
Circolare di studio n. 4/2019

Periodo 1 - 15 Marzo 2019

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

Sommario

Sommario	Errore. Il segnalibro non è definito.
Bene a sapersi	3
Agenti e rappresentanti di commercio-aliquote contributive, minimali e massimali per l'anno 2019	4
Cumulabilità degli interessi passivi nell'ipotesi di acquisto e ristrutturazione dell'abitazione	8
L'Agenzia delle entrate, nella risposta n. 38/2019, ha confermato che gli interessi passivi inerenti a un mutuo misto, erogato per l'acquisto e la ristrutturazione di un'unità immobiliare, sono "cumulativamente" detraibili solamente se il bene risulta adibito ad <i>abitazione principale</i> entro sei mesi dalla conclusione dei lavori e se non sono ancora trascorsi due anni dall'acquisto.....	8
Rivalutazione di un terreno o di una partecipazione che, in precedenza, è già stata oggetto di pagamento dell'imposta sostitutiva	10
Agenda	12
Scadenario dei principali adempimenti dall'1 al 15 Marzo 2019.....	12
Check list operativo	19
Il credito Iva del primo trimestre 2019 è superiore al relativo volume d'affari?	21
Ammontare Iva detraibile nel primo trimestre 2019	21
Fatture acquisti / emesse da controllare con Iva superiore a (10% dell'Iva detratta nel corso del primo trimestre 2019)	21
Dettaglio delle fatture acquisti elettroniche e/o cartacee riscontrate [Iva di entità superiore a € _____]	21
Dettaglio delle fatture di vendita elettroniche e/o cartacee riscontrate [Iva di entità superiore a € _____]	22
Dossier Casi e Analisi Contabili	27
Rivalutazioni delle partecipazioni societarie non negoziate in mercati regolamentati	31

Bene a sapersi

Regime forfetario e contemporanea partecipazione all'esercizio dell'attività a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari

La vigente normativa prevede, per l'accesso al regime forfetario, una specifica causa ostativa per gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni:

- che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari di cui all'art. 5 del TUIR;
o:
- 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.

Prima delle modifiche stabilite dalla legge di bilancio 2019, il regime forfetario era precluso alle persone fisiche che risultavano titolari di partecipazioni in società di persone, associazioni professionali e a s.r.l. che hanno esercitato l'opzione per il regime di trasparenza (di cui all'art. 116 del TUIR).

L'attuale versione, come accennato, *esclude l'accesso al regime forfetario ai soggetti che partecipano:*

- a società di persone;
- ad associazioni anche in partecipazione;
- a imprese familiari;

oppure che controllano, direttamente o indirettamente:

- società a responsabilità limitata;
- associazioni in partecipazione;

che pongono in essere attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arte o professione.

Rispetto alla precedente situazione (fino a 31 dicembre 2018), *sussiste l'esclusione dal regime forfetario* certamente per i collaboratori di imprese familiari e per coloro che sono soci di società di persone, mentre per quanto attiene alle partecipazioni in s.r.l., anche non trasparenti, è necessario valutare con attenzione le diverse situazioni, in quanto le cause di esclusione sono particolarmente rigide.

Per completezza, si pone in rilievo che anche essere membro di un'impresa familiare può essere *causa di esclusione* dal regime forfetario, in quanto chi risulta essere un coadiutore di una ditta individuale di un familiare non può aprire la partita Iva in regime forfetario.

Al riguardo, si ritiene opportuno fare presente che la cessazione dell'impresa familiare (a differenza della sua costituzione, per ottenere i benefici fiscali) non prevede tassativamente l'intervento del notaio (anche se, tuttavia, si consiglia un atto avente data certa).

Pertanto, se il collaboratore ritiene maggiormente conveniente cessare l'impresa familiare, sarà sufficiente che nei primi giorni di gennaio (cioè prima che si verifichi qualsiasi apporto lavorativo) sia notificata la cessazione dell'impresa familiare con decorrenza dal 31 dicembre 2018.

Per i soggetti che partecipano a società di persone, invece, sussiste una causa ostativa vincolante (si ritiene, indipendentemente dalla percentuale di partecipazione).

Per completezza, si ritiene opportuno precisare che per le partecipazioni a società semplici (diverse da uno studio associato) non si attiva la causa ostativa o di esclusione, in quanto, come affermato dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione 7 marzo 2011, n. 27/E, non attribuisce mai un reddito d'impresa (infatti, il reddito deve risultare dichiarato nel quadro RA, se società semplice in agricoltura o nel quadro RB, se società semplice immobiliare).

Al contrario, si deve ritenere causa di esclusione la partecipazione in un'associazione professionale.

Diverso, invece, è il caso della partecipazione in società a responsabilità limitata, anche non trasparenti, per le quali è necessaria una valutazione ponderata della situazione. In merito, si pone in evidenza che l'Agenzia delle entrate ha recentemente puntualizzato che il possesso di partecipazioni deve essere venuto meno entro il 31 dicembre 2018. In concreto, pertanto, la causa ostativa doveva risultare cessata *"prima dell'inizio del periodo d'imposta di applicazione del regime agevolato, in quanto la previsione normativa, come formulata, non ammette l'esercizio di attività d'impresa, arti e professioni e la contemporanea partecipazione"* a iniziative societarie.

Per completezza si ritiene necessario precisare che, per disposto dell'art. 1, comma 57, lettera d) della L. 190/2014, che prevede espressamente che sono esclusi dal regime forfetario gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che, come detto, partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari di cui all'art. 5 del Tuir o 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.

Se un soggetto che ha aderito nel 2019 al regime forfetario procede a effettuare l'acquisizione di quote di una società a responsabilità limitata entro il 31 dicembre 2019, esce dal regime forfetario dal periodo successivo se a seguito di tale acquisto controlla direttamente o indirettamente la tale società, se, ovviamente, la medesima esercita un'attività economica direttamente o indirettamente riconducibile a quella svolta dal contribuente stesso.

Agenti e rappresentanti di commercio-aliquote contributive, minimali e massimali per l'anno 2019

Con decorrenza *dal 1° gennaio 2019*, in conformità al vigente regolamento delle attività istituzionali della fondazione Enasarco, sono, anche, applicabili i nuovi parametri di calcolo dei contributi, prevedono:

- un'aliquota contributiva del 16,50% che la casa mandante deve applicare relativamente a tutte le somme dovute all'agente o al rappresentante di commercio in dipendenza del rapporto instaurato, tra le quali, a titolo meramente indicativo senza pretesa di completezza, si devono considerare rientranti:
 - le provvigioni;
 - le indennità di mancato preavviso;
 - i premi di produzione;
 - i rimborsi spese;
- che tale aliquota deve necessariamente risultare ripartita in parti uguali tra l'agente o il rappresentante di commercio e il soggetto preponente o mandante [in concreto: il 8,25% a carico dell'agente o del rappresentante di commercio e il restante 8,25% di competenza della casa mandante o del soggetto preponente].

Ipotizzando un compenso per provvigioni pari a € 10.000,00 inerenti al primo trimestre 2019, l'esposizione dei dati in fattura risulterà avere la seguente impostazione:

– agente in regime ordinario senza dipendenti e/o collaboratori:	
- base imponibile	€ 10.000,00
- Iva 22% su € 10.000,00	€ 2.200,00
<i>uguale:</i>	-----
- Totale addebito lordo	€ 12.200,00
<i>meno:</i>	
- Trattenuta Enasarco (8,25% di € 10.000,00)	€ 825,00
- Ritenuta alla fonte a titolo di acconto (23% sul 50% di € 10.000,00)	€ 1.150,00
<i>uguale:</i>	-----
- Ammontare netto da corrispondere	€ 10.225,00
	=====
– Agente in regime ordinario con dipendenti e/o collaboratori:	
- base imponibile	€ 10.000,00
- Iva 22% su € 10.000,00	€ 2.200,00
<i>uguale:</i>	-----
- Totale addebito lordo	€ 12.200,00
<i>meno:</i>	
- Trattenuta Enasarco (8,25% di € 10.000,00)	€ 825,00
- Ritenuta alla fonte a titolo di acconto (23% sul 20% di € 10.000,00)	€ 460,00
<i>uguale:</i>	-----
- Ammontare netto da corrispondere	€ 10.915,00
	=====
– agente in regime sia forfetario, sia di vantaggio:	
- Competenze dovute	€ 10.000,00
- Iva non operativa	
<i>uguale:</i>	-----
- Totale addebito lordo	€ 10.000,00
<i>meno:</i>	
- Trattenuta Enasarco (8,25% di € 10.000,00)	€ 825,00
- Ritenuta alla fonte a titolo di acconto (non applicabile)	
<i>uguale:</i>	-----
- Ammontare netto da corrispondere	€ 9.175,00
	=====

Ai fini procedurali, si ritiene anche opportuno rammentare che:

- *i contributi devono essere calcolati:*
 - sulle provvigioni dovute all'agente o al rappresentante di commercio, anche se non ancora pagate;
 - su tutte le somme dovute a qualsiasi titolo all'agente o al rappresentante di commercio in dipendenza del rapporto intercorrente (che, come detto, deve riguardare le provvigioni, i rimborsi spese, i premi di produzione, le indennità di mancato preavviso, ecc.);
- *il riferimento trimestrale deve essere considerato per competenza e non secondo il principio di cassa*, in quanto si deve necessariamente fare riferimento al periodo temporale durante il quale maturano in concreto le provvigioni;
- *la corresponsione dei contributi deve risultare eseguita entro il giorno 20 del secondo mese successivo alla scadenza di ciascun trimestre solare*, come indicato nel seguente prospetto operativo per l'anno 2018:

<i>periodo di riferimento temporale</i>	<i>termine per eseguire il versamento</i>
primo trimestre (mesi di gennaio-febbraio-marzo 2019)	20 maggio 2019
secondo trimestre (mesi di aprile-maggio-giugno 2019)	20 agosto 2019
terzo trimestre (mesi di luglio-agosto-settembre 2019)	20 novembre 2019
quarto trimestre (mesi di ottobre-novembre-dicembre 2019)	20 febbraio 2020

I versamenti previdenziali per gli agenti e per i rappresentanti di commercio prevedono sia una soglia minima, sia un tetto massimo annui, individuati con le espressioni rispettivamente “*minimale contributivo*” e “*massimale provvigionale*”, che per l’anno 2019, salvo eventuale successiva rivalutazione, possono essere così schematizzati:

- *per l’agente e per il rappresentante di commercio plurimandatario:*
 - *il massimale provvigionale annuo per ciascun rapporto* (individuabile nell’ammontare delle provvigioni fino al quale si rende operativa l’aliquota contributiva), è pari a € 25.275,00;
 - *il minimale contributivo annuo per ciascun rapporto*, è pari a € 423,00;
- *per l’agente e per il rappresentante di commercio monomandatario:*
 - *il massimale provvigionale annuo per ciascun rapporto* (individuabile nell’entità delle provvigioni fino alla quale si rende operativa l’aliquota contributiva), è pari a € 37.913,00;
 - *il minimale contributivo annuo per ciascun rapporto*, è pari a € 846,00.

Imputazione degli incassi dei compensi da parte dei professionisti

Il *compenso del professionista lavoratore autonomo* concorre alla formazione del reddito imponibile solamente nel momento in cui si verifica effettivamente l’incasso delle prestazioni eseguite.

Similmente i costi e le spese, se deducibili, sono imputabili al momento dell’inerente pagamento, salvo alcune specifiche eccezioni deducibili in relazione al principio di competenza temporale sostanzialmente con le medesime modalità operative per il reddito d’impresa.

Il *periodo d’imposta* per il professionista lavoratore autonomo coincide con l’anno solare e, quindi, si conclude il 31 dicembre di ogni anno, con la conseguenza che può sorgere il problema dell’incasso del pagamento “a cavallo d’anno” delle competenze, che determina, a livello applicativo, uno sfasamento temporale dell’inerente reddito imponibile oggetto di adempimento dichiarativo ai fini dell’imposizione diretta tra soggetto erogante e professionista percipiente.

Nell’ipotesi in esame (pagamento compenso disposto entro fine anno) è necessario valutare il mezzo o lo strumento che risulta utilizzato per l’operazione.

Infatti, il compenso professionale si deve considerare effettivamente pervenuto nella disponibilità del soggetto e, quindi, percepito, se la rimessa avviene:

- *in contanti*, quando le somme entrano nella disponibilità del professionista, nel qual caso sussiste la coincidenza del momento del pagamento da parte del cliente, con quello dell’incasso da parte del professionista;
- *con assegno bancario*, quando lo stesso entra nella disponibilità del professionista, cioè *alla data di consegna del titolo* e, quindi, non quella di versamento sul conto corrente del professionista percettore dell’assegno che potrebbe risultare in una data successiva o, anche, in un diverso periodo d’imposta (es.: assegno ricevuto in data 31 dicembre 2018 e versato sul conto corrente bancario il 3 gennaio 2019);

- *con assegno circolare*, quando il medesimo entra nella disponibilità del professionista, momento che si realizza con la consegna del titolo, per cui, come per l'assegno bancario, per l'imputazione temporale del compenso quale componente del reddito del professionista, non si deve fare riferimento alla data dell'avvenuto versamento sul conto corrente del professionista, in quanto quest'ultima non esplica alcun effetto.

Specificamente, per quanto concerne gli assegni bancari e circolari, l'Agenzia delle entrate, sia con risoluzione del 29 maggio 2009, n. 138/E, sia con circolare del 23 giugno 2010, n. 38/E, ha puntualizzato che la principale differenza fra le due diverse modalità di pagamento risiede, unicamente, nel maggior grado di garanzia offerto dall'assegno circolare rispetto a quello bancario, anche se più volte è stata sollevata la questione che l'assegno bancario, potrebbe anche risultare "scoperto", per cui l'effettivo incasso ai fini fiscali si dovrebbe valutare in relazione al buon fine del titolo;

- *con bonifico bancario*, nel momento in cui il professionista consegue l'effettiva disponibilità delle somme, cioè alla data dell'accredito sul proprio conto corrente (in concreto, nel momento della disponibilità e utilizzabilità della somma);
- *con carte di credito o con carte di debito*, quando il soggetto interessato consegue l'effettiva disponibilità delle somme, che dovrebbe essere individuata nel momento in cui risulta contabilizzato l'accredito sul proprio conto corrente.

In altri termini, si pone in rilievo che l'applicazione del principio di cassa, secondo cui i compensi e i costi assumono rilevanza nel momento in cui sono, rispettivamente, percepiti e sostenuti rappresenta il criterio ordinario di determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Le criticità collegate a detto criterio risultano connesse, per quanto concerne l'imputazione temporale dei compensi, come già accennato, all'individuazione del momento in cui il corrispettivo si intende incassato da parte del professionista.

Nel caso di compensi pagati mediante bonifico bancario, si ritiene che ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo il momento in cui il professionista consegue l'effettiva disponibilità delle somme, deve essere individuato in quello in cui questi riceve l'accredito sul proprio conto corrente.

Si tratta, tecnicamente, della cosiddetta "data disponibile", che indica il giorno a partire dal quale la somma di denaro accreditata può essere effettivamente utilizzata.

Ne deriva, di conseguenza, che *non* assumono rilievi pratici:

- la data della valuta (da cui decorrono gli interessi);
- il momento in cui il dante causa ha emesso l'ordine di bonifico;
- la data in cui la banca ha informato il professionista dell'avvenuto accredito.

È, pertanto, evidente che il *momento in cui il compenso si deve ritenere percepito dal professionista* potrebbe non risultare coincidente con quello rilevante ai fini dell'individuazione del periodo (mese) in cui in il soggetto che ha effettuato il pagamento deve effettuare il versamento della ritenuta e, comprendere, quest'ultima sia nella certificazione unica, sia nella dichiarazione dei sostituti d'imposta.

In altri termini, è opportuno porre in evidenza che, come regola:

- *per il soggetto che esegue il pagamento del compenso (sostituto d'imposta)*, sussiste l'obbligo di eseguire la ritenuta alla fonte nel momento in cui viene effettivamente erogata la somma che, in concreto, coincide con l'uscita della medesima dalla propria disponibilità;
- *per il professionista (sostituto d'imposta)*, sorge il diritto allo scomputo della ritenuta alla fonte subita, come precedentemente posto in evidenza, nel periodo d'imposta in cui il compenso concorre alla formazione del proprio reddito professionale;

L'adempimento collegato alla percezione dei compensi professionali e, soprattutto, alla dichiarazione dei compensi, è quello della certificazione unica inerente sia ai pagamenti ricevuti, sia alle ritenute alla fonte subite.

Al riguardo, si concretizza la sussistenza di palesi difformità tra la documentazione ricevuta dal sostituto d'imposta o soggetto erogatore e gli obblighi fiscali del professionista.

Ad esempio, si consideri l'ipotesi del bonifico bancario, dove la data rilevante:

- *per il pagamento* è quella rilevante in relazione all'effettuazione del bonifico bancario (es.: 30 dicembre 2018 con valuta di addebito 31 dicembre 2018);
- *per l'incasso* è quella dell'accredito (es.: 2 gennaio 2019 anche se in valuta 31 dicembre 2018).

Ai fini procedurali:

- il sostituto d'imposta (cioè il soggetto committente che ha effettuato il pagamento del compenso) procederà a indicare il compenso erogato e la ritenuta alla fonte a titolo di acconto operata nella Certificazione Unica 2019 (periodo d'imposta "2018"), nonché nella dichiarazione dei sostituti d'imposta che sarà presentata nel corso del 2019 per il periodo d'imposta "2018", in quanto le somme utilizzate per l'operazione in esame sono uscite dalla propria disponibilità in tale anno;
- il professionista (sostituto d'imposta) dovrà dichiarare il compenso percepito (oltre a rilevare la ritenuta alla fonte a titolo di acconto subita) nel quadro RE del modello Redditi 2020, posto che per il medesimo il provento concorre alla formazione del reddito di lavoro autonomo per il periodo d'imposta "2019".

Cumulabilità degli interessi passivi nell'ipotesi di acquisto e ristrutturazione dell'abitazione

L'Agenzia delle entrate, nella risposta n. 38/2019, ha confermato che gli interessi passivi inerenti a un mutuo misto, erogato per l'acquisto e la ristrutturazione di un'unità immobiliare, sono "cumulativamente" detraibili solamente se il bene risulta adibito ad *abitazione principale* entro sei mesi dalla conclusione dei lavori e se non sono ancora trascorsi due anni dall'acquisto.

In merito, si pone in rilievo che:

- l'art. 15, comma 1-ter, del Tuir, prevede la detrazione dall'Irpef di un importo pari al 19% degli interessi passivi pagati in dipendenza di mutui, garantiti da ipoteca, contratti per la costruzione dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale, per un ammontare complessivo non superiore ad € 2.582,28;
- l'art. 1, comma 3, del D.M. 30 luglio 1999, n. 311, dispone che tale detrazione è ammessa a condizione che i lavori di costruzione o ristrutturazione abbiano inizio nei sei mesi antecedenti o nei diciotto mesi successivi alla data di stipula del mutuo da parte del soggetto che sarà il possessore a titolo di proprietà o altro diritto reale dell'unità immobiliare da costruire o ristrutturare e che quest'ultima sia adibita ad abitazione entro sei mesi dal termine dei lavori.

Da quanto accennato, si deduce che per fruire della detrazione:

1. l'unità immobiliare che si costruisce o ristruttura deve essere quella nella quale il contribuente o i suoi familiari intendono dimorare abitualmente;
2. il mutuo deve essere stipulato entro sei mesi antecedenti o diciotto mesi successivi alla data di inizio dei lavori di costruzione;
3. l'immobile deve essere adibito ad abitazione principale entro sei mesi dalla fine dei lavori;
4. il contratto di mutuo deve essere stipulato dal soggetto che avrà il possesso dell'unità immobiliare a titolo di proprietà o altro diritto reale;

tenendo presente che, poiché la data di inizio lavori è fondamentale per la verifica del rispetto della condizione temporale, nel caso in cui la concessione edilizia sia ancora intestata all'impresa costruttrice che ha ceduto il bene immobile e il contribuente non ha presentato richiesta al Comune per la voltura, la detrazione non spetta.

In concreto, ribadendo quanto già puntualizzato, il soggetto interessato o il contribuente ha la possibilità di beneficiare della detrazione purché:

- abbia iniziato i lavori di costruzione entro sei mesi dalla data di stipula del mutuo;
- abbia volturato a suo nome la concessione edilizia entro il termine di inizio dei lavori;
- provveda ad adibire, entro sei mesi dalla fine dei lavori, l'immobile ad abitazione principale.

L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 7/E del 27 aprile 2018, puntualizza che la detrazione per la costruzione/ristrutturazione dell'abitazione principale *"...è cumulabile con quella prevista per gli interessi passivi relativi ai mutui ipotecari contratti per l'acquisto dell'abitazione principale ... soltanto per il periodo di durata dei lavori di costruzione dell'unità immobiliare, nonché per il periodo di sei mesi successivi al termine dei lavori stessi"*.

La cumulabilità della detrazione degli interessi passivi presuppone che l'unità immobiliare:

- venga adibita ad abitazione principale entro sei mesi dalla conclusione dei lavori e se non siano ancora trascorsi due anni dall'acquisto;
- se viene adibita ad abitazione principale oltre sei mesi dalla conclusione dei lavori ma, comunque, entro due anni dall'acquisto, spetterà solo la detrazione degli interessi relativi al mutuo riguardante l'acquisto;
- se risulta destinata ad abitazione principale oltre due anni dall'acquisto, ma entro sei mesi dalla conclusione dei lavori, spetterà solo la detrazione degli interessi relativi al mutuo per la ristrutturazione;
- se viene impiegata come abitazione principale oltre due anni dall'acquisto e oltre sei mesi dalla chiusura dei lavori, le detrazioni non spettano.

Rateazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni immobili patrimoniali

I beni immobili appartenenti alle imprese diversi da quelli strumentali e da quelli considerati "merce", confluiscono nella categoria residuale dei cosiddetti immobili patrimoniali, di cui all'art. 90 del Tuir.

In generale, si devono ritenere rientranti nell'ambito dei "beni immobili patrimoniali" i fabbricati o le porzioni di fabbricato destinati a civile abitazione individuabili nelle unità immobiliari che ai fini catastali risultano classificate o classificabili nel gruppo A (con esclusione della categoria catastale "A/10"), nelle situazioni in cui non sono utilizzati direttamente a titolo esclusivo per l'esercizio dell'impresa, se, ovviamente, non risultano posseduti, per finalità di realizzo, dalle imprese di costruzione e/o di rivendita immobiliare (cosiddetti "immobili o beni merce"). Nell'ipotesi in quesito, si intuisce che le unità immobiliari, locate o non locate, sono annoverabili tra i beni immobili patrimoniali.

L'eventuale cessione a titolo oneroso può determinare sia una minusvalenza, sia una plusvalenza patrimoniale: quest'ultima da ritenersi imponibile ai sensi dell'art. 86, comma 1, del Tuir.

Infatti, per quanto attiene al trattamento fiscale delle plusvalenze e delle minusvalenze derivanti dalla cessione degli immobili patrimonio, si pone in rilievo che si rendono operative le medesime regole previste per la cessione degli immobili strumentali, come si evince dagli artt. 86, comma 1, e 101, comma 1, Tuir, i quali fanno espressamente riferimento ai beni relativi all'impresa.

Ne deriva, di conseguenza, che poiché le norme citate attraggono nel loro ambito applicativo tutti i beni diversi dai “beni merce”, si ritiene plausibile affermare sussistente la coerente applicabilità della normativa sulle plusvalenze anche ai beni non ammortizzabili, purché non “beni merce”, quali i terreni e i beni immobili patrimoniali detenuti dalle imprese immobiliari di gestione.

Pertanto, l’eventuale plusvalenza patrimoniale, individuata nel rispetto del disposto normativo di cui all’art. 86, comma 2, del Tuir, quale differenza tra il corrispettivo percepito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione e l’ultimo costo fiscalmente riconosciuto, concorrono a formare il reddito d’impresa per l’intero ammontare nell’esercizio in cui sono realizzati o, se i beni risultano effettivamente posseduti per un periodo non inferiore a tre anni (o, meglio, per più di 1.095 giorni), sussiste la possibilità, a scelta del soggetto interessato, ai sensi del comma 4 dell’art. 86 del Tuir, in quote costanti nell’esercizio medesimo e nei successivi, ma non oltre il quarto.

In relazione all’art. 2, comma 2, del D.M. 1 aprile 2009, n. 48, richiamato dall’art. 2 del D.M. 3 agosto 2017, la facoltà di frazionamento della predetta plusvalenza si deve ritenere operativa, ai fini fiscali, anche a seguito dell’introduzione, ai sensi dell’art. 83, comma 1, del Tuir, del cosiddetto “principio di derivazione rafforzata”, per i soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all’art. 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile e, quindi, è applicabile anche all’impresa minore.

Per completezza, si segnala che l’eventuale scelta inerente al frazionamento della plusvalenza deve necessariamente risultare dalla dichiarazione dei redditi, per cui se la medesima non è presentata la plusvalenza concorre a formare il reddito per l’intero ammontare nell’esercizio in cui risulta realizzata.

Al riguardo, si segnala che l’Agenzia delle entrate nella circolare 8/E72019 e nella risoluzione 325/E/2002, ha posto in rilievo che la mancata opzione per il frazionamento renderebbe impossibile la presentazione di una dichiarazione integrativa mediante la quale effettuare un’opzione successiva, tenendo, in ogni caso, anche presente che la Corte di Cassazione (con la sentenza n. 991/2015) ha puntualizzato che l’esercizio della formale dell’opzione per il frazionamento della plusvalenza non si deve ritenere indispensabile per gli effetti del beneficio, sempre che i dati della rateazione risultino presenti tra i valori annotati negli adempimenti dichiarativi.

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

Un soggetto che ha già rivalutato in passato:

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

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

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

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

Pertanto, prendendo, a titolo meramente indicativo, le più recenti disposizioni, un soggetto che abbia già proceduto a rivalutare:

- un terreno;
e/o:

- una partecipazione;

al 1° gennaio 2018, e, che desidera porre in essere altra rivalutazione conseguente alla riapertura dei termini al 1° gennaio 2019, ha, in alternativa, la possibilità di:

- scomputare dall'imposta dovuta per la nuova rivalutazione quanto versato per la precedente in un'unica soluzione o come prima rata (del 30 giugno 2018);
- corrispondere l'imposta sostitutiva dovuta in relazione alla nuova rivalutazione e procedere a richiedere la restituzione di quanto versato per la precedente.

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

Infatti, per i soggetti che si avvalgono della rideterminazione delle partecipazioni e dei terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2019, sussiste la possibilità di scomputare dall'imposta sostitutiva quella eventualmente già versata in occasione di precedenti procedure di rideterminazione effettuate con riferimento ai medesimi beni.

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

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

Esempio:

- imposta sostitutiva dovuta per i beni posseduti al 1° gennaio 2018 = € 60.000,00;
- prima rata versata entro il 30 giugno 2018 = € 20.000,00;
- imposta dovuta per i beni posseduti al 1° gennaio 2019 = € 110.000,00;
- imposta da versare: € 110.000,00 – € 20.000,00 = € 90.000,00;
- importo di ogni singola rata = € 30.000,00.

Se il contribuente non intende avvalersi dell'ultima procedura di rideterminazione, può, in ogni caso, detrarre dall'imposta ancora dovuta con riferimento alla procedura effettuata relativa ai beni posseduti alla data del 1° gennaio 2018, l'imposta corrisposta in occasione di precedenti rideterminazioni, sempreché per tale importo *non* sia stata già presentata l'istanza di rimborso e, conseguentemente, ricalcolare le rate ancora pendenti.

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

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

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

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

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

Agenda

Scadenario dei principali adempimenti dall'1 al 15 Marzo 2019

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
1	ACCONTI IMPOSTE (SECONDA O UNICA RATA)-PERSONE GIURIDICHE Per i contribuenti persone giuridiche aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta, la cui chiusura è stabilita <i>per la fine del prossimo mese di aprile</i> , inizia il termine, che si conclude alla fine del corrente mese, per procedere al pagamento degli acconti (seconda e/o unica rata), mediante versamento - direttamente o per il tramite degli intermediari abilitati - utilizzando il modello F24.	
1	INVESTIMENTI PUBBLICITARI E SIMILI Al fine di poter usufruire dell'apposito credito d'imposta, per le imprese, i lavoratori autonomi e gli enti non commerciali inizia il periodo, che si conclude il prossimo 31 marzo, per procedere alla trasmissione telematica al Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri, tramite i servizi telematici dall'Agenzia delle entrate, la segnalazione inerente agli investimenti incrementali in campagne pubblicitarie sulla stampa quotidiana e periodica anche online, nonché sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali.	
1	PREU-PRELIEVO ERARIALE UNICO APPARECCHI DA GIOCO I concessionari titolari delle autorizzazioni per gli apparecchi da gioco di cui all'art. 110, comma 6, lettera a), del Tulp, collegati alla rete telematica, devono procedere ad eseguire la comunicazione in via telematica all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli delle somme giocate da ciascun apparecchio, in relazione al periodo contabile (bimestre) precedente.	
1	SCRITTURE AUSILIARIE DI MAGAZZINO-ATTIVAZIONE DELL'OBBLIGO DI TENUTA Inizia a decorrere, per le imprese aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta <i>non coincidente con l'anno solare</i> che si è chiuso alla fine dello scorso mese, l'obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino se risultano superati, nei periodi d'imposta 1° marzo 2016-28 febbraio 2017 e 1° marzo 2017-28 febbraio 2018, entrambi gli ammontari inerenti ai ricavi e al valore complessivo delle rimanenze sono risultati superiori rispettivamente a euro 5.164.568,99 e a euro 1.032.913,80.	
1	SCRITTURE AUSILIARIE DI MAGAZZINO-CESSAZIONE DELL'OBBLIGO DI TENUTA Per le imprese aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta <i>non coincidente con l'anno solare</i> che si è chiuso alla fine dello scorso mese, l'obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino viene meno se nei precedenti periodi d'imposta 1° marzo 2017-28 febbraio 2018 e 1° marzo 2018-28 febbraio 2019, l'ammontare dei ricavi o il valore complessivo delle rimanenze si sono mantenuti rispettivamente sotto il limite di euro 5.164.568,99 e di euro 1.032.913,80.	

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
4	<p>ACCONTI IMPOSTE (SECONDA O UNICA RATA)-PERSONE GIURIDICHE-RAVVEDIMENTO OPEROSO BREVE</p> <p>Per i contribuenti persone giuridiche, aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta, la cui chiusura è avvenuta lo scorso 28 febbraio, poiché il termine per procedere al pagamento degli acconti (seconda e/o unica rata), se dovuti, ai fini dell'imposta sul reddito, relative addizionali e dell'Irap-imposta regionale sulle attività produttive, è <i>scaduto lo scorso 31 gennaio 2019</i>, sussiste la possibilità, entro la data in esame, di procedere, <i>se non già provveduto</i>, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "breve" (entro i 30 giorni dalla scadenza prevista per l'adempimento) dei pagamenti non eseguiti o effettuati in misura non sufficiente.</p> <p>L'adempimento si perfeziona con la corresponsione delle imposte dovute, degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,50% (1/10 del 15%).</p>	
4	<p>LOCAZIONI-DENUNCIA PER REGISTRAZIONE TELEMATICA DEI CONTRATTI DI LOCAZIONE DI BENI IMMOBILI AD USO ABITATIVO E RELATIVE PERTINENZE ED ESERCIZIO DELL'OPZIONE PER LA CEDOLARE SECCA</p> <p>Le parti contraenti di contratti di locazione e/o di affitto <i>che hanno optato per il regime della "cedolare secca"</i> devono procedere alla presentazione della denuncia per la registrazione telematica dei contratti di locazione di beni immobili ad uso abitativo e relative pertinenze aventi decorrenza dal giorno 1° febbraio 2018 (anche se la data della stipulazione del contratto è successiva), nonché dell'esercizio dell'opzione per la cedolare secca.</p>	
4	<p>LOCAZIONI-IMPOSTA DI REGISTRO</p> <p>Le parti contraenti di contratti di locazione e/o di affitto <i>che non hanno optato per il regime della "cedolare secca"</i> devono procedere al versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione e affitto stipulati il giorno 1° febbraio 2018 o rinnovati tacitamente con decorrenza dalla medesima data, eventualmente corrispondendo anche le sanzioni e gli interessi, utilizzando il modello "<i>F24 versamenti con elementi identificativi</i>" (F24 Elide) e specificando gli appropriati codici tributo.</p>	
4	<p>PREU-PRELIEVO ERARIALE UNICO APPARECCHI DA GIOCO</p> <p>I concessionari titolari delle autorizzazioni per gli apparecchi da gioco di cui all'art. 110, comma 6, lettera b), del Tulp, collegati alla rete telematica, devono procedere ad eseguire la comunicazione in via telematica all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli delle somme giocate da ciascun apparecchio, in relazione al periodo contabile (bimestre) precedente.</p>	
5	<p>ESERCENTI ATTIVITÀ DI TRASPORTO</p> <p>I soggetti esercenti attività di trasporto devono procedere, in relazione alle annotazioni eseguite <i>nel corso del mese precedente</i>, all'emissione e all'annotazione della fattura o della nota debito inerente alle provvigioni corrisposte ai rivenditori autorizzati di documenti di viaggio per il trasporto pubblico urbano di persone.</p>	
5	<p>IVA E IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI - ANNOTAZIONE ABBONAMENTI</p>	

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
	Le società e le associazioni sportive dilettantistiche e le pro loco devono procedere ad eseguire l'annotazione nel previsto prospetto degli abbonamenti che sono stati rilasciati <i>nel corso del mese precedente</i> .	
5	PREU-PRELIEVO ERARIALE UNICO APPARECCHI DA GIOCO-COMUNICAZIONE SOMME GIOCATE I concessionari titolari delle autorizzazioni per gli apparecchi da gioco collegati alla rete telematica, devono procedere ad eseguire la comunicazione in via telematica all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli delle somme giocate da ciascun apparecchio, in relazione al periodo contabile (bimestre) precedente.	
7	AGENZIA DELLE DOGANE-DATI RELATIVI ALLA CONTABILITÀ Invio all'Agenzia delle dogane dei dati relativi alle contabilità del mese precedente da parte di: - <i>destinatari registrati (ex operatori professionali e rappresentanti fiscali)</i> che svolgono attività nel settore dei prodotti energetici; - <i>depositari autorizzati</i> del settore alcoli; - <i>depositari autorizzati</i> che svolgono attività nella fabbricazione di aromi; - <i>destinatari registrati (ex operatori professionali o rappresentanti fiscali)</i> che svolgono attività nel settore dell'alcole e delle bevande alcoliche; - <i>depositari autorizzati</i> che svolgono attività nel settore del vino e delle altre bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra; - <i>destinatari registrati (ex operatori qualificati come operatori professionali registrati)</i> , che svolgono attività nel settore del vino e delle bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra.	
7	AGENZIA DELLE DOGANE-RIEPILOGO DEL MOVIMENTO MENSILE D'IMPOSTA Invio all'Agenzia delle dogane dei dati relativi al riepilogo del movimento mensile d'imposta ed agli accrediti d'imposta utilizzati nel corso <i>del mese precedente</i> da parte sia dei <i>depositari autorizzati</i> del settore prodotti energetici, sia dei <i>depositari autorizzati</i> del settore alcoli.	
7	ASSISTENZA FISCALE-COMUNICAZIONE DATI MOD. 730-4 Scade il termine per eseguire l'invio telematico all'Agenzia delle entrate direttamente o tramite un intermediario incaricato, con il quale segnalare l'apposita "sede telematica" propria, di un intermediario o di una società del gruppo, al fine di ricevere dalla stessa Agenzia l'apposito flusso contenente i modelli 730-4, relativi alla liquidazione dei modelli 730, nonché della comunicazione per la ricezione in via telematica dei dati relativi ai 730-4.	
7	CERTIFICAZIONE UNICA 2019 Termine per effettuare l'invio del flusso telematico delle certificazioni uniche all'Agenzia delle entrate da parte di coloro che <i>nel corso dell'anno solare precedente</i> hanno corrisposto redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo e diversi, tenendo presente che quelle che non contengono dati e/o informazioni da utilizzare per l'elaborazione della dichiarazione precompilata, come, a titolo meramente indicativo quelle riguardanti	

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
	corrispettivi erogati dal condominio per contratti di appalto, redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio abituale di arti e/o professioni, redditi esenti e provvigioni possono essere trasmesse entro il termine previsto per la presentazione del modello 770.	
12	AGENZIA DELLE DOGANE E PRODOTTI ENERGETICI Invio all'Agenzia delle dogane dei dati inerenti alle contabilità <i>dello scorso mese di gennaio</i> da parte degli operatori esercenti i depositi commerciali che svolgono attività nel settore dei prodotti energetici.	
12	CORREZIONE DELLE CERTIFICAZIONI UNICHE 2019-NUOVO INVIO Per i datori di lavoro e per i sostituti d'imposta in genere, allo scopo di evitare l'applicazione delle sanzioni amministrative previste, scade il termine per procedere a ritrasmettere, in via telematica, direttamente o per il tramite di un intermediario abilitato, le corrette "Certificazioni Uniche", inerenti al 2018, contenenti le informazioni e i dati che devono necessariamente risultare utilizzati per l'elaborazione e per l'approntamento della dichiarazione precompilata.	
14	CONSORZI E ORGANISMI OPERANTI PER LA TUTELA DEI PRODOTTI AGRICOLI E ALIMENTARI Per i consorzi e per gli organismi operanti per la tutela dei prodotti agricoli e alimentari, alle ore 17:00, scade il termine per procedere alla presentazione al Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali delle istanze di contribuzione inerenti alle iniziative tendenti allo sviluppo di azioni e di informazione per favorire la divulgazione, garantire la salvaguardia, migliorare la conoscenza e sostenere lo sviluppo dei prodotti agricoli e alimentari che risultano contraddistinti dallo specifico riconoscimento europeo.	
14	OPERATORI ESERCENTI I DEPOSITI COMMERCIALI Invio all'Agenzia delle dogane, in ottemperanza ai dettati del comma 2 dell'art. 2 della determinazione direttoriale 28 gennaio 2009, n. 12695/RU, dei dati inerenti alle contabilità dello scorso <i>mese di gennaio</i> da parte degli operatori esercenti i depositi commerciali che svolgono attività nel settore dell'alcole e delle bevande alcoliche, con esclusione del vino e delle bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra.	
14	RICHIESTE DI EROGAZIONE DEL VOUCHER DIGITALIZZAZIONE Scade il termine, per le micro, piccole e medie imprese assegnatarie dell'agevolazione, per procedere, utilizzando la prevista procedura presente nel sito del Ministero dello Sviluppo economico, all'invio telematico delle richieste di erogazione del cosiddetto "voucher digitalizzazione".	
15	ACQUISTI INTRACOMUNITARI-ANNOTAZIONE FATTURE PERVENUTE I soggetti con partita Iva che hanno posto in essere acquisti intracomunitari devono procedere a eseguire l'annotazione nel registro Iva degli acquisti e nel registro Iva delle vendite delle fatture di acquisto intracomunitarie <i>ricevute nel corso del mese precedente</i> , con riferimento a tale mese.	
15	ACQUISTI INTRACOMUNITARI-EMISSIONE AUTOFATTURA RETTIFICATIVA I soggetti con partita Iva che hanno effettuato acquisti intracomunitari di	

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
	beni o servizi, a cui è pervenuta una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale, devono procedere all'emissione dell'autofattura integrativa in relazione alle fatture annotate <i>nel corso del mese precedente</i> .	
15	ACQUISTI INTRACOMUNITARI-MANCATO RICEVIMENTO DELLA FATTURA I soggetti con partita Iva che hanno effettuato acquisti intracomunitari di beni o servizi, a cui non è pervenuta la inerente fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, devono procedere all'emissione della prevista autofattura inerente alle operazioni poste in essere <i>nel corso del terzo mese precedente</i> a quello in corso.	
15	AGRITURISMO-CORRISPETTIVI Annotazione nel registro Iva dei corrispettivi, da parte delle imprese agrituristiche che rilasciano le ricevute fiscali, degli importi inerenti alle operazioni effettuate nel corso del mese precedente, se, ovviamente, <i>non</i> hanno già provveduto ad eseguire le rilevazioni analitiche giornaliera. Al riguardo, si ritiene opportuno puntualizzare che per <i>attività agrituristiche</i> si devono intendere esclusivamente le attività di ricezione e ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 del codice civile, singoli o associati, e da loro familiari di cui all'art. 230-bis del codice civile, con l'utilizzazione della propria azienda, in rapporto di connessione e complementarietà rispetto alle attività di coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento del bestiame, che devono comunque rimanere principali.	
15	ALCOLI METILICI Scade il termine per procedere alla trasmissione al competente ufficio tecnico delle imposte di fabbricazione della copia del registro di carico da parte delle imprese che producono, commercializzano e utilizzano alcoli metilici, nel quale devono risultare le annotazioni inerenti alle operazioni di carico e scarico poste in essere nel corso del mese precedente e le rimanenze alla fine del mese, tenendo, in ogni caso, presente che alla copia del registro deve necessariamente essere anche allegato un documento nel quale devono essere riepilogate le merci che nel corso del mese di riferimento sono state trasferite ai depositi commerciali o alle ditte utilizzatrici (<i>con raggruppamento per cliente destinatario</i>).	
15	ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE-REGISTRAZIONI CONTABILI Annotazione, anche in unica registrazione, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi altro provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali <i>nel corso del mese precedente</i> nell'apposito registro di cui al D.M. 11 febbraio 1997 opportunamente integrato, da parte delle associazioni sportive dilettantistiche, delle associazioni senza scopo di lucro e delle associazioni pro-loco che hanno optato per l'applicazione delle agevolazioni previste dalla L. 16 dicembre 1991, n. 398.	
15	COMMERCianti AL DETTAGLIO E SOGGETTI ASSIMILATI - ANNOTAZIONE CUMULATIVA DELLE OPERAZIONI I commercianti al dettaglio e i soggetti assimilati hanno la possibilità di procedere all'annotazione riepilogativa mensile, anziché giornaliera, dei	

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
	<p>corrispettivi inerenti al mese precedente, se, ovviamente, i medesimi risultano certificati dallo scontrino fiscale.</p> <p>Detta facoltà è consentita anche ai contribuenti che emettono le ricevute fiscali, per effetto dell'equiparazione tra scontrino e ricevuta ai fini certificativi.</p>	
15	<p>ENTI NON COMMERCIALI CHE DETERMINANO FORFETTARIAMENTE IL REDDITO</p> <p>Gli enti non commerciali che determinano forfettariamente il reddito a norma dell'art. 145 del Tuir devono procedere ad annotare l'ammontare complessivo, distinto per aliquota, delle operazioni fatturate nel mese precedente nei registri previsti ai fini Iva o nel modello di prospetto riepilogativo previsto per i cosiddetti contribuenti "supersemplificati" di cui al D.M. 11 febbraio 1997.</p>	
15	<p>FATTURAZIONE ELETTRONICA OPERAZIONI - SOGGETTI PASSIVI IVA</p> <p>I soggetti passivi Iva, entro la data in esame, come regola procedurale, devono procedere a emettere le fatture elettroniche, <i>eventualmente anche in forma semplificata</i>, inerenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • alle cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo all'identificazione degli operatori o dei soggetti tra i quali è stata posta in essere l'operazione nel corso del mese precedente; • alle cessioni comunitarie non imponibili che sono state effettuate nel corso del mese precedente; • alle prestazioni di servizi "generiche" non soggette all'imposta che risultano poste in essere nel corso del mese precedente nei riguardi di soggetti passivi stabiliti nel territorio di uno Stato membro dell'Unione europea diverso dall'Italia; • alle prestazioni di servizi "generiche" rese o ricevute (autofattura) da un soggetto passivo che risulta localizzato fuori dell'Unione europea poste in essere nel corso del mese precedente; • alle prestazioni di servizi identificabili tramite idonea documentazione, poste in essere nel corso del mese precedente nei riguardi dello stesso operatore economico o soggetto. <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p>N.B.: si ritiene opportuno rammentare che i predetti documenti emessi devono necessariamente essere annotati entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettiva esecuzione delle operazioni stesse.</p> </div>	
15	<p>FATTURE E AUTOFATTURE DI IMPORTO INFERIORE A € 300,00</p> <p>Annotazione in modo cumulativo in un documento riepilogativo delle fatture emesse e/o ricevute, nonché delle autofatture emesse dal cessionario o committente per le operazioni, territorialmente rilevanti in</p>	

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
	Italia, poste in essere dal cedente/prestatore non residente, di ammontare inferiore a € 300,00.	
15	<p>OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE POSTE IN ESSERE DA SOGGETTI IVA</p> <p>I soggetti con partita Iva che effettuano acquisti intracomunitari di beni e servizi, devono procedere:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ ad annotare, nel registro Iva acquisti e in quello Iva delle vendite, le fatture di acquisto intracomunitarie ricevute <i>nel corso del mese precedente</i>, con riferimento a tale mese; ▪ all'emissione dell'autofattura inerente alle operazioni poste in essere nel terzo mese precedente, <i>se non hanno ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione</i>; ▪ all'emissione dell'autofattura integrativa in relazione agli addebiti annotati nel mese precedente, <i>se hanno ricevuto una fattura con indicato un corrispettivo di entità inferiore a quello reale</i>. 	
15	<p>PRODUTTORI AGRICOLI-CESSIONI AL MINUTO A PRIVATI CONSUMATORI</p> <p>I produttori agricoli, che hanno optato per l'applicazione del regime normale Iva, hanno la possibilità per le cessioni di beni poste in essere nei riguardi di soggetti privati consumatori nel corso del mese precedente, a norma dell'art. 6 del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696, di eseguire un'unica annotazione cumulativa nel registro Iva dei corrispettivi.</p>	

direttamente dal contribuente, con il controllo operativo e la responsabilità di un professionista abilitato	<input type="checkbox"/>	
direttamente dal CAF imprese	<input type="checkbox"/>	
da una società di servizi il cui capitale sociale risulta posseduto con maggioranza assoluta dalle associazioni che lo hanno costituito o, in alternativa, interamente dagli associati delle predette associazioni, con il controllo e la responsabilità del Caf	<input type="checkbox"/>	
da un soggetto che non può apporre il visto di conformità	<input type="checkbox"/>	
I registri Iva sono presenti e regolarmente tenuti?		
Registro Iva fatture emesse	Sì <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	
Registro Iva corrispettivi	Sì <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	
Registro Iva acquisti	Sì <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	
Le informazioni presenti nel modello Iva-TR sono corrispondenti alle risultanze dei dati dei registri Iva e specificamente: <ul style="list-style-type: none"> • gli ammontari imponibili del quadro TA risultano coincidenti con i totali, distinti per aliquota, risultanti dal registro Iva delle fatture emesse • gli ammontari imponibili del quadro TB risultano coincidenti con i totali, distinti per aliquota, risultanti dal registro Iva degli acquisti 	Sì <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Sì <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	
Contribuente mensile-Riscontro liquidazioni periodiche		
<i>Liquidazione Iva 2019</i> <i>periodo:</i>	<i>Saldo</i>	<i>Data di versamento</i>
	<i>a credito</i>	<i>a debito</i>
Mese di gennaio		
Mese di febbraio		
Mese di marzo	--	--
Contribuente trimestrale-Riscontro liquidazioni periodiche		
<i>Liquidazione Iva 2019:</i> <i>periodo trimestrale</i>	<i>Saldo</i>	<i>Data di versamento</i>
	<i>a credito</i>	<i>a debito</i>
Primo trimestre (mesi di gennaio, febbraio e marzo)	--	--
Quadro TD – Fondatezza dei presupposti		

Se risposta positiva, è stato riscontrato che l'entità massima spettante, rilevata al campo 2 del rigo TD8, coincide con l'entità dell'Iva che è stata applicata alle operazioni rientranti nell'ambito dello "split payment" (di cui all'art. 17-ter del decreto Iva)?	Sì <input type="checkbox"/>	No <input type="checkbox"/>
Se la richiesta di rimborso risulta di entità superiore a € 30.000,00, verificare se è stata effettivamente acquisita l'attestazione sostitutiva di atto notorio riguardante la sussistenza dei requisiti patrimoniali e i versamenti contributivi ex art. 38-bis, comma 3, lett. a), b) e c), del decreto Iva, rilasciata dal contribuente, nonché la copia del documento d'identità del sottoscrittore?	Sì <input type="checkbox"/>	No <input type="checkbox"/>
Risulta acquisita l'attestazione sostitutiva di atto notorio concernente la non sussistenza dei requisiti che qualificano la società di comodo (ex art. 30, comma 4, della L. 23 dicembre 1994, n. 724, rilasciata dal soggetto interessato, nonché la copia del documento d'identità del sottoscrittore?	Sì <input type="checkbox"/>	No <input type="checkbox"/>

Il controllo e i riscontri sono ritenuti positivi.

Luogo e data, _____

Firma _____

AVVERTENZA OPERATIVA

L'art. 38-bis del decreto Iva, prevede, al comma 2, la possibilità per il contribuente di richiedere, in presenza di determinati requisiti, il rimborso del credito Iva in relazione a periodi inferiori all'anno (cosiddetto "rimborso infrannuale"), tenendo presente che, in alternativa, sussiste la possibilità di richiedere la compensazione del credito Iva ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Le istanze di rimborso e di compensazione delle eccedenze di credito Iva infrannuale, di entità superiore a € 2.582,28, devono necessariamente risultare presentate telematicamente attraverso il modello IVA TR, entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, tenendo presente che si deve ritenere operativa anche la possibilità - dopo la scadenza dell'invio dell'istanza "correttiva nei termini" - di integrare e/o rettificare il modello IVA TR tramite l'invio di un modello integrativo, al fine di mutare la destinazione del credito Iva infrannuale da compensazione a rimborso o viceversa, ponendo quale limite temporale a tale scelta la data in cui viene "effettivamente" trasmessa la dichiarazione Iva annuale.

In particolare, si pone in rilievo che la modifica della modalità di utilizzo del credito, operata tramite la presentazione di un nuovo modello TR, deve successivamente trovare corretta esposizione nella dichiarazione annuale Iva e, pertanto, la rettifica del modello TR non può essere esercitata dopo la data di presentazione del predetto adempimento dichiarativo.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 35/E del 27 ottobre 2015, ha puntualizzato che il mutamento di destinazione può avvenire solo ed esclusivamente entro la data effettiva di presentazione della dichiarazione Iva annuale, e a condizione che non sia già stato disposto il rimborso o compensato il credito.

Ne deriva, conseguentemente, che, con la stessa modalità e con i medesimi limiti temporali, possono risultare corrette o integrate anche le indicazioni rese con riguardo al presupposto per ottenere il rimborso, nonché alla richiesta di esonero dalla presentazione della garanzia o alla sussistenza dei requisiti per accedere all'erogazione prioritaria, non eseguite o eseguite non correttamente all'interno del quadro TD tempestivamente presentato.

Nel caso di richiesta di esonero dall'obbligo di prestare garanzia, il modello TR deve necessariamente recare il "visto di conformità" o la "sottoscrizione alternativa" e la "dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante i requisiti patrimoniali e contributivi".

In relazione alle precisazioni predette, si ritiene che non sussistono ostacoli di tipo normativo o procedurale a consentire l'integrazione e/o la rettifica del modello IVA TR entro il 30 aprile di ogni anno - o comunque, entro il diverso termine di scadenza di invio della dichiarazione IVA annuale - al fine di integrare e/o modificare elementi che non incidono sulla destinazione e/o sull'ammontare del credito infrannuale, quali, a titolo meramente indicativo:

- la richiesta di esonero dalla produzione della garanzia fideiussoria;
- l'apposizione del visto di conformità;
- l'attestazione dei requisiti contributivi e patrimoniali;

ovviamente sempre che l'eccedenza di tributo non abbia già costituito oggetto di rimborso e/o di compensazione.

Inoltre, si pone in rilievo che, in tale evenienza, non è necessario presentare una dichiarazione annuale Iva "sostitutiva nei termini", considerato che gli elementi modificati non hanno incidenza sul contenuto dell'adempimento dichiarativo annuale.

L'integrazione e/o la correzione degli elementi in argomento non costituisce, altresì, errore soggetto a sanzione, salvo che - con riferimento al visto di conformità - si sia proceduto a utilizzare in compensazione il credito infrannuale in presenza di un modello TR IVA carente del visto, nel qual caso, infatti, essendosi verificato un utilizzo improprio del credito, in violazione ai vigenti disposti normativi, torna applicabile la sanzione di cui all'art. 13, comma 4, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, salva la possibilità di definizione tramite l'istituto del ravvedimento operoso.

Inoltre, è anche opportuno tenere in considerazione che la *polizza assicurativa*, stipulata dai professionisti con visto di conformità, *per consentire il rimborso dell'Iva a credito* deve necessariamente risultare adeguata al numero:

- dei contribuenti assistiti;
- dei visti di conformità apposti;
- delle asseverazioni formalizzate;
- delle certificazioni tributarie rilasciate;

e, quindi, non in relazione all'entità del credito chiesto a rimborso.

Ne deriva, di conseguenza, che anche nella situazione in cui dalla polizza di assicurazione risulta un massimale di ammontare inferiore alla somma chiesta a rimborso, il contribuente non è tenuto a prestare altra garanzia.

Infatti, al riguardo, si pone in rilievo che l'art. 38 *bis*, comma 3, del decreto Iva, dispone che, i rimborsi di ammontare superiore a € 30.000,00 devono essere eseguiti previa presentazione della relativa dichiarazione o istanza da cui emerge il credito recante il visto di conformità o la prevista sottoscrizione alternativa, con allegata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante, in relazione alle caratteristiche soggettive del contribuente, che:

- il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40%;
- la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo

- d'imposta, di oltre il 40% per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata;
- l'attività svolta non risulta cessata, né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;
 - non risultano cedute, se la richiesta di rimborso viene presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società medesima per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale;
 - sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

In concreto, da quanto accennato, si deduce che risulta *eliminato l'obbligo generalizzato di prestare la garanzia*, che rimane, però, operativo, in caso di crediti chiesti a rimborso di importo superiore a € 30.000,00, quando si verificano le cosiddette "situazioni di rischio", nel qual caso detti rimborsi possono essere *eseguiti previa prestazione della garanzia* quando richiesti da soggetti passivi:

- esercenti un'attività d'impresa da meno di due anni diversi (escluse le start-up innovative);
- ai quali, nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:
 - al 10% degli importi dichiarati, se questi non superano € 150.000,00;
 - al 5% degli importi dichiarati, se questi superano € 150.000,00, ma non superano € 1.500.000,00;
 - all'1% degli importi dichiarati, o comunque a € 150.000,00, se gli importi dichiarati superano € 1.500.000,00;

compresi:

- i soggetti passivi che:
 - presentano la dichiarazione o l'istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa;
 - o:
 - non presentano la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà;
- richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.

Il successivo comma 5 dell'articolo citato individua, poi, le diverse modalità con le quali la garanzia può essere prestata.

La presenza della garanzia assicura all'Erario la possibilità di recuperare il credito rimborsato, qualora se ne ravvisi successivamente la non spettanza.

Per quanto attiene alla disciplina inerente all'apposizione del *visto di conformità* da parte del professionista abilitato, si ritiene opportuno puntualizzare, come già accennato, che sussiste l'obbligo di sottoscrizione di una polizza di assicurazione della responsabilità civile, con massimale adeguato:

- al numero dei contribuenti assistiti;
 - al numero dei visti di conformità, delle asseverazioni e delle certificazioni tributarie rilasciati;
- e, comunque:
- non inferiore a € 3.000.000,00;

al fine di garantire ai propri clienti il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata e al bilancio dello Stato o del diverso ente impositore.

La polizza assicurativa, tende, quindi, a garantire il completo risarcimento ai contribuenti dell'eventuale danno arrecato, anche di entità minima, nonché il risarcimento delle sanzioni amministrative irrogate ai soggetti che rilasciano il visto di conformità o l'asseverazione infedele.

In concreto, poiché si tratta di una *responsabilità civilistica* nei confronti del cliente e del terzo creditore.

Pertanto, nell'ipotesi in cui una società ha presentato un'istanza di rimborso corredata da visto di conformità per € 5.000.000,00 (o, anche di entità superiore), il professionista abilitato a svolgere l'attività di assistenza fiscale deve necessariamente aver stipulato una polizza assicurativa con massimale pari a € 3.000.000,00.

Al riguardo, nel rispetto delle vigenti normative, il suddetto visto di conformità non si può considerare privo di efficacia, in quanto non sussiste alcun obbligo per il contribuente a prestare garanzia per ottenere il credito chiesto a rimborso - né totale né parziale - salvo che lo stesso non si trovi in uno dei

casi considerati di rischio.

Dossier Casi e Analisi Contabili

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

Ai fini operativi, è necessario puntualizzare che, in caso di bene acquisito in locazione finanziaria, la maggiorazione del 30% (40% per il periodo d'imposta precedente) a titolo di super-ammortamento spetta non per l'intero canone di *leasing*, ma solo per la quota capitale (che complessivamente, insieme al prezzo di riscatto, costituisce il "costo di acquisizione" del bene medesimo), con esclusione, quindi, della quota interessi.

Pertanto, si ritiene opportuno puntualizzare che tale maggiorazione:

- del 40%, prevista per i beni oggetto di rilevazione nel corso del 2017;
- del 30%, prevista per i beni oggetto di rilevazione nel corso del 2018;

si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile, non correlata alle valutazioni di bilancio.

Anche nel caso di un bene acquisito attraverso un contratto di *leasing*, la deduzione della maggiorazione non dipende dal comportamento civilistico adottato dal contribuente, ma deve avvenire in base alle regole fiscali stabilite dall'art. 102, comma 7, del Tuir, che, prevede la quella dei canoni di locazione finanziaria "per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito" dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988.

Ne deriva, di conseguenza, che la *durata del contratto di locazione finanziaria* e, quindi, il periodo di deduzione civilistica dei canoni di *leasing* in relazione a quella minima individuata dall'art. 102, comma 7, del Tuir, può essere:

- *coincidente*, nel qual caso i canoni sono deducibili con lo stesso ritmo con cui sono imputati a conto economico;
- *superiore*, nel qual caso i canoni sono deducibili sulla base dell'imputazione a conto economico, secondo il principio della previa imputazione al conto economico;
- *inferiore*, nel qual caso, i canoni sono deducibili in un arco temporale maggiore rispetto a quello di imputazione a conto economico.

Da cui si deduce che si verifica un disallineamento tra i valori civili e fiscali delle quote di competenza di ciascun esercizio, con la necessità di effettuare le corrispondenti variazioni in aumento del reddito in sede di dichiarazione dei redditi.

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

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

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

Dati

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

Dal contratto di leasing si rileva che:

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

Soluzione

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

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

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

come evidenziato nel seguente prospetto:

<i>Anno</i>	<i>Giorni di competenza</i>	<i>Calcolo</i>	<i>Quota canone €</i>
2017	31 [dal 1.12.2017 al 31.12.2017]	(60.000,00 : 731) x 31	2.544,46
2018	365 [dal 1°.1.2018 al 31.12.2018]	(60.000,00 : 731) x 365	29.958,96
2019	335 [dal 1°.1.2019 al 1.12.2019]	(60.000,00 : 731) x 335	27.496,58
Totale			60.000,00

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

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

come evidenziato nel seguente prospetto:

Circ. n. 4/2019
Periodo 1-15 Marzo 2019

Anno	Giorni di competenza	Quota canone	Calcolo	Quota capitale	Quota interessi
2017	31 [dal 1.12.2017 al 31.12.2017]	2.544,46	(57.000,00 : 731) x 31	2.417,24	127,22
2018	366 [dal 1°.1.2018 al 31.12.2018]	29.958,96	(57.000,00 : 731) x 365	28.461,01	1.497,95
2019	335 [dal 1°.1.2019 al 1.12.2019]	27.496,58	(57.000,00 : 731) x 335	26.121,75	1.374,83
Totali		60.000,00	-	57.000,00	3.000,00
N.B.: il calcolo della quota interessi può essere effettuato direttamente con la formula: "Canoni di competenza del periodo - [costo sostenuto dalla società di leasing concedente : giorni durata contrattuale del contratto di leasing) x giorni di competenza del periodo d'imposta]".					

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

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

come evidenziato nel seguente prospetto:

Anno	Giorni di competenza	Calcolo	Quota canone €
2017	31 [dal 1.12.2017 al 31.12.2017]	(60.000,00 : 1460) x 31	1.273,97
2018	365 [dal 1°.1.2018 al 31.12.2018]	(60.000,00 : 1460) x 365	15.000,00
2019	365 [dal 1°.1.2019 al 31.12.2019]	(60.000,00 : 1460) x 365	15.000,00
2020	366 [dal 1°.1.2020 al 31.12.2020]	(60.000,00 : 1460) x 366	15.041,10
2021	333 [dal 1°.1.2021 al 30.11.2021]	(60.000,00 : 1460) x 333	13.684,93
Totale			60.000,00

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

costo sostenuto dal soggetto concedente
----- x giorni periodo d'imposta
giorni di durata contrattuale del contratto di leasing

come evidenziato nel seguente prospetto:

Anno	Giorni di competenza	Quota canone	Calcolo	Quota capitale	Quota interessi
2017	31 [dal 2.11.2017 al 31.12.2017]	1.273,97	(57.000,00 : 1460) x 31	1.210,27	63,70
2018	365 [dal 1°.1.2018 al 31.12.2018]	15.000,00	(57.000,00 : 1460) x 365	14.250,00	750,00
2019	365 [dal 1°.1.2019 al 31.12.2019]	15.000,00	(57.000,00 : 1460) x 365	14.250,00	750,00
2020	366 [dal 1°.1.2020 al 31.12.2020]	15.041,10	(57.000,00 : 1460) x 366	14.289,04	752,06
2021	333 [dal 1°.1.2021 al 30.11.2021]	13.684,93	(57.000,00 : 1460) x 333	13.000,69	684,24
Totali		60.000,00	-	57.000,00	3.000,00
N.B.: il calcolo della quota interessi può essere effettuato direttamente con la formula: "Canoni di competenza del periodo - [costo sostenuto dalla società di leasing concedente : giorni durata contrattuale del contratto di leasing] x giorni di competenza del periodo d'imposta".					

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

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

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

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

7. operatività del riscatto del bene:

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

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

Rivalutazioni delle partecipazioni societarie non negoziate in mercati regolamentati

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

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

- titoli;
- quote;
o:
- diritti;

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

- a redigere la perizia di stima;
e:

- a eseguire il versamento dell'intera imposta dovuta o della prima delle tre rate.

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

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

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

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

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

- di una *partecipazione qualificata*;

o:

- di una *partecipazione non qualificata*.

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

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

- una fondazione;
- un ente ecclesiastico;

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

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

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

Pertanto, si possono avvalere dell'agevolazione in argomento:

– i contribuenti che determinano l'imposta sostitutiva dovuta in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi;

e:

– i contribuenti che hanno optato per il regime del risparmio amministrato o per il regime del risparmio gestito.

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

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

oppure:

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

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

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

Al riguardo, si ritiene opportuno porre in risalto che originariamente l'Amministrazione finanziaria aveva affermato che, "in assenza di una norma specifica in tal senso, la successione e la donazione non sono eventi idonei a far retroagire gli effetti traslativi alla data di acquisto da parte del donante o del *de cuius*", per cui "gli eredi e i donatari non possono essere considerati "possessori" delle partecipazioni a tale data". Tuttavia, è stato riconosciuto che se il *de cuius*, prima della morte, avesse conferito mandato con rappresentanza per potersi avvalere dell'agevolazione *de qua* (es.: dando incarico di predisporre la perizia di stima), gli eredi, in sede di cessione della partecipazione ricevute in eredità, avrebbero potuto

beneficiare del maggior valore risultante dalla perizia, poiché in tal caso sarebbe stato l'effettivo titolare a chiedere di beneficiare della rivalutazione e non i suoi eredi (circolare dell'Agenzia delle entrate 9 maggio 2003, n. 27/E).

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

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

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

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

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

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

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

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

Inoltre, si devono necessariamente ritenere *esclusi*:

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

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

- le imprese individuali;
 - le società di capitali;
 - le società personali (società in nome collettivo e in accomandita semplice) e i soggetti equiparati;
- in quanto, in queste ipotesi, le eventuali cessioni delle partecipazioni danno origine a componenti positivi di reddito (plusvalenze) o a componenti negativi di reddito (minusvalenze) che concorrono alla formazione del risultato economico complessivo o reddito d'impresa.

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

contribuente alla data del 1° gennaio 2018.

Ai fini oggettivi è bene porre in rilievo che:

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

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

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

Per le stesse motivazioni, quindi, si deve ritenere:

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

In quest’ultimo caso, infatti, è necessario considerare che il provvedimento di sospensione dalla negoziazione nei mercati regolamentati ha natura temporanea e non incide sulla natura di “titolo quotato”. L’*ambito oggettivo della norma*, inoltre, si estende, oltre che alle partecipazioni rappresentate da titoli (quali le azioni):

- 1) alle quote di partecipazione al capitale o al patrimonio di società non rappresentate da titoli, quali, a titolo meramente esemplificativo, le quote di società a responsabilità limitata;
- 2) ai diritti o ai titoli attraverso i quali possono essere acquisite le predette partecipazioni, quali, a titolo meramente indicativo, i diritti di opzione, i warrant e le obbligazioni convertibili in azioni.

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

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

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

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

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

L’imposta sostitutiva si rende dovuta nella misura

- dell’11% per la valorizzazione di partecipazioni che risultano *qualificate* ai sensi dell’art. 67, comma 1, lettera c), del Tuir alla data del 1° gennaio 2019; e analoga entità:
- dell’10% per la valorizzazione di partecipazioni che risultano *non qualificate* ai sensi dell’art. 67, comma 1, lettera c-bis), del Tuir alla data del 1° gennaio 2019;

e, quindi, per calcolare imposta dovuta è necessario fare riferimento *esclusivamente* all’entità della

partecipazione posseduta alla citata data.

Il valore delle partecipazioni alla data del 1° gennaio 2019 deve necessariamente essere determinato sulla base della corrispondente frazione di patrimonio netto del soggetto partecipato, individuato in relazione a una perizia giurata di stima, tenendo presente, di conseguenza, che non sussiste la possibilità di avvalersi del valore della frazione del patrimonio netto della società partecipata individuato sulla base delle risultanze contabili, in quanto tale patrimonio deve necessariamente essere valutato con perizia giurata.

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

- all'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;
nonché:
- nell'elenco dei revisori contabili;
e:
- dei periti iscritti alla Camera di commercio (ex Regio Decreto 20 settembre 1934, n. 2011).

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

In ogni caso, la redazione della perizia e il suo giuramento devono essere necessariamente effettuati entro il termine del *30 giugno 2019* (termine da ritenersi prorogato al 1° luglio 2019, in quanto il giorno 30 giugno cade di domenica).

Nell'ipotesi in cui la relazione:

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

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

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

Il valore suscettibile di rideterminazione può, conseguentemente, essere individuato nel valore della nuda proprietà al 1° gennaio 2019, per cui si ritiene che possono usufruire della possibilità di rideterminazione dei valori di acquisto, i contribuenti che risultano possessori dei titoli, quote o diritti a titolo di proprietà o anche titolari di altro diritto reale sugli stessi, quali l'usufrutto o la nuda proprietà, alla data del 1° gennaio 2019.

Il pagamento dell'*imposta sostitutiva*:

- deve essere effettuato in unica soluzione entro il 1° luglio 2019;
oppure:
- può essere rateizzato fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a partire dalla predetta data.

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

- la prima delle quali da versare entro la predetta data;
- e le due rate successive:
- *entro il 30 giugno 2020*, maggiorata degli interessi calcolati al tasso 3% annuo e decorrenti dal 30 giugno 2019;
- ed:
- *entro il 30 giugno 2021*, maggiorata degli interessi calcolati al tasso 3% annuo e decorrenti dal 30 giugno

2018 (in pratica nella misura pari al 6% o, meglio, 3% + 3%).