
Circolare di studio n. 19/2017

Periodo 16 – 31 Ottobre 2017



Sommario

Bene a sapersi.....	3
Al 16 ottobre 2017 il nuovo termine per lo spesometro 2017	3
Buoni pasto o servizi sostitutivi di mensa	4
Elenchi Intrastat-soglie operative dal 1° gennaio 2018	6
Spese mediche che si possono considerare a carico in presenza di rimborsi	8
Esercizio della rivalsa Iva pagata in sede di accertamento.....	9
Agenda.....	12
Scadenario dall'16 al 31 Ottobre 2017	12
Indici & dati	26
Tassi effettivi globali medi rilevati ai sensi della L. 7 marzo 1996, n. 108.....	26
Schede operative.....	27
Modalità da rispettare per la numerazione delle pagine dei registri contabili	27
Tributi dovuti per la corretta tenuta delle scritture contabili	27
Check list	29
Modello Redditi 2017-PF-Check-list visto di conformità credito Irpef 2016	29
Dossier Casi e Contabilità.....	35
Imputazione delle perdite d'esercizio ai soci delle società in accomandita semplice.....	35
Trattamento fiscale delle somme corrisposte al socio a seguito di recesso da una società di persone	38

Bene a sapersi

Al 16 ottobre 2017 il nuovo termine per lo spesometro 2017

Dopo che:

- una prima proroga dal 16 settembre 2017 (o 18 settembre 2017, in quanto il giorno 16 cadeva di sabato) al 28 settembre 2017, era stata disposta dal Dpcm del 5 settembre 2017, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 25 settembre 2017;
- uno slittamento tecnico dal 28 settembre 2017 al 5 ottobre 2017, era stato disposto con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 settembre 2017, n. 199339, conseguente al *malfunzionamento* del servizio "Fatture e corrispettivi", che si è protratto per giorni (senza polemizzare sul problema della mancata privacy);

con il comunicato stampa 4 ottobre 2017, n. 163, del Ministero dell'economia e delle finanze puntualizza che viene posticipato al 16 ottobre 2017 il termine per effettuare la comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati delle fatture emesse e ricevute relative al primo semestre del 2017 (*ovviamente, salvo ulteriori differimenti*).

Tale proroga costituirà oggetto di conferma tramite apposito decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze.

Si ritiene che il nuovo differimento al 16 ottobre 2017, renda senza effetti il contenuto del comunicato stampa del 25 settembre 2017, nel quale veniva, tra l'altro, precisato che "gli uffici dell'Agenzia, delle entrate, ove riscontrino obiettive difficoltà per i contribuenti, valuteranno la possibilità di non applicare le sanzioni per meri errori materiali e/o nel caso in cui l'adempimento sia stato effettuato dopo il 5 ottobre, ma entro i 15 giorni dall'originaria scadenza".

Il Presidente del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili ha posto in rilievo che non si sa ancora se questo adempimento sarà alla fine considerato *sperimentale* e, di conseguenza, se le sanzioni saranno effettivamente sospese, senza se e senza ma, come viene chiesto da settimane. "Arrivati a tale punto di questa tragicommedia, è questo il cuore del problema, non più l'ormai stucchevole balletto sulle date".

Nel contempo, sono state anche aggiornate anche le FAQ informative da parte dell'Agenzia delle entrate, con informazioni procedurali per evitare lo scarto dell'invio telematico.

A titolo di mera indicazione:

- se non risultano disponibili le informazioni relative alla sede delle controparti, i relativi elementi informativi obbligatori possono essere valorizzati con l'espressione o stringa "Dato assente". Questa indicazione ha aperto alla possibilità di valorizzare con dati di default gli elementi non conosciuti relativi a tale blocco. Il caso particolare dell'assenza dell'elemento "Provincia", per il quale non è ammesso un testo lungo più di 2 caratteri, può essere trattato, per esempio, ricorrendo a un valore convenzionale come "DA";
- se si deve rappresentare nel file dati fattura una nota di variazione "di sola Iva", nell'impossibilità di specificare il valore dell'aliquota corretta che ha determinato la variazione, per evitare lo scarto del file, è necessario valorizzare l'elemento "aliquota" con "99";
- i dati relativi alle autofatture in caso di fatture di acquisto non ricevute o irregolari devono essere trasmessi - nella sezione DTR del file "dati fattura" - riportando l'imposta e senza indicazione della natura, come se fossero ordinarie fatture di acquisto, mentre nel caso di autofatture per acquisti di servizi extra-Eu, i relativi dati devono essere riportati - sempre e solo nella sezione DTR - indicando l'imposta e la natura N6;

• *nelle situazioni di cessione di beni e prestazione di servizi a consumatore finale non residente in Italia, con emissione di fattura, il file "Dati fattura" deve necessariamente risultare compilato - nella sezione DTE - utilizzando i campi del blocco <IdFiscaleIVA>, valorizzando l'elemento <IdPaese> con il valore relativo al Paese del cessionario o del committente e l'elemento <IdCodice> con un qualsiasi elemento identificativo del cliente (es.: nome e cognome o solo cognome, codice cliente o altro), tenendo presente che nell'ipotesi in cui si utilizzi l'applicazione di generazione del file, disponibile sul servizio "Fatture e Corrispettivi", nella sezione "Cliente", deve essere compilata la partita Iva, avendo cura di modificare il campo che di default presenta il valore "IT", inserendo il codice identificativo della nazione di residenza del cliente (per es.: "CH" per la Svizzera) e nel secondo campo un qualsiasi elemento identificativo del cliente (es.: nome e cognome o solo cognome, codice cliente o altro);*

tanto che viene spontaneo chiederci se il "contenuto dello spesometro" è un estratto dettagliato dei registri Iva o una specie di "operazione enigmistica a caselle" integrativa di dati e informazioni non richieste espressamente dal decreto Iva, che potrebbero originare "sanzioni amministrative". Si pensi, ad esempio, al caso dell'impresa individuale "La moderna di Paolo Rossi" che deve essere segnalata come "persona fisica" o come soggetto diverso dalla persona fisica? Con un semplice "clicchino" in un senso o nell'altro il controllo genera lo scarto o consente l'invio. Nel caso venga consentito l'invio, lo stesso potrebbe generare la conseguente sanzione amministrativa, se non la sorpresa presente nella "ricevuta" costituita da due semplici parole che in modo formale annunciano «file scartato». Ovviamente, senza evidenziare alcuna motivazione o specificazione dell'errore riscontrato. Tale intoppo risulta coinvolgere i cosiddetti "gestionali", cioè i software acquistati per effettuare le comunicazioni Iva. *E tutto questo, doveva costituire una valida semplificazione operativa per i contribuenti?*

Buoni pasto o servizi sostitutivi di mensa

Allo scopo di garantire la somministrazione dei pasti ai propri dipendenti, il datore di lavoro ha la possibilità di procedere:

- ad affidare l'appalto a terzi del servizio di mensa aziendale o di fornitura di pasti pronti;
- al rilascio ai lavoratori dipendenti di buoni pasto (cartacei o elettronici);
- all'utilizzo di una mensa interaziendale;
- alla gestione diretta del servizio di mensa aziendale;
- alla stipulazione di apposite convenzioni con pubblici esercizi.

Con il decreto del Ministero dello sviluppo economico 7 giugno 2017, n. 122 sono stati individuati:

- gli esercizi presso i quali può essere erogato il servizio sostitutivo di mensa reso a mezzo dei buoni pasto;
- le caratteristiche dei medesimi;
nonché:
- il dettaglio degli accordi stipulati tra le società di emissione di buoni pasto e i titolari degli esercizi convenzionabili;

allo scopo sia di garantire la libera ed effettiva concorrenza nel settore, sia l'equilibrato svolgimento dei rapporti tra i diversi operatori economici, sia, infine, un efficiente servizio ai consumatori.

La "rilevanza" fiscale dei buoni pasto è anche presente nell'art. 51, comma 2, lett. c), del Tuir, che sancisce la non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente "le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro, nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi, o, fino all'importo complessivo giornaliero di € 5,29, aumentato a € 7 nel caso in cui le stesse siano rese in forma elettronica, le prestazioni e le indennità sostitutive ...".

Ai sensi dell'art. 2 del predetto decreto, si deve intendere:

- *per attività di emissione di buoni pasto*, l'attività finalizzata a rendere, per il tramite di esercizi convenzionati, il servizio sostitutivo di mensa aziendale;

- ì *per servizi sostitutivi di mensa resi a mezzo dei buoni pasto*, le somministrazioni di alimenti e bevande e le cessioni di prodotti alimentari pronti per il consumo. Al riguardo, si pone in rilievo che il *servizio sostitutivo di mensa reso a mezzo dei buoni pasto* può essere erogato, nel rispetto dei requisiti igienico sanitari, dai soggetti legittimati a esercitare:
- la somministrazione di alimenti e bevande ai sensi della legge 25 agosto 1991, n. 287;
 - l'attività di mensa aziendale e interaziendale;
 - la vendita al dettaglio, sia in sede fissa che su area pubblica, dei prodotti appartenenti al settore merceologico alimentare;
 - la vendita al dettaglio nei locali di produzione e nei locali attigui dei prodotti alimentari previa iscrizione all'Albo degli artigiani (di cui all'art. 5, primo comma, della L. 8 agosto 1985, n. 443);
 - la vendita al dettaglio e la vendita per il consumo sul posto dei prodotti provenienti dai propri fondi effettuata dagli imprenditori agricoli, dai coltivatori diretti e dalle società semplici esercenti l'attività agricola, iscritti nella sezione speciale del registro delle imprese;
 - nell'ambito dell'attività di agriturismo, la somministrazione di pasti e bevande, costituiti prevalentemente da prodotti propri e da prodotti di aziende agricole della zona, presso la propria azienda;
 - nell'ambito dell'attività di ittiturismo, la somministrazione di pasti costituiti prevalentemente da prodotti derivanti dall'attività di pesca da parte di imprenditori ittici;
 - la vendita al dettaglio dei prodotti alimentari, anche trasformati, nei locali adiacenti a quelli di produzione nel caso di soggetti esercenti l'attività di produzione industriale;
- ì *per buono pasto*, il documento di legittimazione, anche in forma elettronica, che attribuisce, al titolare, ai sensi dell'art. 2002 del codice civile, il diritto ad ottenere il servizio sostitutivo di mensa per un importo pari al valore facciale del buono e, all'esercizio convenzionato, il mezzo per provare l'avvenuta prestazione nei confronti delle società di emissione. In merito, è opportuno porre in rilievo che i buoni pasto:
- consentono al titolare di ricevere un servizio sostitutivo di mensa di importo pari al valore facciale del buono pasto;
 - permettono all'esercizio convenzionato di provare documentalmente l'avvenuta prestazione nei confronti delle società di emissione;
 - devono essere utilizzati esclusivamente dai prestatori di lavoro subordinato, a tempo pieno o parziale, anche qualora l'orario di lavoro non prevede una pausa per il pasto, nonché dai soggetti che hanno instaurato con il cliente un rapporto di collaborazione anche non subordinato;
 - non sono cedibili, né cumulabili oltre il limite di otto buoni, né commercializzabili o convertibili in denaro e sono utilizzabili solo dal titolare;
 - sono utilizzabili esclusivamente per l'intero valore facciale;
- ì *per società di emissione*, l'impresa che svolge l'attività di emissione di buoni pasto, legittimata all'esercizio, previa segnalazione certificata di inizio attività attestante il possesso dei requisiti richiesti di cui al comma 3 dell'articolo 144 del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, trasmessa, ai sensi dell'articolo 19 della legge 7 agosto 1990, n. 241, al Ministero dello sviluppo economico;
- ì *per esercizi convenzionati*, gli esercizi presso i quali i soggetti esercenti le attività elencate all'articolo 3 in forza di apposita convenzione con la società di emissione, provvedono ad erogare il servizio sostitutivo di mensa;
- ì *per cliente*, il datore di lavoro che acquista dalla società di emissione i buoni pasto al fine di erogare il servizio sostitutivo di mensa ai soggetti di cui alla lettera g);
- ì *per titolare*, il prestatore di lavoro subordinato, a tempo pieno o parziale, nonché il soggetto che abbia instaurato con il cliente un rapporto di collaborazione anche non subordinato, al quale, ai sensi delle

norme vigenti e dei contratti collettivi di lavoro, vengono assegnati i buoni pasto e che, pertanto, è titolato ad utilizzarli;

• *per valore facciale*, il valore della prestazione indicato sul buono pasto, inclusivo dell'Iva.

Ai fini operativi, i buoni pasto:

- *in forma cartacea* devono riportare:
 - il codice fiscale o la ragione sociale del datore di lavoro;
 - la ragione sociale e il codice fiscale della società di emissione;
 - il valore facciale espresso in valuta corrente;
 - il termine temporale di utilizzo;
 - uno spazio riservato alla apposizione della data di utilizzo, della firma del titolare e del timbro dell'esercizio convenzionato presso il quale il buono pasto viene utilizzato;
 - la dicitura «Il buono pasto non è cedibile, né cumulabile oltre il limite di otto buoni, né commercializzabile o convertibile in denaro; può essere utilizzato solo se datato e sottoscritto dal titolare»;
- *in forma elettronica*, devono consentire di rilevare in fase di memorizzazione sul relativo carnet elettronico:
 - il codice fiscale o la ragione sociale del datore di lavoro;
 - la ragione sociale e il codice fiscale della società di emissione;
 - il valore facciale espresso in valuta corrente;
 - il termine temporale di utilizzo;e permettere la rilevazione elettronica:
 - della data di utilizzo del buono pasto e dei dati identificativi dell'esercizio convenzionato presso il quale il medesimo è utilizzato in fase di utilizzo del medesimo;
 - dell'obbligo di firma del titolare del buono pasto che viene assolto associando, nei dati del buono pasto memorizzati sul relativo supporto informatico, un numero o un codice identificativo riconducibile al titolare stesso;
 - della dicitura «Il buono pasto non è cedibile, né cumulabile oltre il limite di otto buoni, né commercializzabile o convertibile in denaro; può essere utilizzato solo se datato e sottoscritto dal titolare».

Elenchi Intrastat-soglie operative dal 1° gennaio 2018

Con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate 25 settembre 2017, n. 194409/2017, sono state previste specifiche semplificazioni per quanto attiene agli *elenchi Intrastat* aventi periodi di riferimento che decorrono dal mese di gennaio 2018.

In particolare, è stata prevista:

- *l'abolizione dei modd. Intra trimestrali inerenti agli acquisti di beni e/o di servizi*, in quanto le informazioni e i dati relativi a tali operazioni risultano già a disposizione dell'Amministrazione finanziaria tramite lo "spesometro" periodico. Infatti, nell'ambito dell'oggetto della citata comunicazione sono stati previsti i codici:
 - TD10, per le fatture di acquisto intraUe di beni;
 - e:
 - TD11, per le fatture di acquisto intraUe di servizi;
- *l'esclusiva valenza statistica dei modelli Intra mensili degli acquisti di beni e/o di servizi*;
- *l'innalzamento della soglia "trimestrale"*:
 - a € 200.00,00 per gli acquisti di beni;

e:

• a € 100.000,00 per gli acquisti di servizi;

oltre la quale si rende operativo l'obbligo di presentazione dei modelli in argomento con periodicità mensile, tenendo presente che:

- il superamento delle predette soglie si deve considerare realizzato nelle situazioni in cui si concretizza l'evento in almeno uno dei 4 trimestri precedenti;
- la verifica deve necessariamente risultare eseguita distintamente per ciascuna categoria di operazioni.

Ai fini operativi è opportuno puntualizzare che le soglie operano, in ogni caso, in modo indipendente e, quindi, l'eventuale superamento della soglia per una singola categoria non incide sulla periodicità inerenti alle altre tre categorie di operazioni. In concreto, se un soggetto passivo, nel corso di un trimestre solare, ha posto in essere:

• acquisti Intracomunitari di beni pari a € 210.000,00;

• acquisizioni di servizi Intracomunitari per € 10.000,00;

sarà tenuto a presentare mensilmente l'elenco riepilogativo dei soli acquisti intracomunitari di beni, e non quello dei servizi Intracomunitari ricevuti.

Inoltre, ai fini della redazione si evidenzia inoltre che il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate citato prevede di specificare il "*Codice Servizio*" con un livello di dettaglio inferiore (5 cifre anziché 6), riducendo, in modo significativo, i codici "Cpa-Classificazione statistica dei prodotti associata alle attività nella Comunità economica europea" da utilizzare per identificare l'operazione.

Per quanto attiene alle *cessioni di beni e/o ai servizi resi*, si precisa che:

- è rimasto inalterato l'obbligo di presentazione dei modelli Intra relativi alle cessioni di beni e/o di servizi), con il conseguente riconoscimento della periodicità mensile o trimestrale in relazione al superamento o meno della soglia di € 50.000,00;
- è stata elevata a € 100.000,00 la soglia "trimestrale" di cessioni di beni oltre la quale si rende necessario procedere alla compilazione anche dei dati statistici dei modelli Intra mensili inerenti alle cessioni di beni;

tenendo presente, come previsto per le acquisizioni di beni e/o di servizi ricevuti, anche per la redazione dei modelli Intra inerenti alle cessioni di beni e/o dei servizi resi, è necessario procedere alla verifica dell'eventuale superamento delle predette soglie distintamente in relazione a ciascuna categoria di operazioni e all'utilizzo del "*Codice Servizio*" con un livello di dettaglio inferiore (5 cifre anziché 6).

- In altri termini, per quanto attiene:
- *agli elenchi riepilogativi relativi agli acquisti di beni (modello Intra 2-bis)*, di cui all'art. 38 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, nella L. 29 ottobre 1993, n. 427, rimangono obbligatori, *solo ai fini statistici*, per i contribuenti per i quali l'entità complessiva trimestrale di detti acquisti o, per almeno in uno dei quattro trimestri precedenti, risulta di ammontare uguale o superiore a € 200.000,00, tenendo in considerazione che per i soggetti non rientranti nell'ambito della soglia predetta, l'obbligo di presentazione degli elenchi Intrastat viene meno, in quanto l'adempimento viene assolto tramite la comunicazione trimestrale, che consente di acquisire le informazioni statistiche di interesse dell'Istat;

- *agli elenchi riepilogativi relativi agli acquisti di servizi ricevuti (modello Intra 2-quater)*, di cui all'art. 7-ter del decreto Iva, rimangono operativi, ai soli fini statistici, sempre che l'ammontare complessivo trimestrale risulti, per almeno uno dei quattro trimestri precedenti, uguale o superiore a € 100.000,00, tenendo in considerazione che:
 - ï non è più previsto il sesto livello della classificazione Cpa, con una sostanziale riduzione dei codici statistici da selezionare;
 - ï se i predetti limiti non sono raggiunti, il modello Intra 2-quater non deve costituire oggetto di presentazione e l'informazione statistica sarà acquisita dall'Agenzia delle entrate con le comunicazioni inerenti agli "spesometri" periodici;
- *agli elenchi Intrastat delle cessioni intracomunitarie di beni (modello Intra 1-bis)*, di cui all'art. 41 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, nella L. 29 ottobre 1993, n. 427, rimane operativo l'obbligo di presentazione, anche se, per i modelli mensili, diventa facoltativa l'informazione statistica se in alcuno dei quattro trimestri precedenti sono state realizzate cessioni intracomunitarie di beni per un'entità trimestrale uguale o superiore a € 100.000,00;
- *agli elenchi riepilogativi inerenti ai servizi resi (modello Intra 1-quater)*, continua a trovare applicazione la presentazione degli elenchi Intrastat dei servizi a livello comunitario, di cui all'art. 7-ter del decreto Iva, mentre si deve ritenere venuta meno il sesto livello della classificazione Cpa.

Spese mediche che si possono considerare a carico in presenza di rimborsi

Il contribuente, come regola generale, ha la possibilità di usufruire della detrazione fiscale delle spese mediche solamente se le medesime sono rimaste effettivamente a suo carico.

Sussistono, però, delle situazioni in cui la detrazione delle spese è, comunque, riconosciuta, anche se le stesse hanno costituito oggetto di rimborso.

Specificamente, si devono ritenere:

- *rimaste a carico del contribuente* le spese sanitarie rimborsate per effetto di:
 - ï assicurazioni sanitarie stipulate dal proprio sostituto d'imposta o pagate dallo stesso, con o senza trattenuta a carico del dipendente (i premi corrisposti per queste assicurazioni risultano riportati nella certificazione unica rilasciata dal datore di lavoro o sostituto d'imposta);
 - ï premi di assicurazioni sanitarie versati dal contribuente;in quanto, in tali situazioni, la detrazione si deve ritenere consentita o ammessa, in quanto i premi pagati non hanno determinato alcun beneficio fiscale in termini di detrazione d'imposta o di esclusione dal reddito;
- *non rimaste a carico del contribuente*:
 - ï le spese rimborsate a fronte di contributi per assistenza sanitaria versati dal sostituto d'imposta o pagate dallo stesso contribuente a enti e casse aventi esclusivamente fine assistenziale che, fino a € 3.615,20, non hanno concorso a formare il reddito imponibile (detti contributi devono essere riportati nella certificazione unica rilasciata dal datore di lavoro o sostituto d'imposta);
 - ï le spese risarcite dal danneggiante o da altri per suo conto, nel caso di danni arrecati alla persona da terzi;tenendo in considerazione che in questi casi, comunque, è ammessa in detrazione la differenza tra la spesa sanitaria sostenuta e la quota rimborsata.

Se i contributi corrisposti risultano di entità superiore al limite di € 3.615,20, è validamente possibile imputare in detrazione, oltre alla somma non rimborsata, anche una quota parte di quella rimborsata, calcolata sulla base della percentuale risultante dal rapporto tra i contributi eccedenti il predetto limite e il totale dei contributi effettivamente versati, tenendo presente che anche i contributi pagati in misura eccedente risultano riportati nella certificazione unica rilasciata dal datore di lavoro o sostituto d'imposta.

A chiarimento dell'assunto, valga la seguente esemplificazione numerica.

Caso: si consideri l'ipotesi di un contribuente che nel corso del periodo d'imposta:

- ha corrisposto € 5.000,00 di contributi per assistenza sanitaria;
- ha sostenuto spese mediche per € 10.000,00;
- ha ottenuto un rimborso di € 8.000,00.

Analisi: tra l'ammontare sostenuto nel periodo d'imposta per spese mediche [€ 10.000,00] è l'importo che è stato riconosciuto a titolo di rimborso [€ 8.000,00] si individua la somma rimasta effettivamente a carico del contribuente [€ 2.000,00].

Per individuare l'entità delle spese mediche che il contribuente può portare in detrazione nella dichiarazione dei redditi o, meglio, per calcolare la quota detraibile delle spese rimborsate è necessario procedere a calcolare la percentuale risultante dal rapporto tra i contributi versati in eccedenza, rispetto al limite di € 3.615,20, e il totale dei contributi versati.

Tale percentuale è risulta pari al 27,70%, reveniente dal seguente conteggio:

$\frac{(5.000,00 - 3.615,20) \times 100}{5.000,00} = 27,70$

che consente di determinare la quota detraibile delle spese mediche rimborsate in € 2.216,00 [27,70% di € 8.000,00].

Ne deriva, di conseguenza, che il contribuente ha la possibilità di imputare in detrazione per spese mediche l'importo di € 4.216,00 [€ 2.000,00 + € 2.216,00].

Esercizio della rivalsa Iva pagata in sede di accertamento

A norma del settimo comma dell'art. 60 del decreto Iva "Il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione".

Ne deriva, di conseguenza, che il soggetto interessato ha la possibilità di **esercitare la rivalsa** dopo aver effettivamente pagato all'Erario:

- l'imposta accertata;
- le sanzioni amministrative;
- e;
- gli interessi;

in quanto risulta espressamente riconosciuto l'esercizio del diritto alla detrazione da parte del cliente (cessionario o committente), in deroga agli ordinari principi, solamente in presenza dell'avvenuto pagamento dell'Iva addebitatagli in via di rivalsa dal cedente o dal prestatore.

Al riguardo, si deve porre in rilievo che *l'esercizio della rivalsa dell'Iva*, ai sensi dell'art. 60, settimo comma citato, presuppone sia la riferibilità dell'imposta accertata a specifiche operazioni, sia la conoscibilità del soggetto cessionario o committente.

Pertanto, la maggiore imposta può essere addebitata in via di rivalsa, a seguito del relativo pagamento, anche quando risulta calcolata in relazione a una base imponibile individuata in via forfettaria, se, comunque, risulta riferibile a specifiche operazioni poste in essere nei riguardi di determinati cessionari o committenti. Tale situazione, a titolo meramente indicativo, si verifica nei casi in cui, in sede di accertamento, le operazioni effettuate nei confronti di un soggetto - considerate esenti da Iva - vengono ripartite forfettariamente tra operazioni imponibili e operazioni esenti.

Diversamente, l'applicazione della rivalsa, ai sensi del disposto normativo citato, deve essere considerata **esclusa se l'imposta recuperata non risulta riferibile a specifiche operazioni poste in essere nei confronti di determinati soggetti**, come, ad esempio, del tributo che si rende dovuto a seguito di accertamento induttivo.

Ovviamente, come accennato, l'operatività presuppone la definizione dell'accertamento e il pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi conseguenti ad un accertamento reso definitivo mediante:

- accertamento con adesione (di cui agli artt. 6 e seguenti del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218);
- acquiescenza (di cui all'art. 15 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218);
- adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio (di cui ai commi 1-bis e seguenti, dell'art. 5 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218);
- adesione ai processi verbali di constatazione (di cui all'art. 5-bis del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218);
- conciliazione giudiziale (di cui all'art. 48 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546);
- mediazione (di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546);

o, anche:

• per mancata impugnazione dell'atto di accertamento nei termini previsti;
e:

• a seguito del passaggio in giudicato della sentenza, nell'ipotesi di contestazione, in sede giudiziale, della pretesa dell'Amministrazione finanziaria.

Non è, invece, consentita la rivalsa, né l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta o della maggiore imposta corrisposta a seguito di *atti non divenuti definitivi*.

In pratica, l'imposta sul valore aggiunto inerente all'accertamento definito mediante uno dei predetti istituti può essere, in caso di successivo pagamento delle somme dovute, **validamente addebitata in via di rivalsa**, ai sensi dell'art. 60, settimo comma, del decreto Iva.

In ogni caso, ai fini procedurali, si deve porre in rilievo che nell'ipotesi di:

- **pagamento rateale dell'imposta definitivamente accertata**, il diritto alla rivalsa può essere esercitato solamente in relazione al pagamento delle singole rate, in quanto la procedura di rateazione si perfeziona con il versamento della prima rata che rende definitivo l'accertamento;
- **compensazione**, che costituisce una modalità di estinzione delle obbligazioni diversa dall'adempimento, si ritengono soddisfatte le ragioni creditorie dell'Erario e, quindi, se l'Iva accertata risulta assolta tramite versamento o mediante compensazione con un credito Iva riconosciuto in sede definizione dell'accertamento o tramite entrambi i predetti sistemi, l'entità dell'imposta oggetto di rivalsa non si deve ritenere limitato all'importo corrisposto a mezzo F24, ma coincidente con l'ammontare che complessivamente versato, compresa la quota di debito che risulta estinta per compensazione.

Per completezza, si ritiene necessario precisare che nell'ipotesi in cui il soggetto accertato non fosse titolare di partita Iva nei periodi d'imposta oggetto di accertamento, non viene meno la possibilità di procedere all'addebito dell'imposta accertata in via di rivalsa, né, ovviamente, l'esercizio del diritto della detrazione da parte del cessionario del committente, se - in sede di controllo - risulta successivamente constatato che il cedente o il prestatore avrebbe dovuto assoggettare a Iva le operazioni effettuate e,

conseguentemente, il cessionario o il committente avrebbe avuto il diritto alla detrazione dell'imposta per le operazioni poste in essere.

Infatti, al riguardo, si deve rammentare che l'omessa apertura della partita Iva *non* può determinare la preclusione della rivalsa, pena la violazione del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto in ossequio al quale è stato eliminato il divieto del diritto di rivalersi dell'imposta o maggiore imposta pagata in conseguenza sia dell'accertamento, sia della rettifica nei riguardi di cessionari di beni o di committenti di servizi. Ne deriva, quindi, che, in presenza di tale evenienza, il soggetto accertato ha la possibilità di procedere ad esercitare validamente la rivalsa utilizzando la partita Iva attribuitagli d'ufficio in sede di accertamento.

Per procedere a *esercitare il diritto alla rivalsa dell'Iva pagata a titolo definitivo in sede di accertamento* il cedente o il prestatore deve necessariamente emettere una fattura (o una nota di variazione in aumento di cui all'art. 26, primo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633):

- con le specificazioni e le informazioni previste dall'art. 21 o, in alternativa, se ne ricorrono le condizioni, con i dati semplificati di cui al successivo art. 21-bis del decreto Iva (richiamando altresì, se sussistenti, i riferimenti delle fatture originarie);

e:

- con gli estremi identificativi dell'atto di accertamento che costituisce titolo alla rivalsa.

Tale documento deve necessariamente risultare annotato nel registro Iva delle fatture emesse (di cui all'art. 23 del decreto Iva) solo per mera memoria, in quanto l'imposta recuperata a titolo di rivalsa:

- non deve partecipare alla liquidazione periodica;
- non deve risultare rilevata in una posta a debito nella dichiarazione annuale.

Il *diritto alla detrazione* da parte del cessionario del committente è subordinato, ai sensi dell'art. 60, settimo comma, del decreto Iva, all'avvenuto pagamento dell'imposta accertata e addebitata in via di rivalsa, mediante annotazione del documento integrativo nel registro Iva degli acquisti (di cui all'art. 25 del decreto Iva).

Al riguardo, si pone in rilievo che non sono stati previsti particolari oneri a carico del cessionario del committente in ordine al riscontro dell'avvenuto versamento all'Erario dell'imposta oggetto di accertamento, per cui, di conseguenza, questi è tenuto solamente all'osservanza degli ordinari doveri di diligenza e cautela in ordine alla verifica della correttezza e regolarità della fattura (o della nota di variazione in aumento) emessa da parte del cedente o del prestatore.

Agenda

Scadenzario dall'16 al 31 Ottobre 2017

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
16	ACCISE-IMPOSTA DI FABBRICAZIONE E CONSUMO Pagamento delle accise relative e/o di competenza del <i>mese precedente</i> .	
16	ADDIZIONALI COMUNALE E/O REGIONALE IRPEF I datori di lavoro o sostituti d'imposta che corrispondono redditi di lavoro dipendente e assimilati devono procedere al pagamento delle eventuali addizionali comunali e/o regionali all'Irpef <i>di competenza del mese precedente</i> .	
16	ADDIZIONALE SU BONUS E STOCK OPTIONS I soggetti che operano nel settore finanziario che, <i>nel corso del mese precedente</i> hanno corrisposto compensi a dirigenti e/o a amministratori, sotto forma di bonus e stock options, che eccedono la parte fissa della retribuzione, devono procedere al pagamento della conseguente addizionale.	
16	AGRITURISMO-CORRISPETTIVI Annotazione nel registro Iva dei corrispettivi, da parte delle imprese agrituristiche che rilasciano le ricevute fiscali, degli importi inerenti alle operazioni effettuate <i>nel corso del mese precedente</i> , se, ovviamente, <i>non</i> hanno già provveduto ad eseguire le rilevazioni analitiche giornaliere.	
16	ARTIGIANI E COMMERCianti-CONTRIBUZIONE PREVIDENZIALE-RATEIZZAZIONE Pagamento da parte degli artigiani e dei commercianti <i>titolari di partita Iva</i> che hanno deciso di optare per il pagamento rateale e hanno effettuato il primo versamento: - <i>entro lo scorso 30 giugno o entro lo scorso 20 luglio, dell'eventuale rata o quota dei contributi dovuti all'Inps, con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione;</i> - <i>entro lo scorso 31 luglio o entro lo scorso 21 agosto, dell'eventuale rata o quota dei contributi dovuti all'Inps, con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.</i>	
16	ASSISTENZA FISCALE-DATORI DI LAVORO ED ENTI PENSIONISTICI Versamento, <i>se ne ricorrono le condizioni e gli inerenti presupposti</i> , della <i>quota o rata</i> , da parte dei datori di lavoro e/o degli enti pensionistici, dell'Irpef a titolo di saldo per l'anno 2016 e di primo acconto 2017 trattenuta ai lavoratori dipendenti o ai pensionati sulle competenze corrisposte ai lavoratori dipendenti o ai pensionati che hanno richiesto l'assistenza fiscale, mediante versamento utilizzando il modello F24 e specificando gli appropriati codici di riferimento.	
16	ASSOCIATI IN PARTECIPAZIONE Pagamento, <i>se ne ricorrono i presupposti</i> , della contribuzione dovuta all'Inps-Gestione separata associati in partecipazione, sugli utili corrisposti <i>nel corso del mese precedente</i> agli associati in partecipazione tenuti all'iscrizione nell'apposita gestione separata, mediante versamento utilizzando il modello telematico F24.	

16	BONIFICI RELATIVI A SPESE DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO O DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI Pagamento da parte delle banche e di Poste Italiane delle ritenute alla fonte che sono state operate <i>nel corso del mese precedente</i> sui bonifici di pagamento degli oneri e/o delle spese di recupero del patrimonio edilizio o di riqualificazione energetica degli edifici, che beneficiano della prevista detrazione fiscale.	
16	CASAGIT - DENUNCIA E VERSAMENTO CONTRIBUTI Pagamento, da parte dei datori di lavoro che hanno alle proprie dipendenze giornalisti e praticanti giornalisti, dei contributi inerenti <i>al mese precedente</i>.	
16	COMMERCianti ESERCENTI ATTIVITÀ AL DETTAGLIO E SOGGETTI ASSIMILATI-ANNOVAZIONE CUMULATIVA DELLE OPERAZIONI CERTIFICATE I commercianti al dettaglio e i soggetti assimilati hanno la possibilità di procedere all'annotazione, anche cumulativa, delle operazioni per le quali è rilasciato lo scontrino fiscale o la ricevuta fiscale, effettuate <i>nel corso del mese solare precedente</i>.	
16	COMPENSI DI LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE-CONTRIBUZIONE INPS I soggetti che hanno erogato compensi a lavoratori autonomi occasionali devono procedere, a norma della L. 8 agosto 1995, n. 335, al pagamento del contributo Inps sui compensi erogati <i>nel corso del mese precedente</i>, a condizione che il reddito annuo derivante da tali attività risulti di entità superiore a € 5.000,00 e solamente per la parte che eccede tale limite.	
16	CONDOMINI-CORRISPETTIVI PER APPALTI DI OPERE O SERVIZI Pagamento da parte dei condomini delle ritenute alla fonte operate <i>nel mese precedente</i> sui corrispettivi dovuti per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi poste in essere nell'ambito dell'esercizio di impresa <i>oppure</i> qualificabili come redditi diversi ai sensi dell'art. 67 comma 1, lett. i), del Tuir.	
16	CONSORZI DI BONIFICA-VERSAMENTO CONTRIBUTI FONDO QUIESCENZA DIPENDENTI CONSORZIALI FISSI Pagamento all'Enpaia, da parte dei Consorzi di bonifica, dei contributi relativi al fondo quiescenza per il <i>mese precedente</i> e spettanti ai lavoratori dipendenti rientranti nella sfera di applicazione dei contratti collettivi nazionali 7 agosto 1969, 28 luglio 1970 e 20 novembre 1970, che sono considerati consorziali fissi con rapporto di ruolo a tempo indeterminato e/o a termine.	
16	CONTRIBUENTI PERSONE FISICHE-VERSAMENTO SOMME DOVUTE-RATEIZZAZIONE Pagamento, da parte dei <i>contribuenti persone fisiche titolari di partita Iva</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale del saldo delle somme dovute per l'anno 2016 e, se dovuto, del primo acconto per l'anno 2017 e hanno effettuato il primo versamento: - <i>entro il 30 giugno 2017 o entro il 20 luglio 2017, dell'eventuale rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione;</i> - <i>entro il 31 luglio 2017 o entro il 21 agosto 2017, dell'eventuale rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.</i>	
16	CONTRIBUENTI SOGGETTI COLLETTIVI-VERSAMENTO SOMME DOVUTE Pagamento da parte: • <i>delle società di persone e soggetti assimilati titolari di partita Iva</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento	

	rateale del saldo delle somme dovute per l'anno 2016 e, se dovuto, del primo acconto per l'anno 2017 e hanno effettuato il primo versamento: • <i>entro il 30 giugno 2017 o entro il 20 luglio 2017, dell'eventuale rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione;</i> • <i>entro il 31 luglio 2017 o entro il 21 agosto 2017, se titolari di reddito d'impresa, con la maggiorazione dello 0,40%, dell'eventuale rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione;</i> • <i>dei soggetti Ires titolati di partita Iva con periodo di imposta coincidente con l'anno solare che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale del saldo delle somme dovute per l'anno 2016 e, se dovuto, del primo acconto per l'anno 2017 e hanno effettuato il primo versamento:</i> • <i>entro il 30 giugno 2017 o entro il 20 luglio 2017, dell'eventuale rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione;</i> • <i>entro il 31 luglio 2017 o entro il 21 agosto 2017, con la maggiorazione dello 0,40%, della terza rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.</i>	
16	CONTRIBUZIONE INPS-ADEMPIMENTO INERENTI AI RAPPORTI DI LAVORO Versamento della contribuzione da parte dei datori di lavoro calcolato sui compensi erogati ai lavoratori dipendenti e soggetti assimilati <i>nel corso del mese precedente</i>.	
16	CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE EX ENPALS Pagamento, da parte dei soggetti che svolgono l'attività nell'ambito dei settori dello sport e dello spettacolo, dei contributi inerenti <i>al mese precedente</i> per i compensi erogati agli sportivi professionisti e/o ai lavoratori dello spettacolo.	
16	CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-BORSE DI STUDIO I soggetti che, <i>nel corso del mese precedente</i> hanno erogato borse di studio per la frequenza di corsi di dottorato di ricerca e/o eventuali assegni di ricerca o per attività di tutoraggio, devono procedere al pagamento dei contributi inerenti <i>al mese precedente</i>.	
16	CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-COMPENSI I soggetti che, <i>nel corso del mese precedente</i> hanno erogato compensi a collaboratori coordinati e assimilati, devono procedere al pagamento dei contributi inerenti a detto periodo.	
16	CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-LAVORATORI AUTONOMI OCCASIONALI I soggetti che, <i>nel corso del mese precedente</i> hanno erogato compensi a lavoratori autonomi occasionali, devono procedere, se l'entità del reddito annuo che deriva da tale attività per il soggetto percipiente risulta superiore a € 5.000,00, al pagamento dei contributi inerenti <i>al mese precedente</i> per l'importo eccedente il limite predetto.	
16	CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-PROVVIGIONI VENDITE A DOMICILIO I soggetti che, <i>nel corso del mese precedente</i> hanno erogato provvigioni per vendite a domicilio, devono procedere, se l'entità del reddito annuo che deriva da tale attività per il soggetto percipiente risulta superiore a € 5.000,00, al pagamento dei contributi inerenti <i>al mese precedente</i> nella misura del 78% dell'importo eccedente il limite predetto.	

16	CONTRIBUZIONE INPS-SPEDIZIONIERI DOGANALI Versamento del contributo Inps sui compensi erogati agli spedizionieri doganali <i>nel corso del mese precedente</i> .	
16	ENERGIA ELETTRICA Pagamento dell'accisa sull'energia elettrica in rata d'acconto dovuta mensilmente, calcolata in relazione ai consumi dell'anno precedente.	
16	FATTURAZIONE DIFFERITA E ANNOTAZIONE DOCUMENTI EMESSI Per i soggetti Iva, scade il termine per procedere ad emettere le fatture, <i>eventualmente in forma semplificata</i> , inerenti a: • cessioni comunitarie non imponibili, poste in essere nel corso del mese precedente; • cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione, poste in essere <i>nel corso del mese precedente</i>; • prestazioni di servizi "generiche" rese o ricevute (autofattura) da un soggetto passivo stabilito fuori dell'Unione europea, poste in essere <i>nel corso del mese precedente</i>; • prestazioni di servizi "generiche", non soggette all'imposta, poste in essere <i>nel corso del mese precedente</i> a soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea; • prestazioni di servizi individuabili per il tramite di valida e/o idonea documentazione, poste in essere <i>nel corso del mese precedente</i> nei riguardi del medesimo soggetto; tenendo in considerazione che le fatture devono necessariamente risultare registrate entro il termine di emissione in relazione al mese di effettuazione delle operazioni.	
16	FATTURE E AUTOFATTURE DI IMPORTO INFERIORE A € 300,00 Annotazione in un eventuale unico documento riepilogativo delle fatture emesse e/o ricevute, nonché delle autofatture emesse dal cessionario/committente per le operazioni, territorialmente rilevanti in Italia, poste in essere dal cedente/prestatore non residente di ammontare inferiore a € 300,00.	
16	IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI CAPITAL GAIN - REGIME AMMINISTRATO Pagamento, da parte delle Banche, Poste, Sim, Sgr, società fiduciarie e altri intermediari finanziari, dell'imposta sostitutiva applicata nel corso del precedente <i>mese di agosto (secondo mese precedente)</i> , in applicazione del regime di "risparmio amministrato" agli investitori.	
16	IMPOSTA SOSTITUTIVA REDDITI DI CAPITALE E CAPITAL GAIN - REGIME GESTITO Pagamento, da parte delle Banche, Sim, Sgr, società fiduciarie e altri intermediari finanziari, dell'imposta sostitutiva inerente ai contribuenti in regime di "risparmio gestito", nell'ipotesi di revoca del mandato di gestione attivata nel corso del precedente <i>mese di agosto (secondo mese precedente)</i> .	
16	IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI I soggetti che pongono in essere in modo continuativo attività di intrattenimento devono procedere al pagamento dell'imposta inerente alle attività che sono state svolte <i>nel corso del mese precedente</i> .	
16	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, <i>inerenti al mese precedente</i> , in sostituzione dell'obbligo di certificazione tramite ricevuta o scontrino fiscale.	
16	INCREMENTI DI PRODUTTIVITÀ, REDDITIVITÀ, QUALITÀ, EFFICIENZA E INNOVAZIONE O A PARTECIPAZIONE AGLI UTILI DELL'IMPRESA Versamento, da parte dei datori di lavoro-settore privato, dell'imposta sostitutiva Irpef e relative addizionali del 10% calcolata sulle somme erogate <i>nel mese precedente in</i> relazione ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione o a partecipazione agli utili dell'impresa.	
16	IRAP-ACCONTO MENSILE-SOSTITUTI D'IMPOSTA PUBBLICI Gli enti pubblici, gli organismi pubblici e le Amministrazioni centrali dello Stato individuate dal D.M. 5 ottobre 2007 e dal D.M. 22 ottobre 2008 tenuti al versamento unitario di imposte e contributi, devono procedere al pagamento dell'acconto mensile Irap dovuto sui compensi, sulle retribuzioni e sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente corrisposti <i>nel corso del mese precedente</i> .	
16	IVA DOVUTA-SOGGETTI IN REGIME FORFETARIO O DI VANTAGGIO Se ne ricorrono le condizioni, pagamento dell'Iva inerente agli acquisti intracomunitari e alle altre operazioni passive di cui risultino debitori d'imposta, poste in essere <i>nel corso del mese precedente</i> da parte dei soggetti che applicano il regime forfetario o quello di vantaggio (cosiddetti: contribuenti minimi).	
16	IVA DOVUTA-LIQUIDAZIONE PERIODICA Pagamento: - da parte dei soggetti passivi Iva che effettuano la liquidazione dell'Iva con periodicità mensile, dell'eventuale debito di tributo di competenza <i>dello scorso mese di settembre</i>; - da parte dei soggetti Iva che hanno affidato la tenuta della contabilità a terzi nel rispetto delle vigenti disposizioni, dell'eventuale debito di tributo riguardante le risultanze della liquidazione Iva dello scorso <i>mese di agosto (secondo mese precedente)</i>.	
16	IVA DOVUTA-VERSAMENTO IMPOSTA RISULTANTE DA DICHIARAZIONE ANNUALE Pagamento, da parte dei contribuenti Iva, <i>dell'eventuale rata</i> del saldo inerente al tributo dovuto per l'anno 2016 risultante dalla dichiarazione annuale.	
16	IVAFE-IMPOSTA SUL VALORE DELLE ATTIVITÀ FINANZIARIE DETENUTE ALL'ESTERO Pagamento, da parte dei <i>contribuenti persone fisiche titolari di partita Iva</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale delle somme dovute per l'Ivafe-imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero e hanno effettuato il primo versamento in relazione al termine previsto: <i>entro lo scorso 30 giugno o entro il 20 luglio, dell'eventuale rata o quota</i> con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione; <i>entro lo scorso 31 luglio o entro lo scorso 21 agosto, dell'eventuale rata o quota con la maggiorazione dello 0,40%,</i> con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.	
16	IVIE-IMPOSTA SUL VALORE DEGLI IMMOBILI SITUATI ALL'ESTERO	

	Pagamento, da parte dei <i>contribuenti persone fisiche titolari di partita Iva</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale delle somme dovute per l'Ivite-imposta sul valore degli immobili situati all'estero e hanno effettuato il primo versamento in relazione al termine previsto: - entro lo scorso 30 giugno o entro lo scorso 20 luglio, dell'eventuale rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione; - entro lo scorso 31 luglio o entro lo scorso 21 agosto, dell'eventuale rata o quota con la maggiorazione dello 0,40%, con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.	
16	LAVORATORI AUTONOMI-CONTRIBUZIONE PREVIDENZIALE-RATEIZZAZIONE Pagamento, da parte dei lavoratori autonomi titolari di reddito di lavoro autonomo, iscritti alla gestione separata Inps e cioè i professionisti già iscritti ad altra forma pensionistica obbligatoria e i professionisti privi di altra copertura previdenziale, con contribuzione comprensiva di aliquota pensionistica, nonché di aliquota assistenziale e titolari di partita Iva, che hanno deciso di optare per il pagamento rateale e hanno effettuato il primo versamento: - entro lo scorso 30 giugno o entro lo scorso 20 luglio, dell'eventuale rata o quota dei contributi dovuti all'Inps, con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione; - entro lo scorso 31 luglio o entro lo scorso 21 agosto, dell'eventuale rata o quota dei contributi dovuti all'Inps, con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.	
16	LOCAZIONI BREVI-VERSAMENTO RITENUTA ALLA FONTE Pagamento, da parte dei sostituti d'imposta degli intermediari che svolgono attività di agenzia immobiliare anche tramite portali <i>on line</i>, della ritenuta alla fonte nella misura del 21% derivante dalle locazioni brevi calcolata sui canoni corrisposti alla persona fisica locatore o comodatario o sublocatore.	
16	RITENUTE ALLA FONTE E/O IMPOSTE SOSTITUTIVE I sostituti d'imposta che <i>nel corso del mese precedente</i> hanno corrisposto compensi e/o proventi soggetti a ritenuta alla fonte e/o a imposte sostitutive, come, a titolo meramente indicativo e non esaustivo: - compensi per avviamento commerciale; - contributi degli enti pubblici; - dividendi; - indennità per la cessazione del rapporto di lavoro; - interessi e altri redditi di capitale (esclusi i dividendi); - premi e vincite; - provvigioni inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari; - redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente; - redditi di lavoro autonomo; - redditi di lavoro dipendente, comprese le indennità per la cessazione del rapporto di lavoro; - redditi diversi; devono procedere al pagamento, utilizzando il modello F24.	
16	SPESOMETRO PRIMO SEMESTRE 2017-TRASMISSIONE Scade il termine prorogato dal 28 settembre scorso, <i>salvo ulteriore differimento</i>,	

	per effettuare la <i>comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute (spesometro)</i> per il primo semestre dell'anno in corso. Al riguardo, si ritiene utile rammentare che in riferimento alle operazioni rilevanti ai fini dell'Iva-imposta sul valore aggiunto effettuate, i soggetti passivi devono procedere a trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati di tutte le fatture emesse nel corso del primo semestre trimestre di riferimento, delle fatture ricevute e registrate ai sensi dell'art. 25 del decreto Iva (comprese le bollette doganali), nonché i dati delle relative variazioni.	
16	TOBIN TAX Pagamento diretto o da parte di banche, intermediari finanziari e notai dell'imposta inerente ai trasferimenti aventi ad oggetto azioni, altri strumenti finanziari partecipativi, e titoli rappresentativi, nonché per le operazioni cosiddette ad alta frequenza, eseguiti <i>nel corso del mese precedente</i>.	
16	VERSAMENTO RATA SOMME DOVUTE INERENTI DICHIARAZIONE REDDITI-RIEPILOGO-MODELLO REDDITI Pagamento, da parte dei <i>contribuenti titolari di partita Iva</i> che hanno scelto il pagamento rateale e che hanno effettuato il primo versamento in relazione al termine previsto: - <i>entro il 30 giugno 2017 o entro il 20 luglio 2017, se titolari di redditi d'impresa e/o di lavoro autonomo, dell'eventuale rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione;</i> - <i>entro il 31 luglio 2017 o entro il 21 agosto 2017, se titolari di redditi d'impresa e/o di lavoro autonomo, con la maggiorazione dello 0,40%, dell'eventuale rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.</i>	
18	LIQUIDAZIONE IVA PERIODICA MENSILE-RAVVEDIMENTO OPEROSO I soggetti passivi Iva, che erano tenuti a porre in essere il versamento dell'Iva a credito dell'Erario reveniente dalla liquidazione periodica di <i>competenza</i>: - <i>dello scorso mese di agosto (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 18 settembre 2017, in quanto il giorno 16 cadeva di sabato),</i> hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "breve" (entro i 30 giorni dalla scadenza prevista per l'adempimento) con il pagamento dell'Iva a debito non eseguito o effettuato in misura non sufficiente e, quindi, con la corresponsione dell'entità di tributo dovuto, degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,50% (1/10 del 15%); - <i>dello scorso mese di giugno (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 17 luglio 2017, in quanto il giorno 16 cadeva di domenica),</i> hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "intermedio" (entro i 90 giorni dalla scadenza prevista per l'adempimento) con il pagamento dell'Iva a debito non eseguito o effettuato in misura non sufficiente e, quindi, con la corresponsione dell'entità di tributo dovuto, degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,67% (1/9 del 15%).	
18	SOSTITUTI D'IMPOSTA-RAVVEDIMENTO OPEROSO I contribuenti-sostituti d'imposta, che erano tenuti a porre in essere il versamento delle imposte sostitutive e/o delle ritenute alla fonte di <i>competenza</i>: - <i>dello scorso mese di agosto (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 18</i>	

	settembre 2017, in quanto il giorno 16 cadeva di sabato), in quanto il giorno 16 cadeva di domenica), hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "intermedio" (entro i 90 giorni dalla scadenza prevista per l'adempimento) dei pagamenti non eseguiti o effettuati in misura non sufficiente e, quindi, con la corresponsione delle imposte e delle ritenute, maggiorate degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,50% (1/10 del 15%); - dello scorso mese di giugno (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 17 luglio 2017, in quanto il giorno 16 cadeva di domenica), hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "intermedio" (entro i 90 giorni dalla scadenza prevista per l'adempimento) dei pagamenti non eseguiti o effettuati in misura non sufficiente e, quindi, con la corresponsione delle imposte e delle ritenute, maggiorate degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,67% (1/9 del 15%).	
20	AGENZIE DI SOMMINISTRAZIONE Le agenzie di somministrazione devono procedere a comunicare in via telematica al Centro per l'impiego competente, tramite il modello UnificatoSomm, tutti i rapporti con i lavoratori somministrati che <i>nel corso del mese precedente</i> risultano instaurati, prorogati, trasformati o cessati.	
20	AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE Le Amministrazioni pubbliche, a norma dell'art. della L. 4 novembre 2010, n. 183, devono procedere a consegnare al lavoratore la copia della comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro o la copia del contratto individuale di lavoro per le instaurazioni <i>avvenute nel corso del mese precedente</i>.	
20	ARMATORI E SOCIETÀ DI ARMAMENTO Gli armatori e le società di armamento devono procedere a comunicare, utilizzando il servizio di collocamento in via telematica a mezzo modello Unimare, l'assunzione e la cessazione dei marittimi imbarcati o sbarcati <i>nel corso del mese precedente</i>.	
20	AZIENDE DI SPEDIZIONE-AGENZIE MARITTIME-DENUNCIA E VERSAMENTO CONTRIBUTI Le imprese di spedizione e le agenzie marittime che applicano il Ccnl del settore merci devono procedere al pagamento dei contributi <i>relativi al mese precedente</i> dovuti al fondo di previdenza per gli impiegati, tenendo presente che sia il versamento dei contributi, sia l'invio delle distinte di contribuzione devono essere effettuati utilizzando esclusivamente il canale telematico.	
20	CONTRIBUTO CONAI Liquidazione della <i>contribuzione dovuta</i> e invio al Conai-Consortio Nazionale Imballaggi delle inerenti dichiarazioni, tenendo presente che il contributo risultante dalla dichiarazione deve essere corrisposto entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione medesima e, in ogni caso, solamente dopo il ricevimento dell'addebito.	
20	MISURATORI FISCALI-COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI DI VERIFICA Trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate da parte dei fabbricanti di apparecchi misuratori fiscali e dei laboratori di verifica periodica abilitati, del dettaglio dei dati identificativi delle operazioni di verifica periodica degli apparecchi misuratori fiscali eseguite nel corso del <i>trimestre solare precedente</i>	

	<i>(mesi di luglio, agosto e settembre).</i>	
20	SERVIZI DI TELECOMUNICAZIONE, TELERADIODIFFUSIONE O ELETTRONICI-DICHIARAZIONE IVA I soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall'Unione europea, che si sono identificati ai fini Iva in Italia, domiciliati o residenti in Italia, ivi identificati o domiciliati o residenti in Italia, che si sono identificati, nonché gli operatori extracomunitari con stabile organizzazione in Italia, devono procedere sia alla presentazione all'Agenzia delle entrate, mediante invio telematico, della dichiarazione inerente al <i>trimestre solare precedente (mesi di luglio, agosto e settembre)</i> e attinente ai servizi resi a committenti non soggetti passivi Iva domiciliati o residenti sia nell'Unione europea, sia negli altri Stati dell'Unione europea, sia a porre in essere il pagamento della relativa imposta a credito dell'Erario.	
25	ASSISTENZA FISCALE-MODELLI 730-INTEGRATIVI I contribuenti lavoratori dipendenti, pensionati, collaboratori coordinati e continuativi e titolari di alcuni altri redditi assimilati al lavoro dipendente che hanno aderito all'assistenza fiscale, possono, entro la data in esame, se ne ricorrono le condizioni, procedere a presentare a un Caf o a un professionista abilitato la dichiarazione modello 730-integrativo.	
25	CONTRIBUTI ENPAIA I datori di lavoro agricolo devono procedere sia al pagamento dei contributi inerenti al <i>mese precedente</i> per gli impiegati agricoli, sia alla presentazione della inerente denuncia.	
25	OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE-COMUNICAZIONE Presentazione in via telematica dei modelli Intrastat <i>inerenti al mese precedente</i>.	
27	CONTRIBUTI INIZIATIVE FORMATIVE-IMPRESE DI AUTOTRASPORTO Per le imprese di autotrasporto di merci per conto di terzi, scade il termine per procedere alla presentazione delle richieste per la concessione di contributi per porre in essere specifiche iniziative formative per l'accrescimento delle competenze e delle capacità professionali sia degli imprenditori, sia degli operatori del settore dell'autotrasporto di merci per conto di terzi.	
30	AGENTI E RAPPRESENTANTI DI COMMERCIO-PROVVIGIONI Per i soggetti preponenti di agenti e rappresentanti di commercio scade il termine per procedere alla consegna dell'estratto conto delle provvigioni maturate nel corso del precedente trimestre solare (mesi di luglio, agosto e settembre) e alla corresponsione di tali provvigioni.	
30	LOCAZIONI-REGISTRAZIONE CONTRATTI DI LOCAZIONE BENI IMMOBILI AD USO ABITATIVO ED ESERCIZIO 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 del corrente mese (anche se la data della stipulazione del contratto è successiva), nonché dell'esercizio dell'opzione per la cedolare secca, mediante presentazione, direttamente dal locatore (in possesso del codice Pin per l'accesso ai servizi telematici) o tramite un intermediario abilitato, utilizzando il prodotto di compilazione e trasmissione reso gratuitamente disponibile sul sito dell'Agenzia	

	delle entrate.	
30	LOCAZIONI-IMPOSTA DI REGISTRO Le parti contraenti di contratti di locazione e/o di affitto che <i>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° del corrente mese o rinnovati tacitamente con decorrenza dalla medesima data, eventualmente corrispondendo anche le sanzioni e gli interessi, utilizzando il modello "F24 versamenti con elementi identificativi" (F24 Elide) e specificando gli appropriati codici tributo.	
30	PREU-PRELIEVO ERARIALE UNICO APPARECCHI DA INTRATTENIMENTO Gli esercenti attività di intrattenimento, ai quali l'Aams-Amministrazione Autonoma Monopoli di Stato ha rilasciato il nulla osta per gli apparecchi e i congegni da divertimento devono procedere al pagamento della rata del quinto periodo contabile (settembre-ottobre), pari al 25% del prelievo erariale unico (Preu) sugli apparecchi da intrattenimento dovuto per il terzo periodo contabile (maggio-giugno).	
31	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 novembre</i>, scade il termine per procedere al pagamento degli acconti (seconda e/o unica rata).	
31	ASSICURAZIONI Per le imprese di assicurazione che operano in libera prestazione di servizi, scade il termine per procedere alla determinazione e al pagamento dell'imposta dovuta sui premi ed accessori incassati nel corso dello scorso <i>mese di settembre</i> e sugli eventuali conguagli di tributo dovuti per il precedente <i>mese di agosto</i>.	
31	CONTRIBUZIONI INPS Trasmissione telematica diretta o per il tramite di un intermediario, del modello Uniemens relativo alla denuncia retributiva e contributiva dei lavoratori dipendenti <i>del mese precedente</i>, nonché, se ne ricorrono i presupposti, dei compensi corrisposti nel medesimo periodo: • agli associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro; • ai collaboratori coordinati e continuativi; • ai lavoratori a progetto; • ai lavoratori autonomi occasionali; • ai venditori a domicilio; • agli altri soggetti iscritti alla Gestione separata Inps. Analogo adempimento per i soggetti che svolgono attività nell'ambito dello spettacolo e dello sport.	
31	DICHIARAZIONE DEI REDDITI-MODELLO REDDITI-SC-PRESENTAZIONE I soggetti Ires (società di capitali ed enti commerciali residenti) che hanno chiuso il periodo d'imposta <i>alla fine dello scorso mese di gennaio</i>, devono procedere alla presentazione della dichiarazione dei redditi (modello Redditi SC) in modalità esclusivamente telematica diretta o tramite intermediari abilitati.	
31	ADEMPIMENTI DICHIARATIVI-PRESENTAZIONE MODELLO REDDITI 2017 Termine per procedere all'invio telematico del modello Redditi 2017, relativo al periodo d'imposta "2016", da parte delle persone fisiche, delle società di persone e dei soggetti Ires. Inoltre, sussiste la possibilità di regolarizzare, beneficiando della	

	riduzione delle sanzioni amministrative, le violazioni dei periodi d'imposta precedenti.	
31	ADEMPIMENTO DICHIARATIVO-IRAP I contribuenti tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale Irap per l'anno 2016 devono procedere alla trasmissione telematica. Inoltre, sussiste la possibilità di regolarizzare, beneficiando della riduzione delle sanzioni amministrative, le violazioni dei periodi d'imposta precedenti.	
31	ADEMPIMENTI DICHIARATIVO SOSTITUTI D'IMPOSTA-MODELLO 770 Scade il termine per porre in essere la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta (modelli 770/2017), tenendo presente che con il modello 770/2017 (anno d'imposta 2016) sono stati unificati i precedenti modelli 770-Semplificato e 770-Ordinario. Inoltre, sussiste la possibilità di regolarizzare, beneficiando della riduzione delle sanzioni amministrative, le violazioni dei periodi d'imposta precedenti.	
31	ARTIGIANI E COMMERCianti-VERSAMENTO RATA CONTRIBUZIONE INPS Pagamento, da parte degli artigiani e dei commercianti <i>non titolari di partita Iva</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale e hanno effettuato il primo versamento: - entro il 30 giugno 2017 o entro il 20 luglio 2017, se anche titolari di redditi d'impresa e di lavoro autonomo, dell'eventuale rata o quota dei contributi Ivs a saldo dell'anno solare precedente e del primo acconto per l'anno in corso, con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione; - entro il 31 luglio 2017 o entro il 21 agosto 2017, se anche titolari di redditi d'impresa e di lavoro autonomo, con la maggiorazione dello 0,40%, dell'eventuale rata o quota dei contributi Ivs a saldo dell'anno solare precedente e del primo acconto per l'anno in corso, con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.	
31	CARBON TAX-ESERCENTI ATTIVITÀ DI AUTOTRASPORTO Per i soggetti esercenti attività di autotrasporto merci per conto proprio o di terzi, scade il termine per procedere alla presentazione della richiesta per il trimestre solare precedente (mesi di luglio, agosto e settembre), tendente all'ottenimento del credito d'imposta in relazione all'applicazione della "carbon tax" e/o dell'incremento delle accise al gasolio per autotrazione, in relazione al trimestre luglio-settembre.	
31	CERTIFICAZIONI UNICHE 2017-INVIO Per i sostituti d'imposta, scade il termine per procedere all'invio telematico all'Agenzia delle entrate, direttamente o tramite intermediario, senza applicazione di sanzioni, delle "CU-Certificazioni Uniche 2017", inerenti al periodo d'imposta "2016", a condizione che non si riferiscano e, quindi, non riportano dati indispensabili per l'elaborazione della dichiarazione precompilata.	
31	CONTRIBUENTI IN REGIME DI CONTABILITÀ SEMPLIFICATA-ANNOTAZIONI Per i contribuenti in regime di contabilità semplificata che hanno presentato la dichiarazione dei redditi in via telematica, scade il termine per procedere ad effettuare l'annotazione nel registro acquisti ai fini Iva delle scritture di chiusura e di imputazione dei componenti positivi e negativi di reddito di competenza del periodo d'imposta 2016.	
31	EREDI DELLE PERSONE DECEDUTE ENTRO IL 30 GIUGNO 2017-ADEMPIMENTO	

	DICHIARATIVO Scade il termine, per gli eredi delle persone decedute entro il 30 giugno 2017, per procedere alla presentazione in via telematica dei modelli Redditi 2017 e Irap 2017 cui era tenuto il soggetto-contribuente defunto.	
31	IMPOSTA DI BOLLO IN MODO VIRTUALE-RATA BIMESTRALE Pagamento della <i>rata o quota bimestrale</i> dell'imposta assolta in modo virtuale.	
31	IVAFE-IMPOSTA SUL VALORE DELLE ATTIVITÀ FINANZIARIE DETENUTE ALL'ESTERO Pagamento, da parte dei <i>contribuenti persone fisiche non titolari di partita Iva</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale delle somme dovute per l'IVafe-imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero e hanno effettuato il primo versamento in relazione al termine previsto: - <i>entro lo scorso 30 giugno o entro il 20 luglio, dell'eventuale rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione;</i> - <i>entro lo scorso 31 luglio o entro lo scorso 21 agosto, dell'eventuale rata o quota con la maggiorazione dello 0,40%, con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.</i>	
31	IVIE-IMPOSTA SUL VALORE DEGLI IMMOBILI SITUATI ALL'ESTERO Pagamento, da parte dei <i>contribuenti persone fisiche non titolari di partita Iva</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale delle somme dovute per l'IVie-imposta sul valore degli immobili situati all'estero e hanno effettuato il primo versamento in relazione al termine previsto: - <i>entro lo scorso 30 giugno o entro lo scorso 20 luglio, dell'eventuale rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione;</i> - <i>entro lo scorso 31 luglio o entro lo scorso 21 agosto, dell'eventuale rata o quota con la maggiorazione dello 0,40%, con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.</i>	
31	FATTURAZIONE DIFFERITA TRIANGOLARE Termine per procedere all'emissione delle fatture, anche eventualmente in forma semplificata, inerenti alle cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio soggetto cedente, in relazione ai beni consegnati o spediti <i>nel corso del precedente mese</i>.	
31	IMPOSTA DI CONSUMO SUGLI OLI LUBRIFICANTI E BITUMI DI PETROLIO Versamento dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti e sui bitumi di petrolio calcolata sulla base della dichiarazione mensile inerenti alle immissioni in consumo <i>del mese precedente</i>.	
31	IVA INFRANNUALE-RIMBORSO E/O COMPENSAZIONE Scade il termine, per i contribuenti Iva che hanno realizzato nel trimestre un'eccedenza di imposta detraibile superiore a € 2.582,28 e intendono chiedere in tutto o in parte il rimborso di questa somma (o l'utilizzo in compensazione per pagare anche altri tributi, contributi e premi), per procedere alla presentazione del modello Iva TR, che necessariamente si deve riferire solamente al credito maturato <i>nel corso del precedente trimestre solare (mesi di luglio, agosto e settembre)</i>.	
31	INVENTARI-SOTTOSCRIZIONE Sottoscrizione dell'inventario inerente <i>al bilancio dell'esercizio chiuso il 31 ottobre 2016</i>, per il quale <i>l'adempimento dichiarativo è scaduto lo scorso 31 luglio (nove</i>	

	mesi dalla chiusura dell'esercizio), da parte dei soggetti Ires, con periodo di imposta coincidente con l'anno solare in contabilità ordinaria.	
31	LIBRO CESPITI-REDAZIONE Per i contribuenti titolari di reddito d'impresa, con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare che, entro la data in esame, sono tenuti a porre in essere la presentazione del modello Redditi, scade il termine per la compilazione del registro dei beni ammortizzabili.	
31	LIBRO UNICO DEL LAVORO Effettuazione delle annotazioni sul libro unico del lavoro dei dati inerenti <i>al mese precedente</i> , tenendo presente che per le eventuali variabili delle retribuzioni, la registrazione può avvenire con il differimento di un mese.	
31	OPERATORI CHE EFFETTUANO OPERAZIONI IN ORO Presentazione da parte di tutti i soggetti che hanno effettuato <i>nel corso del mese precedente</i> transazioni in oro da investimento e in materiale d'oro ad uso prevalentemente industriale, nel territorio dello Stato o con l'estero, della prevista dichiarazione.	
31	REGISTRI MECCANOGRAFICI E ELETTROCONTABILI-TRASCRIZIONE SU CARTA I soggetti Ires con esercizio sociale o periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che si è chiuso lo scorso <i>mese di ottobre 2016</i> , devono procedere alla trascrizione su carta dei dati contabilizzati utilizzando sistemi meccanografici e/o elettronici.	
31	SCHEDA CARBURANTE Gli esercenti attività d'impresa che hanno attivato le schede carburanti devono procedere ad annotare sulle stesse il numero dei chilometri percorsi dall'automezzo nel corso del mese.	
31	SOGGETTI IRES-VERSAMENTO IMPOSTE INERENTI AL MODELLO REDDITI SC Pagamento delle imposte (Ires e Irap) a titolo di saldo e/o di primo acconto inerenti alla dichiarazione dei redditi (<i>modello Redditi SC</i>), <i>se ne ricorrono le condizioni</i> , da parte dei soggetti Ires (<i>società di capitali ed enti commerciali residenti</i>) con esercizio sociale o periodo d'imposta che si è chiuso alla fine dello scorso: - <i>mese di aprile</i> (senza maggiorazioni); - <i>mese di marzo</i> (con applicazione della maggiorazione dello 0,40%).	
31	TASSE AUTOMOBILISTICHE I proprietari di autovetture e autoveicoli devono procedere al pagamento della tassa per autovetture e autoveicoli il cui precedente periodo di validità della tassa automobilistica è scaduto alla fine del mese precedente.	
31	VERSAMENTO RATA IMPOSTA SOSTITUTIVA-CEDOLARE SECCA I locatori, persone fisiche <i>non titolari di partita Iva</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale devono procedere alla corresponsione, se hanno effettuato il primo versamento: - <i>entro il 30 giugno 2017 o entro il 20 luglio 2017, se titolari di redditi d'impresa e di lavoro autonomo, dell'eventuale rata o quota dell'imposta sostitutiva nella forma della "cedolare secca", a titolo di saldo per l'anno solare precedente e di primo acconto per l'anno in corso, con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione;</i> - <i>entro il 31 luglio 2017 o entro il 21 agosto 2017, se titolari di redditi d'impresa e di lavoro autonomo, con la maggiorazione dello 0,40%, dell'eventuale rata o</i>	

	<i>quota</i> dell'imposta sostitutiva nella forma della "cedolare secca", a titolo di saldo per l'anno solare precedente e di primo acconto per l'anno in corso, con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.	
31	VERSAMENTO RATA SOMME DOVUTE INERENTI DICHIARAZIONE REDDITI-RIEPILOGO-MODELLO REDDITI Pagamento, da parte dei <i>contribuenti non titolari di partita Iva</i> che hanno scelto il pagamento rateale e che hanno effettuato il primo versamento in relazione al termine previsto: - <i>entro il 30 giugno 2017 o entro il 20 luglio 2017, se titolari di redditi d'impresa e/o di lavoro autonomo, dell'eventuale rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione</i> - <i>entro il 31 luglio 2017 o entro il 21 agosto 2017, se titolari di redditi d'impresa e/o di lavoro autonomo, con la maggiorazione dello 0,40%, dell'eventuale rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.</i>	
31	TAXI-CONCESSIONE BUONI D'IMPOSTA Si rammenta che a partire dalla data in esame e termine il 30 novembre prossimo o, meglio, entro trenta giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riferimento (anno 2016) i titolari della licenza di esercizio del servizio di taxi o dell'autorizzazione per l'esercizio del servizio di noleggio con conducente, devono procedere alla presentazione dell'istanza per la concessione, mediante buono d'imposta, delle eccedenze dei crediti.	
31	TOSAP-TASSA SULL'OCCUPAZIONE DI AEREE PUBBLICHE Pagamento della rata o quota della tassa sull'occupazione di spazi e aeree pubbliche - in caso di entità di ammontare complessivo superiore a euro 258,23 - da parte dei soggetti titolari dell'atto di concessione o di autorizzazione e/o occupanti di fatto, anche se abusivi.	
31	TRASPORTO PUBBLICO URBANO DI PERSONE-ANNOTAZIONE PROVVIGIONI Termine utile per gli esercenti attività di trasporto per procedere ad effettuare l'annotazione in apposito registro delle provvigioni corrisposte nel corso del precedente ai rivenditori autorizzati di documenti di viaggio inerenti ai trasporti pubblici urbani di persone.	
31	VOLUNTARY DISCLOSURE-BIS-VERSAMENTO SECONDA RATA Per i contribuenti che si sono avvalsi avvalersi della procedura di collaborazione volontaria e che hanno deciso di rateizzare l'ammontare delle somme dovute a titolo di imposte, sanzioni e interessi, alla data in esame, scade il termine per procedere a corrispondere la <i>seconda</i> delle tre rate mensili delle somme dovute a seguito della domanda di adesione alla procedura di collaborazione volontaria internazionale (c.d. "<i>voluntary disclosure estera</i>") e/o alla procedura di collaborazione volontaria nazionale (c.d. "<i>voluntary disclosure interna</i>"), presentata entro il 2 ottobre 2017 (in quanto il giorno 30 settembre cadeva di sabato), usufruendo della prevista riduzione delle sanzioni.	

Indici & dati

Tassi effettivi globali medi rilevati ai sensi della L. 7 marzo 1996, n. 108¹

<i>Categorie di operazioni</i>	<i>Classe di importo in unità di euro</i>	<i>Tassi effettivi globali medi su base annua</i>	<i>Tassi soglia su base annua</i>
Aperture di credito in conto corrente	fino a 5.000,00 oltre 5.000,00	11,09% 8,92%	17,8625% 15,1500%
Scoperti senza affidamento	fino a 1.500,00 oltre 1.500,00	16,07% 14,76%	24,0700% 22,4500%
Anticipi e sconti commerciali e finanziamenti all'importazione	fino a 50.000,00 da 50.000,00 a 200.000,00 oltre 200.000,00	7,43% 5,33% 3,40%	13,2875% 10,6625% 8,2500%
Factoring	fino a 50.000,00 oltre 50.000,00	5,06% 2,81%	10,3250% 7,5125%
Crediti personali	intera distribuzione	10,23%	16,7875%
Altri finanziamenti alle famiglie e alle imprese	intera distribuzione	10,55%	17,1875%
Prestiti contro cessione del quinto dello stipendio e della pensione	fino a 15.000,00 oltre 15.000,00	11,81% 9,04%	18,7625% 15,3000%
Leasing autoveicoli e aeronautici	fino a 25.000,00 oltre 25.000,00	6,89% 6,48%	12,6125% 12,1000%
Leasing immobiliare a tasso fisso	intera distribuzione	3,98%	8,9750%
Leasing immobiliare a tasso variabile	intera distribuzione	3,22%	8,0250%
Leasing strumentale	fino a 25.000,00 oltre 25.000,00	7,94% 4,23%	13,9250% 9,2875%
Credito finalizzato	intera distribuzione	9,64%	16,0500%
Credito revolving	intera distribuzione	16,15%	24,1500%
Finanziamenti rateali con carta di credito	intera distribuzione	12,36%	19,4500%
Mutui a tasso fisso	intera distribuzione	2,91%	7,6375%
Mutui a tasso variabile	intera distribuzione	2,45%	7,0625%

¹ Periodo di applicazione: dal 1° ottobre 2017 al 31 dicembre 2017.

Schede operative

Modalità da rispettare per la numerazione delle pagine dei registri contabili

<i>libro/registro meccanografico</i>	<i>tipo di numerazione</i>	<i>esempio registrazioni periodo 1° gennaio 2016 - 31 dicembre 2016</i>
libro giornale	progressiva per anno di utilizzo con la specificazione dell'anno di riferimento della contabilità	2016/1, 2016/2, 2016/3 e così di seguito
libro inventari	progressiva per anno di utilizzo con la specificazione dell'anno di riferimento. <i>(la specificazione dell'anno può anche risultare omessa se le annotazioni occupano poche pagine)</i>	2016/1, 2016/2, 2016/3 e così di seguito oppure 1, 2, 3 ... <i>(se le annotazioni occupano poche pagine)</i>
registri fiscali (registri iva acquisti, fatture emesse, corrispettivi, beni ammortizzabili, ecc.)	progressiva per anno di utilizzo con specificazione dell'anno di riferimento della contabilità	2016/1, 2016/2, 2016/3 e così di seguito

Tributi dovuti per la corretta tenuta delle scritture contabili

<i>libri/registri</i>	<i>numerazione</i>	<i>imposta di bollo</i>		<i>tassa cc. gg.</i>	
		<i>Società di capitali</i>	<i>altri soggetti</i>	<i>società di capitali</i>	<i>altri soggetti</i>
libro giornale	si	€ 16,00 ogni 100 pagine o frazione	€ 32,00 ogni 100 pagine o frazione	da € 309,87 a € 516,46 entro il 16 marzo	non dovuta
libro inventari	si	€ 16,00 ogni 100 pagine o frazione	€ 32,00 ogni 100 pagine o frazione	da € 309,87 a € 516,46 entro il 16 marzo	non dovuta
Registri fiscali (Iva e imposte dirette)	si	non dovuta		non dovuta	non dovuta

Check list

**Modello Redditi 2017-PF-Check-list visto di conformità credito
Irpef 2016**

I contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti d'imposta per importi superiori a € 5.000,00 annui devono richiedere l'apposizione del visto di conformità, di cui all'art. 35, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, all'adempimento dichiarativo dal quale emerge il credito Irpef.

<i>Dati del contribuente persona fisica</i>					
Cognome	Nome				
Eventuale ditta	Sede (indirizzo)				
Codice fiscale					

Dettaglio delle attività di controllo poste in essere

Tenuta scritture contabili e fiscali obbligatorie	
Esistenza delle scritture contabili e fiscali obbligatorie in relazione alla contabilità adottata	Si ☐ No ☐

Riscontro della regolare tenuta delle scritture contabili e fiscali obbligatorie			
Registro Iva delle fatture emesse	Sì	☐	No ☐
Registro Iva dei corrispettivi	Sì	☐	No ☐
Registro Iva degli acquisti	Sì	☐	No ☐
Libro giornale	Sì	☐	No ☐
Libro degli inventari	Sì	☐	No ☐
Scritture ausiliarie di magazzino (se obbligatorie in relazione ai limiti previsti)	Sì	☐	No ☐

Registro dei beni ammortizzabili	Sì ☐	No ☐
Registro degli incassi e dei pagamenti	Sì ☐	No ☐
Registro cronologico delle movimentazioni finanziarie	Sì ☐	No ☐
..... (eventuali altri registri e/o libri)	Sì ☐	No ☐

Verifica del risultato economico dell'esercizio o periodo d'imposta <i>(imprese in contabilità ordinaria)</i>	
Il risultato del periodo d'imposta risultante dal bilancio o dal rendiconto dell'esercizio risulta coincidente con le scritture contabili e con quanto riportato al rigo RF4, se utile o al rigo RF5, se perdita	Sì ☐ No ☐

Riscontro delle variazioni in aumento del quadro RF <i>(imprese in contabilità ordinaria)</i>			
Sono state riscontrate le seguenti variazioni in aumento:			
Rigo	Codice (se previsto)	Tipo di variazione	Entità

Riscontro delle variazioni in diminuzione del quadro RF <i>(imprese in contabilità ordinaria)</i>

Sono state riscontrate le seguenti *variazioni in diminuzione*:

<i>Rigo</i>	<i>Codice (se previsto)</i>	<i>Tipo di variazione</i>	<i>Entità</i>

Corrispondenza valori quadri RF - RG - RE alla relativa documentazione

Tipologia del reddito

☐

Reddito d'impresa

☐

Reddito lavoro autonomo

Contabilità ordinaria

Verifica delle rettifiche di natura fiscale considerate nella determinazione del risultato fiscale e indicate nelle variazioni in aumento e/o in diminuzione del quadro RF e alla inerente documentazione

Sì

☐

No

☐

Riscontro dei valori riportati nel quadro RE con le scritture contabili e alla inerente documentazione

Sì

☐

No

☐

Contabilità semplificata

Riscontro dei valori riportati nel quadro RG con le scritture contabili e alla inerente documentazione

Sì

☐

No

☐

Verifica oneri deducibili presenti nel quadro RP

Sono stati riscontrati i seguenti oneri deducibili:

<i>Rigo</i>	<i>Tipologia spesa</i>	<i>Importo</i>

che sono risultati coincidenti con la relativa documentazione	Sì	☐	No	☐
---	----	--------------------------	----	--------------------------

Verifica oneri detraibili presenti nel quadro RP				
Sono stati riscontrati i seguenti oneri detraibili:				
<i>Rigo</i>	<i>Tipologia spesa</i>	<i>Importo</i>		
che sono risultati coincidenti con la relativa documentazione				
	Sì	☐	No	☐

Verifica dei crediti d'imposta	
I crediti d'imposta che risultano indicati nel modello "Redditi 2017-PF" sono risultati coerenti con la disciplina normativa vigente oltre a risultare coincidenti con la relativa documentazione	Sì ☐ No ☐

Riscontro dell'ammontare del credito IRPEF del precedente periodo d'imposta e inerente utilizzo	
Il credito Irpef del precedente periodo d'imposta, di entità pari a €, risulta corrispondente all'ammontare che emerge dal precedente modello dell'adempimento dichiarativo	Sì ☐ No ☐
Ammontare del credito IRPEF del periodo d'imposta precedente risulta utilizzato in compensazione "orizzontale" tramite il modello F24	€

Riscontro dell'ammontare delle ritenute alla fonte a titolo d'acconto subite	
L'ammontare delle ritenute alla fonte, subite a titolo di acconto, che risultano annotate al rigo RN33, pari a € coincide sia con l'entità effettivamente subita, sia con i dati delle certificazioni uniche rilasciate dai sostituti d'imposta	Sì ☐ No ☐

Analisi dei versamenti		
<i>Acconto Irpef periodo d'imposta oggetto di adempimento dichiarativo</i>	<i>Ammontare corrisposto</i>	<i>Data del pagamento</i>
Prima rata, al netto dell'eventuale maggiorazione dello 0,40%		
Seconda o unica rata		
Dall'esame degli acconti d'imposta, sono stati riscontrati omessi		

e/o ritardati versamenti dell'acconto	Sì	☐	No	☐
Nel caso di mancata, insufficiente o tardiva corresponsione, risulta coerentemente applicata la regolarizzazione utilizzando l'istituto del ravvedimento operoso	Sì	☐	No	☐

Versamenti in eccesso	
Sono stati riscontrati "versamenti in eccesso" a titolo di Irpef	Sì <input style="margin-left: 10px;" type="checkbox"/> No <input style="margin-left: 10px;" type="checkbox"/>
In caso di situazione affermativa, l'entità specificata alla colonna 3 di rigo RX1 del modello "Redditi 2017-PF" risulta legata e/o connessa ai seguenti pagamenti	
Importo versato	Data versamento
€	...-...-2016
€	...-...-2016

Riscontro della presenza di perdite pregresse	
Le perdite pregresse che sono risultanti dall'adempimento dichiarativo del precedente periodo d'imposta sono le seguenti:	
Perdite illimitate	€
Perdite parziali	€
che nel modello "Redditi 2017 PF" sono state utilizzate nel modo seguente:	
Perdite illimitate	€
Perdite parziali	€

e, di conseguenza, l'entità residua delle medesime, successivamente al predetto utilizzo, è la seguente:

Perdite illimitate		€
Perdite parziali		€

Componenti negativi di reddito oggetto di controllo in quanto di ammontare superiore a (es.: 10% dell'ammontare complessivo dei componenti negativi)	€
--	---------

Dettaglio dei documenti riscontrati di importo superiore a €				
Prot. doc.	N. doc.	Data	Fornitore	Importo

Dichiarazione: i controlli e le verifiche operate che costituiscono oggetto di rendicontazione hanno conseguito un esito oggettivo positivo.

Firma del soggetto abilitato

Data

.....

Dossier Casi e Contabilità

Imputazione delle perdite d'esercizio ai soci delle società in accomandita semplice

Il trattamento del riparto delle perdite ai soci accomandanti ed accomandatari delle società in accomandita semplice è regolato da specifiche regole e modalità normative particolari.

I disposti normativi di riferimento:

- *ai fini civilistici*, vengono individuati nell'art. 2313 del codice civile che regola la responsabilità patrimoniale dei soci delle società in accomandita semplice, stabilendo espressamente che:
 - *i soci accomandatari* rispondono solidalmente ed illimitatamente per le obbligazioni sociali; e:
 - *i soci accomandanti* rispondono limitatamente alla quota conferita;
- *ai fini fiscali*, sono l'art. 8, comma 2, e l'art. 5 del Tuir.

Specificamente, quest'ultimo si riferisce all'attribuzione degli utili, ma è anche richiamato in modo esplicito dallo stesso art. 8, comma 2, che stabilisce che *"Le perdite delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice di cui all'art. 5, nonché quelle delle società semplici e delle associazioni di cui allo stesso articolo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, si sottraggono per ciascun socio o associato nella proporzione stabilita dall'art. 5. Per le perdite delle società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale la presente disposizione si applica nei soli confronti dei soci accomandatari"*.

A sua volta, l'art. 8, comma 2, del Tuir si divide in due periodi:

- ī *nel primo*, individua il criterio di ripartizione delle perdite delle società di cui al citato art. 5 puntualizzando che le perdite devono essere imputate ai soci proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, che appare in palese contrasto con quanto previsto dalla norma civilistica poiché, l'imputazione fiscale delle perdite avviene non in relazione a quanto stabilito nell'atto costitutivo, ma in base alla quota di partecipazione agli utili, che, ai fini pratici, può dare origine ad effetti distorsivi nell'ipotesi di risultati di esercizio altalenanti;
- ī *nel secondo*, specifica una modalità procedurale particolare per le società in accomandita semplice, in quanto, coerentemente con il disposto civilistico, sancisce che le perdite della società in accomandita semplice che eccedono il capitale sociale devono essere imputate ai soci accomandatari, soci che rispondono solidalmente ed illimitatamente.

Nel caso di partecipazione in una società di tipo personale avente la sede legale o la sede amministrativa o l'oggetto principale dell'attività nel territorio dello Stato, si deve tener conto, come regola generale, dell'ammontare della quota di reddito spettante al dichiarante (che deve perciò essere indicata tra le variazioni in aumento), anziché dell'ammontare degli utili distribuiti e contabilizzati (che deve essere indicato tra le variazioni in diminuzione).

Se dalla dichiarazione presentata dalla società cui si riferisce la partecipazione risulta una perdita, la relativa quota, per evidenti e logici motivi, deve essere indicata tra le variazioni in diminuzione.

Al riguardo, è bene porre in rilievo che:

- ai sensi del disposto normativo citato, le *quote di partecipazione agli utili* si devono presumere *uguali* se da un atto pubblico o da una scrittura privata autenticata non risultano determinate diversamente;
- il criterio da seguire per i redditi di partecipazione in società personali è quello **di competenza** e non quello dell'effettiva percezione o di cassa.

Per meglio illustrare le modalità pratiche da osservare nella compilazione della dichiarazione dei redditi si ritiene utile presentare un caso numerico.

- Caso** - si consideri una società in nome collettivo partecipa al capitale sociale di una società in accomandita semplice per il 30% in qualità di socio accomandante e nel corso dell'anno 2016:
- ha incassato € 10.000,00 di utili distribuiti dalla società in accomandita semplice relativi all'anno 2015 (nell'anno 2014 la società ha chiuso l'esercizio in pareggio);
 - ha contabilizzato detti utili nel conto economico come componenti positivi di reddito, seguendo il criterio di cassa.

La società in accomandita semplice dichiara per l'esercizio 2016 un reddito di € 60.000,00 ai fini dell'imposizione diretta.

Soluzione:

- **determinazione della quota di reddito imponibile spettante alla società in nome collettivo (per successiva imputazione ai soci):**
 - ï reddito della società in accomandita semplice dell'anno 2016
ai fini dell'imposizione diretta € 60.000,00;
 - da cui:
 - ï quota di reddito di
 - competenza della società in nome collettivo
(da imputare ai soci pari al 30% di € 60.000,00) € 18.000,00;
 - pari al 30% di € 60.000,00;
- **rilevazione delle variazioni fiscali:**
 - ï variazioni in aumento -> quota del reddito di competenza
dell'esercizio 2016 della società in accomandita semplice € 18.000,00;
 - ï variazioni in diminuzione -> quota di utili incassati nel corso
del 2016 che hanno interessato il conto economico e che,
di conseguenza, risultano compresi nel risultato economico
della società € 10.000,00;
 - per cui:
- l'effettiva
variazione reddituale è pari a € 8.000,00.

Le modalità procedurali applicate all'esemplificazione numerica consentono di rilevare che la determinazione dei redditi di partecipazione in società personali devono essere assunti non in base all'effettiva percezione, ma con riferimento al reddito dichiarato dalla società personale e ciò in base al disposto di cui all'art. 5 del Tuir.

Si deve precisare che, marginalmente all'argomento trattato, l'Agenzia delle entrate ha precisato che il diritto alla deduzione può essere anche legittimamente esercitato da parte del socio accomandatario, con riferimento al reddito di partecipazione prodotto dallo stesso nel periodo d'imposta e, di conseguenza, le perdite di imprese in contabilità ordinaria devono risultare computate in diminuzione nel rispetto dei termini espressamente previsti.

Il **reddito d'impresa** diventa di **partecipazione** per i soci delle società personali, in relazione ai criteri di classificazione reddituali, i cosiddetti redditi (se positivi) o perdite (se negativi).

L'art. 8 del Tuir, nel disciplinare la determinazione del reddito complessivo, tra l'altro, precisa che:

- ï **il reddito complessivo** si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali;
- ï **le perdite delle società in accomandita semplice** si sottraggono per ciascun socio nella stessa proporzione prevista per gli utili, nel rispetto del principio del concorso alle stesse dettato dalla normativa civilistica.

Detto principio consente di pervenire alla formulazione di una regola procedurale ben delimitata e cioè: «la quota di perdita di una società in accomandita semplice che eccede il capitale deve essere imputata solamente ai soci accomandatari».

Ai sensi dell'art. 2313 del codice civile, nella società in accomandita semplice per le obbligazioni sociali:

- *i soci accomandanti* rispondono limitatamente alla quota conferita;
- *i soci accomandatari* rispondono solidalmente e illimitatamente (quindi, non solo con la quota conferita).

La regola dettata dal citato disposto civilistico, che è recepita nell'ambito delle disposizioni generali del Tuir, consente di individuare una diversa imputazione delle perdite ai soci.

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

Caso - si ipotizzi una società in accomandita semplice in contabilità ordinaria con capitale sociale di € 20.000,00 presenta la seguente compagine sociale:

<i>Nominativo socio</i>	<i>Qualifica socio</i>	<i>Quota sociale - %</i>	<i>Importo quota in euro</i>
Angelo Rossi	accomandatario	20	4.000,00
Maria Rossetti	accomandatario	15	3.000,00
Antonio Calvino	accomandate	65	13.000,00
Totali	-	100	20.000,00

considerando le quote di partecipazione agli utili (e alle perdite) uguali a quelle di partecipazione al capitale, proceda il candidato ad imputare ai soci per ciascuna annualità il risultato economico ipotizzando per semplicità il risultato d'esercizio coincidente con il reddito/perdita a rilevanza fiscale, ed ipotizzando altresì l'imponibile Irap coincidente con l'imponibile Irpef:

- anno 2014: perdita d'esercizio pari ad € 10.000,00;
- anno 2015: perdita d'esercizio pari ad € 50.000,00;
- anno 2016: utile d'esercizio ante imposte pari ad € 100.000,00.

Soluzione:

- **anno 2014 – Perdita esercizio € 10.000,00:**

<i>Nominativo socio</i>	<i>Quota sociale - %</i>	<i>Quota perdita di esercizio da imputare - in euro</i>
Angelo Rossi	20	2.000,00
Maria Rossetti	15	1.500,00
Antonio Calvino	65	6.500,00
Totali	100	10.000,00

È ipotizzabile, come conseguenza pratica, il ripristino del patrimonio mediante versamento dei soci dell'importo della perdita a favore della società oppure la riduzione del patrimonio a € 10.000,00.

* * *

- **anno 2015 – Perdita esercizio € 50.000,00 - ipotesi 1 – la perdita 2014 è stata coperta con versamento dei soci:**

<i>Nominativo socio</i>	<i>Quota sociale - %</i>	<i>Quota perdita di esercizio da imputare - in euro</i>
Angelo Rossi	20	21.142,86
Maria Rossetti	15	15.857,14
Antonio Calvino	65	13.000,00
Totali	100	50.000,00

* * *

- **anno 2015 – Perdita esercizio € 50.000,00 - ipotesi 2 – la perdita 2014 non è stata ripristinata dai soci:**

<i>Nominativo socio</i>	<i>Quota sociale - %</i>	<i>Quota perdita di esercizio da imputare - in euro</i>
Angelo Rossi	20	24.857,14
Maria Rossetti	15	18.642,86
Antonio Calvino	65	6.500,00
Totali	100	50.000,00

Anche per l'anno 2015 è ipotizzabile il ripristino del patrimonio mediante versamento dei soci dell'importo della perdita a favore della società oppure la previsione del patrimonio negativo (€ - 40.000,00 se non è stata ripristinata la perdita 2014 ed € - 30.000,00 se è stata coperta dai soci la perdita del 2014).

* * *

- *anno 2016 – utile esercizio ante imposte € 100.000,00 (Irap a carico della società – non deducibile):*

<i>Nominativo socio</i>	<i>Quota sociale - %</i>	<i>Quota teorica utile esercizio da imputare – in euro</i>
Angelo Rossi	20	20.000,00
Maria Rossetti	15	15.000,00
Antonio Calvino	65	65.000,00
Totali	100	100.000,00

Ai fini Irpef, doveva trovare rettifica per le perdite fiscalmente riportate a nuovo e, quindi, la ripartizione dell'utile d'esercizio trova rettifica proporzionale ai dati degli esercizi precedenti.

Trattamento fiscale delle somme corrisposte al socio a seguito di recesso da una società di persone

Nel caso di scioglimento del rapporto sociale limitatamente ad un socio nelle società di persone, l'art. 2289 del codice civile stabilisce che il socio che recede dal rapporto societario ha diritto *“ad una somma di denaro che rappresenti il valore della quota”* determinato in base ad una situazione patrimoniale redatta al giorno in cui si è verificato lo scioglimento del rapporto sociale.

Se vi sono operazioni in corso, inoltre, il socio ed i suoi eredi partecipano agli utili e alle perdite inerenti alle operazioni medesime.

Per la determinazione del *valore della quota spettante al socio* in sede di recesso è necessario procedere alla redazione di una situazione contabile che evidenzii l'effettivo valore economico del complesso aziendale comprensivo anche della quota parte degli utili in corso di formazione al momento del recesso.

L'importo della quota così determinato, corrispondente ad una frazione del capitale economico della società, risulta solitamente superiore al valore della corrispondente quota del patrimonio netto contabile.

Tale differenza che può derivare, con riferimento alla data del recesso:

- da eventuali plusvalenze latenti sui beni dell'attivo;
- da valori di avviamento;
- dalla quota parte degli utili in corso di maturazione;

che generalmente vengono individuate come *“differenza da recesso”*.

In altri termini, l'ammontare che viene corrisposto al socio in occasione del recesso risulta costituito da due componenti

- la prima (afferente alla quota di patrimonio netto spettante al socio in proporzione alla quota di partecipazione detenuta) risulta costituita dal rimborso della quota di capitale sociale versato dal socio e dalla distribuzione delle riserve sia di utili che di capitale eventualmente esistenti;
- la seconda relativa, invece, al riconoscimento dell'eventuale maggior valore economico del complesso aziendale alla data dello scioglimento del rapporto sociale rispetto ai valori contabili del patrimonio e che costituisce la cosiddetta *“differenza da recesso”*.

A seguito della liquidazione della quota detenuta dal socio uscente, la società deve necessariamente procedere, per la parte afferente al rimborso del valore nominale della partecipazione, all'annullamento della quota di capitale sociale detenuta dal socio ed alla corrispondente riduzione delle eventuali riserve sia di utili, sia di capitale spettanti al socio.

Tali operazioni, di natura esclusivamente patrimoniale, non hanno, ovviamente, alcuna rilevanza sulla determinazione del reddito imponibile della società.

Per quanto attiene, invece, alla quota da corrispondere al socio receduto corrispondente alla cosiddetta *"differenza da recesso"*, si ritiene che la medesima concretizzi un componente negativo rilevante ai fini della determinazione del reddito della società.

Al riguardo, infatti, è necessario considerare che tale differenza, come detto, trova origine da plusvalenze latenti del complesso aziendale, che rimangono insite nel patrimonio sociale anche dopo il recesso del socio.

In particolare:

- le plusvalenze e l'avviamento (derivante dalla effettiva valorizzazione economica della società rispetto ai valori storici indicati in bilancio), quando realizzati, costituiranno componenti positivi di reddito e saranno assoggettati a tassazione, in base al principio di trasparenza, in capo ai soci rimanenti;
- gli utili in corso di formazione alla data del recesso, unitamente a quelli conseguiti nella restante parte dell'esercizio, saranno invece, tassati per trasparenza in capo ai soci superstiti alla fine dell'esercizio stesso.

Se si considera che l'entità liquidata al socio per la parte che eccede il costo fiscale della partecipazione (costituita ordinariamente dai conferimenti e dalle riserve di utili tassati per trasparenza, e che, in linea di principio, coincide con la differenza da recesso) costituisce in capo allo stesso reddito imponibile, al fine di evitare una doppia tassazione sullo stesso reddito, una prima volta in capo al socio recedente e successivamente in capo ai soci restanti, si ritiene che la

"differenza da recesso" – come sopra definita – sia deducibile in capo alla società nell'esercizio in cui sorge il diritto alla liquidazione della quota.

Normalmente, la quota ritenuta di spettanza del socio recedente, corrispondente ad una frazione del capitale economico della società stimato con riferimento alla data di perfezionamento del recesso, risulta (di norma) superiore al valore della corrispondente quota del patrimonio netto contabile.

Tale differenza può derivare:

- dall'esistenza di plusvalenze latenti sui beni dell'attivo;
- da valori di avviamento;
- dalla quota parte degli utili in corso di maturazione alla data del recesso.

La sommatoria di tali valori (ove positiva) può essere agevolmente suddivisa in due differenti componenti:

1. la prima (afferente alla quota di patrimonio netto spettante al socio in proporzione alla quota di partecipazione detenuta) risulta costituita dal rimborso della quota di capitale sociale versato dal socio e dalla distribuzione delle riserve sia di utili che di capitale eventualmente esistenti;
2. la seconda (relativa, invece, al riconoscimento dell'eventuale maggior valore economico del complesso aziendale alla data dello scioglimento del rapporto sociale rispetto ai valori contabili del patrimonio), che costituisce la cosiddetta *"differenza da recesso"*.

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

Caso – si ipotizzi che il sig. Mario Rossi (socio al 40%) recede dalla "Verdi Snc di Carlo Verdi, Sandro Bianchi e Mario Rossi", il cui patrimonio risulta così costituito:

<i>elementi di riferimento</i>	<i>ammontari</i>
Capitale sociale	€ 1.000.000,00
Utili esercizi precedenti	€ 20.000.000,00
Utili in corso di formazione	€ 2.000.000,00

Se si considera che la valutazione della quota del socio Mario Rossi nella “Verdi Snc di Carlo Verdi, Sandro Bianchi e Mario Rossi” alla data del recesso è stata considerata pari a € 32.000.000,00, come da dettaglio che segue:

<i>elementi di riferimento</i>	<i>ammontari</i>
40% del capitale sociale di € 1.000.000,00	€ 400.000,00
40% degli utili esercizi precedenti di € 20.000.000,00	€ 8.000.000,00
40% degli utili in corso di formazione di € 2.000.000,00	€ 800.000,00
Quota di avviamento ritenuta a seguito di valutazione di competenza del socio Mario Rossi	€ 22.800.000,00

Analisi

A seguito della liquidazione della quota detenuta dal socio Mario Rossi uscente, la “Verdi Snc di Carlo Verdi, Sandro Bianchi e Mario Rossi” deve necessariamente procedere, per la parte afferente al rimborso del valore nominale della partecipazione, all’annullamento della quota di capitale sociale detenuta dal socio ed alla corrispondente riduzione delle eventuali riserve sia di utili, sia di capitale spettanti al socio.

Tale rilevazione in contabilità generale d’impresa, di natura esclusivamente patrimoniale, non esplicherà alcuna rilevanza sulla determinazione del reddito complessivo imponibile della società. La scrittura contabile, per tale quota, risulterà così articolata:

<i>Diversi</i>	<i>a</i>	Debiti verso socio Rossi	8.400.000,00
Capitale sociale		400.000,00	
Utili esercizi precedenti		8.000.000,00	

La deducibilità dell’ulteriore quota di € 23.600.000,00, che interessa il conto economico e, di conseguenza, non risulta arginata allo Stato patrimoniale, si deve ritenere giustificata dalla situazione che:

- ì le plusvalenze latenti e l’avviamento (per € 22.800.000,00), quando saranno realizzati, costituiranno componenti positivi di reddito e, quindi, dovranno essere assoggettati a tassazione, in base al principio di trasparenza, in capo ai soci restanti;
- ì gli utili in corso di formazione alla data del recesso per la quota di competenza del socio Mario Rossi di € 800.000,00), unitamente a quelli conseguiti nella restante parte dell’esercizio, verranno assoggettati per trasparenza in capo ai soci superstiti alla fine dell’esercizio medesimo.

Al riguardo, facendo riferimento alla cosiddetta problematica della doppia tassazione, la soluzione proposta consente ai soci superstiti di non doversi accollare alcun carico fiscale di pertinenza del socio uscente, il quale, sarà tenuto ad assoggettare a tassazione solamente la quota parte ricevuta in eccedenza rispetto al valore della partecipazione.

Ai fini procedurali, i soci superstiti, al termine del periodo di imposta nel quale si è verificato il recesso del socio Mario Rossi, dovranno necessariamente confrontarsi con un conto economico dal quale risulteranno gli utili dell’esercizio che risulteranno già nettizzati sia della quota di pertinenza dell’ex socio Mario Rossi receduto, sia della parte di avviamento di competenza del socio uscente che, anche se non ancora effettivamente realizzato in capo alla società, deve essere abbattuto di quanto riconosciuto al socio Mario Rossi.

In ogni caso, è opportuno anche puntualizzare che per l'individuazione del reddito d'impresa è necessario applicare il principio di competenza di cui all'art. 109 del Tuir. Pertanto, non devono essere tenuti presenti i tempi di effettiva erogazione delle somme che, ai fini pratici, possono anche essere dilazionati, in quanto si deve fare riferimento alla definizione dell'accordo giuridico tra le parti.

In altri termini, alla data del recesso deve risultare iscritto il debito nei riguardi del socio uscente, mentre al conto economico deve essere fatta transitare la quota corrispondente alla cosiddetta "differenza da recesso".