
Circolare di studio n. 19/2018

Periodo 16 – 31 Ottobre 2018

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
Attività lavorativa prestata in Italia e all'estero per società appartenenti a un gruppo multinazionale	3
Come il datore di lavoro deve giustificare le spese di trasporto pagate con carta di credito in occasione di trasferte da parte dei lavoratori dipendenti	4
Individuazione della decorrenza del termine di decadenza per la presentazione delle istanze di rimborso.....	5
Adempimenti dichiarativi ai fini delle imposte dirette da parte di un soggetto iscritto all'Aire.....	6
Rivalsa Iva corrisposta in sede di accertamento.....	7
Agenda.....	10
Scadenario dei principali adempimenti dall'16 al 31 Ottobre 2018	10
Indici & dati.....	22
Tassi effettivi globali medi rilevati ai sensi della L. 7 marzo 1996, n. 108	22
Schede operative.....	24
Modalità da rispettare per la numerazione delle pagine dei registri contabili.....	24
Tributi dovuti per la corretta tenuta delle scritture contabili.....	24
Dossier Casi e Contabilità	25
Spese mediche che si possono considerare a carico in presenza di rimborsi	25
Imputazione delle perdite d'esercizio ai soci delle società in accomandita semplice.....	26

Bene a sapersi

Attività lavorativa prestata in Italia e all'estero per società appartenenti a un gruppo multinazionale

Con l'art. 16, del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, è stato disciplinato il "regime speciale per lavoratori impatriati" al fine di incentivare sia il trasferimento in Italia di soggetti con alte qualificazioni e specializzazioni, sia di favorire lo sviluppo tecnologico, scientifico e culturale italiano.

Specificamente è stato previsto che i redditi:

- di lavoro dipendente;
e/o:

- di lavoro autonomo;

prodotti in Italia concorrono alla formazione dell'imponibile complessivo fiscale nella misura del 50%, tenendo, in ogni caso, in considerazione che si tratta di *un'agevolazione temporanea*, applicabile per un quinquennio decorrente dal periodo di imposta in cui il lavoratore trasferisce la residenza fiscale in Italia e per i successivi quattro anni successivi.

Al riguardo, inoltre, si deve tenere presente che tra l'altro, si devono ritenere destinatari del beneficio fiscale in argomento i cittadini dell'Unione europea che:

1. risultano essere in possesso di un titolo di laurea e hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più;

oppure:

2. hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione *post lauream*;

a condizione che il soggetto interessato non sia stato residente in Italia per un periodo minimo precedente all'impatrio.

Tale "periodo minimo di residenza estera" non è specificato dall'art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, anche se, al riguardo l'Agenzia delle entrate con risoluzione n. 51/E del 7 luglio 2018, ha precisato che considerato, tuttavia, che il comma 2 prevede un periodo minimo di lavoro all'estero di due anni, si ritiene che, per tali soggetti, la residenza all'estero per almeno due periodi d'imposta costituisca il periodo minimo sufficiente a integrare il requisito della non residenza nel territorio dello Stato e a consentire, pertanto, l'accesso al regime agevolativo.

Ne deriva, di conseguenza, che detti soggetti possono accedere all'agevolazione a condizione che trasferiscano la residenza in Italia e si impegnino a permanervi per almeno due anni, tenendo presente che, ai sensi dell'art.2 del Tuir, si devono ritenere residenti in Italia le persone fisiche che, per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile), risultano iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

Tali condizioni si devono considerare fra loro alternative e, quindi, la sussistenza anche di una sola di esse è sufficiente a fare ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia.

Nel caso di un cittadino italiano in possesso di un titolo di laurea, che si è trasferitosi all'estero (a esempio nel corso del mese maggio 2016 dopo essere stato dipendente presso la società italiana) è stato assunto negli Emirati Arabi Uniti, con un contratto di lavoro emiratino, presso una società locale, e successivamente (a esempio dal 5 febbraio 2018), da altra società emiratina, facenti parte di un gruppo multinazionale.

Se successivamente 2018, dopo alcuni mesi lavorativi in loco estero (es.: dal settembre 2018), tale lavoratore pianifica di trasferire la residenza anagrafica in Italia per iniziare una nuova attività lavorativa presso la società italiana, facente parte del precedente gruppo multinazionale.

In merito, considerando che la ricorrenza delle circostanze illustrate e, in particolare, l'autonomia dei rapporti contrattuali consente di accedere al beneficio fiscale del "regime speciale per lavoratori impatriati" a nulla rilevando il fatto che l'attività lavorativa all'estero sia stata prestata con società appartenenti allo stesso gruppo.

Come il datore di lavoro deve giustificare le spese di trasporto pagate con carta di credito in occasione di trasferte da parte dei lavoratori dipendenti

Per il principio di onnicomprensività, che governa la determinazione del reddito di lavoro dipendente, *le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro* costituiscono, ai sensi del comma 1 dell'art. 51 del Tuir, reddito di lavoro dipendente.

In generale, quindi, ogni utilità, in denaro o in natura, che il datore di lavoro eroga al lavoratore costituisce, per quest'ultimo, reddito di lavoro dipendente, salvo quanto statuito dai commi 2 e seguenti del citato art. 51, che prevedono la totale o parziale non imponibilità di alcune somme o valori.

Al riguardo, si osserva che il comma 5 prevede un particolare regime di favore:

– nell'ipotesi di trasferta del lavoratore;

oppure:

– nelle situazioni in cui il dipendente è chiamato a svolgere la propria attività fuori della sede naturale in cui è tenuto contrattualmente a svolgere le proprie mansioni;

nel qual caso, per le spese di trasporto, risulta espressamente statuito che *"le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito ... al netto delle spese di ... trasporto...."*.

Con tale formulazione, è stato previsto che non devono essere imputate al lavoratore, *le spese di trasporto* sostenute dal datore di lavoro per consentire al proprio dipendente di svolgere l'attività lavorativa al di fuori della normale sede di lavoro.

Per quanto attiene alla valenza probatoria della documentazione delle spese di trasporto, è stato più volte precisato che affinché detti rimborsi non concorrano alla formazione del reddito di lavoro dipendente è necessario che dette spese devono necessariamente risultare rimborsate in ragione di specifica idonea documentazione.

Inoltre, è anche necessario tenere in considerazione che per escludere dal reddito imponibile del lavoratore i citati rimborsi non è necessario che detta documentazione, giustificativa dell'effettività del costo sostenuto, sia intestata al soggetto che effettua la trasferta, dal momento che per dimostrare che uno specifico onere è stato sostenuto in occasione dello svolgimento della prestazione lavorativa al di fuori della normale sede di lavoro, è sufficiente che le spese stesse risultino sostenute nei luoghi e nel tempo di svolgimento delle trasferte stesse e che siano attestate dal dipendente mediante nota riepilogativa.

Se il datore di lavoro, utilizza l'estratto conto cartaceo rilasciato dalla società che ha emesso la carta di pagamento messa a disposizione del lavoratore, nel quale per ciascuna transazione risultano specificati:

– la data d'acquisto del biglietto aereo/ferroviario;

– il nome del passeggero;

– il codice identificativo del dipendente;

– l'eventuale centro di costo;

– il codice identificativo del viaggio;

oltre alla necessità che il prestatore d'opera proceda a specificare nella "nota spese", oltre alla descrizione della prestazione, specifici, a titolo meramente indicativo, per gli acquisti di biglietti aerei:

- la ragione sociale della compagnia aerea;

- il numero del biglietto elettronico;

- la classe di prenotazione;

- la data della partenza/check-in;

- l'itinerario di viaggio;

nonché la valuta e l'importo pagato.

Tali informazioni presenti nell'estratto conto emesso in formato cartaceo dalla società che ha rilasciato la carta di credito, che sono successivamente confermate attraverso la validazione della nota spese, redatta

sempre in forma cartacea, da parte del dipendente destinatario della prestazione al rientro dalla trasferta, si devono ritenere idonei ad attestare l'effettivo spostamento della sede di lavoro e l'utilizzo del servizio di trasporto da parte del dipendente, nonostante i documenti elettronici di trasporto rilasciati dai diversi vettori non risultano stampati e allegati alla relativa nota spese (*ovviamente, detti documenti di trasporto elettronici devono essere conservati in formato elettronico al fine di un eventuale riscontro in sede di controllo*).

Pertanto, le spese di trasporto sostenute dal datore di lavoro in occasione di trasferte fuori del territorio comunale dei propri dipendenti e documentate nei modi predetti si devono considerare validamente rientranti nella previsione esentativa di cui al comma 5 del citato art. 51 del Tuir e, conseguentemente, possono essere ritenute non imponibili ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Individuazione della decorrenza del termine di decadenza per la presentazione delle istanze di rimborso

Ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, *"il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare [...] istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione e inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento"*.

Il *dies a quo* da cui far decorrere tale termine deve necessariamente risultare individuato nel giorno dei singoli versamenti in acconto se i medesimi, già al momento dell'effettuazione, risultano:

- non dovuti;
oppure:

- non dovuti in quella misura;

in quanto l'interesse e la possibilità di richiedere il rimborso sono di fatto sussistono e, quindi, il contribuente è in grado di conoscere se deve o meno assolvere il debito d'imposta e in quale misura.

Al contrario, il termine decadenziale non si può ritenere decorrente dal momento dei singoli versamenti in acconto se il diritto al rimborso deriva da un'eccedenza degli importi anticipatamente corrisposti:

- rispetto all'ammontare del tributo che risulta al momento del saldo complessivamente dovuto;
oppure:

- rispetto a una successiva determinazione in via definitiva dell'*an* e del *quantum* dell'obbligazione fiscale; in quanto si tratta, in tali situazioni, di corresponsioni che presentano un qualche carattere di provvisorietà e ai quali successivamente non corrisponde la determinazione di quel medesimo pagamento (o in quella medesima misura) in via definitiva, nel qual caso il versamento si deve ritenere dovuto (e in quella entità) al momento della sua effettuazione, e solo in seguito si viene a concretizzare l'inesistenza (totale o parziale) dell'obbligo tributario sotteso.

Ne deriva, pertanto, che nei casi predetti non apparire neppure concettualmente ammissibile far decorrere il termine di decadenza della data del versamento medesimo, cioè da un momento in cui nessuna istanza di rimborso sarebbe stata ancora proponibile.

È evidente, di conseguenza, che l'unico criterio individuativo del *dies a quo* da cui far decorrere il termine di decadenza per la presentazione delle istanze di rimborso ex art. 38 citato è rappresentato dall'esistenza o meno dell'obbligo di versamento nel momento in cui lo stesso viene effettuato e, quindi, nulla rileva il diverso parametro o la natura (precaria e provvisoria) dei versamenti in acconto rispetto a quella (definitiva) del versamento a saldo/della liquidazione dell'imposta conseguente alla presentazione della dichiarazione.

L'Agenzia delle entrate, in relazione alle modalità di presentazione delle istanze di rimborso della maggiore imposta sui redditi versata per effetto della mancata deduzione (forfetaria o analitica) dell'Irap, a titolo meramente indicativo, ha precisato che, per i versamenti in acconto, il termine di decadenza per la restituzione degli stessi decorre "dalla data di pagamento del saldo relativo al medesimo periodo" e ciò non sulla base del carattere provvisorio di tali versamenti, ma perché la causa del rapporto, originariamente esistente, è poi venuta meno per effetto di eventi successivi che hanno disposto deroghe al generale

principio di indeducibilità dell'Irap dalle imposte statali. Pertanto, in tali ipotesi, al momento di effettuazione del versamento degli acconti, gli stessi risultavano dovuti e nessuna istanza di rimborso poteva essere proposta.

Nello stesso senso - e per le medesime ragioni - si è espressa anche la circolare n. 20/E del 18 maggio 2016 che, nel commentare l'introduzione dell'esenzione dall'Irpef delle somme corrisposte a titolo di borsa di studio per la frequenza dei corsi di perfezionamento all'estero, ha chiarito come il rimborso delle ritenute subite possa essere richiesto "entro il termine di decadenza di 48 mesi decorrente dal versamento del saldo dell'imposta per l'anno di riferimento".

Pertanto, sulla base delle considerazioni che precedono, se è *incerta la spettanza di un'agevolazione*, l'applicabilità di un'aliquota o la qualificazione di un soggetto, la stessa deve essere individuata secondo la regola dell'esistenza o meno dell'obbligo di versamento nel momento in cui lo stesso deve essere effettuato.

A titolo meramente esemplificativo, si deve ritenere escluso che il termine decadenziale decorra dal versamento del saldo in caso di richiesta di rimborso:

- dell'Irap corrisposta per carenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione;
- dell'Irpef versata in eccesso in relazione ad un immobile di interesse storico-artistico, in quanto la causale della richiesta di rimborso o la mancata applicazione dell'agevolazione fiscale che determina la tassazione del bene in base al reddito effettivo e non secondo la rendita catastale dello stesso *sicuramente sussisteva fin dall'epoca del versamento degli acconti*;
- dell'Irpef pagata a titolo di maggiore ritenuta operata sulla somma erogata quale incentivazione straordinaria all'esodo.

Adempimenti dichiarativi ai fini delle imposte dirette da parte di un soggetto iscritto all'Aire

Per individuare la *nozione di residenza fiscale* valida ai fini dell'applicazione delle disposizioni delle Convenzioni contro le doppie imposizioni è necessario fare riferimento alla legislazione interna degli Stati contraenti, tenendo presente che, di regola, l'espressione "*residente di uno Stato designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza (...) o di ogni altro criterio di natura analoga*".

In merito, l'art. 2, comma 2, del Tuir considera residenti in Italia "*le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile*".

Le tre predette condizioni sono tra loro alternative, essendo sufficiente che sia verificato, per la maggior parte del periodo d'imposta, uno solo dei predetti requisiti affinché una persona fisica venga *considerata fiscalmente residente in Italia* e, *viceversa*, solo quando i tre presupposti della residenza sono contestualmente assenti nel periodo d'imposta di riferimento tale persona può essere ritenuta non residente nel nostro Paese.

Il precedente comma 1 dell'articolo citato dispone che sono soggetti passivi d'imposta tutte le persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla cittadinanza, mentre l'art. 3, comma 1, del Tuir prevede che:

- *per le persone residenti in Italia*, l'imposta si applica sull'insieme dei redditi percepiti, indipendentemente da dove questi sono prodotti;
e:
- *per i soggetti non residenti*, l'imposta si applica solo sui redditi prodotti in Italia.

Pertanto se un soggetto persona fisica iscritto all'Aire avesse effettivamente soggiornato nel 2017 e nel 2018 all'estero per la maggior parte del periodo d'imposta, per tali annualità potrebbe, comunque, essere considerato fiscalmente residente in Italia.

Infatti, se la sua famiglia risiede in Italia e il contratto di affitto e le utenze sono intestate a suo nome, potrebbe indurre a ritenere che lo stesso abbia nel nostro Paese il proprio domicilio ai sensi dell'art. 43 del

codice civile, inteso come luogo in cui una persona, a prescindere dalla reale presenza fisica del soggetto, ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi.

Inoltre, se lo stesso soggetto non fosse in grado di provare la contestuale assenza delle tre citate condizioni normativamente previste per essere considerato fiscalmente residente in Italia, lo stesso dovrebbe essere considerato fiscalmente residente per gli anni d'imposta 2017 e 2018.

Per completezza, si osserva che, in caso di contestuale residenza fiscale italiana e estera nelle annualità considerate, in virtù dell'applicazione al caso di specie delle vigenti normative interne dei due Paesi, potrebbe determinarsi un conflitto di residenza tra i due Paesi che deve essere risolto facendo ricorso alle disposizioni della Convenzione.

In generale, nel caso in cui una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti la stessa viene considerata, innanzitutto, residente nello Stato in cui dispone di un'abitazione permanente e, in subordine, (laddove disponga di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati), la residenza di una persona fisica viene determinata secondo i seguenti criteri residuali disposti in ordine decrescente:

- ubicazione del centro degli interessi vitali (la persona fisica che dispone di un'abitazione principale in entrambi gli Stati viene considerata residente nel Paese nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette);
- dimora abituale (se non è possibile individuare la residenza del contribuente in base ai due criteri sopra citati, una persona fisica è considerata residente dello Stato in cui soggiorna abitualmente);
- nazionalità della persona fisica (quando i primi tre criteri non sono dirimenti, il contribuente viene considerato residente dello Stato di cui possiede la nazionalità);

e, quando, infine, una persona fisica ha la nazionalità di entrambi i Paesi o di nessuno di essi, gli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo.

Pertanto, se il soggetto persona fisica:

- risulta fiscalmente residente in Italia nelle annualità considerate tutti i redditi percepiti dallo stesso dovunque prodotti (tra cui, ovviamente, i redditi da lavoro dipendente svolti all'estero) dovrebbero essere dichiarati ed assoggettati ad imposizione in Italia;
- è in grado di dimostrare che, per la maggior parte del periodo d'imposta, oltre all'iscrizione all'Aire, non ha in Italia né domicilio né residenza ai sensi dell'art. 43 del codice civile, lo stesso si deve ritenere fiscalmente residente all'estero e, quindi, deve porre in essere gli adempimenti previsti per tali soggetti, ossia l'indicazione in dichiarazione dei soli redditi prodotti in Italia.

Rivalsa Iva corrisposta in sede di accertamento

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

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

- l'imposta accertata;
 - le sanzioni amministrative;
- e:

- gli interessi;

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

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

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

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

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

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

o, anche:

- per mancata impugnazione dell'atto di accertamento nei termini previsti;
- e:
- a seguito del passaggio in giudicato della sentenza, nell'ipotesi di contestazione, in sede giudiziale, della pretesa dell'Amministrazione finanziaria.

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

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

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

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

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

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

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

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

e:

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

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

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

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

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

Agenda

Scadenario dei principali adempimenti dall'16 al 31 Ottobre 2018

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
16	ACCISE-IMPOSTA DI FABBRICAZIONE E CONSUMO Pagamento delle accise relative e/o di competenza del <i>mese precedente</i> .	
16	ADDIZIONALI COMUNALE E/O REGIONALE IRPEF I datori di lavoro o sostituti d'imposta che corrispondono redditi di lavoro dipendente e assimilati devono procedere al pagamento delle eventuali addizionali comunali e/o regionali all'Irpef di competenza del <i>mese precedente</i> .	
16	ADDIZIONALE SU BONUS E STOCK OPTIONS I soggetti che operano nel settore finanziario che, <i>nel corso del mese precedente</i> hanno corrisposto compensi a dirigenti e/o a amministratori, sotto forma di bonus e stock options, che eccedono la parte fissa della retribuzione, devono procedere al pagamento della conseguente addizionale.	
16	AGRITURISMO-CORRISPETTIVI Annotazione nel registro Iva dei corrispettivi, da parte delle imprese agrituristiche che rilasciano le ricevute fiscali, degli importi inerenti alle operazioni effettuate <i>nel corso del mese precedente</i> , se, ovviamente, <i>non</i> hanno già provveduto ad eseguire le rilevazioni analitiche giornaliere.	
16	ARTIGIANI E COMMERCianti-CONTRIBUZIONE PREVIDENZIALE-RATEIZZAZIONE Pagamento da parte degli artigiani e dei commercianti <i>titolari di partita Iva</i> che hanno deciso di optare per il pagamento rateale devono procedere a effettuare la corresponsione <i>dell'eventuale rata o quota</i> dei contributi dovuti all'Inps, con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.	
16	ASSISTENZA FISCALE-DATORI DI LAVORO ED ENTI PENSIONISTICI Versamento, <i>se ne ricorrono le condizioni e gli inerenti presupposti</i> , della <i>quota o rata</i> , da parte dei datori di lavoro e/o degli enti pensionistici, dell'Irpef a titolo di saldo per l'anno 2017 e di primo acconto 2018 trattenuta ai lavoratori dipendenti o ai pensionati sulle competenze corrisposte ai predetti che hanno richiesto l'assistenza fiscale, mediante versamento utilizzando il modello F24 e specificando gli appropriati codici di riferimento.	
16	ASSOCIATI IN PARTECIPAZIONE Pagamento, <i>se ne ricorrono i presupposti</i> , della contribuzione dovuta all'Inps-Gestione separata associati in partecipazione, sugli utili corrisposti <i>nel corso del mese precedente</i> agli associati in partecipazione tenuti all'iscrizione nell'apposita gestione separata, mediante versamento utilizzando il modello telematico F24.	
16	BONIFICI RELATIVI A SPESE DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO O DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI Pagamento da parte delle banche e di Poste Italiane delle ritenute alla fonte che sono state operate <i>nel corso del mese precedente</i> sui bonifici di pagamento degli oneri e/o delle spese di recupero del patrimonio edilizio o di riqualificazione energetica degli edifici, che beneficiano della prevista detrazione fiscale.	
16	CASAGIT - DENUNCIA E VERSAMENTO CONTRIBUTI Pagamento, da parte dei datori di lavoro che hanno alle proprie dipendenze	

	giornalisti e praticanti giornalisti, dei contributi inerenti <i>al mese precedente</i> .	
16	COMMERCianti ESERCENTI ATTIVITÀ AL DETTAGLIO E SOGGETTI ASSIMILATI-ANNOTAZIONE CUMULATIVA DELLE OPERAZIONI CERTIFICATE I commercianti al dettaglio e i soggetti assimilati hanno la possibilità di procedere all'annotazione, anche cumulativa, delle operazioni per le quali è rilasciato lo scontrino fiscale o la ricevuta fiscale, effettuate <i>nel corso del mese solare precedente</i> .	
16	COMPENSI DI LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE-CONTRIBUZIONE INPS I soggetti che hanno erogato compensi a lavoratori autonomi occasionali devono procedere, a norma della L. 8 agosto 1995, n. 335, al pagamento del contributo Inps sui compensi erogati <i>nel corso del mese precedente</i> , a condizione che il reddito annuo derivante da tali attività risulti di entità superiore a € 5.000,00 e solamente per la parte che eccede tale limite.	
16	CONDOMINI-CORRISPETTIVI PER APPALTI DI OPERE O SERVIZI Pagamento da parte dei condomini delle ritenute alla fonte operate <i>nel mese precedente</i> sui corrispettivi dovuti per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi poste in essere nell'ambito dell'esercizio di impresa <i>oppure</i> qualificabili come redditi diversi ai sensi dell'art. 67 comma 1, lett. i), del Tuir.	
16	CONSORZI DI BONIFICA-VERSAMENTO CONTRIBUTI FONDO QUIESCENZA DIPENDENTI CONSORZIALI FISSI Pagamento all'Enpaia, da parte dei Consorzi di bonifica, dei contributi relativi al fondo quiescenza per il <i>mese precedente</i> e spettanti ai lavoratori dipendenti rientranti nella sfera di applicazione dei contratti collettivi nazionali 7 agosto 1969, 28 luglio 1970 e 20 novembre 1970, che sono considerati consorziali fissi con rapporto di ruolo a tempo indeterminato e/o a termine.	
16	CONTRIBUENTI PERSONE FISICHE-VERSAMENTO SOMME DOVUTE-RATEIZZAZIONE Pagamento, da parte dei <i>contribuenti persone fisiche titolari di partita Iva</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale del saldo delle somme dovute per l'anno 2017 e, se dovuto, del primo acconto per l'anno 2018, devono procedere a effettuare la corresponsione <i>dell'eventuale rata o quota</i> con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.	
16	CONTRIBUENTI SOGGETTI COLLETTIVI-VERSAMENTO SOMME DOVUTE Pagamento da parte: <ul style="list-style-type: none"> • <i>delle società di persone e soggetti assimilati titolari di partita Iva</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale del saldo delle somme dovute per l'anno 2017 e, se dovuto, del primo acconto per l'anno 2018, , devono procedere a effettuare la corresponsione <i>dell'eventuale rata o quota</i> con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione; – <i>dei soggetti Ires titolati di partita Iva con periodo di imposta coincidente con l'anno solare</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale del saldo delle somme dovute per l'anno 2017 e, se dovuto, del primo acconto per l'anno 2018, devono procedere a effettuare la corresponsione <i>dell'eventuale rata o quota</i> con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione. 	
16	CONTRIBUZIONE INPS-ADEMPIMENTO INERENTI AI RAPPORTI DI LAVORO Versamento della contribuzione da parte dei datori di lavoro calcolato sui compensi erogati ai lavoratori dipendenti e soggetti assimilati <i>nel corso del mese precedente</i> .	
16	CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE EX ENPALS	

	<p>Pagamento, da parte dei soggetti che svolgono l'attività nell'ambito dei settori dello sport e dello spettacolo, dei contributi inerenti <i>al mese precedente</i> per i compensi erogati agli sportivi professionisti e/o ai lavoratori dello spettacolo.</p>	
16	<p>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-BORSE DI STUDIO I soggetti che, <i>nel corso del mese precedente</i> hanno erogato borse di studio per la frequenza di corsi di dottorato di ricerca e/o eventuali assegni di ricerca o per attività di tutoraggio, devono procedere al pagamento dei contributi inerenti <i>al mese precedente</i>.</p>	
16	<p>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-COMPENSI I soggetti che, <i>nel corso del mese precedente</i> hanno erogato compensi a collaboratori coordinati e assimilati, devono procedere al pagamento dei contributi inerenti a detto periodo.</p>	
16	<p>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-LAVORATORI AUTONOMI OCCASIONALI I soggetti che, <i>nel corso del mese precedente</i> hanno erogato compensi a lavoratori autonomi occasionali, devono procedere, se l'entità del reddito annuo che deriva da tale attività per il soggetto percipiente risulta superiore a € 5.000,00, al pagamento dei contributi inerenti <i>al mese precedente</i> per l'importo eccedente il limite predetto.</p>	
16	<p>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-PROVVIGIONI VENDITE A DOMICILIO I soggetti che, <i>nel corso del mese precedente</i> hanno erogato provvigioni per vendite a domicilio, devono procedere, se l'entità del reddito annuo che deriva da tale attività per il soggetto percipiente risulta superiore a € 5.000,00, al pagamento dei contributi inerenti al mese precedente nella misura del 78% dell'importo eccedente il limite predetto.</p>	
16	<p>CONTRIBUZIONE INPS-SPEDIZIONIERI DOGANALI Versamento del contributo Inps sui compensi erogati agli spedizionieri doganali <i>nel corso del mese precedente</i>.</p>	
16	<p>DIVIDENDI I sostituti d'imposta che corrispondono dividendi devono procedere a eseguire il versamento delle ritenute alla fonte sia operate sugli utili in denaro corrisposti nel trimestre precedente, sia corrisposte dai soci per distribuzione di utili in natura nel trimestre precedente.</p>	
16	<p>ENERGIA ELETTRICA Pagamento dell'accisa sull'energia elettrica in rata d'acconto dovuta mensilmente, calcolata in relazione ai consumi dell'anno precedente.</p>	
16	<p>FATTURAZIONE DIFFERITA E ANNOTAZIONE DOCUMENTI EMESSI Per i soggetti Iva, scade il termine per procedere ad emettere le fatture, <i>eventualmente in forma semplificata</i>, inerenti a:</p> <ul style="list-style-type: none"> – cessioni comunitarie non imponibili, poste in essere nel corso del mese precedente; – cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione, poste in essere <i>nel corso del mese precedente</i>; – prestazioni di servizi "generiche" rese o ricevute (autofattura) da un soggetto passivo stabilito fuori dell'Unione europea, poste in essere <i>nel corso del mese precedente</i>; – prestazioni di servizi "generiche", non soggette all'imposta, poste in essere <i>nel corso del mese precedente</i> a soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea; 	

	<p>– prestazioni di servizi individuabili per il tramite di valida e/o idonea documentazione, poste in essere <i>nel corso del mese precedente</i> nei riguardi del medesimo soggetto;</p> <p>tenendo in considerazione che le fatture devono necessariamente risultare registrate entro il termine di emissione in relazione al mese di effettuazione delle operazioni.</p>	
16	<p>FATTURE E AUTOFATTURE DI IMPORTO INFERIORE A € 300,00</p> <p>Annotazione in un eventuale unico documento riepilogativo delle fatture emesse e/o ricevute, nonché delle autofatture emesse dal cessionario/committente per le operazioni, territorialmente rilevanti in Italia, poste in essere dal cedente/prestatore non residente di ammontare inferiore a € 300,00.</p>	
16	<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 <i>mese di agosto (secondo mese precedente)</i>, in applicazione del regime di "risparmio amministrato" agli investitori.</p>	
16	<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 <i>mese di agosto (secondo mese precedente)</i>.</p>	
16	<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 <i>nel corso del mese precedente</i>.</p>	
16	<p>IMPRESE DELLA GRANDE DISTRIBUZIONE COMMERCIALE O DI SERVIZI</p> <p>In presenza dell'avvenuto esercizio dell'apposita opzione, le imprese operanti nel settore della grande distribuzione commerciale o di servizi devono procedere all'invio telematico all'Agenzia delle entrate, distintamente per ciascun punto vendita e per ciascuna giornata, dell'entità dei corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, <i>inerenti al mese precedente</i>, in sostituzione dell'obbligo di certificazione tramite ricevuta o scontrino fiscale.</p>	
16	<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>	
16	<p>IRAP-ACCONTO MENSILE-SOSTITUTI D'IMPOSTA PUBBLICI</p> <p>Gli enti pubblici, gli organismi pubblici e le Amministrazioni centrali dello Stato individuate dal D.M. 5 ottobre 2007 e dal D.M. 22 ottobre 2008 tenuti al versamento unitario di imposte e contributi, devono procedere al pagamento dell'acconto mensile Irap dovuto sui compensi, sulle retribuzioni e sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente corrisposti <i>nel corso del mese precedente</i>.</p>	
16	<p>IVA DOVUTA-SOGGETTI IN REGIME FORFETARIO O DI VANTAGGIO</p> <p>Se ne ricorrono le condizioni, pagamento dell'Iva inerente agli acquisti intracomunitari e alle altre operazioni passive di cui risultino debitori d'imposta, poste in essere <i>nel corso del mese precedente</i> da parte dei soggetti che applicano il regime forfetario o quello di vantaggio (cosiddetti: contribuenti minimi).</p>	
16	<p>IVA DOVUTA-LIQUIDAZIONE PERIODICA</p>	

	<p>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 <i>dello scorso mese di settembre</i>; • da parte dei soggetti Iva che hanno affidato la tenuta della contabilità a terzi nel rispetto delle vigenti disposizioni, dell'eventuale debito di tributo riguardante le risultanze della liquidazione Iva dello scorso <i>mese di agosto (secondo mese precedente)</i>. 	
16	<p>IVA DOVUTA-VERSAMENTO IMPOSTA RISULTANTE DA DICHIARAZIONE ANNUALE</p> <p>Pagamento, da parte dei contribuenti Iva, <i>dell'eventuale rata</i> del saldo inerente al tributo dovuto per l'anno 2017 risultante dalla dichiarazione annuale.</p>	
16	<p>IVAFE-IMPOSTA SUL VALORE DELLE ATTIVITÀ FINANZIARIE DETENUTE ALL'ESTERO</p> <p>Pagamento, da parte dei <i>contribuenti persone fisiche titolari di partita Iva</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale delle somme dovute per l'Ivafe-imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero, devono procedere a effettuare la corresponsione <i>dell'eventuale rata o quota</i> con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.</p>	
16	<p>IVIE-IMPOSTA SUL VALORE DEGLI IMMOBILI SITUATI ALL'ESTERO</p> <p>Pagamento, da parte dei <i>contribuenti persone fisiche titolari di partita Iva</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale delle somme dovute per l'Ivie-imposta sul valore degli immobili situati all'estero, devono procedere a effettuare la corresponsione <i>dell'eventuale rata o quota</i> con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.</p>	
16	<p>LAVORATORI AUTONOMI-CONTRIBUZIONE PREVIDENZIALE</p> <p>Pagamento, da parte dei lavoratori autonomi titolari di reddito di lavoro autonomo, iscritti alla gestione separata Inps e cioè i professionisti già iscritti ad altra forma pensionistica obbligatoria e i professionisti privi di altra copertura previdenziale, con contribuzione comprensiva di aliquota pensionistica, nonché di aliquota assistenziale e titolari di partita Iva, che hanno deciso di optare per il pagamento rateale, devono procedere a effettuare la corresponsione <i>dell'eventuale rata o quota</i> con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.</p>	
16	<p>LOCAZIONI BREVI-VERSAMENTO RITENUTA ALLA FONTE</p> <p>Pagamento, da parte dei sostituti d'imposta degli intermediari che svolgono attività di agenzia immobiliare anche tramite portali <i>on line</i>, della ritenuta alla fonte nella misura del 21% derivante dalle locazioni brevi calcolata sui canoni corrisposti alla persona fisica locatore o comodatario o sublocatore.</p>	
16	<p>RITENUTE ALLA FONTE E/O IMPOSTE SOSTITUTIVE</p> <p>I sostituti d'imposta che <i>nel corso del mese precedente</i> hanno corrisposto compensi e/o proventi soggetti a ritenuta alla fonte e/o a imposte sostitutive, come, a titolo meramente indicativo e non esaustivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - compensi per avviamento commerciale; - contributi degli enti pubblici; - dividendi; - indennità per la cessazione del rapporto di lavoro; - interessi e altri redditi di capitale (esclusi i dividendi); - premi e vincite; - provvigioni inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari; 	

	<ul style="list-style-type: none"> - 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; <p>devono procedere al pagamento, utilizzando il modello F24.</p>	
16	<p>TOBIN TAX</p> <p>Pagamento diretto o da parte di banche, intermediari finanziari e notai dell'imposta inerente ai trasferimenti aventi ad oggetto azioni, altri strumenti finanziari partecipativi, e titoli rappresentativi, nonché per le operazioni cosiddette ad alta frequenza, eseguiti <i>nel corso del mese precedente</i>.</p>	
16	<p>VERSAMENTO RATA SOMME DOVUTE INERENTI DICHIARAZIONE REDDITI-RIEPILOGO-MODELLO REDDITI</p> <ul style="list-style-type: none"> - Pagamento, da parte dei <i>contribuenti titolari di partita Iva</i> che hanno scelto il pagamento rateale, devono procedere a effettuare la corresponsione dell'eventuale rata o quota con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione. 	
17	<p>LIQUIDAZIONE IVA PERIODICA MENSILE-RAVVEDIMENTO OPEROSO</p> <p>I soggetti passivi Iva, che erano tenuti a porre in essere il versamento dell'Iva a credito dell'Erario reveniente dalla liquidazione periodica di <i>competenza</i>:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>dello scorso mese di agosto (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 17 settembre 2018, in quanto il giorno 16 cadeva di domenica)</i>, hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "breve" (entro i 30 giorni dalla scadenza prevista per l'adempimento) con il pagamento dell'Iva a debito non eseguito o effettuato in misura non sufficiente e, quindi, con la corresponsione dell'entità di tributo dovuto, degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,50% (1/10 del 15%). 	
17	<p>SOSTITUTI D'IMPOSTA-RAVVEDIMENTO OPEROSO</p> <p>I contribuenti-sostituti d'imposta, che erano tenuti a porre in essere il versamento delle imposte sostitutive e/o delle ritenute alla fonte di <i>competenza</i>:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>dello scorso mese di agosto (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 17 settembre 2018, in quanto il giorno 16 cadeva di domenica)</i>, in quanto il giorno 16 cadeva di domenica, hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "intermedio" (entro i 90 giorni dalla scadenza prevista per l'adempimento) dei pagamenti non eseguiti o effettuati in misura non sufficiente e, quindi, con la corresponsione delle imposte e delle ritenute, maggiorate degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,50% (1/10 del 15%). 	
22	<p>AGENZIE DI SOMMINISTRAZIONE</p> <p>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>	
22	<p>AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE</p> <p>Le Amministrazioni pubbliche, a norma dell'art. della L. 4 novembre 2010, n. 183, devono procedere a consegnare al lavoratore la copia della comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro o la copia del contratto individuale di lavoro per le instaurazioni <i>avvenute nel corso del mese precedente</i>.</p>	
22	<p>ARMATORI E SOCIETÀ DI ARMAMENTO</p>	

	<p>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>.</p>	
22	<p>AZIENDE DI SPEDIZIONE-AGENZIE MARITTIME-DENUNCIA E VERSAMENTO CONTRIBUTI</p> <p>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.</p>	
22	<p>CONTRIBUTO CONAI</p> <p>Liquidazione della <i>contribuzione dovuta</i> e invio al Conai-Consortio Nazionale Imballaggi delle inerenti dichiarazioni, tenendo presente che il contributo risultante dalla dichiarazione deve essere corrisposto entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione medesima e, in ogni caso, solamente dopo il ricevimento dell'addebito.</p>	
22	<p>MISURATORI FISCALI-COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI DI VERIFICA</p> <p>Trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate da parte dei fabbricanti di apparecchi misuratori fiscali e dei laboratori di verifica periodica abilitati, del dettaglio dei dati identificativi delle operazioni di verifica periodica degli apparecchi misuratori fiscali eseguite nel corso del <i>trimestre solare precedente (mesi di luglio, agosto e settembre)</i>.</p>	
22	<p>SERVIZI DI TELECOMUNICAZIONE, TELERADIODIFFUSIONE O ELETTRONICI-DICHIARAZIONE IVA</p> <p>I soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall'Unione europea, che si sono identificati ai fini Iva in Italia, domiciliati o residenti in Italia, ivi identificati o domiciliati o residenti in Italia, che si sono identificati, nonché gli operatori extracomunitari con stabile organizzazione in Italia, devono procedere sia alla presentazione all'Agenzia delle entrate, mediante invio telematico, della dichiarazione inerente al <i>trimestre solare precedente (mesi di luglio, agosto e settembre)</i> e attinente ai servizi resi a committenti non soggetti passivi Iva domiciliati o residenti sia nell'Unione europea, sia negli altri Stati dell'Unione europea, sia a porre in essere il pagamento della relativa imposta a credito dell'Erario.</p>	
25	<p>ASSISTENZA FISCALE-MODELLI 730-INTEGRATIVI</p> <p>I contribuenti lavoratori dipendenti, pensionati, collaboratori coordinati e continuativi e titolari di alcuni altri redditi assimilati al lavoro dipendente che hanno aderito all'assistenza fiscale, possono, entro la data in esame, <i>se ne ricorrono le condizioni</i>, procedere a presentare a un Caf o a un professionista abilitato la dichiarazione modello 730-integrativo.</p>	
25	<p>CONTRIBUTI ENPAIA</p> <p>I datori di lavoro agricolo devono procedere sia al pagamento dei contributi inerenti al <i>mese precedente</i> per gli impiegati agricoli, sia alla presentazione della inerente denuncia.</p>	
25	<p>OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE-COMUNICAZIONE</p> <p>Presentazione in via telematica dei modelli Intrastat <i>inerenti al mese precedente</i>.</p>	
27	<p>CONTRIBUTI INIZIATIVE FORMATIVE-IMPRESSE DI AUTOTRASPORTO</p> <p>Per le imprese di autotrasporto di merci per conto di terzi, scade il termine per procedere alla presentazione delle richieste per la concessione di contributi per porre in essere specifiche iniziative formative per l'accrescimento delle</p>	

	competenze e delle capacità professionali sia degli imprenditori, sia degli operatori del settore dell'autotrasporto di merci per conto di terzi.	
30	<p>AGENTI E RAPPRESENTANTI DI COMMERCIO-PROVVIGIONI</p> <p>Per i soggetti preponenti di agenti e rappresentanti di commercio scade il termine per procedere alla consegna dell'estratto conto delle provvigioni maturate <i>nel corso del precedente trimestre solare (mesi di luglio, agosto e settembre)</i> e alla corresponsione di tali provvigioni.</p>	
30	<p>LOCAZIONI-REGISTRAZIONE CONTRATTI DI LOCAZIONE BENI IMMOBILI AD USO ABITATIVO ED ESERCIZIO 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 del corrente mese (anche se la data della stipulazione del contratto è successiva), nonché dell'esercizio dell'opzione per la cedolare secca, mediante presentazione, direttamente dal locatore (in possesso del codice Pin per l'accesso ai servizi telematici) o tramite un intermediario abilitato, utilizzando il prodotto di compilazione e trasmissione reso gratuitamente disponibile sul sito dell'Agenzia delle entrate.</p>	
30	<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° del corrente mese o rinnovati tacitamente con decorrenza dalla medesima data, eventualmente corrispondendo anche le sanzioni e gli interessi, utilizzando il modello "F24 versamenti con elementi identificativi" (F24 Elide) e specificando gli appropriati codici tributo.</p>	
30	<p>PREU-PRELIEVO ERARIALE UNICO APPARECCHI DA INTRATTENIMENTO</p> <p>Gli esercenti attività di intrattenimento, ai quali l'Aams-Amministrazione Autonoma Monopoli di Stato ha rilasciato il nulla osta per gli apparecchi e i congegni da divertimento devono procedere al pagamento della rata del quinto periodo contabile (settembre-ottobre), pari al 25% del prelievo erariale unico (Preu) sugli apparecchi da intrattenimento dovuto per il terzo periodo contabile (maggio-giugno).</p>	
31	<p>ACCONTI IMPOSTE (SECONDA O UNICA RATA)-PERSONE GIURIDICHE</p> <p>Per i contribuenti persone giuridiche aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta, la cui chiusura è stabilita <i>per la fine del prossimo mese di novembre</i>, scade il termine per procedere al pagamento degli acconti (seconda e/o unica rata).</p>	
31	<p>ASSICURAZIONI</p> <p>Per le imprese di assicurazione che operano in libera prestazione di servizi, scade il termine per procedere alla determinazione e al pagamento dell'imposta dovuta sui premi ed accessori incassati nel corso dello scorso <i>mese di settembre</i> e sugli eventuali conguagli di tributo dovuti per il precedente <i>mese di agosto</i>.</p>	
31	<p>CONTRIBUZIONI INPS</p> <p>Trasmissione telematica diretta o per il tramite di un intermediario, del modello Uniemens relativo alla denuncia retributiva e contributiva dei lavoratori dipendenti <i>del mese precedente</i>, nonché, se ne ricorrono i presupposti, dei compensi corrisposti nel medesimo periodo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • agli associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro; • ai collaboratori coordinati e continuativi; 	

	<ul style="list-style-type: none"> • ai lavoratori a progetto; • ai lavoratori autonomi occasionali; • ai venditori a domicilio; • agli altri soggetti iscritti alla Gestione separata Inps. <p>Analogo adempimento per i soggetti che svolgono attività nell'ambito dello spettacolo e dello sport.</p>	
31	<p>DICHIARAZIONE DEI REDDITI-MODELLO REDDITI-SC-PRESENTAZIONE</p> <p>I soggetti Ires (società di capitali ed enti commerciali residenti) che hanno chiuso il periodo d'imposta <i>alla fine dello scorso mese di gennaio</i>, devono procedere alla presentazione della dichiarazione dei redditi (modello Redditi SC) in modalità esclusivamente telematica diretta o tramite intermediari abilitati.</p>	
31	<p>ADEMPIMENTI DICHIARATIVI-PRESENTAZIONE MODELLO REDDITI 2018</p> <p>Termine per procedere all'invio telematico del modello Redditi 2018, relativo al periodo d'imposta "2017", da parte delle persone fisiche, delle società di persone e dei soggetti Ires. Inoltre, sussiste la possibilità di regolarizzare, beneficiando della riduzione delle sanzioni amministrative, le violazioni dei periodi d'imposta precedenti.</p>	
31	<p>ADEMPIMENTO DICHIARATIVO-IRAP</p> <p>I contribuenti tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale Irap per l'anno 2017 devono procedere alla trasmissione telematica. Inoltre, sussiste la possibilità di regolarizzare, beneficiando della riduzione delle sanzioni amministrative, le violazioni dei periodi d'imposta precedenti.</p>	
31	<p>ADEMPIMENTI DICHIARATIVO SOSTITUTI D'IMPOSTA-MODELLO 770</p> <p>Scade il termine per porre in essere la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta (modelli 770/2018. Inoltre, sussiste la possibilità di regolarizzare, beneficiando della riduzione delle sanzioni amministrative, le violazioni dei periodi d'imposta precedenti.</p>	
31	<p>ARTIGIANI E COMMERCianti-VERSAMENTO RATA CONTRIBUZIONE INPS</p> <p>Pagamento, da parte degli artigiani e dei commercianti <i>non titolari di partita Iva</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale, devono procedere a effettuare la corresponsione <i>dell'eventuale rata o quota</i> con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.</p>	
31	<p>CARBON TAX-ESERCENTI ATTIVITÀ DI AUTOTRASPORTO</p> <p>Per i soggetti esercenti attività di autotrasporto merci per conto proprio o di terzi, scade il termine per procedere alla presentazione della richiesta <i>per il trimestre solare precedente (mesi di luglio, agosto e settembre)</i>, tendente all'ottenimento del credito d'imposta in relazione all'applicazione della "carbon tax" e/o dell'incremento delle accise al gasolio per autotrazione, in relazione al trimestre luglio-settembre.</p>	
31	<p>CERTIFICAZIONI UNICHE-INVIO</p> <p>Per i sostituti d'imposta, scade il termine per procedere all'invio telematico all'Agenzia delle entrate, direttamente o tramite intermediario, senza applicazione di sanzioni, delle "CU-Certificazioni Uniche 2018", inerenti al periodo d'imposta "2017", a condizione che non si riferiscano e, quindi, non riportano dati indispensabili per l'elaborazione della dichiarazione precompilata.</p>	
31	<p>CONTRIBUENTI IN REGIME DI CONTABILITÀ SEMPLIFICATA-ANNOTAZIONI</p> <p>Per i contribuenti in regime di contabilità semplificata che hanno presentato la dichiarazione dei redditi in via telematica, scade il termine per procedere ad effettuare l'annotazione nel registro acquisti ai fini Iva delle scritture di chiusura e di imputazione dei componenti positivi e negativi di reddito di competenza del</p>	

periodo d'imposta 2017.

31	<p>IMPOSTA DI BOLLO IN MODO VIRTUALE-RATA BIMESTRALE Pagamento della <i>rata o quota bimestrale</i> dell'imposta assolta in modo virtuale.</p>	
31	<p>IVAFE-IMPOSTA SUL VALORE DELLE ATTIVITÀ FINANZIARIE DETENUTE ALL'ESTERO Pagamento, da parte dei <i>contribuenti persone fisiche non titolari di partita Iva</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale delle somme dovute per l'ivafe-imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero, devono procedere a effettuare la corresponsione <i>dell'eventuale rata o quota</i> con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.</p>	
31	<p>IVIE-IMPOSTA SUL VALORE DEGLI IMMOBILI SITUATI ALL'ESTERO Pagamento, da parte dei <i>contribuenti persone fisiche non titolari di partita Iva</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale delle somme dovute per l'ivie-imposta sul valore degli immobili situati all'estero, devono procedere a effettuare la corresponsione <i>dell'eventuale rata o quota</i> con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.</p>	
31	<p>FATTURAZIONE DIFFERITA TRIANGOLARE Termine per procedere all'emissione delle fatture, anche eventualmente in forma semplificata, inerenti alle cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio soggetto cedente, in relazione ai beni consegnati o spediti <i>nel corso del precedente mese</i>.</p>	
31	<p>IMPOSTA DI CONSUMO SUGLI OLI LUBRIFICANTI E BITUMI DI PETROLIO Versamento dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti e sui bitumi di petrolio calcolata sulla base della dichiarazione mensile inerenti alle immissioni in consumo <i>del mese precedente</i>.</p>	
31	<p>IVA INFRANNUALE-RIMBORSO E/O COMPENSAZIONE Scade il termine, per i contribuenti Iva che hanno realizzato nel trimestre un'eccedenza di imposta detraibile superiore a € 2.582,28 e intendono chiedere in tutto o in parte il rimborso di questa somma (o l'utilizzo in compensazione per pagare anche altri tributi, contributi e premi), per procedere alla presentazione del modello Iva TR, che necessariamente si deve riferire solamente al credito maturato <i>nel corso del precedente trimestre solare (mesi di luglio, agosto e settembre)</i>.</p>	
31	<p>INVENTARI-SOTTOSCRIZIONE Sottoscrizione dell'inventario inerente <i>al bilancio dell'esercizio chiuso il 31 ottobre 2017</i>, per il quale <i>l'adempimento dichiarativo è scaduto lo scorso 31 luglio</i> (nove mesi dalla chiusura dell'esercizio), da parte dei soggetti Ires, con periodo di imposta coincidente con l'anno solare in contabilità ordinaria.</p>	
31	<p>LIBRO CESPITI-REDAZIONE Per i contribuenti titolari di reddito d'impresa, con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare che, entro la data in esame, sono tenuti a porre in essere la presentazione del modello Redditi, scade il termine per la compilazione del registro dei beni ammortizzabili.</p>	
31	<p>LIBRO UNICO DEL LAVORO Effettuazione delle annotazioni sul libro unico del lavoro dei dati inerenti <i>al mese precedente</i>, tenendo presente che per le eventuali variabili delle retribuzioni, la registrazione può avvenire con il differimento di un mese.</p>	
31	<p>OPERATORI CHE EFFETTUANO OPERAZIONI IN ORO Presentazione da parte di tutti i soggetti che hanno effettuato <i>nel corso del mese precedente</i> transazioni in oro da investimento e in materiale d'oro ad uso</p>	

	prevalentemente industriale, nel territorio dello Stato o con l'estero, della prevista dichiarazione.	
31	REGISTRI MECCANOGRAFICI E ELETTROCONTABILI-TRASCRIZIONE SU CARTA I soggetti Ires con esercizio sociale o periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che si è chiuso lo scorso <i>mese di ottobre 2017</i> , devono procedere alla trascrizione su carta dei dati contabilizzati utilizzando sistemi meccanografici e/o elettronici.	
31	SOGGETTI IRES-VERSAMENTO IMPOSTE INERENTI AL MODELLO REDDITI SC Pagamento delle imposte (Ires e Irap) a titolo di saldo e/o di primo acconto inerenti alla dichiarazione dei redditi (<i>modello Redditi SC</i>), <i>se ne ricorrono le condizioni</i> , da parte dei soggetti Ires (<i>società di capitali ed enti commerciali residenti</i>) con esercizio sociale o periodo d'imposta che si è chiuso alla fine dello scorso: - <i>mese di aprile</i> (senza maggiorazioni); - <i>mese di marzo</i> (con applicazione della maggiorazione dello 0,40%).	
31	TASSE AUTOMOBILISTICHE I proprietari di autovetture e autoveicoli devono procedere al pagamento della tassa per autovetture e autoveicoli il cui precedente periodo di validità della tassa automobilistica è scaduto alla fine del mese precedente.	
31	VERSAMENTO RATA IMPOSTA SOSTITUTIVA-CEDOLARE SECCA I locatori, persone fisiche <i>non titolari di partita Iva</i> che, nel rispetto dei disposti normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale, devono procedere a effettuare la corresponsione <i>dell'eventuale rata o quota</i> con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.	
31	VERSAMENTO RATA SOMME DOVUTE INERENTI DICHIARAZIONE REDDITI-RIEPILOGO-MODELLO REDDITI Pagamento, da parte dei <i>contribuenti non titolari di partita Iva</i> che hanno scelto il pagamento rateale, devono procedere a effettuare la corresponsione <i>dell'eventuale rata o quota</i> con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.	
31	TAXI-CONCESSIONE BUONI D'IMPOSTA Si rammenta che a partire dalla data in esame e termine il 30 novembre prossimo o, meglio, entro trenta giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riferimento (anno 2017) i titolari della licenza di esercizio del servizio di taxi o dell'autorizzazione per l'esercizio del servizio di noleggio con conducente, devono procedere alla presentazione dell'istanza per la concessione, mediante buono d'imposta, delle eccedenze dei crediti.	
31	TOSAP-TASSA SULL'OCCUPAZIONE DI AEREE PUBBLICHE Pagamento della rata o quota della tassa sull'occupazione di spazi e aeree pubbliche - in caso di entità di ammontare complessivo superiore a € 258,23 - da parte dei soggetti titolari dell'atto di concessione o di autorizzazione e/o occupanti di fatto, anche se abusivi.	
31	TRASPORTO PUBBLICO URBANO DI PERSONE-ANNOTAZIONE 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.	

Indici & dati

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

<i>Categorie di operazioni</i>	<i>Classe di importo</i>	<i>Tassi effettivi globali medi su base annua</i>	<i>Tassi soglia su base annua</i>
Aperture di credito in conto corrente	fino a € 5.000,00	10,84%	17,5500%
	oltre € 5.000,00	8,54%	14,6750%
Scoperti senza affidamento	fino a € 1.500,00	15,73%	23,6625%
	oltre € 1.500,00	14,57%	22,2125%
Finanziamenti per anticipi su crediti e documenti	fino a € 50.000,00	7,22%	13,0250%
	da € 50.000,00 a € 200.000,00	5,11%	10,3875%
	oltre € 200.000,00	3,16%	7,9500%
Sconto di portafoglio commerciale	fino a € 50.000,00	7,22%	13,0250%
	da € 50.000,00 a € 200.000,00	5,11%	10,3875%
	oltre € 200.000,00	3,16%	7,9500%
Finanziamenti all'importazione	fino a € 50.000,00	7,22%	13,0250%
	da € 50.000,00 a € 200.000,00	5,11%	10,3875%
	oltre € 200.000,00	3,16%	7,9500%
Anticipo fornitori	fino a € 50.000,00	7,22%	13,0250%
	da € 50.000,00 a € 200.000,00	5,11%	10,3875%
	oltre € 200.000,00	3,16%	7,9500%
Credito personale	intera distribuzione	9,92%	16,4000%
Credito finalizzato	intera distribuzione	9,26%	15,5750%
Factoring	fino a € 50.000,00	5,10%	10,3750%
	oltre € 50.000,00	2,58%	7,2250%
Leasing immobiliare a tasso fisso	intera distribuzione	3,68%	8,6000%
Leasing immobiliare a tasso variabile	intera distribuzione	3,11%	7,8875%
Leasing aeronavale e su autoveicoli	fino a € 25.000,00	6,97%	12,7125%
	oltre € 25.000,00	6,32%	11,9000%
Leasing strumentale	fino a € 25.000,00	8,12%	14,1500%

¹ *Periodo di applicazione: dal 1° ottobre 2018 al 31 dicembre 2018.*

Circ. n. 19/2018
Periodo 16-31 Ottobre 2018

	oltre € 25.000,00	4,61%	9,7625%
Mutui con garanzia ipotecaria a tasso fisso	intera distribuzione	2,55%	7,1875%
Mutui con garanzia ipotecaria a tasso variabile	intera distribuzione	2,28%	6,8500%
Prestiti contro cessione del quinto dello stipendio e della pensione	fino a € 15.000,00	11,60%	18,5000%
	oltre € 15.000,00	8,59%	14,7375%
Credito <i>revolving</i>	intera distribuzione	16,10%	24,1000%
Finanziamenti con utilizzo di carte di credito	intera distribuzione	12,45%	19,5625%
Altri finanziamenti	intera distribuzione	10,06%	16,5750%

Schede operative

Modalità da rispettare per la numerazione delle pagine dei registri contabili

<i>libro/registro meccanografico</i>	<i>tipo di numerazione</i>	<i>esempio registrazioni periodo 1° gennaio 2017 - 31 dicembre 2017</i>
libro giornale	progressiva per anno di utilizzo con la specificazione dell'anno di riferimento della contabilità	2017/1, 2017/2, 2017/3 e così di seguito
libro inventari	progressiva per anno di utilizzo con la specificazione dell'anno di riferimento. <i>(la specificazione dell'anno può anche risultare omessa se le annotazioni occupano poche pagine)</i>	2017/1, 2017/2, 2017/3 e così di seguito oppure 1, 2, 3 ... <i>(se le annotazioni occupano poche pagine)</i>
registri fiscali (registri iva acquisti, fatture emesse, corrispettivi, beni ammortizzabili, ecc.)	progressiva per anno di utilizzo con specificazione dell'anno di riferimento della contabilità	2017/1, 2017/2, 2017/3 e così di seguito

Tributi dovuti per la corretta tenuta delle scritture contabili

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

Dossier Casi e Contabilità

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

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

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

Specificamente, si devono ritenere:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I disposti normativi di riferimento:

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

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

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

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

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

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

Al riguardo, è bene porre in rilievo che:

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

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

- Caso - si consideri una società in nome collettivo partecipa al capitale sociale di una società in accomandita semplice per il 30% in qualità di socio accomandante e nel corso dell'anno 2017:
- ha incassato € 10.000,00 di utili distribuiti dalla società in accomandita semplice relativi all'anno 2016 (nell'anno 2015 la società ha chiuso l'esercizio in pareggio);
 - ha contabilizzato detti utili nel conto economico come componenti positivi di reddito, seguendo il criterio di cassa.

La società in accomandita semplice dichiara per l'esercizio 2017 un reddito di € 60.000,00 ai fini dell'imposizione diretta.

Soluzione:

- *determinazione della quota di reddito imponibile spettante alla società in nome collettivo (per successiva imputazione ai soci):*
 - reddito della società in accomandita semplice dell'anno 2017
ai fini dell'imposizione diretta € 60.000,00;
 - da cui:*
 - quota di reddito di
competenza della società in nome collettivo
(da imputare ai soci pari al 30% di € 60.000,00) € 18.000,00;
 - *rilevazione delle variazioni fiscali:*
 - *variazioni in aumento* -> quota del reddito di competenza
dell'esercizio 2017 della società in accomandita semplice € 18.000,00;
 - *variazioni in diminuzione* -> quota di utili incassati nel corso
del 2017 che hanno interessato il conto economico e che,
di conseguenza, risultano compresi nel risultato economico
della società € 10.000,00;
- per cui:*
- l'effettiva
variazione reddituale è pari a € 8.000,00.

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

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

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

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

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

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

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

- *i soci accomandanti* rispondono limitatamente alla quota conferita;

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

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

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

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

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

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

- anno 2015: perdita d'esercizio pari ad € 10.000,00;
- anno 2016: perdita d'esercizio pari ad € 50.000,00;
- anno 2017: utile d'esercizio ante imposte pari ad € 100.000,00.

Soluzione:

- *anno 2015 – Perdita esercizio € 10.000,00:*

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

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

* * *

- *anno 2016 – Perdita esercizio € 50.000,00 - ipotesi 1 – la perdita 2015 è stata coperta con versamento dei soci:*

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

* * *

- *anno 2016 – Perdita esercizio € 50.000,00 - ipotesi 2 – la perdita 2015 non è stata ripristinata dai soci:*

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

Anche per l'anno 2016 è ipotizzabile il ripristino del patrimonio mediante versamento dei soci dell'importo della perdita a favore della società oppure la previsione del patrimonio negativo (€ - 40.000,00 se non è stata ripristinata la perdita 2015 ed € - 30.000,00 se è stata coperta dai

soci la perdita del 2015).

* * *

- *anno 2017 – utile esercizio ante imposte € 100.000,00 (Irap a carico della società – non deducibile):*

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

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