

I termini di presentazione di Unico 2010

di **Antonino & Attilio Romano**

Pubblicato il 8 luglio 2010

un riassunto ragionato delle scadenze per la presentazione del modello Unico 2010

In vista della scadenza dei termini di presentazione della dichiarazione Unico e IRAP, nonché dei termini per il versamento delle imposte IRES e IRAP, la prima parte della circolare Assonime numero 20 del 15 giugno scorso, esamina principali novità di ordine normativo e interpretativo relative a tali adempimenti.

Introduzione

Nella generalità dei casi il modello UNICO 2010-SC, approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'1 febbraio 2010, è utilizzato:

-

dalle società di capitali,

-

dagli enti commerciali ed equiparati residenti nel territorio dello Stato e

-

dalle società ed enti non residenti che hanno esercitato l'attività nel territorio dello Stato mediante stabile organizzazione,

per la dichiarazione ai fini IRES dei redditi relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2009 e per la dichiarazione dovuta agli effetti dell'IVA.

Quanto alla dichiarazione IRAP, invece, le imprese utilizzano il Modello IRAP/2010 compilando, oltre ai quadri comuni, quelli ad esse riservati ai fini della determinazione della base imponibile di detto tributo (quadro IC).

La dichiarazione UNICO 2010-SC si compone, quindi, di due sole parti: quella relativa, appunto, alla dichiarazione dei redditi e quella per la dichiarazione annuale dell'IVA, salvo le ipotesi in cui tale ultima dichiarazione sia presentata in via autonoma.

La presentazione autonoma della dichiarazione IVA annuale può rappresentare per i contribuenti un obbligo o una facoltà; in entrambi i casi, evidentemente, il modello UNICO 2010-SC risulterà composto della sola parte relativa alla dichiarazione dei redditi.

L'obbligo di presentazione della dichiarazione unificata è previsto per i contribuenti con periodo d'imposta che coincide con l'anno solare; a tale riguardo, si considera periodo d'imposta coincidente con l'anno solare anche quello di durata inferiore a 365 giorni, a condizione che esso sia terminato il 31 dicembre 2009.

I contribuenti IRES con periodo d'imposta che non coincide con l'anno solare non possono presentare la dichiarazione in forma unificata; si considerano non coincidenti con l'anno solare non solo i periodi cosiddetti "a cavallo" - a prescindere dalla loro durata superiore o inferiore ai 365 giorni - ma anche quelli infrannuali chiusi in data anteriore al 31 dicembre 2009.

Per i periodi di imposta chiusi, ai fini IRES, anteriormente al 31 dicembre 2009, anche se iniziati nel corso del 2008, la dichiarazione dei redditi va presentata, come detto, in forma non unificata, utilizzando il modello UNICO 2009-SC, approvato nel corso del 2009. Qualora tale modello non consenta l'indicazione di taluni dati necessari per la dichiarazione e richiesti nei modelli approvati per il 2010, gli stessi dati dovranno essere forniti solo a richiesta dell'Agenzia delle entrate.

Nel caso di opzione per la **tassazione consolidata di gruppo** ai sensi degli artt. 117-129 del TUIR, sia le società controllate che la società o l'ente controllante sono tenuti a presentare la dichiarazione modello UNICO 2010-SC per determinare e comunicare all'Amministrazione finanziaria il proprio reddito complessivo, senza liquidazione dell'imposta, nonché le ritenute subite, le detrazioni, i crediti d'imposta spettanti e gli acconti autonomamente versati.

La stessa dichiarazione deve essere utilizzata dalle società controllate per trasmettere le medesime informazioni alla società consolidante. La società controllante è tenuta a presentare la dichiarazione mediante il “Modello Consolidato Nazionale e Mondiale 2010” - CNM 2010 per determinare il reddito complessivo ai fini del consolidato e liquidare la relativa imposta.

Modalità di presentazione delle dichiarazioni

Le dichiarazioni fiscali devono essere presentate da tutti i soggetti IRES all’Agenzia delle entrate esclusivamente in via telematica, direttamente o tramite intermediari abilitati (soggetti incaricati o società del gruppo), essendo così preclusa la possibilità di presentazione a mezzo banca o ufficio postale.

L’obbligo di trasmissione telematica riguarda tutti i modelli di dichiarazione (redditi, IVA, IRAP) che i predetti soggetti sono tenuti a presentare, sia in forma unificata che disgiunta; ne consegue, come precisato nelle istruzioni al modello, che le dichiarazioni presentate tramite una banca o un ufficio postale da parte dei contribuenti IRES devono considerarsi non redatte in conformità al modello approvato e, dunque, sanzionabili in base a quanto previsto dell’art. 8, comma 1, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 con pena pecuniaria da 258 a 2.065 euro (cfr.: circolare dell’Agenzia delle entrate, 19 giugno 2002, n. 54/E).

La dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è trasmessa mediante procedura telematica all’Agenzia delle entrate (in particolare, nel giorno in cui si conclude la ricezione dei dati da parte dell’Agenzia che ne attesta l’avvenuta ricezione; (cfr.: circolare dell’Agenzia delle entrate, 25 gennaio 2002, n. 6/E).

Termine di presentazione

Per quanto riguarda il **termine** entro cui i soggetti IRES devono adempiere all’obbligo di presentazione delle dichiarazioni, l’art. 2, comma 2, del d.P.R. n. 322 del 1998.

Come risulta a seguito delle modifiche ad esso apportate dall’art. 42, comma 7-ter, del decreto legge 30 dicembre 2008, n. 207, convertito, con modificazioni dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14, prevede che esso scade *“l’ultimo giorno del **nono mese successivo a quello della chiusura del periodo**”*. Per la generalità delle imprese – cioè quelle con periodo d’imposta che coincide con l’anno solare il predetto termine scade, dunque, il 30 settembre 2010.

Saranno comunque considerate valide le **dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine** (c.d. **dichiarazione tardiva**), ferma restando l’applicazione delle sanzioni per il ritardo; mentre le dichiarazioni presentate successivamente si considerano omesse, pur costituendo comunque titolo per la

riscossione delle imposte da queste risultanti (art. 2, comma 7, del citato d.P.R. n. 322 del 1998).

Sanzioni per inosservanza delle disposizioni normative

Relativamente al regime sanzionatorio applicabile alle c.d. **dichiarazioni tardive**, la circolare Assonime osserva come sia sorta una delicata questione interpretativa.

In sostanza, nell' ipotesi in cui dalla dichiarazione tardiva emerge un'imposta (o, nel caso di dichiarazione integrativa presentata entro novanta giorni dalla scadenza, una maggiore imposta rispetto a quella liquidata nella dichiarazione presentata nel termine ordinario), oltre alla predetta sanzione di cui all'art. 13, comma 1, lett. c), del D.lgs. n. 472 del 1997, i contribuenti devono pagare – qualora, naturalmente, risultino scaduti anche i termini per il versamento – la sanzione per l'omesso versamento della predetta imposta e, cioè, la sanzione di cui all'art. 13, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Questa sanzione previo ricorso all'istituto del ravvedimento operoso, è pari al 2,5 per cento dell'imposta dovuta se il pagamento è eseguito entro 30 giorni dalla scadenza del relativo termine, o al 3 per cento dell'imposta dovuta se il predetto versamento avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel

corso del quale è stata commessa la violazione.

In questo senso si è espressa l'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 23 del 25 gennaio 1999, allorquando, ricordiamo, la dichiarazione era considerata valida se *“presentata entro **trenta giorni** [e non novanta giorni, come previsto attualmente] dalla scadenza del termine”*.

Tuttavia, con la circolare n. 49/E del 23 novembre 2009 (risposta al quesito n. 10.1) l'Amministrazione finanziaria aveva fornito una diversa soluzione interpretativa.

Con la circolare 49/E, infatti, l'Agenzia delle entrate aveva precisato che *“In caso di presentazione, con ritardo non superiore a 90 giorni, della dichiarazione dei redditi [...] qualora non siano dovute imposte, la sanzione da versare in sede di ravvedimento è pari a 21 euro (euro 258 ridotto ad un dodicesimo). Se, invece, dalla dichiarazione risulta un'imposta dovuta alla tardiva presentazione della medesima è regolarizzabile con il pagamento di una sanzione pari ad un dodicesimo del 120 per cento dell'imposta dovuta (con un minimo di 21 euro)”*.

In altri termini, secondo questa impostazione, qualora dalla dichiarazione c.d. tardiva fosse emersa un'imposta (o una maggiore imposta rispetto a quella liquidata nella dichiarazione presentata nel termine ordinario), i contribuenti avrebbero dovuto pagare la sanzione prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi (cfr.: art 1, comma 1, primo periodo, D.lgs. n. 471 del 1997).

Tale soluzione interpretativa - seppur prospettata in relazione ad una specifica fattispecie - ha destato notevoli perplessità, in quanto la dichiarazione tardiva e l'omesso versamento delle imposte rappresentano, (anche) ai fini sanzionatori, due fattispecie distinte - e, dunque, autonomamente sanzionabili - che nulla hanno a che vedere con l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi.

In particolare, sull'autonomia della fattispecie della dichiarazione tardiva rispetto a quella dell'omessa presentazione della dichiarazione non sembrerebbero esservi dubbi.

Il legislatore, infatti, da un lato, ha precisato che la dichiarazione tardiva si considera comunque validamente presentata, e dall'altro, tenendo conto del breve lasso temporale intercorrente tra la scadenza del termine ordinario e quello di presentazione della dichiarazione tardiva, ha previsto uno specifico e ben più tenue regime sanzionatorio rispetto a quello previsto per l'omessa dichiarazione che si applica a prescindere dalla liquidazione di eventuali imposte nella medesima dichiarazione.

Per quanto concerne le imposte eventualmente liquidate nella dichiarazione tardiva, infatti, è opportuno rilevare che esse risultano da una dichiarazione validamente presentata e, dunque, eventuali ritardi od omissioni dei relativi versamenti sono soggetti, salvo l'applicazione di specifiche sanzioni, al regime sanzionatorio ordinario dell'art. 13, comma 1, del D.lgs. n. 471 del 1997 e, cioè, a quello relativo al tardivo versamento delle imposte.

In altri termini, nell'ipotesi di dichiarazione tardiva la sanzione prevista dall'art. 1, comma 1, del D.lgs. n. 471 del 1997 non si applica mai in quanto essa riguarda la diversa fattispecie di mancata presentazione della dichiarazione (o di dichiarazione considerata espressamente omessa o nulla).

Ciò premesso, Assonime interpreta la volontà dell'Agenzia delle entrate che sembrerebbe aver revocato le indicazioni fornite con la citata circolare n. 49/E del 2009.

L'Amministrazione finanziaria, infatti, nella circolare n. 11/E del 12 marzo 2010, par. 3.1, ha precisato che in caso di dichiarazione tardiva è dovuta la sanzione *"di cui all'art. 1, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997 (258) euro [...] ridott[a] ad un dodicesimo [...]. Se inoltre dalla dichiarazione tardiva sono emerse imposte dovute, occorre, altresì, versare l'ulteriore sanzione di cui all'art. 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997 (30 per cento della maggiore imposta) in misura ridotta"* in base alla disciplina del ravvedimento operoso.

È bene tuttavia evidenziare che con la circolare n. 11/E del 12 marzo 2010, l'Agenzia delle entrate è intervenuta al fine di fornire chiarimenti sulla *"Regolarizzazione delle omissioni relative al monitoraggio degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria"*; non è chiaro, dunque, se alle indicazioni ivi contenute possa attribuirsi una valenza generale, tale da far ritenere superata l'opzione interpretativa prospettata nella precedente circolare n. 49/E del 2009¹³. Vista la delicatezza della questione, appare opportuno un intervento chiarificatore dell'Amministrazione

finanziaria.

I contribuenti hanno la possibilità di richiedere che la comunicazione **dell'invito a fornire i necessari chiarimenti** - eventualmente emesso qualora dal controllo delle dichiarazioni effettuato ai sensi degli artt. 36-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 54-*bis* del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 emerga una maggiore imposta da versare o un minor rimborso - sia inviata, in alternativa alla raccomandata con avviso di ricevimento, con mezzi telematici direttamente all'intermediario incaricato della trasmissione telematica della dichiarazione.

8 luglio 2010

Attilio Romano