

LE IMPOSTE DIRETTE: IRES E IRAP

Definizione e caratteri generali

IRES

Imposta istituita con d.lgs. n.344/2003, in sostituzione dell'Imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG), l'Imposta sul reddito delle società risponde all'esigenza di realizzare il principio dell'imposizione generale sul reddito prodotto da società ed enti diversi che, non essendo in alcun modo imputabile a persone fisiche non potrebbe essere colpito dall'IRPEF

L'IRES è un'imposta:

- **personale giuridicamente** e che si applica, in modo unitario, all'insieme dei redditi posseduti dalla società o dall'ente così come l'Irpef si applica al reddito complessivo delle persone fisiche, come nell'Irpef vengono in considerazione le situazioni personali e familiari dell'individuo, ai fini dell'IRES si tiene conto della natura, dello scopo e della forma organizzativa dell'ente
- **proporzionale** e non progressivo come l'Irpef: l'imposta aumenta in misura proporzionale rispetto al reddito imponibile
- **generale** in quanto applicata su tutti i redditi posseduti dai soggetti passivi
- **diretta** in quanto colpisce in modo immediato il reddito complessivo.

Il **presupposto** è identico a quello dell'Irpef e consiste nel possesso di redditi, in denaro o in natura, rientranti nelle categorie previste dal TUIR (art. 72)

Il **periodo di imposta** è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente determinato dalla legge o dall'atto costitutivo: in mancanza di tale determinazione, il periodo di imposta è costituito dall'anno solare.

I **soggetti passivi** IRES (art. 73 TUIR) sono distinti in quattro gruppi:

1. **le società di capitali** (società per azioni; società in accomandita per azioni; società a responsabilità limitata; società cooperative; società di mutua assicurazione) residenti nel territorio dello Stato: la società, come ogni altro ente, si considera **residente** quando ha sul territorio dello Stato la sede legale o la sede amministrativa o l'oggetto principale della propria attività: si presume, fino a prova contraria, che la sede amministrativa sia collocata in Italia quando la società detiene partecipazioni di controllo in società residenti ed è, a sua volta, controllata da soggetti residenti o amministrata da persone residenti
2. **gli enti commerciali** (gli enti pubblici e privati diversi dalle società, previsti dall'art. 2195 c.c.) residenti nel territorio dello Stato che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali
3. **gli enti non commerciali** (gli enti pubblici e privati diversi dalle società) residenti nel territorio dello Stato che **non** hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; rientrano in questo gruppo tutti gli enti non commerciali istituiti per fini di erogazione, siano essi privati (fondazioni, associazioni culturali, sportive, religiose, partiti politici, sindacati, organizzazioni di utilità sociale...) o pubblici (enti previdenziali, enti di assistenza, aziende sanitarie locali)
4. **le società e gli enti** (di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, comprese le società di persone) **non residenti** nel territorio dello Stato sono assoggettati all'Ires, per i redditi prodotti nel territorio dello Stato, qualunque sia la loro forma organizzativa, il loro scopo istituzionale e la natura della loro attività, comprese le società di persone.

2

Gli enti non commerciali e gli enti commerciali diversi dalle società sono assoggettati all'IRES, anche se non sono dotati personalità giuridica, purché si tratti di organizzazioni stabili e provviste di una propria autonomia patrimoniale e gestionale

NON SONO SOGGETTI IRES:

- le società di persone, residenti in Italia, i cui redditi sono imputati ai singoli soci e dichiarati ai fini Irpef
- gli organi e le amministrazioni dello Stato, anche se dotati di personalità giuridica

La BASE IMPONIBILE IRES è determinata in modo differente secondo la natura dei soggetti passivi:

SOCIETA' DI CAPITALI - ENTI COMMERCIALI

Art. 81 TUIR : il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali, da qualsiasi fonte provenga, è reddito di impresa; società ed enti commerciali sono sottoposti al sistema della contabilità ordinaria, il reddito imponibile è rappresentato dall'utile netto risultante dal conto economico, con le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all'applicazione delle norme fiscali (art. 83 TUIR) e l'eventuale perdita di esercizio può essere riportata in deduzione nei periodi di imposta successivi, non oltre il quinto; le perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta dalla data della costituzione della società, possono essere computate in deduzione senza limiti di tempo, a condizione che siano riferibili a nuove attività produttive (art.84 TUIR)

L'imposta netta risulta dall'applicazione dell'aliquota alla base imponibile così determinata. Non sono ammesse deduzioni o detrazioni di imposta, fatta eccezione per le erogazioni in danaro a favore dei partiti politici (ART. 78 TUIR).

ENTI NON COMMERCIALI RESIDENTI

Art. 143 TUIR : per gli enti residenti che non hanno come oggetto principale l'esercizio di attività commerciale, l'imponibile viene determinato con un procedimento analogo a quello previsto per le persone fisiche (art 8 TUIR): il reddito complessivo non è omogeneo ma è formato dall'insieme dei singoli redditi posseduti dall'ente, analiticamente determinati: redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di impresa e redditi diversi e non concorrono alla formazione del reddito i fondi pervenuti all'ente a seguito di occasionali raccolte pubbliche in occasione di celebrazioni, ricorrenze, campagne di sensibilizzazione così come i contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato di attività socialmente utili

Le perdite di esercizio nell'ambito dell'attività di impresa, possono essere compensate solo con eventuali redditi dello stesso tipo, conseguiti dall'ente nello stesso esercizio

Gli oneri deducibili quali canoni, livelli, censi ed altri oneri relativi a immobili i cui redditi concorrono a formare il reddito complessivo, come le somme corrisposte ai dipendenti impiegati in uffici elettorali; i contributi, le donazioni e le oblazioni erogati in favore delle organizzazioni non governative, idonee per la cooperazione dei Paesi in via di sviluppo

Gli oneri detraibili sono detraibili dall'imposta per un importo pari al 19% quali gli interessi passivi su mutui o prestiti, le spese sostenute per la conservazione di beni culturali, le erogazioni a favore di Amministrazioni pubbliche o enti privati per scopi culturali e artistici, le erogazioni destinate ad attività di spettacolo, le erogazioni in denaro a favore di Onlus

Opzione per la determinazione del reddito con il sistema forfetario (art. 145 TUIR) gli Enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata hanno la possibilità di optare per la determinazione forfetaria del reddito di impresa, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività corrispondente alla classe di appartenenza

Determinazione IRES

Gli enti non commerciali che esercitano solo attività istituzionali :

- sono assoggettati a tassazione IRES e, quindi, obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi solo se posseggono redditi fondiari, redditi di capitale, redditi diversi

Gli enti non commerciali che esercitano anche attività commerciale non occasionale :

- sono obbligati a tenere separate contabilmente la sfera istituzionale da quella commerciale
- sono assoggettati a tassazione IRES per i redditi d'impresa e per i redditi fondiari, di capitale, e diversi
- sono, comunque, obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi anche in presenza di una perdita di esercizio

Regimi di determinazione del reddito

I regimi di determinazione del reddito sono collegati al sistema contabile utilizzato. Sono previsti regimi di determinazione analitica o forfetaria

Contabilità ordinaria

Per gli Enti non commerciali che adottano, per l'attività commerciale esercitata, il regime di contabilità ordinaria la determinazione del reddito avviene sulla base dell'utile o della perdita derivante dal bilancio di esercizio cui si applicano le variazioni in aumento e in diminuzione previste dalle disposizioni fiscali nel Quadro F della dichiarazione dei redditi Modello Unico

6

Contabilità semplificata

Per gli enti non commerciali che adottano, per l'attività commerciale esercitata, il regime di contabilità semplificata il reddito imponibile può essere determinato analiticamente o forfetariamente

Determinazione analitica

Il reddito imponibile deriva dalla differenza fra i ricavi ed i costi dell'esercizio, applicando alcune regole specifiche contenute nel Tuir. Non essendovi l'obbligo della redazione del bilancio annuale, il reddito si determina compilando il Quadro G della dichiarazione dei redditi

Determinazione forfetaria ex art. 145 del Tuir

Gli enti non commerciali ammessi alla tenuta della contabilità semplificata possono fruire del regime forfetario di determinazione del reddito di impresa mediante l'applicazione di predeterminati coefficienti di redditività che risultano così differenziati:

- per le attività di prestazioni di servizi:
 - a. 15% fino a 15.493,71 euro;
 - b. 25% da 15.493,72 euro a 309.874,14 euro;

- per le altre attività:
 - a. 10% fino a 25.822,84 euro;
 - b. 15% da 25.822,85 euro a 516.456,90 euro.

7

Al risultato ottenuto si deve poi aggiungere l'ammontare dei seguenti componenti positivi di reddito:

- plusvalenze patrimoniali;
- sopravvenienze attive;
- dividendi e interessi;
- proventi immobiliari.

IRAP

GENERALITÀ

La L. 24 dicembre 2007, n. 244 ha apportato significative variazioni al D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, con l'obiettivo di semplificare le modalità operative per l'individuazione e la determinazione della base imponibile dell'Irap-imposta regionale sulle attività produttive, oltre a separarne la disciplina applicativa e dichiarativa da quella inerente alle imposte sul reddito

Le peculiarità dell'imposta sono:

- *il carattere reale in ambito locale*, in quanto si deve considerarla riferita e applicabile alle attività produttive che risultano poste in essere nell'ambito del territorio delle Regioni o delle Province autonome. Infatti, la base imponibile dell'imposta deve essere individuata nel valore della produzione netta che risulta derivante dall'attività esercitata nel territorio di competenza degli enti predetti

- *la parziale deducibilità ai fini delle imposte sui redditi*, anche se con l'art. 6 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 è stata espressamente prevista la possibilità, a regime, dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2008, di procedere alla deduzione dalle imposte sui redditi (IRES e Irpef) del 10% dell'Irap corrisposta

- *l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi*, da cui si deduce che, come regola generale, l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce, in ogni caso, il riferimento del presupposto di applicazione dell'imposta

PRESUPPOSTI ED AMBITO IMPOSITIVO

I presupposti dell'IRAP sono individuati nell'art. 2 del D.Lgs. 446/1997 e precisamente:

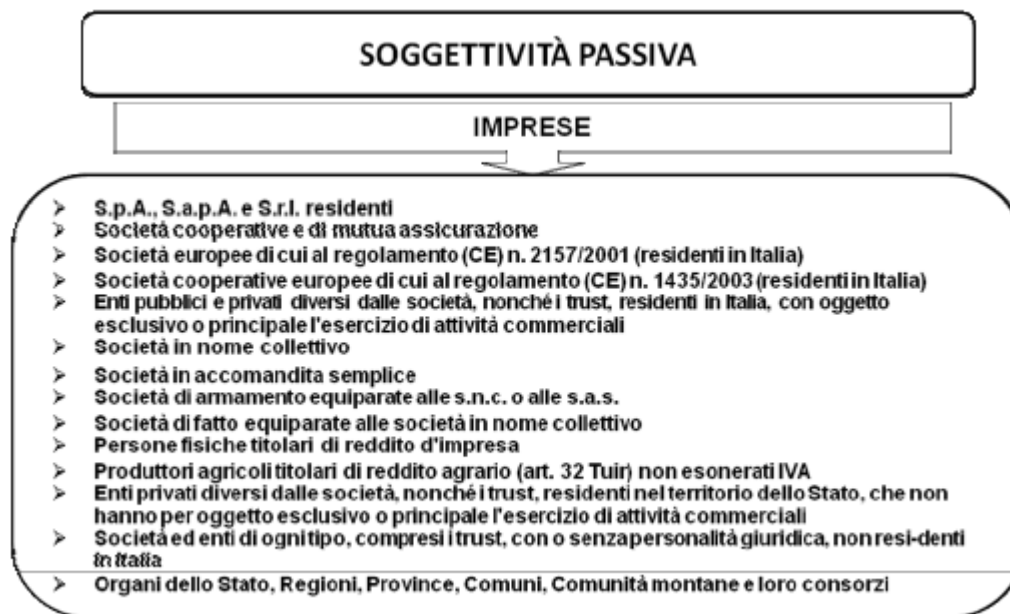
- nell'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi
- nell'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta

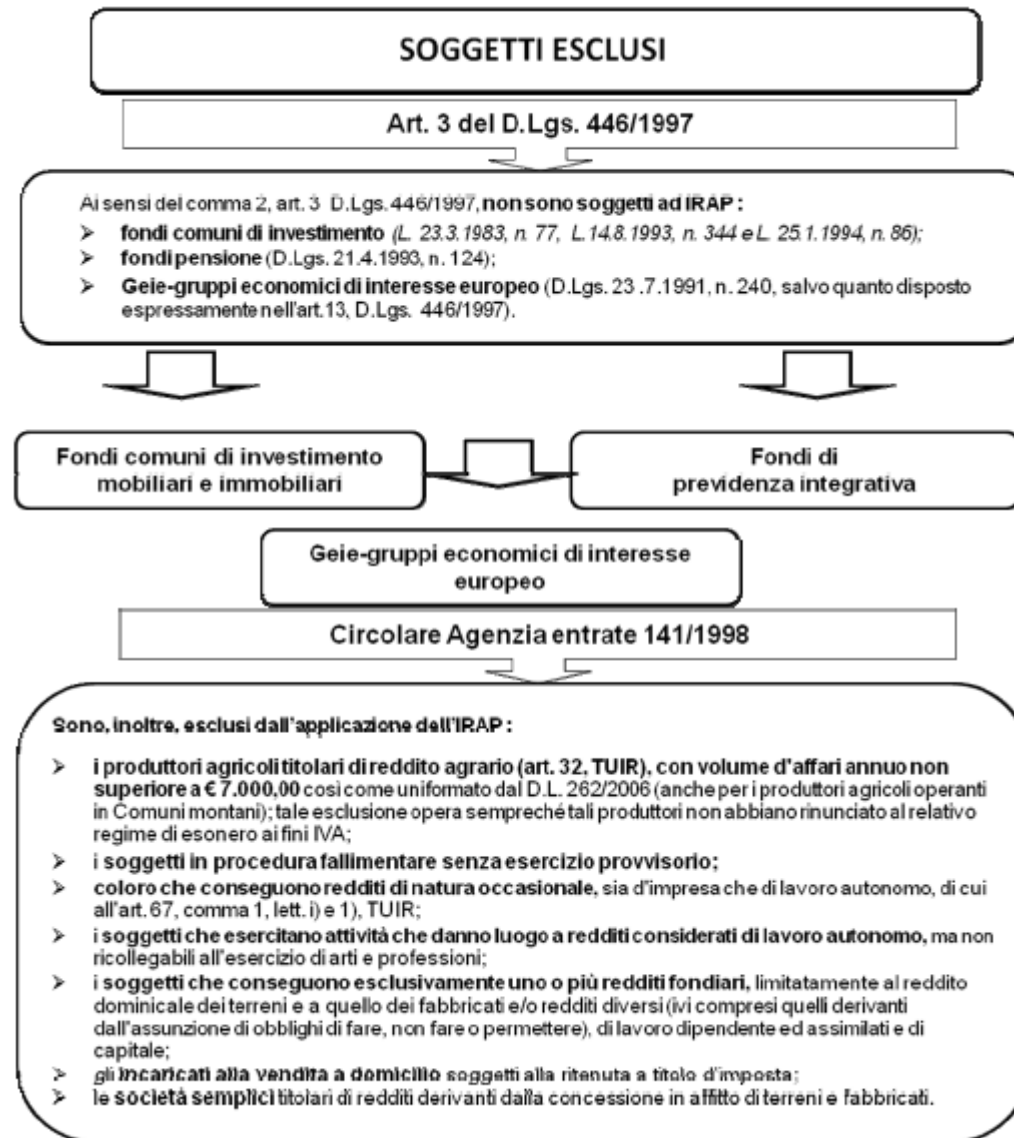
da cui si intuisce che l'attività posta in essere dai seguenti soggetti:

- società di ogni tipo
- enti commerciali e non commerciali
- organi e amministrazioni dello Stato

sempre e, comunque, costituisce presupposto ai fini dell'applicazione del tributo







Determinazione della base imponibile IRAP per gli Enti non commerciali

La base imponibile degli enti non commerciali viene determinata in modo diverso in ragione del fatto che:

- l'ente svolge esclusivamente attività istituzionale. Tali enti determinano la base imponibile Irap in base al cosiddetto "metodo retributivo", che assume a tassazione le remunerazioni che verranno di seguito indicate
- l'ente svolge anche attività commerciali. Tali enti determinano l'Irap dovuta in base al cosiddetto "metodo misto", calcolando distintamente l'imponibile relativo all'attività istituzionale (con il metodo retributivo) e quello riguardante l'attività commerciale (con le regole previste per le imprese industriali, commerciali)

Enti non commerciali che svolgono solo attività istituzionale

13

Per gli enti non commerciali che svolgono esclusivamente attività istituzionale, la base imponibile dell'imposta è costituita dall'ammontare delle somme relative a prestazioni di lavoro di qualunque tipo

In particolare, per tali soggetti la base imponibile è pari all'ammontare:

1. delle retribuzioni spettanti al personale dipendente
2. dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente
3. dei compensi erogati per i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa o collaborazione a progetto
4. dei compensi erogati per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente nonché per le attività commerciali non esercitate abitualmente

Enti non commerciali che svolgono anche attività commerciale (in regime non forfetario)

Le attività commerciali sono quelle considerate tali ai fini delle imposte sui redditi.

Se l'ente non commerciale oltre a svolgere attività istituzionale esercita anche attività commerciale la sua base imponibile sarà costituita dalla somma delle basi imponibili riferite:

1. alle attività commerciali, per le quali si seguono le regole di determinazione proprie delle società commerciali
2. alle attività non commerciali, per le quali si segue il "metodo retributivo" sopra esaminato.

La base imponibile relativa all'attività commerciale deve essere determinata con i criteri previsti per le imprese commerciali.

Pertanto, essa sarà costituita dalla differenza tra:

1. la somma dei componenti positivi classificabili nelle voci di Conto economico di cui alla lett. A) del comma 1 dell'art. 2425 del codice civile
2. e la somma dei componenti negativi classificabili nelle voci di Conto economico di cui alla lett. B) dello stesso comma 1 dell'art. 2425, con esclusione delle perdite su crediti, anche se di natura estimativa (accantonamenti o svalutazioni dirette), e dei costi per il personale dipendente classificabili nelle voci B9 e B14

Enti non commerciali che svolgono anche attività commerciale (in regime forfetario)

Per gli enti non commerciali che si avvalgono ai fini dell'IRES di un regime forfetario di determinazione del reddito (quale ad esempio quello della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e quello di cui all'art. 109-bis del Tuir) il valore della produzione è costituito:

1. dal reddito d'impresa determinato forfetariamente
2. dall'ammontare delle retribuzioni del personale dipendente
3. dall'ammontare dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi (ora collaboratori a progetto)
4. dall'ammontare dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale e di quelli erogati in relazione a prestazioni di attività commerciali non esercitate abitualmente
5. dall'ammontare degli interessi passivi di competenza del 2010 (compresi quelli inclusi nei canoni di locazione finanziaria

15

Costi promiscui: nel caso in cui le retribuzioni e gli altri compensi siano attribuiti a soggetti impiegati anche in attività istituzionali, deve essere presa in considerazione ai fini della determinazione della base imponibile solo la quota riferibile alle attività commerciali.

In mancanza di specifica riferibilità degli emolumenti all'attività commerciale essi sono deducibili ai fini Irap per un importo corrispondente al rapporto tra ricavi e proventi relativi alle attività commerciali e l'ammontare complessivo dei ricavi e dei proventi (art. 10 comma 2, del D.Lgs. n. 446)

In pratica quando non è possibile individuare se una delle prestazioni di lavoro precedentemente indicate si riferisca all'attività commerciale o a quella istituzionale, occorrerà innanzitutto procedere all'effettuazione del rapporto tra i ricavi e gli altri proventi riferibili all'attività commerciale e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi e quindi depurare le retribuzioni della parte che si ottiene moltiplicando la retribuzione presa in considerazione per il rapporto precedentemente ottenuto.

DICHIARAZIONE IRES / IVA ENC

Scheda informativa

Unico Enti non commerciali ed equiparati (Unico Enc) è un modello unificato che permette di presentare la dichiarazione dei redditi e dell'Iva.

Devono compilare la dichiarazione in forma unificata i contribuenti tenuti alla presentazione sia della dichiarazione dei redditi sia della dichiarazione Iva, se hanno un periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

Tuttavia, i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione o chiedere a rimborso il credito risultante dalla dichiarazione Iva, possono presentarla separatamente dal modello Unico Enc.

Il modello Unico Enc è composto, a sua volta, di due modelli:

- modello per la dichiarazione dei redditi, i cui quadri sono contrassegnati dalla lettera R
- modello per la dichiarazione annuale Iva, i cui quadri sono contrassegnati dalla lettera V.

Contribuenti obbligati alla presentazione di Unico Enc

Devono utilizzare il modello Unico Enc gli enti pubblici e privati diversi dalle società e i trust, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato, a esclusione degli organi e delle amministrazioni dello Stato (compresi quelli a ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica), dei Comuni, dei consorzi fra enti locali, delle associazioni e degli enti gestori di demanio collettivo, delle Comunità montane, delle Province e delle Regioni. Il modello va presentato anche da società ed enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato (si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio italiano).

Attenzione

Gli enti non commerciali si caratterizzano per non avere quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un'attività di natura commerciale, che non determina reddito d'impresa. Nessun rilievo assume, invece, ai fini della qualificazione dell'ente non commerciale la natura (pubblica o privata) del soggetto, la rilevanza sociale delle finalità perseguite, l'assenza del fine di lucro o la destinazione dei risultati di gestione. Per gli enti residenti, l'oggetto esclusivo o principale dell'attività (cioè, l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto) è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. In mancanza, l'oggetto principale è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; regola che si applica, in ogni caso agli enti non residenti.

Come si presenta

Tranne che in casi particolari, il modello Unico Enc va presentato in via telematica:

- direttamente, tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate
- tramite intermediari abilitati (professionisti, associazioni di categoria, Caf, ecc.).

17

Presentazione telematica diretta

I contribuenti che compilano la propria dichiarazione, possono scegliere di trasmetterla direttamente, senza avvalersi di un intermediario abilitato o di consegnarla a un qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Chi sceglie di trasmettere il modello Unico deve utilizzare:

- il servizio telematico **Fisconline**, a meno che non sia tenuto a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta (modello 770) per un numero di soggetti superiore a 20. Per accedere a **Fisconline**, occorre avere un [codice Pin](#) che va richiesto all'Agenzia delle Entrate
- il servizio telematico **Entratel**, se è tenuto a presentare il modello 770 in relazione a più di 20 soggetti.

La dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui si conclude la ricezione dei dati da parte dell’Agenzia delle Entrate. La prova della presentazione è data dalla comunicazione dell’Agenzia delle Entrate che attesta di aver ricevuto la dichiarazione.

Presentazione telematica tramite un intermediario o una società del gruppo

Per la trasmissione del modello Unico Enc, il contribuente può anche rivolgersi a un intermediario abilitato.

La dichiarazione può essere compilata sia dell’intermediario sia dallo stesso contribuente.

L’intermediario può non accettare l’incarico di trasmettere la dichiarazione predisposta dal contribuente, ma è obbligato a inviare sia quelle da lui predisposte sia quelle compilate dai contribuenti per le quali ha assunto l’impegno della trasmissione telematica.

L’intermediario abilitato deve rilasciare:

- una dichiarazione, datata e sottoscritta, con l’assunzione dell’impegno a trasmettere in via telematica i dati contenuti nel modello
- entro 30 giorni dal termine previsto per la presentazione, l’originale della dichiarazione firmata dal contribuente e la comunicazione dell’Agenzia delle Entrate che ne attesta l’avvenuta ricezione.

La trasmissione può essere effettuata anche da uno o più soggetti dello stesso gruppo (nel quale almeno una società o un ente sia obbligato alla presentazione telematica della dichiarazione) a cui appartiene l’ente non commerciale. In questo caso, l’invio può avvenire esclusivamente attraverso Entratel.

Presentazione in modalità cartacea

I contribuenti che non sono tenuti alla presentazione della dichiarazione Iva o della dichiarazione dei sostituti d’imposta o della dichiarazione ai fini Irap o del modello per la comunicazione dei dati relativi all’applicazione degli studi di settore e dei parametri, possono presentare la dichiarazione in forma cartacea presso un ufficio postale.

Quando si presenta

Il modello Unico Enc deve essere presentato entro 9 mesi dalla chiusura del periodo d'imposta.

Pertanto, se l'ente ha l'esercizio coincidente con l'anno solare, la scadenza di presentazione è fissata al 30 settembre.

Attenzione

Questa scadenza può subire variazioni o proroghe.

Presentazione in ritardo

Se il contribuente presenta la dichiarazione Unico Enc entro 90 giorni dalla scadenza del termine stabilito, la dichiarazione è considerata ancora valida ma, per il ritardo, l'Agenzia delle Entrate applicherà una sanzione (da 258 a 1.032 euro, che può aumentare fino al doppio per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili).

Si può evitare la sanzione piena se, entro lo stesso termine di 90 giorni, si versa spontaneamente una sanzione ridotta (25 euro, pari ad 1/10 di 258 euro).

La dichiarazione presentata con ritardo superiore a 90 giorni si considera, invece, omessa ma costituisce comunque titolo per la riscossione delle imposte da essa derivanti.

In caso di errore...

Nella compilazione della dichiarazione dei redditi può capitare di commettere errori di vario tipo. Per esempio, il contribuente può aver dimenticato di dichiarare alcuni redditi oppure di "scalare" oneri detraibili e/o deducibili o ritenute d'acconto oppure può averli indicati in maniera non corretta.

In tutti questi casi, il contribuente può correggere gli errori prima che l'Amministrazione finanziaria accerti la violazione commessa.

Le modalità per rimediare sono diverse a seconda che le correzioni avvengano prima o dopo la scadenza dei termini di presentazione di Unico.

Correzioni nei termini di presentazione

I contribuenti che hanno necessità di correggere una dichiarazione già consegnata o trasmessa, possono presentare, entro la scadenza ordinaria, un nuovo modello, barrando la casella “Correttiva nei termini”.

Se dalla dichiarazione “rettificativa” emerge una maggiore imposta o un minor credito, il contribuente deve versare le somme dovute; nel caso i termini per i versamenti siano già scaduti, può ricorrere al [ravvedimento operoso](#) per sanare il pagamento effettuato in ritardo.

Se, al contrario, emerge un maggior credito o una minore imposta, il contribuente può chiedere il rimborso o usufruire del credito per l’anno successivo; oppure, in alternativa, può utilizzarlo in compensazione per pagare altri tributi.

Correzioni dopo la scadenza dei termini di presentazione

Scaduti i termini di presentazione della dichiarazione, il contribuente può rettificarla o integrarla presentando una nuova dichiarazione.

E’ possibile ricorrere alla dichiarazione integrativa (in aumento o in diminuzione) soltanto se quella originaria è stata validamente presentata; è considerata tale anche la dichiarazione presentata entro 90 giorni dal termine di scadenza.

20

Dichiarazione integrativa in diminuzione

Per correggere errori od omissioni che hanno determinato un maggior reddito, un maggior debito o un minor credito d’imposta, il contribuente può integrare a proprio favore la dichiarazione, presentando un altro Unico Enc entro la scadenza prevista per la dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo.

Sul frontespizio del modello deve essere barrata la casella “Dichiarazione integrativa a favore”.

L’eventuale credito d’imposta può essere utilizzato in compensazione o richiesto a rimborso.

Dichiarazione integrativa in aumento

Il contribuente può correggere errori e omissioni che hanno determinato un minor reddito o un minor debito o un maggior credito d'imposta, presentando una "dichiarazione integrativa" (va barrata l'apposita casella sul frontespizio):

- entro la scadenza della dichiarazione relativa all'anno successivo, facendo ricorso al [ravvedimento operoso](#) e beneficiando, pertanto, di sanzioni ridotte
- entro i termini per l'accertamento, ossia il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, senza riduzione delle sanzioni (per esempio, entro il 31 dicembre 2017 si può correggere l'Unico 2013).

Dichiarazione integrativa (art. 2, comma 8-ter, Dpr 322/98)

Il contribuente può presentare una dichiarazione integrativa anche al fine di trasformare la richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta in credito da utilizzare in compensazione. Tale possibilità è consentita fino a 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione e sempre che il rimborso non sia stato già erogato, anche in parte.

21

Le sanzioni

E' prevista l'applicazione della sanzione del 30%:

- per il mancato, carente o tardivo versamento delle imposte dichiarate
- sulle maggiori imposte dovute per gli errori riscontrati durante i controlli automatici (ad esempio, errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili e delle imposte – articolo 36-bis del Dpr n. 600 del 1973) e i controlli formali (ad esempio, indicazione in misura superiore di oneri deducibili o detraibili, di ritenute di acconto e di crediti di imposta – articolo 36-ter del Dpr n. 600 del 1973).

Nel caso di infedele dichiarazione (ad esempio, omessa o errata indicazione di redditi), la sanzione va dal 100% al 200% della maggiore imposta o del minor credito.

Se ricorrono le condizioni, il contribuente può avvalersi dell'istituto del [ravvedimento operoso](#), usufruendo di sanzioni ridotte.

DICHIARAZIONE IRAP

Chi deve presentare la dichiarazione

Presupposto dell'imposta, il cui periodo coincide con quello delle imposte sui redditi, è l'esercizio abituale, nel territorio delle regioni, di attività autonomamente organizzate dirette alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi.

L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta.

Devono quindi presentare la dichiarazione Irap:

- le persone fisiche esercenti attività commerciali titolari di redditi d'impresa (articolo 55 del Tuir) a eccezione dei minimi
- le persone fisiche esercenti arti e professioni titolari di redditi di lavoro autonomo (articolo 53, comma 1, del Tuir) a eccezione dei minimi
- i produttori agricoli titolari di reddito agrario (articolo 32 del Tuir), esercenti attività di allevamento di animali e che determinano il reddito secondo un particolare calcolo (descritto nell'articolo 56, comma 5 del Tuir) che tiene conto del numero dei capi allevati
- coloro che esercitano attività di agriturismo e che, per la determinazione del reddito, si avvalgono di un regime semplificato (articolo 5 della Legge 413/1991)
- le società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle equiparate (articolo 5 del Tuir), comprese le associazioni costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni
- le società e gli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società (Ires) cioè le società per azioni e società in accomandita per azioni, Srl, società cooperative e di mutua assicurazione; i trust e gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, per l'attività esercitata nel territorio delle regioni per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi mediante stabile organizzazione (articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del Tuir)

- gli enti privati diversi dalle società e i trust, residenti nel territorio dello Stato che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali
- gli enti non commerciali, compresi i trust, società semplici e associazioni equiparate, non residenti, che hanno esercitato nel territorio dello Stato, per un periodo non inferiore a tre mesi, attività rilevanti agli effetti dell'Irap mediante stabile organizzazione, oppure che hanno esercitato attività agricola nel territorio stesso
- le Amministrazioni pubbliche.

Le persone fisiche non residenti sono tenute alla dichiarazione Irap se esercitano in Italia attività commerciali, artistiche o professionali, per un periodo di almeno tre mesi, mediante stabile organizzazione o base fissa, oppure nel caso di esercizio in Italia di attività agricole.

Sono invece esonerati dalla dichiarazione Irap:

- i contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che hanno aderito al regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (articolo 27 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98)
- gli incaricati di vendita a domicilio soggetti alla ritenuta a titolo d'imposta
- i produttori agricoli con volume d'affari annuo non superiore a 7.000 euro, esonerati dagli adempimenti Iva (articolo 34, comma 6, del Dpr n. 633/1972) a condizione che non abbiano rinunciato al regime di esonero e non svolgono altre attività rilevanti ai fini Irap.

Come si presenta

La dichiarazione Irap va presentata in via telematica:

- direttamente, tramite i servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate
- tramite intermediari abilitati (professionisti, associazioni di categoria, Caf, ecc.).

E’ possibile, inoltre, presentare la dichiarazione tramite gli uffici dell’Agenzia delle Entrate, che forniscono assistenza anche per la compilazione.

Presentazione telematica diretta

I contribuenti che compilano la propria dichiarazione, possono scegliere di trasmetterla direttamente, senza avvalersi di un intermediario abilitato, o di consegnarla a un qualsiasi ufficio dell’Agenzia delle Entrate.

Chi sceglie di trasmettere la dichiarazione Irap deve utilizzare:

- il servizio telematico **Fisconline**, a meno che non sia tenuto a presentare la dichiarazione dei sostituti d’imposta (modello 770) per un numero di soggetti superiore a 20. Per accedere a **Fisconline**, occorre avere un codice Pin che va richiesto all’Agenzia delle Entrate.
- il servizio telematico **Entratel**, se è tenuto a presentare il modello 770 in relazione a più di 20 soggetti.

La dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui si conclude la ricezione dei dati da parte dell’Agenzia delle Entrate. La prova della presentazione è data dalla comunicazione dell’Agenzia delle Entrate che attesta di aver ricevuto la dichiarazione.

Presentazione telematica tramite un intermediario

Per la trasmissione della dichiarazione Irap, il contribuente può anche rivolgersi a un intermediario abilitato (professionisti, associazioni di categoria, Caf, ecc.).

La dichiarazione può essere compilata sia dell’intermediario sia dal contribuente.

L’intermediario può non accettare l’incarico di trasmettere la dichiarazione predisposta dal contribuente, ma è obbligato a inviare sia quelle da lui predisposte sia quelle compilate dai contribuenti per le quali ha assunto l’impegno della trasmissione telematica.

L'intermediario abilitato deve rilasciare:

- una dichiarazione, datata e sottoscritta, con l'assunzione dell'impegno a trasmettere in via telematica i dati contenuti nel modello
- entro 30 giorni dal termine previsto per la presentazione, l'originale della dichiarazione firmata dal contribuente e la comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che ne attesta l'avvenuta ricezione.

Quando si presenta

Il modello Irap deve essere presentato, in via autonoma:

- per le persone fisiche, le società semplici, le società in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché per le società e associazioni a esse equiparate (articolo 5 del Tuir), entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta
- per i soggetti Ires e per le Amministrazioni pubbliche, entro il nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

Ai fini della presentazione non assume, quindi, rilevanza la data di approvazione del bilancio o del rendiconto, ma soltanto la data di chiusura del periodo d'imposta.

Attenzione

Questa scadenza può subire variazioni o proroghe.

Presentazione in ritardo

Se il contribuente presenta la dichiarazione Irap entro 90 giorni dalla scadenza del termine stabilito, la dichiarazione è considerata ancora valida ma, per il ritardo, l'Agenzia delle Entrate applicherà una sanzione (da 258 a 1.032 euro, che può aumentare fino al doppio per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili).

Si può evitare la sanzione piena se, entro lo stesso termine di 90 giorni, si versa spontaneamente una sanzione ridotta (25 euro, pari ad 1/10 di 258 euro).

La dichiarazione presentata con ritardo superiore a 90 giorni si considera, invece, omessa ma costituisce comunque titolo per la riscossione delle imposte da essa derivanti.

In caso di errore...

Nella compilazione della dichiarazione Irap può capitare di commettere errori di vario tipo. Per esempio, il contribuente può aver dimenticato di dichiarare alcuni componenti tassabili oppure di "scalare" oneri deducibili oppure può averli indicati in maniera non corretta.

In tutti questi casi, il contribuente può correggere gli errori prima che l'Amministrazione finanziaria accerti la violazione commessa.

Le modalità per rimediare sono diverse a seconda che le correzioni avvengano prima o dopo la scadenza dei termini di presentazione della dichiarazione Irap.

Correzioni nei termini di presentazione

I contribuenti che hanno necessità di correggere una dichiarazione già consegnata o trasmessa, possono presentare, entro la scadenza ordinaria, un nuovo modello, barrando la casella "Correttiva nei termini".

Se dalla dichiarazione "rettificativa" emerge una maggiore imposta o un minor credito, il contribuente deve versare le somme dovute; nel caso i termini per i versamenti siano già scaduti, può ricorrere al ravvedimento operoso per sanare il pagamento effettuato in ritardo.

Se, al contrario, emerge un maggior credito o una minore imposta, il contribuente può chiedere il rimborso o usufruire del credito per l'anno successivo; oppure, in alternativa, può utilizzarlo in compensazione per pagare altri tributi.

Correzioni dopo la scadenza dei termini di presentazione

Scaduti i termini di presentazione della dichiarazione, il contribuente può rettificarla o integrarla presentando una nuova dichiarazione.

E' possibile ricorrere alla dichiarazione integrativa (in aumento o in diminuzione) soltanto se quella originaria è stata validamente presentata; è considerata tale anche la dichiarazione presentata entro 90 giorni dal termine di scadenza.

Dichiarazione integrativa in diminuzione

Per correggere errori od omissioni che hanno determinato un maggior valore della produzione, un maggior debito o un minor credito d'imposta, il contribuente può integrare a proprio favore la dichiarazione, presentando un altro Modello Irap entro la scadenza prevista per la dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Sul frontespizio del modello deve essere barrata la casella "Dichiarazione integrativa a favore".

L'eventuale credito d'imposta può essere utilizzato in compensazione o richiesto a rimborso.

Dichiarazione integrativa in aumento

Il contribuente può correggere errori e omissioni che hanno determinato un minor valore della produzione o un minor debito o un maggior credito d'imposta, presentando una "dichiarazione integrativa" (va barrata l'apposita casella sul frontespizio):

- entro la scadenza della dichiarazione relativa all'anno successivo, facendo ricorso al ravvedimento operoso e beneficiando, pertanto, di sanzioni ridotte

- entro i termini per l'accertamento, ossia il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, senza riduzione delle sanzioni (per esempio, entro il 31 dicembre 2017 si può correggere la dichiarazione Irap 2013).

Dichiarazione integrativa (art. 2, comma 8-ter, Dpr 322/98)

Il contribuente può presentare una dichiarazione integrativa anche al fine di trasformare la richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta in credito da utilizzare in compensazione. Tale possibilità è consentita fino a 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione e sempre che il rimborso non sia stato già erogato, anche in parte.

Le sanzioni

E' prevista l'applicazione della sanzione del 30%:

- per il mancato, carente o tardivo versamento dell'Irap dichiarata;
- sulla maggiore Irap dovuta per gli errori riscontrati durante i controlli automatici (ad esempio, errori materiali e di calcolo nella determinazione della base imponibile e dell'imposta – articolo 36-bis del Dpr n. 600 del 1973) e i controlli formali (ad esempio, indicazione in misura superiore di oneri deducibili - articolo 36-ter del Dpr n. 600 del 1973).

Nel caso di infedele dichiarazione (ad esempio, omessa o errata indicazione di redditi), la sanzione va dal 100% al 200% della maggiore imposta o del minor credito.

Se ricorrono le condizioni, il contribuente può avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso, usufruendo di sanzioni ridotte.