
Circolare di studio n. 15/2017

Periodo 16 – 31 Agosto 2017

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

Sommario

<i>Bene a sapersi</i>	3
Proroga dei versamenti delle somme dovute i cui termini sono scaduti lo scorso 30 giugno.....	3
Termini feriali in ambito tributario	4
Definizione agevolata delle controversie tributarie in cui è parte l’Agenzia delle entrate	5
Calcolo delle somme dovute in caso di pagamento spontaneo carente per la voluntary disclosure	7
Assegnazione dei beni ai soci nei riflessi del trattamento contabile e fiscale.....	8
Scissione finalizzata alla successiva cessione delle partecipazioni non è un’operazione abusiva.	10
Voluntary disclosure-bis e detrazione delle imposte pagate all’estero	12
Conseguenze in capo ai soci delle assegnazioni o delle cessioni agevolate	12
<i>Agenda</i>	14
Scadenario dal 16 al 31 Agosto 2017	14
<i>Scheda operativa</i>	25
Operatività della sospensione feriale in ambito fiscale	25
<i>Dossier Casi e Contabilità</i>	32
Assegnazione autovettura ad uso promiscuo per l’intero periodo d’imposta	32
Determinazione del credito d’imposta per i redditi prodotti all’estero	33

Bene a sapersi

Proroga dei versamenti delle somme dovute i cui termini sono scaduti lo scorso 30 giugno

Le proroghe accordate, inizialmente con “comunicati stampa” emanati nella cosiddetta “zona Cesarini”, prevedono l’applicazione:

- ai soggetti titolari di reddito d’impresa;
e:
- ai lavoratori autonomi;

la possibilità di *eseguire i versamenti delle imposte con la maggiorazione, a titolo di interesse, pari allo 0,40%*.

In altri termini, il saldo dovuto con riferimento alla dichiarazione dei redditi inerente al periodo d’imposta 2016, nonché la prima rata dell’acconto dell’imposta sui redditi relativa al periodo d’imposta successivo, è stato posticipato dal 30 giugno 2017:

- al 20 luglio 2017, senza alcuna maggiorazione;
e:
- dal 21 luglio al 20 agosto 2017 (prorogato al 21, in quanto il giorno 20 cade di domenica), con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo;

se derivano:

- dalla dichiarazione dei redditi;
- dalla dichiarazione Irap;
e:
- dalla dichiarazione in materia di imposta sul valore aggiunto;
di soggetti imprenditori e lavoratori autonomi.

Ne deriva, di conseguenza, che la posticipazione dei termini interessa:

- i titolari delle ditte individuali;
- le società di persone;
- le società di capitali,
- gli enti equiparabili ai predetti;

tenendo in considerazione che gli effetti si estendono anche ai soggetti titolari di redditi di partecipazione e cioè:

- agli associati delle associazioni professionali;
- ai collaboratori di imprese familiari;
- ai soci delle società di capitali trasparenti;
- ai soci di società di persone.

Come posto in rilievo, la proroga o la posticipazione predetta trova applicazione per i versamenti derivanti:

- dalla dichiarazione dei redditi;
- dalla dichiarazione Irap;
- dalla dichiarazione in materia di imposta sul valore aggiunto;

di imprenditori e lavoratori autonomi e, conseguentemente, la medesima riguarda le corrisposizioni delle somme dovute:

- *risultanti dai modelli Redditi 2017*, quali a titolo di mera esemplificazione:
 - il saldo 2016 per Irpef o per Ires;
 - l’acconto 2017 per Irpef o per Ires;
 - le addizionali Irpef;
 - l’imposta sostitutiva per il regime dei contribuenti di vantaggio (o, meglio, dei contribuenti minimi);
 - l’imposta sostitutiva per il regime forfetario;
 - la cedolare secca;

- l'acconto del 20% per i redditi a tassazione separata;
- l'Ivie;
- l'Ivafe;
- dovute dagli imprenditori agricoli relativamente ai redditi eccedenti i limiti di cui all'art. 32 del Tuir, che deve costituire oggetto di adempimento dichiarativo con il nel quadro RD del modello Redditi;
- di competenza del modello Iva 2017, se il pagamento è stato differito alle scadenze previste per le imposte dirette;
- dal modello Irap 2017.

Nella posticipazione dei termini non risultano comprese i contribuenti persone fisiche che risultano essere titolari solamente di:

- redditi di terreni;
- redditi di fabbricati;
- redditi diversi;
- redditi di lavoro dipendente e pensione.

Termini feriali in ambito tributario

Ai sensi dell'art. 1 della L. 7 ottobre 1969, n. 742, risulta operativo il disposto che, *salvo i casi espressamente previsti* (vedere successiva "scheda operativa"), fissa la sospensione dei *termini processuali* inerenti sia alle giurisdizioni ordinarie, sia a quelle amministrative:

dal 1° 31 agosto di ogni anno.

Inoltre, con decorrenza dal 3 dicembre 2016, sussiste anche la sospensione dei termini:

dal 1° agosto al 4 settembre di ogni anno

- per la trasmissione dei documenti e delle informazioni richiesti ai contribuenti dall'Agenzia delle entrate o da altri enti impositori, con espressa esclusione per quelli inerenti alle richieste effettuate durante le attività di accesso, ispezione e verifica, nonché delle procedure di rimborso ai fini dell'Iva;
- per il pagamento delle somme dovute a seguito:
 - dei controlli automatici effettuati ai sensi degli artt. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
 - dei controlli formali posti in essere ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;
 - della liquidazione delle imposte sui redditi assoggettati a tassazione separata.

In concreto, il periodo di sospensione deve essere computato tenendo in considerazione, come anche puntualizzato dalla Corte di Cassazione nelle sentenze 3 giugno 2003, n. 8850 e 14 febbraio 2007, n. 3223, il cosiddetto "calendario comune", secondo l'unità di misura del giorno.

Tale sospensione, operativa di diritto e, conseguentemente, non rinunciabile, riguarda, salvo specifiche eccezioni, i cosiddetti termini processuali e, pertanto, si devono ritenere *non* compresi nella "pausa feriale", tra gli altri, quelli inerenti:

- *agli sgravi di somme iscritte a ruolo;*
- *al versamento delle imposte;*

- *alla decadenza per la notifica degli atti impositivi*, di cui agli artt. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, rispettivamente per gli accertamenti delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto;
- *alla decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento*, di cui all'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602;
- *alle richieste di autotutela*;

nonché *la scadenza entro cui il contribuente deve procedere a richiedere il rimborso di imposte*, tenendo presente, al riguardo che la sospensione non opera per il termine sancito dall'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ma trova applicazione per quello ex art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per il ricorso contro il diniego, sia questo espresso o tacito.

Nell'ipotesi di *processo cautelare* riguardante procedimenti inerenti alla sospensione dell'esecuzione degli atti amministrativi si ritiene che non trovi applicazione la *sospensione feriale dei termini*, tenendo in considerazione che se:

- una cartella di pagamento;
oppure:
- un accertamento esecutivo;

risultasse notificata alla fine del mese di luglio, ai fini della sospensiva, si rende necessario che la notifica del ricorso, che deve riportare la richiesta cautelare, venga effettuata con tempestività in quanto, per la mancata applicabilità della sospensione feriale, l'udienza cautelare può trovare svolgimento nel periodo della pausa estiva.

Per contro, risulterebbe inesatta ed erronea la proposizione della sola istanza cautelare disgiunta dal ricorso, in quanto, nel rito tributario, la medesima non può essere presentata prima del ricorso.

Definizione agevolata delle controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate

Con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate 21 luglio 2017, prot. n. 140316, è stato approvato il modello di domanda per la definizione agevolata delle controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate da presentare, ai sensi dell'art.11 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla L. 21 giugno 2017, n. 96, il cui ricorso deve necessariamente risultare notificato alla controparte entro il 24 aprile 2017 (data di entrata in vigore del decreto-legge), se, ovviamente, per tali controversie, alla data di presentazione della domanda di definizione della lite pendente, il processo non risulta concluso con pronuncia definitiva, tenendo in considerazione che si devono ritenere *escluse dalla possibile definizione* le controversie concernenti anche solo in parte:

- a) le risorse proprie tradizionali previste dall'art. 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014;
- b) l'Iva-imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;
- c) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'art. 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015.

Ai fini procedurali, si ritiene opportuno porre in rilievo che *le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria* in cui è parte l'Agenzia delle entrate pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, *possono essere definite*, a domanda:

- del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio;
- di chi vi è subentrato;
oppure:

- di chi ne ha la legittimazione;

con il *pagamento*:

- *di tutti gli importi di cui all'atto impugnato* che hanno formato oggetto di contestazione in primo grado;
e:

- *degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo* di cui all'art. 20 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, calcolati fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto;

mentre si devono considerare *escluse*:

- *le sanzioni amministrative* collegate al tributo;
- e:
- gli interessi di mora di cui all'art. 30, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602;

tenendo presente che:

- in caso di controversia relativa esclusivamente:
 - agli interessi di mora;
 - e/o:
 - alle sanzioni non collegate ai tributi;per la definizione si rende dovuto il 40% degli importi in contestazione;
- nell'ipotesi di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo, se il rapporto inerenti ai tributi è stato definito anche con modalità diverse dalla definizione in argomento.

La *presentazione della domanda di definizione* deve risultare posta in essere entro il termine del 2 ottobre 2017, per ciascuna controversia tributaria autonoma, ossia relativa al singolo atto impugnato.

In altri termini deve essere presentata all'Agenzia delle entrate una distinta domanda di definizione per ogni controversia, esente dall'imposta di bollo, esclusivamente mediante trasmissione telematica effettuata dall'interessato:

- a) direttamente, dai contribuenti abilitati ai servizi telematici dell'Agenzia delle entrate;
- b) incaricando uno dei soggetti di cui ai commi 2-*bis* e 3 dell'art. 3 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (tra cui gli iscritti all'Ordine dei dottori commercialisti ed esperti contabili);
- c) recandosi presso uno degli Uffici territoriali di una qualunque Direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate, che attesta la presentazione diretta della domanda consegnando al contribuente la stampa del numero di protocollo attribuito.

Nelle ipotesi di cui alle precedenti lettere b) e c) la domanda, debitamente compilata e sottoscritta, deve necessariamente risultare consegnata in tempo utile per l'esecuzione della trasmissione telematica entro la predetta scadenza, tenendo presente che:

- non sono ammesse modalità di presentazione diverse da quelle indicate e, quindi, non è possibile l'invio mediante servizio postale o posta elettronica ordinaria o certificata;
- il soggetto incaricato della trasmissione telematica è tenuto a consegnare al contribuente interessato:
 - copia della domanda di definizione predisposta con l'utilizzo del prodotto informatico, contenente anche il riquadro relativo all'impegno alla trasmissione telematica;
 - nonché:
 - la copia della comunicazione trasmessa per via telematica dall'Agenzia delle entrate, che attesta l'avvenuto ricevimento della domanda, oltre a costituire prova dell'avvenuta presentazione della stessa.

Nell'ipotesi in cui il soggetto interessato o contribuente ha anche manifestato la volontà di avvalersi della definizione agevolata dei carichi pendenti affidati agli Agenti della riscossione, di cui all'art. 6 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla L. 1° dicembre 2016, n. 225, entro il 21 aprile 2017, ha la possibilità di usufruire della *definizione agevolata delle controversie tributarie* solo unitamente a quella predetta.

Il pagamento dell'importo da corrispondere, che per ciascuna controversia deve necessariamente risultare autonomo e, quindi, deve essere effettuato con separato versamento, può avvenire:

- *in un'unica soluzione*, entro il 30 settembre 2017 (prorogato al 2 ottobre successivo, in quanto il giorno 30 cade di sabato);
oppure, solamente se gli importi netti dovuti da versare superano € 2.000,00:
- *in un numero massimo di due o di tre rate*, di cui:

- nel caso di pagamento in tre rate:
 - la prima, pari al 40% dell'importo netto dovuto, entro il 2 ottobre 2017;
 - la seconda, pari al 40%, entro il 30 novembre 2017;
 - la terza, per il residuo 20%, entro il 2 luglio 2018;
- nel caso di pagamento in due rate:
 - la prima, pari al 40% dell'importo netto dovuto, entro il 2 ottobre 2017;
 - la seconda, pari al 60%, entro il 30 novembre 2017;

tenendo presente che:

- per le rate successive alla prima, si rendono dovuti gli interessi legali a decorrere dal 3 ottobre 2017;
- la definizione si perfeziona con il pagamento integrale dell'importo netto dovuto o della prima rata e con la presentazione della prevista domanda;
- se non si rendono dovuti importi da corrispondere, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda;
- sussiste la possibilità di avvalersi dell'istituto della compensazione di cui all'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Calcolo delle somme dovute in caso di pagamento spontaneo carente per la voluntary disclosure

La riapertura dei termini per accedere alla procedura di collaborazione volontaria (*voluntary disclosure*), risulta caratterizzata dalla possibilità per il contribuente di usufruire delle medesime riduzioni sanzionatorie previste per la precedente edizione, purché proceda ad autoliquidare e corrispondere spontaneamente le somme dovute entro il 30 settembre 2017.

Nelle ipotesi in cui il contribuente:

- non proceda all'autoliquidazione e al pagamento spontaneo;
oppure:
- procede a eseguire l'autoliquidazione, ma il versamento risulta di entità non corretta o, meglio, carente; e, quindi, non provvede spontaneamente al versamento delle somme dovute entro la data predetta, le sanzioni previste per le violazioni degli *obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale* vengono determinate in misura pari:
 - *al 60% del minimo edittale*, se ricorrano le ipotesi previste dalle lettere a), b) o c) del comma 4 dell'art. 5-*quinquies* del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227 e cioè:
 - a) se le attività vengono trasferite in Italia o in Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia;
 - b) se le attività trasferite in Italia o nei predetti Stati erano o sono ivi detenute;
 - c) se l'autore delle violazioni, fermo restando l'obbligo di eseguire gli adempimenti previsti, rilascia all'intermediario finanziario estero presso cui le attività sono detenute l'autorizzazione a trasmettere alle autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria e allega copia di tale autorizzazione, controfirmata dall'intermediario finanziario estero, alla richiesta di collaborazione volontaria;
 - *all'85% del minimo edittale* negli altri casi;

tenendo presente che in assenza del pagamento spontaneo, *la medesima misura dell'85% del minimo edittale*, si rende applicabile anche alle violazioni in materia di:

- imposte sostitutive;
- imposte sui redditi e relative addizionali;
- Irap-imposta regionale sulle attività produttive;
- Ivafe-imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero;
- Iva-imposta sul valore aggiunto;

- Ivie-imposta sul valore degli immobili all'estero;
- ritenute alla fonte.

Nei casi di *insufficiente versamento spontaneo*, le somme ancora dovute devono essere maggiorate:

- *del 10% se tale insufficienza supera:*
 - *il 10% delle somme da versare*, se le medesime sono afferenti ai soli redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e alle sanzioni, incluse quelle sulle attività suscettibili di generare tali redditi;
 - *il 30% delle somme da versare*, negli altri casi.
- *è del 3%, se tale insufficienza risulta di entità inferiore o uguale:*
 - *al 10% delle somme da versare*, se tali somme sono afferenti ai soli redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e alle sanzioni, incluse quelle sulle attività suscettibili di generare tali redditi;
 - *al 30% delle somme da versare*, negli altri casi.

Per quanto attiene alla modalità di determinazione da parte del competente ufficio delle somme dovute dal contribuente nel caso in cui la *corresponsione spontanea effettuata a seguito di autoliquidazione* risulti carente all'esito dei controlli, l'importo della sanzione base, su cui calcolare i predetti aumenti del 10 o del 3%, deve necessariamente risultare individuato utilizzando le riduzioni sanzionatorie previste per il versamento spontaneo, tenendo in considerazione che l'importo totale ottenuto a seguito delle operazioni di maggiorazione, compreso quanto già versato, non può, in nessun caso, risultare di entità superiore rispetto a quanto sarebbe dovuto in presenza di comportamento inattivo del contribuente.

Infatti, considerato che gli aumenti percentuali previsti si applicano non solo alle sanzioni, ma a tutte le somme (imposta, sanzioni e interessi) non correttamente versate, l'accennato principio di salvaguardia che fissa un limite massimo all'importo che può costituire oggetto di richiesta a seguito del riscontro della carenza dell'avvenuta corresponsione spontanea, costituisce il presupposto che evita una situazione più onerosa rispetto a coloro che sono rimasti completamente inerti.

Assegnazione dei beni ai soci nei riflessi del trattamento contabile e fiscale

Il 2 ottobre 2017, in quanto il giorno 30 settembre cade di sabato, scade il termine per procedere all'assegnazione agevolata dei beni ai soci.

Ai fini del trattamento contabile e fiscale, l'assegnazione dei beni ai soci comporta la necessità di annullare riserve contabili (di utili e/o di capitale) in misura pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione. Tale valore può essere pari, superiore o inferiore al suo precedente valore netto contabile. Ne deriva, di conseguenza, che è possibile beneficiare della particolare disciplina agevolativa solamente se risultano riserve disponibili di utili e/o di capitale almeno pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione, tenendo presente che il comportamento contabile adottato dall'impresa deve essere coerente con i principi contabili di riferimento.

In particolare, è stato puntualizzato che:

- *le plusvalenze derivanti dall'assegnazione di beni iscritti tra le immobilizzazioni*, non assumono rilevanza fiscale ai fini delle imposte sui redditi e ai fini Irap, in quanto il pagamento dell'imposta sostitutiva chiude qualsiasi debito tributario in capo alla società.

Ne deriva, di conseguenza, che:

- le plusvalenze concorrono alla formazione del risultato di conto economico relativo all'esercizio 2016 e, in presenza di un risultato positivo, confluisce tra le riserve disponibili di patrimonio netto;
- l'eventuale distribuzione di tale riserva seguirà il regime ordinario di tassazione come dividendo in capo ai soci percettori;
- la contabilizzazione delle plusvalenze assumono rilevanza ai fini dell'applicazione dei criteri di deducibilità previsti nella disciplina sia degli interessi passivi, sia delle spese di rappresentanza che

fanno riferimento al "risultato operativo lordo della gestione caratteristica" e il "volume dei ricavi dell'attività caratteristica";

- *le minusvalenze e i componenti negativi derivanti dall'assegnazione agevolata:*
 - *di beni diversi da quelli merce:*
 - non assumono rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa;
 - assumono rilevanza ai fini Irap sulla base del principio della presa diretta dal bilancio;
 - riducono il "risultato operativo lordo della gestione caratteristica" preso a riferimento nel criterio di deducibilità degli interessi passivi;
 - *di beni merce:*
 - assumono rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa;
 - assumono rilevanza ai fini Irap sulla base del principio della presa diretta dal bilancio;
 - riducono il "risultato operativo lordo della gestione caratteristica" preso a riferimento nel criterio di deducibilità degli interessi passivi;
- *il trattamento delle riserve da annullare in sede di assegnazione*, se le riserve di utili e di capitali risultano di entità non capiente rispetto ai valori contabili assegnati ai beni, per la fuoriuscita sussiste la possibilità di utilizzare le *riserve in sospensione d'imposta* nella misura strettamente necessaria dopo aver utilizzato le altre riserve disponibili, con l'applicazione dell'imposta sostitutiva in misura pari al 13%, in quanto la presunzione di prioritario utilizzo delle riserve di utili prevista dall'art. 47, comma 1, secondo periodo, del Tuir, è disapplicata per l'intero importo oggetto di distribuzione in sede contabile e non è limitata alla base imponibile assoggettata ad imposta sostitutiva;
- *in presenza di contemporanea assegnazione agevolata di beni che producono componenti positivi e negativi*, l'imposta sostitutiva deve necessariamente risultare applicata sull'ammontare dei componenti positivi al netto di quello negativi;
- *nel caso di assegnazione e cessione agevolata per i beni concessi in affitto d'azienda*, poiché il contratto di affitto di azienda, avendo ad oggetto una universalità di beni, non consente di ricondurre il singolo bene compreso nell'azienda alla tipologia di "bene" suscettibile di assegnazione o di cessione agevolata e ciò anche nel caso in cui la società svolga in via esclusiva o prevalente l'attività di affitto d'azienda, mentre possono costituire oggetto di assegnazione o cessione in via agevolata i singoli beni ricompresi nel contratto di affitto di azienda che, prima dell'operazione di assegnazione o cessione, non risultano più rientrare nel contratto di affitto del complesso aziendale;
- *nell'ipotesi di passaggio dal regime di contabilità semplificato a quello ordinario*, è opportuno sottolineare che le riserve in sospensione d'imposta, annullate per consentire l'assegnazione dei beni ai soci, sono soggette ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 13%, in quanto tali riserve possono derivare, ordinariamente, da una precedente legge speciale di rivalutazione di cui la società ha beneficiato.

Al riguardo è necessario tenere in considerazione che la *rivalutazione effettuata dai contribuenti in regime di contabilità semplificata* non genera - a differenza di quanto accade per gli altri contribuenti in contabilità ordinaria - la "creazione" di una corrispondente riserva in sospensione d'imposta, anche nel nell'ipotesi in cui il contribuente, successivamente alla rivalutazione, transiti dal regime di contabilità semplificata a quello di contabilità ordinaria.

Ne deriva, di conseguenza, che poiché la rivalutazione effettuata in regime di contabilità semplificata non ha generato una riserva in sospensione d'imposta, il maggior valore del bene rivalutato trova la sua contropartita, nel passaggio al regime ordinario, in una riserva libera da vincoli, con la conseguenza che il successivo annullamento di tale riserva - per consentire l'assegnazione dei beni ai soci - non è assoggettato ad imposta sostitutiva del 13% prevista in materia di assegnazione agevolata.

Scissione finalizzata alla successiva cessione delle partecipazioni non è un'operazione abusiva

Con la risoluzione 25 luglio 2017, n. 97/E, l'Agenzia delle entrate ha puntualizzato che, in via generale, la circolazione di un'azienda (o di un ramo d'azienda) di cui è titolare un ente societario può avvenire attraverso:

- *una cessione diretta*, nel qual caso:
 - la società titolare dell'azienda che procede ad alienare direttamente all'acquirente può realizzare, a seconda dei casi, una plusvalenza imponibile o una minusvalenza deducibile;
 - al soggetto acquirente possono risultare riconosciuti gli eventuali maggiori (o minori) valori fiscali dei beni e dell'eventuale avviamento relativi all'azienda ceduta, emergenti dalla cessione;tenendo in considerazione che gli eventuali utili conseguiti dalla società cedente, per effetto della cessione, possono essere distribuiti ai soci con l'applicazione della tassazione loro propria e cioè ai sensi:
 - degli artt. 89 e 59 del Tuir, per il socio-società o imprenditore;
 - dell'art. 47 del Tuir, per il socio-persona fisica;
- *una cessione indiretta*, nel qual caso i soci della società titolare dell'azienda hanno la possibilità di cedere a terzi le partecipazioni detenute in detta società, realizzando così una minusvalenza o una plusvalenza assoggettata:
 - *per il socio-imprenditore/società*, agli artt. 58, comma 2, 86, 87, 101 e 109 del Tuir, a seconda della ricorrenza o meno dei requisiti per l'applicazione della participation exemption;
o:
 - *per il socio-persona fisica non imprenditore*, agli artt. 67, comma 1, lettere c) o c-bis), e 68 del Tuir, con effetti impositivi diversi in caso di partecipazione qualificata o meno.

Diversamente dalla cessione di azienda, tale *modalità indiretta* di trasferimento non determina il riconoscimento degli eventuali maggiori o minori valori fiscali dei beni, compresi i maggiori ammortamenti, presenti nella partecipata oggetto dell'operazione di vendita.

Infatti, detti due diversi regimi fiscali, limitatamente alla circolazione dell'azienda, risultano alternativi in quanto, sebbene comportino differenti:

- criteri di imputazione del reddito imponibile;
- valori fiscali;
- e:
- carichi fiscali;

costituiscono alternative diverse, con pari dignità fiscale, che consentono di dare concreta attuazione ai specifici interessi economici e, conseguentemente, il vantaggio fiscale ottenibile non può qualificarsi di per sé come *indebito*.

In particolare, *non* si ritiene rinvenibile l'esistenza di un "indebito vantaggio fiscale" riconducibile alle fattispecie di *abuso del diritto*, in una operazione straordinaria di *scissione parziale proporzionale* tesa alla creazione di una o più società destinate ad accogliere i rami operativi dell'azienda da far circolare, successivamente, sotto forma di partecipazioni da parte dei soci-persone fisiche.

Al riguardo, infatti, non è possibile imporre a una persona fisica interessata alla monetizzazione dell'azienda o di un ramo della medesima, di cui è titolare una società dalla stessa partecipata, di operare esclusivamente mediante la cosiddetta cessione diretta da parte della società partecipata, che determinerebbe un *aggravio fiscale relativo alla doppia imposizione* che incide in capo sia all'ente societario sulla plusvalenza derivante dalla cessione, sia alla persona fisica-socio sulla distribuzione degli utili afferenti a detta operazione.

In merito, si deve anche considerare che la *circolazione indiretta dell'azienda* può anche avvenire tramite il procedimento, esplicitamente qualificato come alternativo alla cessione diretta e non abusivo ai fini delle imposte sui redditi, di costituzione di una newco, conferimento del ramo di azienda da cedere e cessione della partecipazione (qualora abbia i requisiti pex).

Al pari, la medesima operazione di veicolazione dell'azienda posta in essere da una società già socia della scindenda non dà luogo al conseguimento di alcun "indebita vantaggio fiscale".

Infatti, in relazione alla veicolazione da parte di un socio-persona fisica tramite la scissione parziale proporzionale concepita in funzione di "separare" due distinti complessi aziendali e strumentale alla successiva cessione delle partecipazioni di una delle società risultanti dalla scissione (contenente l'azienda riferita al ramo operativo della scindenda) da parte del socio-società non appare in contrasto con le finalità di alcuna norma fiscale.

Ne deriva, pertanto, che l'eventuale *cessione post scissione* della totalità delle partecipazioni della società rimasta titolare dell'azienda relativa al solo ramo operativo da parte del socio-società e dei soci-persone fisiche non imprenditori aventi tutta partecipazione qualificata al capitale sociale di entità superiore al 25%, non integra alcun "indebita risparmio d'imposta", in quanto comporta:

- *in capo alla società*, se ne ricorrono i presupposti, il realizzo di una plusvalenza esente ai sensi dell'art. 87 del Tuir;
e:
- *in capo ai soci*, un capital gain da partecipazione qualificata ex artt. 67, comma 1, lettera c), e 68 del Tuir, che può, di fatto, risultare "azzerato" se, ante operazione di scissione, è stata attuata la rivalutazione delle partecipazioni da essi detenute.

Per coerenza è opportuno precisare che, affinché non siano ravvisabili profili di *abuso del diritto*, la scissione si deve caratterizzare come un'operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale da parte di ciascuna società partecipante. Inoltre, non si deve trattare di società sostanzialmente costituite solo da liquidità, intangibles o immobili, bensì di società che esercitano prevalentemente attività commerciali ai sensi dell'art. 87, comma 1, lettera d), del Tuir.

Infatti, l'operazione di scissione è, di regola, neutrale anche per i soci dato che "il cambio delle partecipazioni originarie non costituisce né realizzo, né distribuzione di plusvalenze o di minusvalenze, né conseguimento di ricavi per i soci della società scissa, fatta salva l'applicazione, in caso di conguaglio.

Inoltre, si rileva che, a seguito della scissione, la ripartizione del costo fiscalmente rilevante in capo ai soci della partecipazione nella società ante scissione tra quelli delle partecipazioni nelle società risultanti dalla scissione deve necessariamente risultare posta in essere in relazione ai valori economici sussistenti al momento dell'effettuazione dell'operazione medesima.

Ovviamente, ai fini fiscali, la composizione del patrimonio netto (che residua dopo la ricostituzione delle eventuali riserve in sospensione d'imposta) destinato alla società beneficiaria deve rispecchiare, percentualmente, la natura di capitale e/o di riserve di utili esistenti nella società interpellante, precedentemente all'operazione di scissione.

In altri termini, dal punto di vista fiscale, il patrimonio netto (residuo) attribuito alla società beneficiaria si deve considerare formato nel rispetto della natura (capitale o utile) delle poste di patrimonio netto presenti nella società scindenda e nelle medesime proporzioni (senza considerare, nella proporzione, le riserve in sospensione d'imposta già ricostituite dalla società beneficiaria).

Relativamente all'*imposta di registro*, le regole da applicare per la corretta tassazione degli atti presentati alla registrazione sono dettate dall'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, secondo cui l'imposta deve essere "*applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente*" e, quindi, all'interno del sistema impositivo, assolve la fondamentale funzione di delineare il criterio interpretativo da utilizzare per l'applicazione del tributo di registro, stabilendo che l'atto deve essere qualificato in considerazione del contenuto giuridico dello stesso, a prescindere dal *nomen iuris* utilizzato dalle parti.

Nel caso di un'operazione di scissione parziale proporzionale seguita dalla cessione delle partecipazioni nella società scindenda la valutazione sarà operata sulla base dei criteri interpretativi forniti dall'art. 20 citato che riqualifica gli atti di scissione e di cessione delle partecipazioni potranno come un unico atto di cessione d'azienda, con applicazione dell'imposta di registro proporzionale, se la causa concreta dell'operazione complessiva risulta avere carattere unitario.

Voluntary disclosure-bis e detrazione delle imposte pagate all'estero

Ai sensi della lettera *a-bis*) del comma 1 dell'art. 5-*octies* del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227, nel caso in cui i redditi:

- di lavoro dipendente;
e/o:

- di lavoro autonomo;

concorrono a formare il reddito complessivo, non si rende operativa la disposizione contenuta nel comma 8 dell'art. 165 del Tuir che espressamente prevede, in generale, che la detrazione delle imposte pagate all'estero non spetta in caso:

- di omessa presentazione della dichiarazione;
oppure:

- di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata.

Ne deriva, di conseguenza, che esclusivamente nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, sussiste la possibilità di procedere a detrarre le imposte pagate all'estero a titolo definitivo relative a redditi esteri da lavoro dipendente o autonomo, anche in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione di tali redditi.

Pertanto, in sede di individuazione delle somme da corrispondere a titolo di imposta e sanzioni, il soggetto passivo o contribuente interessato ha la possibilità di considerare quale "maggiore imposta" l'importo risultante al netto della detrazione relativa alle imposte pagate all'estero a titolo definitivo per i redditi di lavoro ivi prodotti.

Tale soluzione risulta improntata a principi di equità ed è coerente con i recenti interventi normativi volti ad agevolare l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte del contribuente, consentendo, limitatamente alla *voluntary disclosure*, di superare lo specifico divieto previsto dal comma 8 dell'art. 165 del Tuir.

Al riguardo, è opportuno porre in rilievo che, ai sensi del comma 2 del citato art. 1-*ter* del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla L. 21 giugno 2017, n. 96, la possibilità di detrazione in argomento si rende operativa anche agli *atti non ancora definiti* alla data di entrata in vigore della disposizione medesima (24 giugno 2017), emanati in relazione alla precedente edizione della procedura di collaborazione volontaria, mentre, in ogni caso, per evidenti e logici motivi, rimane normativamente precluso il rimborso delle imposte già pagate.

Conseguenze in capo ai soci delle assegnazioni o delle cessioni agevolate

Ai fini procedurali è opportuno porre in rilievo che:

- *il pagamento dell'imposta sostitutiva del 13%*, operato dalla società per poter utilizzare le riserve in sospensione d'imposta, libera le riserve utilizzate in sede di assegnazione e, quindi, gli effetti sono definitivi e liberatori anche per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione.

Pertanto, per i soci delle società di capitali, il pagamento dell'imposta sostitutiva, operato dalla società per poter utilizzare le riserve in sospensione d'imposta, determina l'irrilevanza in capo agli stessi dell'importo assoggettato a tassazione dalla società.

L'irrilevanza fiscale in capo al socio dell'importo assoggettato a imposta sostitutiva del 13% dalla società si rende applicabile sempreché tale importo non sia già stato utilizzato in precedenza nella determinazione del reddito del socio.

La riserva in sospensione d'imposta, infatti, nasce (ordinariamente) a seguito di una precedente legge di rivalutazione beneficiata dalla società, la quale (legittimamente) ha optato per il versamento dell'imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni (attribuendo, quindi, rilevanza fiscale alla

rivalutazione) senza optare anche per il versamento dell'imposta sostitutiva utile a "liberare" la riserva (che, quindi, è rimasta in sospensione d'imposta).

Considerato che la base imponibile sulla quale la società ha versato l'imposta sostitutiva sui maggiori valori dei beni (nella precedente rivalutazione) corrisponde sostanzialmente alla riserva in sospensione d'imposta, è necessario che la stessa base imponibile non sia considerata due volte.

Ne deriva, a titolo meramente indicativo, che i soci delle società di persone non possono fruire di un doppio incremento del valore della partecipazione, ossia una prima volta al momento della rivalutazione, quando la società ha versato l'imposta sostitutiva sul maggior valore dei beni, ed una seconda volta al momento dell'affrancamento della riserva in sospensione d'imposta;

- *per quanto attiene all'entità dei dividendi tassabili*, è necessario tenere in considerazione che il socio di società di capitali assegnatario deve necessariamente assoggettare a tassazione come dividendo il valore normale o catastale del bene assegnato, al netto degli importi assoggettati a imposta sostitutiva dalla società.

In altri termini, il socio di società di capitali assegnatario, indipendentemente dall'entità delle riserve annullate contabilmente, è tenuto ad assoggettare a tassazione come dividendo il valore normale o catastale del bene assegnato, al netto degli importi assoggettati a imposta sostitutiva dalla società e pari alla somma dei valori che scaturiscono:

- dalla differenza tra il valore normale o catastale e il valore fiscale dei beni assegnati (sulla quale si applica l'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,50%);
 - dall'entità delle riserve in sospensione d'imposta annullate per consentire l'assegnazione dei beni ai soci (sulle quali si applica l'imposta sostitutiva del 13%);
- *se in capo al socio della società di persone il valore normale o catastale del bene assegnato risulta di entità maggiore del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione*, sul differenziale negativo trovano applicazione le ordinarie regole di tassazione. Infatti, *nelle società di persone*, l'applicazione delle ordinarie regole di tassazione per trasparenza determina, per i soci, l'irrilevanza dell'importo già assoggettato a tassazione dalla società con il pagamento dell'imposta sostitutiva relativa all'assegnazione agevolata.

Il socio assegnatario, infatti, prima di operare la riduzione del costo della partecipazione in misura pari agli utili ricevuti (pari in questo caso al valore normale o catastale del bene preso a riferimento dalla società), deve incrementare lo stesso dell'importo assoggettato a imposta sostitutiva.

Da quanto accennato si deduce che se si verifica in capo al socio l'ipotesi in cui il valore normale o catastale del bene assegnato risulti maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (precedentemente aumentato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva dalla società).

A tale differenziale negativo non può essere attribuito al meccanismo di applicazione della disciplina agevolativa, ma a vicende ad essa estranee quali, ad esempio, la circostanza che il socio assegnatario abbia acquistato la partecipazione ad un valore più basso rispetto al valore economico della società. In tal caso, pertanto, non possono trovare applicazione le norme specifiche previste dalla disciplina agevolativa in esame, ma quelle ordinarie che prevedono la tassazione come utile di tale differenziale negativo, eventualmente tassabile separatamente, se ne ricorrono i presupposti.

La medesima modalità di tassazione in capo al socio potrebbe verificarsi anche nel caso in cui l'assegnazione risulti posta in essere da una *società in contabilità semplificata*, in quanto si tratta di un reddito che assume la natura di utile.

Agenda

Scadenario dal 16 al 31 Agosto 2017

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
21	ACCISE-IMPOSTA DI FABBRICAZIONE E CONSUMO Pagamento delle accise relative e/o di competenza del <i>mese precedente</i> .	
21	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> .	
21	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.	
21	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.	
21	ARTIGIANI E COMMERCianti-CONTRIBUTI IVS Pagamento, da parte degli artigiani e dei commercianti della seconda rata di contribuzione dovuta per l'anno in corso calcolata sul cosiddetto "minimale", mediante versamento utilizzando il modello F24.	
21	ARTIGIANI E COMMERCianti-CONTRIBUZIONE INPS-RATEIZZAZIONE Pagamento, da parte degli artigiani e dei commercianti <i>titolari di partita Iva</i> , che hanno deciso di optare per il pagamento rateale, dell'eventuale <i>rata o quota</i> dei contributi dovuti all'Inps, con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi.	
21	AGENZIE DI SOMMINISTRAZIONE Le agenzie di somministrazione devono procedere a comunicare in via telematica al Centro per l'impiego competente, tramite il modello UnificatoSomm, tutti i rapporti con i lavoratori somministrati che <i>nel corso del mese precedente</i> risultano instaurati, prorogati, trasformati o cessati.	
21	AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE Le Amministrazioni pubbliche, a norma dell'art. della L. 4 novembre 2010, n. 183, devono procedere a consegnare al lavoratore la copia della comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro o la copia del contratto individuale di lavoro per le instaurazioni <i>avvenute nel corso del mese precedente</i> .	
21	ARMATORI E SOCIETÀ DI ARMAMENTO Gli armatori e le società di armamento devono procedere a comunicare, utilizzando il servizio di collocamento in via telematica a mezzo modello Unimare, l'assunzione e la cessazione dei marittimi imbarcati o sbarcati <i>nel corso del mese precedente</i> .	
21	ASSEGNI CIRCOLARI-IMPOSTA DI BOLLO Scade il termine per procedere al pagamento in modo virtuale dell'imposta di bollo	

	inerente agli assegni circolari in circolazione <i>alla fine del secondo trimestre solare</i> , da parte delle banche e degli istituti di credito autorizzati all'emissione dei medesimi, mediante versamento utilizzando il modello F24 ed evidenziando l'appropriato codice tributo.	
21	AZIENDE DI SPEDIZIONE-AGENZIE MARITTIME-DENUNCIA E VERSAMENTO CONTRIBUTI Le imprese di spedizione e le agenzie marittime che applicano il Ccnl del settore merci devono procedere al pagamento dei contributi <i>relativi al mese precedente</i> dovuti al fondo di previdenza per gli impiegati, tenendo presente che sia il versamento dei contributi, sia l'invio delle distinte di contribuzione devono essere effettuati utilizzando esclusivamente il canale telematico.	
21	BONIFICI RELATIVI A SPESE DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO O DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI Pagamento da parte delle banche e di Poste Italiane delle ritenute alla fonte che sono state operate nel corso del mese precedente sui bonifici di pagamento degli oneri e/o delle spese di recupero del patrimonio edilizio o di riqualificazione energetica degli edifici, che beneficiano della prevista detrazione fiscale.	
21	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> .	
21	CONAI-CONTRIBUTO 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.	
21	CONDOMINI PER APPALTI DI OPERE E/O DI SERVIZI I condomini che, nel corso del mese precedente, hanno corrisposto corrispettivi per appalti di opere e/o di servizi che risultano posti in essere nell'esercizio di impresa o che sono qualificabili come redditi diversi a norma dell'art. 67, comma 1, lett. i) del Tuir, devono procedere al pagamento, utilizzando il modello F24, delle ritenute alla fonte operate nel corso del mese precedente, tenendo presente che il versamento deve essere effettuato se l'entità delle ritenute operate è di almeno € 500,00.	
21	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.	
21	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> .	
21	CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE EX ENPALS Pagamento, da parte dei soggetti che svolgono l'attività nell'ambito dei settori dello sport e dello spettacolo, dei contributi inerenti <i>al mese precedente</i> per i compensi erogati agli sportivi professionisti e/o ai lavoratori dello spettacolo.	
21	CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-BORSE DI STUDIO I soggetti che, nel corso del mese precedente hanno erogato borse di studio per la	

	<p>frequenza di corsi di dottorato di ricerca e/o eventuali assegni di ricerca o per attività di tutoraggio, devono procedere al pagamento dei contributi inerenti al <i>mese precedente</i>.</p>	
21	<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>	
21	<p>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-LAVORATORI AUTONOMI OCCASIONALI I soggetti che, nel corso del mese precedente hanno erogato compensi a lavoratori autonomi occasionali, devono procedere, se l'entità del reddito annuo che deriva da tale attività per il soggetto percipiente risulta superiore a € 5.000,00, al pagamento dei contributi inerenti <i>al mese precedente</i> per l'importo eccedente il limite predetto.</p>	
21	<p>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-PROVVIGIONI VENDITE A DOMICILIO I soggetti che, nel corso del mese precedente hanno erogato provvigioni per vendite a domicilio, devono procedere, se l'entità del reddito annuo che deriva da tale attività per il soggetto percipiente risulta superiore a € 5.000,00, al pagamento dei contributi inerenti al mese precedente nella misura del 78% dell'importo eccedente il limite predetto.</p>	
21	<p>CONTRIBUZIONE INPS-SPEDIZIONIERI DOGANALI Versamento del contributo Inps sui compensi erogati agli spedizionieri doganali nel corso del mese precedente.</p>	
21	<p>ENERGIA ELETTRICA Pagamento dell'accisa sull'energia elettrica in rata d'acconto, calcolata, ai sensi dell'art. 56 del D.Lgs. 504/1995, in relazione ai consumi dell'anno precedente.</p>	
21	<p>ENTI NON COMMERCIALI CHE DETERMINANO FORFETTARIAMENTE IL REDDITO Gli enti non commerciali che determinano forfettariamente il reddito ex 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 <i>oppure, in alternativa</i> nel modello di prospetto riepilogativo previsto per i cosiddetti contribuenti "supersemplificati".</p>	
21	<p>ESERCENTI ATTIVITÀ AL DETTAGLIO E SOGGETTI ASSIMILATI-ANNOTAZIONE CUMULATIVA 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 mese solare precedente</i>.</p>	
21	<p>ESERCENTI ATTIVITÀ DI TRASPORTO I soggetti esercenti attività di trasporto devono procedere, <i>in relazione alle annotazioni eseguite 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>	
21	<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 nel corso del mese precedente; 	

	<ul style="list-style-type: none"> – prestazioni di servizi "generiche" rese o ricevute (autofattura) da un soggetto passivo stabilito fuori dell'Unione europea, poste in essere nel corso del mese precedente; – prestazioni di servizi "generiche", non soggette all'imposta, poste in essere nel corso del mese precedente a soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea; – prestazioni di servizi individuabili per il tramite di valida e/o idonea documentazione, poste in essere nel corso del mese precedente nei riguardi del medesimo soggetto; <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>	
21	<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>	
21	<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 giugno (secondo mese precedente)</i>, in applicazione del regime di "risparmio amministrato" agli investitori.</p>	
21	<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 giugno (secondo mese precedente)</i>.</p>	
21	<p>IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI</p> <p>I soggetti che pongono in essere in modo continuativo attività di intrattenimento devono procedere al pagamento dell'imposta inerente alle attività che sono state svolte nel <i>corso del mese precedente</i>.</p>	
21	<p>IMPRESE GRANDE DISTRIBUZIONE-ANNOTAZIONE CUMULATIVA OPERAZIONI</p> <p>I soggetti che operano nella grande distribuzione e che già hanno la possibilità di adottare, in via opzionale, la trasmissione telematica dei corrispettivi, possono procedere all'annotazione riepilogativa mensile, anziché giornaliera, dei corrispettivi inerenti al mese precedente, se, ovviamente, gli stessi sono certificati dallo scontrino fiscale o dalla ricevuta fiscale.</p>	
21	<p>IMPRESE GRANDE DISTRIBUZIONE-TRASMISSIONE CORRISPETTIVI</p> <p>Le imprese operanti nel settore della grande distribuzione commerciale o di servizi devono procedere alla trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate, distintamente per ciascun punto vendita e per ciascuna giornata dell'ammontare dei corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente (comprese anche per le giornate in cui sussiste l'assenza di corrispettivi), in sostituzione dell'obbligo di certificazione mediante ricevuta o scontrino fiscale, a seguito dell'esercizio dell'apposita opzione.</p>	
21	<p>INAIL-PAGAMENTO PREMIO</p> <p>I datori di lavoro con l'autoliquidazione 2016/2017 in scadenza alla data in esame, devono procedere al versamento della <i>rata</i> di premio anticipato risultante dall'operazione di autoliquidazione ed inerente all'eventuale saldo dovuto per l'anno precedente e all'acconto per l'anno in corso, mediante versamento</p>	

	utilizzando il modello F24.	
21	<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 nel mese precedente in relazione ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione o a partecipazione agli utili dell'impresa.</p>	
21	<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 nel corso del mese precedente, mediante versamento utilizzando il modello F24 EP.</p>	
21	<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>	
21	<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 dello scorso mese; • da parte dei soggetti Iva che hanno affidato la tenuta della contabilità a terzi nel rispetto delle vigenti disposizioni, dell'eventuale debito di tributo riguardante le risultanze della liquidazione Iva dello scorso mese di marzo (<i>secondo mese precedente</i>); <p>mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>	
21	<p>IVA DOVUTA-VERSAMENTO IMPOSTA RISULTANTE DA DICHIARAZIONE ANNUALE</p> <p>Pagamento, da parte dei contribuenti Iva, dell'eventuale <i>rata</i> del saldo inerente al tributo dovuto per l'anno 2016 risultante dalla dichiarazione annuale, mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>	
21	<p>LAVORATORI AUTONOMI-CONTRIBUZIONE PREVIDENZIALE-RATEIZZAZIONE</p> <p>Pagamento, da parte dei lavoratori autonomi titolari di reddito di lavoro autonomo di cui al comma 1, dell'art. 53 del Tuir, iscritti alla gestione separata Inps e titolari di partita Iva, che hanno deciso di optare per il pagamento rateale, <i>dell'eventuale rata o quota</i> dei contributi dovuti all'Inps, con l'applicazione della prevista maggiorazione degli interessi.</p>	
21	<p>LIQUIDAZIONE IVA PERIODICA MENSILE-RAVVEDIMENTO OPEROSO BREVE</p> <p>I soggetti passivi Iva, che erano tenuti a porre in essere il versamento dell'Iva a credito dell'Erario riveniente dalla liquidazione periodica di <i>competenza dello scorso mese di giugno (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 17 luglio 2017, in quanto il giorno 16 cadeva di domenica)</i>, hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "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.</p> <p>L'adempimento si perfeziona con la corresponsione dell'entità di tributo dovuto, degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,50% (1/10 del 15%), mediante versamento - direttamente o per il tramite degli</p>	

	intermediari abilitati - utilizzando il modello F24 con modalità telematiche ed evidenziando il codice inerenti all'entità del tributo da regolarizzare, nonché quelli per la <i>sanzione amministrativa</i> e per gli <i>interessi</i> .	
21	<p>LIQUIDAZIONE IVA PERIODICA-RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO</p> <p>I soggetti passivi Iva, che erano tenuti a porre in essere il versamento dell'Iva a credito dell'Erario proveniente dalla liquidazione periodica di <i>competenza del mese di maggio 2017 (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 16 maggio 2017)</i>, hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "intermedio" (entro i 90 giorni dalla scadenza del termine) del pagamento non eseguito o effettuato in misura non sufficiente.</p> <p>L'adempimento si perfeziona con la corresponsione delle imposte e delle ritenute, maggiorate degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,67% (1/9 del 15%), mediante versamento utilizzando il modello F24 con modalità telematiche ed evidenziando i codici inerenti al tributo da regolarizzare, nonché quegli appropriati inerenti alla sanzione amministrativa e agli interessi.</p>	
21	<p>RITENUTE ALLA FONTE E/O IMPOSTE SOSTITUTIVE</p> <p>I sostituti d'imposta che nel corso del mese precedente hanno corrisposto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - compensi per avviamento commerciale; - contributi degli enti pubblici; - indennità per la cessazione del rapporto di lavoro; - interessi e altri redditi di capitale (esclusi i dividendi); - canoni inerenti alle locazioni brevi; - premi e vincite; - provvigioni inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari; - redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente; - redditi di lavoro autonomo; - redditi di lavoro dipendente, comprese le indennità per la cessazione del rapporto di lavoro; - redditi diversi; <p>devono procedere al pagamento, utilizzando il modello F24, delle relative ritenute alla fonte e/o delle imposte sostitutive, specificando gli appropriati codici tributo.</p>	
21	<p>SOSTITUTI D'IMPOSTA-RAVVEDIMENTO OPEROSO BREVE</p> <p>I contribuenti persone fisiche, società di persone e soggetti Ires "solari", compresi soggetti equiparati, che erano tenuti a porre in essere il versamento delle imposte sostitutive e/o delle ritenute alla fonte di <i>competenza dello scorso mese di maggio (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 16 giugno 2017)</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) dei pagamenti non eseguiti o effettuati in misura non sufficiente.</p> <p>L'adempimento si perfeziona con la corresponsione delle imposte e delle ritenute, maggiorate degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,50% (1/10 del 15%), mediante versamento - direttamente o per il tramite degli intermediari abilitati - utilizzando il modello F24 ed evidenziando i codici inerenti al tributo da regolarizzare, nonché quegli appropriati inerenti alla sanzione amministrativa e agli interessi.</p>	
21	<p>SOSTITUTI D'IMPOSTA-RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO</p> <p>I contribuenti persone fisiche, società di persone e soggetti Ires "solari", compresi soggetti equiparati, che erano tenuti a porre in essere il versamento delle imposte</p>	

	<p>e/o delle ritenute alla fonte di <i>competenza del mese di maggio 2017 (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 16 maggio 2017)</i>, hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "intermedio" (entro i 90 giorni dalla scadenza del termine) dei pagamenti non eseguiti o effettuati in misura non sufficiente.</p> <p>L'adempimento si perfeziona con la corresponsione delle imposte e delle ritenute, maggiorate degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,67% (1/9 del 15%), mediante versamento utilizzando il modello F24 ed evidenziando i codici inerenti al tributo da regolarizzare, nonché quegli appropriati inerenti alla sanzione amministrativa e agli interessi.</p>	
21	<p>TITOLARI DI REDDITI D'IMPRESA E DI LAVORO AUTONOMO-PROROGA VERSAMENTI</p> <p>Per i titolari di reddito di lavoro autonomo e di reddito d'impresa (e, quindi, anche per i soci a cui è attribuito il reddito della società partecipata ai sensi degli artt. 5, 115 e 116 del Tuir), scade il termine per effettuare i versamenti derivanti dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2016 e il versamento del primo acconto per il 2017, con la maggiorazione, a titolo di interesse, pari allo 0,40%, tenendo presente che i versamenti interessati alla posticipazione del termine sono quelli derivanti dalla dichiarazione dei redditi, dalla dichiarazione Irap e dalla dichiarazione in materia di imposta sul valore aggiunto di imprenditori e lavoratori autonomi.</p>	
21	<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>	
21	<p>VERSAMENTI INERENTI ALLA DICHIARAZIONE REDDITI-RATEIZZAZIONE</p> <p>Pagamento da parte dei <i>soggetti titolari di partita Iva</i> che hanno deciso di rateizzare le somme dovute per Irpef o Ires e inerenti addizionali, Irap e imposte sostitutive a titolo di saldo per l'adempimento dichiarativo inerente al periodo d'imposta precedente (comprese Ivie e Ivafe) e acconto per l'anno in corso, dell'eventuale <i>rata o quota</i> delle somme dovute, con l'applicazione della prevista maggiorazione per interessi di dilazione.</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 inerenti <i>al mese precedente</i>.</p>	
28	<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 di cui all'art. 110, comma 6, del R.D. 18 giugno 1931, n. 733, devono procedere al pagamento della <i>terza rata del quarto periodo contabile</i> (luglio-agosto), pari al 25% del prelievo erariale unico (PREU) sugli apparecchi da intrattenimento dovuto per il secondo periodo contabile (marzo-aprile), mediante versamento, utilizzando il modello F24.</p> <p>, esclusivamente in via telematica, specificando il codice tributo: "5158-prelievo erariale unico ed interessi - IV periodo contabile - sugli apparecchi e congegni da gioco di cui all'art. 110, comma 6, del Tuir (ris. 6 settembre 2007, n. 239/E)",</p>	

	<p>tenendo in considerazione che nell'ipotesi di omesso o insufficiente versamento si rende operativa, come regola, la sanzione amministrativa nella misura pari al 30% dell'importo non corrisposto.</p>	
29	<p>ACCONTI IMPOSTE (SECONDA O UNICA RATA)-PERSONE GIURIDICHE-RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO</p> <p>Per i contribuenti persone giuridiche, aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta, la cui chiusura è avvenuta <i>alla fine dello scorso mese di maggio</i>, poiché il termine per procedere al pagamento degli acconti (seconda e/o unica rata), se dovuti, ai fini dell'imposta sul reddito e dell'Irap-imposta regionale sulle attività produttive è scaduto il 30 aprile 2017, prorogato al 2 maggio successivo in quanto il giorno 30 cadeva di domenica (undicesimo mese del periodo d'imposta), sussiste la possibilità, entro la data in esame, di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "intermedio" (entro i 90 giorni dalla scadenza del termine) dei pagamenti non eseguiti o effettuati in misura non sufficiente.</p> <p>L'adempimento si perfeziona con la corresponsione delle imposte dovute, degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,67% (1/9 del 15%), mediante versamento utilizzando il modello F24 ed evidenziando i codici inerenti al tributo da regolarizzare, nonché quegli appropriati inerenti alla sanzione amministrativa e agli interessi.</p>	
30	<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 avviene <i>alla fine del corrente mese</i>, poiché il termine per procedere al pagamento degli acconti (seconda e/o unica rata), se dovuti, ai fini dell'imposta sul reddito e dell'Irap-imposta regionale sulle attività produttive è scaduto lo scorso 31 luglio (undicesimo mese del periodo d'imposta), sussiste la possibilità, entro la data in esame, di procedere, <i>se non vi hanno già provveduto</i>, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "breve" (entro i 30 giorni dalla scadenza del termine) 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%), mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>	
30	<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 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</p>	

	<p>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>	
31	<p>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 settembre</i>, scade il termine per procedere al pagamento degli acconti (seconda e/o unica rata), mediante versamento - direttamente o per il tramite degli intermediari abilitati - utilizzando il modello F24 e specificando gli appropriati codici tributo riguardanti le somme dovute che, di regola, si possono riferire alla seconda o unica rata inerente al periodo d'imposta in corso dell'Ires, dell'Irap, dell'addizionale Ires inerente al settore petrolifero e gas e dell'eventuale maggiorazione Ires.</p>	
31	<p>ASSICURAZIONI Per le imprese di assicurazione che operano in libera prestazione di servizi, scade il termine per procedere alla determinazione e al pagamento dell'imposta dovuta sui premi ed accessori incassati nel corso dello scorso <i>mese di luglio</i> e sugli eventuali conguagli di tributo dovuti per il precedente <i>mese di giugno</i>, mediante versamento utilizzando il modello F24-Accise, esclusivamente in via telematica, specificando gli appropriati codici tributo.</p>	
31	<p>CONTRIBUZIONI INPS Trasmissione telematica diretta o per il tramite di un intermediario, del modello Uniemens relativo alla denuncia retributiva e contributiva dei lavoratori dipendenti <i>del mese precedente</i>, nonché, se ne ricorrono i presupposti, dei compensi corrisposti nel medesimo periodo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • agli associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro; • ai collaboratori coordinati e continuativi; • ai lavoratori a progetto; • ai lavoratori autonomi occasionali; • ai venditori a domicilio; • agli altri soggetti iscritti alla Gestione separata Inps. <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 I soggetti Ires (società di capitali ed enti commerciali residenti) che hanno chiuso il periodo d'imposta <i>alla fine dello scorso mese di novembre</i>, devono procedere alla presentazione della dichiarazione dei redditi (modello Redditi SC) in modalità esclusivamente telematica diretta o tramite intermediari abilitati.</p>	
31	<p>DIRITTI ANNUALI CAMERALI Termine per effettuare il pagamento del diritto annuale, tenendo in considerazione l'eventuale integrazione, da parte dei soggetti iscritti alla Camera di commercio, <i>se ne ricorrono le condizioni in relazione alla chiusura del periodo d'imposta o esercizio sociale</i>.</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 BOLLO IN MODO VIRTUALE-RATA BIMESTRALE Pagamento della <i>quarta rata o quota bimestrale</i> dell'imposta assolta in modo virtuale inerente alla dichiarazione presentata entro lo scorso 31 gennaio, mediante versamento utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e specificando l'appropriato codice tributo.</p>	
31	<p>INVENTARI-SOTTOSCRIZIONE Sottoscrizione dell'inventario inerente <i>al bilancio dell'esercizio chiuso il 31 agosto 2016</i>, per il quale <i>l'adempimento dichiarativo è scaduto lo scorso 31 maggio</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 INVENTARI-SOTTOSCRIZIONE Sottoscrizione dell'inventario inerente <i>al bilancio dell'esercizio chiuso il 31 agosto 2016</i>, per il quale <i>l'adempimento dichiarativo è scaduto lo scorso 30 aprile</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 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 prevalentemente industriale, nel territorio dello Stato o con l'estero, della prevista dichiarazione.</p>	
31	<p>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 agosto 2016</i>, devono procedere alla trascrizione su carta dei dati contabilizzati utilizzando sistemi meccanografici e/o elettronici.</p>	
31	<p>SCHEDA CARBURANTE Gli esercenti attività d'impresa che hanno attivato le schede carburanti devono procedere ad annotare sulle stesse il numero dei chilometri percorsi dall'automezzo nel corso del mese di riferimento.</p>	
31	<p>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 febbraio</i> (senza maggiorazioni); - <i>mese di gennaio</i> (con applicazione della maggiorazione dello 0,40%); mediante versamento utilizzando il modello F24 e specificando gli appropriati codici tributo.</p>	
31	<p>VERSAMENTO RATA SOMME DOVUTE-MODELLI REDDITI 2017 Pagamento, da parte dei contribuenti interessati, che, nel rispetto dei disposti</p>	

normativi, hanno deciso di optare per il pagamento rateale del saldo delle somme dovute per l'anno 2016 e, se dovuto, del primo acconto per l'anno 2017 e hanno disposto il primo versamento:

- *entro lo scorso 30 giugno o entro lo scorso 20 luglio*, scade il termine per eseguire il pagamento dell'eventuale *rata o quota* delle somme dovute, con l'applicazione della maggiorazione degli interessi di dilazione;
- *entro il 31 luglio 2017 o entro il 21 agosto 2017*, con la maggiorazione dello 0,40%, scade il termine per eseguire il pagamento dell'eventuale *rata o quota* delle somme dovute, con l'applicazione della maggiorazione degli interessi di dilazione;

utilizzando il modello F24 e specificando gli appropriati riferimenti e codici tributo.

Scheda operativa

Operatività della sospensione feriale in ambito fiscale

ADESIONE AI PROCESSI VERBALI DI CONSTATAZIONE		
Segnalazione di adesione al processo verbale di constatazione	<i>Termine procedurale</i>	Entro 30 giorni dalla data di consegna del processo verbale di constatazione.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Non esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale non si rende operativa.
Notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale	<i>Termine procedurale</i>	Entro 60 giorni dalla data di ricezione della segnalazione di adesione al processo verbale di constatazione.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Non esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale non si rende operativa.
Corresponsione in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute	<i>Termine procedurale</i>	Entro 20 giorni dalla data della notificazione dell'atto di avvenuta definizione dell'accertamento parziale.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Non esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale non si rende operativa, tenendo presente che si rende applicabile la sospensione, di cui all'art. 37, comma 11-bis, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, dal 1° al 21 agosto 2017 (in quanto il giorno 20 cade di domenica) se il versamento deve essere eseguito con il modello F24.

ACCERTAMENTO CON ADESIONE		
Presentazione istanza o richiesta di adesione	<i>Termine procedurale</i>	Entro il termine per la proposizione del ricorso o del reclamo-mediazione.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale si rende operativa.
Corresponsione in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute	<i>Termine procedurale</i>	Entro 20 giorni dalla data di stipulazione dell'atto di accertamento con adesione.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Non esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale non si rende operativa, tenendo presente che si rende applicabile la sospensione, di cui all'art. 37, comma 11-bis, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, dal 1° al 21 agosto 2017 (in quanto il giorno 20 cade di domenica) se il versamento deve essere eseguito con il modello F24.

ACQUIESCENZA		
Corresponsione in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute	<i>Termine procedurale</i>	Entro il termine per la proposizione del ricorso o del reclamo-mediazione.
	<i>Sospensione feriale (art. 1</i>	Esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale si rende operativa <i>(al riguardo, vedere il paragrafo 1, del capitolo</i>

	della L. 7.10.1969, n. 742)	IV, della circolare 8 agosto 1997, n. 235/E).
--	-----------------------------	---

ADESIONE AGLI INVITI AL CONTRADDITTORIO

Comunicazione di adesione all'invito al contraddittorio	<i>Termine procedurale</i>	Entro i 15 giorni che precedono o antecedenti alla data di comparizione al contraddittorio.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Non esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale non si rende operativa.
Corresponsione in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute	<i>Termine procedurale</i>	Entro i 15 giorni che precedono o antecedenti alla data di comparizione al contraddittorio.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Non esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale non si rende operativa.

ATTI IMPOSITIVI-PAGAMENTO DELLE SOMME DOVUTE CONSEGUENTI AD ACCERTAMENTI

Accertamento imposte dirette (Irpef/Ires)	<i>Termine procedurale</i>	Entro il termine per la proposizione del ricorso o del reclamo-mediazione.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale si rende operativa.
Accertamento Iva-Imposta sul valore aggiunto	<i>Termine procedurale</i>	Entro il termine per la proposizione del ricorso o del reclamo-mediazione.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale si rende operativa.
Accertamento Irap-Imposta regionale attività produttive	<i>Termine procedurale</i>	Entro il termine per la proposizione del ricorso o del reclamo-mediazione.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale si rende operativa.
Accertamento imposta di registro	<i>Termine procedurale</i>	Entro 60 giorni dalla data in cui è avvenuta la notifica dell'accertamento.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Non esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale non si rende operativa.
Accertamento imposte donazioni e successioni	<i>Termine procedurale</i>	Entro 60 giorni dalla data in cui è avvenuta la notifica dell'accertamento.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Non esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale non si rende operativa.

Accertamento imposte ipotecarie e catastali	<i>Termine procedurale</i>	Entro 60 giorni dalla data in cui è avvenuta la notifica dell'accertamento.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Non esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale non si rende operativa.

AVVISI BONARI

Avviso bonario a seguito del cosiddetto controllo formale	<i>Termine procedurale</i>	Entro 30 giorni dalla data in cui è avvenuta la notifica dell'avviso bonario.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	A norma dell'art. 7- <i>quater</i> , comma 17, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, i termini per il pagamento delle somme da avviso bonario, di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462 e all'art. 1, comma 412, della L. 30 dicembre 2004, n. 311, sono sospesi dal 1° agosto al 4 settembre.
Avviso bonario a seguito della liquidazione automatica	<i>Termine procedurale</i>	Entro 30 giorni dalla data in cui è avvenuta la notifica dell'avviso bonario.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	A norma dell'art. 7- <i>quater</i> , comma 17, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, i termini per il pagamento delle somme da avviso bonario, di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462 e all'art. 1, comma 412, della L. 30 dicembre 2004, n. 311, sono sospesi dal 1° agosto al 4 settembre.
Avviso bonario a seguito della tassazione separata	<i>Termine procedurale</i>	Entro 30 giorni dalla data in cui è avvenuta la notifica dell'avviso bonario.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	A norma dell'art. 7- <i>quater</i> , comma 17, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, i termini per il pagamento delle somme da avviso bonario, di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462 e all'art. 1, comma 412, della L. 30 dicembre 2004, n. 311, sono sospesi dal 1° agosto al 4 settembre.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO – ATTI

Ricorso	<i>Termine procedurale</i>	Entro 60 giorni dalla data in cui è avvenuta la notifica dell'atto di accertamento.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale si rende operativa.
Ricorso con sospensione	<i>Termine procedurale</i>	Entro 60 giorni dalla data in cui è avvenuta la notifica dell'atto di accertamento.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	La sospensione feriale non si rende operativa ai procedimenti cautelari, per cui il ricorso può essere validamente depositato nel corso del periodo estivo, in quanto, anche in tale fase temporale, può avvenire la discussione dell'udienza cosiddetta "cautelare".
Ricorso con sospensione	<i>Termine procedurale</i>	Entro 60 giorni dalla data in cui è avvenuta la notifica dell'atto di accertamento.

d'urgenza	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	La sospensione feriale non si rende operativa ai procedimenti cautelari, per cui il ricorso può essere validamente depositato nel corso del periodo estivo, in quanto, anche in tale fase temporale, può avvenire la discussione dell'udienza cosiddetta "cautelare".
Sospensione proposta con atto separato dal ricorso	<i>Termine procedurale</i>	Prima della data che è stata fissata per la discussione del ricorso.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	La sospensione feriale non si rende operativa ai procedimenti cautelari, per cui il ricorso può essere validamente depositato nel corso del periodo estivo, in quanto, anche in tale fase temporale, può avvenire la discussione dell'udienza cosiddetta "cautelare".
Deposito del ricorso per il contribuente	<i>Termine procedurale</i>	Entro 30 giorni dalla notifica.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Esplca effetti e, quindi, la sospensione feriale si rende operativa.
Deposito del ricorso per la parte resistente	<i>Termine procedurale</i>	Entro 60 giorni dalla notifica.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Esplca effetti e, quindi, la sospensione feriale si rende operativa.
Deposito di documenti	<i>Termine procedurale</i>	Entro 20 giorni liberi prima della data fissata per lo svolgimento dell'udienza.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Esplca effetti e, quindi, la sospensione feriale si rende operativa.
Deposito di memorie	<i>Termine procedurale</i>	Entro 10 giorni liberi prima della data fissata per lo svolgimento dell'udienza.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Esplca effetti e, quindi, la sospensione feriale si rende operativa.
Reclamo contro il decreto presidenziale	<i>Termine procedurale</i>	Entro 30 giorni dalla data della notifica o della comunicazione del decreto.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Esplca effetti e, quindi, la sospensione feriale si rende operativa.
Riassunzione presso il giudice competente	<i>Termine procedurale</i>	Entro il termine espressamente indicato oppure, se non espresso, entro il termine di sei mesi dalla comunicazione della sentenza.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Esplca effetti e, quindi, la sospensione feriale si rende operativa.

Appello	<i>Termine procedurale</i>	Entro il termine di: - sessanta giorni dalla notifica della sentenza; <i>oppure:</i> - sei mesi dal deposito (<i>in assenza della notifica della sentenza</i>).
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale si rende operativa,
Ricorso in ottemperanza	<i>Termine procedurale</i>	Entro e non oltre il termine di prescrizione.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	In via prudenziale e a titolo cautelativo, si ritiene che la sospensione feriale non espliciti effetti e, quindi, non dovrebbe rendersi operativa.
Chiamata del terzo (eventuale)	<i>Termine procedurale</i>	Entro il termine espressamente stabilito dal giudice competente.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale si rende operativa.
Intervento del terzo (eventuale)	<i>Termine procedurale</i>	Se richiesto, entro il termine espressamente stabilito dal giudice competente.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale si rende operativa.
Riassunzione in giudizio	<i>Termine procedurale</i>	Entro il termine di sei mesi dal deposito della sentenza alla Corte di Cassazione.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale si rende operativa.
Messa in mora	<i>Termine procedurale</i>	Non espressamente previsto.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Non esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale non si rende operativa.

RECLAMO E MEDIAZIONE

Reclamo - notifica	<i>Termine procedurale</i>	Entro il termine per proporre in ricorso e, quindi, entro 60 giorni dalla data in cui è avvenuta la notifica dell'atto di accertamento.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale si rende operativa.
Accoglimento del	<i>Termine</i>	Entro 90 giorni dalla data di avvenuta notificazione del

reclamo	<i>procedurale</i>	reclamo.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale si rende operativa.
Accoglimento mediazione	<i>Termine procedurale</i>	Entro 90 giorni dalla data di avvenuta notificazione del reclamo.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale si rende operativa.
Deposito del ricorso	<i>Termine procedurale</i>	Entro 30 giorni dalla data individuativa del termine ultimo per la stipulazione della possibile mediazione.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale si rende operativa.
Versamento somme in unica soluzione o della prima rata	<i>Termine procedurale</i>	Entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Non esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale non si rende operativa, tenendo presente che si rende applicabile la sospensione, di cui all'art. 37, comma 11-bis, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, dal 1° al 21 agosto 2017 (in quanto il giorno 20 cade di domenica) se il versamento deve essere eseguito con il modello F24.

RISCOSSIONE SOMME DI COMPETENZA ERARIALE

Cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione	<i>Termine procedurale</i>	Entro 60 giorni dalla data in cui è avvenuta la notifica della cartella di pagamento.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Non esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale non si rende operativa.
Crediti d'imposta: notificazione avvisi di recupero	<i>Termine procedurale</i>	Entro il termine che risulta annotato nell'atto di notifica dell'avviso di recupero del credito d'imposta.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Non esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale non si rende operativa.
Intimazione ad adempiere	<i>Termine procedurale</i>	Entro 5 giorni dalla data della notificazione dell'atto di intimazione.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Non esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale non si rende operativa.
Segnalazione o comunicazione di ipoteca	<i>Termine procedurale</i>	Entro 30 giorni dalla data della notificazione o della comunicazione di ipoteca.
	<i>Sospensione feriale (art. 1</i>	Non esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale non si rende operativa.

	<i>della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	
Somme derivanti da adesione	<i>Termine procedurale</i>	Entro 60 giorni dalla data della raccomandata contenente l'atto di richiesta delle somme dovute.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Non esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale non si rende operativa.
Somme derivanti da sentenze	<i>Termine procedurale</i>	Entro 60 giorni dalla data della raccomandata contenente l'atto di richiesta delle somme dovute a seguito di sentenza.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	Non esplica effetti e, quindi, la sospensione feriale non si rende operativa.

SANZIONI – DEFINIZIONE AGEVOLATA

Corresponsione in unica soluzione delle somme dovute	<i>Termine procedurale</i>	Entro il termine per la proposizione del ricorso o del reclamo-mediazione.
	<i>Sospensione feriale (art. 1 della L. 7.10.1969, n. 742)</i>	In via prudenziale, si ritiene che non espliciti effetti e, quindi, la sospensione feriale non si rende operativa, anche se il comma 3 dell'art. 16 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, prevede espressamente che " <i>entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari a un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore a un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie</i> ".

Dossier Casi e Contabilità

Assegnazione autovettura ad uso promiscuo per l'intero periodo d'imposta

Nell'attuale prassi aziendale, il più diffuso *fringe benefit* è individuabile nella concessione in uso al lavoratore dipendente di un'autovettura aziendale.

Nell'ipotesi in cui tale utilizzo sia promiscuo, il compenso in natura deve essere individuato su base annua, *salvo ragguaglio per periodi inferiori all'anno*, secondo un valore convenzionale espressamente previsto dall'art. 51, comma 4, lett. a), del Tuir.

In pratica, il *compenso annuo in natura da assoggettare a tassazione* è pari al 30% del costo standard dell'auto, determinato sulla base delle tabelle Aci pubblicate nella *Gazzetta Ufficiale* entro il 31 dicembre di ogni anno, e operative per l'anno successivo, in relazione a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri annui.

Per semplicità procedurali, si ipotizzi che l'azienda conceda al proprio lavoratore dipendente l'uso di un'autovettura, il cui costo chilometrico stimato dalla tabelle Aci predette è di € 0,5676.

Ai fini dell'individuazione del *fringe benefit annuo*, il datore di lavoro o sostituto d'imposta deve procedere nel modo seguente:

$(30\% \text{ di } \text{€ } 0,5676) \times 15.000 \text{ chilometri} =$ $= \text{€ } 0,17028 \times 15.000 = \text{€ } 2.554,20$ <p>da cui:</p> $\text{entità giornaliera} = \text{€ } 2.554,20 : 365) = \text{€ } 6,99781.$

Ai fini operativi risultano irrilevanti, ai fini della quantificazione del benefit, sia i costi effettivamente sostenuti dal datore di lavoro per il veicolo, sia i chilometri effettivamente percorsi per uso privato (*assunti convenzionalmente con criteri forfettari*).

Inoltre, dato il carattere di forfettizzazione del criterio di individuazione del benefit, è anche ininfluente, il fatto che il lavoratore dipendente "*sostenga a proprio carico tutti o taluni degli elementi che sono nella base di commisurazione del costo di percorrenza fissato dall'Aci, dovendo comunque fare riferimento, ai fini della determinazione dell'importo da assumere a tassazione, al totale costo di percorrenza esposto nelle suddette tabelle Aci*".

Dal valore così determinato devono necessariamente essere scomputati, gli eventuali importi trattenuti al lavoratore o dal medesimo corrisposti a fronte dell'utilizzo privato del mezzo aziendale, al lordo dell'Iva. L'ammontare risultante costituisce il *reddito in natura* del lavoratore, che deve necessariamente essere suddiviso in relazione ai periodi di paga.

Considerando il periodo di paga "mensile", l'utilità in natura da inserire in busta paga risulterà così articolato:

<i>retribuzione del mese di</i>	<i>ammontare benefit</i>	<i>reventante dal seguente conteggio</i>
gennaio	€ 216,93	€ 6,99781 x 31
febbraio	€ 195,94 (€ 202,93)	€ 6,99781 x 28 (o 29)
marzo	€ 216,93	€ 6,99781 x 31
aprile	€ 209,93	€ 6,99781 x 30
maggio	€ 216,93	€ 6,99781 x 31
giugno	€ 209,93	€ 6,99781 x 30

luglio	€ 216,93	€ 6,99781 x 31
agosto	€ 216,93	€ 6,99781 x 31
settembre	€ 209,93	€ 6,99781 x 30
ottobre	€ 216,93	€ 6,99781 x 31
novembre	€ 209,93	€ 6,99781 x 30
dicembre	€ 216,93	€ 6,99781 x 31

Determinazione del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero

Il comma 1 dell'art. 165 del Tuir prevede la regola generale per il calcolo del *foreign tax credit*, stabilendo che le *imposte estere pagate a titolo definitivo* sono detraibili dall'imposta netta dovuta, nei limiti della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi esteri e il reddito complessivo, al netto delle perdite dei precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.

Ai fini dell'individuazione dell'imposta estera detraibile, è opportuno analizzare separatamente sia gli elementi del predetto rapporto, sia la relazione esistente tra la quota d'imposta italiana e l'imposta netta dovuta.

Pertanto, ai fini procedurali è opportuno puntualizzare che:

- *il numeratore del rapporto*, rappresentato dal reddito estero che ha concorso a formare il reddito complessivo in Italia, deve essere assunto, come regola, al "lordo" dei costi sostenuti per la sua produzione, in ragione delle obiettive difficoltà nella determinazione e nel controllo dei costi effettivamente imputabili a singoli elementi reddituali.

Tuttavia tale modalità di computo se, da una parte, garantisce la simmetria tra l'ammontare del reddito estero assoggettato al tributo estero e il reddito estero preso a riferimento per la determinazione del credito d'imposta, dall'altra, in ragione della diversa composizione del numeratore (reddito estero al lordo dei costi) rispetto al denominatore del rapporto (reddito complessivo al netto dei costi di produzione), potrebbe essere strumentalizzata mediante operazioni finalizzate a un'indebita "monetizzazione" del credito d'imposta.

Pertanto, tali operazioni potranno essere oggetto di sindacato elusivo, in applicazione dell'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, oltre all'eventuale applicazione delle ulteriori norme specificamente previste dall'ordinamento al fine di contrastare eventuali fenomeni di abuso.

Si è precisato "come regola", in quanto se si tratta di reddito d'impresa prodotto all'estero mediante stabile organizzazione e di reddito di lavoro autonomo, l'entità di riferimento deve risultare assunta al netto dei costi sostenuti per la loro produzione, così come rideterminati in relazione alla normativa fiscale italiana;

- *il denominatore del rapporto*, costituito dal reddito complessivo, deve necessariamente essere assunto "al netto" delle perdite dei precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione, e non "al lordo". In pratica, l'imposta italiana deve essere considerata per il suo ammontare effettivo senza dover procedere alla ricostruzione virtuale della medesima al fine di evitare l'effetto derivante dal riporto delle perdite pregresse.

Quanto sopra può essere schematizzato nella seguente formula:

$$\frac{\text{RE-Reddito estero}}{\text{RCN- reddito complessivo al netto delle perdite dei pregressi periodi d'imposta}} \times \text{imposta italiana}$$

Le disposizioni contenute nell'articolo citato subordinano il riconoscimento del credito a particolari limiti e condizioni.

In primo luogo, l'accreditamento delle imposte estere non può essere superiore alla quota d'imposta italiana, corrispondente al rapporto predetto, da assumere – in ogni caso – nei limiti dell'imposta netta dovuta per il periodo d'imposta in cui il reddito estero ha concorso al complessivo reddito imponibile.

E' necessario, inoltre, evidenziare che il rapporto tra il reddito estero (RE) e il reddito complessivo al netto delle perdite di esercizi precedenti (RCN), può risultare superiore ad "1" quando le perdite, coeve e/o pregresse, sono così elevate da assorbire interamente il reddito di fonte italiana e parte di quello estero.

In tal caso, il rapporto si considera pari a "1", non potendo l'imposta relativa al reddito estero essere riconosciuta in misura superiore all'imposta effettivamente dovuta, poiché, altrimenti, si determinerebbe un finanziamento delle imposte estere.

A chiarimento dell'assunto, si valuti la seguente situazione di un soggetto Ires con reddito di fonte estera di entità superiore al reddito complessivo netto come si evince dai seguenti dati:

<i>Tipologia</i>	<i>Importi in euro</i>
Reddito di fonte estera (RE)	100.000,00
Reddito di fonte italiana	200.000,00
Perdite pregresse	250.000,00
Reddito complessivo netto (RCN)	50.000,00
Ires (27,50% di € 50.000,00)	13.750,00
Imposta estera (aliquota del 30%) -> 30% di € 100.000,00	30.000,00

Ne deriva che, applicando, senza correttivi, la formula predetta, si perviene al seguente conteggio:

$$\begin{array}{r} \text{€ 100.000,00} \\ \text{-----} \times \text{€ 13.750,00} = \text{€ 27.500,00} \\ \text{€ 50.000,00} \end{array}$$

Il rapporto tra il RE-Reddito estero e il RCN-reddito complessivo al netto delle perdite dei pregressi periodi d'imposta del caso in esame è uguale a "2", per cui il credito si deve intendere acquisito in misura tale da non superare l'unità, per cui l'entità dell'imposta estera che potrà essere recuperata non può superare il limite di quella italiana pari a € 13.750,00.

Al riguardo si pone in rilievo che se si tratta di reddito d'impresa prodotto all'estero, sussiste la possibilità di recuperare l'imposta estera eccedente la quota d'imposta italiana - nei limiti dell'imposta netta dovuta di periodo - con il meccanismo del riporto delle eccedenze, di cui al comma 6 dell'art. 165 del Tuir.