
Circolare di studio n. 4/2018

Periodo 1 - 15 Marzo 2018



Sommario

Bene a sapersi.....	3
Agenti e rappresentanti di commercio-aliquote contributive, minimali e massimali per l'anno 2018	3
Fatture acquisti inseribili nella liquidazione del mese precedente a quello della ricezione	4
Non consentita la compensazione derivante dall'accollo del debito d'imposta	6
Rivalutazione di un terreno o di una partecipazione che, in precedenza, è già stata oggetto di pagamento dell'imposta sostitutiva	8
Come documentare i rifornimenti di carburante e gli acquisti oltre frontiera	9
Agenda.....	12
Scadenario dall'1 al 15 Marzo 2017	12
Schede operative.....	18
Riscossione del tributo e delle sanzioni durante le fasi del ricorso	18
Ammortizzatori sociali-Importi massimi 2018	19
Check list operativo	21
Fatture da emettere e/o da ricevere dei soggetti in contabilità semplificata per cassa	21
Dossier Casi e Analisi Contabili	25
Rivalutazioni delle partecipazioni societarie non negoziate in mercati regolamentati	25
Calcolo maggiorazione spettante di super-ammortamento per le operazioni di leasing	31

Bene a sapersi

Agenti e rappresentanti di commercio-aliquote contributive, minimali e massimali per l'anno 2018

I versamenti previdenziali per gli agenti e per i rappresentanti di commercio prevedono sia una soglia minima, sia un tetto massimo annui, individuati con le espressioni rispettivamente *“minimale contributivo”* e *“massimale provvigionale”*, i quali vengono periodicamente rivalutati tenendo conto dell'indice generale Istat dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

La fondazione Enasarco, in relazione all'entità del tasso di variazione annua dell'indice generale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati, ha proceduto ad aggiornare detti importi che, *per l'anno 2018* e:

- *per l'agente e per il rappresentante di commercio plurimandatario:*
 - *il massimale provvigionale annuo per ciascun rapporto* (individuabile nell'ammontare delle provvigioni fino al quale si rende operativa l'aliquota contributiva), è pari a € 25.275,00, a cui corrisponde un contributo massimo per mandato pari a € 4.044,00;
 - *il minimale contributivo annuo per ciascun rapporto*, è pari a € 423,00 (€ 105,75 a trimestre);
- *per l'agente e per il rappresentante di commercio monomandatario:*
 - *il massimale provvigionale annuo per ciascun rapporto* (individuabile nell'entità delle provvigioni fino alla quale si rende operativa l'aliquota contributiva), è pari a € 37.913,00, a cui corrisponde un contributo massimo per mandato pari a € 6.066,08;
 - *il minimale contributivo annuo per ciascun rapporto*, è pari a € 846,00 (€ 211,50 a trimestre).

Con decorrenza *dal 1° gennaio 2018*, in conformità al vigente regolamento delle attività istituzionali della fondazione Enasarco, sono, anche, applicabili i nuovi parametri di calcolo dei contributi, prevedono:

- un'aliquota contributiva del 16% (di cui il 3% a titolo di solidarietà) che la casa mandante deve utilizzare relativamente a tutte le somme dovute all'agente o al rappresentante di commercio in dipendenza del rapporto instaurato, tra le quali, a titolo meramente indicativo senza pretesa di completezza, si devono considerare rientranti:
 - le provvigioni;
 - le indennità di mancato preavviso;
 - i premi di produzione;
 - i rimborsi spese;
- che tale aliquota deve necessariamente risultare ripartita in parti uguali tra l'agente o il rappresentante di commercio e il soggetto preponente o mandante [in concreto: il 8% a carico dell'agente o del rappresentante di commercio e il restante 8% di competenza della casa mandante o del soggetto preponente].

Ai fini procedurali, si ritiene anche opportuno rammentare che:

- *i contributi devono essere calcolati:*
 - sulle provvigioni dovute all'agente o al rappresentante di commercio, anche se non ancora pagate;
 - su tutte le somme dovute a qualsiasi titolo all'agente o al rappresentante di commercio in dipendenza del rapporto intercorrente (che, come detto, deve riguardare le provvigioni, i rimborsi spese, i premi di produzione, le indennità di mancato preavviso, ecc.);
- *il riferimento trimestrale deve essere considerato per competenza e non secondo il principio di cassa*, in quanto si deve necessariamente fare riferimento al periodo temporale durante il quale maturano in concreto le provvigioni;

- la corresponsione dei contributi deve risultare eseguita entro il giorno 20 del secondo mese successivo alla scadenza di ciascun trimestre solare, come indicato nel seguente prospetto operativo per l'anno 2018:

<i>periodo di riferimento temporale</i>	<i>termine per eseguire il versamento</i>
primo trimestre (mesi di gennaio-febbraio-marzo 2018)	21 maggio 2018
secondo trimestre (mesi di aprile-maggio-giugno 2018)	20 agosto 2018
terzo trimestre (mesi di luglio-agosto-settembre 2018)	20 novembre 2018
quarto trimestre (mesi di ottobre-novembre-dicembre 2018)	20 febbraio 2019

Fatture acquisti inseribili nella liquidazione del mese precedente a quello della ricezione

Se un soggetto Iva, con liquidazione mensile, ha ricevuto in data 2 febbraio delle fatture di acquisto, che risultano emesse alla fine del mese di gennaio. Ai fini operativi, per non posticipare la detrazione Iva, tali fatture possono essere registrate al 31 gennaio (data di emissione) e, pertanto, confluire nella liquidazione del mese di registrazione?

Analogo e similare discorso per i mesi successivi.

Al riguardo, la circolare n. 1/2018 dell'Agenzia delle entrate ha puntualizzato che:

- la formulazione dell'art. 25, primo comma, del decreto Iva, prevede espressamente che la fattura deve risultare annotata *"in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e, comunque, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno"*; mentre:
- nell'art. 19 del decreto Iva, viene stabilito che il termine entro cui può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti o sulle importazioni di beni. In particolare, secondo le nuove disposizioni *"il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo"*.

Al riguardo, per i giudici della Corte di Giustizia europea, l'esercizio del diritto alla detrazione è subordinato all'esistenza di un duplice requisito, dovendosi in particolare considerare oltre al presupposto sostanziale dell'effettuazione dell'operazione, anche quello formale del possesso di una valida fattura d'acquisto.

La coesistenza di tale duplice circostanza assicura l'effettività dell'esercizio del diritto alla detrazione, e la neutralità dell'imposta per il soggetto passivo cessionario/committente.

L'applicazione dei predetti presupposti espressamente richiamati anche nell'ambito dell'Unione europea, determina, conseguentemente, in sede di coordinamento dei disposti di cui agli artt. 19, comma 1, e 25, primo comma, del decreto Iva, che il *dies a quo* da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario e/o al committente si concretizza la duplice condizione di tipo:

- *sostanziale*, individuabile nell'avvenuta esigibilità dell'imposta;
- *formale*, cioè dal possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'art. 21 del precedente citato decreto.

È da tale momento che il soggetto passivo cessionario e/o committente che può procedere a operare, previa registrazione della fattura nell'apposito registro, della detrazione dell'imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni e servizi e/o alle importazioni di beni.

Tale diritto, infatti, può risultare validamente esercitato al più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione inerente al periodo d'imposta in cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e con riferimento al medesimo anno, in quanto le fatture inerenti agli acquisti effettuati devono essere annotate,

ai fini Iva, al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Pertanto, il diritto alla detrazione può essere esercitato nell'anno in cui il soggetto passivo, essendo venuto in possesso del documento contabile, annota il medesimo, in modo da farlo confluire nella liquidazione periodica relativa al mese o al trimestre del periodo di competenza.

Nella circolare citata, l'Agenzia delle entrate, per quanto attiene alla verifica del momento in cui la fattura d'acquisto risulta effettivamente ricevuta dal cessionario o dal committente, puntualizza che la ricezione della medesima deve necessariamente emergere, se non risultante da posta elettronica certificata o da altri sistemi che attestino la ricezione del documento medesimo, da una *corretta tenuta della contabilità*, che, tra l'altro, richiamando l'art. 25 del decreto Iva, prevede l'obbligo del contribuente di numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali ricevute, *in modo da consentire un puntuale controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria del corretto susseguirsi delle registrazioni dei vari documenti*.

Ne deriva, pertanto, in relazione alle liquidazioni periodiche 2018, che le predette regole inerenti all'esercizio della detrazione comportano che:

- l'Iva relativa a una fattura d'acquisto emessa a gennaio 2018 e ricevuta nei primi giorni del mese successivo (anche se "differita", emessa a fronte di Ddt-documento di trasporto);
- non può risultare computata nella liquidazione periodica del mese di gennaio 2018 (in scadenza il 16 febbraio 2018)
- ma solamente nella liquidazione del mese di febbraio 2018 (mese di ricevimento della fattura), previa annotazione della medesima nell'apposito registro.

Ma, se per ipotesi, la stessa fattura risulta datata gennaio 2018 e ricevuta:

- a mano;
- via servizio postale ordinario all'interno di una busta;
- via email ordinaria (che non dovrebbe fare prova di ricevimento effettivo in quanto i riferimenti possono essere modificati dal soggetto ricevente);

nei primi giorni del mese successivo, se viene numerata e registrata nell'apposito registro entro la fine del mese di gennaio 2018 (potrebbe essere computata nella liquidazione periodica in scadenza il 16 febbraio 2018).

Attenzione, però, se il possesso della fattura nel mese di annotazione - *quale condizione indispensabile per il concretizzarsi del diritto della detrazione Iva* - viene dimostrato e provato dall'Amministrazione finanziaria come "non possibile" (e, quindi, la presenza nella liquidazione del mese di gennaio è irregolare, in quanto anticipata rispetto al verificarsi dei due predetti presupposti), potrebbe costituire oggetto di *sanzione amministrativa* ai sensi dell'art. 6, comma 6, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, nella misura pari al 90% dell'entità della detrazione irregolarmente posta in essere, in quanto derivante da un illegittimo conteggio.

Volendo continuare nell'ipotesi di recuperare l'Iva nel mese di datazione della fattura, si potrebbe fare riferimento all'art. 1 del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100, in relazione al quale "entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ...".

Tale ultima norma, nel citare l'art. 19 del decreto Iva per quanto attiene alla *condizione sostanziale* dell'esigibilità dell'imposta, non ne colloca l'effettivo possesso entro la fine del mese di riferimento, ma entro la data in cui il contribuente interessato deve necessariamente procedere alla liquidazione dell'imposta a credito dell'Erario.

Considerando che il contenuto del predetto art. 1, non è mai stata oggetto di contestazioni da parte dell'Agenzia delle entrate, si ritiene che se la fattura datata gennaio pervenuta nei primi giorni del mese

successivo, non dovrebbe determinare l'applicazione della sanzione amministrativa per l'indebita avvenuta detrazione.

Non solo, se si analizza la direttiva 2006/112/CE, i diversi disposti consentono di non pervenire esattamente all'interpretazione formulata nella citata circolare dall'Agenzia delle entrate.

Infatti, i principi stabiliti dalla normativa comunitaria in tema di detrazione sono stati previsti dalle disposizioni della direttiva 2006/112/CE, che:

- all'art. 167, prevede che il diritto alla detrazione nasce *“quando l'imposta detraibile diventa esigibile”*, vale a dire nel momento in cui si realizzano le condizioni di legge necessarie e, quindi, sussiste il cosiddetto *“fatto generatore dell'imposta”* che consente all'Erario di far valere, nei confronti del debitore il diritto al pagamento dell'imposta in quanto si è concretizzata l'esigibilità dell'imposta;
- all'art. 168, stabilisce, come ulteriore condizione cui è subordinato l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti:
 - di beni;
e/o:
 - di servizi;
e:
 - sulle importazioni di beni;i cosiddetti principi di *“inerenza”* e di *“afferenza”* dell'acquisto rispetto alle operazioni imponibili effettuate dal soggetto passivo che operano *“nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti [...]”*;
- all'art. 178, per quanto attiene alle *modalità di esercizio del diritto alla detrazione* dell'imposta, evidenzia, tra le condizioni cui è subordinato l'esercizio di detto diritto da parte del soggetto passivo, il possesso di una fattura redatta conformemente a un determinato prospetto o contenuto (recepito negli artt. 21 e 21-bis del decreto Iva);
- all'art. 179, per quanto riguarda il termine entro il quale il soggetto passivo può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta, viene espressamente previsto che *“il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'Iva per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo [...]”*. In particolare, lo stesso stabilisce che il diritto alla detrazione deve essere esercitato nel periodo in cui è sorto, ossia nel periodo in cui l'imposta è divenuta esigibile, e, in ogni caso, deve risultare esercitato, nell'ipotesi principale, in presenza del possesso della fattura.

In altri termini, per il diritto alla detrazione deve sussistere l'esigibilità dell'Iva (art. 167) e il possesso della fattura (art. 178), non la sua registrazione, per procedere all'esercizio del recupero del tributo.

I disposti della direttiva concorrono a consolidare l'ipotesi inerente alla non punibilità del comportamento accennato.

Ma sarà proprio così? Si ritiene opportuno suggerire un'attenta e ponderata valutazione di quanto esposto, in relazione ai diversi disposti normativi che trattano l'argomento.

Non consentita la compensazione derivante dall'accollo del debito d'imposta

Con la risoluzione 15 novembre 2017, n. 140/E/2017, l'Agenzia delle entrate, in tema di *accollo del debito d'imposta in compensazione*, di cui all'art. 8, comma 2, della L. 27 luglio 2000, n. 212 (nota come *“Statuto dei diritti dei contribuenti”*) ha puntualizzato sia che si deve ritenere *“... ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario”*, sia che non è prevista la possibilità dell'utilizzo, in ambito tributario, dell'accollo predetto in compensazione.

In pratica, secondo l'Agenzia, il contribuente che ha un credito d'imposta verso l'Erario, nel caso in cui

volesse accollarsi un debito tributario altrui, ha la possibilità di farlo, ma non di procedere all'utilizzazione in compensazione.

Da quanto accennato si deduce che si deve ritenere ammessa, da un lato, l'estinzione delle obbligazioni tributarie tramite compensazione e, dall'altro, l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario.

Al riguardo, deve essere che l'accollo è un istituto espressamente disciplinato dal codice civile, laddove viene previsto che:

- se il debitore e un terzo convengono che questi assuma il debito dell'altro, il creditore può aderire alla convenzione, rendendo irrevocabile la stipulazione a suo favore;
- l'adesione del creditore importa liberazione del debitore originario solamente se ciò costituisce condizione espressa della stipulazione o se il creditore dichiara espressamente di liberarlo;
- se non vi è liberazione del debitore, questi rimane obbligato in solido con il soggetto terzo, il quale, in ogni caso, rimane obbligato verso il creditore che ha aderito alla stipulazione nei limiti in cui ha assunto il debito e, conseguentemente, ha la possibilità di opporre al creditore le eccezioni fondate sul contratto in base al quale l'assunzione è avvenuta.

Nella sostanza, quindi, con l'accollo un soggetto assume negozialmente l'obbligo di estinguere il debito altrui, con eventuale liberazione del debitore originario, se, ovviamente, il creditore aderisce all'accordo.

Tuttavia, dando attuazione a tale istituto nell'ordinamento tributario, il disposto normativo di riferimento risulta caratterizzato in maniera specifica, stabilendo, a titolo meramente indicativo, che il contribuente (debitore originario) non sia mai liberato.

Pertanto, assumere volontariamente l'impegno di pagare le imposte dovute dall'iniziale debitore non significa «assumere la posizione di contribuente o di soggetto passivo del rapporto tributario, ma la qualità di obbligato (o coobbligato) in forza di titolo negoziale», tanto che l'Amministrazione finanziaria non ha il potere o la possibilità di esercitare nei confronti degli accollanti «i propri poteri di accertamento e di esazione, che possono essere esercitati solo nei confronti di chi sia tenuto per legge a soddisfare il credito fiscale».

La circostanza che il contribuente o soggetto passivo del rapporto tributario, al pari del credito fiscale che è tenuto ex lege a soddisfare, rimane sempre il medesimo, per cui, nell'accollo disciplinato dall'art. 8, comma 2, della L. 27 luglio 2000, n. 212, **non** possono trovare applicazione in favore dell'accollante le norme inerenti alla compensazione, in quanto la stessa, fatte salve limitate eccezioni previste specificamente da disposizioni normative ad hoc, trova applicazione solo per i debiti e/o i contrapposti crediti in essere tra i medesimi soggetti e non tra soggetti diversi.

Ne deriva, pertanto, che, in via generale, il debito oggetto di accollo, che potrebbe validamente essere estinto utilizzando in compensazione crediti vantati dall'accollante nei confronti dell'Erario, in realtà, nel presupposto che la compensazione operata non estingue l'obbligazione tributaria e non libera il contribuente originario è necessario distinguere la posizione dell'accollato da quella dell'accollante.

Infatti, ai fini operativi:

- *per l'accollato*, soggetto passivo del rapporto tributario e debitore originario, l'omesso pagamento comporterà il recupero dell'imposta non versata e degli interessi, nonché, come regola, *l'applicazione della sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato*;
- *per l'accollante*, l'utilizzo di un credito d'imposta in violazione delle modalità dettate dalle norme vigenti, comporterà l'irrogazione della sanzione:
 - *pari al 30% del credito utilizzato*, se effettivamente esistente (di cui all'art. 13, comma 4, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471), e, in tale situazione, a seguito del recupero dell'imposta in capo all'accollato, il credito dell'accollante tornerà utilizzabile secondo le regole ordinarie;
 - e/o:
 - *dal 100 al 200% della misura dei crediti utilizzati*, se inesistenti (di cui all'art. 13, comma 5, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471).

L'interpretazione dell'Agenzia delle entrate, che ha fini procedurali può essere "giustificata", la mancata adesione alle necessità dei contribuenti nella corresponsione delle imposte e dei tributi, avrebbe certamente consentito di evitare le lungaggini per ottenere l'esecuzione dei rimborsi.

Rivalutazione di un terreno o di una partecipazione che, in precedenza, è già stata oggetto di pagamento dell'imposta sostitutiva

Un soggetto che ha già rivalutato in passato:

- un terreno;
e/o:
- una partecipazione;

che ancora risultano in suo possesso, potrebbe essere interessato a eseguire una nuova rivalutazione, nel qual caso, avrebbe la possibilità di procedere:

- a scomputare dall'entità di imposta dovuta quanto corrisposto con la precedente rivalutazione;
- oppure:
- a chiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva già pagata;

tenendo in considerazione che l'entità che viene chiesta in restituzione, non può risultare di entità eccedente a quanto dovuto a titolo di imposta sostitutiva per la nuova rivalutazione.

Pertanto, prendendo ad esempio le più recenti disposizioni, un soggetto che abbia già proceduto a rivalutare:

- un terreno;
e/o:
- una partecipazione;

al 1° gennaio 2017, e, per desidera porre in essere altra rivalutazione conseguente alla riapertura dei termini al 1° gennaio 2018, ha, in alternativa, la possibilità di:

- scomputare dall'imposta dovuta per la nuova rivalutazione quanto versato per la precedente in un'unica soluzione o come prima rata (del 30 giugno 2017);
- corrispondere l'imposta sostitutiva dovuta in relazione alla nuova rivalutazione e procedere a richiedere la restituzione di quanto versato per la precedente.

Tale possibilità si deve ritenere consentita anche nel caso in cui la seconda perizia giurata di stima riporti un valore inferiore a quello risultante dalla perizia precedente.

Per i soggetti che si avvalgono della rideterminazione delle partecipazioni e dei terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2018, sussiste la possibilità di scomputare dall'imposta sostitutiva quella eventualmente già versata in occasione di precedenti procedure di rideterminazione effettuate con riferimento ai medesimi beni.

Ne deriva, di conseguenza, che in simile situazione, il contribuente non è tenuto al versamento delle rate ancora pendenti della precedente procedura di rideterminazione, anzi ha la possibilità di procedere a detrarre l'imposta già versata dall'imposta dovuta per effetto della nuova rideterminazione.

L'imposta in tal modo calcolata può essere ripartita in tre rate di pari importo.

Ad esempio:

- imposta sostitutiva dovuta per i beni posseduti al 1° gennaio 2017 = € 60.000,00;
- prima rata versata entro il 30 giugno 2017 = € 20.000,00;
- imposta dovuta per i beni posseduti al 1° gennaio 2018 = € 110.000,00;
- imposta da versare: € 110.000,00 – € 20.000,00 = € 90.000,00;
- importo di ogni singola rata = € 30.000,00.

Se il contribuente non intende avvalersi dell'ultima procedura di rideterminazione, può, in ogni caso, detrarre dall'imposta ancora dovuta con riferimento alla procedura effettuata relativa ai beni posseduti alla

data del 1° gennaio 2017, l'imposta corrisposta in occasione di precedenti rideterminazioni, sempreché per tale importo *non* sia stata già presentata l'istanza di rimborso e, conseguentemente, ricalcolare le rate ancora pendenti.

Se, in contribuente interessato, che in passato ha già rideterminato il valore delle partecipazioni e dei terreni posseduti, in sede del nuovo versamento non effettua lo scomputo dell'imposta già corrisposta, ha la possibilità di chiedere il rimborso di quanto pagato in passato, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, tenendo in considerazione che il termine di decadenza per la richiesta del suddetto rimborso decorre dalla data in cui si verifica la duplicazione del versamento e cioè dalla data di pagamento dell'intera imposta sostitutiva dovuta per effetto dell'ultima rideterminazione effettuata o dalla data di versamento della prima rata.

In applicazione dei principi generali, nell'ipotesi in cui l'istanza sia stata rigettata con provvedimento espresso, non impugnato dal contribuente, si ritiene che la definitività del provvedimento non escluda l'autotutela.

In ogni caso, si pone in rilievo che il contribuente interessato ha la possibilità presentare una nuova istanza di rimborso nel rispetto dei termini previsti.

I dati e le informazioni relativi alla rivalutazione di terreni e partecipazioni devono essere anche indicati nel modello Redditi, in particolare nei quadri RM e RT.

L'omessa compilazione di tali quadri non pregiudica gli effetti della rivalutazione, che rimane, quindi, valida, in quanto l'omissione costituisce *violazione formale* soggetta a sanzione amministrativa, compresa tra € 250,00 e € 2.000,00.

Come documentare i rifornimenti di carburante e gli acquisti oltre frontiera

Dal 1° luglio 2018, salvo proroga, la *scheda carburante* o *carta carburanti*, che era stata introdotta dall'art. 2 della L. 21 febbraio 1977, n. 31, come documentazione attestante gli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso i distributori stradali, al fine di consentire la detrazione Iva e la deduzione fiscale del costo dal reddito di imprese e professionisti, sarà definitivamente abrogata, e, quindi, da tale data, si dovrà fare riferimento solo ai cosiddetti pagamenti posti in essere con mezzi tracciabili, per cui con carte di credito o di debito e prepagate (e con richiesta della fattura elettronica, ai sensi del secondo periodo del terzo comma dell'art. 22 del decreto Iva).

Ne deriva, pertanto, come regola, che le spese sostenute per l'acquisto di carburante:

- sono deducibili solamente se documentate con carte di credito, di debito o prepagate;
- medesimi oneri e obblighi ai fini della detraibilità Iva;

tenendo presente, come accennato, che oltre all'obbligo dei pagamenti elettronici per il carburante, sussiste anche l'onere dell'emissione della fattura elettronica per i benzinai e, dal 1° gennaio 2019, per poter abolire lo "spesometro" risulterà essere un adempimento generalizzato.

Ma in un certo senso, l'abolizione della "scheda carburante", non è proprio una novità. Infatti, con la lettera p), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, nella L. 12 luglio 2011, n. 106, è stato aggiunto il comma 3-bis all'art. 1 del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 444, prevedendo che "i soggetti all'imposta sul valore aggiunto

che effettuano gli acquisti di carburante esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 7, sesto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605, non sono soggetti all'obbligo di tenuta della scheda carburante".

L'Agenzia delle entrate, nella circolare 9 novembre 2012, n. 42/E, ha precisato, tra l'altro, che la norma citata esonera dall'obbligo della scheda carburante solo coloro che effettuano gli acquisti di carburante esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate.

Ne consegue che i soggetti che effettuano i pagamenti anche mediante mezzi diversi (es.: contanti) sono tenuti all'adozione della scheda carburante per tutti gli acquisti di carburante effettuati nel periodo d'imposta.

I due sistemi di certificazione risultano tra loro alternativi, tenendo presente che è necessario che la carta elettronica sia utilizzata esclusivamente per l'acquisto di carburante, potendo il medesimo mezzo di pagamento essere utilizzato anche per effettuare altri acquisti.

Naturalmente, se contestualmente all'acquisto di carburante vengono effettuati anche acquisti di beni/servizi di diverso genere, è necessario che l'acquisto di carburante avvenga mediante una transazione distinta, al fine di consentirne la separata individuazione.

E per gli acquisti di carburante effettuati presso impianti localizzati all'estero, come si devono comportare gli imprenditori e i professionisti?

Nei modi e nei termini fin qui già utilizzati: in concreto "nulla si deve ritenere cambiato".

Infatti, nel caso di acquisto di carburante in altro Paese estero (Unione europea compresa) presso gli impianti stradali di distribuzione da parte di un soggetto di imposta italiano, non sussiste la possibilità di utilizzare la scheda carburante, perché la stessa, se del caso, è unicamente operativa nei termini predetti per gli acquisti effettuati nel territorio italiano.

Ai fini pratici, è importante tenere in considerazione che i rifornimenti di carburante posti in essere presso stazioni di servizio localizzate in Paesi esteri non costituiscono operazioni che rilevano ai fini dell'Iva, in quanto si riferiscono a operazioni che mancano del requisito territoriale necessario per poterle ritenere effettuate in Italia.

Ne deriva, di conseguenza, che le predette operazioni si devono ritenere territorialmente rilevanti nei diversi Paesi in cui concretamente risultano eseguiti i rifornimenti, quindi, si devono ritenere esclusivamente soggette alle imposte localmente operative.

In pratica, ad esempio, se il rifornimento avviene in un Paese dell'Unione europea sarà necessario corrispondere la prevista quota di imposta, tenendo presente che per l'Iva addebitata ed esposta nell'eventuale documento giustificativo dell'acquisto, il soggetto passivo italiano ha la possibilità di chiedere il rimborso alla competente Amministrazione finanziaria competente ai sensi dell'art. 38-ter del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

In maniera analoga, per gli acquisti di carburante effettuati in Paesi non comunitari, in quanto se come documentazione della spesa è stata utilizzata la scheda carburante, la medesima non può essere ritenuta valida anche se risulta apposto il timbro e la firma dal gestore dell'impianto stradale estero.

Ovviamente, anche in questa situazione, è necessario richiedere la fattura o un documento equivalente al distributore straniero, tenendo in considerazione che il costo deducibile dell'eventuale pagamento effettuato con moneta estera, deve necessariamente essere individuato in relazione al cambio del giorno in cui è stata eseguita la somministrazione e che l'operazione esplica solamente per l'imposizione diretta e non ai fini Iva.

Gli imprenditori e i professionisti che si recano all'estero, oltre ai costi di carburante, di norma sopportano, direttamente o tramite i loro dipendenti, alcuni specifici oneri legati alla trasferta (conti di ristoranti, alberghi, taxi, ecc.), che risultano documentati secondo le regole operative nello Stato straniero (che possono anche non risultare conformi a quelle nazionali), per i quali la deducibilità dal reddito è subordinata alla sussistenza dei requisiti:

- di certezza;
- dell'inerenza;
- della competenza;
- della congruità;
- della tipologia della spesa;

nonché dall'obbligo di annotazione nelle scritture contabili.

A titolo di mera esemplificazione, si ipotizzi il caso di un imprenditore di Rimini, che, per motivi di lavoro, si reca in Germania.

Nel periodo della permanenza all'estero sostiene alcune spese per alberghi, ristoranti, noleggi di auto, conferenze, fiere, carburante, pedaggi autostradali, manutenzioni su autovettura, spese per omaggi a terzi. La deducibilità degli oneri sostenuti è, come accennato, subordinata alla presenza dei requisiti della certezza, inerenza, competenza e dell'*esistenza di idonea documentazione* con la quale risulta provato l'effettivo sostenimento dell'onere.

Infatti, le vigenti norme del Tuir, impongono che per la deducibilità dei costi inerenti all'acquisizione sia di beni, sia di servizi, il requisito della certezza deve necessariamente risultare comprovato da idonea documentazione.

In particolare, Il documento probatorio degli oneri sostenuti nel territorio italiano deve, tra l'altro, necessariamente rilevare:

- la ditta, la denominazione sociale o la ragione sociale e la residenza o domicilio o, comunque, il nome e cognome dei soggetti fra i quali è effettuata l'operazione;
- la natura e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione;
- l'ammontare del corrispettivo sostenuto;
- la data in cui l'operazione medesima è stata effettuata;

mentre, si ritiene, che può risultare riconosciuta idonea la documentazione rilasciata nello Stato estero secondo la legislazione ivi in vigore, anche se non prettamente conforme a quella italiana, come, a titolo di mera esemplificazione, quando il documento giustificativo dell'onere sostenuto non risulta provvisto degli estremi di identificazione del cliente, ma consente di rilevare l'individuazione:

- dei beni acquistati o delle prestazioni di servizi utilizzate;
- della ditta fornitrice;
- dell'entità della spesa sostenuta, che se in valuta estera deve necessariamente essere convertita in euro al cambio del giorno in cui sono stati sostenuti o del giorno antecedente più prossimo.

Si ritiene opportuno porre in rilievo che, oltre alla sussistenza dei predetti requisiti di inerenza, certezza, qualità e congruità della spesa, l'Amministrazione finanziaria, in sede di verifica e riscontro è solita valutare il cosiddetto nesso causale tra il viaggio estero e la documentazione di riferimento.

Agenda

Scadenzario dall'1 al 15 Marzo 2017

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
1	ACCONTI IMPOSTE (SECONDA O UNICA RATA)-PERSONE GIURIDICHE Per i contribuenti persone giuridiche aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta, la cui chiusura è stabilita <i>per la fine del prossimo mese di aprile</i> , inizia il termine, che si conclude alla fine del corrente mese, per procedere al pagamento degli acconti (seconda e/o unica rata), mediante versamento - direttamente o per il tramite degli intermediari abilitati - utilizzando il modello F24.	
1	PREU-PRELIEVO ERARIALE UNICO APPARECCHI DA GIOCO I concessionari titolari delle autorizzazioni per gli apparecchi da gioco collegati alla rete telematica, devono procedere ad eseguire la comunicazione in via telematica all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli delle somme giocate da ciascun apparecchio, in relazione al periodo contabile (bimestre) precedente.	
1	SCRITTURE AUSILIARIE DI MAGAZZINO-ATTIVAZIONE DELL'OBLIGO DI TENUTA Inizia a decorrere, per le imprese aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta <i>non coincidente con l'anno solare</i> 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° marzo 2015-29 febbraio 2016 e 1° marzo 2016-28 febbraio 2017, entrambi gli ammontari inerenti ai ricavi e al valore complessivo delle rimanenze sono risultati superiori rispettivamente a euro 5.164.568,99 e a euro 1.032.913,80.	
1	SCRITTURE AUSILIARIE DI MAGAZZINO-CESSAZIONE DELL'OBLIGO DI TENUTA Per le imprese aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta <i>non coincidente con l'anno solare</i> 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° marzo 2016-28 febbraio 2017 e 1° marzo 2017-28 febbraio 2018, l'ammontare dei ricavi o il valore complessivo delle rimanenze si sono mantenuti rispettivamente sotto il limite di euro 5.164.568,99 e di euro 1.032.913,80.	
2	ACCONTI IMPOSTE (SECONDA O UNICA RATA)-PERSONE GIURIDICHE-RAVVEDIMENTO OPEROSO BREVE Per i contribuenti persone giuridiche, aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta, la cui chiusura è avvenuta lo scorso 28 febbraio, poiché il termine per procedere al pagamento degli acconti (seconda e/o unica rata), se dovuti, ai fini dell'imposta sul reddito, relative addizionali e dell'Irap-imposta regionale sulle attività produttive, è <i>scaduto lo scorso 31 gennaio 2018</i> , sussiste la possibilità, entro la data in esame, di procedere, <i>se non già provveduto</i> , alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "breve" (entro i 30 giorni dalla scadenza prevista per l'adempimento) dei pagamenti non eseguiti o effettuati in misura non sufficiente. L'adempimento si perfeziona con la corresponsione delle imposte dovute, degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,50% (1/10 del 15%).	
2	LOCAZIONI-DENUNCIA PER REGISTRAZIONE TELEMATICA DEI CONTRATTI DI LOCAZIONE DI BENI IMMOBILI AD USO ABITATIVO E RELATIVE PERTINENZE ED ESERCIZIO DELL'OPZIONE PER LA CEDOLARE SECCA	

	Le parti contraenti di contratti di locazione e/o di affitto <i>che hanno optato per il regime della "cedolare secca"</i> devono procedere alla presentazione della denuncia per la registrazione telematica dei contratti di locazione di beni immobili ad uso abitativo e relative pertinenze aventi decorrenza dal giorno 1° febbraio 2018 (anche se la data della stipulazione del contratto è successiva), nonché dell'esercizio dell'opzione per la cedolare secca.	
2	LOCAZIONI-IMPOSTA DI REGISTRO Le parti contraenti di contratti di locazione e/o di affitto <i>che non hanno optato per il regime della "cedolare secca"</i> devono procedere al versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione e affitto stipulati il giorno 1° febbraio 2018 o rinnovati tacitamente con decorrenza dalla medesima data, eventualmente corrispondendo anche le sanzioni e gli interessi, utilizzando il modello " <i>F24 versamenti con elementi identificativi</i> " (F24 Elide) e specificando gli appropriati codici tributo.	
5	ESERCENTI ATTIVITÀ DI TRASPORTO I soggetti esercenti attività di trasporto devono procedere, in relazione alle annotazioni eseguite <i>nel corso del mese precedente</i> , 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 e le pro loco devono procedere ad eseguire l'annotazione nel previsto prospetto degli abbonamenti che sono stati rilasciati <i>nel corso del mese precedente</i> .	
5	PREU-PRELIEVO ERARIALE UNICO APPARECCHI DA GIOCO-COMUNICAZIONE SOMME GIOCATE I concessionari titolari delle autorizzazioni per gli apparecchi da gioco collegati alla rete telematica, devono procedere ad eseguire la comunicazione in via telematica all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli delle somme giocate da ciascun apparecchio, in relazione al periodo contabile (bimestre) precedente.	
7	AGENZIA DELLE DOGANE-DATI RELATIVI ALLA CONTABILITÀ Invio all'Agenzia delle dogane dei dati relativi alle contabilità del mese precedente da parte di: - <i>destinatari registrati (ex operatori professionali e rappresentanti fiscali)</i> che svolgono attività nel settore dei prodotti energetici; - <i>depositari autorizzati</i> del settore alcoli; - <i>depositari autorizzati</i> che svolgono attività nella fabbricazione di aromi; - <i>destinatari registrati (ex operatori professionali o rappresentanti fiscali)</i> che svolgono attività nel settore dell'alcole e delle bevande alcoliche; - <i>depositari autorizzati</i> che svolgono attività nel settore del vino e delle altre bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra; - <i>destinatari registrati (ex operatori qualificati come operatori professionali registrati)</i>, che svolgono attività nel settore del vino e delle bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra.	
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 <i>del mese precedente</i> da parte sia dei <i>depositari autorizzati</i> del settore prodotti energetici, sia dei <i>depositari autorizzati</i> del settore alcoli.	

7	ASSISTENZA FISCALE-COMUNICAZIONE DATI MOD. 730-4 Scade il termine per eseguire l'invio telematico all'Agenzia delle entrate direttamente o tramite un intermediario incaricato, con il quale segnalare l'apposita "sede telematica" propria, di un intermediario o di una società del gruppo, al fine di ricevere dalla stessa Agenzia l'apposito flusso contenente i modelli 730-4, relativi alla liquidazione dei modelli 730/2018, nonché della comunicazione per la ricezione in via telematica dei dati relativi ai 730-4.	
7	CERTIFICAZIONE UNICA 2018 Termine per effettuare l'invio del flusso telematico delle certificazioni uniche all'Agenzia delle entrate da parte di coloro che <i>nel corso dell'anno solare precedente</i> hanno corrisposto redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo e diversi, tenendo presente che quelle che non contengono dati e/o informazioni da utilizzare per l'elaborazione della dichiarazione precompilata, come, a titolo meramente indicativo quelle riguardanti corrispettivi erogati dal condominio per contratti di appalto, redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio abituale di arti e/o professioni, redditi esenti e provvigioni possono essere trasmesse entro il 31 ottobre 2018 (termine previsto per la presentazione del modello 770/2018).	
7	MICRO, PICCOLE E MEDIE IMPRESE-CONCESSIONE DI CONTRIBUTI PER FAVORIRE LA REGISTRAZIONE DI MARCHI COMUNITARI E INTERNAZIONALI] A partire dalle ore 9:00 della data in esame e fino ad esaurimento delle risorse disponibili è stato previsto il termine per procedere alla presentazione all'Unioncamere delle domande per la concessione di contributi per favorire la registrazione di marchi comunitari e internazionali, tramite il sito www.marchipiu3.it.	
8	CONSORZI E ORGANISMI OPERANTI PER LA TUTELA DEI PRODOTTI AGRICOLI E ALIMENTARI Per i consorzi e per gli organismi operanti per la tutela dei prodotti agricoli e alimentari, alle ore 17:00, scade il termine per procedere alla presentazione al Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali – dipartimento delle politiche competitive della qualità agroalimentare ippiche e della pesca, le istanze di contribuzione inerenti alle iniziative tendenti allo sviluppo di azioni e di informazione per favorire la divulgazione, garantire la salvaguardia, migliorare la conoscenza e sostenere lo sviluppo dei prodotti agricoli e alimentari che risultano contraddistinti dallo specifico riconoscimento europeo.	
8	SINGOLE SPESE SANITARIE-CANCELLAZIONE Per le persone fisiche, scade il termine per procedere alla richiesta, accedendo al Sistema Tessera Sanitaria, della cancellazione di singole spese sanitarie sostenute nel 2017, affinché non vengano segnalate all'Agenzia delle entrate per l'inserimento nei modelli 730/2018 e Redditi 2018-PF precompilati	
12	AGENZIA DELLE DOGANE E PRODOTTI ENERGETICI Invio all'Agenzia delle dogane dei dati inerenti alle contabilità <i>dello scorso mese di gennaio</i> da parte degli operatori esercenti i depositi commerciali che svolgono attività nel settore dei prodotti energetici.	
12	CORREZIONE DELLE CERTIFICAZIONI UNICHE 2018-NUOVO INVIO Per i datori di lavoro e per i sostituti d'imposta in genere, allo scopo di evitare l'applicazione delle sanzioni amministrative previste, scade il termine per procedere a ritrasmettere, in via telematica, direttamente o per il tramite di un intermediario abilitato, le corrette "Certificazioni Uniche 2018", inerenti al 2017,	

	contenenti le informazioni e i dati che devono necessariamente risultare utilizzati per l'elaborazione e per l'approntamento della dichiarazione precompilata.	
14	OPERATORI ESERCENTI I DEPOSITI COMMERCIALI Invio all'Agenzia delle dogane, in ottemperanza ai dettati del comma 2 dell'art. 2 della determinazione direttoriale 28 gennaio 2009, n. 12695/RU, dei dati inerenti alle contabilità dello scorso <i>mese di gennaio</i> da parte 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	ACQUISTI INTRACOMUNITARI-ANNOTAZIONE FATTURE PERVENUTE I soggetti con partita Iva che hanno posto in essere acquisti intracomunitari devono procedere a eseguire l'annotazione nel registro Iva degli acquisti e nel registro Iva delle vendite delle fatture di acquisto intracomunitarie <i>ricevute nel corso del mese precedente</i> , con riferimento a tale mese.	
15	ACQUISTI INTRACOMUNITARI-EMISSIONE AUTOFATTURA RETTIFICATIVA I soggetti con partita Iva che hanno effettuato acquisti intracomunitari di beni o servizi, a cui è pervenuta una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale, devono procedere all'emissione dell'autofattura integrativa in relazione alle fatture annotate <i>nel corso del mese precedente</i> .	
15	ACQUISTI INTRACOMUNITARI-MANCATO RICEVIMENTO DELLA FATTURA I soggetti con partita Iva che hanno effettuato acquisti intracomunitari di beni o servizi, a cui non è pervenuta la inerente fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, devono procedere all'emissione della prevista autofattura inerente alle operazioni poste in essere <i>nel corso del terzo mese precedente</i> a quello in corso.	
15	AGRITURISMO-CORRISPETTIVI Annotazione nel registro Iva dei corrispettivi, da parte delle imprese agrituristiche che rilasciano le ricevute fiscali, degli importi inerenti alle operazioni effettuate nel corso del mese precedente, se, ovviamente, <i>non</i> hanno già provveduto ad eseguire le rilevazioni analitiche giornaliere. Al riguardo, si ritiene opportuno puntualizzare che per <i>attività agrituristiche</i> si devono intendere esclusivamente le attività di ricezione e ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 del codice civile, singoli o associati, e da loro familiari di cui all'art. 230-bis del codice civile, con l'utilizzazione della propria azienda, in rapporto di connessione e complementarietà rispetto alle attività di coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento del bestiame, che devono comunque rimanere principali.	
15	ALCOLI METILICI Scade il termine per procedere alla trasmissione al competente ufficio tecnico delle imposte di fabbricazione della copia del registro di carico da parte delle imprese che producono, commercializzano e 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 mese, tenendo, in ogni caso, presente che alla copia del registro deve necessariamente essere anche allegato un documento nel quale devono essere riepilogate le merci che nel corso del mese di riferimento sono state trasferite ai depositi commerciali o alle ditte utilizzatrici (<i>con raggruppamento per cliente destinatario</i>).	
15	ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE-REGISTRAZIONI CONTABILI	

	Annotazione, anche in unica registrazione, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi altro provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali <i>nel corso del mese precedente</i> nell'apposito registro di cui al D.M. 11 febbraio 1997 opportunamente integrato, da parte delle associazioni sportive dilettantistiche, delle associazioni senza scopo di lucro e delle associazioni pro-loco che hanno optato per l'applicazione delle agevolazioni previste dalla L. 16 dicembre 1991, n. 398 (si rammenta che con l'art. 1, comma 50, della legge di bilancio 2017, è stato disposto che, dal 1° gennaio 2017, la soglia massima dei proventi per l'accesso al regime agevolato in argomento è stabilita in € 400.000,00).	
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 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.	
15	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 ad annotare l'ammontare complessivo, distinto per aliquota, delle operazioni fatturate nel mese precedente nei registri previsti ai fini Iva o nel modello di prospetto riepilogativo previsto per i cosiddetti contribuenti "supersemplificati" di cui al D.M. 11 febbraio 1997.	
15	FATTURAZIONE OPERAZIONI - SOGGETTI PASSIVI IVA I soggetti passivi Iva, entro la data in esame, devono procedere ad emettere le fatture, <i>eventualmente anche in forma semplificata</i>, inerenti: • 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 cessioni comunitarie non imponibili che sono state effettuate 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. N.B.: 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.	
15	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.	
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>.	
15	PRODUTTORI AGRICOLI-CESSIONI AL MINUTO A PRIVATI CONSUMATORI I produttori agricoli, che hanno optato per l'applicazione del regime normale Iva, hanno la possibilità per le cessioni di beni poste in essere nei riguardi di soggetti privati consumatori nel corso del mese precedente, a norma dell'art. 6 del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696, di eseguire un'unica annotazione cumulativa nel registro Iva dei corrispettivi.	

Schede operative

Riscossione del tributo e delle sanzioni durante le fasi del ricorso

dopo la notifica dell'accertamento	un terzo della maggiore imposta dovuta, per quanto attiene: – imposte dirette; – Iva; – imposta complementare per il maggior valore accertato di registro; mentre nessun ammontare deve essere corrisposto a titolo di sanzioni amministrative.	
dopo la decisione della Commissione tributaria provinciale	sentenza sfavorevole per il contribuente	due terzi degli importi dovuti, tenendo presente che la somma da corrispondere deve essere diminuita di quanto già precedentemente versato. Analoga entità per le sanzioni amministrative.
	sentenza parzialmente sfavorevole per il contribuente	l'ammontare risultante dalla decisione e, comunque, non oltre i due terzi degli importi dovuti, tenendo presente che la somma da corrispondere deve essere diminuita di quanto già precedentemente versato. Analoga entità per le sanzioni amministrative.
dopo la decisione della Commissione tributaria regionale	sentenza in tutto o in parte sfavorevole al contribuente	L'ammontare residuo indicato nella sentenza. Analoga entità per le sanzioni amministrative.
dopo la sentenza della Corte di cassazione	Sentenza definitiva in tutto o in parte sfavorevole al contribuente	L'ammontare residuo indicato nella sentenza.
	sentenza di annullamento con rinvio	l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado in caso di mancata riassunzione -> l'intero importo indicato nell'atto.

Ammortizzatori sociali-Importi massimi 2018

TRATTAMENTI DI INTEGRAZIONE SALARIALE			
(importi massimi mensili dei trattamenti di integrazione salariale e retribuzione lorda mensile, maggiorata dei ratei relativi alle mensilità aggiuntive, oltre la quale è possibile attribuire il massimale più alto)			
Retribuzione	Tetto	Importo lordo	Importo netto
Inferiore o uguale a € 2.125,36	Basso	€ 982,40	€ 925,03
Superiore a € 2.125,36	Alto	€ 1.180,76	€ 1.111,80
N.B.: gli importi sono indicati, rispettivamente, al lordo ed al netto della riduzione prevista dall'art. 26 della L. 28 febbraio 1986, n. 41, che attualmente è pari al 5,84%.			
TRATTAMENTI DI INTEGRAZIONE SALARIALE-SETTORE EDILE (INTEMPERIE STAGIONALI)			
(la previsione degli importi massimi delle prestazioni non si rende operativa ai trattamenti concessi per le intemperie stagionali nel settore agricolo)			
Retribuzione	Tetto	Importo lordo	Importo netto
Inferiore o uguale a € 2.125,36	Basso	€ 1.178,88	€ 1.110,03
Superiore a € 2.125,36	Alto	€ 1.416,91	€ 1.334,16
N.B.: gli importi predetti devono essere incrementati nella misura ulteriore del 20% per i trattamenti di integrazione salariale concessi in favore delle imprese del settore edile e lapideo per intemperie stagionali.			
FONDO CREDITO-MASSIMALI ASSEGNO ORDINARIO			
Retribuzione mensile lorda			Massimale
Inferiore a € 2.149,72			€ 1.167,55
Compresa tra € 2.149,72 e € 3.398,18			€ 1.345,75
Superiore a € 3.398,18			€ 1.700,12
FONDO CREDITO-MASSIMALI ASSEGNO EMERGENZIALE			
Retribuzione tabellare annua lorda	Importo al lordo della riduzione 5,84% (art. 26, L. 41/1986)	Importo al netto della riduzione 5,84% (art. 26, L. 41/1986)	
Inferiore a € 41.168,37	€ 2.404,74	€ 2.264,30	
Compresa tra € 41.168,37 e € 54.168,10	€ 2.708,92	-	
Superiore a € 54.168,10	€ 3.791,46	-	
N.B.: l'importo indicato in prima fascia, calcolato sull'80% della retribuzione lorda mensile, viene rilevato indicato al lordo e al netto della riduzione prevista (attualmente pari al 5,84%), tenendo presente che tale riduzione si rende operativa, comunque, esclusivamente nell'eventualità in cui la prestazione in pagamento risulti di entità pari o superiore all'80% della retribuzione teorica, comprensiva di rateo, specificata nel flusso Uniemens.			

FONDO CREDITO COOPERATIVO-MASSIMALI ASSEGNO EMERGENZIALE		
Retribuzione tabellare annua lorda	Importo al lordo della riduzione 5,84% (art. 26, L. 41/1986)	Importo al netto della riduzione 5,84% (art. 26, L. 41/1986)
Inferiore a € 38.918,28	€ 2.306,41	€ 2.171,72
Compresa tra € 38.918,28 e € 54.280,76	€ 3.102,19	-
Superiore a € 54.280,76	€ 3.608,13	-
N.B.: l'importo indicato in prima fascia, calcolato sull'80% della retribuzione lorda mensile, viene rilevato indicato al lordo e al netto della riduzione prevista (attualmente pari al 5,84%), tenendo presente che tale riduzione si rende operativa, comunque, esclusivamente nell'eventualità in cui la prestazione in pagamento risulti di entità pari o superiore all'80% della retribuzione teorica, comprensiva di rateo, specificata nel flusso Uniemens.		
INDENNITÀ DI DISOCCUPAZIONE NASpI		
Descrizione		Importo
Retribuzione da prendere a riferimento per il calcolo delle indennità di disoccupazione NASpI		€ 1.208,15
Entità massima mensile dell'indennità di disoccupazione NASpI non può, in ogni caso, risultare superare a		€ 1.314,30
INDENNITÀ DI DISOCCUPAZIONE DIS-COLL		
Descrizione		Importo
Retribuzione da prendere a riferimento per il calcolo delle indennità di disoccupazione Dis-Coll		€ 1.208,15
Entità massima mensile dell'indennità di disoccupazione Dis-Coll non può, in ogni caso, risultare superare a		€ 1.314,30
INDENNITÀ DI DISOCCUPAZIONE AGRICOLA		
Descrizione	Massimale	Importo
Entità di indennità spettante	Alto	€ 1.167,91
	Basso	€ 1.416,91
N.B.: per quanto riguarda l'indennità di disoccupazione ordinaria agricola con requisiti normali, da liquidare nell'anno 2018 con riferimento ai periodi di attività svolti nel corso dell'anno 2017, trovano applicazione, in ossequio al principio della competenza, gli importi massimi stabiliti per tale ultimo anno.		
ASSEGNO PER ATTIVITÀ SOCIALMENTE UTILI		
Descrizione		Importo
Importo mensile dell'assegno spettante ai lavoratori che svolgono attività socialmente utili		€ 586,82
N.B.: alla prestazione in esame non si rende operativa la riduzione di cui all'art. 26 della L. 41/1986.		

Check list operativo

Fatture da emettere e/o da ricevere dei soggetti in contabilità semplificata per cassa

• Rilevazioni con registro incassi e pagamenti				
	SI	NO	N/A	Note e/o osservazioni
Verificare, per le fatture da emettere al 31 dicembre 2017, se il ricavo è stato contabilizzato nel momento dell'effettivo incasso del credito commerciale? <i>Esempio:</i> - İ Ddt datato 10.12.2017; - İ Fattura differita: emessa in data 10.1.2018; - İ Incasso del credito commerciale: 24.2.2018; - İ Ricavo di competenza: periodo d'imposta 2018.	☐	☐	☐	
Verificare, per le fatture da ricevere al 31 dicembre 2017, se il costo è stato contabilizzato nel momento dell'effettivo pagamento del debito commerciale? <i>Esempio:</i> - İ Ddt datato 10.12.2017; - İ Fattura ricevuta: in data 10.1.2018; - İ Pagamento del debito commerciale: 24.2.2018; - İ Costo di competenza: periodo d'imposta 2018.	☐	☐	☐	
Verificare, per i premi sul fatturato da liquidare al 31 dicembre 2017, se il costo è stato contabilizzato nel momento dell'effettivo pagamento del premio? <i>Esempio:</i> - İ Fattura ricevuta: in data 10.1.2018; - İ Pagamento del premio: 24.2.2018; - İ Costo di competenza: periodo d'imposta 2018.	☐	☐	☐	
Verificare, per le fatture/parcelle da ricevere di consulenza al 31 dicembre 2017, se il costo è stato contabilizzato nel momento dell'effettivo pagamento? <i>Esempio:</i> - İ Fattura ricevuta: in data 10.3.2018; - İ Pagamento della parcella: 24.6.2018; - İ Costo di competenza: periodo d'imposta 2018 (indipendentemente dalle prestazioni addebitate che possono fare riferimento sia all'anno 2017, sia al successivo).	☐	☐	☐	
Verificare, per le provvigioni da liquidare al 31 dicembre				

2017, se il costo è stato contabilizzato nel momento dell'effettivo pagamento della fattura?	☐	☐	☐	
<i>Esempio:</i> Ì Fattura ricevuta: in data 10.1.2018; Ì Pagamento della: 14.2.2018; Ì Costo di competenza: periodo d'imposta 2018.				
Verificare, per le note di variazione da liquidare al 31 dicembre 2017, se il minor ricavo è stato contabilizzato nel momento dell'effettivo pagamento della nota di credito?	☐	☐	☐	
<i>Esempio:</i> Ì Nota di credito emessa: in data 10.12.2017; Ì Pagamento della fattura con compensazione della nota di credito: 24.2.2018; Ì Minor ricavo di competenza: periodo d'imposta 2018.				

• Rilevazioni con registri Iva integrati e annotazione a fine esercizio dei mancati incassi e dei pagamenti da eseguire

	SI	NO	N/A	Note e/o osservazioni
Verificare, per le fatture da emettere al 31 dicembre 2017, se il ricavo è stato contabilizzato nel momento dell'effettivo incasso del credito commerciale?	☐	☐	☐	
<i>Esempio:</i> Ì Ddt datato 10.12.2017; Ì Fattura differita: emessa in data 10.1.2018; Ì Incasso del credito commerciale: 24.2.2018; Ì Ricavo di competenza: periodo d'imposta 2018.				
Verificare, per le fatture da ricevere al 31 dicembre 2017, se il costo è stato contabilizzato nel momento dell'effettivo pagamento del debito commerciale?	☐	☐	☐	
<i>Esempio:</i> Ì Ddt datato 10.12.2017; Ì Fattura ricevuta: in data 10.1.2018; Ì Pagamento del debito commerciale: 24.2.2018; Ì Costo di competenza: periodo d'imposta 2018.				
Verificare, per i premi sul fatturato da liquidare al 31 dicembre 2017, se il costo è stato contabilizzato nel momento dell'effettivo pagamento del premio?	☐	☐	☐	
<i>Esempio:</i> Ì Fattura ricevuta: in data 10.1.2018; Ì Pagamento del premio: 24.2.2018; Ì Costo di competenza: periodo d'imposta 2018.				

Verificare, per le fatture/parcelle da ricevere di consulenza al 31 dicembre 2017, se il costo è stato contabilizzato nel momento dell'effettivo pagamento?	☐	☐	☐	
<i>Esempio:</i> ì Fattura ricevuta: in data 10.3.2018; ì Pagamento della parcella: 24.6.2018; ì Costo di competenza: periodo d'imposta 2018 (indipendentemente dalle prestazioni addebitate che possono fare riferimento sia all'anno 2017, sia al successivo).				
Verificare, per le provvigioni da liquidare al 31 dicembre 2017, se il costo è stato contabilizzato nel momento dell'effettivo pagamento della fattura?	☐	☐	☐	
<i>Esempio:</i> ì Fattura ricevuta: in data 10.1.2018; ì Pagamento della: 14.2.2018; ì Costo di competenza: periodo d'imposta 2018.				
Verificare, per le note di variazione da liquidare al 31 dicembre 2017, se il minor ricavo è stato contabilizzato nel momento dell'effettivo pagamento della nota di credito?	☐	☐	☐	
<i>Esempio:</i> ì Nota di credito emessa: in data 10.12.2017; ì Pagamento della fattura con compensazione della nota di credito: 24.2.2018; ì Minor ricavo di competenza: periodo d'imposta 2018.				

• Rilevazioni con registri Iva integrati e applicazione della presunzione di incassi e pagamenti in relazione al momento della registrazione del documento

	SI	NO	N/A	Note e/o osservazioni
Verificare, per le fatture da emettere al 31 dicembre 2017, se il ricavo è stato contabilizzato nel momento della registrazione della fattura emessa?	☐	☐	☐	
<i>Esempio:</i> ì Ddt datato 10.12.2017; ì Fattura differita: emessa in data 10.1.2018; ì Fattura annotata nel registro Iva delle fatture emesse: in data 10.1.2018; ì Ricavo di competenza: periodo d'imposta 2018.				
Verificare, per le fatture da ricevere al 31 dicembre 2017, se il costo è stato contabilizzato nel momento della registrazione della fattura passiva nel registro Iva degli acquisti?	☐	☐	☐	

<i>Esempio:</i> - İ Ddt datato 10.12.2017; - İ Fattura ricevuta e annotata nel registro Iva degli acquisti: in data 10.1.2018; - İ Costo di competenza: periodo d'imposta 2018.				
Verificare, <i>per i premi sul fatturato da liquidare al 31 dicembre 2017</i>, se il costo è stato contabilizzato nel momento della registrazione della fattura passiva nel registro Iva degli acquisti? <i>Esempio:</i> - İ Fattura ricevuta: in data 10.1.2018; - İ Fattura annotata nel registro Iva degli acquisti: in data 20.1.2018; - İ Costo di competenza: periodo d'imposta 2018.	☐	☐	☐	
Verificare, <i>per le fatture/parcelle da ricevere di consulenza al 31 dicembre 2017</i>, se il costo è stato contabilizzato nel momento della registrazione della fattura? <i>Esempio:</i> - İ Fattura ricevuta: in data 10.3.2018; - İ Fattura annotata nel registro Iva degli acquisti: in data 20.3.2018; - İ Pagamento della parcella: 24.6.2018; - İ Costo di competenza: periodo d'imposta 2018 (indipendentemente dalle prestazioni addebitate che possono fare riferimento sia all'anno 2017, sia al successivo).	☐	☐	☐	
Verificare, <i>per le provvigioni da liquidare al 31 dicembre 2017</i>, se il costo è stato contabilizzato nel momento della registrazione della fattura? <i>Esempio:</i> - İ Fattura ricevuta: in data 10.1.2018; - İ Fattura annotata nel registro Iva degli acquisti: in data 20.2.2018; - İ Costo di competenza: periodo d'imposta 2018.	☐	☐	☐	
Verificare, <i>per le note di variazione da liquidare al 31 dicembre 2017</i>, se il minor ricavo è stato contabilizzato con riferimento al momento della registrazione della nota di credito? <i>Esempio:</i> - İ Nota di credito emessa: in data 10.12.2017; - İ Nota di credito registrata: in data 24.2.2018; - İ Minor ricavo di competenza: periodo d'imposta 2018.	☐	☐	☐	

Dossier Casi e Analisi Contabili

Rivalutazioni delle partecipazioni societarie non negoziate in mercati regolamentati

La legge di bilancio 2018, ha disposto una nuova proroga dei termini per procedere all'affrancamento delle partecipazioni societarie non negoziate in mercati regolamentati, in modo da consentire ai soggetti interessati di poter procedere a rivalutare il valore di acquisto delle partecipazioni possedute alla data del 1° gennaio 2018.

In pratica, sono stati riaperti i termini per l'espletamento degli adempimenti connessi alla rideterminazione del valore delle partecipazioni e, quindi, consentendo ai contribuenti che detengono:

- titoli;
- quote;
- o:
- diritti;

che non risultano negoziati nei mercati regolamentati, di procedere a rideterminare i valori di acquisto degli stessi alla data del 1° gennaio 2018, procedendo, come accennato, entro il 30 giugno 2018 (termine da ritenersi prorogato al 2 luglio 2018, in quanto il giorno 30 giugno cade di sabato):

- a redigere la perizia di stima;
- e:
- a eseguire il versamento dell'intera imposta dovuta o della prima delle tre rate.

Il costo di acquisto "rideterminato", secondo le modalità espressamente previste dal disposto normativo, è utilizzabile ai fini del calcolo dei redditi diversi di natura finanziaria di cui all'art. 67, comma 1, lettere c) e c-bis), del Tuir.

In particolare, agli effetti della determinazione delle plusvalenze e/o delle minusvalenze per i titoli, le quote o i diritti non negoziati nei mercati regolamentati, posseduti alla data del 1° gennaio 2018, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore il valore assegnato agli stessi a tale data.

Quest'ultimo valore deve necessariamente essere determinato in relazione alla frazione del patrimonio netto della società (associazione o ente) rappresentativa della partecipazione, risultante da apposita perizia giurata di stima.

Per poter assumere il valore delle partecipazioni alla data del 1° gennaio 2018, il contribuente deve procedere al pagamento di un'imposta sostitutiva dell'8% del predetto valore.

Infatti, la possibilità di procedere alla rivalutazione delle partecipazioni è consentita a tutti i contribuenti che alla data del 1° gennaio 2018 risultavano possessori di titoli, quote o diritti non negoziati nei mercati regolamentati, indipendentemente dalla circostanza che essi siano rappresentativi:

- di una *partecipazione qualificata*;
- o:
- di una *partecipazione non qualificata*.

In altri termini, l'agevolazione interessa, in concreto, ai contribuenti che pongono in essere operazioni suscettibili di generare, come regola, *redditi diversi di natura finanziaria* e, conseguentemente:

- *le persone fisiche*, per le operazioni non rientranti nell'esercizio di attività commerciali;
- *le società semplici e i soggetti* (società ed associazioni) *a esse equiparati*;
- *gli enti non commerciali*, come a titolo meramente indicativo:
 - una fondazione;
 - un ente ecclesiastico;

che, a seguito di acquisizione e/o di donazione, risultano possessori di partecipazioni e, ovviamente, se le stesse *non* risultano possedute nell'esercizio di impresa commerciale;

- *i soggetti non residenti*, per le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti in Italia che non sono riferibili a stabili organizzazioni.

Si ritiene che la possibilità di rideterminare i valori di acquisto predetti prescinde dal regime prescelto dal contribuente ai fini della tassazione dei redditi diversi di natura finanziaria.

Pertanto, si possono avvalere dell'agevolazione in argomento:

- i contribuenti che determinano l'imposta sostitutiva dovuta in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi;
e:
- i contribuenti che hanno optato per il regime del risparmio amministrato o per il regime del risparmio gestito.

In ogni caso, i predetti contribuenti, alla data del 1° gennaio 2018, devono essere:

- 1) *possessori a titolo di proprietà* dei titoli, delle quote o dei diritti;
oppure:

- 2) *titolari di altro diritto reale (usufrutto o nuda proprietà)* sui titoli, sulle quote o sui diritti, tenendo in considerazione, inoltre, che in caso di acquisizione di partecipazioni per effetto di donazioni o di successioni intervenute dopo il 1° gennaio 2018, gli eredi e i donatari, come regola generale, *non* possono essere considerati "possessori" delle partecipazioni alla predetta data.

Infatti, consentire la rivalutazione al soggetto che è diventato titolare del bene dopo il 1° gennaio 2018, determinerebbe un diretto contrasto con il dato letterale della disposizione e, quindi, con lo stesso presupposto soggettivo.

D'altra parte, in assenza di una specifica norma in tal senso, non è possibile sostenere che la successione e la donazione siano eventi idonei a far retroagire gli effetti traslativi alla data di acquisto da parte del *de cuius* o del soggetto donante.

Al riguardo, si ritiene opportuno porre in risalto che originariamente l'Amministrazione finanziaria aveva affermato che, "in assenza di una norma specifica in tal senso, la successione e la donazione non sono eventi idonei a far retroagire gli effetti traslativi alla data di acquisto da parte del donante o del *de cuius*", per cui "gli eredi e i donatari non possono essere considerati "possessori" delle partecipazioni a tale data". Tuttavia, è stato riconosciuto che se il *de cuius*, prima della morte, avesse conferito mandato con rappresentanza per potersi avvalere dell'agevolazione *de qua* (es.: dando incarico di predisporre la perizia di stima), gli eredi, in sede di cessione della partecipazione ricevute in eredità, avrebbero potuto beneficiare del maggior valore risultante dalla perizia, poiché in tal caso sarebbe stato l'effettivo titolare a chiedere di beneficiare della rivalutazione e non i suoi eredi (circolare dell'Agenzia delle entrate 9 maggio 2003, n. 27/E, par. 2.1.).

Al fine di verificare se l'imposta sostitutiva pagata dal donante per effetto di procedure di rideterminazione del valore di partecipazioni non negoziate possa essere scomputata dai donatari che intendono usufruire nuovamente di tale procedura, è necessario preliminarmente esaminare le disposizioni contenute nel comma 6 dell'art. 68 del Tuir in merito alle modalità di determinazione dei redditi diversi di natura finanziaria realizzati per effetto della cessione di attività finanziarie ricevute in donazione.

Tale norma prevede che, ai fini della determinazione del costo fiscale, si deve continuare ad assumere il costo sostenuto dal donante aumentato dell'eventuale imposta di donazione a carico del donatario. In sostanza, al fine di evitare salti di imposta, il legislatore ha stabilito che si deve tener conto del costo che il donante avrebbe assunto come costo o valore di acquisto se, invece di donare l'attività finanziaria, l'avesse ceduta a titolo oneroso.

Tale scelta è dettata da esigenze antielusive e, cioè, per evitare che la donazione possa essere utilizzata come strumento per elevare artificiosamente il costo della partecipazione o del titolo. Pertanto, in caso di donazione, il cedente deve assumere lo stesso costo o valore di acquisto che poteva assumere il donante, compreso quello rideterminato.

La finalità è, dunque, quella di assicurare che il trasferimento avvenga in regime di neutralità e continuità di valori. Tuttavia, essa non ha l'effetto di sostituire l'intera posizione del donatario con quella del donante.

L'imposta sostitutiva corrisposta dal donante, infatti, trattandosi di un'imposta personale, assolve la funzione di rideterminare il costo di acquisto della partecipazione con l'effetto di realizzare una minore plusvalenza in caso di cessione della partecipazione stessa da parte del medesimo soggetto che ha posto in essere la procedura di rideterminazione.

In conclusione si ritiene, quindi, che in caso di rideterminazione del costo di acquisto della partecipazione posseduta, i donatari non hanno la possibilità di scomputare l'imposta sostitutiva corrisposta dai donanti.

Inoltre, tra l'altro, occorre evidenziare che lo scomputo dell'imposta in caso di successive rideterminazioni, presuppone necessariamente che lo scomputo risulti effettuato dallo stesso soggetto che ha versato l'imposta sostitutiva in occasione di precedenti rideterminazioni. Tale disposizione, come successivamente verrà precisato, è volta, infatti, al recupero dell'imposta pagata dal medesimo soggetto al fine di evitare duplicazioni dell'imposta già corrisposta.

Da quanto brevemente accennato, si deduce che non si rendono applicabili le disposizioni riferibili alla determinazione di *plusvalenze* o di *minusvalenze* derivanti da partecipazioni che l'erede o il donatario risulta possessore al momento della cessione.

Inoltre, si devono necessariamente ritenere *esclusi*:

- i soggetti che realizzano plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati;
- i soggetti per i quali le plusvalenze *non* sono imponibili per effetto di apposite previsioni contenute nelle convenzioni per evitare la doppia imposizione sul reddito;
- i possessori di partecipazioni relative ad imprese commerciali;
- i soggetti diversi dalle persone fisiche privi di soggettività tributaria.

In altri termini, si devono considerare *esclusi* dalla facoltà di rivalutazione:

- le imprese individuali;
- le società di capitali;
- le società personali (società in nome collettivo e in accomandita semplice) e i soggetti equiparati;

in quanto, in queste ipotesi, le eventuali cessioni delle partecipazioni danno origine a componenti positivi di reddito (plusvalenze) o a componenti negativi di reddito (minusvalenze) che concorrono alla formazione del risultato economico complessivo o reddito d'impresa.

L'agevolazione in argomento si rende applicabile esclusivamente ai titoli, alle quote e ai diritti non negoziati nei mercati regolamentati e, conseguentemente, la rideterminazione del valore di acquisizione non è consentita per tutti gli strumenti finanziari rappresentativi di partecipazioni sociali posseduti dal contribuente alla data del 1° gennaio 2018.

Ai fini oggettivi è bene porre in rilievo che:

- *per titoli, quote e diritti non negoziati*, si deve intendere quelli non quotati sia nei mercati regolamentati italiani sia in quelli esteri;
- *nella nozione di "mercati regolamentati"* devono necessariamente essere ricompresi non solo la borsa e il mercato ristretto, ma ogni altro mercato disciplinato da disposizioni normative, nonché quelli di Stati appartenenti all'Ocse, istituiti, organizzati e disciplinati da disposizioni adottate o approvate dalle competenti autorità in base alle leggi in vigore nello Stato in cui detti mercati hanno sede.

Ne deriva, da quanto accennato, che si possono avvalere delle disposizioni in esame i soggetti che, al 1° gennaio 2018, risultano titolari di partecipazioni non quotate anche se, successivamente a detta data, sia stata deliberata l'ammissione alla quotazione delle partecipazioni.

Al riguardo, infatti, un titolo si deve ritenere *"negoziato in un mercato regolamentato"* quando le azioni risultano effettivamente negoziate nei mercati, non essendo sufficiente che la quotazione sia stata richiesta dalla società o semplicemente disposta dall'autorità di borsa.

Per le stesse motivazioni, quindi, si deve ritenere:

a) *possibile la rideterminazione del valore delle partecipazioni* rappresentate da titoli, quote o diritti per i quali sia stata disposta la revoca dalla negoziazione nei mercati regolamentati sempreché, ovviamente, tale evento sia intervenuto antecedentemente alla data del 1° gennaio 2018;

b) *non è possibile procedere alla rideterminazione del valore delle partecipazioni* rappresentate da titoli, quote o diritti, quando i medesimi risultano sospesi dalla negoziazione.

In quest'ultimo caso, infatti, è necessario considerare che il provvedimento di sospensione dalla negoziazione nei mercati regolamentati ha natura temporanea e non incide sulla natura di "titolo quotato".

L'*ambito oggettivo della norma*, inoltre, si estende, oltre che alle partecipazioni rappresentate da titoli (quali le azioni):

1) alle quote di partecipazione al capitale o al patrimonio di società non rappresentate da titoli, quali, a titolo meramente esemplificativo, le quote di società a responsabilità limitata;

2) ai diritti o ai titoli attraverso i quali possono essere acquisite le predette partecipazioni, quali, a titolo meramente indicativo, i diritti di opzione, i warrant e le obbligazioni convertibili in azioni.

In ogni caso, ai fini procedurali, si deve trattare di diritti o di titoli non quotati, anche se attribuiscono al possessore il diritto di acquistare partecipazioni negoziate nei mercati regolamentati.

In pratica, si ritiene che può essere rideterminato il valore delle azioni e delle altre forme di partecipazione al patrimonio netto o al capitale sociale di:

- *società di persone residenti* (di cui all'art. 5 del Tuir), comprese, quindi, le società semplici, ed escluse le associazioni senza personalità giuridica costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni da parte di persone fisiche;
- *società di capitali ed enti commerciali residenti*;
- *enti non commerciali residenti*, che svolgono per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- *società ed enti di ogni tipo* (con o senza personalità giuridica) non residenti nel territorio dello Stato.

Ai fini procedurali, si ritiene opportuno puntualizzare che il contribuente ha la possibilità di procedere alla rideterminazione del valore di acquisto anche solamente per una parte della partecipazione detenuta.

Pertanto, in caso di possesso di una partecipazione qualificata, si deve ritenere consentito rideterminarne il valore limitatamente alla quota parte rappresentativa di una partecipazione non qualificata.

L'imposta sostitutiva si rende dovuta nella misura

- dell'8% per la valorizzazione di partecipazioni che risultano *qualificate* ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera c), del Tuir alla data del 1° gennaio 2018;
e analoga entità;
- dell'8% per la valorizzazione di partecipazioni che risultano *non qualificate* ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera c-bis), del Tuir alla data del 1° gennaio 2018;

e, quindi, per calcolare imposta dovuta è necessario fare riferimento *esclusivamente* all'entità della partecipazione posseduta alla citata data.

Il valore delle partecipazioni alla data del 1° gennaio 2018 deve necessariamente essere determinato sulla base della corrispondente frazione di patrimonio netto del soggetto partecipato, individuato in relazione a una perizia giurata di stima, tenendo presente, di conseguenza, che non sussiste la possibilità di avvalersi del valore della frazione del patrimonio netto della società partecipata individuato sulla base delle risultanze contabili, in quanto tale patrimonio deve necessariamente essere valutato con perizia giurata.

Detta *perizia giurata di stima*, che deve necessariamente risultare riferita all'intero patrimonio sociale, deve essere redatta, *con le responsabilità sancite dall'art. 64 del codice di procedura civile*, esclusivamente da soggetti iscritti:

- all'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;
nonché:
- nell'elenco dei revisori contabili;
e:

- dei periti iscritti alla Camera di commercio (ex Regio Decreto 20 settembre 1934, n. 2011).

Nella rideterminazione dei valori di acquisizione, non è sufficiente la semplice redazione della perizia, ma è necessario che la perizia sia stata sottoposta a giuramento.

In ogni caso, la redazione della perizia e il suo giuramento devono essere necessariamente effettuati entro il termine del *30 giugno 2018* (termine da ritenersi prorogato al 2 luglio 2018, in quanto il giorno 30 giugno cade di sabato).

Nell'ipotesi in cui la relazione:

- 1) sia predisposta per conto della società, la relativa spesa è deducibile dal reddito d'impresa della società o dell'ente in quote costanti nell'esercizio in cui è stata sostenuta e nei quattro successivi;
- 2) risulti predisposta per conto dei soci, la relativa spesa sostenuta aumenta il costo rivalutato delle partecipazioni.

Il consolidamento dell'usufrutto in capo al nudo proprietario, ai fini procedurali, non determina alcun fenomeno successorio, essendo il decesso dell'usufruttuario solo uno degli eventi, al realizzarsi del quale il diritto di proprietà si riespande in capo al nudo proprietario.

Al riguardo, poiché il consolidamento non retroagisce al momento dell'acquisto della nuda proprietà, se lo stesso si è verificato successivamente alla data del 1° gennaio 2018, il requisito soggettivo del possesso, ai fini della rideterminazione dei relativi valori, si deve ritenere integrato solo con riferimento a tale limitato diritto.

Il valore suscettibile di rideterminazione può, conseguentemente, essere individuato nel valore della nuda proprietà al 1° gennaio 2018, per cui si ritiene che possono usufruire della possibilità di rideterminazione dei valori di acquisto, i contribuenti che risultano possessori dei titoli, quote o diritti a titolo di proprietà o anche titolari di altro diritto reale sugli stessi, quali l'usufrutto o la nuda proprietà, alla data del 1° gennaio 2018.

Il pagamento dell'*imposta sostitutiva* dell'8%:

- deve essere effettuato entro 2 luglio 2018 (in quanto il giorno 30 giugno 2018 cade di sabato);
oppure:
- può essere rateizzato fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a partire dalla predetta data.

In altri termini, per poter godere dei benefici dell'*affrancamento del valore delle partecipazioni*, il valore determinato dalla perizia di stima giurata deve essere assoggettato ad imposta sostitutiva da versare entro il 2 luglio 2018 o suddividendo l'entità dell'imposta dovuta in tre rate annuali di pari importo:

- la prima delle quali da versare entro la predetta data;

e le due rate successive:

- *entro il 30 giugno 2018*, maggiorata degli interessi calcolati al tasso 3% annuo e decorrenti dal 30 giugno 2018;
ed:
- *entro il 30 giugno 2019*, maggiorata degli interessi calcolati al tasso 3% annuo e decorrenti dal 30 giugno 2018 (in pratica nella misura pari al 6% o, meglio, 3% + 3%);

come evidenziato nel seguente schema:



Il versamento della suddetta imposta deve essere effettuato:

- utilizzando il modello F24;
- indicando come anno di riferimento: "2018".

Esempio: si ipotizzi il caso di un contribuente che, a seguito della rivalutazione del valore di una partecipazione societaria, deve corrispondere un'imposta sostitutiva di complessivi € 9.000,00.

Soluzione:

1) se esegue il versamento in unica soluzione, deve corrispondere:

- l'imposta sostitutiva complessiva entro il 2 luglio 2018, rilevando, tra l'altro, nella sezione "Erario" del mod. F24, i seguenti dati:
 - anno di riferimento:..... 2018;
 - importi a debito versati:..... 9.000,00;

2) se esegue il versamento in modo rateale, deve corrispondere:

- la prima rata dell'imposta sostitutiva, pari ad un terzo dell'entità complessivamente dovuta, entro il 2 luglio 2018 (alla quale non devono essere aggiunti interessi), rilevando, tra l'altro, nella sezione "Erario" del mod. F24, i seguenti dati:
 - anno di riferimento:..... 2018;
 - importi a debito versati:..... 3.000,00;
- la seconda rata dell'imposta sostitutiva, pari ad un terzo dell'entità complessivamente dovuta, entro il 1° luglio 2019 (alla quale devono essere aggiunti interessi pari al 3% di € 3.000,00 per la durata di un anno [3% di € 3.000,00 = € 90,00]), rilevando, tra l'altro, nella sezione "Erario" del mod. F24, i seguenti dati:
 - anno di riferimento:..... 2018;
 - importi a debito versati:..... 3.090,00;
- la terza rata dell'imposta sostitutiva, pari ad un terzo dell'entità complessivamente dovuta, entro il 30 giugno 2020 (alla quale devono essere aggiunti interessi pari al 3% di € 3.000,00 per la durata di due anni [(3% di € 3.000,00) x 2 = € 180,00]), rilevando, tra l'altro, nella sezione "Erario" del mod. F24, i seguenti dati:
 - anno di riferimento:..... 2018;
 - importi a debito versati:..... 3.180,00;

tenendo presente, per completezza, che le ricevute di pagamento, così come la perizia giurata di stima, devono essere conservate dal contribuente per essere eventualmente esibite o trasmesse su richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

Calcolo maggiorazione spettante di super-ammortamento per le operazioni di leasing

Ai fini operativi, è necessario puntualizzare che, in caso di bene acquisito in locazione finanziaria, la maggiorazione del 40% compete non per l'intero canone di leasing, ma solo per la quota capitale (che complessivamente, insieme al prezzo di riscatto, costituisce il "costo di acquisizione" del bene), con esclusione, quindi, della quota interessi.

Ai fini dell'individuazione degli *interessi impliciti* è possibile fare riferimento al criterio forfettario dettato dall'art. 1 del D.M. 24 aprile 1998, secondo cui la quota dei medesimi compresa nel canone deve essere individuata ripartendo in modo lineare l'ammontare complessivo degli interessi impliciti desunti dal contratto per la durata fiscale del leasing.

Analoga regola si rende operativa anche per i soggetti *las adopter*, che calcolano la maggiorazione sulla quota capitale dei "canoni di leasing" risultanti dal contratto, nonostante il fatto che nel bilancio d'esercizio, in ossequio al metodo finanziario, deducano "ammortamenti".

Per consentire l'individuazione delle modalità operative che devono essere seguite, si analizzano, di seguito, un'esemplificazione numerica.

Caso – si ipotizzi che in data 1° dicembre 2017, una società per azioni ha stipulato per un bene strumentale nuovo un contratto di locazione finanziaria per un importo di € 60.000,00, con scadenza 1° dicembre 2019 (durata civilistica contrattuale pari a 731 giorni).

Dati

Per il bene oggetto del contratto di leasing è operativo il coefficiente di ammortamento del 25%, per cui la durata del periodo di ammortamento ai fini fiscali risulta pari 1.460 giorni.

Dal contratto di leasing si rileva che:

- il prezzo di riscatto del bene strumentale è stato stabilito in € 1.000,00 (più Iva);
- il costo del bene per la società concedente ammonta ad € 57.000,00.

Soluzione

Per la coerente individuazione sia delle quote di leasing con l'agevolazione della maggiorazione del 40%, sia delle inerenti variazioni fiscali è possibile seguire le seguenti fasi procedurali:

1. *individuazione dei canoni di locazione finanziaria di competenza civilistica*, applicando la seguente formula:

$$\frac{\text{costo sostenuto}}{\text{giorni di durata civilistica del contratto di leasing}} \times \text{giorni di competenza}$$

come evidenziato nel seguente prospetto:

Anno	Giorni di competenza	Calcolo	Quota canone €
2017	31 [dal 1.12.2017 al 31.12.2017]	(60.000,00 : 731) x 31	2.544,46
2018	365 [dal 1.1.2018 al 31.12.2018]	(60.000,00 : 731) x 365	29.958,96
2019	335 [dal 1.1.2019 al 1.12.2019]	(60.000,00 : 731) x 335	27.496,58
Totale			60.000,00

2. *suddivisione dei canoni di locazione finanziaria di competenza civilistica in quota di capitale e quota interessi*, applicando la seguente formula espressamente prevista dal D.M. 24 aprile 1998 per determinare la quota di capitale e, per differenza, la quota interessi:

$$\frac{\text{costo sostenuto dal soggetto concedente}}{\text{giorni di durata contrattuale del contratto di leasing}} \times \text{giorni periodo d'imposta}$$

come evidenziato nel seguente prospetto:

Anno	Giorni di competenza	Quota canone	Calcolo	Quota capitale	Quota interessi
2017	31 [dal 1.12.2017 al 31.12.2017]	2.544,46	$(57.000,00 : 731) \times 31$	2.417,24	127,22
2018	366 [dal 1.1.2018 al 31.12.2018]	29.958,96	$(57.000,00 : 731) \times 365$	28.461,01	1.497,95
2019	335 [dal 1.1.2019 al 1.12.2019]	27.496,58	$(57.000,00 : 731) \times 335$	26.121,75	1.374,83
Totali		60.000,00	-	57.000,00	3.000,00
N.B.: il calcolo della quota interessi può essere effettuato direttamente con la formula: "Canoni di competenza del periodo - [costo sostenuto dalla società di leasing concedente : giorni durata contrattuale del contratto di leasing) x giorni di competenza del periodo d'imposta]".					

3. *individuazione dei canoni di locazione finanziaria di competenza fiscale*, applicando la seguente formula:

$$\frac{\text{costo sostenuto}}{\text{giorni di durata fiscale del contratto di leasing}} \times \text{giorni di competenza}$$

come evidenziato nel seguente prospetto:

Anno	Giorni di competenza	Calcolo	Quota canone €
2017	31 [dal 1.12.2017 al 31.12.2017]	$(60.000,00 : 1460) \times 31$	1.273,97
2018	365 [dal 1.1.2018 al 31.12.2018]	$(60.000,00 : 1460) \times 365$	15.000,00
2019	365 [dal 1.1.2019 al 31.12.2019]	$(60.000,00 : 1460) \times 365$	15.000,00
2020	366 [dal 1.1.2020 al 31.12.2020]	$(60.000,00 : 1460) \times 366$	15.041,10
2021	333 [dal 1.1.2021 al 30.11.2021]	$(60.000,00 : 1460) \times 333$	13.684,93

Totale	60.000,00
---------------	------------------

4. *suddivisione dei canoni di locazione finanziaria di competenza fiscale in quota di capitale e quota interessi*, applicando la seguente formula espressamente prevista dal D.M. 24 aprile 1998 per determinare la quota di capitale e, per differenza, la quota interessi:

$$\frac{\text{costo sostenuto dal soggetto concedente}}{\text{giorni di durata contrattuale del contratto di leasing}} \times \text{giorni periodo d'imposta}$$

come evidenziato nel seguente prospetto:

Anno	Giorni di competenza	Quota canone	Calcolo	Quota capitale	Quota interessi
2017	31 [dal 2.11.2017 al 31.12.2017]	1.273,97	(57.000,00 : 1460) x 31	1.210,27	63,70
2018	365 [dal 1.1.2018 al 31.12.2018]	15.000,00	(57.000,00 : 1460) x 365	14.250,00	750,00
2019	365 [dal 1.1.2019 al 31.12.2019]	15.000,00	(57.000,00 : 1460) x 365	14.250,00	750,00
2020	366 [dal 1.1.2020 al 31.12.2020]	15.041,10	(57.000,00 : 1460) x 366	14.289,04	752,06
2021	333 [dal 1.1.2021 al 30.11.2021]	13.684,93	(57.000,00 : 1460) x 333	13.000,69	684,24
Totali		60.000,00	-	57.000,00	3.000,00
N.B.: il calcolo della quota interessi può essere effettuato direttamente con la formula: "Canoni di competenza del periodo - [costo sostenuto dalla società di leasing concedente : giorni durata contrattuale del contratto di leasing) x giorni di competenza del periodo d'imposta]".					

5. *Calcolo dell'agevolazione applicata nella misura del 40% della quota capitale dei canoni di leasing di competenza del periodo d'imposta.*

Periodo d'imposta	Canoni leasing di competenza	Quota capitale di competenza	Quota capitale con maggiorazione del 40%
2017	1.273,97	1.210,27	1.694,38
2018	15.000,00	14.250,00	19.950,00
2019	15.000,00	14.250,00	19.950,00
2020	15.041,10	14.289,04	20.004,66
2021	13.684,93	13.000,69	18.200,96
Totale	60.000,00	57.000,00	79.800,00
N.B.: la quota interessi, di cui al precedente prospetto, non si modifica.			

6. *individuazione dell'importo extra-contabile da indicare in sede di adempimento dichiarativo tra le "variazioni in diminuzione":*

<i>Periodo d'imposta</i>	<i>Canoni leasing di competenza</i>	<i>Quota capitale di competenza</i>	<i>Quota capitale con maggiorazione del 40%</i>	<i>Variazione in diminuzione (€)</i>
2017	1.273,97	1.210,27	1.694,38	484,11
2018	15.000,00	14.250,00	19.950,00	5.700,00
2019	15.000,00	14.250,00	19.950,00	5.700,00
2020	15.041,10	14.289,04	20.004,66	5.715,62
2021	13.684,93	13.000,69	18.200,96	5.200,27
Totale	60.000,00	57.000,00	79.800,00	22.800,00

7. operatività del riscatto del bene:

Al termine del contratto di locazione, il bene viene riscattato per € 1.000,00 (più Iva), il quale deve essere considerato come “costo sostenuto dall'utilizzatore del bene” e, quindi, come tale, beneficia dell'agevolazione in argomento.

Ne deriva, pertanto, che ai fini dell'individuazione delle quote d'ammortamento il costo di riferimento da utilizzare risulterà pari a € 1.400,00 [€ 1.000,00 + (40% di € 1.000,00)].