
Circolare di studio n. 12/2015

Periodo 1-15 Luglio

Gianluca Mollichella
Commercialista
Via Comano 95
00139 Roma
Tel 06.8719.4524/8259
Fax 06.8719.0889
Mail mollichella@tiscali.it

Sommario

Bene a sapersi	3
Differimento del saldo 2014 e dell'acconto 2015.....	3
TFR - Trattamento di Fine Rapporto: accantonamenti correnti e pregressi e modalità applicative ai fini Irap.....	6
Effetti procedurali del ravvedimento operoso	7
Correzione degli errori contabili nel caso di raddoppio dei termini di accertamento	8
Credito d'imposta in assenza di personale e deduzione forfetaria Irap dalle imposte sui redditi.....	10
Agenda.....	11
Scadenario dal 1 al 15 luglio 2015	11
Formulario operativo.....	20
Riapertura dei termini per la richiesta a Equitalia di un nuovo piano di rateazione a seguito della decadenza da una precedente dilazione	20
Indici & dati.....	23
Coefficienti di rivalutazione del TFR – Aggiornamento maggio 2015	23
Indice nazionali dei prezzi al consumo per famiglie operai e impiegati – Aggiornamento mese di maggio 2015	24
Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese dell'anno precedente – Aggiornamento mese di maggio 2015.....	24
Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese di due anni precedenti – Aggiornamento mese di maggio 2015.....	25
Coefficienti per tradurre valori monetari dal mese di gennaio 1947 al mese di maggio 2015.....	26
Dossier Casi e Contabilità	28
Contabilizzazione dell'onere di competenza delle ferie non godute	28
Trasformazione delle attività per imposte anticipate in presenza di perdita d'esercizio	30

Bene a sapersi

Differimento del saldo 2014 e dell'acconto 2015

A seguito della proroga dei termini per il versamento delle imposte risultanti dai modelli Unico e Irap accordata anche per l'anno 2015, le somme dovute a saldo per l'anno 2014 e in acconto per l'anno 2015 devono essere corrisposte, con possibilità di rateazione:

- entro il 6 luglio 2015, senza alcuna maggiorazione;
- nel periodo dal 7 luglio al 20 agosto 2015, con la maggiorazione dello 0,40%;

tenendo presente che tale differimento esplica effetti per i contribuenti rientranti nell'ambito operativo degli studi di settore.

Al riguardo, è opportuno sottolineare che il differimento dei termini si rende operativo a prescindere dell'effettiva applicazione dello studio di settore e, di conseguenza, riguarda anche i soggetti interessati da una causa di esclusione o di inapplicabilità, ferma restando l'*esclusione dalla proroga* per coloro che risultano aver conseguito ricavi e/o compensi di entità superiore a € 5.164.569.

Al fine di individuare quali sono effettivamente i soggetti interessati al predetto differimento si pone in rilievo che si deve trattare di:

- *persone fisiche esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo* che esercitano un'attività per la quale risulta essere stato elaborato lo studio di settore;
- *contribuenti minimi* di cui all'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. n. 98/2011 (compresi, anche se al riguardo è auspicabile un chiarimento ufficiale, i soggetti che applicano il regime forfetario introdotto con la legge Finanziaria 2015);
- *contribuenti titolari di redditi di partecipazione in società* che possono fruire della proroga (collaboratori di imprese familiari, soci di società di persone, associati di associazioni professionali, soci di società di capitali trasparenti), tenendo presente che l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione 16 luglio 2007, n. 173/E, ha puntualizzato che interessa anche i soci di srl "non trasparenti" (soggette agli studi di settore), iscritti alla Gestione Ivs, con esclusivo riferimento ai contributi previdenziali. Per tali soggetti, l'Irpef e le inerenti addizionali devono necessariamente risultare corrisposte entro i termini ordinari e, quindi, entro il 16 giugno o nei 30 giorni successivi con la maggiorazione dello 0,40%;
- *soggetti diversi dalle persone fisiche*, quali, a titolo meramente indicativo, le società in accomandita semplice, le società in nome collettivo, le società a responsabilità limitata, le società per azioni:
 - ✓ che pongono in essere un'attività per la quale risulta elaborato lo studio di settore, anche se esclusi dall'applicazione dello stesso per cause diverse dal conseguimento di ricavi e/o compensi di entità superiore a € 5.164.569 e, quindi, non possono beneficiare della proroga neanche i contribuenti che, avendo ricavi e/o compensi 2014 di entità superiore a € 5.164.569, ma non a € 7.500.000, pur non rientrando nell'ambito di coloro che devono applicare gli studi di settore, sono, comunque, obbligati a redigere i relativi modelli;
 - ✓ che in relazione al termine ordinario, sono tenuti ad eseguire il versamento entro il 16 giugno 2015;
 - ✓ che approvano il bilancio nel mese di giugno beneficiando del maggiore termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio non possono usufruire del differimento in argomento e, conseguentemente, devono effettuare i previsti versamenti entro il 16 luglio 2015 o entro il 20 agosto con la debita maggiorazione dello 0,40%.

Il differimento in argomento si rende applicabile anche:

- ✓ alle società di persone, soggette agli studi di settore, che hanno posto in essere operazioni straordinarie intervenute prima del 13 dicembre 2014 (data di entrata in vigore del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175). Infatti, poiché per tali società non si rende operativo il nuovo termine di

versamento fissato al giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione, il medesimo deve necessariamente essere eseguito seguendo le cosiddette regole precedenti e, quindi, entro il 16 giugno dell'anno di presentazione dell'adempimento dichiarativo;

- ✓ ai soci di tali società. Pertanto, a titolo meramente indicativo, se una società in nome collettivo è interessata da un'operazione di fusione con effetto fiscale successivo al 13 dicembre 2014, deve procedere ad eseguire la corresponsione dell'Irap dovuta entro il 16 giugno 2015, con possibilità, ovviamente, di beneficiare del differimento;
- ✓ alle società di persone (e relativi soci) che hanno cessato l'attività nel corso del 2014 senza messa in liquidazione, per le quali, poiché l'adempimento dichiarativo deve risultare posto in essere entro il 30 settembre 2015, il termine per effettuare il versamento delle somme dovute, non è influenzato dalla proroga in argomento e, quindi, rimane fissato al 16 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione.

Non possono beneficiare del differimento in esame i contribuenti non interessati dagli studi di settore, che, senza pretesa di completezza, sono:

- le persone fisiche *non* esercenti attività d'impresa e/o di lavoro autonomo (cosiddetti soggetti "privati");
- gli esercenti attività d'impresa e/o di lavoro tenuti all'applicazione dei parametri;
- gli imprenditori agricoli titolari esclusivamente di reddito agrario;
- i soggetti che hanno conseguito ricavi e/o compensi di entità superiore a € 5.164.569;

i quali, conseguentemente, devono porre in essere la corresponsione delle imposte revenienti dai modelli Unico e Irap 2015, con possibilità di rateazione:

- ♦ entro il 16 giugno 2015;
- ♦ (*oppure*) nei 30 giorni successivi al 16 giugno 2015, con la maggiorazione dello 0,40%.

I principali *codici tributo* utilizzabili sono i seguenti:

tributo da corrispondere	codice tributo
Saldo IRPEF	4001
Acconto IRPEF (1° rata)	4033
Addizionale regionale	3801
Saldo addizionale comunale	3844
Acconto addizionale comunale	3843
Saldo IRES	2003
Acconto IRES (1° rata)	2001
Saldo maggiorazione IRES (10,50%) società di comodo	2020
Acconto maggiorazione IRES (10,50%) società di comodo	2018
Saldo IRAP	3800
Acconto IRAP (1° rata)	3812
Saldo imposta sostitutiva (5%) regime dei minimi	1795
Acconto imposta sostitutiva (5%) regime dei minimi (1° rata)	1793
Imposta sostitutiva 10% (nuove iniziative)	4025
Acconto 20% (redditi tassazione separata)	4200
Saldo imposta sostitutiva (10% - 21%) cedolare secca	1842
Acconto imposta sostitutiva (10% - 21%) cedolare secca (1° rata)	1840

Saldo imposta patrimoniale immobili all'estero (IVIE)	4041
Acconto imposta patrimoniale immobili all'estero (IVIE)	4044
Saldo imposta patrimoniale attività finanziarie all'estero (IVAFE)	4043
Acconto imposta patrimoniale attività finanziarie all'estero (IVAFE)	4047

tenendo presente la possibilità di rateizzare i versamenti corrispondendo gli interessi di dilazione, come evidenziato nelle tabelle che seguono

• **soggetti che non beneficiano della proroga:**

PERSONA FISICA NON TITOLARE DI PARTITA IVA <i>(ad es.: contribuente privato, socio di società soggetta a parametri, ecc.)</i>				
<i>Rata</i>	<i>Prima rata versata entro il 16 giugno 2015</i>		<i>Prima rata corrisposta tra il 17 giugno e il 16 luglio 2015 (con maggiorazione dello 0,40%)</i>	
	<i>scadenza</i>	<i>interessi</i>	<i>scadenza</i>	<i>interessi</i>
I	16 giugno 2015	---	16 luglio 2015	---
II	30 giugno 2015	0,16%	31 luglio 2015	0,16%
III	31 luglio 2015	0,49%	31 agosto 2015	0,49%
IV	31 agosto 2015	0,82%	30 settembre 2015	0,82%
V	30 settembre 2015	1,15%	2 novembre 2015	1,15%
VI	2 novembre 2015	1,48%	30 novembre 2015	1,48%
VII	30 novembre 2015	1,81%		

CONTRIBUENTE TITOLARE DI PARTITA IVA <i>(ad es.: società esercente attività soggetta a parametri, società con ricavi maggiori di € 5.164.569)</i>				
<i>Rata</i>	<i>Prima rata versata entro il 16 giugno 2015</i>		<i>Prima rata corrisposta tra il 17 giugno e il 16 luglio 2015 (con maggiorazione dello 0,40%)</i>	
	<i>scadenza</i>	<i>interessi</i>	<i>scadenza</i>	<i>interessi</i>
I	16 giugno 2015	--	16 luglio 2015	---
II	16 luglio 2015	0,33%	20 agosto 2015	0,33%
III	20 agosto 2015	0,66%	16 settembre 2015	0,66%
IV	16 settembre 2015	0,99%	16 ottobre 2015	0,99%
V	16 ottobre 2015	1,32%	16 novembre 2015	1,32%
VI	16 novembre 2015	1,65%		

• **soggetti che beneficiano della proroga**

PERSONA FISICA NON TITOLARE DI PARTITA IVA <i>(ad es.: socio di società soggetta a studi di settore)</i>				
<i>Rata</i>	<i>Prima rata versata entro il 6 luglio 2015</i>		<i>Prima rata corrisposta tra il 7 luglio e il 20 agosto 2015 (con maggiorazione dello 0,40%)</i>	
	<i>scadenza</i>	<i>interessi</i>	<i>scadenza</i>	<i>interessi</i>
I	6 luglio 2015	-	20 agosto 2015	---

II	31 luglio 2015	0,27	31 agosto 2015	0,11%
III	31 agosto 2015	0,60	30 settembre 2015	0,44%
IV	30 settembre 2015	0,93	2 novembre 2015	0,77%
V	2 novembre 2015	1,26	30 novembre 2015	1,10%
VI	30 novembre 2015	1,59		

SOGGETTO TITOLARE DI PARTITA IVA <i>(ad es.: società, imprenditore individuale e lavoratore autonomo soggetti agli studi di settore)</i>				
<i>Rata</i>	<i>Prima rata versata entro il 6 luglio 2015</i>		<i>Prima rata corrisposta tra il 7 luglio e il 20 agosto 2015 (con maggiorazione dello 0,40%)</i>	
	<i>scadenza</i>	<i>interessi</i>	<i>scadenza</i>	<i>interessi</i>
I	6 luglio 2015	--	20 agosto 2015	---
II	16 luglio 2015	0,11%	16 settembre 2015	0,29%
III	20 agosto 2015	0,44%	16 ottobre 2015	0,62%
IV	16 settembre 2015	0,77%	16 novembre 2015	0,95%
V	16 ottobre 2015	1,10%		
VI	16 novembre 2015	1,43%		

TFR - Trattamento di Fine Rapporto: accantonamenti correnti e progressi e modalità applicative ai fini Irap

Le quote di TFR (trattamento di fine rapporto) maturate a partire dall'esercizio 2015, compresa la rivalutazione di quelle accantonate fino a tutto il 2014, per espresso disposto della legge di stabilità 2015, rientrano a pieno titolo nella determinazione delle spese per il personale dipendente deducibili, trattandosi di costi sostenuti a fronte di debiti certi a carico del datore di lavoro.

Per quanto concerne gli accantonamenti effettuati a partire dal 2015 per eventuali oneri futuri connessi al rapporto di lavoro, si ritiene che i medesimi, costituendo poste di natura estimativa indeducibili dall'Irap, non devono essere considerati nel calcolo del costo del lavoro ammesso in deduzione.

Infatti, tali oneri assumeranno rilevanza al verificarsi dell'evento che ha costituito il presupposto del relativo stanziamento in bilancio in quanto afferenti a costi del lavoro deducibili dalla base imponibile Irap a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014.

Pertanto, in relazione al quadro normativo di riferimento, i suddetti accantonamenti non possono concorrere alla determinazione dell'Irap deducibile dalle imposte sui redditi.

Per quanto attiene ai fondi inerenti agli oneri per il personale dipendente stanziati in bilancio in esercizi antecedenti alla legge di stabilità 2015, che per effetto della disciplina Irap non hanno trovato riconoscimento fiscale in sede di accantonamento, si ritiene coerente considerare che i medesimi assumono rilievo – a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 – nell'ipotesi in cui si viene a realizzare l'evento che ne ha determinato lo stanziamento in bilancio.

Tali oneri, pertanto, possono validamente rientrare nel calcolo del *costo del personale deducibile*, anche se non imputati a conto economico in quanto portati a diretta riduzione degli accantonamenti operati.

Ne deriva, conseguentemente, che poiché tali accantonamenti possono aver concorso alla determinazione dell'Irap deducibile dalle imposte sui redditi, è necessario rideterminare l'eventuale Irap dedotta negli esercizi precedenti relativamente ai medesimi.

Specificamente, l'imposta dedotta può essere recuperata mediante la rilevazione di un componente positivo di reddito ai sensi dell'art. 88 del Tuir nell'esercizio di sostenimento della spesa afferente all'accantonamento a suo tempo operato.

Al riguardo, si ritiene opportuno sottolineare che gli eventuali utilizzi devono essere, in via prioritaria, attribuiti ai fondi accantonati prima dell'entrata in vigore della legge di stabilità 2015, che hanno generato Irap deducibile, partendo, per evidenti e logici motivi, da quelli di data più remota.

Ovviamente, rimangono confermate le deduzioni già operate e le istanze di rimborso già presentate.

Effetti procedurali del ravvedimento operoso

Ai fini di una maggiore semplificazione del rapporto tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti, con l'art. 1, comma 637, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, il ravvedimento operoso è stato rimodulato consentendo la possibilità di regolarizzare le violazioni commesse in materia di tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, fino alla scadenza dei termini di accertamento.

In relazione alle finalità e ai presupposti fondanti dell'istituto, si evidenzia che lo stesso incontra l'impossibilità procedurale di ravvedere la violazione se risulta essere stato notificato formalmente, con riferimento a tale violazione:

- un atto di liquidazione;
- un atto di accertamento;

oppure:

- nell'ipotesi di ricevimento di una comunicazione di irregolarità recante le somme dovute ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 54-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Al riguardo, è stata prevista la *riduzione delle sanzioni amministrative* a:

- *un nono del minimo*, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore (detta riduzione trova applicazione anche con riferimento a tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle entrate e, quindi, rientrano nell'ambito applicativo anche i tributi locali e regionali, tra cui le tasse automobilistiche operative sull'intero territorio nazionale);
- *ad un settimo 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 successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;
- *ad un sesto del minimo*, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;
- *ad un quinto del minimo*, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'art. 24 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli artt. 6, comma 3, o 11, comma 5, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471;

tenendo presente, in ogni caso, che continuano ad esplicare effetti le ordinarie modalità di regolarizzazione relative ai tributi locali e regionali già applicabili prima delle modifiche apportate all'istituto dalla legge di Stabilità 2015. Così, ad esempio, è possibile avvalersi del cosiddetto "ravvedimento lungo" per le violazioni

concernenti l'Imu-imposta municipale propria e la Tasi-tributo per i servizi indivisibili (cioè entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione).

Ai fini procedurali, si pone in evidenza che:

1. *per gli omessi versamenti*, è stata prevista un'ipotesi di riduzione sanzionatoria ulteriore rispetto a quella contenuta nella lett. a) dell'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (che consente di regolarizzare entro 30 giorni dalla commissione della violazione) se la regolarizzazione del versamento avviene entro 90 giorni dalla scadenza del pagamento;
2. *per le violazioni diverse da quelle indicate al punto 1 e al successivo punto 3*, è stata introdotta una nuova ipotesi di riduzione sanzionatoria analoga, nella tempistica, a quella prevista per gli omessi versamenti (regolarizzazione da effettuare entro 90 giorni dalla commissione della violazione). Tale riduzione è di entità maggiore di quella prevista dalla successiva lett. b) dell'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472;
3. *per le violazioni commesse mediante la dichiarazione*, è stata disciplinata una specifica ipotesi di ravvedimento, applicabile entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione. La locuzione *"la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione"* deve necessariamente essere intesa come rientrante nell'ambito della sfera di applicazione *"le sole violazioni commesse mediante la presentazione della dichiarazione"*. Tra queste rientrano, ad esempio, quelle relative al contenuto e alla documentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette e sul valore aggiunto.

A titolo di mera indicazione, si consideri:

- ✓ l'omissione o l'incompletezza della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, in relazione all'indicazione delle spese e degli altri componenti negativi di cui all'art. 110, comma 11, del Tuir, con la sanzione amministrativa pari al 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione, con un minimo di € 500,00 ed un massimo di € 50.000,00 che, nell'ipotesi di regolarizzazione della violazione entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione (90 giorni dal 30 settembre e, quindi, entro il 29 dicembre), la sanzione può essere ridotta ad 1/9 del minimo edittale;
- ✓ le violazioni derivanti dall'omissione dei versamenti risultanti dalla dichiarazione - quali, ad esempio, il carente od omesso versamento a saldo o in acconto ai fini delle imposte sui redditi e dei tributi locali e regionali - non sono commesse mediante la dichiarazione in quanto, rispetto a questa, mantengono una propria autonomia. Sebbene, infatti, il loro ammontare sia determinato nella dichiarazione - o determinabile per quanto concerne alcuni tributi locali e regionali (quali, ad esempio, l'Imu e la Tasi), le inerenti violazioni si perfezionano non già con la presentazione della dichiarazione, bensì con l'inutile decorso del termine di scadenza del versamento. Per tali violazioni, pertanto, il *dies a quo* per il ravvedimento decorre da tale momento e non dal termine per la presentazione della dichiarazione.

Correzione degli errori contabili nel caso di raddoppio dei termini di accertamento

Per evitare fenomeni di doppia imposizione, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 31/E del 24 settembre 2013, ha riconosciuto la possibilità di imputare fiscalmente il componente reddituale nel corretto periodo di competenza e di sterilizzarlo nel momento in cui è imputato in bilancio a seguito della correzione contabile.

In particolare, ai fini del riconoscimento dei componenti negativi emersi a seguito della correzione di errori, è stato chiaramente posto in rilievo che se l'annualità oggetto di errore non è più emendabile con la dichiarazione integrativa a favore, è necessario procedere a riliquidare in modo autonomo la dichiarazione relativa all'annualità dell'omessa imputazione e, nell'ordine, le annualità successive fino a quella cosiddetta "emendabile".

Per tale ultima annualità, il contribuente deve necessariamente procedere a presentare apposita dichiarazione integrativa agli uffici dell'Amministrazione finanziaria, in cui devono confluire le risultanze delle precedenti riliquidazioni dallo stesso autonomamente effettuate.

La possibilità per il contribuente di rappresentare all'Amministrazione finanziaria l'esistenza di elementi di costo non dedotti in precedenti annualità con la predetta procedura si deve, tuttavia, intendere limitata ai soli periodi d'imposta ancora suscettibili di attività accertativa al momento di scadenza dei termini di presentazione della dichiarazione.

In particolare, il riferimento contenuto nella circolare citata è al termine previsto all'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nella parte in cui viene affermato che *"gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione"*.

Al riguardo, si evidenzia che una "fisiologica" correzione di errori può essere posta in essere e, quindi, consentita nei termini ordinari in cui le annualità sono "aperte", senza che possa rilevare il maggior termine di cui al comma 3 dell'art. 43 richiamato, disposto esclusivamente a favore dell'Amministrazione relativamente a fattispecie "patologiche" per le quali sussiste obbligo di denuncia penale.

In particolare, la finalità della disciplina del raddoppio dei termini è, tra l'altro, quella di garantire all'Amministrazione finanziaria l'utilizzabilità di elementi istruttori eventualmente emersi nel corso delle indagini condotte dall'Autorità giudiziaria per un periodo di tempo più ampio rispetto a quello previsto ordinariamente per l'accertamento.

Pertanto, il più ampio termine di accertamento è previsto a vantaggio dell'Amministrazione finanziaria al fine di poter utilizzare le risultanze delle indagini penali. Tale possibilità sarebbe altrimenti preclusa a causa della vigenza del cosiddetto doppio binario tra processo penale e procedimento amministrativo.

In tal senso si è espressa anche la sentenza della Corte Costituzionale 20 luglio 2011, n. 247, ove viene affermato che la *ratio legis* del raddoppio dei termini risiede nel "[...] dotare l'amministrazione finanziaria di un maggior lasso di tempo per acquisire e valutare dati utili a contrastare illeciti tributari [...]".

Di contro, la *ratio* sottesa al raddoppio dei termini, come sopra delineata, non appare trasponibile, per analogia, alla possibilità, attribuita al contribuente, di emendare la dichiarazione oltre i termini ordinari, qualora prorogati per effetto dell'astratta configurabilità di un reato, in ragione della circostanza che non può riferirsi al contribuente l'esigenza, propriamente funzionale solo all'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria, di godere di *"un maggior lasso di tempo per acquisire e valutare dati utili a contrastare illeciti tributari"*.

Pertanto, in presenza della segnalazione di uno dei reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, non si ritiene possibile utilizzare la procedura di correzione degli errori in bilancio per periodi d'imposta precedenti ai normali termini di accertamento, in quanto gli effetti del raddoppio dei termini operano esclusivamente a favore dell'Amministrazione finanziaria.

Credito d'imposta in assenza di personale e deduzione forfetaria Irap dalle imposte sui redditi

La legge di stabilità 2015 attribuisce ai contribuenti che “*non si avvalgono di lavoratori dipendenti*” un credito di imposta pari al 10% dell'Irap lorda indicata in dichiarazione.

Per beneficiare del credito d'imposta, è necessario che l'esercente attività d'impresa o di lavoro autonomo non abbia dipendenti in ogni giorno dell'anno solare o del periodo di imposta, oppure, in presenza di lavoratori subordinati solo per una parte dell'anno, il credito compete in misura ragguagliata ai giorni di assenza di personale dipendente?

Analizzando letteralmente l'art. 1, comma 21, della legge di stabilità 2015, si rileva che il riconoscimento del credito d'imposta nella misura pari al 10% dell'Irap lorda è subordinato alla circostanza che i soggetti interessati o contribuenti non dispongano di lavoratori dipendenti e, di conseguenza, si ritiene che:

- il beneficio possa essere riconosciuto solamente in favore di coloro che non si avvalgono, in alcun modo, di personale dipendente, a prescindere dalla tipologia contrattuale adottata (tempo determinato o tempo indeterminato);
- non deve essere operato, per effetto della condizione posta dalla norma, alcun ragguaglio nell'ipotesi in cui il contribuente abbia avuto nel corso del periodo d'imposta, anche per un periodo di tempo limitato, lavoratori alle proprie dipendenze.

Per quanto attiene alla deducibilità dalle imposte sui redditi del 10% dell'Irap forfetariamente riferita a interessi passivi e oneri assimilati indeducibili, si pone in evidenza che l'imposta regionale rilevante per il calcolo della deduzione spettante è quella versata nel periodo d'imposta a titolo di saldo del periodo d'imposta precedente e di acconto di quello successivo, nei limiti per quanto riguarda l'acconto dell'imposta effettivamente dovuta.

Il nuovo credito d'imposta, quantificato in misura pari al 10% dell'Irap lorda, per specifico disposto del comma 21 della legge di stabilità 2015, deve essere utilizzato “*esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, a decorrere dall'anno di presentazione della corrispondente dichiarazione*”.

Pertanto, la compensazione “orizzontale” prevista dalla norma, mediante utilizzo del credito anche per debiti diversi da quelli relativi al pagamento dell'Irap, fa sì che non vi sia una diretta correlazione tra il credito maturato e l'Irap dovuta in relazione a ciascun periodo d'imposta.

Ne deriva, di conseguenza, che la “deduzione forfetaria” del 10% prevista ai fini delle imposte dirette (Ires o Irpef) deve necessariamente risultare calcolata sull'Irap al lordo del credito. Ciò anche nella situazione in cui il contribuente decidesse di utilizzare il credito maturato per compensare l'Irap di periodo, in quanto si tratta, comunque, di imposta dovuta e versata previa compensazione con il credito spettante.

Agenda

Scadenario dal 1 al 15 luglio 2015

<i>Giorno</i>	<i>Adempimento</i>	<i>Fatto/ da fare</i>
1	AGEVOLAZIONI ALLE IMPRESE A partire dalle ore 10:00 si potranno inviare all'indirizzo di posta elettronica certificata " dgiai.artigianatodigitale@pec.mise.gov.it " le domande relative alla concessione di agevolazioni per promuovere le attività innovative nell'ambito dell'artigianato digitale e della manifattura sostenibile.	
1	PREU-PRELIEVO ERARIALE UNICO I concessionari titolari delle autorizzazioni per gli apparecchi da gioco di cui all'art. 110, comma 6, lett. b), del Tulp, collegati alla rete telematica devono procedere a comunicare telematicamente all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli le somme giocate da ciascun apparecchio, in relazione al periodo contabile (bimestre) precedente.	
1	SCRITTURE AUSILIARIE DI MAGAZZINO-ATTIVAZIONE DELL'OBBLIGO DI TENUTA Inizia a decorrere, per le imprese aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare che si è chiuso alla fine dello scorso mese, l'obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino se risultano superati, nei periodi d'imposta 1° luglio 2012-30 giugno 2013 e 1° giugno 2013-30 giugno 2014 entrambi gli ammontare inerenti ai ricavi e al valore complessivo delle rimanenze sono risultati superiori rispettivamente a € 5.164.568,99 e a € 1.032.913,80.	
1	SCRITTURE AUSILIARIE DI MAGAZZINO-CESSAZIONE DELL'OBBLIGO DI TENUTA Per le imprese aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare che si è chiuso alla fine dello scorso mese, l'obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino viene meno se nei precedenti periodi d'imposta 1° luglio 2013-30 giugno 2014 e 1° luglio 2014-30 giugno 2015 l'ammontare dei ricavi o il valore complessivo delle rimanenze si sono mantenuti rispettivamente sotto il limite di € 5.164.568,99 e di € 1.032.913,80.	
1	SOGGETTI TITOLARI DI PARTITA IVA-RIMBORSO INFRANNUALE Inizia il termine per procedere alla presentazione all'Agenzia delle Entrate, mediante trasmissione telematica diretta o tramite intermediario del modello IVA-TR, contenente la richiesta di rimborso o la comunicazione di utilizzo in compensazione del credito di competenza trimestre aprile-giugno 2015.	
2	SOCIETÀ DI COMODO-INTERPELLI DISAPPLICATIVI Per le società commerciali residenti, le società e gli enti non residenti con stabile organizzazione in Italia, scade il termine per procedere alla presentazione	

	all'Agenzia delle entrate degli interpelli disapplicativi della disciplina delle cosiddette "società di comodo", inerente al periodo d'imposta precedente.	
3	PREU-PRELIEVO ERARIALE UNICO I concessionari titolari delle autorizzazioni per gli apparecchi da gioco di cui all'art. 110, comma 6, lett. a), del Tulp, collegati alla rete telematica devono procedere a comunicare telematicamente all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli le somme giocate da ciascun apparecchio, in relazione al periodo contabile (bimestre) precedente.	
5	ESERCENTI ATTIVITÀ DI TRASPORTO I soggetti esercenti attività di trasporto devono procedere, in relazione alle annotazioni eseguite nel corso del mese precedente, all'emissione e all'annotazione della fattura o della nota debito inerente alle provvigioni corrisposte ai rivenditori autorizzati di documenti di viaggio per il trasporto pubblico urbano di persone.	
5	IVA E IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI-ANNOTAZIONE ABBONAMENTI Le società e le associazioni sportive dilettantistiche, le pro loco, le bande musicali, i cori e le compagnie teatrali amatoriali, nonché le associazioni filodrammatiche, di musica e danza popolare devono procedere ad eseguire l'annotazione nel previsto prospetto degli abbonamenti che sono stati rilasciati nel corso del mese precedente.	
6	ADEGUAMENTO STUDI DI SETTORE Pagamento, senza alcuna integrazione, degli importi dovuti (compresa l'eventuale maggiorazione del 3%) per l'adeguamento agli studi di settore, da parte: ✓ dei soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che non devono approvare il bilancio o il rendiconto; ✓ dei soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che hanno approvato (o che avrebbero dovuto approvare) il bilancio o il rendiconto entro il 31 maggio 2015; ✓ delle persone fisiche con partita Iva; ✓ delle società di persone e soggetti equiparati; tenuti agli studi di settore.	
6	ARTIGIANI E COMMERCianti-CONTRIBUTI INPS Pagamento, senza alcuna maggiorazione, del saldo dei contributi per l'anno precedente e del primo acconto dei contributi per l'anno in corso, calcolati sul reddito d'impresa dichiarato per l'anno precedente, eccedente il minimale di reddito per l'anno in corso, da parte dei soci di srl e delle persone fisiche soggette agli studi di settore, iscritti alla gestione artigiani o commercianti dell'Inps.	
6	CEDOLARE SECCA SULLE LOCAZIONI Pagamento, senza alcuna maggiorazione, saldo per l'anno 2014 e dell'eventuale primo acconto per l'anno 2015 da parte delle persone fisiche, soggette agli studi di	

	settore, che locano immobili ad uso abitativo.	
6	CONTRIBUTO DI SOLIDARIETÀ DEL 3% Pagamento, senza alcuna maggiorazione, del saldo del contributo di solidarietà dovuto per l'anno precedente, da parte delle persone fisiche con un reddito complessivo superiore ai € 300.000,00 lordi.	
6	DIRITTO ANNUALE CAMERE DI COMMERCIO Pagamento, senza alcuna maggiorazione, del diritto annuale alle Camere di Commercio per la sede principale e le unità locali, da parte: ✓ dei soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che hanno approvato (o che avrebbero dovuto approvare) il bilancio o il rendiconto entro il 31 maggio 2015; ✓ dei soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che non devono approvare il bilancio o il rendiconto; ✓ delle imprese individuali; ✓ delle società di persone; soggetti agli studi di settore.	
6	EXIT TAX - IMPRESE CHE HANNO TRASFERITO LA RESIDENZA ALL'ESTERO Le imprese che hanno trasferito la residenza all'estero e che entro il 6 luglio devono procedere sia al versamento del saldo Irpef o Ires inerente all'ultimo periodo d'imposta di residenza in Italia (oppure, nell'ipotesi di rateizzazione, pagamento della prima rata), sia alla presentazione all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente la comunicazione relativa all'opzione per la sospensione o la rateizzazione dell'imposta (cosiddetta "exit tax") dovuta a seguito del trasferimento, unitamente alla prevista documentazione.	
6	IMPOSTA SOSTITUTIVA DEL 10% Pagamento, senza alcuna maggiorazione, dell'imposta sostitutiva del 10% dovuta per l'anno precedente, da parte delle persone fisiche che erano in regime agevolato per le nuove attività produttive, di cui all'art. 13 della L. 388/2000, soggette agli studi di settore.	
6	IMPOSTA SOSTITUTIVA DEL 5% Pagamento, senza alcuna maggiorazione, del saldo per l'anno 2014 e dell'eventuale primo acconto per l'anno 2015, da parte delle persone fisiche rientranti nel regime dei cosiddetti "contribuenti minimi", che svolgono attività soggette agli studi di settore.	
6	IRAP, IMPOSTE SOSTITUTIVE E ADDIZIONALI Pagamento, senza alcuna maggiorazione, da parte delle società di persone e soggetti equiparati, con studi di settore, del saldo Irap per l'anno 2014 e dell'eventuale primo acconto per l'anno 2015, nonché delle altre somme dovute in base alla dichiarazione dei redditi, come imposte sostitutive e addizionali.	

6	<p>IRES, RELATIVE ADDIZIONALI, IRAP E IMPOSTE SOSTITUTIVE</p> <p>Pagamento, senza alcuna maggiorazione, delle somme dovute a saldo per il 2014 o in acconto per il 2015, con riferimento ai modelli Unico 2015 e Irap 2015, da parte:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ dei soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che non devono approvare il bilancio o il rendiconto;✓ dei soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che hanno approvato il bilancio o il rendiconto entro il 31 maggio 2015;✓ dei soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che, sussistendone l'obbligo, non hanno approvato il bilancio o il rendiconto entro il 31 maggio 2015; <p>tenuti all'applicazione degli studi di settore.</p>	
6	<p>IRPEF, RELATIVE ADDIZIONALI E IMPOSTE SOSTITUTIVE</p> <p>Pagamento, senza alcuna maggiorazione:</p> <ul style="list-style-type: none">➤ del saldo per l'anno 2014 e dell'eventuale primo acconto per l'anno 2015 da parte delle persone fisiche rientranti nel nuovo regime fiscale forfettario, che svolgono attività con studi di settore;➤ del saldo per l'anno 2014 e dell'eventuale primo acconto per l'anno 2015 inerente all'Irpef, alle addizionali Irpef e, se ne ricorrono i presupposti, all'Irap, nonché delle altre somme dovute in base alla dichiarazione dei redditi (es.: imposte sostitutive), da parte delle persone fisiche tenute agli studi di settore.	
6	<p>IVA - IMPOSTA DOVUTA</p> <p>Pagamento del saldo IVA dovuto in sede di dichiarazione unificata per l'anno precedente (modello Unico 2015), con la maggiorazione dello 0,4% di interessi per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo 2015, da parte:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ dei soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che non devono approvare il bilancio o il rendiconto;✓ dei soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che non hanno approvato il bilancio o il rendiconto entro il 31 maggio 2015, sussistendone l'obbligo;✓ dei soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che hanno approvato il bilancio o il rendiconto entro il 31 maggio 2015;✓ delle persone fisiche con partita Iva;✓ delle società di persone e soggetti equiparati; <p>tenuti agli studi di settore.</p>	
6	<p>IVAFE - IMPOSTA VALORE ATTIVITÀ FINANZIARIE DETENUTE ALL'ESTERO</p> <p>Pagamento, senza alcuna maggiorazione, del saldo per l'anno 2014 e dell'eventuale primo acconto per l'anno 2015 delle imposte patrimoniali dovute da parte delle persone fisiche residenti che detengono attività finanziarie all'estero, con studi di settore.</p>	
6	<p>IVIE - IMPOSTA VALORE IMMOBILI SITUATI ALL'ESTERO</p> <p>Pagamento, senza alcuna maggiorazione, del saldo per l'anno 2014 e dell'eventuale primo acconto per l'anno 2015 delle imposte patrimoniali dovute, da parte delle persone fisiche residenti che possiedono immobili all'estero, con studi di settore.</p>	

6	PROFESSIONISTI ISCRITTI ALLA GESTIONE SEPARATA INPS Pagamento, senza alcuna maggiorazione, da parte dei professionisti iscritti alla gestione separata Inps, soggetti agli studi di settore, del saldo dei contributi per l'anno precedente e del primo acconto dei contributi per l'anno in corso, pari al 40% dei contributi dovuti calcolati sul reddito di lavoro autonomo dichiarato per l'anno precedente.	
6	RITENUTE D'ACCONTO INERENTI AI COMPENSI DI LAVORO AUTONOMO Pagamento, senza alcuna maggiorazione, delle ritenute d'acconto relative ai compensi di lavoro autonomo erogati nel periodo d'imposta precedente, condizione che il sostituto d'imposta (soggetti Ires, persone fisiche, società di persone e soggetti equiparati collegati agli studi di settore) abbia erogato esclusivamente redditi di lavoro autonomo a non più di tre soggetti e che l'entità complessiva delle ritenute non sia di entità superiore a € 1.032,91.	
7	AGENZIA DELLE DOGANE - DATI RELATIVI ALLA CONTABILITÀ Invio all'Agenzia delle dogane dei dati relativi alle contabilità dello scorso mese da parte dei destinatari registrati (ex operatori professionali e rappresentanti fiscali) che svolgono attività nel settore dei prodotti energetici, dei depositari autorizzati del settore alcoli, dei depositari autorizzati che svolgono attività nella fabbricazione di aromi, dei destinatari registrati (ex operatori professionali o rappresentanti fiscali) che svolgono attività nel settore dell'alcole e delle bevande alcoliche, dei depositari autorizzati che svolgono attività nel settore del vino e delle altre bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra e dei destinatari registrati (ex operatori qualificati come operatori professionali registrati), che svolgono attività nel settore del vino e delle bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra in ottemperanza.	
7	AGENZIA DELLE DOGANE - RIEPILOGO DEL MOVIMENTO MENSILE D'IMPOSTA Invio all'Agenzia delle dogane dei dati relativi al riepilogo del movimento mensile d'imposta ed agli accrediti d'imposta utilizzati nel corso del mese precedente da parte dei depositari autorizzati del settore prodotti energetici e dei depositari autorizzati del settore alcoli.	
7	CAF - DIPENDENTI E PROFESSIONISTI ABILITATI I Caf-dipendenti e i professionisti abilitati che prestano assistenza fiscale devono procedere alla trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei modelli 730/2015 e delle schede per la destinazione dell'otto, del cinque e del due per mille dell'Irpef (modelli 730-1), nonché della comunicazione dei risultati contabili dei modelli 730/2015 elaborati (modelli 730-4), ai fini dell'effettuazione dei conguagli in capo al contribuente.	
7	INTERMEDIARI ABILITATI INCARICATI DAI SOSTITUTI D'IMPOSTA Trasmissione in via telematica, da parte degli intermediari abilitati, su incarico dei	

	<p>sostituti d'imposta che prestano assistenza fiscale diretta delle dichiarazioni (modelli 730/2015) e delle schede per la destinazione dell'otto, del cinque e del due per mille dell'Irpef (modelli 730-1).</p>	
7	<p>MODELLI 730/2015 PRECOMPILATI</p> <p>I lavoratori dipendenti, i pensionati, i collaboratori coordinati e continuativi, i lavoratori a progetto e i titolari di altri redditi assimilati al lavoro dipendente possono precedere:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ alla presentazione ad un CAF-dipendenti o ad un professionista abilitato del modello 730/2015, avvalendosi della dichiarazione precompilata o del modello 730/2015 "ordinario", nonché della relativa documentazione, ai fini del rilascio del visto di conformità e della scheda per la scelta della destinazione dell'otto, del cinque e del due per mille dell'Irpef (modello 730-1);✓ alla presentazione al sostituto d'imposta che ha comunicato, entro il 15 gennaio scorso, l'intenzione di prestare assistenza fiscale diretta, del modello 730/2015, avvalendosi della dichiarazione precompilata o del modello 730/2015 "ordinario" già compilato, nonché della scheda per la scelta della destinazione dell'otto, del cinque e del due per mille dell'Irpef (modello 730-1);✓ alla presentazione diretta in via telematica all'Agenzia delle entrate, avvalendosi della dichiarazione precompilata, del modello 730/2015, unitamente alla scheda per la destinazione dell'otto, del cinque e del due per mille dell'Irpef, tenendo in considerazione che il modello 730/2015 può essere presentato anche in assenza di un sostituto d'imposta e che non è possibile presentare direttamente il modello 730/2015 in forma congiunta. <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"><p>Nota Bene</p><p>Entro la data in esame e, in ogni caso, prima della trasmissione telematica della dichiarazione all'Agenzia delle entrate, i sostituti d'imposta che prestano assistenza fiscale, i Caf-dipendenti e i professionisti abilitati devono consegnare al contribuente, se già non avvenuto, la copia del modello 730/2015 elaborato e del inerente prospetto di liquidazione (modello 730-3).</p></div>	
7	<p>SOSTITUTI D'IMPOSTA CHE PRESTANO ASSISTENZA FISCALE DIRETTA</p> <p>Consegna ad un intermediario abilitato alla trasmissione telematica:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ dei modelli 730/2015 elaborati e delle buste con le schede per la destinazione dell'otto, del cinque e del due per mille dell'Irpef (modelli 730-1), se non si provvede direttamente al loro invio telematico;✓ delle sole buste con le schede per la destinazione dell'otto, del cinque e del due per mille dell'Irpef (modelli 730-1), se vengono direttamente trasmessi in via telematica i modelli 730/2015.	
10	<p>AGENZIA DELLE DOGANE - PRODOTTI ENERGETICI</p> <p>Invio all'Agenzia delle dogane dei dati inerenti alle contabilità dello scorso mese di maggio da parte degli operatori esercenti i depositi commerciali che svolgono attività nel settore dei prodotti energetici.</p>	

10	DATORI DI LAVORO DOMESTICO - CONTRIBUTI INPS Pagamento, in via telematica o mediante bollettino MAV, dei contributi relativi al secondo trimestre 2015 (mesi di aprile, maggio e giugno).
14	AGENZIA DELLE DOGANE - ALCOLE E BEVANDE ALCOLICHE Invio all'Agenzia delle dogane dei dati inerenti alle contabilità di maggio degli operatori esercenti i depositi commerciali che svolgono attività nel settore dell'alcole e delle bevande alcoliche, con esclusione del vino e delle bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra.
15	AGRITURISMO - CORRISPETTIVI Annotazione nel registro Iva dei corrispettivi, da parte delle imprese agrituristiche che rilasciano le ricevute fiscali, degli ammontare inerenti alle operazioni effettuate nel corso del mese precedente, se, ovviamente, non hanno già provveduto ad eseguire le rilevazioni analitiche giornaliere.
15	ALCOLI METILICI Invio al competente ufficio tecnico delle imposte di fabbricazione la copia del registro di carico da parte delle imprese che producono, commercializzano o utilizzano alcoli metilici, nel quale devono risultare le annotazioni inerenti alle operazioni di carico e scarico poste in essere nel corso del mese precedente e le rimanenze alla fine del medesimo mese, oltre ad allegare un documento nel quale devono essere riepilogate le merci che nel corso di tale mese sono state trasferite ai depositi commerciali o alle ditte utilizzatrici (con raggruppamento per cliente destinatario).
15	ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE - REGISTRAZIONI CONTABILI Le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni senza scopo di lucro e le associazioni <i>pro loco</i> che hanno esercitato la prevista opzione per l'applicazione del regime di cui alla Legge 16 dicembre 1991, n. 398, devono procedere ad eseguire le annotazioni di natura contabile inerenti sia ai corrispettivi, sia agli altri proventi conseguiti nell'ambito dell'esercizio di attività commerciali nel corso del mese precedente. Tali annotazioni, che devono essere effettuate nel prospetto riepilogativo previsto per i cosiddetti contribuenti "supersemplificati" numerato progressivamente prima di essere messo in uso (D.M. 11 febbraio 1997), devono necessariamente rilevare in modo distinto: ✓ i proventi che, a norma dell'art. 25, co. 1, della Legge 13 maggio 1999, n. 133, non costituiscono reddito imponibile per le associazioni sportive dilettantistiche; ✓ le plusvalenze patrimoniali; ✓ le operazioni intracomunitarie di cui all'art. 47 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331.
15	COMMERCianti AL DETTAGLIO E SOGGETTI ASSIMILATI - ANNOTAZIONE CUMULATIVA DELLE OPERAZIONI I commercianti al dettaglio e i soggetti assimilati hanno la possibilità di procedere all'annotazione riepilogativa mensile, anziché giornaliera, dei corrispettivi inerenti

	<p>al mese precedente, se, ovviamente, i medesimi risultano certificati dallo scontrino fiscale. Detta facoltà è consentita anche ai contribuenti che emettono le ricevute fiscali, per effetto dell'equiparazione tra scontrino e ricevuta ai fini certificativi.</p>	
15	<p>ENTI NON COMMERCIALI CHE DETERMINANO FORFETTARIAMENTE IL REDDITO Gli enti non commerciali che determinano forfettariamente il reddito a norma dell'art. 145 del Tuir devono procedere all'annotazione nei registri previsti ai fini Iva o nel prospetto riepilogativo previsto per i cosiddetti contribuenti "supersemplificati" (di cui al DM 11 febbraio 1997) dell'ammontare complessivo, distinto per aliquota, delle operazioni fatturate nel mese precedente.</p>	
15	<p>FATTURAZIONE OPERAZIONI - SOGGETTI PASSIVI IVA I soggetti passivi Iva, entro la data in esame, devono procedere ad emettere le fatture, eventualmente anche in forma semplificata, inerenti:</p> <ul style="list-style-type: none">• alle cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo all'identificazione degli operatori o dei soggetti tra i quali è stata posta in essere l'operazione nel corso del mese precedente;• alle prestazioni di servizi "generiche" non soggette all'imposta che risultano poste in essere nel corso del mese precedente nei riguardi di soggetti passivi stabiliti nel territorio di uno Stato membro dell'Unione europea diverso dall'Italia;• alle prestazioni di servizi "generiche" rese o ricevute (autofattura) da un soggetto passivo che risulta localizzato fuori dell'Unione europea poste in essere nel corso del mese precedente;• alle prestazioni di servizi identificabili tramite idonea documentazione, poste in essere nel corso del mese precedente nei riguardi dello stesso operatore economico o soggetto;• alle cessioni comunitarie non imponibili che sono state effettuate nel corso del mese precedente. <div data-bbox="271 1344 1268 1489" style="border: 1px solid black; padding: 5px;"><p>Nota Bene Si ritiene opportuno rammentare che i predetti documenti emessi devono necessariamente essere annotati entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettiva esecuzione delle operazioni stesse.</p></div>	
15	<p>FATTURE E AUTOFATTURE DI IMPORTO INFERIORE A € 300,00 Annotazione in modo cumulativo in un documento riepilogativo delle fatture emesse e/o ricevute, nonché delle autofatture emesse dal cessionario o committente per le operazioni, territorialmente rilevanti in Italia, poste in essere dal cedente/prestatore non residente, di ammontare inferiore a € 300,00.</p>	

15	IMPRESE DELLA GRANDE DISTRIBUZIONE COMMERCIALE O DI SERVIZI In presenza dell'avvenuto esercizio dell'apposita opzione, le imprese operanti nel settore della grande distribuzione commerciale o di servizi devono procedere all'invio telematico all'Agenzia delle entrate, distintamente per ciascun punto vendita e per ciascuna giornata, dell'entità dei corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, inerenti al mese precedente, in sostituzione dell'obbligo di certificazione tramite ricevuta o scontrino fiscale.	
15	OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE POSTE IN ESSERE DA SOGGETTI IVA I soggetti con partita Iva che effettuano acquisti intracomunitari di beni e servizi, devono procedere: ✓ ad annotare, nel registro Iva acquisti e in quello Iva delle vendite, le fatture di acquisto intracomunitarie ricevute <i>nel corso del mese precedente</i> , con riferimento a tale mese; ✓ all'emissione dell'autofattura inerente alle operazioni poste in essere nel terzo mese precedente, <i>se non hanno ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione</i> ; ✓ all'emissione dell'autofattura integrativa in relazione agli addebiti annotati nel mese precedente, <i>se hanno ricevuto una fattura con indicato un corrispettivo di entità inferiore a quello reale</i> .	

Formulario operativo

Riapertura dei termini per la richiesta a Equitalia di un nuovo piano di rateazione a seguito della decadenza da una precedente dilazione

Generalità

L'art. 10, comma 12-*quinquies*, del D.L. 31 dicembre 2014, n. 192, convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 febbraio 2015, n. 11, ha modificato l'art. 11-*bis* del D.L. 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla Legge 23 giugno 2014, n. 89, riproponendo la possibilità, per i contribuenti decaduti da un precedente piano di rateazione con Equitalia, di essere riammessi al beneficio della dilazione dei ruoli.

In pratica, è stata riaperta una finestra temporale per i contribuenti decaduti da un precedente piano di rateazione con Equitalia, che ha previsto la possibilità di beneficiare di una nuova dilazione, se la decadenza è, in concreto, intervenuta entro il 31 dicembre 2014.

In pratica, si tratta della riammissione alla dilazione dei piani di rateazione inerenti a tutte le somme iscritte a ruolo e in carico presso l'agente della riscossione e, di conseguenza, si devono ritenere non rientranti quelle aventi ad oggetto somme dovute a seguito dell'adesione agli istituti deflativi del contenzioso.

La nuova dilazione può estendersi fino a un massimo di sei anni o, meglio, fino a 72 rate mensili, senza possibilità di eventuale ulteriore proroga, tenendo, inoltre, presente che è prevista la decadenza in presenza del mancato pagamento di due rate, anche non consecutive.

Analizzando i requisiti temporali richiesti dalla norma, si perviene alla conclusione che tutti i soggetti decaduti alla data del 31 dicembre 2014 da un piano di rateazione in corso (a prescindere dalla tipologia di piano, sia esso ex art. 19 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, sia esso a fronte di una richiesta ex art. 11-*bis* del D.L. 66/2014 nella previgente formulazione) si possano avvalere dell'agevolazione accordata, sempre che ne facciano richiesta entro il 31 luglio 2015.

Pertanto, da quanto accennato, si deduce che:

- i debiti inclusi nella precedente rateazione possono essere nuovamente dilazionati secondo il numero di rate inizialmente concesso, senza particolari obblighi documentali, anche nell'ipotesi in cui i medesimi sono aumentati per effetto degli interessi di mora;
- i debiti sorti successivamente e, quindi, non inerenti a una rateazione decaduta entro il 31 dicembre 2014, dovranno necessariamente seguire le regole ordinarie, tra cui l'onere di attestare la situazione di difficoltà economica tramite il riscontro dell'Isee o degli indicatori di bilancio), se di entità superiore a € 50 mila.

Per beneficiare della riammissione al beneficio della dilazione è indispensabile procedere alla presentazione di una specifica richiesta all'agente della riscossione, utilizzando, se del caso, lo schema di seguito riprodotto.

Fac-simile istanza

ISTANZA DI RATEAZIONE AI SENSI DELL'ART. 11-bis DEL DECRETO LEGGE n. 66/2014
(così come modificato dalla legge 27/02/2015, n. 11 – conversione del D.L. 31/12/2014, n. 192)

Il/La sottoscritto/a..... nato/a (Prov.....) il ..-.-.... (codice

fiscale:) e residente in Via (Prov.....)
indirizzo C.A.P..... telefono..... fax email/PEC

(Barrare una delle seguenti caselle)

- in proprio (allegare fotocopia del documento valido di identità)
- in qualità di rappresentante legale della/o (allegare visura camerale della società dalla quale si evince che siete voi gli attuali legali rappresentanti, oltre fotocopia del documento valido di identità)
- in qualità di titolare della ditta individuale

..... codice fiscale/partita iva con sede legale in
..... (Prov.....) indirizzo, via.....
..... C.A.P telefono fax, email/PEC
.....,

Visto l'articolo 11-bis del decreto legge n. 66 del 2014 (così come modificato dalla legge 27/02/2015, n. 11 – conversione del decreto legge 31/12/2014, n. 192) secondo il quale:

- «1. I contribuenti decaduti dal beneficio della rateazione previsto dall'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, possono richiedere la concessione di un nuovo piano di rateazione, fino a un massimo di settantadue rate mensili, a condizione che:
- a) la decadenza sia intervenuta entro e non oltre il 31 dicembre 2014;
 - b) la richiesta sia presentata entro e non oltre il 31 luglio 2015.
2. Il piano di rateazione concesso ai sensi del comma 1 non è prorogabile e il debitore decade dallo stesso in caso di mancato pagamento di due rate anche non consecutive. A seguito della presentazione della richiesta del piano di rateazione, non possono essere avviate nuove azioni esecutive. Se la rateazione è richiesta dopo una segnalazione effettuata ai sensi dell'articolo 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.602, e successive modificazioni, la stessa non può essere concessa limitatamente agli importi che ne costituiscono oggetto. 3. (omissis)»

Dichiara

- di essere decaduto dal beneficio della rateazione, entro la data del 31 dicembre 2014, con riferimento alla/e seguente/i/ cartella/e di pagamento, avviso/i di accertamento esecutivo/i emesso/i dall'Agenzia delle Entrate/Dogane e Monopoli, ovvero avviso/i di addebito emesso/i dall'Inps:
n. n. n.
n. n. n.
n. n. n.
- di non aver depositato un accordo di ristrutturazione (art. 182 bis R.D. n. 267/1942 – “legge fallimentare”) o presentato una domanda di concordato preventivo (art. 161 R.D. n. 267/1942 – “legge fallimentare”).

Chiede

la concessione di un nuovo piano di rateazione, in n. rate mensili.

Ai fini della presente istanza, il/la sottoscritto/a dichiara di eleggere domicilio presso

.....
indirizzo Città (Prov.....) C.A.P.....
telefono fax e-mail

chiede

che ogni comunicazione venga effettuata preferibilmente presso il seguente indirizzo di Posta Elettronica Certificata

Si impegna, inoltre, a comunicare le eventuali variazioni successive ⁽¹⁾ e riconosce che Equitalia non assume alcuna responsabilità in caso di irreperibilità del destinatario presso il domicilio eletto.

⁽¹⁾**Attenzione:** eventuali comunicazioni al riguardo dovranno contenere espresso richiamo al numero di protocollo assegnato alla presente istanza.

Il/la sottoscritto/a autorizza Equitalia(riprendere l'intestazione) al trattamento dei propri dati contenuti nell'istanza e nei relativi allegati, ai sensi del d.lgs. 30 giugno 2003, n. 196, per le finalità connesse e strumentali alla trattazione della presente istanza, in quanto, in mancanza di tale autorizzazione, non sarà possibile procedere all'esame della richiesta di dilazione.

Luogo e data,

Firma

Indici & dati

Coefficienti di rivalutazione del TFR – Aggiornamento maggio 2015

2013	Tfr maturato dal	Tfr maturato al	Indice Istat 1995=100	Differenza	Incidenza percentuale	75% di F	Tasso fisso 1,5%	Totale G+H coefficiente di rivalutazione
<i>Mesi</i>	A	B	C	E	F	G	H	I
Gennaio	15 gen.	14 feb.	106,7	0,2	0,187793	0,140845	0,125	0,265845
Febbraio	15 feb.	14 mar.	106,7	0,2	0,187793	0,140845	0,250	0,390845
Marzo	15 mar.	14 apr.	106,9	0,4	0,375587	0,281690	0,375	0,656690
Aprile	15 apr.	14 mag.	106,9	0,4	0,375587	0,281690	0,500	0,781590
Maggio	15 mag.	14 giu.	106,9	0,4	0,375587	0,281690	0,625	0,906690
Giugno	15 giu.	14 lug.	107,1	0,6	0,563380	0,422535	0,750	1,172535
Luglio	15 lug.	14 ago.	107,2	0,7	0,657222	0,492958	0,875	1,367958
Agosto	15 ago.	14 set.	107,6	1,1	1,032864	0,774648	1,000	1,774548
Settembre	15 set.	14 ott.	107,2	0,7	0,657277	0,492958	1,125	1,617958
Ottobre	15 ott.	14 nov.	107,1	0,6	0,563380	0,422535	1,250	1,672535
Novembre	15 nov.	14 dic.	106,8	0,3	0,281690	0,211268	1,375	1,586268
Dicembre	15 dic.	14 gen.	107,1	0,6	0,563380	0,422535	1,500	1,922535
2014	Tfr maturato dal	Tfr maturato al	Indice Istat 1995=100	Differenza	Incidenza percentuale	75% di F	Tasso fisso 1,5%	Totale G+H coefficiente di rivalutazione
<i>Mesi</i>	A	B	C	E	F	G	H	I
Gennaio	15 gen.	14 feb.	107,3	0,2	0,186741	0,140056	0,125	0,265056
Febbraio	15 feb.	14 mar.	107,2	0,1	0,093371	0,070028	0,250	0,320028
Marzo	15 mar.	14 apr.	107,2	0,1	0,093371	0,070028	0,375	0,445028
Aprile	15 apr.	14 mag.	107,4	0,3	0,280112	0,210084	0,500	0,710084
Maggio	15 mag.	14 giu.	107,3	0,2	0,186741	0,140056	0,625	0,765056
Giugno	15 giu.	14 lug.	107,4	0,3	0,280112	0,210084	0,750	0,960084
Luglio	15 lug.	14 ago.	107,3	0,2	0,186741	0,140056	0,875	1,015056
Agosto	15 ago.	15 set.	107,5	0,4	0,373483	0,280112	1,000	1,280112
Settembre	15 set.	14 ott.	107,1	0,0	0,000000	0,000000	1,125	1,125000
Ottobre	15 ott.	15 nov.	107,2	0,1	0,093371	0,070028	1,250	1,320028
Novembre	15 nov.	14 dic.	107,0	-0,2	0,000000	0,000000	1,375	1,375000
Dicembre	15 dic.	1 gen.	107,0	-0,2	0,000000	0,000000	1,500	1,500000
2015	Tfr maturato dal	Tfr maturato al	Indice Istat 1995=100	Differenza	Incidenza percentuale	75% di F	Tasso fisso 1,5%	Totale G+H coefficiente di rivalutazione
<i>Mesi</i>	A	B	C	E	F	G	H	I
Gennaio	15 gen.	14 feb.	106,5	-0,5	0,000000	0,000000	0,125	0,125000
Febbraio	15 feb.	14 mar.	106,8	-0,1	0,000000	0,000000	0,250	0,250000
Marzo	15 mar.	14 apr.	107,0	0,0	0,000000	0,000000	0,375	0,375000
Aprile	15 apr.	14 mag.	107,1	0,1	0,093458	0,070093	0,500	0,570093
Maggio	15 mag.	14 giu.	107,2	0,2	0,186916	0,140187	0,625	0,765187

Indice nazionali dei prezzi al consumo per famiglie operai e impiegati – Aggiornamento mese di maggio 2015

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.	Media
2000	110,5	111,0	111,3	111,4	111,7	112,1	112,3	112,3	112,5	112,8	113,3	113,4	112,1
2001	113,9	114,3	114,4	114,8	115,1	115,3	115,3	115,3	115,4	115,7	115,9	116,0	115,1
2002	116,5	116,9	117,2	117,5	117,7	117,9	118,0	118,2	118,4	118,7	119,0	119,1	117,9
2003	119,6	119,8	120,2	120,4	120,5	120,6	120,9	121,1	121,4	121,5	121,8	121,8	120,8
2004	122,0	122,4	122,5	122,8	123,0	123,3	123,4	123,6	123,6	123,6	123,9	123,9	123,2
2005	123,9	124,3	124,5	124,9	125,1	125,3	125,6	125,8	125,9	126,1	126,1	126,3	125,3
2006	126,6	126,9	127,1	127,4	127,8	127,9	128,2	128,4	128,4	128,2	128,3	128,4	127,8
2007	128,5	128,8	129,0	129,2	129,6	129,9	130,2	130,4	130,4	130,8	131,3	131,8	130,0
2008	132,2	132,5	133,2	133,5	134,2	134,8	135,4	135,5	135,2	135,2	134,7	134,5	134,2
2009	134,2	134,5	134,5	134,8	135,1	135,3	135,3	135,8	135,4	135,5	135,6	135,8	135,2
2010	136,0	136,2	136,5	137,0	137,1	137,1	137,6	137,9	137,5	137,8	137,9	138,4	137,3
Base 2010=100													
Il coefficiente di raccordo tra la base 1995 e la base 2010=100 è pari a 1,3730													
Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.	Media
2011	101,2	101,5	101,9	102,4	102,5	102,6	102,9	103,2	103,2	103,6	103,7	104,0	102,7
2012	104,4	104,8	105,2	105,7	105,6	105,8	105,9	106,4	106,4	106,4	106,2	106,5	105,8
2013	106,7	106,7	106,9	106,9	106,9	107,1	107,2	107,6	107,2	107,1	106,8	107,1	107,0
2014	107,3	107,2	107,2	107,4	107,3	107,4	107,3	107,5	107,1	107,2	107,0	107,0	107,2
2015	106,5	106,8	107,0	107,1	107,2								

Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese dell'anno precedente – Aggiornamento mese di maggio 2015

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.
2000	2,1	2,4	2,5	2,2	2,3	2,7	2,7	2,7	2,6	2,6	2,7	2,7
2001	3,1	3,0	2,8	3,1	3,0	2,9	2,7	2,7	2,6	2,6	2,3	2,3
2002	2,3	2,3	2,4	2,4	2,3	2,3	2,3	2,3	2,5	2,6	2,6	2,7
2003	2,7	2,5	2,6	2,5	2,4	2,3	2,5	2,5	2,5	2,4	2,4	2,3
2004	2,0	2,2	1,9	2,0	2,1	2,2	2,1	2,1	2,1	1,8	1,7	1,7
2005	1,6	1,6	1,6	1,7	1,7	1,6	1,8	1,8	1,9	2,0	1,8	1,9
2006	2,2	2,1	2,1	2,0	2,2	2,1	2,1	2,1	2,0	1,7	1,7	1,7
2007	1,5	1,5	1,5	1,4	1,4	1,6	1,6	1,6	1,6	2,0	2,3	2,6
2008	2,9	2,9	3,3	3,3	3,5	3,8	4,0	3,9	3,7	3,4	2,6	2,0
2009	1,5	1,5	1,0	1,0	0,7	0,4	-0,1	0,2	0,1	0,2	0,7	1,0
2010	1,3	1,3	1,5	1,6	1,5	1,3	1,7	1,5	1,6	1,7	1,7	1,9
2011	2,2	2,3	2,5	2,6	2,6	2,7	2,7	2,8	3,0	3,2	3,2	3,2
2012	3,2	3,3	3,2	3,2	3,0	3,1	2,9	3,1	3,1	2,7	2,4	2,4
2013	2,2	1,8	1,6	1,1	1,2	1,2	1,2	1,1	0,8	0,7	0,6	0,6
2014	0,6	0,5	0,3	0,5	0,4	0,3	0,1	-0,1	-0,1	0,1	0,2	-0,1
2015	-0,7	-0,4	-0,2	-0,3	-0,1							

Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese di due anni precedenti - Aggiornamento mese di maggio 2015

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.
2000	3,5	3,6	3,9	3,8	3,9	4,2	4,4	4,3	4,4	4,4	4,8	4,9
2001	5,3	5,4	5,3	5,3	5,4	5,6	5,4	5,4	5,2	5,3	5,1	5,1
2002	5,4	5,3	5,3	5,5	5,4	5,2	5,1	5,3	5,2	5,2	5,0	5,0
2003	5,0	4,8	5,1	4,9	4,7	4,6	4,9	5,0	5,2	5,0	5,1	5,0
2004	4,7	4,7	4,5	4,5	4,5	4,6	4,6	4,6	4,4	4,1	4,1	4,0
2005	3,6	3,8	3,6	3,7	3,8	3,9	3,9	3,9	3,7	3,8	3,5	3,7
2006	3,8	3,7	3,8	3,7	3,9	3,7	3,9	3,9	3,9	3,7	3,6	3,6
2007	3,7	3,6	3,6	3,4	3,6	3,7	3,7	3,7	3,6	3,7	4,1	4,4
2008	4,4	4,4	4,8	4,8	5,0	5,4	5,6	5,5	5,3	5,5	5,0	4,8
2009	4,4	4,4	4,3	4,3	4,2	4,2	3,9	4,1	3,8	3,6	3,3	3,0
2010	2,9	2,8	2,5	2,6	2,2	1,7	1,6	1,8	1,7	1,9	2,4	2,9
2011	3,5	3,6	4,0	4,3	4,2	4,1	4,4	4,3	4,6	5,0	5,0	5,1
2012	5,4	5,6	5,8	5,9	5,8	6,0	5,7	5,9	6,2	6,0	5,7	5,7
2013	5,4	5,1	4,9	4,4	4,3	4,4	4,2	4,3	3,9	3,4	3,0	3,0
2014	2,8	2,3	1,9	1,6	1,6	1,5	1,3	1,0	0,7	0,8	0,8	0,5
2015	-0,2	0,1	0,1	0,2	0,3							

Coefficienti per tradurre valori monetari dal mese di gennaio 1947 al mese di maggio 2015

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.	Anno
1947	48,400	47,391	46,073	42,288	40,305	37,841	36,660	34,750	33,043	33,134	34,644	35,738	38,500
1948	36,378	36,768	35,810	35,677	36,141	36,431	38,282	36,757	35,877	36,409	36,167	35,825	36,362
1949	35,334	35,525	35,369	34,866	34,901	35,299	36,309	35,877	36,052	36,865	36,773	37,057	35,836
1950	37,200	37,106	37,620	37,068	37,007	36,521	36,516	35,882	35,180	35,611	35,250	35,166	36,325
1951	34,673	34,064	33,879	33,130	33,091	32,654	32,667	32,783	32,796	32,706	32,506	32,523	33,108
1952	32,625	32,267	32,171	32,019	31,896	31,686	31,610	31,594	31,368	31,310	31,270	31,388	31,759
1953	31,435	31,376	31,380	31,076	30,892	30,804	31,270	31,361	31,220	31,099	30,949	31,022	31,154
1954	30,980	30,850	30,942	30,748	30,360	30,111	30,003	30,031	30,075	30,126	29,988	29,945	30,337
1955	29,956	30,024	29,956	29,710	29,441	29,245	29,351	29,303	29,393	29,400	29,276	29,082	29,511
1956	28,880	28,499	28,165	27,995	27,848	27,963	28,026	28,013	27,938	28,092	28,061	27,910	28,111
1957	27,639	27,805	27,941	27,960	27,861	27,805	27,636	27,611	27,484	27,262	27,071	26,916	27,578
1958	26,647	26,758	26,721	26,305	26,034	25,859	25,923	26,042	26,126	26,380	26,475	26,607	26,319
1959	26,503	26,579	26,652	26,604	26,531	26,536	26,567	26,528	26,399	26,225	26,061	25,980	26,427
1960	25,774	25,878	25,972	25,926	25,816	25,715	25,647	25,689	25,710	25,702	25,584	25,516	25,744
1961	25,314	25,302	25,286	25,134	25,046	25,006	25,036	24,988	24,914	24,876	24,690	24,576	25,013
1962	24,356	24,332	24,191	23,890	23,890	23,777	23,687	23,732	23,620	23,531	23,443	23,203	23,799
1963	22,822	22,413	22,313	22,195	22,195	22,195	22,214	22,175	21,961	21,751	21,751	21,619	22,136
1964	21,415	21,361	21,270	21,180	21,090	20,897	20,775	20,741	20,655	20,536	20,452	20,369	20,897
1965	20,270	20,237	20,188	20,139	20,075	20,027	19,963	19,947	19,915	19,899	19,883	19,805	20,027
1966	19,742	19,742	19,727	19,664	19,618	19,634	19,618	19,634	19,634	19,572	19,511	19,450	19,634
1967	19,401	19,420	19,382	19,343	19,305	19,268	19,230	19,192	19,117	19,136	19,136	19,136	19,249
1968	19,062	19,080	19,062	19,025	19,006	19,025	19,043	19,025	18,988	18,970	18,951	18,878	19,006
1969	18,824	18,824	18,752	18,663	18,628	18,557	18,435	18,384	18,332	18,247	18,179	18,095	18,487
1970	17,996	17,865	17,816	17,736	17,672	17,640	17,609	17,561	17,421	17,344	17,253	17,177	17,593
1971	17,114	17,064	16,982	16,932	16,835	16,787	16,723	16,692	16,581	16,504	16,457	16,427	16,755
1972	16,335	16,245	16,200	16,155	16,052	15,964	15,892	15,807	15,652	15,446	15,338	15,298	15,864
1973	15,114	14,973	14,846	14,673	14,468	14,373	14,303	14,234	14,165	14,007	13,853	13,627	14,373
1974	13,450	13,228	12,851	12,693	12,513	12,277	11,984	11,744	11,372	11,142	10,975	10,880	12,033
1975	10,754	10,630	10,617	10,472	10,404	10,300	10,240	10,187	10,093	9,968	9,884	9,790	10,270
1976	9,693	9,535	9,338	9,068	8,917	8,876	8,823	8,748	8,594	8,314	8,141	8,041	8,814
1977	8,013	7,835	7,718	7,638	7,540	7,470	7,413	7,363	7,284	7,207	7,102	7,068	7,463
1978	7,001	6,929	6,859	6,785	6,713	6,657	6,607	6,578	6,490	6,420	6,364	6,318	6,637
1979	6,198	6,108	6,033	5,935	5,860	5,803	5,750	5,694	5,557	5,431	5,361	5,275	5,735
1980	5,107	5,019	4,974	4,897	4,854	4,809	4,729	4,681	4,583	4,506	4,414	4,357	4,734
1981	4,299	4,223	4,163	4,106	4,049	4,008	3,975	3,948	3,893	3,817	3,754	3,716	3,988
1982	3,667	3,619	3,586	3,554	3,514	3,481	3,430	3,369	3,322	3,258	3,216	3,194	3,428
1983	3,149	3,108	3,080	3,048	3,019	3,002	2,973	2,962	2,924	2,876	2,846	2,833	2,981
1984	2,799	2,770	2,751	2,731	2,716	2,700	2,691	2,683	2,664	2,637	2,621	2,604	2,696
1985	2,577	2,550	2,533	2,511	2,497	2,484	2,476	2,471	2,460	2,431	2,414	2,398	2,482
1986	2,387	2,371	2,362	2,355	2,346	2,337	2,337	2,333	2,326	2,313	2,305	2,298	2,340

1987	2,284	2,275	2,267	2,261	2,252	2,244	2,238	2,232	2,216	2,197	2,191	2,187	2,236
1988	2,176	2,170	2,160	2,153	2,147	2,140	2,134	2,125	2,114	2,098	2,081	2,074	2,131
1989	2,058	2,041	2,031	2,018	2,010	2,000	1,995	1,992	1,983	1,964	1,956	1,947	1,999
1990	1,935	1,922	1,914	1,907	1,902	1,894	1,887	1,875	1,864	1,849	1,837	1,830	1,884
1991	1,817	1,801	1,796	1,788	1,781	1,772	1,769	1,764	1,756	1,742	1,730	1,726	1,770
1992	1,713	1,708	1,701	1,694	1,685	1,679	1,677	1,675	1,670	1,660	1,650	1,648	1,679
1993	1,642	1,635	1,632	1,626	1,619	1,612	1,606	1,604	1,602	1,592	1,584	1,584	1,612
1994	1,575	1,570	1,567	1,562	1,556	1,554	1,549	1,546	1,542	1,534	1,528	1,523	1,551
1995	1,517	1,505	1,493	1,485	1,476	1,468	1,467	1,462	1,458	1,450	1,442	1,439	1,472
1996	1,437	1,433	1,429	1,421	1,415	1,413	1,415	1,414	1,410	1,408	1,404	1,403	1,417
1997	1,400	1,399	1,398	1,396	1,392	1,392	1,392	1,392	1,390	1,386	1,382	1,382	1,392
1998	1,378	1,374	1,374	1,372	1,369	1,368	1,368	1,367	1,365	1,363	1,362	1,362	1,368
1999	1,360	1,358	1,355	1,350	1,348	1,348	1,345	1,345	1,342	1,339	1,334	1,333	1,347
2000	1,332	1,326	1,322	1,321	1,318	1,313	1,311	1,311	1,308	1,305	1,299	1,298	1,313
2001	1,292	1,288	1,287	1,282	1,279	1,277	1,277	1,277	1,275	1,272	1,270	1,269	1,279
2002	1,263	1,259	1,256	1,253	1,251	1,248	1,247	1,245	1,243	1,240	1,237	1,236	1,248
2003	1,231	1,229	1,225	1,222	1,221	1,220	1,217	1,215	1,212	1,211	1,208	1,208	1,218
2004	1,206	1,202	1,202	1,199	1,197	1,194	1,193	1,191	1,191	1,191	1,188	1,188	1,195
2005	1,188	1,184	1,182	1,178	1,177	1,175	1,172	1,170	1,169	1,167	1,167	1,165	1,175
2006	1,163	1,160	1,158	1,155	1,152	1,151	1,148	1,146	1,146	1,148	1,147	1,146	1,152
2007	1,145	1,143	1,141	1,139	1,136	1,133	1,130	1,129	1,129	1,125	1,121	1,117	1,132
2008	1,113	1,111	1,105	1,103	1,097	1,092	1,087	1,086	1,089	1,089	1,093	1,094	1,097
2009	1,097	1,094	1,094	1,092	1,089	1,088	1,088	1,084	1,087	1,086	1,085	1,084	1,089
2010	1,082	1,081	1,078	1,074	1,074	1,074	1,070	1,067	1,070	1,068	1,067	1,063	1,072
2011	1,059	1,056	1,052	1,047	1,046	1,045	1,042	1,039	1,039	1,035	1,034	1,031	1,044
2012	1,027	1,023	1,019	1,014	1,015	1,013	1,012	1,008	1,008	1,008	1,009	1,007	1,013
2013	1,005	1,005	1,003	1,003	1,003	1,001	1,000	0,996	1,000	1,001	1,004	1,001	1,002
2014	0,999	1,000	1,000	0,998	0,999	0,998	0,999	0,997	1,001	1,000	1,002	1,002	1,000
2015	1,007	1,004	1,002	1,001	1,000								

Dossier Casi e Contabilità

Contabilizzazione dell'onere di competenza delle ferie non godute

Le ferie non godute costituiscono un componente del costo del personale dipendente e, di conseguenza, devono risultare imputate e classificate nel conto economico tra i costi per salari e stipendi, mentre l'inerente debito deve essere rilevato nel passivo dello stato patrimoniale tra gli altri debiti.

Al riguardo, considerando che il diritto alle ferie matura in maniera graduale nel corso dell'esercizio sociale o periodo d'imposta, per cui, a fronte di un periodo temporale di lavoro, al lavoratore compete una "quota" di ferie che certamente è maturata.

Per il principio contabile Oic n. 19, in relazione al n. 3 del comma 1 dell'art. 2423-bis del codice civile, il datore di lavoro, in sede di chiusura del bilancio d'esercizio, deve necessariamente tenere in evidenza la correlazione tra costi e ricavi e, conseguentemente, l'integrale costo del personale, che deve comprendere anche il periodo di ferie di competenza dell'esercizio sociale o periodo d'imposta in cui il lavoratore ha prestato la propria attività concorrendo alla formazione dei ricavi.

Ne deriva, di conseguenza, che l'onere relativo alle *ferie spettanti e non godute*, deve essere interamente imputato all'esercizio o periodo d'imposta in cui le medesime maturano e non a quello in cui sono effettivamente fruito dal lavoratore dipendente.

A sua volta, il principio contabile Oic n. 12 comprende, tra gli oneri d'esercizio inerenti al *costo del personale* da imputare nella voce B del conto economico, anche il corrispettivo previsto per le ferie maturate, ma, non godute.

A titolo di mera precisazione, se nei primi mesi dell'anno 2015, un lavoratore dipendente ha goduto di alcuni giorni di ferie che hanno trovato effettiva maturazione nel corso del 2014, l'onere derivante da tali ferie non deve esplicare effetti nell'esercizio 2015, in quanto la reale ed effettiva imputazione deve riguardare l'anno 2014. Infatti, in merito, il principio contabile Oic n. 19, come accennato, stabilisce che in sede di chiusura dell'esercizio sociale o del periodo d'imposta, è necessario procedere da parte dell'imprenditore all'iscrizione in bilancio dell'importo "corrispondente al costo per le ferie maturate in favore dei dipendenti e non ancora liquidate o fruito".

Per procedere alla coerente individuazione dell'entità dell'onere da iscrivere in bilancio è necessario conoscere:

- l'esatto o effettivo numero di giorni di ferie non godute di competenza dei lavoratori dipendenti alla data di chiusura del bilancio d'esercizio (come risulta dal contratto collettivo di lavoro o dal regolamento integrativo aziendale);
- l'entità del costo giornaliero per il datore di lavoro, che deve comprendere sia la retribuzione lorda, sia i contributi previdenziali e assicurativi a carico del datore medesimo.

Per quanto concerne l'annotazione contabile del fatto amministrativo riguardante le ferie non godute, il principio contabile Oic n. 19 prevede espressamente l'utilizzo della voce "D.14-Altri debiti" dello Stato patrimoniale.

Ne deriva, pertanto, nel rispetto delle regole dettate dai principi contabili nazionali, che non si deve ritenere corretto e, quindi, non è ammissibile procedere all'annotazione del corrispettivo inerente alle "ferie maturate, ma non godute" tra i ratei passivi, in quanto non si tratta di costi a cavallo di due esercizi, ma di uno specifico onere che è definitivamente maturato nell'esercizio e, conseguentemente, da considerare interamente di competenza del medesimo.

Ai fini procedurali, in sede di chiusura dell'esercizio, nel caso in cui il lavoratore non abbia beneficiato di tutti i giorni di ferie maturate nel corso dello stesso, il datore di lavoro deve necessariamente procedere

all'individuazione e alla quantificazione dei giorni di ferie che sono effettivamente maturati, ma non goduti, in modo da poter eseguire l'iscrizione nel bilancio dell'esercizio della quota di onere di competenza inerente alle "ferie non godute". Tale quota di onere deve risultare rilevata tra gli "altri debiti" (voce D.14) dello stato patrimoniale (utilizzando, se del caso, il conto "Debiti verso lavoratori dipendenti").

Supponendo che l'esercizio termini al 31 dicembre, le annotazioni da effettuare possono assumere la seguente articolazione:

- *per l'ammontare lordo delle competenze (ferie maturate, ma non godute):*

-----	31-12-..	-----
Salari e stipendi	a	Diversi
	a	Debiti verso lavoratori dipendenti
	a	Debiti verso enti previdenziali e assistenziali <i>(per la contribuzione a carico lavoratori dipendenti)</i>

oppure:

-----	31-12-..	-----
Salari e stipendi	a	Diversi
	a	Debiti verso lavoratori dipendenti
	a	Debiti verso Inps
	a	Debiti verso <i>(per la contribuzione a carico lavoratori dipendenti)</i>

- *per l'importo dei contributi a carico del datore di lavoro relativi alle ferie maturate, ma non godute:*

-----	31-12-..	-----
Contributi previdenziali e assistenziali	a	Debiti verso enti previdenziali e assistenziali <i>(per la contribuzione a carico del datore di lavoro)</i>

oppure:

-----	31-12-..	-----
Contributi previdenziali e assistenziali	a	Diversi
	a	Debiti verso Inps
	a	Debiti verso Inail
	a	Debiti verso <i>(per la contribuzione a carico del datore di lavoro)</i>

A chiarimento dell'assunto, si analizzi il seguente semplice esempio.

Caso - si supponga che nell'anno 2014, i lavoratori dipendenti di alcuni reparti produttivi non hanno beneficiato di una frazione o quota delle ferie di loro spettanza, stimate complessivamente in € 20.000,00 (importo cosiddetto "onere lordo") e che i relativi contributi previdenziali e assicurativi a carico del datore di lavoro siano pari ad € 8.000,00.

Analisi

L'annotazione contabile che deve essere eseguita al momento dello stanziamento della quota di ferie maturate, ma non godute può risultare così articolata:

-----	31-12-2014	-----	<i>importi</i>
Salari e stipendi	a	Debiti verso lavoratori dipendenti	20.000,00

e contestualmente rilevare il debito verso gli enti previdenziali e assistenziali con l'annotazione:

-----	31-12-2014	-----	importi
Oneri previdenziali e assistenziali	a	Debiti verso enti previdenziali e assistenziali	8.000,00

Nell'esercizio sociale o periodo d'imposta successivo (anno 2015) si possono presentare diverse ipotesi:

- 1) i lavoratori dipendenti beneficiano delle ferie maturate, ma non godute nel 2014, nel qual caso, poiché l'onere inerente risulta già contabilizzato nel 2014 nel conto economico con contropartita al conto "Debiti verso dipendenti", si deve procedere solamente alla rilevazione dell'esborso finanziario;
- 2) i lavoratori dipendenti non beneficiano delle ferie maturate nell'anno 2014, per cui permane il Debito verso dipendenti (passività contabilizzata), che, alla fine dell'esercizio 2015, dovrà essere nuovamente valutata in relazione delle retribuzioni correnti.

Ai fini fiscali, si ritiene opportuno rammentare che la Corte di Cassazione, nella sentenza 15 gennaio 2009, n. 871, ha puntualizzato che l'eventuale indennità di competenza del lavoratore dipendente per ferie non godute è interamente deducibile nell'esercizio di maturazione, indipendentemente dal fatto che:

- la stessa risulti liquidata in periodi d'imposta successivi (nei casi previsti);
- il lavoratore dipendente proceda a beneficiare delle ferie in un momento successivo.

In altri termini, l'indennità sostitutiva deve necessariamente essere valutata e considerata un componente negativo di reddito di competenza dell'esercizio e, conseguentemente, non può essere considerato un mero "accantonamento".

Trasformazione delle attività per imposte anticipate in presenza di perdita d'esercizio

Per le società che presentano una dichiarazione in *perdita fiscale*, sussiste la possibilità di trasformare per intero in credito d'imposta la quota di "Deferred Tax Asset" (di seguito indicata con l'acronimo "Dta") iscritta in bilancio e riferibile alla perdita fiscale che è stata determinata dalla deduzione temporalmente differita dei componenti negativi di reddito relativi a:

- svalutazioni di crediti degli enti creditizi e finanziari di cui all'art. 106, comma 3, del Tuir;
- valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali, i cui componenti sono deducibili in più periodi d'imposta ai fini delle imposte sui redditi.

In altri termini, le Dta Ires che possono essere trasformate, come regola procedurale, sono "esclusivamente quelle relative alla parte di perdita fiscale determinata dalle variazioni in diminuzione, apportate nella medesima dichiarazione in cui è rilevata la perdita, relative a svalutazioni di crediti o ad ammortamenti/svalutazioni dell'avviamento e di altre attività immateriali".

La trasformazione in ipotesi di perdita fiscale riguarda, pertanto, periodi d'imposta successivi a quelli in cui si è verificata la ripresa a tassazione dei componenti negativi temporaneamente non deducibili inerenti alle svalutazioni di crediti o all'ammortamento e/o svalutazione dell'avviamento e delle altre attività immateriali.

In tale situazione, quindi, la trasformazione delle Dta Ires può validamente avvenire se si concretizzano perdite fiscali per effetto delle variazioni in diminuzione o "effetto *reversa*" correlati ai predetti oneri fiscalmente non dedotti negli esercizi di iscrizione a conto economico.

In tal caso, la trasformazione delle Dta Ires in credito d'imposta avviene già in occasione del realizzo della perdita fiscale, senza che sia necessario attendere l'utilizzo delle perdite medesima a deconto di redditi imponibili futuri, producendosi di fatto la liquidabilità anticipata della minore imposta che si sarebbe prodotta computando in diminuzione l'ammontare di perdita, corrispondente alle Dta trasformate, dal reddito dei periodi d'imposta successivi.

Pertanto, la trasformazione delle Dta Ires, in ipotesi di perdita fiscale, produce la riduzione della perdita medesima in misura pari all'ammontare delle variazioni in diminuzione corrispondenti alle Dta trasformate e decorre dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui viene rilevata la suddetta perdita fiscale.

In pratica, per individuare l'entità delle *attività per imposte anticipate* o Dta che sono state trasformate in credito d'imposta, è necessario valutare il prodotto risultante tra la perdita d'esercizio evidenziata nel conto economico del bilancio e le attività per imposte anticipate iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale, limitatamente, però, come accennato, alla quota riferibile alle svalutazioni dei crediti ed agli ammortamenti e/o svalutazioni dell'avviamento e delle altre attività immateriali deducibili nei successivi periodi d'imposta, tenendo conto del patrimonio netto che risulta evidenziato nel bilancio d'esercizio, al lordo della perdita rilevata.

In merito, poiché viene fatto riferimento alle attività per imposte anticipate o Dta "*iscritte in bilancio*", l'entità massima delle medesime che può essere trasformata in credito deve necessariamente corrispondere al valore che risulta specificato nell'apposita voce dell'attivo dello stato patrimoniale.

Ne deriva, di conseguenza, che se le medesime risultano già:

- compensate con eventuali imposte differite passive;
oppure:

- svalutate anche per motivi di prudenza;

l'ammontare da prendere in considerazione non deve essere, comunque, superiore a quello derivante dalla suddetta voce dell'attivo dello stato patrimoniale.

Nel caso in cui l'entità della perdita presente nel di bilancio d'esercizio risulti di entità uguale o superiore alla consistenza del patrimonio netto, le attività per imposte anticipate o Dta si possono trasformare in maniera integrale.

Infatti, anche nell'ipotesi in cui si proceda ad invertire i fattori del prodotto indicato, si perviene al prodotto delle predette attività per imposte anticipate o Dta in relazione al rapporto tra la perdita d'esercizio e il patrimonio netto contabile (in luogo di quello della perdita d'esercizio per il rapporto tra le attività per imposte anticipate e il patrimonio netto contabile). Da quanto precede, si evince che, se la perdita risulta uguale o maggiore del patrimonio netto contabile (da considerare al lordo della perdita medesima), la percentuale da applicare al valore sarà pari al 100% o, in alcune ipotesi, anche maggiore.

Ai fini procedurali, è possibile applicare la seguente formula:

$$\text{Credito d'imposta} = \text{Perdita d'esercizio} \times \frac{\text{Attività per imposte anticipate rilevanti}}{\text{Capitale sociale} + \text{Riserve del patrimonio netto}}$$

A chiarimento dell'assunto, valga il seguente esempio numerico.

Caso – si consideri la seguente situazione della Paolo Rossi srl:

- avviamento deducibile € 3.600.000,00;
- ammortamento contabilizzato nel bilancio d'esercizio: € 720.000,00;

[€ 3.600.000,00 : 5]	
• ammortamento deducibile:	
[3.600.000,00 : 18]	€ 200.000,00;
• variazione in aumento rilevata in sede di adempimento dichiarativo con modello Unico	€ 520.000,00;
• imposte anticipate iscritte nel bilancio d'esercizio	
[€ 520.000,00 x (27,50% + 3,90%)]	€ 163.280,00;
• perdita d'esercizio risultante in bilancio	€ 400.000,00;
• patrimonio netto (esclusa la perdita la perdita l'esercizio)	€ 1.000.000,00.

Soluzione:

Le imposte anticipate che possono essere trasformate in crediti d'imposta, sono pari a € 65.312, derivanti dal seguente conteggio:

$\text{Credito d'imposta} = \text{Perdita d'esercizio} \times \frac{\text{Attività per imposte anticipate rilevanti}}{\text{Capitale sociale} + \text{Riserve del patrimonio netto}}$

e cioè:

$\text{Credito d'imposta} = 400.000 \times \frac{163.280,00}{1.000.000,00} = € 65.312,00$

Ai fini operativi è opportuno puntualizzare che:

- ✓ il credito d'imposta, pari a € 65.312,00 può essere validamente utilizzato, con decorrenza dalla data di approvazione del bilancio d'esercizio (tenendo presente che dalla medesima data non possono più costituire oggetto di deducibilità i componenti negativi di reddito che corrispondono alle attività connesse all'entità delle imposte anticipate trasformate in credito d'imposta);
- ✓ la quota dell'ammortamento che ha costituito oggetto di ripresa (variazione in aumento in sede di adempimento dichiarativo con il modello Unico) pari a € 520.000,00, che è stato trasformato in credito d'imposta, non può più costituire oggetto di deducibilità in relazione al cosiddetto *reversal* che è pari a € 208.000,00 derivante dal seguente conteggio:

$[\text{€ } 65.312,00 : (27,5 + 3,9) \times 100];$
--

mentre la differenza di € 312.000,00 (€ 520.000,00 - € 208.000,00) deve essere considerata ancora deducibile.