
Circolare di studio n. 3/2019

Periodo 16 – 28 febbraio 2019

Gianluca Mollichella
Commercialista
Via Comano 95
00139 Roma
Tel 06.8719.4524
06.8719.8259
Fax 06.6449.0327
gianluca@mollichella.com

Sommario

Bene a sapersi	3
Versamento della tassa per i libri sociali.....	3
Contribuzione Inps 2019 per i lavoratori domestici.....	5
Reverse charge per i lavori di ampliamento di un edificio.....	8
Omessa o ritardata presentazione del modello F24 con saldo “zero” e ravvedimento operoso.....	10
Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio sostenute dal convivente more uxorio...	11
Reddito di cittadinanza-soggetti interessati ed esclusi	13
Agenda.....	15
Scadenario dei principali adempimenti dal 16 al 28 febbraio 2019	15
Schede operative.....	23
Dossier Casi e Contabilità	29
Trasparenza fiscale con imposte a carico della società trasparente o con riconoscimento di corrispettivo.....	29
Bilancio d’esercizio ordinario 2018-Rilevazione dei crediti commerciali con scadenza superiore a 12 mesi valutati secondo il criterio del costo ammortizzato e soggetti ad attualizzazione.....	32

Bene a sapersi

Regime forfetario e partecipazione di controllo in una società a responsabilità limitata

Il comma 57, dell'art. 1 della L. 23 dicembre 2014, n. 190, come modificato dal comma 9 dell'art. 1 della L. 30 dicembre 2018, n. 145, prevede una serie di esclusioni dall'applicazione del regime, tra cui, alla lettera d), per gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni:

– *che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività:*

- a società di persone;
- ad associazioni;
- a imprese familiari;
- oppure:

– *che controllano direttamente o indirettamente:*

- società a responsabilità limitata;

o:

- associazioni in partecipazione;

le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

Ne deriva, di conseguenza, che il possesso di una partecipazione di controllo in una società a responsabilità limitata che svolge attività riconducibile alla propria compromette il regime forfetario per l'anno 2019 se la partecipazione viene ceduta prima della fine del predetto anno.

Infatti, al riguardo, l'Agenzia delle entrate, rispondendo a un quesito al Telefisco 2019, ha puntualizzato che nessuna preclusione sussiste ad applicare il regime agevolativo nel caso in cui il contribuente, nell'anno precedente a quello di applicazione del regime, abbia provveduto a rimuovere preventivamente le cause ostative.

La causa inibente di cui alla citata lettera d) del comma 57 ha espressamente introdotto un limite all'accesso legato al concetto di controllo diretto o indiretto, vietando espressamente l'applicazione del regime forfetario ai contribuenti che, come detto, *controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata*, che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

Pertanto, l'eventuale presenza di tale causa inibente impedisce l'accesso al nuovo regime forfetario.

Versamento della tassa per i libri sociali

Entro il 18 marzo 2019 (in quanto il giorno 16 cade di sabato), per le società di capitali e cioè:

- società per azioni;
- società a responsabilità limitata;
- società in accomandita per azioni;
- società consortili;
- aziende speciali degli enti locali e dei consorzi tra enti;

nonché, in relazione alla circolare 3 maggio 1996, n. 108/E (paragrafo: 12.1.3), per:

- le società di capitali in liquidazione ordinaria;

- le società di capitali in procedura concorsuale, se permane l'obbligo onere dei libri da vidimare nei modi previsti dal codice civile, con esclusione di quelle fallite;

sussiste l'obbligo di procedere al versamento della tassa annuale per la vidimazione dei libri sociali, il cui importo dovuto, *che deve essere calcolato in relazione all'entità del capitale sociale esistente al 1° gennaio 2019*, è pari a:

- € 309,87, se il capitale o il fondo di dotazione non è superiore a € 516.456,90;
- € 516,46, se il capitale o il fondo di dotazione supera € 516.456,90.

Sono *esonerate dal pagamento* della tassa sui libri sociali:

- le società cooperative e di mutua assicurazione, che, in sede di vidimazione, sono tenute a corrispondere la tassa di concessione governativa nella misura di € 67,00 per ogni 500 pagine o frazione;
- i consorzi che non assumono la forma di società consortili (vedere, al riguardo, la risoluzione 10 novembre 1990, n. 411461);
- le società di capitali dichiarate fallite, in quanto il curatore deve attivare le scritture previste dalla Legge fallimentare, che vengono vidimate dal Giudice Delegato "senza spese";
- le società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza scopo di lucro che risultano affiliate a:

- una Federazione sportiva nazionale;
- una disciplina sportiva associata;
- un ente di formazione sportiva;

tenendo, inoltre, in considerazione che l'inerente atto costitutivo deve necessariamente risultare coerente e in conformità alle prescrizioni di cui alla L. 27 dicembre 2002, n. 289. Tale esonero si ritiene collegato al fatto che l'art. 13-bis, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, come modificato dall'art. 90, comma 7, della L. 27 dicembre 2002, n. 289, prevede espressamente che *"gli atti e i provvedimenti concernenti le Onlus-organizzazioni non lucrative di utilità sociale e le società e associazioni sportive dilettantistiche sono esenti dalle tasse sulle concessioni governative"* e, quindi, se non devono assolvere la tassa di concessione governativa in sede di vidimazione, non dovrebbero nemmeno essere tenuti ad eseguire il versamento forfetario annuale.

Attualmente, la vidimazione iniziale è prevista solamente per i libri sociali obbligatori di cui all'art. 2421 del codice civile, riguardanti specificamente:

- il libro soci;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo e/o del consiglio di amministrazione;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee;
- il libro delle obbligazioni;
- di ogni altro libro o registro per i quali l'obbligo della bollatura è previsto da norme speciali.

Se, dopo aver corrisposto la tassa annuale, la società pone in essere il trasferimento della sede sociale nella circoscrizione territoriale di competenza di un altro Ufficio dell'Agenzia delle entrate, non è tenuta ad eseguire un ulteriore versamento in quanto, a seguito dello stesso, non si rende necessario eseguire una nuova vidimazione dei libri sociali.

Pertanto, relativamente ad una società costituita alla fine del precedente anno solare, come, a titolo meramente indicativo, in data 31 ottobre, con termine del primo esercizio sociale al 31 dicembre, si ritiene *non dovuta la tassa in argomento*, in quanto la medesima si deve ritenere operativa per anno e non per periodo d'imposta.

In pratica, poiché il tributo, in sede di costituzione, è già stata corrisposto per l'anno in corso, il primo versamento che deve trovare esecuzione è quello che deve risultare posto in essere entro il successivo 16 marzo per la competenza del nuovo anno solare.

Il versamento della cosiddetta *tassa annuale*, che è deducibile ai fini sia dell'Ires sia dell'Irap, è dovuto, come detto, in misura forfetaria, indipendentemente dal numero di libri o pagine utilizzati nell'anno, e, ai fini operativi, sostituisce l'onere della tassa di concessione governativa per la vidimazione dei libri sociali.

Il pagamento della tassa annuale deve essere effettuato utilizzando il modello F24, specificando il codice tributo: 7085.

Nel sito internet dell' Agenzia delle entrate viene evidenziato che *l'omesso versamento della tassa annuale in argomento "è punito con la sanzione amministrativa corrispondente dal 100 al 200% della tassa medesima e, in ogni caso, non inferiore a € 103,00"*, anche se, in assenza di una specifica sanzione stabilita dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, per l'omesso e/o per il ritardato versamento, si ritiene coerente fare riferimento alla regola generale in tema di omesso versamento dei tributi di cui all'art. 13, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che fissa l'entità della sanzione amministrativa nella misura pari al 15% o al 30% dell'importo dovuto, in relazione al momento del pagamento.

Aderendo alla tesi della "sanzione amministrativa pari al 15 o al 30%", sussiste la possibilità, *in assenza di cause ostative*, di fare ricorso al ravvedimento operoso con il pagamento della sanzione amministrativa:

- *entro 14 giorni dal 16 marzo 2018*, nella misura dallo 0,1% al 1,4% (in quanto, per ogni giorno di ritardo, deve essere conteggiato lo 0,1%);
- *dai 15 ai 30 giorni successivi il 16 marzo 2018*, nella misura ridotta del 1,50% (1/10 del 15%);
- *dopo i 30 giorni ed entro 90 giorni dal 16 marzo 2018*, nella misura ridotta del 1,67% (1/9 del 15%);
- *dopo i 90 giorni ed entro un anno dal 16 marzo 2018*, nella misura del 3,75% (1/8 del 30%);
- *dopo un anno ed entro due anni dal 16 marzo 2018*, nella misura del 4,29% (1/7 del 30%);
- *oltre due anni dal 16 marzo 2018*, nella misura del 5% (1/6 del 30%).

Contribuzione Inps 2019 per i lavoratori domestici

Entro il giorno 10 del mese successivo a ciascun trimestre solare, deve essere eseguito il pagamento dei contributi previdenziali ed assistenziali relativi ai lavoratori domestici *per il precedente trimestre*, la cui determinazione deve avvenire in relazione all'orario di lavoro svolto (inferiore o superiore alle 24 ore settimanali).

Infatti, versamenti devono risultare eseguiti secondo il seguente scadenziario:

- *primo trimestre*, dal 1° al 10 aprile;
- *secondo trimestre*, dal 1° al 10 luglio;
- *terzo trimestre*, dal 1° al 10 ottobre;
- *quarto trimestre*, dal 1° al 10 gennaio dell'anno successivo;

tenendo in considerazione che per adempiere all'obbligo contributivo, è possibile utilizzare le seguenti modalità:

- *bollettino Mav precompilato* inviato direttamente al datore di lavoro dall'Istituto;
- *circuito "Reti Amiche"*;
- *online, sul sito www.inps.it nella sezione: "Servizi online" -> "Cittadino" -> "Lavoratori domestici: pagamento online contributi", utilizzando la carta di credito*;
- *contact center*, telefonando al numero gratuito 803.164.

Al riguardo, si puntualizza che a seguito dell'iscrizione, l'Inps provvede ad aprire una posizione assicurativa in favore del lavoratore domestico.

Il contributo è legato alla paga effettiva oraria.

Gli elementi che compongono la paga oraria sono:

- la retribuzione oraria di fatto concordata tra le parti;
- il valore convenzionale del vitto e alloggio, ripartito in misura oraria.
- la tredicesima mensilità (gratifica natalizia) ripartita in misura oraria;

tenendo presente che la retribuzione oraria effettiva deve essere indicata sempre, anche nel caso si versi il contributo corrispondente alla quarta fascia.

Se l'orario di lavoro non supera le 24 ore a settimana, il contributo orario è commisurato a tre diverse fasce di retribuzione; se l'orario di lavoro è di almeno 25 ore settimanali, il contributo è fisso per tutte le ore retribuite.

L'entità dei contributi dovuti per l'anno 2019 può essere così schematizzata:

- *senza contributo addizionale (di cui al comma 28 dell'art.2 della L. 92/2012):*

LAVORATORI ITALIANI E STRANIERI			
retribuzione oraria		importo contributo orario	
Effettiva	Convenzionale	Comprensivo quota CUAUF	Senza quota CUAUF (1)
fino a € 8,06	€ 7,13	€ 1,42 (0,36) (2)	€ 1,43 (0,36) (2)
oltre a € 8,06 fino a € 9,81	€ 8,06	€ 1,61 (0,40) (2)	€ 1,62 (0,40) (2)
oltre a € 9,81	€ 9,81	€ 1,96 (0,49) (2)	€ 1,97 (0,49) (2)
Orario di lavoro superiore a 24 ore settimanali	€ 5,19	€ 1,04 (0,26) (2)	€ 1,04 (0,26) (2)
<p>(1) Il contributo Cuaf-Cassa Unica Assegni Familiari <i>non</i> è dovuto solamente nel caso di rapporto fra coniugi (ammesso soltanto se il datore di lavoro coniuge è titolare di indennità di accompagnamento) e tra parenti o affini entro il terzo grado conviventi, se riconosciuto ai sensi di legge (art. 1 del D.P.R. 31 dicembre 1971, n. 1403).</p> <p>(2) La cifra tra parentesi si riferisce alla quota a carico del lavoratore.</p>			

- *comprensivo del contributo addizionale (comma 28 dell'art.2 della L. 92/2012) da applicare ai rapporti di lavoro a tempo determinato:*

lavoratori italiani e stranieri			
retribuzione oraria		importo contributo orario	
effettiva	convenzionale	comprensivo quota Cuaf	senza quota Cuaf (1)
fino a € 8,06	€ 7,13	€ 1,52 (0,36) (2)	€ 1,53 (0,36) (2)
oltre a € 8,06 fino a € 9,81	€ 8,06	€ 1,72 (0,40) (2)	€ 1,73 (0,40) (2)
oltre a € 9,81	€ 9,81	€ 2,10 (0,49) (2)	€ 2,11 (0,49) (2)
Orario di lavoro superiore a 24 ore settimanali	€ 5,19	€ 1,11 (0,26) (2)	€ 1,12 (0,26) (2)
<p>(1) Il contributo Cuaf-Cassa Unica Assegni Familiari <i>non</i> è dovuto solamente nel caso di rapporto fra coniugi (ammesso soltanto se il datore di lavoro coniuge è titolare di indennità di accompagnamento) e tra parenti o affini entro il terzo grado conviventi, se riconosciuto ai sensi di legge (art. 1 del D.P.R. 31.12.1971, n. 1403).</p> <p>(2) La cifra tra parentesi si riferisce alla quota a carico del lavoratore.</p>			

mentre i “*coefficienti di ripartizione*” operativi dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2019 sono i seguenti:

- *senza contributo addizionale (di cui al comma 28 dell'art.2 della L. 92/2012):*

gestione	lavoratori domestici con Cuaf		lavoratori domestici senza Cuaf	
	aliquote	coefficienti	aliquote	coefficienti
F.P.L.D.	17,4275%	0,872793	17,4275%	0,867579
ASpl	1,0300%	0,051584	1,1500%	0,057250
C.U.A.F.	0,0000%	0,000000	0,0000%	0,000000
Maternità	0,0000%	0,000000	0,0000%	0,000000

Inail	1,3100%	0,065607	1,3100%	0,065215
Fondo garanzia trattamento fine rapporto	0,2000%	0,010016	0,2000%	0,009956
	-----	-----	-----	-----
Totale	19,9675%	1,000000	20,0875%	1,000000

- *comprensivo del contributo addizionale (comma 28 dell'art.2 della L. 92/2012) da applicare ai rapporti di lavoro a tempo determinato:*

gestione	lavoratori domestici con Cuaf		lavoratori domestici senza Cuaf	
	aliquote	coefficienti	aliquote	coefficienti
F.P.L.D.	17,4275%	0,815608	17,4275%	0,811053
ASpl	1,0300%	0,048204	1,1500%	0,053519
C.U.A.F.	0,0000%	0,000000		
Maternità	0,0000%	0,000000	0,0000%	0,000000
Inail	1,3100%	0,061308	1,3100%	0,060966
Contributo addizionale	1,4000%	0,065520	1,4000%	0,065154
Fondo garanzia trattamento fine rapporto	0,2000%	0,009360	0,2000%	0,009308
	-----	-----	-----	-----
Totale	21,3675%	1,000000	21,4875%	1,000000

Ai fini operativi, per chiarezza procedurale si ritiene opportuno rammentare che:

- l'art. 2 della L. 28 giugno 2012, n. 92, ha istituito l'ASpl-Assicurazione Sociale per l'Impiego, al cui finanziamento concorrono i contributi di cui agli artt. 12, comma 6 (1,30%) e 28, comma 1 (0,01%), della L. 3 giugno 1975, n. 160;
- l'art. 2, comma 28, della L. 28 giugno 2012, n. 92, ha previsto che ai rapporti di lavoro subordinato *non a tempo indeterminato* si applica un contributo addizionale, a carico del datore di lavoro, pari all' 1,40% della retribuzione convenzionale;
- in relazione all'art. 1, comma 769, della L. 26 dicembre 2006, n. 296, con decorrenza dal 1° gennaio 2007, l'aliquota contributiva di finanziamento per gli iscritti all'assicurazione generale obbligatoria è stata elevata dello 0,30% per la quota a carico del lavoratore;
- in base ai commi 361 e 362 della L. 23 dicembre 2005, n. 266, con decorrenza dal 1° gennaio 2006 ai datori di lavoro domestico tenuti al versamento della contribuzione per il finanziamento degli assegni per il nucleo familiare alla gestione ex art. 24 della L. 88/1989, è stato riconosciuto un esonero del versamento dei seguenti contributi: Cuaf (0,48%), maternità (0,24%) e disoccupazione (0,28%);
- l'art. 120 della L. 23 dicembre 2000, n. 388, ha espressamente riconosciuto ai datori di lavoro, a decorrere dal 1° febbraio 2001, un esonero dal versamento del contributo Cuaf pari a 0,8 punti percentuali (se tale contributo è dovuto in misura superiore a 0,8 p.p.) *oppure* pari a 0,4 punti percentuali a valere sui versamenti di altri contributi sociali, prioritariamente sui contributi di maternità e disoccupazione (se il contributo Cuaf è dovuto in misura inferiore a 0,8 p.p.);
- l'art. 49 della L. 23 dicembre 1999, n. 488, ha disposto per il periodo dal 1° luglio 2000 al 31 dicembre 2001, una riduzione del contributo dell'indennità economica di maternità a carico dei datori di lavoro nella misura di 0,20 punti percentuali. Tale riduzione resta confermata dall'art. 43 della L. 28 dicembre 2001, n. 448;

- a norma dell’art. 45, comma 3, del D.Lgs. 25 luglio 1998, n. 286, recante il Testo Unico sull’immigrazione, con decorrenza dal 1° gennaio 2000, è stato soppresso il contributo dello 0,50% a carico del lavoratore, destinato al Fondo di rimpatrio;
- ai sensi dell’art. 3, commi 1 e 3, della L. 23 dicembre 1998, n. 448, con decorrenza dal 1° gennaio 2000 sono stati soppressi i contributi Enaoli e Tbc;
- per effetto dell’introduzione dell’Irap (D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446), a partire dal 1° gennaio 1998 il contributo Tbc dell’1,66% e il contributo al Servizio sanitario nazionale del 10,60% non vengono più riscossi;
- in applicazione dell’art. 27, comma 2-bis, della L. 28 febbraio 1997, n. 30, l’aliquota contributiva per i datori di lavoro domestico non soggetti al contributo Cuaf, ha subito un incremento di 0,50 punti percentuali ogni due anni con inizio dal 1° gennaio 1997 (andando a regime dal 1° gennaio 2011).

Reverse charge per i lavori di ampliamento di un edificio

I lavori di opere murarie eseguiti nell’ambito dell’ampliamento di un edificio sono soggetti ad Iva con applicazione del *reverse charge* in quanto tali prestazioni, ai sensi dell’art. 17, comma 6, lettera a-ter) del decreto Iva, si devono necessariamente ritenere rientranti tra quelle inerenti al completamento degli edifici.

Tali prestazioni, infatti, non sono riconducibili al codice Ateco 41.2 “Costruzione di edifici residenziali e non residenziali”, ma rientrano nell’ambito operativo del codice 43.39.01 “Attività non specializzate di lavori edili” (nel quale sono compresi anche “Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a.”), poiché riguardano soltanto parti specifiche del processo di costruzione e non la realizzazione completa dell’edificio.

Al riguardo, la nuova lettera a-ter) del comma 6 dell’art. 17 del decreto Iva, ha esteso l’obbligo del *reverse charge* alle prestazioni di:

- servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti;
- completamento di edifici.

In tale ambito, il termine “completamento” di edifici ha comportato, da subito, difficoltà nella comprensione della norma, tanto che si deve ritenere il termine utilizzato dal legislatore in modo *atecnico*.

Infatti, l’art. 3 del Testo Unico dell’edilizia (D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380), non menziona, infatti, la nozione di completamento, ma fa riferimento a interventi quali manutenzione ordinaria e straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, ecc.

Pertanto, in assenza di una definizione di “completamento” è necessario fare ricorso ai seguenti codici attività:

Lavori di completamento	43.31.00 – Intonacatura e stuccatura
	43.32.01 – Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate
	43.32.02 – Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili. Si fa presente che la posa in opera di “arredi” è esclusa dall’applicazione del reverse charge in quanto non rientra nella nozione di completamento relativo ad edifici
	43.33.00 – Rivestimento di pavimenti e di muri
	43.34.00 – Tinteggiatura e posa in opera di vetri

	43.39.01 – Attività non specializzate di lavori edili – muratori (dovrebbero però rimanere escluse le attività di costruzione degli edifici)
	43.39.09 – Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.

In presenza di un unico contratto, comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi:

- in parte soggette al regime dell'inversione contabile;

e:

- in parte soggette all'applicazione dell'Iva nelle modalità ordinarie;

si deve necessariamente procedere alla scomposizione delle operazioni, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del *reverse charge*, in quanto il meccanismo dell'inversione contabile, attesa la finalità antifrode, costituisce la regola prioritaria.

In tale ipotesi, pertanto, le singole prestazioni soggette a *reverse charge* devono risultare distinte dalle altre prestazioni di servizi ai fini della fatturazione, in quanto soggette in via autonoma al meccanismo dell'inversione contabile.

Si pensi, ad esempio, ad un contratto che preveda l'installazione di impianti, unitamente allo svolgimento di altre generiche prestazioni di servizi non rientranti nel meccanismo dell'inversione contabile.

In tal caso, si deve procedere alla scomposizione delle operazioni oggetto del contratto, distinguendo le singole prestazioni assoggettabili al regime del *reverse charge* (nell'esempio, il servizio di installazione di impianti) da quelle assoggettabili ad IVA secondo le regole ordinarie.

Tuttavia, stante la complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili nel settore edile, le indicazioni predette potrebbero risultare di difficile applicazione con riferimento all'ipotesi di un contratto unico di appalto – comprensivo anche di prestazioni soggette a *reverse charge* ai sensi della lettera a-ter) del comma 6 dell'art. 17 del decreto Iva – avente ad oggetto la costruzione di un edificio o interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione edilizia di cui all'art. 3, comma 1, lettere c) e d), del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380.

In una logica di semplificazione, è stato ritenuto che, anche con riferimento alle prestazioni riconducibili alla predetta lettera a-ter), trovino applicazione *le regole ordinarie* e non il meccanismo del *reverse charge*.

Così, ad esempio, in presenza di un contratto avente ad oggetto la ristrutturazione di un edificio in cui è prevista anche l'installazione di uno o più impianti, non si deve procedere alla scomposizione del contratto, distinguendo l'installazione di impianti dagli interventi, ma si applicherà l'Iva secondo le modalità ordinarie all'intera fattispecie contrattuale.

Ritornando su concetto di "completamento di edificio", il Ministero dell'economia e delle finanze ha confermato la tesi secondo cui:

- il codice attività 43.39.01 comprende anche gli "Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a", limitatamente alle prestazioni afferenti agli edifici, a prescindere dal fatto che l'edificio sia esistente o di nuova costruzione;
- il suddetto codice attività deve necessariamente risultare "*distinto dalle attività di cui al codice 41.2 riferito alle attività di costruzione di edifici residenziali e non residenziali, che riguarda invece la costruzione completa di edifici residenziali o non residenziali eseguiti per conto proprio o per conto terzi e poi venduti*";
- l'effettuazione solo di una parte specifica del processo di costruzione comporta la classificazione dell'attività all'interno della divisione "43".

In pratica, secondo il Ministero, l'applicazione del *reverse charge* ai lavori di opere murarie eseguiti nell'ambito dell'*ampliamento di un edificio*, devono essere assoggettate al *reverse charge* le attività riconducibili al codice 43.39.01 (lavori di opere murarie).

Pertanto, in altri termini, l'attività dell'impresa che effettua lavori di opere murarie per il committente, nell'ambito di un ampliamento di un edificio, rientrante nel codice attività 43.39.01 «altri lavori di costruzione e installazione n.c.a», se riferita ad edifici, deve essere assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile, ai sensi dell'art. 17, comma 6, lettera a-ter), del decreto Iva.

Omessa o ritardata presentazione del modello F24 con saldo "zero" e ravvedimento operoso

L'istituto della compensazione tributaria, disciplinato dall'art. 17, comma 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, prevede che i contribuenti eseguono versamenti unitari:

- delle imposte;
- dei contributi dovuti all'Inps;
- delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali;

hanno la possibilità di procedere all'eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate.

Le vigenti disposizioni normative, che disciplinano la compensazione dei crediti d'imposta cosiddetta "orizzontale" o "esterna", in quanto coinvolge crediti e debiti di natura diversa, tengono conto dell'entità di € 700.000,00, quale limite massimo dei crediti d'imposta compensabili, per ciascun anno solare.

Per tale ragione, ed al fine di rendere manifesta la volontà del contribuente, è necessario che tale compensazione avvenga espressamente tramite specifica esposizione nella delega di pagamento.

Ne deriva, di conseguenza, che, ai sensi dell'art. 19, comma 3, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, il modello F24 deve essere presentato anche nel caso in cui il saldo finale sia pari a "zero", quando cioè "*le somme dovute risultano totalmente compensate*".

Per disposto dell'art. 15, comma 2-*bis*, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, l'omessa presentazione del modello di versamento contenente i dati relativi alla compensazione, è soggetta alla sanzione amministrativa di € 100,00, ridotta a € 50,00, se il ritardo non risulta superiore a cinque giorni lavorativi.

Detta modalità procedurale – che si è resa applicabile dal 1° gennaio 2016 – è stata introdotta dall'art. 15, comma 1, lett. q), n. 2), del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, al fine di disciplinare in modo coerente l'omessa presentazione del modello F24 a zero, consentendo, tra l'altro, anche la possibilità di regolarizzare l'eventuale violazione commessa mediante l'istituto del ravvedimento operoso.

Tale adempimento si perfeziona presentando il modello F24 a zero, nel quale deve risultare specificato:

- l'ammontare del credito;
- e:
- le somme compensate;

oltre a corrispondere la sanzione amministrativa in misura ridotta.

Al riguardo, si ritiene opportuno rammentare che a norma del comma 1, lettere a-*bis*), b-*bis*), b-*ter*) e b-*quater*), dell'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, la sanzione amministrativa che si rende dovuta si riduce:

- *a un nono del minimo*, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, o se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;
- *a un settimo del minimo*, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della

dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione o, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;

- *a un sesto del minimo*, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione o, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;
- *a un quinto del minimo*, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'art. 24 della L. 7 gennaio 1929, n. 4, salvo casi particolari.

Con specifico riferimento al *quantum* di sanzione da corrispondere, si rammenta che il ravvedimento operoso ha una funzione premiale che consiste nella riduzione della sanzione base comminata al trasgressore.

Poiché, nel caso di specie, la sanzione base è quantitativamente determinata in maniera diversa a seconda dell'arco temporale in cui la violazione viene regolarizzata, si è dell'avviso che si applicherà la riduzione di 1/9:

- *alla sanzione base di € 50,00*, se la delega di pagamento a saldo "zero" viene presentata con un ritardo non superiore a 5 giorni lavorativi (€ 5,56);
- *alla sanzione base di € 100,00*, se la delega di pagamento a saldo "zero" viene presentata con un ritardo superiore a 5 giorni lavorativi ma entro 90 giorni dall'omissione (€ 11,11).

Trascorso il termine di 90 giorni e, ovviamente, se ne ricorrono le condizioni, si rendono applicabili le diverse ed ulteriori riduzioni di cui alle lettere da b) a *b-quater*) dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, da commisurarsi alla sanzione base di € 100,00.

Ne deriva, di conseguenza, che si rende dovuta la sanzione amministrativa ridotta di:

- € 12,50, se la delega di pagamento a saldo "zero" risulta presentata entro un anno dall'omissione;
- € 14,29, se la delega di pagamento a saldo "zero" risulta presentata entro due anni dall'omissione;
- € 16,67, se la delega di pagamento a saldo "zero" risulta presentata oltre due anni dall'omissione;
- € 20,00, se la delega di pagamento a saldo "zero" risulta presentata dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'art. 24 della L. 4/1929;

tenendo presente che le sanzioni ridotte sono state arrotondate al centesimo di euro, in quanto non si deve utilizzare la regola del troncamento dei decimali.

Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio sostenute dal convivente more uxorio

Ai sensi del comma 1 art. 16-bis del Tuir, la detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio compete per le spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico dei contribuenti che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'unità immobiliare sulla quale sono stati eseguiti gli interventi in argomento.

Specificamente, in assenza di particolari condizioni soggettive e oggettive, come regola generale la detrazione dall'Irpef compete ai contribuenti che sostengono le spese per la realizzazione di tali interventi.

Ne deriva, di conseguenza, che il diritto alla detrazione spetta:

- al proprietario o al nudo proprietario dell'immobile;
- al titolare di un diritto reale sullo stesso (uso, usufrutto, abitazione);

nonché:

- all'inquilino e al comodatario in quanto detentori dell'unità immobiliare;

se, ovviamente, hanno sostenuto le spese in questione e queste sono rimaste a loro carico, tenendo presente, inoltre, che la detrazione compete anche al familiare del possessore o

detentore dell'immobile sul quale vengono effettuati i lavori, purché sia convivente e sostenga le spese.

Ai fini operativi, si ritiene opportuno sottolineare che:

- *per familiari*, si devono intendere, a norma dell'art. 5, comma 5, del Tuir:
 - il coniuge;
 - i parenti entro il terzo grado;
 - gli affini entro il secondo grado;
- *per il titolo che attesta la disponibilità del bene immobile*, che individua il requisito richiesto per beneficiare della detrazione, deve necessariamente risultare costituito dalla *condizione di familiare convivente* e, di conseguenza, non è richiesta l'esistenza di un sottostante contratto di comodato;
- *per la convivenza*, è indispensabile che la stessa sussista fin dal momento in cui iniziano i lavori inerenti agli interventi di recupero del patrimonio.

Pertanto, la persona fisica convivente che:

- non risulta essere familiare del titolare del bene immobile, nei termini predetti;
- effettivamente sostiene le spese per gli interventi in argomento;

ha certamente la possibilità di beneficiare della detrazione in argomento solamente se risulta essere detentore dell'immobile in base ad un contratto di comodato.

Per effetto della L. 20 maggio 2016, n. 76 - recante la "*Regolamentazione delle unioni civili tra le persone dello stesso sesso e la disciplina delle convivenze*" il quadro normativo di riferimento risulta, tuttavia, mutato rendendo opportuno riconsiderare le modalità procedurali predette.

Infatti, in particolare:

- *è stato equiparato al vincolo giuridico derivante dal matrimonio* quello prodotto dalle *unioni civili*, stabilendo che – fatte salve le previsioni del codice civile non richiamate espressamente e quelle della legge sull'adozione – "*le disposizioni che si riferiscono al matrimonio e le disposizioni contenenti le parole "coniuge", "coniugi" o termini equivalenti, ovunque ricorrono nelle leggi, negli atti aventi forza di legge, nei regolamenti nonché negli atti amministrativi e nei contratti collettivi, si applicano anche ad ognuna delle parti dell'unione civile tra persone dello stesso sesso*";
- *non è stato equiparato al vincolo giuridico derivante dal matrimonio* quello delle *convivenze di fatto*, costituite tra due persone maggiorenni unite stabilmente da legami affettivi di coppia e di reciproca assistenza morale e materiale coabitanti ed aventi dimora abituale nello stesso Comune;
- *ai fini dell'accertamento della "stabile convivenza"* è necessario fare riferimento al *concetto di famiglia anagrafica* previsto dal regolamento anagrafico (di cui al D.P.R. 30 maggio 1989, n. 223).

Ai fini operativi, però, la L. 20 maggio 2016, n. 76:

- ha esteso ai *conviventi di fatto* alcuni specifici diritti spettanti ai coniugi, quale, tra gli altri, il diritto di visita, di assistenza e di accesso alle informazioni personali in ambito sanitario, analogamente a quanto previsto per i coniugi e i familiari;
- ha riconosciuto al *convivente superstite* il diritto di abitazione, per un periodo determinato, nonché la successione nel contratto di locazione della casa di comune residenza in caso di morte del conduttore o di suo recesso dal contratto.

Ne deriva, di conseguenza, anche in assenza dell'equiparazione delle convivenze di fatto alle unioni basate sul matrimonio, risulta attribuita una specifica rilevanza giuridica a tale formazione

sociale e, in questo contesto, risulta evidenziato l'esistenza di un legame concreto tra il convivente e l'immobile destinato a dimora comune.

Ai fini della detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-bis del Tuir, la disponibilità dell'immobile da parte del convivente risulta insita nella convivenza che si esplica ai sensi della L. 20 maggio 2016, n. 76, senza necessità che trovi titolo in un contratto di comodato.

Pertanto, nell'ipotesi in cui il *convivente more uxorio* sostenga le spese di recupero del patrimonio edilizio, nel rispetto delle condizioni previste, ha la possibilità di beneficiare della detrazione alla stregua di quanto previsto per i familiari conviventi.

In pratica, il convivente non proprietario dell'immobile può validamente fruire della detrazione anche per le spese sostenute per interventi effettuati su una *delle abitazioni nelle quali si esplica il rapporto di convivenza* anche se diversa dall'*abitazione principale della coppia*.

Reddito di cittadinanza-soggetti interessati ed esclusi

Con il D.L. 28 gennaio 2019, n. 4, è stata data attuazione all'istituto che tende a favorire l'inclusione sociale e la ricollocazione lavorativa e individuare misure di contrasto alla povertà, denominato "Reddito di cittadinanza", di cui all'art. 1, comma 255, della L. 30 dicembre 2018, n. 145.

Il reddito di cittadinanza pur costituendo una misura di *assistenza sociale* e di *inclusione*, prevede come obiettivo di riferimento la *ricollocazione lavorativa*.

I soggetti beneficiari sono individuati nei componenti il *nucleo familiare*, la cui individuazione deve necessariamente avvenire considerando:

- *i coniugi non separati o divorziati*, anche se risultano avere residenza anagrafica differente;
- *il coniuge separato o divorziato*, se risulta avere la permanenza (residenza) nella stessa abitazione;
- *i figli maggiorenni non conviventi*, se sono di età inferiore a 26 anni, fiscalmente a carico dei genitori, non coniugati e senza figli;

mentre *i figli maggiorenni non conviventi con genitori separati o divorziati stabiliti in residenze differenti*, devono procedere a identificare il nucleo familiare di appartenenza.

Si devono, invece, ritenere *esclusi dall'accesso al reddito di cittadinanza* i nuclei familiari che comprendono un componente disoccupato *per dimissioni volontarie operate nei dodici mesi precedenti la richiesta*, salve le situazioni di dimissioni per giusta causa.

Al riguardo, si pone in rilievo, che le *eventuali dimissioni per giusta causa*, che, ovviamente, devono essere ricondotte al "grave inadempimento" del datore di lavoro possono essere ipotizzate:

- nel mancato riconoscimento della retribuzione;
- nel mancato versamento dei contributi previdenziali;
- nel trasferimento del lavoratore non supportato da ragioni tecniche, organizzative o produttive;
- nella presenza di fenomeni di *mobbing*;
- nelle situazioni di molestie sessuali.

L'accesso al beneficio è subordinato al possesso di numerosi (e di non sempre agevole individuazione) requisiti di carattere anagrafico, reddituale e patrimoniale (vedere i dettagli in "schede operative").

Ai fini operativi, si ritiene opportuno puntualizzare che i soggetti richiedenti:

- devono risultare residenti in Italia da almeno dieci anni (di cui gli ultimi due in maniera continuativa), nonché essere in possesso di regolare titolo di cittadinanza o di soggiorno, quale:
 - cittadinanza italiana o di un Paese dell'Unione europea;

- familiare di un soggetto titolare del diritto di soggiorno o del diritto di soggiorno permanente (ottenuto per soggiorni continuativi che si sono protratti per almeno cinque anni).
 - permesso di soggiorno dell'Unione europea per il cosiddetto "lungo periodo di permanenza";
- devono avere provveduto a presentare (o altro componente familiare deve averlo fatto) regolare dichiarazione sostitutiva unica con indice Isee che dimostra un'entità inferiore a € 9.360,00.

Agenda

Scadenario dei principali adempimenti dal 16 al 28 febbraio 2019

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
18	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.	
18	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> .	
18	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.	
18	ARTIGIANI E COMMERCianti Versamento da parte degli iscritti alla gestione artigiani o commercianti dell'Inps della quota contributi previdenziali compresi nel minimale di reddito inerente al quarto e ultimo trimestre 2018.	
18	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.	
18	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 € 500,00.	
18	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.	
18	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 <i>inerenti al mese precedente</i> per i compensi erogati agli sportivi professionisti e/o ai lavoratori dello spettacolo.	
18	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 <i>inerenti al mese precedente</i> .	

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
18	<p>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-COMPENSI</p> <p>I soggetti che, nel corso del mese precedente hanno erogato compensi a collaboratori coordinati e assimilati, devono procedere al pagamento dei contributi <i>inerenti al mese precedente</i>.</p>	
18	<p>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-LAVORATORI AUTONOMI OCCASIONALI</p> <p>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 <i>inerenti al mese precedente</i> per l'importo eccedente il limite predetto.</p>	
18	<p>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-PROVVIGIONI PER VENDITE A DOMICILIO</p> <p>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 <i>inerenti al mese precedente</i> nella misura del 78% dell'importo eccedente il limite predetto.</p>	
18	<p>CONTRIBUZIONE INPS-SPEDIZIONIERI DOGANALI</p> <p>Versamento del contributo Inps sui compensi erogati agli spedizionieri doganali <i>nel corso del mese precedente</i>.</p>	
18	<p>IMPOSTA SOSTITUTIVA DEL 17% SULLE RIVALUTAZIONI DEL TFR</p> <p>I datori di lavoro-sostituti d'imposta devono procedere al pagamento del saldo dell'imposta sostitutiva del 17% sulle rivalutazioni del Tfr-trattamento di fine rapporto maturate nell'anno solare precedente, utilizzando in compensazione, se ne ricorrono le condizioni, il credito scaturente dal versamento effettuato nei periodi d'imposta 1997 e/o 1998 a titolo di anticipo della tassazione del Tfr.</p>	
18	<p>IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI CAPITAL GAIN - REGIME AMMINISTRATO</p> <p>Pagamento, da parte delle Banche, Poste, Sim, Sgr, società fiduciarie e altri intermediari finanziari, dell'imposta sostitutiva applicata nel corso del precedente mese di dicembre (<i>secondo mese precedente</i>), in applicazione del regime di "risparmio amministrato" agli investitori.</p>	
18	<p>IMPOSTA SOSTITUTIVA REDDITI DI CAPITALE E CAPITAL GAIN - REGIME GESTITO</p> <p>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 dicembre (<i>secondo mese precedente</i>).</p>	
18	<p>IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI</p> <p>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>.</p>	
18	<p>INCREMENTI DI PRODUTTIVITÀ, REDDITIVITÀ, QUALITÀ, EFFICIENZA E INNOVAZIONE O A PARTECIPAZIONE AGLI UTILI DELL'IMPRESA</p> <p>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</i> in relazione ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione o a partecipazione agli utili dell'impresa.</p>	

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
18	<p>IVA – LIQUIDAZIONE PERIODICA Pagamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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 dicembre (<i>secondo mese precedente</i>), al netto dell'eventuale acconto corrisposto entro il 27 dicembre scorso; • da parte dei soggetti con partita Iva-regime trimestrale per "natura", come, ad esempio, gli autotrasportatori, benzinai e subfornitori, dell'eventuale debito di tributo di competenza del quarto trimestre 2016, senza alcuna maggiorazione per interessi. 	
18	<p>RITENUTE ALLA FONTE E/O IMPOSTE SOSTITUTIVE I sostituti d'imposta che nel corso del mese precedente hanno corrisposto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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; - pagamenti inerenti alle locazioni brevi; <p>devono procedere al pagamento, utilizzando il modello F24, delle relative ritenute alla fonte e/o delle imposte sostitutive, specificando gli appropriati codici tributo.</p>	
18	<p>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.</p>	
20	<p>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.</p>	
20	<p>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 <i>nel corso del mese precedente</i>.</p>	
20	<p>ARMATORI E SOCIETÀ DI ARMAMENTO</p>	

<i>Giorno</i>	<i>Adempimento</i>	<i>Fatto/ da fare</i>
	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	ENASARCO-VERSAMENTO CONTRIBUTI Pagamento, da parte delle case mandanti, dei contributi dovuti per gli agenti e per i rappresentanti alla fondazione Enasarco con riferimento al trimestre precedente, mediante utilizzo del sistema <i>on line</i> , che prevede la compilazione via web/internet della distinta di versamento e l'addebito automatico delle somme dovute su c/c bancario.	
25	CONTRIBUTI ENPAIA I datori di lavoro agricolo devono procedere sia al pagamento dei contributi <i>inerenti al mese precedente</i> per gli impiegati agricoli, sia alla presentazione della inerente denuncia.	
25	OPERATORI INTRACOMUNITARI-TRASMISSIONE MODELLI INTRASTAT MESE PRECEDENTE I soggetti che hanno effettuato operazioni intracomunitarie, se ne ricorrono le condizioni, devono procedere a presentare, tramite invio all'Agenzia delle dogane mediante il Servizio Telematico Doganale E.D.I. (Electronic Data Interchange) <i>oppure</i> spedizione telematica all'Agenzia delle entrate gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie poste in essere <i>nel corso del mese precedente</i> .	
25	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 marzo</i> , scade il termine per procedere al pagamento degli acconti (seconda e/o unica rata), mediante versamento utilizzando il modello F24.	
28	ACCONTI IMPOSTE (SECONDA O UNICA RATA)-PERSONE GIURIDICHE- RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO Per i contribuenti persone giuridiche, aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, la cui chiusura, pertanto, è avvenuta lo scorso 31 dicembre, poiché il termine per procedere al pagamento degli acconti (seconda e/o unica rata), se dovuti, ai fini dell'imposta sul reddito, inerenti eventuali addizionali e dell'Irap-imposta regionale sulle attività produttive è <i>scaduto il 30 novembre 2018</i> (undicesimo mese del periodo d'imposta), sussiste la possibilità, entro la data in esame, di procedere, <i>se non vi hanno già provveduto</i> , 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. 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%).	
28	AMMINISTRATORI DI CONDOMINIO-TRASMISSIONE TELEMATICA DEI DATI RELATIVI AGLI INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO E DI	

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
	<p>RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA EFFETTUATI SU PARTI COMUNI DI EDIFICI RESIDENZIALI</p> <p>Ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi da parte dell'Agenzia delle entrate, gli amministratori di condominio devono procedere a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate la comunicazione contenente i dati relativi alle spese sostenute nell'anno precedente dal condominio con riferimento agli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni di edifici residenziali e/o all'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici finalizzati all'arredo delle parti comuni dell'immobile oggetto di ristrutturazione, tenendo presente che nella comunicazione devono essere indicate le quote di spesa imputate ai singoli condomini.</p> <p>Sempre entro la data in esame, gli amministratori di condominio devono anche effettuare la comunicazione telematica all'Anagrafe tributaria, direttamente o tramite gli intermediari abilitati, delle informazioni e dei dati relativi alla cessione, nell'anno precedente, del credito corrispondente alla detrazione d'imposta spettante ai condòmini in relazione agli interventi di riqualificazione energetica o antisismici effettuati sulle parti comuni condominiali.</p>	
28	<p>COMUNICAZIONI DATI INERENTI A FORNITURE DI DOCUMENTI FISCALI</p> <p>Le tipografie autorizzate alla stampa di documenti fiscali e i soggetti autorizzati alla rivendita devono procedere, in relazione al precedente periodo d'imposta, alla trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate delle comunicazioni dei dati relativi alla fornitura di documenti fiscali.</p>	
28	<p>COMUNICAZIONE LIQUIDAZIONE PERIODICHE IVA-QUARTO TRIMESTRE 2018</p> <p>Per i soggetti passivi Iva che non risultano esonerati dalla presentazione della dichiarazione Iva annuale e/o dall'effettuazione delle liquidazioni periodiche, scade il termine per procedere a effettuare l'invio telematico all'Agenzia delle entrate dei dati informativi inerenti alle liquidazioni periodiche Iva relative ai mesi di ottobre, novembre e dicembre (soggetti mensili) o al quarto trimestre (soggetti trimestrali). N.B.: lo "spesometro", in scadenza nella data in esame, è stato oggetto di proroga.</p>	
28	<p>COMUNICAZIONE TELEMATICA ALL'ANAGRAFE TRIBUTARIA</p> <p>Comunicazione diretta o tramite gli intermediari abilitati, tra l'altro, dei dati e delle informazioni che consentono ai contribuenti di beneficiare di specifiche agevolazioni, da parte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • di coloro che erogano rimborsi relativi a spese universitarie, diversi dalle Università e dai datori di lavoro; • dei soggetti che erogano mutui agrari e fondiari; • degli enti previdenziali; • delle imprese di assicurazione; • delle banche, delle Poste e degli Istituti di pagamento; • dei soggetti che svolgono attività di pompe funebri e attività connesse; • delle Università statali e non statali; • delle forme pensionistiche complementari; • degli enti e delle casse aventi esclusivamente fine assistenziale e fondi integrativi del servizio sanitario nazionale. • degli amministratori di condominio, in carica al 31 dicembre dell'anno precedente. 	
28	<p>CONGUAGLIO REDDITI LAVORO DIPENDENTE</p>	

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
	I datori di lavoro che in sede di liquidazione della retribuzione del mese di dicembre scorso non hanno posto in essere la cosiddetta “operazione di conguaglio tributario” delle ritenute alla fonte operate nel corso dell’anno solare (riliquidazione dell’Irpef-imposta sul reddito delle persone fisiche sul totale dei compensi erogati) possono porla in essere entro la data in esame.	
28	CONTRATTI DI AFFITTO DEI FONDI RUSTICI Per coloro che hanno stipulato contratti di affitto dei fondi rustici devono procedere sia a registrare in modo cumulativo i contratti di affitto dei fondi rustici, non formati per atto pubblico o scrittura privata autenticata, stipulati nel 2018, sia a corrispondere l’inerente imposta.	
28	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: <ul style="list-style-type: none"> • 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.	
28	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 maggio</i> , devono procedere alla presentazione della dichiarazione dei redditi (modello Redditi SC) in modalità esclusivamente telematica diretta o tramite intermediari abilitati.	
28	DICHIARAZIONE DEI REDDITI E IRAP-MODIFICA SCELTA UTILIZZO CREDITO Per i contribuenti persone fisiche, società di persone e soggetti Ires “solari”, che hanno presentato gli adempimenti dichiarativi entro la prevista scadenza del <i>31 ottobre scorso</i> , hanno la possibilità, non oltre la data in esame, di procedere a trasmettere i modelli integrativi Redditi e Irap, al fine di modificare la scelta di rimborso del credito d’imposta e di esercitare l’opzione per la conversione del rimborso del credito in compensazione.	
28	ESTEROMETRO I soggetti passivi Iva residenti o stabiliti in Italia devono procedere alla trasmissione telematica all’Agenzia delle entrate delle informazioni e dei dati inerenti alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi: <ul style="list-style-type: none"> - poste in essere verso soggetti non stabiliti in Italia, in relazione ai documenti emessi nel corso del mese precedente; - ricevute da soggetti non stabiliti in Italia, in relazione ai documenti comprovanti l’operazione ricevuti nel mese precedente; tenendo presente che l’adempimento non riguarda le operazioni per le quali risulta emessa una bolletta doganale o sono state emesse o ricevute fatture elettroniche.	

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
28	<p>FATTURAZIONE DIFFERITA TRIANGOLARE</p> <p>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.</p>	
28	<p>IMPOSTA DI BOLLO</p> <p>Pagamento, da parte dei soggetti che assolvono l'imposta di bollo in modo virtuale, della prima rata bimestrale, utilizzando il modello F24.</p>	
28	<p>IMPOSTA SULLE ASSICURAZIONI</p> <p>Pagamento, da parte delle compagnie di assicurazioni e soggetti assimilati, dell'imposta dovuta sui premi ed accessori incassati nel mese di gennaio, nonché sui conguagli dell'imposta relativa ai premi e accessori dello scorso mese di dicembre.</p>	
28	<p>IMPRENDITORI CHE APPLICANO IL REGIME FISCALE FORFETARIO</p> <p>Invio telematico all'Inps da parte degli esercenti attività d'impresa che applicano il regime forfetario, della comunicazione di voler beneficiare del regime agevolato contributivo (abbattimento del contributo Ivs del 35%).</p> <p>Al riguardo, si ritiene opportuno puntualizzare che la disciplina previdenziale applicabile alle imprese forfetarie, prevede che il reddito forfetario costituisce base imponibile ai fini previdenziali e su tale reddito deve essere applicata la contribuzione ridotta del 35%, tenendo presente che il calcolo del dovuto deriva dall'applicazione della riduzione sul contributo complessivo, riferito sia al minimale di reddito, sia all'eventuale parte di reddito eccedente il minimale.</p>	
28	<p>LIBRO UNICO DEL LAVORO</p> <p>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.</p>	
28	<p>RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO-SECONDA o UNICA RATA IMPOSTE SUL REDDITO</p> <p>Termine per porre in essere, da parte dei contribuenti persone fisiche, società di persone e soggetti equiparati, soggetti Ires solari, il ravvedimento degli adempimenti inerenti all'omesso o insufficiente versamento della seconda o unica rata di acconto Irpef o Ires, Irap, inerenti addizionali, imposte sostitutive e patrimoniali, il cui termine è scaduto il 30 novembre scorso, corrispondendo le somme dovute, la sanzione amministrativa ridotta dell'1,67% e gli interessi legali.</p>	
28	<p>SECONDA O UNICA RATA DI ACCONTO-RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO</p> <p>I contribuenti persone fisiche, società di persone e soggetti equiparati, soggetti IRES "solari" che erano tenuti a porre in essere il versamento della seconda o unica rata di acconto Irpef, Ires, Irap, relative addizionali, imposte sostitutive e patrimoniali (<i>il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 30 novembre 2018</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) 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%).</p>	
28	<p>SOGGETTI CHE EFFETTUANO OPERAZIONI IN ORO</p>	

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
	Segnalazione telematica all'Uif della Banca d'Italia delle operazioni, di valore pari o superiore a € 12.500,00 poste in essere nel corso del mese precedente.	
28	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 agosto</i> (senza maggiorazioni) o dello scorso <i>mese di luglio</i> (con applicazione della maggiorazione dello 0,40%), mediante versamento utilizzando il modello F24.	
28	SPESOMETRO Per i soggetti passivi Iva, scade il termine per procedere a effettuare l'invio telematico all'Agenzia delle entrate dei dati informativi inerenti allo spesometro del secondo semestre solare 2018 oppure del terzo e del quarto trimestre dell'anno solare precedente. N.B.: lo "spesometro" inerente al terzo trimestre 2018, in scadenza nella data in esame, è stato oggetto di specifica proroga.	
28	TAXI-ISTANZA PER CREDITO D'IMPOSTA I titolari della licenza di esercizio del servizio di taxi o dell'autorizzazione per l'esercizio del servizio di noleggio con conducente possono procedere alla presentazione dell'apposita istanza per la fruizione, mediante credito d'imposta, del beneficio (rimborso di quota d'accisa) inerente ai consumi sostenuti nel corso dell'anno precedente.	
28	TRASPORTO PUBBLICO URBANO DI PERSONE-ANNOTAZIONE PROVVISORI 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.	

Schede operative

Reddito di cittadinanza-Individuazione del valore del reddito familiare corrispondente al numero dei componenti il nucleo familiare e alla presenza di soggetti minorenni

<i>totale componenti il nucleo familiare</i>	<i>di cui soggetti minorenni</i>	<i>parametro scala equivalenza</i>	<i>Soglia massima per accesso al reddito di cittadinanza: in euro</i>	<i>Soglia massima per accesso alla pensione di cittadinanza: in euro</i>	<i>Soglia massima fissata in caso di abitazione di residenza in locazione: in euro</i>
1	-	1	6.000,00	7.560,00	9.360,00
2	-	1,4	8.400,00	10.584,00	13.104,00
	1	1,2	7.200,00	9.072,00	11.232,00
3	-	1,8	10.800,00	13.608,00	16.848,00
	1	1,6	9.600,00	12.096,00	14.976,00
	2	1,4	8.400,00	10.584,00	13.104,00
4	-	2,1	12.600,00	15.876,00	19.656,00
	1	2	12.000,00	15.120,00	18.720,00
	2	1,8	10.800,00	13.608,00	16.848,00
	3	1,6	9.600,00	12.096,00	14.976,00
5	-	2,1	12.600,00	15.876,00	19.656,00
	1	2,1	12.600,00	15.876,00	19.656,00
	2	2,1	12.600,00	15.876,00	19.656,00

<i>totale componenti il nucleo familiare</i>	<i>di cui soggetti minorenni</i>	<i>parametro scala equivalenza</i>	<i>Soglia massima per accesso al reddito di cittadinanza: in euro</i>	<i>Soglia massima per accesso alla pensione di cittadinanza: in euro</i>	<i>Soglia massima fissata in caso di abitazione di residenza in locazione: in euro</i>
	3	2	12.000,00	15.120,00	18.720,00
	4	1,8	10.800,00	13.608,00	16.848,00
6	-	2,1	12.600,00	15.876,00	19.656,00
	1	2,1	12.600,00	15.876,00	19.656,00
	2	2,1	12.600,00	15.876,00	19.656,00
	3	2,1	12.600,00	15.876,00	19.656,00
	4	2,1	12.600,00	15.876,00	19.656,00
	5	2	12.000,00	15.120,00	18.720,00

Reddito di cittadinanza-Limiti inerenti al valore del patrimonio immobiliare e mobiliare come definito ai fini Isee

<i>Numero dei componenti il nucleo familiare</i>	<i>di cui figli</i>	<i>di cui disabili</i>	<i>entità massimo in euro</i>
1	-	-	6.000,00
	-	1	11.000,00
2	-	-	8.000,00
	-	1	13.000,00
	-	2	18.000,00
	1	-	8.000,00
	1	1	13.000,00
	1	2	18.000,00
3	-	-	10.000,00
	-	1	15.000,00
	-	2	20.000,00
	-	3	25.000,00
	1	-	10.000,00
	1	1	15.000,00
	1	2	15.000,00
	1	3	15.000,00
	2	-	10.000,00
	2	1	15.000,00
2	2	20.000,00	

Numero dei componenti il nucleo familiare	di cui figli	di cui disabili	entità massimo in euro
	2	3	25.000,00
4	-	-	10.000,00
	-	1	15.000,00
	-	2	20.000,00
	-	3	25.000,00
	-	4	30.000,00
	1	-	10.000,00
	1	1	15.000,00
	1	2	20.000,00
	1	3	25.000,00
	1	4	30.000,00
	2	-	10.000,00
	2	1	15.000,00
	2	2	20.000,00
	2	3	25.000,00
	2	4	30.000,00
	3	-	11.000,00
	3	1	16.000,00
	3	2	21.000,00
	3	3	26.000,00

Numero dei componenti il nucleo familiare	di cui figli	di cui disabili	entità massimo in euro
	3	4	31.000,00
	-	-	10.000,00
	1	-	10.000,00
	1	1	15.000,00
	1	2	20.000,00
	1	3	25.000,00
	1	4	30.000,00
	1	5	35.000,00
	2	-	10.000,00
	2	1	15.000,00
5	2	2	20.000,00
	2	3	25.000,00
	2	4	30.000,00
	2	5	35.000,00
	3	-	11.000,00
	3	1	16.000,00
	3	2	21.000,00
	3	3	26.000,00
	3	4	31.000,00
	3	5	36.000,00

Numero dei componenti il nucleo familiare	di cui figli	di cui disabili	entità massimo in euro
	4	-	12.000,00
	4	1	17.000,00
	4	2	22.000,00
	4	3	27.000,00
	4	4	32.000,00
	4	5	37.000,00

Dossier Casi e Contabilità

Trasparenza fiscale con imposte a carico della società trasparente o con riconoscimento di corrispettivo

L'istituto della *trasparenza fiscale* è un regime fiscale opzionale che permette la tassazione del reddito complessivo prodotto da una società di capitali partecipata da altre società di capitali, anziché in capo alla società partecipata (o società trasparente) direttamente in capo a ciascuna società partecipante (o soci), in misura proporzionale alla propria quota di partecipazione agli utili e, quindi, indipendentemente dalla distribuzione dei medesimi.

L'opzione ha durata triennale e non è revocabile, mentre può essere validamente rinnovata alla scadenza.

Nell'ipotesi di esercizio dell'opzione la società partecipata e le società partecipanti stabiliscono di procedere ad assolvere l'Ires per il tramite del consolidamento proporzionale in capo al socio del reddito della "trasparente".

Di conseguenza, il socio si viene a trovare nella situazione di cumulare (per sommatoria algebrica) il proprio reddito con quello prodotto dalla società trasparente per la quota a lui spettante.

Ai fini della rappresentazione nel bilancio d'esercizio, la società trasparente deve rilevare l'Ires con le medesime regole e modalità applicabili in via ordinaria e cioè:

- apportando al risultato positivo o negativo dell'esercizio le variazioni in aumento e in diminuzione;
- computando in decremento le eventuali perdite pregresse relative agli esercizi anteriori all'inizio dell'opzione della trasparenza;

in quanto, ai fini procedurali, è la società trasparente che, in concreto, produce il reddito imponibile e rileva l'imposta di pertinenza del medesimo.

Da ciò deriva che l'onere fiscale connesso al reddito imponibile prodotto, richiede la sua separata presentazione nel conto economico della società trasparente.

Ai fini procedurali, però, l'entità imponibile positiva o negativa così individuata, senza procedere alla liquidazione dell'imposta, deve essere imputato ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili o alle perdite.

Ai fini della rappresentazione dei dati contabili, la società trasparente deve procedere ad esporre nel proprio bilancio l'imposta inerente all'imponibile dalla stessa prodotto e trasferito ai soci ai soli fini della liquidazione delle imposte e, quindi, se l'onere per le imposte rimane a carico:

- *della società trasparente*, la stessa deve procedere a rilevare in contropartita alle imposte correnti un debito verso i soci che saranno gli effettivi esecutori del pagamento;
- *dei soci*, la società trasparente deve procedere a contabilizzare l'onere per le imposte correnti e un provento da adesione al regime fiscale della trasparenza.

Di conseguenza, la società trasparente deve annotare nel conto economico alla voce 20 "*imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate*" l'imposta inerente al reddito imponibile prodotto e trasferito ai soci ai soli fini della liquidazione delle imposte.

I proventi o gli oneri che derivano dall'*adesione al regime della trasparenza fiscale* devono essere rilevati nel conto economico in una sottovoce specifica della voce 20 "*imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate*".

Nel bilancio del socio della società trasparente le scritturazioni contabili sono, di regola, di tipo patrimoniale e speculari a quelle effettuate dalla società trasparente, tenendo anche in

considerazione che il socio è anche tenuto ad annotare l'imposta inerente al reddito imponibile prodotto in proprio e connesso al reddito ante imposte del proprio conto economico.

A chiarimento si consideri i seguenti due casi numerici.

Caso 1 - si ipotizzi l'imputazione di un imponibile positivo della società trasparente di un reddito imponibile ante imposte di € 100.000,00.

Analisi: in presenza di un risultato ante imposte internamente imponibile di € 100.000,00, la società trasparente, tenuta in considerazione l'aliquota Ires del 24,00%, deve necessariamente eseguire la seguente annotazione contabile:

<i>Conto dare</i>		<i>Conto avere</i>	<i>Importi Dare</i>	<i>Importi Avere</i>
Imposte correnti	<i>a</i>	Debiti verso soci	24.000,00	24.000,00

e, quindi, lo schema del conto economico della società trasparente assume la seguente articolazione:

<i>Conto economico</i>	<i>Importo esercizio corrente</i>	<i>Importo esercizio precedente</i>
.....		
Risultato prima delle imposte	100.000,00	.....
20) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti differite e anticipate	24.000,00	.....
a) correnti	(24.000,00)	.....
b) differite/anticipate	0,00	.....
c) Proventi (oneri) da adesione al regime di trasparenza	0,00	.....
21) Utile (perdite) dell'esercizio	76.000,00	.....

In concreto, il socio della società trasparente, al quale viene attribuito un imponibile fiscale, deve rilevare sia un credito verso la società trasparente, sia un debito tributario di uguale entità.

* * *

Caso 2 - si ipotizzi la presenza di una perdita civilistica e fiscale pari a € 100.000,00.

Analisi: in presenza di un risultato negativo, la società trasparente deve procedere a rilevare il beneficio per *imposte anticipate* connesse alle perdite sulla base del presupposto della ragionevole certezza di recuperabilità da valutarsi in connessione agli accordi di trasparenza specifici.

Infatti, a titolo meramente indicativo, potrebbe verificarsi l'ipotesi di patti di trasparenza secondo cui le perdite prodotte dalla trasparente ed attribuite ai soci siano immediatamente remunerate, ovvero saranno da questi remunerate solo in presenza di effettivo recupero da parte del socio medesimo o, alternativamente, della realizzazione da parte della trasparente di imponibili positivi.

Ai fini procedurali, si consideri che il relativo beneficio venga immediatamente remunerato alla società trasparente.

Pertanto, la società trasparente, tenuta in considerazione l'aliquota Ires del 24,00%, deve eseguire la seguente annotazione contabile:

<i>Conto dare</i>		<i>Conto avere</i>	<i>Importi Dare</i>	<i>Importi Avere</i>
Crediti verso soci	<i>a</i>	Imposte anticipate	24.000,00	24.000,00

e, quindi, lo schema del conto economico della società trasparente assume la seguente articolazione:

<i>Conto economico</i>	<i>Importo esercizio corrente</i>	<i>Importo esercizio precedente</i>
.....		
Risultato prima delle imposte	(100.000,00)	.....
20) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti differite e anticipate	24.000,00	.....
a) correnti	0,00	.....
b) differite/anticipate	24.000,00	.....
c) Proventi (oneri) da adesione al regime di trasparenza	0,00	.....
21) Utile (perdite) dell'esercizio	(76.000,00)	.....

In concreto, il socio della società trasparente, al quale è attribuita una perdita fiscale, deve procedere a rilevare, se ne ricorrano i presupposti, un'attività tributaria e un debito verso la società trasparente.

Nell'ipotesi in cui i *contratti di trasparenza* prevedono che le perdite fiscali prodotte dalla società trasparente ed attribuite ai soci siano remunerate solamente nell'ipotesi di:

- effettivo recupero delle perdite della trasparente da parte del socio stesso;
oppure:
- produzione negli esercizi successivi, da parte della società trasparente, di redditi imponibili positivi che in assenza di trasparenza sarebbero stati idonei a recuperare le perdite trasferite ai soci.

In tali situazioni, la società trasparente deve procedere a rilevare:

- un credito nei confronti dei soci;
e:
- il provento correlato;

solamente se risultano soddisfatte le condizioni previste dal principio contabile Oic 25, o, in concreto, se sussiste la ragionevole certezza circa il futuro e effettivo recupero delle perdite fiscali, dipendente nel primo caso dalle vicende dei singoli soci e nel secondo dalle vicende della stessa trasparente.

Il socio della società trasparente in presenza dell'imputazione di perdite fiscali non immediatamente compensate nella dichiarazione dei redditi deve provvedere ad annotare un'attività nei riguardi dell'Erario (nell'entità pari all'aliquota Ires applicata alle perdite), ove sia ragionevolmente certo il futuro recupero delle medesime, sul proprio imponibile nel primo caso e sull'imponibile della partecipata nella seconda ipotesi.

Corrispondentemente il socio deve procedere ad annotare, per un pari importo, una passività nei riguardi della società trasparente.

In tali casi, se rimangono riscontrati i citati presupposti per l'iscrivibilità, le scritture contabili devono assumere le seguenti articolazioni:

- *per la società trasparente:*

<i>Conto dare</i>		<i>Conto avere</i>	<i>Importi Dare</i>	<i>Importi Avere</i>
Crediti verso soci	<i>a</i>	Imposte anticipate	24.000,00	24.000,00

- *per il socio:*

<i>Conto dare</i>		<i>Conto avere</i>	<i>Importi Dare</i>	<i>Importi Avere</i>
Attività per imposte anticipate	<i>a</i>	Debiti verso società trasparente	24.000,00	24.000,00

In merito, si perviene ad osservare che l'attivazione di specifiche clausole all'interno del rapporto di trasparenza fiscale potrebbe, in casi particolari, spezzare la simmetria delle rilevazioni contabili adottate dalla società trasparente, da un lato, e dai soci, dall'altro.

Si pensi, a titolo meramente indicativo, l'ipotesi in cui l'adozione di una clausola che conduca i soci al recupero immediato del beneficio correlato alla perdita fiscale attribuita, senza che ciò determini l'insorgere, in capo ai medesimi, del corrispondente debito nei confronti della società trasparente, in quanto la stessa non lascia presumere la formazione di futuri imponibili positivi.

In tale situazione, infatti, la società trasparente non deve annotare immediatamente il credito verso il socio, in assenza della ragionevole certezza di produrre imponibili positivi negli esercizi successivi.

Bilancio d'esercizio ordinario 2018-Rilevazione dei crediti commerciali con scadenza superiore a 12 mesi valutati secondo il criterio del costo ammortizzato e soggetti ad attualizzazione

Con il D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139, è stata data attuazione alla Direttiva Comunitaria 2013/34/UE del 26 giugno 2013 in materia di bilancio d'esercizio, apportando particolari e rilevanti variazioni in tema di bilancio d'esercizio e di bilancio consolidato, oltre a innovare sia le modalità di redazione.

Tra le modifiche apportate si ritiene opportuno porre in rilievo:

- la riformulazione dell'art. 2426, comma 1, n. 8), del codice civile, stabilendo che "i crediti e i debiti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti, del valore di presumibile realizzo";
- la regola procedurale dell'attualizzazione che si integra e completa le previsioni riguardanti il costo ammortizzato espressamente prevista dall'art. 2426, n. 8), del codice civile che in sede di rilevazione dei crediti e dei debiti stabilisce la necessità di tenere in considerazione il "fattore temporale".

Per quanto attiene ai "crediti commerciali", cioè al *diritto ad esigere, ad una scadenza individuata o individuabile, ammontari fissi o determinabili di disponibilità liquide, o di beni e/o servizi aventi un valore equivalente, da clienti o da altri soggetti*, il principio contabile Oic n. 15, precisa che si deve intendere:

- *per attualizzazione, sotto il profilo finanziario*, il processo che consente, tramite l'applicazione di un tasso di sconto, con il quale individuare il valore ad oggi di flussi finanziari che saranno incassati in una o più date future;
- *per costo ammortizzato di un'attività o passività finanziaria*, il valore a cui l'attività o la passività finanziaria risulta valutata al momento della rilevazione iniziale, al netto dei rimborsi di capitale, aumentato o diminuito dall'ammortamento cumulato utilizzando il criterio dell'interesse effettivo su qualsiasi differenza tra il valore iniziale e quello a scadenza e dedotta qualsiasi riduzione (operata direttamente o attraverso l'uso di un accantonamento) a seguito di una riduzione di valore o di irrecuperabilità;

- *per criterio dell'interesse effettivo*, il metodo di calcolo del costo ammortizzato di un'attività o passività finanziaria (o gruppo di attività o passività finanziarie) e di ripartizione degli interessi attivi o passivi lungo il relativo periodo”;
- *per tasso di interesse di mercato*, quello che sarebbe stato applicato se due parti indipendenti avessero negoziato un'operazione simile con termini e condizioni comparabili con quella oggetto che ha generato il credito;
- *per tasso di interesse effettivo*, quello che attualizza esattamente i pagamenti o gli incassi futuri stimati lungo la vita attesa dello strumento finanziario o, ove opportuno, un periodo più breve al valore contabile netto dell'attività o passività finanziaria;
- *per tasso di interesse nominale di un credito*, quello contrattuale che, applicato al suo valore nominale, permette di individuare i flussi finanziari rappresentati dagli interessi attivi nominali lungo la durata del credito;
- *per valore nominale di un credito*, l'importo, definito contrattualmente, che si ha diritto di esigere.

Per espresso disposto dell'art. 2426, comma 1, n. 8, del codice civile, come accennato, i crediti devono essere rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale, tenendo presente che tale criterio se gli effetti sono ritenuti non rilevanti, come nel caso:

- del bilancio in forma abbreviata redatto ai sensi dell'art. 2435-*bis* del codice civile e nel bilancio delle micro-imprese redatto ai sensi dell'art. 2435-*ter* del codice civile;
- dei crediti con scadenza inferiore ai 12 mesi;
- dei costi di transazione, le commissioni e ogni altra differenza tra valore iniziale e valore a scadenza sono di scarso rilievo.

In sede di contabilizzazione nel bilancio d'esercizio ordinario di un credito commerciale per la prima volta:

- *il valore di iscrizione iniziale* deve necessariamente risultare costituito dal valore nominale del medesimo, al netto di tutti:
 - i premi;
 - gli sconti;
 - gli abbuoni;comprendendo, però, tutti gli eventuali oneri e costi direttamente attribuibili alla transazione oggetto dell'operazione;
- *i costi di transazione, le eventuali commissioni attive e passive e ogni differenza tra valore iniziale e valore nominale a scadenza*, devono necessariamente risultare compresi nel calcolo del costo ammortizzato, mediante l'utilizzo del criterio dell'interesse effettivo, che implica che essi siano ammortizzati lungo la durata attesa del credito.

Così operando il loro ammortamento integra o rettifica gli interessi attivi determinati applicando il tasso nominale, in maniera che il *tasso di interesse effettivo* può rimanere costante lungo la durata del credito in relazione al valore contabile, fatta salva la rilevazione delle variazioni imputabili ai flussi finanziari dei tassi variabili di riferimento, se applicabili.

Ne deriva, di conseguenza che:

- *il tasso di interesse effettivo*, deve risultare individuato al momento della rilevazione iniziale del credito e, per evidenti ragioni, deve essere successivamente utilizzato per la sua valutazione successiva, in quanto costituisce il riferimento interno di rendimento, costante lungo la durata del credito. In concreto, tende a rendere uguale il valore attuale dei flussi finanziari futuri derivanti dal credito e il suo valore di contabilizzazione iniziale;
- *i flussi finanziari futuri utili al calcolo del tasso di interesse effettivo*, devono necessariamente essere individuati tenendo presenti i diversi termini contrattuali della transazione che ha originato il credito, incluse le scadenze previste di incasso e pagamento, la natura dei flussi finanziari (capitale o interessi). Detti flussi non devono considerare le eventuali perdite e svalutazioni future dei crediti.

Inoltre, è anche opportuno tenere in considerazione che l'art. 2426, comma 1, n. 8, del codice civile, espressamente prescrive la necessità di considerare anche il cosiddetto “*fattore temporale*” nella valutazione dei crediti.

Pertanto, in sede di rilevazione iniziale, il tasso di interesse effettivo, deve necessariamente risultare confrontato con i tassi di interesse di mercato.

A chiarimento dell'assunto, si fa seguire un'esemplificazione numerica.

Caso - Il 2 gennaio 2018, una società a responsabilità limitata ha ceduto una partita di merci all'ingrosso per € 1.000.000,00 (Iva compresa), senza sostenere costi di transazione.

Generalmente le condizioni di vendita praticate dalla società, in linea con la prassi di settore, prevedono l'incasso dei crediti verso clienti grossisti a "90 giorni fine mese data fattura".

Per l'operazione in esame, per esigenze finanziarie del cliente, è stata accordata la possibilità di dilazione a 24 mesi, con incassi semestrali di € 250.000, senza prevedere l'applicazione di un tasso di interesse esplicito, tenendo in considerazione che al tasso di mercato è pari al 3% semestrale posticipato.

Analisi procedurale

Il credito, che deve necessariamente risultare valutato in sede di redazione del bilancio d'esercizio ordinario con il criterio del costo ammortizzato e l'attualizzazione, deve evidenziare un'entità di iscrizione iniziale al costo ammortizzato di € 1.000.000,00, pari al suo valore nominale, poiché non vi sono costi di transazione né differenze tra valore iniziale e valore a scadenza da ammortizzare lungo la durata del credito.

Il tasso di interesse effettivo è in tal caso pari a "0%" (zero per cento) e, quindi, risulta significativamente inferiore al tasso di mercato (pari al 3% semestrale posticipato).

Poiché gli effetti si devono ritenere rilevanti ai sensi dell'art. 2423, comma 4, del codice civile, è necessario anche procedere ad attualizzare i flussi finanziari futuri derivanti dal credito utilizzando il tasso di mercato del 3%, in modo da pervenire al suo coerente valore di iscrizione iniziale.

Soluzione

La determinazione del valore iniziale di iscrizione del credito deve necessariamente risultare dal seguente processo di attualizzazione:

$$\frac{€ 250.000,00}{(1,03)^1} + \frac{€ 250.000,00}{(1,03)^2} + \frac{€ 250.000,00}{(1,03)^3} + \frac{€ 250.000,00}{(1,03)^4} = € 929.280,00$$

Ne deriva, di conseguenza, che:

- la componente finanziaria risulta pari a € 70.720,00 [€1.000.000,00 meno € 929.280,00];
- in sede di rilevazione iniziale, i ricavi di vendita devono risultare contabilizzati o iscritti al valore di € 929.280,00 [€1.000.000,00 meno € 70.720,00].

Prospetto riepilogativo

La seguente tabella fornisce i dettagli di riferimento del costo ammortizzato, degli interessi attivi e dei flussi finanziari del credito in ogni periodo di riferimento.

<i>Data</i>	<i>Valore contabile del credito all'inizio del periodo</i>	<i>Interessi attivi impliciti calcolati al tasso di mercato</i>	<i>Flussi finanziari in entrata</i>	<i>Valore contabile del credito alla fine dell'esercizio</i>
<i>Riferimenti -></i>	<i>A</i>	<i>B = 3% di A</i>	<i>C</i>	<i>D = A + B - C</i>
30 giugno 2018	929.280,00	27.880,00	250.000,00	707.160,00
31 dicembre 2018	707.160,00	21.210,00	250.000,00	478.370,00
30 giugno 2019	478.370,00	14.350,00	250.000,00	242.720,00
31 dicembre 2019	242.720,00	7.280,00	250.000,00	0,00

Ai fini contabili, gli *interessi attivi* devono necessariamente risultare rilevati tra i proventi finanziari di competenza:

- del bilancio d’esercizio ordinario chiuso al 31 dicembre 2018 per € 49.090,00 (€ 27.880,00 + € 21.210,00);
e:
- del bilancio d’esercizio ordinario chiuso al 31 dicembre 2019 per € 21.630,00 (€ 14.350,00 + 7.280,00).