
Circolare di studio n. 9/2017

Periodo 16-31 Maggio



Sommario

Bene a sapersi.....	3
Variazione all'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva	3
Contrasto alle indebite compensazioni dei crediti fiscali.....	3
Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni.....	4
Imu e Tasi-coefficienti per i fabbricati del gruppo catastale D.....	6
Termini di presentazione della dichiarazione dei redditi da parte dagli eredi.....	7
Applicazione del regime agevolato per l'assegnazione di beni ai soci da parte delle società di persone in liquidazione	7
Agenda.....	12
Scadenario dal 16 al 31 Maggio 2017	12
Schede operative.....	21
Termini di decadenza degli accertamenti fiscali	21
Ravvedimento operoso da porre in essere entro il 30 settembre 2017 per sanare le violazioni inerenti al quadro RW23	
Dossier Casi e Contabilità	24
Somme corrisposte al socio a seguito di recesso in capo alla società-Trattamento fiscale e contabile.....	24
Problematiche di natura amministrativa della gestione delle rimanenze nelle imprese in contabilità semplificata.....	26

Bene a sapersi

Variazione all'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva

Con l'art. 2 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, vengono, per così dire, penalizzati gli esercenti attività d'impresa, arte e professione, limitando ad un massimo di un anno l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti. Specificamente, è stato modificato il secondo capoverso dell'art. 19, comma 1, del decreto Iva, stabilendo che il diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti può risultare esercitato, al più tardi, con la dichiarazione inerente al periodo d'imposta in cui il medesimo è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo. Per meglio comprendere la portata della variazione, di seguito si riportano i due disposti normativi citati:

Testo in vigore fino al 23 aprile 2017	Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, <i>con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo</i> a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.
Testo in vigore dal 24 aprile 2017	Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi <i>con la dichiarazione relativa all'anno</i> in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

Ne deriva, di conseguenza, che una fattura inerente acquisto ricevuta alla fine del mese di dicembre del 2016 non registrata nello stesso mese e, quindi, non portata in detrazione nel 2016. Seguendo l'interpretazione letterale dei disposti predetti:

- fino al 23 aprile 2017, sussisteva la possibilità di procedere alla detrazione dell'Iva inerente alla predetta fattura entro il mese di aprile 2019 (termine di presentazione della dichiarazione IVA del secondo periodo d'imposta successivo al 2016, quindi relativa al 2018);
- dal 24 aprile 2017, la detrazione dell'Iva relativa a una fattura ricevuta alla fine del mese di dicembre 2016 poteva essere esercitata al massimo entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva inerente al 2016 e, quindi, entro il 28 febbraio 2017 (a regime entro la fine del mese di aprile dell'anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto).

Si è accennato seguendo l'interpretazione letterale, in quanto si ritiene l'operatività della norma con decorrenza operativa dalle fatture ricevute a partire dal 24 aprile 2017.

Contrasto alle indebite compensazioni dei crediti fiscali

Con l'art. 3 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, ha ridotto da € 15.000,00 a € 5.000,00 la soglia oltre la quale è necessario apporre il visto di conformità nelle dichiarazioni, per poter effettuare la compensazione.

La variazione predetta esplica effetti a livello:

- dell'Iva;
- delle imposte sui redditi;
- delle addizionali;
- delle ritenute alla fonte;
- delle imposte sostitutive delle imposte sul reddito;
- dell'Irap;

mentre non è necessario procedere all'apposizione del predetto visto nell'ipotesi di richieste di compensazioni Iva trimestrali (modello IVA TR).

Da quanto accennato, si deduce che a livello di Iva scompare la soglia "intermedia", da € 5.000,00 a € 15.000,00, entro la quale - ai fini della compensazione - era necessario attendere il giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione Iva.

Ne deriva, di conseguenza, che ai fini dell'Iva sussiste:

- la compensazione libera fino a € 5.000,00;
- compensazione con preventiva presentazione della dichiarazione Iva con apposizione del visto di conformità, per importi di entità superiore a € 5.000,00.

Per quanto attiene, invece, le imposte dirette, rispetto alla disciplina previgente, si abbassa da € 15.000,00 a € 5.000,00, la soglia oltre la quale, ai fini della compensazione, sussiste la necessità di dotare la dichiarazione di riferimento del previsto visto di conformità, pur rimanendo confermato, a differenza dell'Iva, che ai fini dell'utilizzo in compensazione del credito derivante da imposte dirette, non è richiesta la preventiva presentazione della dichiarazione.

A titolo meramente indicativo, sarà possibile compensare preventivamente le imposte dovute e trasmettere successivamente la dichiarazione munita del visto di conformità. Tuttavia è opportuno monitorare in corso d'anno l'utilizzo del credito in modo da verificare se il limite di € 5.000,00 risulta o meno superato, al fine di prendere nota o meno della necessità di ottenere il rilascio del visto di conformità.

Se il contribuente procede a compensare senza poi procedere all'apposizione del visto, o se con visto apposto da un soggetto non abilitato, sarà tenuto:

- a recuperare l'entità del credito utilizzato;
- a corrispondere la sanzione amministrativa nella misura del 30%;

senza possibilità di utilizzare la compensazione per riversare l'imposta indebitamente compensata.

Per i titolari di partita Iva, sono state, inoltre, introdotte ulteriori restrizioni sulle modalità di utilizzo e presentazione del modello F24 con compensazione.

Specificamente è stato previsto l'obbligo generalizzato di utilizzare i canali telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate per qualsiasi somma oggetto di compensazione, sia che si tratti di Iva, sia che si tratti di imposte sui redditi, Irap, ritenute, addizionali, imposte sostitutive e crediti d'imposta.

Affrancamento del saldo attivo di rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni

L'art. 1, comma 558, della L. 11 dicembre 2016, n. 232, prevede la possibilità di affrancare il saldo attivo risultante dalla rivalutazione dei beni d'impresa mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'Irap-imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 10%.

Il predetto *saldo attivo di rivalutazione* è costituito, ai fini fiscali, dall'importo iscritto nel passivo del bilancio in contropartita dei maggiori valori attribuiti ai beni rivalutati.

Tale importo, così come stabilito dall'art. 4, comma 1, del D.M. 19 aprile 2002, n. 86, deve essere assunto ai fini dell'affrancamento al lordo dell'imposta sostitutiva versata per il riconoscimento fiscale degli effetti della rivalutazione, senza tener conto, pertanto, della circostanza che il medesimo deve necessariamente risultare esposto in bilancio al netto dell'imposta sostitutiva.

Al riguardo, si ritiene opportuno porre in rilievo che in caso di distribuzione, ai sensi:

- dell'art. 13, comma 3, della L. 21 novembre 2000, n. 342;

e:

- dell'art. 9, comma 2, del D.M. 13 aprile 2001, n. 162;

il saldo aumentato dell'imposta sostitutiva concorre a formare la base imponibile della società.

Specularmente si deve ritenere che anche in sede di *affrancamento del saldo*, vale a dire di assoggettamento dello stesso a tassazione sostitutiva, è necessario procedere ad aumentare il saldo attivo dell'importo dell'imposta sostitutiva.

Inoltre, sui maggiori valori iscritti in bilancio si rende dovuta sui maggiori valori iscritti in bilancio in sede di rivalutazione l'imposta sostitutiva che deve essere calcolata nella misura:

- del 16%, per i beni ammortizzabili;

e:

- del 12%, per i beni non ammortizzabili;

tenendo in considerazione che:

- tale imposta deve essere:
- computata in diminuzione del saldo attivo della rivalutazione;
- versata in un'unica rata entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione viene eseguita *oppure* entro il trentesimo giorno successivo al predetto termine maggiorandola dello 0,40% a titolo di interesse;
- corrisposta utilizzando il modello F24 con indicazione del codice tributo 618116, con possibilità di compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997 n. 241;
- l'esercizio dell'opzione per la rivalutazione dei beni d'impresa si deve ritenere senz'altro perfezionato con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei maggiori valori rivalutati e della relativa imposta sostitutiva.

Ne deriva, di conseguenza, che l'omesso, l'insufficiente e/o il tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva non rileva ai fini del perfezionamento della rivalutazione, nel qual caso, l'imposta sostitutiva non corrisposta costituirà oggetto di iscrizione a ruolo ai sensi degli artt. 10 e seguenti del DPR 29 settembre 1973, n. 602, fermo restando la possibilità per il soggetto interessato di avvalersi del cosiddetto "ravvedimento operoso".

Anche per quanto attiene alle modalità sia di versamento dell'imposta sostitutiva, sia sul perfezionamento dell'operazione di affrancamento, si rendono operative le medesime modalità accennate, con la differenza che deve essere evidenziato il codice tributo 618136.

La riserva costituita in seguito alla rivalutazione, se affrancata, è liberamente distribuibile e non concorre, pertanto, a formare il reddito imponibile del soggetto che effettua la distribuzione.

Inoltre, ai fini fiscali si deve porre in rilievo che:

- l'eventuale distribuzione, dopo l'affrancamento, del *saldo attivo di rivalutazione* non consente di beneficiare del credito di imposta pari all'imposta sostitutiva assolta al momento della rivalutazione;
- in caso di distribuzione, poiché le riserve, una volta affrancate, confluiscono tra le riserve di utili, il socio è tenuto ad assoggettare a tassazione l'importo percepito secondo le regole ordinariamente previste per la tassazione dei dividendi;
- in caso di distribuzione del saldo attivo dopo l'affrancamento, si rende applicabile la presunzione di cui all'art. 47, comma 1, del Tuir, secondo cui si devono considerare prioritariamente distribuite le riserve di utili rispetto alle riserve di capitali, mentre tale presunzione non opera, per espressa previsione normativa, per le riserve in sospensione d'imposta;
- nell'ipotesi di distribuzione del saldo attivo non affrancato, lo stesso concorre a formare la base imponibile della società e, quindi, in tal caso, l'intero saldo attivo distribuito costituisce utile in capo ai soci;
- l'imposta sostitutiva pagata in sede di affrancamento del saldo di rivalutazione è indeducibile e può essere imputata, in tutto o in parte, alle riserve iscritte in bilancio o rendiconto;
- se l'imposta sostitutiva viene imputata al capitale sociale, la riduzione del capitale sociale deve essere operata, anche in deroga all'art. 2365 del codice civile, con le modalità di cui all'art. 2445, secondo comma, del medesimo codice secondo cui l'avviso di convocazione dell'assemblea deve indicare le ragioni e le modalità della riduzione. La riduzione deve comunque effettuarsi con modalità tali che le azioni proprie eventualmente possedute dopo la riduzione non eccedano la decima parte del capitale sociale;
- per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni e il contenzioso relativo all'imposta sostitutiva si rendono applicabili le medesime disposizioni previste per le imposte sui redditi;

- l'assoggettamento del saldo attivo di rivalutazione all'imposta sostitutiva del 10%, produce il solo l'effetto di rendere libera la riserva dal regime di sospensione d'imposta a partire dal 2017;
- l'affrancamento del saldo attivo non produce, invece, effetti sul differimento del riconoscimento fiscale del maggior valore iscritto in bilancio sui beni in conseguenza della rivalutazione, in quanto non sono state previste deroghe in tal senso e, di conseguenza, se è stato eseguito l'affrancamento del saldo attivo della rivalutazione, i maggiori valori fiscali attribuiti ai beni per effetto della rivalutazione si devono, comunque, considerare riconosciuti solo a decorrere dal terzo esercizio o periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita o, in caso di realizzo dei beni, a decorrere dal quarto esercizio successivo.

Imu e Tasi-coefficienti per i fabbricati del gruppo catastale D

Con il decreto direttoriale del 14 aprile 2017 è stata stabilita, ai fini dell'Imu e della Tasi dovute per il 2017, la misura dei coefficienti di aggiornamento da utilizzare per la determinazione del valore dei fabbricati classificabili nel gruppo catastale 6D6, non iscritti in Catasto, interamente posseduti da imprese e contabilizzati distintamente ai sensi dell'art. 5, comma 3, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

Fabbricati classificabili nel gruppo catastale 6D6: coefficienti di aggiornamento		
per l'anno 2017 = 1,01	per l'anno 2016 = 1,01	per l'anno 2015 = 1,01
per l'anno 2014 = 1,01	per l'anno 2013 = 1,02	per l'anno 2012 = 1,04
per l'anno 2011 = 1,07	per l'anno 2010 = 1,09	per l'anno 2009 = 1,10
per l'anno 2008 = 1,14	per l'anno 2007 = 1,18	per l'anno 2006 = 1,21
per l'anno 2005 = 1,25	per l'anno 2004 = 1,32	per l'anno 2003 = 1,37
per l'anno 2002 = 1,42	per l'anno 2001 = 1,45	per l'anno 2000 = 1,50
per l'anno 1999 = 1,52	per l'anno 1998 = 1,54	per l'anno 1997 = 1,58
per l'anno 1996 = 1,63	per l'anno 1995 = 1,68	per l'anno 1994 = 1,73
per l'anno 1993 = 1,77	per l'anno 1992 = 1,78	per l'anno 1991 = 1,82
per l'anno 1990 = 1,91	per l'anno 1989 = 1,99	per l'anno 1988 = 2,08
per l'anno 1987 = 2,25	per l'anno 1986 = 2,43	per l'anno 1985 = 2,60
per l'anno 1984 = 2,77	per l'anno 1983 = 2,94	per l'anno 1982 e anni precedenti = 3,12

Termini di presentazione della dichiarazione dei redditi da parte dagli eredi

Per le persone decedute la dichiarazione deve essere presentata da uno degli eredi, tenendo presente che sul frontespizio del modello devono essere indicati il codice fiscale e gli altri dati personali del contribuente deceduto, mentre l'erede deve compilare l'apposito riquadro del frontespizio riservato a chi presenta la dichiarazione per altri, oltre, ovviamente, a sottoscrivere la dichiarazione.

Per quanto attiene la presentazione della dichiarazione da parte degli eredi, si pone in rilievo che può essere utilizzato sia il modello cartaceo, sia la trasmissione telematica, i cui termini di presentazione fanno riferimento alla data in cui è avvenuto il decesso.

Infatti, se gli eredi decidono di utilizzare:

- il modello Redditi cartaceo da consegnare esclusivamente ad un ufficio postale, se il decesso è avvenuto:
 - nel corso dell'anno 2016 o entro la fine del mese di febbraio 2017, deve essere presentato nel periodo compreso tra il 2 maggio 2017 e il 30 giugno 2017;
 - nel periodo compreso tra il 1° marzo 2017 e il 30 giugno 2017, il termine di presentazione viene prorogato di sei mesi e, quindi, il termine ultimo è il 31 dicembre 2017;
- l'invio telematico del modello Redditi, se il decesso è avvenuto:
 - nel corso dell'anno 2016 o entro la fine del mese di maggio 2017, deve risultare trasmesso nei termini ordinari e cioè entro il 30 settembre 2017 (prorogato al 2 ottobre successivo, in quanto il giorno 30 settembre cade di sabato);
 - nel periodo compreso tra il 1° giugno 2017 e il 30 settembre 2017, il termine per l'invio viene prorogato di sei mesi e, quindi, il termine ultimo è il 31 marzo 2018 (prorogato al 2 aprile successivo, in quanto il 31 marzo cade di sabato).

In pratica, per le persone decedute nel 2016 o entro il mese di febbraio 2017 la dichiarazione deve essere presentata dagli eredi nei termini ordinari, mentre per quelle decedute successivamente, la dichiarazione gode della proroga di sei mesi.

Inoltre, si ritiene utile rammentare che se nel 2017 la persona deceduta aveva già presentato il modello 730 dal quale risultava un credito, che successivamente non è stato rimborsato dal sostituto d'imposta, l'erede ha la possibilità di far valere tale credito nella dichiarazione presentata per conto del soggetto deceduto.

Applicazione del regime agevolato per l'assegnazione di beni ai soci da parte delle società di persone in liquidazione

Le società che nel corso del 2016 hanno posto in essere assegnazioni e/o cessioni agevolate di beni ai soci o hanno proceduto alla trasformazione agevolata in società semplice hanno l'onere di annotare, ai fini del perfezionamento dell'operazione, i relativi dati nel quadro RQ del modello Redditi 2017.

Diversamente per le società di persone poste in liquidazione nel 2016, ai fini dichiarativi, sussiste l'obbligo di utilizzare il modello Unico 2016, nel quale non risulta una specifica sezione del quadro RQ destinata ad evidenziare il dettaglio delle operazioni effettuate.

In merito, è opportuno puntualizzare che la disciplina dell'assegnazione e/o della cessione agevolata di beni ai soci prevedeva espressamente che:

- per le società:
- in nome collettivo;
- in accomandita semplice;
- a responsabilità limitata;
- per azioni;

- in accomandita per azioni;
- che, entro il 30 settembre 2016, hanno proceduto ad assegnare o a cedere ai soci beni immobili o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, sussisteva la possibilità di applicare, previa opzione, l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura dell'8%, o del 10,50% per le società considerate non operative;
- tali società, nell'ipotesi in cui risultano aver applicato la predetta agevolazione, dovevano corrispondere, nel rispetto dei criteri di cui al D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241:
 - il 60% dell'imposta sostitutiva entro il 30 novembre 2016
 - e
 - la restante parte entro il 16 giugno 2017;
 - l'esercizio dell'opzione per l'assegnazione agevolata dei beni si doveva ritenere perfezionato con l'annotazione in sede di dichiarazione dei redditi dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva;
 - l'omesso, l'insufficiente e/o il tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva non rilevava ai fini del perfezionamento dell'operazione agevolata;
 - ai fini dichiarativi, l'art. 1, comma 1, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 ñ come modificato dall'art. 17, comma 1, del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 - stabilisce che anche le società di persone e i soggetti ad esse equiparati devono necessariamente adottare, per l'individuazione del modello dichiarativo, le medesime regole previste per i soggetti Ires.

Come regola generale, le società che, nel corso del 2016, hanno posto in essere operazioni agevolate di assegnazione e/o di cessione di beni ai soci dovevano tenere in considerazione che l'efficacia delle agevolazioni fiscali risultava subordinata, almeno secondo la linea interpretativa dell'Agenzia delle Entrate, all'indicazione delle somme soggette ad imposta sostitutiva nell'apposito prospetto del quadro RQ della dichiarazione dei redditi.

Gli adempimenti in questione sono semplici per le società che hanno proceduto ad assegnazioni e cessioni senza procedere allo scioglimento, in quanto continuano con la normale attività.

Infatti, in detti casi, il periodo d'imposta 2016 deve risultare oggetto di adempimento dichiarativo nel modello Redditi 2017, che riporta - nel quadro RQ ñ uno specifico prospetto, maggiormente articolato rispetto a quello presente nel modello Unico SC del periodo d'imposta precedente. Tale prospetto, infatti, richiede l'indicazione non solo della plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva, ma anche di componenti analiticamente individuate (quali, a esempio, il valore normale o catastale del bene e l'inerente costo fiscalmente riconosciuto).

Per le società che hanno provveduto all'assegnazione e poi hanno deliberato lo scioglimento anticipato nel corso del 2016, si rende necessario l'utilizzo del modello Unico 2016 che presenta specifiche lacune.

A titolo meramente indicativo, se l'assegnazione o la cessione risulta effettuata da una società di persone e questa si è sciolta prima del 31 dicembre 2016, essa deve dichiarare i redditi del 2016 utilizzando Unico 2016 SP, modello che *non* contiene nel quadro RQ il prospetto per l'assegnazione e la cessione di beni e la trasformazione in società semplice.

La presentazione del modello senza il prospetto inerente alle operazioni in argomento (che non è presente nel modello SP) non può determinare il disconoscimento delle agevolazioni, in quanto si deve ritenere valido e operante e, quindi, applicabile il principio (esplicitato nelle Istruzioni generali dei modelli Unico 2016 delle società e degli enti: modelli Unico SC, Unico ENC e Unico SPô), secondo cui, se il modello utilizzato non consente l'indicazione di alcuni dati necessari per la dichiarazione, essi dovranno essere forniti solamente a richiesta dell'Agenzia delle Entrate.

Ne deriva, di conseguenza, che si rende sussistente la necessità di predisporre un prospetto (Fig. 1), nel quale deve risultare riepilogato il procedimento di calcolo delle imposte sostitutive, da consegnare all'Agenzia stessa in caso di richiesta.

Un'analoga previsione dovrebbe caratterizzare tutte quelle ipotesi o situazioni in cui viene utilizzato il modello Unico 2016 SC, nel quale non è possibile rilevare l'ammontare soggetto ad imposta sostitutiva, in quanto il valore normale o catastale dell'immobile risulta inferiore al suo costo fiscalmente riconosciuto.

L'alternativa, in questi casi, potrebbe essere quella di inserire *per memoria* l'importo di un euro nel campo della plusvalenza, per segnalare che, comunque, si è dato corso alle operazioni agevolate, anche se non è emersa alcuna plusvalenza imponibile.

Di contro, come chiarito dalla DRE Piemonte con la risposta all'interpello n. 901-533/2016, se a trasformarsi in società semplice nel corso del 2016 è stata una società di persone, è necessario procedere a presentare un'unica dichiarazione per il 2016 unitariamente considerato, in quanto non si verifica alcuna interruzione del periodo d'imposta.

Per tale adempimento dichiarativo, da presentare nel termine ordinario del 30 settembre 2017, deve essere utilizzato il modello Redditi 2017 SP, il quale presenta *in* differenza di Unico 2016 SP *il* prospetto delle operazioni agevolate nel quadro RQ.

Al fine di individuare la coerente modalità di applicare al regime fiscale agevolato per l'assegnazione di beni ai soci da parte delle società di persone:

- nel caso di periodo di imposta chiuso anteriormente al 31 dicembre 2016,
- con la cessazione dell'attività;

è necessario procedere alla presentazione della dichiarazione dei redditi in forma *non* unificata utilizzando il modello dichiarativo dell'anno precedente.

Pertanto, ai fini procedurali, ribadendo il concetto precedentemente esposto, le società di persone poste in liquidazione nel corso del 2016 devono compilare per il periodo di imposta ante liquidazione il modello Unico SP 2016, anno di imposta 2015, approvato nel corso del 2016:

- in quanto si tratta di società con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare (così come illustrato nelle istruzioni generali ai modelli Unico 2016 delle società e degli enti: modelli Unico SC *in* Unico ENC *in* Unico SP *in* periodo d'imposta 2015);
- *anche se:*
- tale modello, al quadro RQ, non prevede una specifica sezione per esporre i dati dell'assegnazione e/o della cessione agevolata e la relativa imposta sostitutiva, in modo da consentire il perfezionamento dell'opzione per l'imposta sostitutiva in argomento.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 2 maggio 2017, n. 54/E, ha puntualizzato che:

- ai fini del valido esercizio dell'opzione *non* rileva la circostanza che il modello dichiarativo da presentare non contenga il quadro o il prospetto per l'evidenziazione dei valori:
- dei beni assegnati
- e:
- dell'inerente imposta sostitutiva;

con la conseguenza che la mancanza delle predette informazioni non può esplicare effetti negativi o pregiudicare quelli previsti dall'agevolazione in argomento, in quanto, nelle istruzioni ai modelli, viene precisato che, se il modello Unico da utilizzare non consente l'indicazione di alcuni dati necessari per la dichiarazione, che, invece, risultano nei modelli approvati successivamente, tali informazioni devono necessariamente risultare forniti solamente a richiesta dell'Agenzia delle Entrate.

In tale situazione, si ritiene che possa trovare applicazione il principio di carattere generale del cosiddetto *comportamento concludente*, di cui all'art. 1, comma 1, del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, secondo cui l'opzione o la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono:

- da comportamenti concludenti del contribuente
- e/o
- dalle modalità di tenuta delle scritture contabili.

Pertanto, l'opzione per l'applicazione del regime agevolato per l'assegnazione di beni ai soci da parte delle società di persone in liquidazione si deve ritenere validamente esercitato:

- se risultano rispettati tutti i requisiti previsti dalla normativa di riferimento;
- se è stato eseguito il corretto e tempestivo versamento, tramite modello F24, dell'imposta sostitutiva dovuta;
- se viene redatto un prospetto di raccordo, contenente le informazioni e i dati inerenti ai beni ceduti e all'imposta dovuta per la definizione dell'opzione in argomento da poter inviare, se richiesto, all'Ufficio territorialmente competente o conservare per poterlo esibire in sede di richiesta da parte degli organi di controllo.

Fig. 1 ñ Prospetto di raccordo

Dati individuativi del bene	Ubicazione	
	Tipologia	
	Categoria catastale	
	Rendita catastale	
valore normale del bene assegnato		ü
valore catastale del bene assegnato		ü
valore fiscale e contabile del bene ante assegnazione		ü
differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva		ü
entità imposta sostitutiva dovuta		ü
Analisi procedurale		
Ricalcolo costo della partecipazione:		
- valore della partecipazione prima dell'assegnazione		ü
più:		
- differenza su cui è stata conteggiata l'imposta sostitutiva		ü
uguale:		-----
- costo della partecipazione prima dell'assegnazione incrementata		ü
della differenza su cui è stata conteggiata l'imposta sostitutiva		
meno:		
- valore catastale del bene assegnato		ü
uguale:		-----
- valore della partecipazione dopo l'assegnazione		
da cui:		ü
- differenza da assoggettare a tassazione		-----
e:		ü
- costo fiscale del bene in capo al socio		-----
		ü

Agenda

Scadenario dal 16 al 31 Maggio 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> , compresa quella sull'energia elettrica in rata d'acconto.	
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 di competenza del <i>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	ARTIGIANI E COMMERCianti-CONTRIBUTI IVS Pagamento, da parte degli artigiani e dei commercianti della prima rata di contribuzione dovuta per l'anno in corso calcolata sul cosiddetto <i>o</i> minimale, mediante versamento utilizzando il modello F24 e specificando gli appropriati codici di riferimento, tenendo presente che sono tenuti all'adempimento tutti i soggetti, con o senza partita Iva, titolari di imprese artigiane e commerciali, sia per se stessi, sia per le altre persone che prestano la loro attività lavorativa nell'impresa familiare o coniugale.	
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 nel corso del mese precedente 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	CONDOMINI PER APPALTI DI OPERE E/O DI SERVIZI I condomini che, nel corso del mese precedente, hanno corrisposto corrispettivi per appalti di opere e/o di servizi che risultano posti in essere nell'esercizio di impresa o che sono qualificabili come redditi diversi a norma dell'art. 67, comma 1, lett. i) del Tuir, devono procedere al pagamento, utilizzando il modello F24, delle ritenute alla fonte operate nel corso del mese precedente, tenendo presente che il versamento deve essere effettuato se l'entità delle ritenute operate è di almeno <i>€</i> 500,00.	
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> , nonché dei contributi trimestrali per gli operai agricoli a tempo indeterminato.	
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, nel corso del mese precedente 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 al <i>mese precedente</i> .	
16	CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-COMPENSI I soggetti che, nel corso del mese precedente hanno erogato compensi a collaboratori coordinati e assimilati, devono procedere al pagamento dei contributi inerenti al <i>mese precedente</i> .	
16	CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-LAVORATORI AUTONOMI OCCASIONALI I soggetti che, nel corso del mese precedente 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 PER VENDITE A DOMICILIO I soggetti che, nel corso del mese precedente 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 al mese precedente 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 nel corso del mese precedente.	
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 mese di marzo (<i>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 mese di marzo (<i>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 nel <i>corso del mese precedente</i> .	
16	INAIL-VERSAMENTO SECONDA RATA PREMIO I datori di lavoro che si sono avvalsi dell'opportunità di corrispondere in maniera dilazionata i premi dovuti per l'anno in corso devono procedere al versamento della rata di premio anticipato (con la dovuta maggiorazione per interessi di dilazione nella misura espressamente prevista, come di seguito specificato) risultante dall'operazione di autoliquidazione ed inerente all'eventuale saldo dovuto per l'anno precedente e all'acconto per l'anno in corso, mediante versamento utilizzando il modello F24.	
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 nel mese precedente in relazione ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione o a partecipazione agli utili dell'impresa.	
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-ALIQUIDAZIONE PERIODICA Pagamento: da parte dei soggetti passivi Iva che effettuano la liquidazione dell'iva con periodicità mensile, dell'eventuale debito di tributo di competenza dello scorso mese; 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 mese di marzo (<i>secondo mese precedente</i>); mediante versamento utilizzando il modello F24.	
16	IVA DOVUTA-SOGGETTI MENSILI OPERANTI CON SUBFORNITURE Pagamento, da parte dei contribuenti Iva mensili soggetti al regime ex art. 74, comma 4-bis, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, del tributo dovuto per lo scorso trimestre solare (mesi di gennaio, febbraio e marzo), mediante versamento utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e specificando l'appropriato codice tributo 66720-Subfornitura Iva mensile-versamento cadenza trimestrale-1° trimestre.	
16	IVA DOVUTA-SOGGETTI TRIMESTRALI I soggetti passivi o contribuenti Iva in regime opzionale trimestrale devono procedere ad effettuare la liquidazione e alla corresponsione dell'iva a credito dell'Esercizio dello scorso trimestre solare (mesi di gennaio, febbraio e marzo), con la maggiorazione dell'1% a titolo di interessi, mediante versamento utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e specificando l'appropriato codice tributo.	
16	IVA DOVUTA-SOGGETTI TRIMESTRALI (CATEGORIE SPECIALI) I soggetti passivi o contribuenti Iva in regime trimestrale per "natura" di cui all'art. 74, commi 4 e 4-bis del decreto Iva (categorie speciali), come, a titolo meramente indicativo gli autotrasportatori e i benzinai, devono procedere ad effettuare la liquidazione e alla corresponsione dell'iva a credito dell'Esercizio dello scorso trimestre solare (mesi di gennaio, febbraio e marzo), senza alcuna maggiorazione a titolo di interessi, mediante versamento utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e specificando l'appropriato codice tributo.	
16	Iva dovuta-versamento imposta risultante da dichiarazione annuale Pagamento, da parte dei contribuenti Iva, dell'eventuale <i>terza rata</i> del saldo inerente al tributo dovuto per l'anno 2016 risultante dalla dichiarazione annuale, mediante versamento utilizzando il modello F24 con modalità telematiche ed evidenziando l'appropriato codice tributo 66099-Versamento Iva sulla base della dichiarazione annuale.	
16	RITENUTE ALLA FONTE E/O IMPOSTE SOSTITUTIVE I sostituti d'imposta che nel corso del mese precedente hanno corrisposto: • compensi per avviamento commerciale; • contributi degli enti pubblici;	

	• 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, delle relative ritenute alla fonte e/o delle imposte sostitutive, specificando gli appropriati codici tributo.	
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 nel corso del mese precedente.	
17	LIQUIDAZIONE IVA PERIODICA-RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO I soggetti passivi Iva, che erano tenuti a porre in essere il versamento dell'iva a credito dell'Erario proveniente dalla liquidazione periodica di <i>competenza del mese di gennaio 2017 (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 16 febbraio 2017)</i>, hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "intermedio" (entro i 90 giorni dalla scadenza del termine) del pagamento non eseguito o effettuato in misura non sufficiente. L'adempimento si perfeziona 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%), mediante versamento utilizzando il modello F24 con modalità telematiche ed evidenziando i codici inerenti al tributo da regolarizzare, nonché quegli appropriati inerenti alla sanzione amministrativa e agli interessi.	
17	LIQUIDAZIONE IVA PERIODICA-RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO-SOGGETTI TRIMESTRALI (CATEGORIE SPECIALI) I soggetti passivi o contribuenti Iva in regime trimestrale per "natura" di cui all'art. 74, commi 4 e 4-bis del decreto Iva (categorie speciali), come, a titolo meramente indicativo gli autotrasportatori e i benzinai, che erano tenuti a porre in essere il versamento dell'iva a credito dell'Erario proveniente dalla liquidazione periodica di <i>competenza del quarto trimestre 2016 (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 16 febbraio 2017)</i>, hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "intermedio" (entro i 90 giorni dalla scadenza del termine) del pagamento non eseguito o effettuato in misura non sufficiente. L'adempimento si perfeziona 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%), mediante versamento utilizzando il modello F24 con modalità telematiche ed evidenziando i codici inerenti al tributo da regolarizzare, nonché quegli appropriati inerenti alla sanzione amministrativa e agli interessi.	
17	RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO-SOSTITUTI D'IMPOSTA I contribuenti-sostituti d'imposta, che erano tenuti a porre in essere il versamento delle imposte e/o delle ritenute alla fonte di <i>competenza del mese di gennaio 2017 (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 16 febbraio 2017)</i>, hanno la possibilità di procedere, se non vi	

	hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto <i>óintermedioó</i> (entro i 90 giorni dalla scadenza del termine) dei pagamenti non eseguiti o effettuati in misura non sufficiente. L'adempimento si perfeziona 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%), mediante versamento utilizzando il modello F24 ed evidenziando i codici inerenti al tributo da regolarizzare, nonché quegli appropriati inerenti alla sanzione amministrativa e agli interessi.	
18	LIQUIDAZIONE IVA PERIODICA MENSILE-RAVVEDIMENTO OPEROSO BREVE I soggetti passivi Iva, che erano tenuti a porre in essere il versamento dell'iva a credito dell'Erario riveniente dalla liquidazione periodica di competenza dello scorso mese di marzo (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 18 aprile 2017, in quanto il giorno 16 cadeva di domenica e il giorno successivo era festivo), hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto <i>óbreveó</i> (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. L'adempimento si perfeziona 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%), mediante versamento - direttamente o per il tramite degli intermediari abilitati - utilizzando il modello F24 con modalità telematiche ed evidenziando il codice inerenti all'entità del tributo da regolarizzare, nonché quelli per la sanzione amministrativa e per gli interessi.	
18	RAVVEDIMENTO OPEROSO BREVE-SOSTITUTI D'IMPOSTA I contribuenti-sostituti d'imposta, che erano tenuti a porre in essere il versamento delle imposte sostitutive e/o delle ritenute alla fonte di competenza dello scorso mese di marzo (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 18 aprile 2017, in quanto il giorno 16 cadeva di domenica e il giorno successivo era festivo), hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto <i>óbreveó</i> (entro i 30 giorni dalla scadenza prevista per l'adempimento) dei pagamenti non eseguiti o effettuati in misura non sufficiente. L'adempimento si perfeziona con la corresponsione delle imposte e delle ritenute, maggiorate degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,50% (1/10 del 15%), mediante versamento - direttamente o per il tramite degli intermediari abilitati - utilizzando il modello F24 ed evidenziando i codici inerenti al tributo da regolarizzare, nonché quegli appropriati inerenti alla sanzione amministrativa e agli interessi.	
22	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 nel corso del mese precedente risultano instaurati, prorogati, trasformati o cessati.	
22	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 avvenute nel corso del mese precedente.	
22	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 nel corso del mese precedente.	
22	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 relativi al mese precedente 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.	
22	CANONE DI CONCESSIONE SUGLI APPARECCHI DA INTRATTENIMENTO I concessionari della rete telematica, di cui all'art. 14-bis, comma 4, del D.P.R. 640/1972, devono procedere al pagamento del canone di concessione sugli apparecchi di intrattenimento inerente al secondo periodo contabile (mesi di marzo e aprile), mediante versamento utilizzando esclusivamente il modello F24-accise, tenendo in considerazione che nell'ipotesi di omesso o insufficiente versamento si rende applicabile, come regola, la sanzione amministrativa calcolata sull'ammontare non corrisposto.	
22	CONTRIBUTO CONAI Liquidazione della <i>contribuzione dovuta per il mese precedente</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.	
22	ENASARCO-CONTRIBUTI PRIMO TRIMESTRE Le case mandanti o committenti e/o i preponenti di agenti e/o rappresentanti di commercio devono procedere al pagamento dei contributi dovuti sulle provvigioni inerenti al trimestre solare precedente mediante versamento utilizzando il sistema Sepa Direct Debit (SDD) o, in alternativa, tramite bollettino bancario Mav, tenendo presente che prima di procedere è necessario inviare telematicamente un'apposita distinta, tramite il sito Internet dell'Enasarco.	
22	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 di cui all'art. 110, comma 6, del R.D. 18 giugno 1931, n. 733, devono procedere al pagamento della <i>quarta rata del secondo periodo contabile</i> (mesi di marzo e aprile), pari al prelievo erariale unico dovuto per il periodo contabile al netto di quanto versato per le prime tre rate, mediante versamento utilizzando, esclusivamente in via telematica, il modello F24.	
25	CONTRIBUTI ENPAIA I datori di lavoro agricolo devono procedere sia al pagamento dei contributi inerenti al mese precedente per gli impiegati agricoli, sia alla presentazione della inerente denuncia.	
25	OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE-COMUNICAZIONE Presentazione in via telematica dei modelli Intrastat inerenti al mese precedente.	
29	ACCONTI IMPOSTE (SECONDA O UNICA RATA)-PERSONE GIURIDICHE-RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO Per i contribuenti persone giuridiche, aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta, la cui chiusura è avvenuta <i>alla fine dello scorso mese di marzo</i> , poiché il termine per procedere al pagamento degli acconti (seconda e/o unica rata), se dovuti, ai fini dell'imposta sul reddito e dell'IRAP-imposta regionale sulle attività produttive è scaduto il 28 febbraio 2017	

	(undicesimo mese del periodo d'imposta), sussiste la possibilità, entro la data in esame, di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "intermedio" (entro i 90 giorni dalla scadenza del termine) dei pagamenti non eseguiti o effettuati in misura non sufficiente. L'adempimento si perfeziona con la corresponsione delle imposte dovute, degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,67% (1/9 del 15%), mediante versamento utilizzando il modello F24 ed evidenziando i codici inerenti al tributo da regolarizzare, nonché quegli appropriati inerenti alla sanzione amministrativa e agli interessi.	
29	DICHIARAZIONE ANNUALE IVA INTEGRATIVA PER L'ANNO 2016-REGOLARIZZAZIONE Per i soggetti passivi Iva che hanno presentato in termini la dichiarazione annuale per il periodo d'imposta sussiste la possibilità di procedere alla regolarizzazione dell'eventuale infedele dichiarazione Iva relativa all'anno 2016, mediante invio telematico diretto o tramite un intermediario abilitato con la corresponsione della prevista sanzione amministrativa ridotta di € 27,78 (1/9 di € 250,00), tenendo presente che nel caso vi siano imposte da corrispondere a queste devono necessariamente ritenersi soggette alla sanzione per omesso versamento e gli interessi dovuti.	
29	DICHIARAZIONE ANNUALE IVA TARDIVA PER L'ANNO 2016-REGOLARIZZAZIONE Per i soggetti passivi Iva tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale per il periodo d'imposta precedente, scade il termine per procedere alla regolarizzazione dell'omessa presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2016, mediante invio telematico diretto o tramite un intermediario abilitato con la corresponsione della prevista sanzione amministrativa ridotta di € 25,00 (1/10 di € 250,00), tenendo presente che nel caso vi siano imposte da corrispondere a queste devono necessariamente ritenersi soggette alla sanzione per omesso versamento e gli interessi dovuti.	
29	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 di cui all'art. 110, comma 6, del R.D. 18 giugno 1931, n. 733, devono procedere al pagamento della <i>prima rata del terzo periodo contabile</i> (mesi di maggio e giugno), pari al 25% del prelievo erariale unico dovuto per il primo periodo contabile dell'anno in corso (mesi di gennaio e febbraio), mediante versamento utilizzando, esclusivamente in via telematica, il modello F24, tenendo presente che in caso di omesso o insufficiente versamento si rende applicabile, come regola, la sanzione amministrativa in relazione dell'ammontare non corrisposto.	
30	BILANCIO D'ESERCIZIO APPROVATO IL 30 APRILE 2017-DEPOSITO Ai sensi dell'art. 2435 del codice civile, le società con esercizio coincidente con l'anno solare che hanno approvato il bilancio nei 120 giorni dal 31 dicembre 2016 e, quindi, il 30 aprile 2017, scade il termine per procedere al deposito della copia del bilancio d'esercizio e degli inerenti allegati presso il competente Registro delle imprese.	
31	ACCONTI IMPOSTE (SECONDA O UNICA RATA)-PERSONE GIURIDICHE [F] 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 giugno</i>, scade il termine per procedere al pagamento degli acconti (seconda e/o unica rata), mediante versamento - direttamente o per il tramite degli intermediari abilitati - utilizzando il modello F24 e specificando gli appropriati codici tributo riguardanti le somme dovute che, di regola, si possono riferire alla	

	seconda o unica rata inerente al periodo d'imposta in corso dell'Ires, dell'Irap, dell'addizionale Ires inerente al settore petrolifero e gas e dell'eventuale maggiorazione Ires.	
31	COMUNICAZIONE LIQUIDAZIONE PERIODICHE IVA-PRIMO TRIMESTRE 2017 Per i soggetti passivi Iva che non risultano esonerati: - dalla presentazione della dichiarazione Iva annuale; - e/o; - dall'effettuazione delle liquidazioni periodiche; sempre che, nel corso dell'anno, non vengano meno le predette condizioni di esonero, scade il termine, <i>salvo proroga</i>, per procedere a effettuare l'invio telematico all'Agenzia delle entrate dei dati informativi inerenti alle liquidazioni periodiche Iva relative al trimestre solare precedente (mesi di gennaio, febbraio e marzo).	
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 del mese precedente, 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 agosto</i>, devono procedere alla presentazione della dichiarazione dei redditi (modello Redditi SC) in modalità esclusivamente telematica diretta o tramite intermediari abilitati.	
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 nel corso del precedente mese.	
31	IMPRENDITORI INDIVIDUALI-ESTROMISSIONE AGEVOLATA DALL'AMBITO IMPRENDITORIALE DEI BENI IMMOBILI STRUMENTALI Per gli imprenditori individuali, ai sensi dell'art. 1, commi 115-121, della L. 28 dicembre 2015 n. 208, scade il termine per avvalersi della facoltà di estromissione agevolata dall'ambito imprenditoriale dei beni immobili strumentali posseduti al 31 ottobre 2016, con effetto dall'1 gennaio 2017.	
31	LIBRO UNICO DEL LAVORO Effettuazione delle annotazioni sul libro unico del lavoro dei dati inerenti al mese precedente, tenendo presente che per le eventuali variabili delle retribuzioni, la registrazione può avvenire con il differimento di un mese.	
31	SCHEDE CARBURANTE Gli esercenti attività d'impresa che hanno attivato le schede carburanti devono procedere ad	

	annotare sulle stesse il numero dei chilometri percorsi dall'automobile nel corso del mese di riferimento.	
--	--	--

Schede operative

Termini di decadenza degli accertamenti fiscali

VIOLAZIONE IMPOSTE SUI REDDITI			
Periodo d'imposta di riferimento	Modello per adempimento dichiarativo	Termine	
		Con dichiarazione presentata	Con dichiarazione omessa
2016	Redditi 2017	31 dicembre 2022	31 dicembre 2024
2015	Unico 2016	31 dicembre 2020	31 dicembre 2021
2014	Unico 2015	31 dicembre 2019	31 dicembre 2020
2013	Unico 2014	31 dicembre 2018	31 dicembre 2019
2012	Unico 2013	31 dicembre 2017	31 dicembre 2018
2011	Unico 2012	31 dicembre 2016	31 dicembre 2017
2010	Unico 2011	31 dicembre 2015	31 dicembre 2016
VIOLAZIONE QUADRO RW			
Periodo d'imposta di riferimento	Modello per adempimento dichiarativo	Periodo d'imposta della violazione	Termini di prescrizione (circ. n. 30/2015)
2016	Redditi 2017	2017	31 dicembre 2022
2015	Unico 2016	2016	31 dicembre 2021
2014	Unico 2015	2015	31 dicembre 2020
2013	Unico 2014	2014	31 dicembre 2019
2012	Unico 2013	2013	31 dicembre 2018
2011	Unico 2012	2012	31 dicembre 2017
2010	Unico 2011	2011	31 dicembre 2016
N.B.: il periodo di prescrizione dei redditi, con decorrenza dal modello Redditi 2017, nell'ipotesi di dichiarazione presentata, coincidono con quelli del quadro RW.			
VIOLAZIONE SUL MONITORAGGIO FISCALE-PERIODI D'IMPOSTA PER I QUALI SONO APERTI I TERMINI PER LA CONTESTAZIONE			
Periodo d'imposta in cui si detengono attività all'estero	Periodo d'imposta in cui si concretizza la violazione RW	Termine decadenza ordinaria (art. 20 D.Lgs. 472/1997)	Termine raddoppiato (art. 12, c. 2-ter, D.L. 78/2009)
2010	2011	31 dicembre 2016	31 dicembre 2021
2011	2012	31 dicembre 2017	31 dicembre 2022
2012	2013	31 dicembre 2018	31 dicembre 2023
2013	2014	31 dicembre 2019	31 dicembre 2024
2014	2015	31 dicembre 2020	31 dicembre 2025
2015	2016	31 dicembre 2021	31 dicembre 2026
2016	2017	31 dicembre 2022	31 dicembre 2027
N.B.: secondo l'Agenzia delle entrate si rende applicabile l'art. 20 del D.Lgs. 473/1997, in relazione al quale l'atto di contestazione o quello di irrogazione deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine per l'accertamento dei singoli tributi.			

RECUPERO IMPOSTE			
PERIODI D'IMPOSTA ACCERTABILI CON ADEMPIMENTO DICHIARATIVO PRESENTATO			
Anno d'imposta	Termine ordinario	Termine	
		raddoppiato (art. 12, c. 2-ter, D.L. 78/2009)	Raddoppiato in caso di violazioni penali (artt.43, DPR 600/73 e 54 DPR 633/72)
2006	2011	31 dicembre 2015	31 dicembre 2015
2007	2012	31 dicembre 2016	31 dicembre 2016
2008	2013	31 dicembre 2017	31 dicembre 2017
2009	2014	31 dicembre 2018	31 dicembre 2018
2010	2015	31 dicembre 2019	31 dicembre 2019
2011	2016	31 dicembre 2020	31 dicembre 2020
2012	2017	31 dicembre 2021	31 dicembre 2021
2013	2018	31 dicembre 2022	31 dicembre 2022
2014	2019	31 dicembre 2023	31 dicembre 2023
RECUPERO IMPOSTE			
PERIODI D'IMPOSTA ACCERTABILI CON ADEMPIMENTO DICHIARATIVO OMESSO			
Anno d'imposta	Termine ordinario	Termine	
		raddoppiato (art. 12, c. 2-ter, D.L. 78/2009)	Raddoppiato in caso di violazioni penali (artt.43, DPR 600/73 e 54 DPR 633/72)
2004	2010	31 dicembre 2015	31 dicembre 2015
2005	2011	31 dicembre 2016	31 dicembre 2016
2006	2012	31 dicembre 2017	31 dicembre 2017
2007	2013	31 dicembre 2018	31 dicembre 2018
2008	2014	31 dicembre 2019	31 dicembre 2019
2009	2015	31 dicembre 2020	31 dicembre 2020
2010	2016	31 dicembre 2021	31 dicembre 2021
2011	2017	31 dicembre 2022	31 dicembre 2022
2012	2018	31 dicembre 2023	31 dicembre 2023
2013	2019	31 dicembre 2024	31 dicembre 2024

Ravvedimento operoso da porre in essere entro il 30 settembre 2017 per sanare le violazioni inerenti al quadro RW

PAESI WHITE LIST				
Presentazione dichiarativo per	adempimento	Sanzione applicabile	Riduzione sanzione per ravvedimento operoso	Entità sanzione ridotta
Redditi 2015-mod. Unico 2016		3%	un ottavo	0,375%
Redditi 2014-mod. Unico 2015		3%	un settimo	0,429%
Redditi 2013-mod. Unico 2014		3%	un sesto	0,500%
Redditi 2012-mod. Unico 2013		3%	un sesto	0,500%
Redditi 2011-mod. Unico 2012		3%	un sesto	0,500%
Redditi 2010-mod. Unico 2011		-	-	-
Redditi 2009-mod. Unico 2010		-	-	-
Redditi 2008-mod. Unico 2009		-	-	-
Redditi 2007-mod. Unico 2008		-	-	-
Redditi 2006-mod. Unico 2007		-	-	-
PAESI BLACK LIST				
Presentazione dichiarativo per	adempimento	Sanzione applicabile	Riduzione sanzione per ravvedimento operoso	Entità sanzione ridotta
Redditi 2015-mod. Unico 2016		6%	un ottavo	0,750%
Redditi 2014-mod. Unico 2015		6%	un settimo	0,857%
Redditi 2013-mod. Unico 2014		6%	un sesto	1,000%
Redditi 2012-mod. Unico 2013		6%	un sesto	1,000%
Redditi 2011-mod. Unico 2012		6%	un sesto	1,000%
Redditi 2010-mod. Unico 2011		6%	un sesto	1,000%
Redditi 2009-mod. Unico 2010		6%	un sesto	1,000%
Redditi 2008-mod. Unico 2009		5% o 6%	un sesto	0,833% o 1,000%
Redditi 2007-mod. Unico 2008		5%	un sesto	0,833%
Redditi 2006-mod. Unico 2007		5%	un sesto	0,833%

Dossier Casi e Contabilità

Somme corrisposte al socio a seguito di recesso in capo alla società- Trattamento fiscale e contabile

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* non come sopra definita non 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.

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

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

elementi di riferimento	ammontari
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 Paolo Rossi nella *Verdi Snc* di Carlo Verdi, Sandro Bianchi e Paolo Rossi alla data del recesso è stata considerata pari a € 32.000.000,00, come da dettaglio che segue:

elementi di riferimento	ammontari
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 Paolo Rossi	€ 22.800.000,00

Soluzione

A seguito della liquidazione della quota detenuta dal socio Paolo Rossi uscente, la *Verdi Snc* di Carlo Verdi, Sandro Bianchi e Paolo 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:

- 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;
- gli utili in corso di formazione alla data del recesso per la quota di competenza del socio Paolo 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 Paolo 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 Paolo 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 Paolo 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»**.

Problematiche di natura amministrativa della gestione delle rimanenze nelle imprese in contabilità semplificata

L'art. 1, comma 18, della legge di bilancio 2017, nel dettare le regole per il primo periodo di imposta di applicazione del nuovo regime di contabilità semplificata per le imprese minori, prevede espressamente che le *rimanenze finali*, che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza, devono risultare imputate interamente in deduzione del reddito del primo periodo di applicazione del regime.

Al riguardo, si ritiene che tale disposizione trovi applicazione, oltre che in sede di prima applicazione del regime, anche nel caso di passaggio dal regime di contabilità ordinaria a quella semplificata.

Per quanto concerne l'ambito oggettivo della disposizione, attesa la formulazione letterale della stessa che fa riferimento genericamente alle *rimanenze finali*, per cui tra le medesime si devono comprendere:

- le rimanenze di cui all'art. 92 del Tuir, riguardanti:
 - merci e prodotti;
 - lavori in corso su ordinazione di durata infrannuale;
- le rimanenze di cui all'art. 93 del Tuir, e, quindi, le rimanenze di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale;
- le rimanenze di cui all'art. 94 del Tuir, relativo ai titoli;

tenendo in considerazione, in ogni caso, che:

- il componente negativo derivante dalla deduzione integrale nel primo periodo di applicazione del regime di cassa delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della

competenza non rileva ai fini dell'applicazione della disciplina delle società cosiddette di comodo, nel qual caso il *reddito minimo* deve necessariamente risultare decrementato di un importo pari al valore delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza dedotto integralmente nel primo periodo di applicazione del regime di cassa;

- ai soli fini dell'individuazione dei presupposti della disciplina sulle società in perdita sistematica, se il primo periodo d'imposta di applicazione del regime di cassa costituisce uno di quelli compresi nel cosiddetto periodo di osservazione, il relativo risultato fiscale deve essere considerato senza tener conto del componente negativo derivante dalla deduzione integrale del valore delle rimanenze finali del periodo precedente.
- Ad esempio, se una società ha indicato nelle dichiarazioni dei redditi per i periodi d'imposta n-5, n-4, n-3, n-2 e n-1 sempre una perdita (fiscale) e posto che il periodo d'imposta n-3 sia il primo periodo di applicazione del regime di cassa, ai fini dell'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica per il seguente sesto periodo d'imposta (n), la società interessata deve prendere in considerazione i risultati fiscali dei cinque periodi d'imposta che compongono il cosiddetto periodo di osservazione, ossia, i predetti periodi n-5, n-4, n-3, n-2 e n-1.
- In tal caso, il risultato fiscale del periodo n-3 deve essere rilevato senza considerare il componente negativo derivante dalla deduzione integrale del valore delle rimanenze finali del periodo precedente (n-4), il quale ha concorso alla determinazione del risultato dello stesso periodo n-3, come risultante dalla relativa dichiarazione dei redditi.

Pertanto, se si ipotizza:

- di € 90.000,00, la perdita fiscale indicata in dichiarazione per il periodo n-3;

e:

- di € 10.000,00, l'ammontare della deduzione effettuata nel medesimo periodo n-3 relativa alle rimanenze finali del periodo precedente (n-4) a seguito della determinazione del reddito secondo il regime di cassa;

il risultato fiscale dello stesso periodo n-3 da prendere in considerazione ai fini della disciplina sulle società in perdita sistematica sarà pari a € 80.000,00 (ossia, € 90.000,00 meno € 10.000,00).

Ne deriva, di conseguenza, che per il periodo in esame, la società deve necessariamente essere considerata in *perdita sistematica*, in quanto è presente una perdita per tutti i periodi compresi nel cosiddetto periodo di osservazione.

Nel diverso caso in cui il periodo n-3 sia sempre il primo periodo d'imposta di applicazione del regime di cassa e, al contempo, sia il periodo di applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica (in quanto le dichiarazioni dei cinque precedenti periodi d'imposta n-8, n-7, n-6, n-5 e n-4 presentano sempre una perdita), il reddito minimo deve essere ridotto del componente negativo derivante dalla deduzione integrale del valore delle rimanenze finali del periodo precedente, che ha concorso alla determinazione del reddito analitico dello stesso periodo n-3.

Pertanto, se si considera:

- di € 80.000,00 il reddito minimo determinato secondo i coefficienti di cui all'art. 30, comma 3, della L. 724/1994;

e:

- di € 10.000,00, l'ammontare della deduzione effettuata nel medesimo periodo n-3 relativa alle rimanenze finali del periodo precedente (n-4) a seguito della determinazione del reddito secondo il regime di cassa;
- il reddito minimo rilevante ai fini dell'applicazione della disciplina in argomento per il periodo n-3 risulterà pari a € 70.000,00 (ossia, € 80.000,00 meno € 10.000,00).

Nel caso di passaggio dal nuovo regime di contabilità semplificata al regime di contabilità ordinaria, in linea generale, le rimanenze di merci il cui costo è stato sostenuto e, quindi, dedotto nel corso dell'applicazione delle regole del regime di cassa non devono assumere rilevanza come esistenze iniziali al momento della fuoriuscita dal regime semplificato in deroga alle ordinarie regole di competenza previste dal Tuir.

Diversamente, se con riferimento alle merci in rimanenza non è stato effettuato il relativo pagamento, le stesse rileveranno come esistenze iniziali e si applicheranno le ordinarie regole di competenza previste dal testo unico.

A tal fine, è necessario redigere un *prospetto iniziale* delle attività e passività esistenti alla data del 1 gennaio dell'anno in cui si applica il regime di contabilità ordinaria (prospetto non soggetto a obblighi di vidimazione e bollatura), nel quale, con specifico riferimento alla valorizzazione del magazzino, è necessario evidenziare l'eventuale disallineamento

tra il valore delle esistenze iniziali determinato a norma dell'art. 6 del D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 689 e il costo fiscalmente riconosciuto delle stesse.

Ai fini procedurali, *per individuare il costo medio delle esistenze iniziali* è necessario far riferimento a tutti gli acquisti dell'ultimo anno (relativi alla singola categoria omogenea) e non solo a quelli relativi ai beni non pagati. Si ribadisce che, così individuato il costo medio,

Pertanto, al fine di *calcolare il valore fiscalmente riconosciuto delle rimanenze*, considerata la predetta individuazione del *costo medio*, sarà anche necessario far riferimento alle merci in magazzino per le quali non è avvenuto l'inerente pagamento.