanto una previsione di un contratto collettivo di diritto comune che poneva a carico del datore di lavoro l'onere di pagare le prestazioni di malattia al proprio dipendente non comportava l'esonero dal versamento del contributo.

La Corte aveva sottolineato che l'obbligazione contributiva ha natura solidaristica; non esiste pertanto tra prestazioni e contributi un nesso di reciproca giustificazione causale.

Le conseguenze economiche delle considerazioni svolte dalla Corte a Sezioni Unite erano state pesanti per i datori di lavoro interessati in quanto non solo veniva escluso l'esonero dal versamento del contributo ma il fatto che il datore di lavoro avesse erogato l'intera retribuzione comportava, come conseguenza, che l'Inps non avesse neanche l'obbligo di corrispondere la prestazione. Pertanto l'Ente di previdenza aveva respinto le successive richieste di regolarizzazioni miranti a compensare i contributi da versare con l'importo delle indennità che avrebbero dovuto far capo all'Inps invece che al datore di lavoro.

Inoltre, poiché le somme erogate non assumevano natura di prestazione previdenziale ma di retribuzione, sulle stesse erano anche dovuti i contributi previdenziali per intero.

Sulla questione c'era stato il rinvio alla Corte Costituzionale che, con la sentenza n. 47/2008, aveva confermato la costituzionalità della norma.

Nuovo quadro normativo introdotto dal D.L. n. 112/2008

Viste le pesanti conseguenze economiche che venivano a gravare sui datori di lavoro che avevano un contenzioso aperto con l'Inps sulla materia, il legislatore ha emanato una disposizione con la quale ha fornito una interpretazione autentica dell'art. 6, secondo comma, della legge n. 138/1943 e contestualmente ha introdotto una sanatoria per il periodo pregresso.

Con l'art. 20, c. 1 del D.L. n. 112/2008 ha disposto infatti che i datori di lavoro che hanno corrisposto per legge o per contratto collettivo, anche di diritto comune, il trattamento economico di malattia, con conseguente esonero dell'Istituto nazionale della previdenza sociale dall'erogazione della predetta indennità, non sono tenuti al versamento della relativa contribuzione all'Istituto medesimo. Il comma contiene, come chiusura, anche il consolidamento delle contribuzioni già versate alla data del 1° gennaio 2009 che restano acquisite alla gestione e conservano la loro efficacia.

Sin dall'inizio è apparso evidente che la norma interveniva in un quadro normativo, già definitivamente chiarito dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 47/2008, introducendo nuovamente elementi di incertezza applicativa.

Infatti, il citato art. 20, c. 1, ponendosi come norma di interpretazione autentica della precedente norma, nel senso di consentire l'esonero dal versamento a datori di lavoro in precedenza esclusi da tale possibilità, avrebbe dovuto avere effetti anche per il futuro, invece l'inciso "che hanno corrisposto", contenuto nel comma 1, sembrava ridurla ad una mera sanatoria di situazioni in atto.

Inoltre, con la sanatoria, è stata introdotta una disparità di trattamento tra i datori di lavoro che avevano aderito alle pretese dell'Inps e avevano correttamente sanato la propria posizione

contributiva e coloro che invece avevano resistito e che nelle more della definizione del contenzioso, si vedevano esonerati dal versamento in virtù della sanatoria nel frattempo intervenuta.

Sentenza della Corte Costituzionale n. 48/2010

Il Tribunale di Trento, aveva eccepito la non costituzionalità della norma nella parte in cui dispone l'esonero dal versamento della contribuzione di malattia per i datori di lavoro che non hanno ottemperato alla richiesta dell'Inps mentre convalida i versamenti già effettuati al 31 dicembre 2008 impedendone la richiesta di rimborso.

Ad avviso del Tribunale, l'art. 20, c. 1 del D.L. n. 112/2008 violerebbe l'art. 3 della Costituzione perché introduce, nell'ambito dei datori di lavoro assoggettati all'obbligo di versamento della contribuzione di malattia che hanno corrisposto il trattamento economico ai propri dipendenti, una disciplina differenziata fondata esclusivamente sul presupposto del mancato versamento dei contributi. Infatti solo in tale caso l'obbligo viene eliminato; invece nell'ipotesi di avvenuto versamento il contributo resta dovuto e, ove versato, ne viene impedita la ripetizione.

Secondo il Tribunale è evidente l'irragionevolezza della norma che premia gli inadempienti e discrimina coloro che hanno tempestivamente versato i contributi.

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 48/2010, ha respinto l'eccezione di incostituzionalità stabilendo che l'art. 20, c. 1 del D.L. n. 112/2008 non realizza una sanatoria di comportamenti illeciti, la norma invece *"introduce una nuova disciplina del contributo previdenziale relativo all'assicurazione contro le malattie. Essa, pertanto, costituisce espressione della discrezionalità di cui gode il legislatore nella conformazione dell'obbligazione contributiva. In tale discrezionalità rientra anche la contestuale estensione retroattiva della nuova disciplina, la cui legittimità costituzionale non è inficiata dalla previsione dell'irripetibilità delle contribuzioni versate per i periodi anteriori al 1° gennaio 2009."*

Sul contenuto dell'art. 20, c. 1, D.L. n. 112/2008 è necessario evidenziare come l'Inps non abbia emanato disposizioni applicative miranti a chiarire la portata della norma e che solo nel 2010, con il messaggio n. 12211/2010, nel portare a conoscenza delle proprie strutture la sentenza della Corte Costituzionale n. 48/2010 ha specificato che la Corte ha confermato la legittimità costituzionale della norma che *"stabilisce l'esonero, per i periodi anteriori al 1° gennaio 2009, dal pagamento della contribuzione ... ecc."*

L'assunto dell'Istituto di previdenza non è stato condiviso dalla dottrina.

Ad avviso dei commentatori la sentenza della Corte chiarisce invece definitivamente che l'art.

20, c. 1 ha carattere di interpretazione autentica e che non volge lo sguardo solo al passato, come potrebbe far pensare la locuzione "che hanno corrisposto" contenuta nella norma, ma anche al futuro introducendo una nuova disciplina del contributo previdenziale di malattia che prevede l'esonero dal versamento della contribuzione all'Inps quando il trattamento di malattia venga corrisposto per legge o per contratto collettivo, direttamente dal datore di lavoro.

Né la norma, né la sentenza della Corte Costituzionale fanno riferimento alle qualifiche dei lavoratori, pertanto la nuova disciplina appare applicabile sia nel caso degli impiegati, sia nel caso degli operai. Potrebbe quindi essere invocata da tutti i settori di attività per sgravarsi del contributo di malattia per tutte le qualifiche.

Nuovo Ccnl Commercio

L'apertura concessa dalla sentenza della Corte Costituzionale è stata accolta dal Ccnl Commercio siglato il 26 febbraio 2011.

Nel nuovo Ccnl è stata inserita una clausola che accogliendo le considerazioni della Corte Costituzionale in merito alla "nuova disciplina", sulla base di quanto previsto dall'art. 20 del D.L. n. 112/2008, convertito in legge n. 133/2008, stabilisce che i datori di lavoro potranno avvalersi della facoltà di corrispondere direttamente il trattamento economico di malattia, in sostituzione dell'Istituto di previdenza, con conseguente esonero dal versamento del contributo malattia pari al 2,44%. Le Parti firmatarie, inoltre, affideranno ad un'apposita Commissione il compito di valutare, in un'ottica di ottimizzazione dei costi, ulteriori facoltà connesse all'esonero dal pagamento del contributo all'Inps.

Evoluzione normativa

La Sentenza della Corte Costituzionale n. 48/2010 ha una portata dirompente nel nostro sistema assicurativo-previdenziale perché interviene nel rapporto previdenziale, che generalmente è obbligatorio, con una disposizione che consente di derogare all'obbligatorietà anche sulla base della semplice previsione contrattuale. In tal modo, interessi privati (quelli dei datori di lavoro e delle parti sociali firmatarie dei Ccnl) prevalgono sugli interessi pubblici dell'obbligatorietà del regime assicurativo-previdenziale avente il fine di garantire la costituzione della provvista contributiva necessaria per pagare le prestazioni. Al fine di arginare il fenomeno, già avviato con il rinnovo del Ccnl Commercio, il legislatore ha inserito nel decreto per la stabilizzazione finanziaria, D.L. n. 98/2011, all'art. 18, il c. 16 che modifica radicalmente il contenuto dell'art. 20 del D.L. 112/2008 rendendo chiaro che si è trattata di una norma temporanea a sanatoria di una situazione pregressa.

Con l'art. 18, c. 16 è stato inserito nell'art. 20 il c. 1-bis con il quale si stabilisce che tutti i datori di

lavoro beneficiari della norma di interpretazione autentica, sulla base della quale sono stati esonerati dal versamento del contributo di malattia per il passato, sono tenuti comunque a versare la contribuzione di malattia dal 1° maggio 2011.

Inoltre, al fine di annullare il contenzioso che poteva essersi aperto dopo la sentenza della Corte Costituzionale, stabilisce che il termine del 1° gennaio 2009, entro il quale eventuali versamenti effettuati restano acquisiti alla gestione, è modificato in 1° maggio 2011.

Pertanto, il nuovissimo quadro normativo risultante, a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. n. 98/2011, convertito dalla legge n.

1111/2011, prevede che, a decorrere dal 1° maggio 2011, i datori di lavoro siano tenuti al versamento della contribuzione di malattia in base all'art. 31 della legge n. 41/1986, e per le categorie di lavoratori cui la suddetta assicurazione è applicabile ai sensi della normativa vigente, anche qualora si obbligano a corrispondere l'intera retribuzione mediante previsione contrattuale.

Inoltre viene stabilito che la contribuzione di malattia già versata alla dal del 1° maggio 2011 resta acquisita alla gestione e non può esserne chiesto il rimborso.

Che fare dell'UNIEMENS?

ROL ED EX FESTIVITÀ NON GODUTI, CONTRIBUTI ENTRO IL 17 OTTOBRE

Tratto da "Il Quotidiano Ipsos del 7 ottobre 2011"

di Andrea Barone

Responsabile Analisi Normativa Software Lavoro WKI

Entro il 17 ottobre devono essere versate le contribuzioni già scadute sui permessi per riduzione orario (ROL) e per ex festività non goduti. In ogni caso i datori di lavoro ed i lavoratori, tramite accordi aziendali o individuali, anche plurimi, possono differire il termine di godimento dei permessi e, conseguentemente, rinviare l'insorgenza dell'obbligo contributivo.

Il mancato godimento dei permessi non esime il datore di lavoro dal pagamento della relativa contribuzione, che deve essere effettuato «entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui si colloca il termine ultimo di godimento del permesso». Questa è la risposta fornita in data 8 marzo 2011 dal Ministero del lavoro ad un quesito posto dal Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del lavoro (Min. lav., risposta ad interpello n. 16/2011).

I permessi per riduzione orario trovano origine nella contrattazione collettiva e consentono al lavoratore di astenersi dal prestare attività lavorativa senza subire una riduzione della retribuzione. I permessi per ex festività sono, invece, stabiliti generalmente nella misura di 32 ore in sostituzione delle quattro ricorrenze religiose non più considerate festive agli effetti civili per effetto del combinato disposto della Legge n. 54/1977 e del D.P.R. n. 792/1985 (S. Giuseppe, Corpus Domini, SS. Pietro e Paolo e Ascensione).

ROL e permessi per ex festività costituiscono diritti disponibili per il lavoratore perché, a differenza delle ferie e dei riposi giornalieri o settimanali, non sono finalizzati alla tutela dell'integrità psicofisica del lavoratore ed al reintegro della stessa. Di conseguenza, i permessi per riduzione orario e per ex festività possono essere monetizzati se non goduti entro un termine stabilito, come previsto da molti contratti collettivi, oppure accantonati a "banca ore" e liberamente gestiti dal lavoratore, previo accordo con il datore di lavoro.

In ogni caso, la contrattazione aziendale o quella individuale, anche plurima, può derogare alle previsioni del CCNL senza alcuna conseguenza, né penale né amministrativa (Min. lav., nota prot. n. 8489/2007). Anche se il contratto collettivo prevede la monetizzazione dei permessi non goduti entro una certa data, le parti possono accordarsi in modo che il "monte permessi" rimanga sempre nella disponibilità del lavoratore.

Pagamento dei contributi entro il 17 ottobre

Fatta questa premessa, affrontiamo la questione del pagamento della contribuzione entro il prossimo 17 ottobre. Se a regime il pagamento della contribuzione deve essere effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui si colloca il termine per il godimento dei permessi, per le contribuzioni già scadute alla data di pubblicazione del messaggio n. 14605 del 13 luglio 2011 l'INPS ha concesso più tempo: entro il giorno 16 del terzo mese successivo a quello di pubblicazione del predetto messaggio. Poiché il 16 ottobre cade di domenica, il pagamento può essere effettuato entro il lunedì successivo.

Busta paga e UNIEMENS

Il datore di lavoro è tenuto a calcolare e a versare i contributi dovuti, compresa la quota a carico del dipendente, entro il termine previsto. In questa fase il lavoratore non subisce alcuna trattenuta; solo nel momento in cui godrà effettivamente dei permessi, ricevendo la relativa retribuzione, subirà la trattenuta della quota di propria competenza.

Ai fini della compilazione della denuncia individuale UNIEMENS, il datore di lavoro deve sommare l'importo corrispondente al compenso per ROL ed ex festività non goduti alla retribuzione del mese e inserire il valore così ottenuto nell'elemento <Imponibile> della denuncia individuale. Solo quando i permessi saranno effettivamente goduti dal dipendente il datore di lavoro potrà procedere al recupero del contributo versato e non più dovuto, compilando opportunamente l'elemento <VarRetributive>

La causale da utilizzare per il recupero della contribuzione è "ROL" (cfr. Documento tecnico per la compilazione dei flussi UNIEMENS - vers. 1.2.3.).

Differimento dell'obbligo contributivo

Come detto, tramite accordi aziendali o individuali, anche plurimi, è possibile differire il termine di godimento dei permessi e, conseguentemente, rinviare l'insorgenza dell'obbligo contributivo. Al fine di evitare possibili contenziosi con l'Istituto, si consiglia di utilizzare la forma scritta. Inoltre, dall'accordo (stipulato per iscritto e recante data certa) deve risultare in

modo chiaro ed inequivocabile la volontà delle parti di differire il termine di godimento dei ROL e

dei permessi per ex festività non goduti e "già scaduti".

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.

INSERIRE IMMAGINE EVENTI BPOINT