

# Studio Indri Raselli

---

 **INFORMA** STUDI

### NOVITÀ

---

4	SOGGETTI IVA	Fatturazione elettronica - Compatibilità con la normativa in tema di <i>privacy</i>
5	SOGGETTI IVA	Fatturazione elettronica - Interventi di potenziamento sul sistema di interscambio
6	SOGGETTI IVA	Modello IVA TR integrativo - Elementi che non incidono sulla destinazione e/o sull'ammontare del credito IVA
7	TUTTI I SOGGETTI	Detrazione IRPEF per gli interventi di recupero edilizio - Comunicazione all'ENEA
9	IMPRESE	Trasferimento della sede all'estero - Adempimenti dichiarativi
9	TUTTI I SOGGETTI	Libretti al portatore - Obbligo di estinzione entro il 31.12.2018
10	IMPRESE	Disciplina antielusiva dell'ACE
10	IMPRESE	<i>Branch exemption</i> - Natura irrevocabile dell'opzione
11	DATORI DI LAVORO	Proroga della CIGS per il biennio 2018/2019 - Novità della L. 205/2017 e del DL 119/2018
11	IMPRESE	Esecuzione della proposta di concordato preventivo - Sopravvenienze attive da riduzione dei debiti
12	SOGGETTI IVA	Rivalsa <i>post</i> accertamento in caso di estinzione della società
14	SOGGETTI IRPEF	Cessione separata della pertinenza nel quinquennio - Imponibilità della plusvalenza
15	PERSONE FISICHE	Assegni per la leva civica volontaria regionale - Imponibilità
16	SOGGETTI IRES	Natura di ente non commerciale dei consorzi di bonifica
17	TUTTI I SOGGETTI	<i>Art bonus</i> - Ulteriori chiarimenti
17	IMPRESE	<i>Patent box</i> - Trattamento delle perdite derivanti dall'agevolazione
18	PROFESSIONISTI	Passaggio dal regime di vantaggio al regime forfetario
19	SOGGETTI IVA	Fondi immobiliari - Apporto di una pluralità di immobili prevalentemente locati - Trasferimento del credito IVA
20	SOGGETTI IRES	Scissione non proporzionale seguita da fusione per incorporazione - Assenza di elusione

- |    |                      |   |
|----|----------------------|---|
| 21 | TUTTI I SOGGETTI     | Eventi sismici del 2016 e 2017 - Termine di versamento dei contributi sospesi - Proroga - Versamento in unica soluzione |
| 22 | CAF E PROFESSIONISTI | Convenzione INPS per la campagna "RED" e "INV CIV"  |

### IN EVIDENZA PER GLI STUDI PROFESSIONALI

---

- |    |                  |   |
|----|------------------|---|
| 25 | TUTTI I SOGGETTI | Versamento del saldo IMU per l'anno 2018 entro il 17.12.2018  |
| 28 | TUTTI I SOGGETTI | Versamento del saldo TASI per l'anno 2018 entro il 17.12.2018 |

### PROCEDURE PRATICHE

---

- |    |                  |   |
|----|------------------|---|
| 31 | SOGGETTI IVA     | Acconto IVA 2018  |
| 36 | DATORI DI LAVORO | Versamento a titolo di acconto dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del TFR |

*Hanno collaborato al numero 20/2018: Pamela Alberti, Corinna Cosentino, Luca Fornero, Mirco Gazzera, Luca Mamone, Maurizio Meoli, Massimo Negro, Antonio Nicotra,*

---

*Gianluca Odetto, Paola Rivetti, Salvatore Sanna, Elisa Tombari, Federica Viviani e Arianna Zeni.*

FISCALE

## FATTURAZIONE ELETTRONICA – COMPATIBILITÀ CON LA NORMATIVA IN TEMA DI *PRIVACY*

Provvedimento Garante per la protezione dei dati personali  
15.11.2018 n. 481

### SOGGETTI IVA

Con il provvedimento 15.11.2018 n. 481, il Garante della *privacy* ha rilevato che le disposizioni che regolano il processo di fatturazione elettronica presentano elementi di incompatibilità con la normativa in materia di protezione dei dati personali.

### QUADRO NORMATIVO

L'estensione dell'obbligo di fatturazione elettronica alla generalità dei soggetti passivi IVA stabiliti in Italia è stato disposto, con decorrenza dall'1.1.2019, dall'art. 1 co. 909 ss. della L. 205/2017 e riguarda sia le operazioni effettuate verso soggetti passivi (ambito B2B), sia le operazioni effettuate nei confronti di privati consumatori (ambito B2C).

Le regole per la compilazione, la trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche sono state definite con provv. Agenzia delle Entrate 30.4.2018 n. 89757, mentre il provv. Agenzia delle Entrate 5.11.2018 n. 291241 ha disciplinato le modalità di conferimento delle deleghe per l'utilizzo dei servizi telematici in materia di fatturazione elettronica.

### MANCATA CONSULTAZIONE DEL GARANTE

In primo luogo, il Garante ha rilevato che i provvedimenti 89757/2018 e 291241/2018 sono stati adottati senza la consultazione del Garante medesimo, nonostante il nuovo obbligo di fatturazione elettronica determini un trattamento sistematico di dati personali su larga scala, anche con riferimento a particolari categorie di dati, che presenta un rischio elevato per i diritti e le libertà degli interessati.

### CRITICITÀ LEGATE AL TRATTAMENTO DEI DATI

Esaminando le regole del processo di fatturazione elettronica e i potenziali rischi relativi al trattamento dei dati personali, il Garante ha rilevato che:

- il Sistema di Interscambio non si limita alla trasmissione delle fatture, ma archivia tutti i dati contenuti nei documenti, ivi compresi quelli la cui indicazione non è necessaria ai fini fiscali (quali i dati di dettaglio relativi ai beni e servizi ceduti o prestatati o alle abitudini di consumo), senza che sia individuata al riguardo alcuna misura a tutela della riservatezza;
- le fatture elettroniche sono rese disponibili ai privati consumatori sul portale dell'Agenzia delle Entrate nonostante tali soggetti abbiano il diritto di ottenere una copia digitale o analogica del documento direttamente dall'operatore, circostanza che comporta un "*ingiustificato incremento dei rischi per i diritti e le libertà di tutti i cittadini*";

- non risulta chiaro il ruolo assunto dagli intermediari, nonché dagli altri soggetti delegati, rispetto al trattamento dei dati contenuti nelle fatture gestite per conto dei deleganti;
- il protocollo FTP utilizzabile per la trasmissione delle fatture non può considerarsi un canale sicuro;
- la app “FatturaE” consente di attivare il salvataggio di alcuni dati in ambiente “cloud”, ma nell’informativa non sono correttamente rappresentate agli utenti le ulteriori finalità di conservazione e controllo perseguite dall’Agenzia con i dati raccolti;
- nell’ambito del contratto di adesione al servizio di conservazione gratuito delle fatture offerto dall’Agenzia, il ruolo di quest’ultima in relazione al trattamento dei dati personali non risulta chiaro, essendo esclusa la responsabilità dell’Agenzia medesima per eventuali danni, perdite di dati o malfunzionamenti del servizio.

Poiché, dunque, i trattamenti di dati personali nell’ambito del processo di fatturazione elettronica possono violare le disposizioni del Reg. UE 679/2016, il Garante della *privacy*, con il provv. 481/2018, ingiunge all’Agenzia delle Entrate di far conoscere le iniziative assunte per rendere i predetti trattamenti conformi alla normativa richiamata.

FISCALE

## FATTURAZIONE ELETTRONICA – INTERVENTI DI POTENZIAMENTO SUL SISTEMA DI INTERSCAMBIO

Provv. Agenzia delle Entrate 29.11.2018 n. 322169

### SOGGETTI IVA

In vista dell’incremento del volume di dati che dovrà essere gestito dal Sistema di Interscambio a decorrere dall’1.1.2019, il partner tecnologico Sogei effettuerà dei lavori di potenziamento del Sistema per migliorare le relative prestazioni.

Per effettuare tale intervento sarà necessario prevedere un fermo del Sistema di Interscambio, nonché l’indisponibilità dei servizi del portale “Fatture e Corrispettivi” nella giornata dell’1.12.2018, con possibili ripercussioni anche nella giornata del 2.12.2018.

Pertanto, al fine di consentire il corretto adempimento degli obblighi di fatturazione nelle giornate indicate, l’Agenzia delle Entrate ha disposto, con il provv. 29.11.2018 n. 322169, il differimento dei termini di trasmissione al Sistema di Interscambio delle fatture elettroniche e delle note di variazione relative all’1.12.2018 e al 2.12.2018.

Tali fatture, infatti, potranno essere trasmesse al SdI entro il 4.12.2018.

FISCALE

## MODELLO IVA TR INTEGRATIVO – ELEMENTI CHE NON INCIDONO SULLA DESTINAZIONE E/O SULL'AMMONTARE DEL CREDITO IVA

Ris. Agenzia delle Entrate 14.11.2018 n. 82

### SOGGETTI IVA

Nella ris. Agenzia delle Entrate 14.11.2018 n. 82 sono stati forniti chiarimenti circa la possibilità di inviare un modello IVA TR integrativo al fine di integrare o modificare elementi che non incidono sulla destinazione e/o sull'ammontare del credito IVA infrannuale.

### MODELLO IVA TR INTEGRATIVO

Il modello IVA TR (approvato, da ultimo, dal provv. Agenzia delle Entrate 4.7.2017 n. 124040) deve essere utilizzato dai soggetti passivi IVA in possesso dei requisiti richiesti dall'art. 38-*bis* co. 2 del DPR 633/72 che intendono chiedere a rimborso ovvero utilizzare in compensazione nel modello F24 il credito IVA relativo a ciascuno dei primi tre trimestri dell'anno solare.

La scelta fra le due modalità di recupero dell'eccedenza d'imposta può essere rettificata o integrata mediante una nuova istanza, nella quale barrare l'apposita casella "correttiva nei termini", da presentare entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento (art. 8 co. 3 del DPR 542/99).

Dopo il decorso del termine per la presentazione del modello IVA TR, ma entro la data in cui è effettivamente trasmessa la dichiarazione annuale IVA, è possibile inviare un modello IVA TR integrativo per:

- modificare la destinazione del credito IVA infrannuale da rimborso a compensazione o viceversa (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 11.11.2014 n. 99);
- correggere o integrare le indicazioni del quadro TD relative al presupposto per ottenere il rimborso, alla richiesta di esonero dalla presentazione della garanzia o alla sussistenza dei requisiti per accedere all'erogazione prioritaria (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 27.10.2015 n. 35).

### INTEGRAZIONE O MODIFICA DI ELEMENTI CHE NON INCIDONO SULLA DESTINAZIONE E/O SULL'AMMONTARE DEL CREDITO IVA

Non ravvisando ostacoli di tipo normativo o procedurale, la risoluzione in esame ha ammesso la possibilità di inviare un modello IVA TR integrativo anche per integrare o modificare elementi che non incidono sulla destinazione e/o sull'ammontare del credito IVA infrannuale. A titolo esemplificativo, si tratta:

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

È necessario, tuttavia, che:

- l'integrazione/rettifica del predetto modello avvenga entro il termine per la trasmissione della dichiarazione annuale IVA (di regola, il 30 aprile);
- l'eccedenza IVA non sia già stata rimborsata o compensata.

## **DICHIARAZIONE ANNUALE IVA "SOSTITUTIVA NEI TERMINI"**

Poiché i predetti elementi modificati non incidono sul contenuto della dichiarazione annuale IVA non è necessario presentare una dichiarazione "sostitutiva nei termini".

## **SANZIONI AMMINISTRATIVE**

Non è prevista l'irrogazione di sanzioni per l'integrazione/correzione dei citati elementi, salvo che ricorra l'ipotesi di utilizzo in compensazione del credito IVA infrannuale risultante da un modello IVA TR carente del visto di conformità (art. 10 co. 1 lett. a) del DL 78/2009). In questo caso, per l'indebito utilizzo del credito IVA in compensazione è dovuta la sanzione amministrativa pari al 30% dell'importo compensato (art. 13 co. 4 del DLgs. 471/97), ferma restando la possibilità di beneficiare della riduzione derivante dall'istituto del ravvedimento operoso (art. 13 del DLgs. 472/97).

FISCALE

## **DETRAZIONE IRPEF PER GLI INTERVENTI DI RECUPERO EDILIZIO – COMUNICAZIONE ALL'ENEA**

Guida ENEA 21.11.2018

TUTTI I SOGGETTI

In relazione agli interventi di recupero edilizio, agli interventi antisismici ed al c.d. "bonus mobili" deve essere trasmessa telematicamente all'ENEA un'apposita comunicazione (art. 16 co. 2-bis del DL 63/2013). Detta comunicazione deve essere inviata soltanto per gli interventi che sono anche volti al risparmio energetico.

### ***Decorrenza***

La nuova comunicazione all'ENEA deve essere trasmessa in relazione agli interventi ultimati a decorrere dall'1.1.2018.

## **INTERVENTI PER I QUALI DEVE ESSERE TRASMESSA LA COMUNICAZIONE**

La comunicazione deve essere trasmessa per i seguenti interventi:

- infissi: riduzione della trasmittanza dei serramenti comprensivi di infissi delimitanti gli ambienti riscaldati con l'esterno e i vani freddi;
- strutture edilizie (interventi di coibentazioni delle strutture opache): riduzione della trasmittanza delle strutture opache verticali (pareti esterne) ovvero che delimitano gli ambienti riscaldati dall'esterno, dai vani freddi e dal terreno; riduzione della trasmittanza delle strutture opache orizzontali e inclinate (coperture) che delimitano



gli ambienti riscaldati dall'esterno e dai vani freddi; riduzione della trasmittanza termica dei pavimenti delimitanti gli ambienti riscaldati con l'esterno, i vani freddi e il terreno;

- installazione o sostituzione di impianti tecnologici: installazione di collettori solari (solare termico) per produzione di acqua calda sanitaria e/o riscaldamento ambienti; sostituzione di generatori di calore con caldaie a condensazione per riscaldamento ambienti (con o senza produzione di acqua calda sanitaria) o per la sola produzione di acqua calda per una pluralità di utenze ed eventuale adeguamento dell'impianto; sostituzione di generatori di calore con generatori di calore ad aria a condensazione ed eventuale adeguamento dell'impianto; pompe di calore per climatizzazione degli ambienti ed eventuale adeguamento dell'impianto; sistemi ibridi (caldaia a condensazione e pompa di calore) ed eventuale adeguamento dell'impianto; microcogeneratori ( $P_e < 50 \text{kWe}$ ); scaldacqua a pompa di calore; generatori di calore a biomassa; sistemi di contabilizzazione del calore negli impianti centralizzati per una pluralità di utenze; installazione di sistemi di termoregolazione e *building automation*; impianti fotovoltaici;
- elettrodomestici (solo se collegati ad un intervento di recupero del patrimonio edilizio iniziato a decorrere dall'1.1.2017 al fine di fruire del c.d. "bonus mobili"): forni, frigoriferi, lavastoviglie, piani cottura elettrici, lavasciuga, lavatrici. Tali elettrodomestici per beneficiare del c.d. "bonus mobili" devono essere di classe energetica non inferiore alla A+ (A per i forni).

## **SOGGETTI TENUTI A TRASMETTERE LA COMUNICAZIONE**

La comunicazione all'ENEA deve essere trasmessa:

- dal contribuente che intende avvalersi della detrazione fiscale;
- in alternativa, dall'intermediario (tecnico, amministratore, ecc., che compila la dichiarazione per conto di un cliente, di un assistito, di un condominio o di una società).

## **MODALITÀ DI TRASMISSIONE**

Analogamente a quanto previsto per le detrazioni derivanti dagli interventi di riqualificazione energetica degli edifici, la trasmissione dei dati all'ENEA deve avvenire:

- entro 90 giorni dalla fine dei lavori;
- di regola, in via telematica, attraverso il sito *internet www.acs.enea.it*.

A tal fine è necessario accedere al sito <https://ristrutturazioni2018.enea.it> (operativo dal 21.11.2018) che deve essere utilizzato per trasmettere telematicamente all'ENEA i dati degli interventi ultimati nell'anno 2018.

## **TERMINI DI INVIO DELLA COMUNICAZIONE**

Per gli interventi che si sono conclusi dall'1.1.2018 al 21.11.2018 (compreso), la comunicazione all'ENEA deve essere effettuata entro il 19.2.2019.

Per gli interventi che terminano dal 22.11.2018, l'invio deve avvenire entro 90 giorni dalla data di ultimazione dei lavori o del collaudo.

FISCALE

## TRASFERIMENTO DELLA SEDE ALL'ESTERO – ADEMPIMENTI DICHIARATIVI

Risposta interpello Agenzia delle Entrate 20.11.2018 n. 73

IMPRESE

Secondo l'Agenzia delle Entrate, se una società con esercizio sociale coincidente con l'anno solare residente in Italia ha trasferito la sede all'estero nella seconda parte del 2018, lasciando in Italia una stabile organizzazione:

- la società si considera residente in Italia ai fini fiscali per il 2018 unitamente considerato;
- occorre, quindi, presentare le dichiarazioni dei redditi, IRAP, IVA e 770 per il 2018 unitariamente considerato, utilizzando il codice fiscale e la partita IVA della società trasferitasi all'estero;
- nella dichiarazione dei redditi occorre inserire i redditi ovunque prodotti, compresi quelli prodotti all'estero dopo il trasferimento della sede.

FISCALE

## LIBRETTI AL PORTATORE – OBBLIGO DI ESTINZIONE ENTRO IL 31.12.2018

Comunicato Min. Economia e finanze 22.11.2018 n. 187

TUTTI I SOGGETTI

Con il comunicato stampa 22.11.2018 n. 187, il Ministero dell'Economia e delle finanze ricorda che, entro il 31.12.2018, i libretti al portatore, bancari o postali, ovvero i libretti non nominativi e, quindi, non riconducibili ad alcun soggetto specifico, dovranno essere estinti, pena l'applicazione di una sanzione amministrativa da 250,00 a 500,00 euro.

Tale adempimento è sancito dal nuovo art. 49 co. 12 del DLgs. 231/2007, come sostituito dall'art. 3 co. 1 del DLgs. 90/2017. A decorrere dal 4.7.2017, data di entrata in vigore del DLgs. 90/2017, infatti, è ammessa esclusivamente l'emissione di libretti di deposito, bancari o postali, nominativi ed è vietato il trasferimento di libretti di deposito bancari o postali al portatore, che, ove esistenti, dovranno essere estinti dal portatore entro il 31.12.2018.

### MODALITÀ DI ESTINZIONE

Entro il 31.12.2018, in particolare, il portatore deve presentarsi agli sportelli della banca o di Poste italiane spa che hanno emesso il libretto e scegliere tra le seguenti modalità di estinzione:

- chiedere la conversione del libretto al portatore in un libretto di risparmio nominativo;
- trasferire l'importo complessivo del saldo del libretto su un conto corrente o su altro strumento di risparmio nominativo;
- chiedere la liquidazione in contanti del saldo del libretto.

## CONSEGUENZE DELLA MANCATA ESTINZIONE

In assenza di estinzione entro il 31.12.2018, i libretti al portatore diventeranno inutilizzabili.

FISCALE

## DISCIPLINA ANTIELUSIVA DELL'ACE

Principi di diritto Agenzia delle Entrate 6.11.2018 nn. 11 e 12

IMPRESE

I principi di diritto dell'Agenzia delle Entrate 6.11.2018 nn. 11 e 12 hanno stabilito che, se una società ha una base ACE formata sia da conferimenti in denaro (apporti e versamenti dei soci), sia da utili accantonati a riserva, e se la stessa società pone in essere operazioni suscettibili di duplicare il beneficio fiscale (ad esempio, aumenti di capitale a favore di altre società del gruppo), essa è tenuta a ridurre la propria base ACE sino a concorrenza dell'importo dei conferimenti in denaro ricevuti.

I fondi utilizzati per porre in essere queste operazioni, in altre parole, si considerano attinti in via prioritaria dalla parte della base ACE formata da apporti dei soci, e non dalla parte della base ACE costituita con utili accantonati a riserva.

FISCALE

## **BRANCH EXEMPTION – NATURA IRREVOCABILE DELL'OPZIONE**

Principio di diritto dell'Agenzia delle Entrate 28.11.2018 n. 13

IMPRESE

Secondo il principio di diritto dell'Agenzia delle Entrate 28.11.2018 n. 13, l'opzione per la *branch exemption* ha carattere irrevocabile, come previsto in modo espresso dall'art. 168-ter co. 2 del TUIR.

Non è, quindi, possibile rinunciare agli effetti della scelta manifestata con una dichiarazione integrativa, la quale ripristini *ab origine* la situazione che si sarebbe prodotta se la società non avesse mai esercitato l'opzione.

La revoca dell'opzione, secondo l'Agenzia delle Entrate, non potrebbe essere considerata alla stregua di un errore, ma come un "ripensamento" dettato dal venir meno della convenienza del regime di *branch exemption*.

LAVORO

**PROROGA DELLA CIGS PER IL BIENNIO  
2018/2019 – NOVITÀ DELLA L.  
205/2017  
E DEL DL 119/2018**

Circ. Min. Lavoro 22.11.2018 n. 18

DATORI DI  
LAVORO

Con la circ. 18/2018, il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha rettificato la precedente circ. 16/2018, con cui aveva fornito le indicazioni operative in merito all'applicazione dell'art. 25 del DL 119/2018 (disposizione che ha modificato la disciplina di cui all'art. 22-bis del DLgs. 148/2015 in materia di proroga del trattamento straordinario di integrazione salariale).

**CONTENUTO DELLA RETTIFICA**

La rettifica è intervenuta sulla parte della circ. 16/2018 (§ 3, lett. a) dove è precisato che, in via transitoria, il trattamento straordinario di integrazione salariale può essere riconosciuto anche con soluzione di continuità a quelle imprese che abbiano concluso il precedente trattamento nel corso del 2018 purché nel frattempo l'esubero di personale non sia stato risolto.

In particolare, la rettifica ha riguardato il periodo di tempo da individuare come "*congruo tale da far ritenere la situazione di difficoltà dell'impresa ancora attuale*": è stato ampliato il termine fissato dalla circolare n. 16/2018 (che faceva riferimento "*ad un programma che scade non più di 3 mesi prima l'emanazione della presente circolare*"), prevedendo che si faccia riferimento "*ad un programma che scade non prima del 30 giugno 2018*".

FISCALE

**ESECUZIONE DELLA PROPOSTA  
DI CONCORDATO PREVENTIVO –  
SOPRAVVENIENZE ATTIVE DA RIDUZIONE  
DEI DEBITI**

Risposta interpello Agenzia delle Entrate 23.11.2018 n. 85

IMPRESA

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta sulla disciplina prevista dai co. 4-bis e 4-ter dell'art. 88 del TUIR, in relazione ad una società assoggettata alla procedura di concordato preventivo con continuità aziendale, il cui piano prevede, tra l'altro, il pagamento integrale dei creditori strategici, la falcidia del 95% dei creditori non strategici e la conversione del restante 5% in quote di partecipazione.

Secondo l'art. 88 co. 4-ter del TUIR, in caso di concordato da risanamento, la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede:

- le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'art. 84 del TUIR (senza considerare il limite dell'80%);
- le perdite trasferite al consolidato nazionale di cui all'art. 117 del TUIR e non ancora utilizzate;
- la deduzione di periodo e l'eccedenza relativa all'ACE;
- gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al co. 4 dell'art. 96 del TUIR.

In merito, l'Agenzia delle Entrate 23.11.2018 n. 85 ha chiarito che per le perdite fiscali trasferite al consolidato di cui all'art. 117 del TUIR, e non ancora utilizzate, la norma sopracitata fa riferimento esclusivamente alle perdite prodotte dalla società in concordato, e non pure a quelle riconducibili alle altre società partecipanti alla tassazione di gruppo.

Inoltre, le perdite pregresse “*sono utilizzabili oltre l'80% al fine di individuare la quota di sopravvenienza detassata*”, e gli interessi passivi di cui all'art. 96 co. 4 del TUIR sono soggetti alla medesima regola di consumazione integrale prevista per le perdite fiscali: conseguentemente, tali oneri finanziari devono ritenersi consumati, e non più riportabili negli esercizi successivi, a prescindere dai limiti ordinari imposti all'utilizzo da quest'ultima norma.

FISCALE

## RIVALSA *POST* ACCERTAMENTO IN CASO DI ESTINZIONE DELLA SOCIETÀ

Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 26.11.2018 n. 84

SOGGETTI IVA

Con la risposta a interpello 26.11.2018 n. 84, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'esistenza di comportamenti della società cedente incompatibili con la volontà di esercitare la rivalsa *post* accertamento, determinano un effetto preclusivo del diritto. Se la società cedente, pur avendo la possibilità di esercitare la rivalsa *post* accertamento nei confronti della cessionaria, successivamente estinta per effetto della cancellazione dal Registro imprese, abbia deciso di non compierla, non potrà successivamente rendere neutrale nei suoi confronti l'operazione. Infatti, la società cedente non potrà esercitare alcuna rivalsa nei confronti della società cessionaria estinta, né potrà esercitare la detrazione, attraverso il meccanismo della nota di variazione *ex art. 26 co. 1 del DPR 633/72*.

### QUADRO NORMATIVO

L'art. 60 co. 7 del DPR 633/72, introdotto dall'art. 93 co. 1 del DL 1/2012, conv. L. 27/2012, al fine di porre rimedio alla procedura di infrazione n. 2011/4081, ha introdotto nel nostro ordinamento il diritto alla rivalsa IVA *post* accertamento, innovando il sistema previgente, che vietava *tout court* la rivalsa successiva. La norma stabilisce che il cedente ha il diritto di rivalersi dell'imposta o maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari, solo previo “*pagamento dell'imposta o della*

*maggior imposta, delle sanzioni e degli interessi*”, garantendo, altresì, nei confronti del cessionario, la possibilità di rimanere neutrale, esercitando la detrazione dell’IVA oggetto di successiva rivalsa.

## **FATTISPECIE**

Nel caso di specie, l’Agenzia delle Entrate recuperava la maggior IVA nei confronti del cedente, contestando alcune fatture emesse. La società cedente definiva, tramite adesione ex artt. 6 e ss. del DLgs. 218/97 optando per il pagamento rateale, le pretese contenute negli atti impositivi, ma non esercitava contestualmente il diritto di rivalsa nei confronti del cessionario ex art. 60 co. 7 del DPR 633/72. Accadeva, successivamente, che il cessionario si cancellava dal Registro delle imprese.

## **SOLUZIONE PROSPETTATA DALL’AGENZIA**

Veniva prospettata dalla società cedente la possibilità di esercitare la detrazione, rata per rata, con l’emissione delle note di variazione ex art. 26 del DPR 633/72.

L’Agenzia delle Entrate non condivideva la soluzione in special modo siccome essa, pur avendo avuto la possibilità di esercitare il diritto prima della cancellazione dal Registro imprese della controparte, non aveva esercitato il suddetto diritto.

Nella fattispecie, inoltre, secondo l’Agenzia, l’identità *ab origine* della compagine societaria della società cedente e della cessionaria, successivamente estinta, costituiva un ulteriore indice della scelta dei soci di non esercitare la rivalsa.

La società cedente, istante l’interpello, avrebbe, quindi, posto in essere comportamenti incompatibili con la volontà di esercitare il diritto di cui all’art. 60 co. 7 del DPR 633/72.

Si rammenta, infine, che la circolare 17.12.2013 n. 35 § 3.5 – richiamata anche nella risposta a interpello in commento – affronta una questione sul profilo della neutralità dell’IVA simile a quella in esame, ove le posizioni dei soggetti coinvolti sono diverse (inerente ad una fusione per incorporazione).

In quell’occasione, l’Agenzia aveva disposto che, in ossequio al principio di neutralità, l’incorporante/committente può esercitare il diritto alla detrazione ex art. 60 co. 7 del DPR 633/72 anche, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è provveduto pagamento dell’imposta, della maggior imposta, delle sanzioni e degli interessi.

## **NATURA DELLA RIVALSA SUCCESSIVA**

L’Agenzia delle Entrate rammenta che la rivalsa *post* accertamento costituisce un istituto di carattere privatistico che regola i rapporti interni fra contribuenti. Ne costituirebbe conferma la circostanza che, ai sensi dell’art. 60 co. 7 del DPR 633/72, il suo esercizio è meramente facoltativo per il cedente, a differenza della rivalsa IVA ordinaria ex art. 18 co. 1 del DPR 633/72, per sua natura obbligatoria.

Inoltre, si afferma che in caso di mancato pagamento dell’IVA da parte dell’acquirente l’unica possibilità consentita al fornitore per il recupero dell’IVA pagata all’Erario, ma non incassata, è quella di adire l’autorità giudiziaria.

Nel caso in esame, però, anche questa possibilità risultava preclusa a seguito della cancellazione della cessionaria dal Registro imprese.

FISCALE

## CESSIONE SEPARATA DELLA PERTINENZA NEL QUINQUENNIO – IMPONIBILITÀ DELLA PLUSVALENZA

Risposta interpello Agenzia delle Entrate 22.11.2018 n. 83

### SOGGETTI IRPEF

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta sull'eventuale imponibilità delle plusvalenze realizzate dai soggetti non imprenditori in caso di cessione infraquinquennale della pertinenza (box auto) senza procedere alla vendita anche dell'abitazione principale.

Qualora una pertinenza (box) venga ceduta separatamente dall'abitazione principale, si elide il vincolo di strumentalità funzionale della medesima rispetto al bene principale. Pertanto, la vendita che viene posta in essere assume una diversa connotazione, avendo ad oggetto un immobile che non può essere assimilato all'abitazione principale.

Si afferma al riguardo che il vincolo pertinenziale stabile e duraturo, che deve intercorrere tra la cosa principale e la cosa accessoria, viene meno nel momento in cui si procede alla cessione del box separatamente dall'abitazione principale.

Mancando questo aspetto, l'Agenzia delle Entrate considera plusvalente come reddito diverso ex art. 67 co. 1 del TUIR la cessione infraquinquennale del box auto, se effettuata separatamente dall'abitazione principale.

### PROFILI CRITICI

Si osserva che in passato lo Studio del Consiglio nazionale del Notariato 45-2011/T (§ 3.2) si era espresso in modo diverso, pur partendo dei medesimi presupposti normativi. Nello Studio si rileva che la circostanza per cui la cessione nel quinquennio della pertinenza sia posta in essere non contestualmente alla cessione dell'immobile abitativo non può ritenersi inficiante del collegamento pertinenziale sussistente tra i due beni fino al momento della cessione medesima.

Inoltre, si afferma che il vincolo pertinenziale deve essere valutato in concreto, ossia in ragione dell'utilizzazione economica del bene principale. Pertanto, seppur il suo trasferimento sia avvenuto separatamente dal bene di cui costituiva pertinenza, il bene risulta comunque al servizio dell'immobile adibito ad abitazione principale presumibilmente fino al momento della cessione e, sino a tale momento, ha contribuito a realizzare un'utilità ai fini dell'uso (abitativo) del bene principale.

FISCALE

## ASSEGNI PER LA LEVA CIVICA VOLONTARIA REGIONALE – IMPONIBILITÀ

Risposta interpello Agenzia delle Entrate 22.11.2018 n. 82

### PERSONE FISICHE

Con la risposta a interpello 22.11.2018 n. 82, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che gli assegni percepiti per lo svolgimento del contratto di Leva civica volontaria regionale costituiscono redditi derivanti da collaborazioni coordinate e continuative e concorrono alla formazione del reddito complessivo IRPEF del percipiente come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

### SERVIZIO CIVILE “STATALE” E “REGIONALE”

Con il DLgs. 6.3.2017 n. 40 è stata riformata la disciplina del servizio civile universale, le cui funzioni sono attribuite allo Stato.

Tuttavia, le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano possono istituire un servizio civile regionale, ma *“con finalità proprie e non assimilabile al servizio civile universale”*.

### REGIME IMPOSITIVO DEGLI ASSEGNI PER IL SERVIZIO CIVILE

In relazione al servizio civile “statale”, l’art. 16 co. 3 del suddetto DLgs. 40/2017 stabilisce che *“gli assegni attribuiti agli operatori in servizio civile universale, inquadrati nei redditi derivanti dalle assunzioni di obblighi di fare, non fare o permettere, sono esenti da imposizioni tributarie e non sono imponibili ai fini previdenziali”*.

Secondo l’Agenzia delle Entrate, tale esenzione non può essere estesa in via analogica agli assegni percepiti per il servizio civile regionale.

Gli assegni percepiti per la leva civica volontaria regionale rientrano quindi nello svolgimento di un’attività di collaborazione coordinata e continuativa, concorrendo alla formazione del reddito complessivo IRPEF del percipiente quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ai sensi dell’art. 50 co. 1 lett. c-bis) del TUIR.

### RILEVANZA DEGLI ASSEGNI PER IL LIMITE DI FAMILIARE A CARICO

La rilevanza fiscale degli assegni in esame comporta inoltre che rientrino nel limite di reddito complessivo per essere considerati familiari fiscalmente a carico, ai sensi dell’art. 12 co. 2 del TUIR, pari:

- a 2.840,51 euro;
- ovvero a 4.000,00 euro dall’1.1.2019, in relazione ai soli figli di età non superiore a 24 anni.



FISCALE

## NATURA DI ENTE NON COMMERCIALE DEI CONSORZI DI BONIFICA

Risposta interpello Agenzia delle Entrate 22.11.2018 n. 80

SOGGETTI IRES

Con la risposta a interpello 22.11.2018 n. 80, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito la natura di ente non commerciale dei consorzi di bonifica, di irrigazione e di miglioramento fondiario.

Infatti, l'art. 1 co. 1-*bis* del DL 125/89 (conv. L. 214/89) stabilisce che "*non costituiscono attività commerciale*" le attività istituzionalmente proprie, svolte ai sensi delle vigenti disposizioni legislative statali e regionali, da consorzi di bonifica, di irrigazione e di miglioramento fondiario, anche di secondo grado.

Come chiarito dalla C.M. 28.10.91 n. 28, tramite la citata norma, i soggetti destinatari della stessa vengono ricondotti tra gli enti non commerciali, con il risultato che qualsiasi somma o rimborso corrisposto ai consorzi in argomento dallo Stato e da enti pubblici, al pari dei contributi versati dai consorziati, non costituisce provento di natura commerciale, sempreché il provento stesso venga richiesto od ottenuto nell'esercizio dell'attività propria dei consorzi e in conformità alle finalità istituzionali dei consorzi medesimi.

### **ESCLUSIONE DA IMPOSIZIONE DEI CONTRIBUTI CONSORTILI**

Per quanto sopra, non sono assoggettabili a imposta i contributi consortili e gli altri proventi derivanti dall'attività di manutenzione ed esercizio delle opere di bonifica, attesa anche l'impossibilità di parificare la distribuzione delle acque d'irrigazione a una mera "erogazione" di servizio (come quelli dell'acqua, del gas e della luce elettrica), da identificare nell'attività di distribuzione di utenze a soddisfacimento prevalente di un interesse del consumatore, laddove il servizio del consorzio è assolto prioritariamente nell'interesse generale della bonifica del comprensorio.

### **MODIFICA DEI CRITERI DI DETERMINAZIONE DEI CONTRIBUTI CONSORTILI**

Quale elemento di novità, la risposta in commento precisa che nessun effetto sulla qualificazione fiscale di non commercialità delle attività istituzionalmente svolte produce un'eventuale nuova legge (nel caso di specie, provinciale) che mira a sostituire il preesistente criterio di determinazione dell'entità dei contributi consortili con uno nuovo, più articolato, non più basato esclusivamente sulla superficie dei terreni, ma anche sui volumi d'acqua utilizzati, al fine di incentivare il risparmio della risorsa idrica per l'irrigazione collettiva in linea con la normativa europea (direttiva 2000/60/CE).

FISCALE

## ART *BONUS* – ULTERIORI CHIARIMENTI

Risposte interpello Agenzia delle Entrate 22.11.2018 nn. 78 e 79

TUTTI I SOGGETTI

L'Agenzia delle Entrate, con le risposte ad interpello 22.11.2018 nn. 78 e 81, ha fornito ulteriori chiarimenti in relazione all'*Art bonus*.

### RESTAURO DELLA CHIESA DEL COMUNE

Con la risposta a interpello 81/2018, è stato chiarito che le erogazioni liberali destinate al restauro di una chiesa di proprietà del Comune sono ammissibili al beneficio dell'*Art bonus*.

Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate ritiene che nel caso di specie l'agevolazione spetti dal momento che:

- il bene culturale è di proprietà del Comune;
- gli interventi così come prospettati nell'istanza rientrano tra gli "*interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici*", espressamente previsti dall'art. 1 co. 1 del DL 83/2014.

### FONDAZIONE CHE SVOLGE DIVERSE ATTIVITÀ

La risposta ad interpello 78/2018 analizza la spettanza dell'agevolazione con riferimento alle erogazioni liberali effettuate in favore di una fondazione che si occupa di numerose attività.

L'Agenzia delle Entrate ha ritenuto, su conforme parere del Ministero per i Beni e le Attività culturali, che la fondazione interpellante, in quanto centro di formazione e ricerca, non possa essere considerata, contrariamente a quanto sostenuto nell'istanza, istituto della cultura ai sensi dell'art. 101 del DLgs. 22.1.2004 n. 42 (Codice dei beni culturali e del paesaggio).

Pertanto:

- sono ammissibili al beneficio dell'*Art bonus* solamente le erogazioni liberali destinate alla fondazione per interventi di manutenzione, protezione e restauro dei beni culturali pubblici ad essa affidati;
- non sono ammissibili le altre erogazioni liberali destinate al generico sostegno della fondazione.

FISCALE

## *PATENT BOX* – TRATTAMENTO DELLE PERDITE DERIVANTI DALL'AGEVOLAZIONE

Risposta interpello Agenzia delle Entrate 19.11.2018 n. 74

IMPRESA

Con la risposta a interpello 19.11.2018 n. 74, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in relazione all'emersione di perdite dall'applicazione del regime del *Patent box*.

## **EMERSIONE DI UNA PERDITA**

Il contributo economico del bene immateriale che risulta agevolabile consiste nella quota di reddito (o perdita) di impresa ascrivibile al bene o ai beni immateriali, incorporata nel reddito complessivo (o nella perdita complessiva) derivante dall'attività d'impresa, che il soggetto beneficiario non avrebbe realizzato in assenza del bene immateriale stesso. Pertanto, anche nell'ipotesi in cui l'attività dell'impresa nel suo complesso risulti in perdita, la disciplina del *Patent box* consente di estrapolare la quota di reddito agevolabile, determinando, quindi, l'ammontare del beneficio spettante.

Qualora la quota di reddito agevolabile ai fini del *Patent box* sia superiore all'utile civilistico, l'agevolazione determina l'azzeramento del reddito imponibile complessivo e, eventualmente, la determinazione di una perdita fiscale.

## **TRATTAMENTO DELLA PERDITA**

Il risultato negativo emerso secondo quanto sopra esposto concorre alla formazione del reddito seguendo le ordinarie regole previste per il riporto in avanti delle perdite pregresse dall'art. 84 del TUIR.

FISCALE

## **PASSAGGIO DAL REGIME DI VANTAGGIO AL REGIME FORFETARIO**

Risposta interpello Agenzia delle Entrate 20.11.2018 n. 72

PROFESSIONISTI

Secondo la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 20.11.2018 n. 72, il passaggio dal regime di vantaggio (*ex DL 98/2011*) al regime forfetario (*ex L. 190/2014*) è possibile, previa distinzione del periodo in cui questo si verifica.

## **ADOZIONE DEL REGIME DI VANTAGGIO ENTRO IL 31.12.2014**

Per i soggetti che hanno aderito al regime di vantaggio per le nuove attività avviate entro il 31.12.2014, è sempre ammesso il passaggio al regime forfetario, anche nel caso in cui ci si sia avvalsi della possibilità prevista dall'art. 1 co. 88 della L. 190/2014 di continuare ad applicare il regime di vantaggio fino alla naturale scadenza (compimento del quinquennio dall'inizio dell'attività, ovvero del trentacinquesimo anno di età).

Fino a tale data, infatti, il regime di vantaggio rappresentava il regime naturale per chi ne possedeva le caratteristiche, per cui coloro che avevano scelto di rimanervi negli anni successivi all'introduzione del regime forfetario non erano soggetti al vincolo di permanenza che normalmente ricorre in caso di opzione per un regime d'imposta diverso da quello naturale.

Nella fattispecie oggetto di interpello, quindi, è stato ammesso il transito al regime forfetario dal 2018 rispetto ad un soggetto che aveva iniziato l'attività nel 2014 in regime di vantaggio, continuativamente applicato fino al 2017. Inoltre, è possibile applicare la tassazione ridotta al 5% ancora per il 2018, ultimo anno residuo al compimento del quinquennio agevolato dall'inizio dell'attività.

## **ADOZIONE DEL REGIME DI VANTAGGIO NEL 2015**

Per i soggetti che hanno aderito al regime di vantaggio nel 2015 (ultimo anno in cui lo stesso poteva essere scelto), il passaggio al regime forfetario è possibile solo dopo il decorso del triennio di durata fissato dal DPR 442/97 (2015, 2016 e 2017).

Sul punto, la ris. Agenzia delle Entrate 23.7.2015 n. 67 aveva precisato che, limitatamente al 2015, il regime di vantaggio aveva cessato di essere un regime naturale per i soggetti che ne possedevano i requisiti, divenendo un regime facoltativo opzionale, espressione di una specifica scelta del contribuente.

FISCALE

## **FONDI IMMOBILIARI – APPORTO DI UNA PLURALITÀ DI IMMOBILI PREVALENTEMENTE LOCATI – TRASFERIMENTO DEL CREDITO IVA**

Risposta interpello Agenzia delle Entrate 20.11.2018 n. 71

### **SOGGETTI IVA**

Con la risposta ad interpello 20.11.2018 n. 71, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la possibilità di trasferire anche il credito IVA maturato dalla conferente in caso di apporto di una pluralità di immobili prevalentemente locati in un fondo di investimento alternativo immobiliare.

## **APPORTO DI UNA PLURALITÀ DI IMMOBILI PREVALENTEMENTE LOCATI**

Ai fini dell'IVA, delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, sono compresi fra i conferimenti di azienda o di rami d'azienda gli apporti a fondi immobiliari chiusi costituiti da una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto (art. 8 co. 1-*bis* del DL 351/2001). Si tratta, dunque, di operazioni fuori dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 2 co. 3 lett. b) del DPR 633/72.

Secondo quanto precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate 19.6.2006 n. 22:

- per “pluralità di immobili” si intendono due o più beni immobili come identificati catastalmente; la “pluralità” sussiste anche in presenza di un immobile a destinazione speciale accatastato come un'unica unità immobiliare composto da porzioni suscettibili di produrre reddito in via autonoma;
- la “locazione prevalente” richiede che il valore effettivo delle unità immobiliari locate sia superiore al 50% del valore complessivo delle unità immobiliari oggetto del singolo apporto alla data di stipula dell'atto di trasferimento degli immobili al

fondo o, se successivo, al momento di perfezionamento degli effetti traslativi della proprietà.

## **TRASFERIMENTO DEL CREDITO IVA**

Alla luce del predetto inquadramento ai fini IVA, l'Agenzia delle Entrate ha richiamato il principio secondo cui, in presenza di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive (es. fusione, scissione, conferimento, cessione e donazione d'azienda, ecc.), si verifica una situazione di continuità fra i soggetti che partecipano all'operazione.

Nel caso esaminato, dunque, è possibile il trasferimento alla conferitaria del credito IVA maturato dalla conferente, al netto degli importi compensati sino alla data dell'apporto, con le stesse modalità previste nel caso di operazioni straordinarie.

## **EFFICACIA DEL TRASFERIMENTO VERSO L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**

Per l'efficacia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria del predetto trasferimento non è necessaria l'osservanza della procedura formale di cessione del credito di cui al RD 2440/23. Per dare evidenza dell'apporto, il conferente è tenuto a compilare la dichiarazione annuale IVA attenendosi alle istruzioni previste per i contribuenti interessati da operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive.

FISCALE

## **SCISSIONE NON PROPORZIONALE SEGUITA DA FUSIONE PER INCORPORAZIONE – ASSENZA DI ELUSIONE**

Risposta interpello Agenzia delle Entrate 15.11.2018 n. 70

SOGGETTI IRES

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, non integra un disegno abusivo ai fini IRES, ai sensi dell'art. 10-*bis* della L. 212/2000:

- la scissione totale non proporzionale di una società il cui attivo patrimoniale è essenzialmente rappresentato da una partecipazione che, per effetto della scissione, viene ripartita tra tante società beneficiarie newco quanti sono i soci della scindenda (ciascuna delle quali partecipata al 100% da un unico socio della scindenda);
- seguita poi da altrettante fusioni per incorporazione delle beneficiarie unipersonali nei rispettivi soci unici.

L'assenza di un indebito risparmio di imposta viene fatta discendere dalla natura fiscalmente neutrale di tutte le operazioni poste in essere (scissione non proporzionale e successive fusioni per incorporazione).

Non assume rilievo, inoltre, il fatto che il medesimo risultato finale si sarebbe potuto ottenere procedendo alla scissione totale della scindenda "direttamente" a favore delle sue società socie (invece che "indirettamente" a favore di beneficiarie newco unipersonali poi

incorporate dalle società socie). Infatti, l'apparente maggiore complessità del percorso prescelto porta comunque al medesimo risultato fiscale che si sarebbe determinato nello schema "diretto", con conseguente assenza di un risparmio indebito anche in termini comparativi di percorso.

LAVORO

## EVENTI SISMICI DEL 2016 E 2017 – TERMINE DI VERSAMENTO DEI CONTRIBUTI SOSPESI – PROROGA – VERSAMENTO IN UNICA SOLUZIONE

Messaggio INPS 23.11.2018 n. 4378

TUTTI I SOGGETTI

L'INPS ricorda che il DL 55/2018 (conv. L. 89/2018), con riferimento ai territori delle Regioni Lazio, Marche, Umbria e Abruzzo colpiti dagli eventi sismici del 24.8.2016, 26/30.10.2016 e 18.1.2017, modificando nuovamente l'art. 48 co. 13 del DL 189/2016 (conv. L. 229/2016):

- ha mantenuto ferma la sospensione degli adempimenti e dei versamenti dei contributi previdenziali ed assistenziali e dei premi assicurativi aventi scadenza legale nel periodo intercorrente dalla data del sisma fino al 30.9.2017 (vale a dire, per le aziende DM, fino al periodo di paga di agosto), ivi compresi i versamenti relativi ai piani di rateazione dei debiti contributivi in fase amministrativa già in corso alla data dell'evento;
- ha prorogato dal 31.5.2018 al 31.1.2019 il termine per provvedere al pagamento, in unica soluzione, senza applicazione di interessi e sanzioni, dei contributi e premi non versati in virtù della sospensione, nonché dal mese di maggio 2018 al mese di gennaio 2019 la decorrenza per la ripresa dei versamenti mediante rateizzazione, fino a un massimo di 60 rate mensili di pari importo.

Al riguardo, si precisa che, entro la suddetta data del 31.1.2019:

- per effetto della riattivazione dei piani di ammortamento, i soggetti contribuenti interessati saranno tenuti a versare in unica soluzione l'importo delle rate sospese;
- i contribuenti che abbiano ripreso gli adempimenti e i versamenti sospesi in forma rateale a decorrere dal 31.5.2018 e che, su indicazione del messaggio in commento, interromperanno i versamenti a decorrere dall'1.12.2018, potranno versare il debito residuo in unica soluzione oppure presentare domanda per l'avvio di una nuova rateazione.

### MODALITÀ DI VERSAMENTO

Con riguardo alle modalità di versamento, l'INPS fornisce istruzioni per i seguenti soggetti:

- aziende con dipendenti, tenute al versamento tramite modello F24, compilando l'apposita "Sezione INPS", utilizzando il codice contributo DSOS ed esponendo la

matricola dell'azienda seguita dallo stesso codice utilizzato per la rilevazione del credito (N964);

- artigiani e commercianti, per i quali, per effetto della sospensione fino al 30.9.2017 del versamento della contribuzione dovuta, le rate sospese sono: la terza rata sul minimale per l'anno 2016 (16.11.2016); il secondo acconto della contribuzione eccedente il minimale per l'anno 2016 (30.11.2016); la quarta rata sul minimale per l'anno 2016 (16.2.2017); la prima rata sul minimale per l'anno 2017 (16.5.2017); il saldo della contribuzione eccedente il minimale per l'anno 2016 – primo acconto della contribuzione eccedente il minimale per l'anno 2017 (20.7.2017); la seconda rata sul minimale per l'anno 2017 (20.8.2017);
- liberi professionisti e committenti che versano alla Gestione separata, che dovranno procedere al versamento del saldo 2016 e primo acconto 2017 (i primi) e al versamento nella Gestione separate della contribuzione dovuta, riferita ai compensi effettivamente pagati nel periodo di sospensione (i secondi), entro il 31.1.2019, compilando la “Sezione INPS” del modello F24;
- aziende agricole assuntrici di manodopera e lavoratori agricoli autonomi, tenute ad effettuare il pagamento con modello F24, fermo restando che i dati necessari alla compilazione della delega di pagamento (sede INPS, causale, *codeline* e periodo) sono quelli indicati nella lettera già inviata in sede di tariffazione, contenente gli estremi per il versamento dei contributi;
- datori di lavoro domestico, che procederanno al versamento entro il 31.1.2019 con le consuete modalità, ossia utilizzando i bollettini MAV o rivolgendosi ai soggetti aderenti al circuito “Reti amiche” (uffici postali, tabaccherie e sportelli Unicredit), o tramite il “Portale dei Pagamenti” del sito INPS, utilizzando la carta di credito o di debito o prepagata, oppure con addebito in conto.

PREVIDENZA

## CONVENZIONE INPS PER LA CAMPAGNA “RED” E “INV CIV”

Messaggio INPS 28.11.2018 n. 4443

CAF E  
PROFESSIONISTI

Con il messaggio 28.11.2018 n. 4443, l'INPS ha pubblicato lo schema di convenzione rivolto ai CAF e agli altri soggetti abilitati (professionisti) all'assistenza fiscale ex DLgs. 241/97 per l'affidamento – non esclusivo – del servizio di raccolta e trasmissione delle dichiarazioni delle situazioni reddituali Modelli RED e di responsabilità “INV CIV” (Modelli ICRIC, ICRIC frequenza, ICLAV, ACC.AS/PS) al fine della corretta erogazione delle prestazioni previdenziali e assistenziali.

I Centri di assistenza fiscali e i professionisti interessati avranno tempo fino al 15.3.2019 per concludere la procedura di sottoscrizione in argomento.

## **CAMPAGNA 2018 E “SOLLECITI 2017”**

Secondo quanto indicato nel messaggio in argomento, con la “Campagna RED ordinaria 2018” l’INPS richiederà ai soggetti beneficiari di prestazioni previdenziali e/o assistenziali, collegate al reddito, l’annuale dichiarazione (Modello RED) dei redditi, che incidono sulle prestazioni in godimento, relativi all’anno reddito 2017, mentre con la “Campagna RED Solleciti 2017”, la richiesta riguarderà, relativamente all’anno 2016, i soggetti – c.d. “sollecitati” – che non hanno adempiuto all’obbligo di dichiarazione nel corso della verifica ordinaria dello scorso anno.

Invece, con la “Campagna INV CIV ordinaria 2018”, verranno richieste ai soggetti beneficiari di prestazioni assistenziali, collegate allo specifico *status* di invalidità civile, le informazioni per la verifica della permanenza della titolarità del diritto alle prestazioni in godimento, quali:

- indennità di frequenza e assegno mensile;
- frequenza di istituzione scolastica e residenza in Italia per il diritto alla pensione sociale e all’assegno sociale;
- assegno sociale sostitutivo di invalidità civile.

Infine, con la “Campagna INV CIV Solleciti 2017” tali informazioni verranno richieste solo ai soggetti non adempienti all’obbligo di dichiarazione.

## **COMPENSI**

Per quanto concerne il compenso corrisposto al soggetto abilitato – previa emissione di fattura – per ogni singola dichiarazione raccolta senza errori e trasmessa regolarmente, l’importo:

- varia da un minimo di 2,88 ad un massimo di 8,10 euro per le diverse tipologie di Modello RED;
- rimane fisso a 5,50 euro per le dichiarazioni INV CIV.

Tali importi si intendono IVA esclusa.

## **PROCEDURE OPERATIVE**

Lo schema di Convenzione predisposto dall’INPS (e allegato al messaggio n. 4443/2018) stabilisce che per lo svolgimento dell’attività di acquisizione delle dichiarazioni RED e INV CIV, il medesimo Istituto previdenziale debba fornire al CAF o al professionista le stringhe identificative dei soggetti interessati alla trasmissione delle dichiarazioni con le modalità *on line* attraverso la piattaforma del medesimo Istituto previdenziale.

I criteri di trasmissione dei redditi e le procedure di controllo saranno definiti in un apposito documento tecnico fornito in seguito dall’INPS, assieme all’apposita modulistica e i “tracciati record”.

L’INPS fornirà ai soggetti abilitati, senza alcun onere a loro carico, anche un *software* di supporto alle procedure di raccolta e trasmissione delle dichiarazioni, ferma restando la facoltà del soggetto convenzionato di utilizzare – a proprie spese – altri *software*, purché corrispondenti alle specifiche tecniche rilasciate dall’Istituto previdenziale.



In merito alla procedura di trasmissione delle dichiarazioni, la Convenzione richiede che il CAF o il professionista abilitato risulti:

- iscritto nel “Registro delle Chiavi Pubbliche e degli Utenti del Fisco Telematico” presso il Ministero dell’Economia e delle finanze;
- essere in possesso delle chiavi valide per l’applicazione “Entratel”.

Per i soli CAF, la trasmissione potrà avvenire anche in cooperazione applicativa, secondo le regole definite dall’INPS.

Infine, con riferimento all’attività di conservazione della documentazione, il soggetto abilitato dovrà custodire negli appositi archivi ciascun modulo di dichiarazione in formato cartaceo – debitamente firmato e datato dal dichiarante, al quale verrà consegnata una copia – per un massimo di 5 anni, fermo restando la possibilità di conservazione elettronica secondo specifiche modalità indicate nella convenzione.

FISCALE

## VERSAMENTO DEL SALDO IMU PER L'ANNO 2018 ENTRO IL 17.12.2018

17.12.2018

### TUTTI I SOGGETTI

Entro il 17.12.2018 (in quanto il 16 è domenica) dovrà essere versata la seconda rata dell'imposta municipale propria (IMU) per l'anno 2018, a saldo e a conguaglio di quanto dovuto per l'intero anno.

### **PRESUPPOSTO IMPOSITIVO DELL'IMU**

In generale, presupposto dell'IMU è il possesso di immobili riconducibili alle seguenti tre tipologie:

- fabbricati,
- aree fabbricabili,
- terreni agricoli,

così come definiti dall'art. 2 co. 1 del DLgs. 504/92 (decreto ICI).

### **Eliminazione dell'IMU per l'abitazione principale non di lusso**

A decorrere dal 2014, l'IMU non è dovuta per le abitazioni principali e le relative pertinenze, ad eccezione delle unità immobiliari e le relative pertinenze, censite nelle categorie A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/8 (abitazioni in ville) e A/9 (castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici).

I proprietari o titolari di diritti reali degli immobili "di lusso" (A/1, A/8 e A/9) adibiti ad abitazione principale, invece, continuano a pagare l'imposta.

In questi casi, l'aliquota rimane quella dello 0,4% (modificabile, in aumento o in diminuzione, da parte dei Comuni sino a 0,2 punti percentuali) con la detrazione di 200,00 euro. La detrazione di 200,00 euro deve essere rapportata al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione.

### **SOGGETTI PASSIVI**

I soggetti passivi dell'IMU sono individuati dall'art. 9 co. 1 del DLgs. 14.3.2011 n. 23 come segue:

- in linea di massima, soggetto passivo è il proprietario dell'immobile;
- tuttavia, se l'immobile è gravato da un diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, soggetto passivo è il titolare di tale diritto, e non il proprietario (anche detto "nudo proprietario").

I soggetti passivi dell'IMU, quindi, sono:

- il proprietario dell'immobile;
- il titolare del diritto reale di godimento su una cosa altrui:
  - usufrutto;

- uso;
- abitazione;
- enfiteusi;
- superficie;
- il locatario (utilizzatore) per gli immobili detenuti in *leasing*;
- il concessionario di aree demaniali in regime di concessione.

## **TERMINI DI VERSAMENTO DELL'IMU**

I soggetti passivi devono effettuare il versamento dell'imposta dovuta al Comune per l'anno 2018 in due rate, scadenti:

- la prima, il 18.6.2018 (il 16 era sabato);
- la seconda, il 17.12.2018.

Il contribuente poteva altresì versare l'imposta complessivamente dovuta in un'unica soluzione entro il 18.6.2018.

## **Immobili per i quali deve essere versata la seconda rata entro il 17.12.2018**

Entro il 17.12.2018, deve essere versata la seconda rata dell'IMU per l'anno 2018 per tutte le rimanenti tipologie di immobili che non sono state escluse dal pagamento del tributo, ferme restando le ipotesi di esclusione e di esenzione.

A titolo esemplificativo, si tratta:

- delle abitazioni principali classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9;
- delle unità immobiliari abitative diverse dall'abitazione principale, e relative pertinenze; vi rientrano, ad esempio:
  - le abitazioni tenute a disposizione (c.d. "secondo case");
  - le abitazioni concesse in locazione;
  - le abitazioni concesse in comodato (uso) gratuito, nel caso in cui non ricorrano le condizioni per beneficiare della riduzione della base imponibile (per tali immobili, dall'anno 2016, è prevista la riduzione del 50% dell'IMU al ricorrere di determinate condizioni);
- delle pertinenze diverse da quelle che beneficiano del regime agevolato previsto per l'abitazione principale;
- degli altri fabbricati non abitativi (es. gli immobili delle imprese, gli uffici e studi privati), diversi dai fabbricati rurali strumentali;
- delle aree fabbricabili, ad eccezione di quelle possedute e condotte da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali (IAP) iscritti nella previdenza agricola, sulle quali persista l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali.

## **VERSAMENTO A CONGUAGLIO DI QUANTO DOVUTO PER L'ANNO 2018**

L'art. 13 co. 13-*bis* del DL 201/2011 stabilisce che:



FISCALE

## VERSAMENTO DEL SALDO TASI PER L'ANNO 2018 ENTRO IL 17.12.2018

17.12.2018

### TUTTI I SOGGETTI

Scade il 17.12.2018 (in quanto il 16 è domenica) il termine entro cui deve essere versata la seconda rata della TASI per l'anno 2018.

#### **PRESUPPOSTO IMPOSITIVO**

In base all'art. 1 co. 669 della L. 147/2013, come sostituito dall'art. 2 co. 1 lett. f) del DL 6.3.2014 n. 16 (conv. L. 2.5.2014 n. 68), il presupposto impositivo della TASI è il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo:

- di fabbricati, ivi compresa l'abitazione principale se accatastata nelle categorie catastali A/1, A/8 o A/9;
- di aree edificabili,

come definiti ai fini IMU.

Non sono assoggettati alla TASI i terreni agricoli.

#### **Eliminazione della TASI per le abitazioni principali non di lusso dall'1.1.2016**

A partire dall'1.1.2016, sono escluse da imposizione le unità immobiliari destinate ad abitazione principale ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9. A tal proposito, il Min. Economia e Finanze, nella *news* 30.5.2016, ha precisato che, dall'anno 2016, la TASI non è dovuta:

- sia per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale dal possessore;
- sia per quella destinata ad abitazione principale dall'occupante. In questo caso, la TASI resta dovuta solo dal possessore, che verserà l'imposta nella misura percentuale stabilita nel regolamento applicabile nell'anno 2018 oppure, in mancanza di una specifica disposizione del Comune, nella misura del 90%.

#### **Immobili assimilati *ex lege* all'abitazione principale**

In generale, a meno che non si tratti di abitazioni classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, in tutte le ipotesi di unità immobiliari assimilate per legge o per regolamento comunale all'abitazione principale, il versamento della TASI non è dovuto.

Sono assimilate dalla legge all'abitazione principale:

- una ed una sola unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata o data in comodato d'uso;

- la casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio;
- le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari, ivi incluse le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in deroga al richiesto requisito della residenza anagrafica;
- i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal DM 22.4.2008;
- l'unico immobile, iscritto o iscrivibile nel Catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto, e non concesso in locazione, dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare e da quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile, nonché dal personale del Corpo nazionale dei vigili del fuoco, e, fatto salvo quanto previsto dall'art. 28 co. 1 del DLgs. 19.5.2000 n. 139, dal personale appartenente alla carriera prefettizia, per il quale non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica.

## **SOGGETTI PASSIVI**

La TASI è dovuta da chiunque possieda o detenga, a qualsiasi titolo, le unità immobiliari assoggettate al tributo.

In particolare sono soggetti passivi della TASI coloro che:

- possiedono (a titolo di proprietà, usufrutto, uso abitazione, enfiteusi o superficie);
- o detengono detti immobili.

La definizione di "possessore" può essere ricavata dalle norme in tema di IMU, stante l'unicità della definizione.

Sono pertanto soggetti alla TASI:

- il proprietario dell'immobile;
- il titolare del diritto reale di godimento su cosa altrui (usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie).

## **TERMINI DI VERSAMENTO**

Per l'anno 2018, il versamento della TASI deve avvenire:

- con una prima rata, scadente il 18.6.2018, sulla base delle aliquote e delle detrazioni stabilite per l'anno 2017;
- con una rata a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno di riferimento:
  - scadente il 17.12.2018;
  - sulla base delle "nuove" delibere comunali di approvazione delle aliquote e delle detrazioni per il 2018, pubblicate entro il 28.10.2018 sull'apposito sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze;
  - con eventuale conguaglio sulla prima rata.



FISCALE

## ACCONTO IVA 2018

Entro il 27.12.2018

### SOGGETTI IVA

Il versamento dell'acconto IVA dovuto per l'anno 2018 deve essere effettuato entro il 27.12.2018.

Di seguito si propone un riepilogo della procedura di versamento dell'acconto e si forniscono alcuni esempi di calcolo.

### AMBITO APPLICATIVO

In linea generale, sono tenuti a versare l'acconto IVA tutti i soggetti passivi obbligati alla liquidazione periodica del tributo:

- su base mensile (art. 1 del DPR 23.3.98 n. 100);
- su base trimestrale "per natura" (art. 74 co. 4 del DPR 633/72);
- su base trimestrale "per opzione" (art. 7 del DPR 14.10.99 n. 542).

### Soggetti esonerati

Sono esonerati dall'obbligo di versamento dell'acconto IVA i seguenti soggetti passivi:

- coloro che devono versare un acconto inferiore a 103,29 euro;
- coloro che hanno cessato l'attività nel corso del 2018 e non sono tenuti ad effettuare alcuna liquidazione periodica dell'imposta relativa al mese di dicembre 2018, per i contribuenti "mensili", oppure all'ultimo trimestre 2018, per i contribuenti "trimestrali", in quanto non hanno registrato alcuna operazione dopo l'inizio di tale mese o trimestre;
- i produttori agricoli in regime di esonero ai sensi dell'art. 34 co. 6 del DPR 633/72;
- coloro che esercitano attività di intrattenimento in regime speciale di cui all'art. 74 co. 6 del DPR 633/72;
- le società e le associazioni sportive dilettantistiche e le associazioni in genere che applicano il regime forfetario di cui alla L. 16.12.91 n. 398;
- coloro che aderiscono al regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile di cui all'art. 27 co. 1-2 del DL 6.7.2011 n. 98;
- coloro che aderiscono al regime forfetario per autonomi di cui all'art. 1 co. 54-89 della L. 23.12.2014 n. 190;
- i contribuenti che, nel periodo d'imposta, hanno effettuato soltanto operazioni non imponibili o esenti agli effetti dell'IVA;
- i soggetti che hanno effettuato esclusivamente operazioni attive con applicazione del meccanismo dello "split payment".

I seguenti soggetti inoltre, a fronte della possibilità di applicare il metodo di determinazione dell'acconto IVA "più favorevole", sono di fatto esonerati dal versamento dell'acconto IVA:

- i contribuenti che hanno iniziato l'attività nel corso del 2018;
- i contribuenti "mensili" che hanno evidenziato un credito IVA nella liquidazione relativa al mese di dicembre 2017;



- i contribuenti trimestrali “per natura” che hanno evidenziato un credito IVA nella liquidazione relativa all’ultimo trimestre del 2017;
- i contribuenti trimestrali “per opzione” che hanno evidenziato un credito IVA nella dichiarazione annuale relativa al 2017;
- i contribuenti che prevedono di evidenziare un credito IVA nell’ultima liquidazione (mensile o trimestrale) relativa al 2018 o nella dichiarazione IVA annuale relativa al 2018.

## METODI DI DETERMINAZIONE DELL’ACCONTO

I soggetti tenuti al versamento dell’acconto IVA 2018 possono determinare l’importo dovuto in base a una delle seguenti modalità:

- metodo c.d. “storico”;
- metodo c.d. “previsionale”;
- metodo c.d. “analitico” (o “effettivo”).

Il contribuente ha, in ogni caso, la facoltà di versare l’acconto applicando il metodo a lui più favorevole o di più semplice adozione, ovvero di non versare alcun importo qualora, in base al metodo scelto, non risulti dovuta alcuna somma.

### Metodo storico

Il metodo storico (art. 6 co. 2 della L. 405/90) costituisce il metodo “ordinario” di determinazione dell’acconto IVA e prevede il versamento di un importo pari all’88% del versamento effettuato, o che avrebbe dovuto essere effettuato, per l’ultimo mese o trimestre dell’anno precedente.

Più specificamente, la base di calcolo per l’acconto IVA 2018 coincide con:

- il debito d’imposta relativo al mese di dicembre 2017, per i contribuenti “mensili”;
- il debito d’imposta relativo al quarto trimestre 2017, per i soggetti trimestrali “per natura”;
- il saldo risultante dalla dichiarazione annuale relativa all’anno 2017, per i soggetti trimestrali “per opzione”.

Si ricorda che la base di calcolo utilizzata deve essere considerata al lordo dell’eventuale acconto e al netto degli interessi dovuti per l’anno 2017.

### ***Esempio 1: contribuente mensile (metodo storico)***

Acconto versato per il 2017:	euro	2.000,00	
Saldo IVA dicembre 2017:	euro	5.000,00	
Totale IVA dovuta per dicembre 2017:	euro	7.000,00	
Acconto dovuto per il 2018:	euro	6.160,00	(7.000,00 × 88%)

### ***Esempio 2: contribuente trimestrale “per natura” (metodo storico)***

Acconto versato per il 2017:	euro	2.000,00	
Saldo IVA ultimo trimestre 2017:	euro	4.000,00	
Totale IVA dovuta per l’ultimo trimestre 2017:	euro	6.000,00	
Acconto dovuto per il 2018:	euro	5.280,00	(6.000,00 × 88%)

**Esempio 3: contribuente trimestrale “per opzione” (metodo storico)**

Acconto versato per il 2017:	euro	5.000,00	
Saldo IVA dichiarazione annuale 2017:	euro	9.090,00	
di cui interessi 1%:	euro	90,00	
			(5.000,00 + 9.090,00
Totale IVA dovuta per l'ultimo trimestre 2017:	euro	14.000,00	- 90,00)
Acconto dovuto per il 2018:	euro	12.320,00	(14.000,00 × 88%)

**Metodo previsionale**

Qualora si ricorra al metodo previsionale (art. 6 co. 2 della L. 405/90), la base di calcolo dell'acconto è determinata effettuando una stima delle operazioni riferite all'ultimo mese o trimestre 2018. L'importo da versare a titolo di acconto sarà pari all'88% dell'IVA che si prevede di dover versare in riferimento a tale periodo, vale a dire:

- per il mese di dicembre 2018, se si tratta di contribuenti mensili;
- per il quarto trimestre del 2018, se si tratta di contribuenti trimestrali “per natura”;
- in sede di dichiarazione annuale per il 2018, se si tratta di contribuenti trimestrali “per opzione”.

Tale metodo espone, tuttavia, al rischio di applicazione di sanzioni per versamento insufficiente nell'ipotesi in cui la liquidazione definitiva evidenzia un saldo a debito eccedente rispetto alla previsione.

**Metodo analitico (o effettivo)**

Adottando il metodo analitico (art. 6 co. 3-bis della L. 405/90), la base di calcolo dell'acconto IVA è determinata tenendo conto dell'importo risultante da un'apposita liquidazione dell'imposta, relativamente alle operazioni effettuate nell'ultimo periodo dell'anno (mese o trimestre), fino alla data del 20.12.2018.

Più precisamente, l'acconto è pari al 100% dell'imposta risultante dall'apposita liquidazione effettuata al 20.12.2018, la quale tiene conto delle operazioni riportate nella seguente tabella.

Contribuente	Operazioni attive	Operazioni passive
Trimestrale	Operazioni effettuate nel periodo 1.10.2018 - 20.12.2018	Operazioni registrate nel periodo 1.10.2018 - 20.12.2018
Mensile	Operazioni effettuate nel periodo 1.12.2018 - 20.12.2018	Operazioni registrate nel periodo 1.12.2018 - 20.12.2018

Come si evince dalla tabella, i soggetti “mensili”, per determinare l'imposta afferente le operazioni effettuate nel periodo 1.12.2018 - 20.12.2018, devono prendere in considerazione sia le operazioni già registrate nel suddetto periodo, sia le operazioni per le quali si siano verificati i presupposti che integrano il momento impositivo (ad esempio, l'emissione differita della fattura).

Analogamente, i soggetti “trimestrali”, per determinare l'imposta afferente le operazioni effettuate nel periodo 1.10.2018 - 20.12.2018, devono prendere in considerazione non solo le operazioni già registrate nel suddetto periodo, ma anche le operazioni per le quali si siano verificati i presupposti che integrano il momento impositivo del tributo.

Va infine considerato, ai fini della determinazione dell'acconto, l'eventuale riporto del saldo a credito relativo al periodo precedente (o del debito non superiore a 25,82 euro).

**Esempio 4: contribuente “mensile” (metodo analitico)**

IVA su fatture emesse 1.12.2018 - 20.12.2018	eu- ro	11.500,00	
IVA su cessioni effettuate entro il 20.12.2018 con fatturazione differita	eu- ro	500,00	
IVA detraibile su fatture di acquisto registrate 1.12.2018 - 20.12.2018	eu- ro	6.000,00	
Saldo a credito mese di novembre 2018:	eu- ro	800,00	
Acconto dovuto per il 2018:	eu- ro	5.200,00	(11.500 + 500 - 6.000 - 800)

**Esempio 5: contribuente “trimestrale” (metodo analitico)**

IVA su fatture emesse 1.10.2018 - 20.12.2018	euro	15.500,00	
IVA su cessioni effettuate entro il 20.12.2018 con fatturazione differita	euro	1.000,00	
IVA detraibile su fatture di acquisto registrate 1.10.2018 -20.12.2018	euro	8.000,00	
Saldo a credito terzo trimestre 2018:	euro	1.500,00	
Acconto dovuto per il 2018:	euro	7.000,00	(15.500 + 1.000 - 8.000 -1.500)

**Scomputo dell'acconto**

L'importo versato a titolo di acconto per l'anno 2018 deve essere scomputato, rispettivamente, dall'importo risultante:

- dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2018, per i contribuenti “mensili”;
- dalla liquidazione relativa all'ultimo trimestre 2018, per i contribuenti trimestrali “per natura”;
- dal saldo relativo all'anno 2018, per i contribuenti trimestrali “per opzione”.

Contribuente	Scomputo dell'acconto da:
“Mensile”	Liquidazione relativa al mese di dicembre 2018 (entro il 16.1.2019)
Trimestrale “per natura”	Liquidazione relativa all'ultimo trimestre 2018 (entro il 18.2.2019)
Trimestrale “per opzione”	Dichiarazione annuale IVA per il 2018 (entro il 18.3.2019)

## VERSAMENTO DELL'ACCONTO

Il versamento dell'acconto deve essere effettuato utilizzando il modello F24, esclusivamente in via telematica, secondo le seguenti modalità.

Contribuente	Periodo	Codice tributo sezione Erario	Note
Mensile	2018	6013	Possibilità di compensazione con altri crediti
Trimestrale	2018	6035	Possibilità di compensazione con altri crediti Non sono dovuti interessi

Si ricorda che:

- il contribuente con cadenza di liquidazione trimestrale “per opzione” non deve versare la maggiorazione dell'1%;
- non è possibile rateizzare il versamento dell'acconto, resta ferma la possibilità di compensazione con eventuali crediti d'imposta o contributivi, rispettando i limiti previsti in materia.

## SANZIONI E RAVVEDIMENTO

Nei casi di versamento omesso, tardivo o insufficiente, la sanzione applicabile è determinata in misura del 30%, ai sensi dell'art. 13 co. 1 del DLgs. 471/97.

La predetta sanzione:

- è ridotta al 15%, se il ritardo nel versamento è contenuto nei 90 giorni;
- è ridotta a 1/15 per ogni giorno di ritardo, nella misura dell'1% giornaliero, ove il ritardo medesimo sia contenuto nei 14 giorni.

Il soggetto passivo può, inoltre, regolarizzare la propria posizione mediante l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del DLgs. 472/97, salvo che siano già stati notificati gli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi dell'art. 54-*bis* del DPR 633/72 (art. 13 co. 1-*ter* del DLgs. 472/97).

Il ravvedimento operoso si esegue pagando il tributo, la sanzione ridotta e gli interessi legali.

La sanzione amministrativa (del 30% o del 15%) è ridotta:

- all'1,5% (1/10 del 15%) dell'imposta non versata o versata tardivamente, se il ravvedimento avviene entro 30 giorni dalla scadenza (salve le maggiori riduzioni previste per ritardi non superiori a 14 giorni);
- all'1,67% (1/9 del 15%) dell'imposta non versata o versata tardivamente, se il ravvedimento avviene tra 31 giorni e 90 giorni dalla scadenza;
- al 3,75% (1/8 del 30%) dell'imposta non versata o versata tardivamente, se il ravvedimento avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione;
- al 4,29% (1/7 del 30%) dell'imposta non versata o versata tardivamente, se il ravvedimento avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione;
- al 5% (1/6 del 30%) dell'imposta non versata o versata tardivamente, se il ravvedimento avviene oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione.

Ravvedimento operoso	Sanzione ridotta	Termine per ravvedimento
Entro 30 giorni da scadenza (salvo maggiori riduzioni per primi 14 giorni)	1,5%	28.1.2019
Fra 31 giorni e 90 giorni da scadenza	1,67%	27.3.2019
Entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA per il 2018	3,75%	30.4.2019
Entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA per il 2019	4,29%	30.4.2020
Oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA per il 2019	5%	-

### Interessi legali

La misura del saggio degli interessi legali è attualmente pari allo 0,3% in ragione d'anno (DM 13.12.2017), fatte salve eventuali modifiche applicabili dall'1.1.2019, da stabilire con DM da pubblicare sulla *G.U.* entro il 15.12.2018.

### Codici tributo

I codici tributo da utilizzare nel modello F24 per il ravvedimento operoso sono i seguenti:

- 8904, per la sanzione;
- 1991, per gli interessi legali.

FISCALE

## VERSAMENTO A TITOLO DI ACCONTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLA RIVALUTAZIONE DEL TFR

Art. 11 del DLgs. 18.2.2000 n. 47

DATORI DI LAVORO

Il 17.12.2018 (il 16.12.2018 cade di domenica) scade il termine per effettuare il versamento a titolo d'acconto dell'imposta sostitutiva sui redditi derivanti dalle rivalutazioni dei fondi per il Trattamento di fine rapporto (TFR), così come regolato dall'art. 11 del DLgs. 18.2.2000 n. 47.

Tale norma, assieme agli artt. 17 e 19 del TUIR, prevede una tassazione del TFR che tenga conto della differenza tra la c.d. "quota capitale" e il valore di natura finanziaria della rivalutazione.

Tuttavia, l'imposizione fiscale in argomento non riguarda i dipendenti che hanno destinato il TFR ai fondi previdenziali che gestiscono forme pensionistiche complementari.

## **VERSAMENTO DELLA RATA D'ACCONTO**

Il prossimo adempimento cui sono tenuti i datori di lavoro sostituti d'imposta è quindi il versamento della rata di acconto, da effettuarsi entro il 17.12.2018, mentre il saldo dovrà essere versato entro il 18.2.2019 (il 16.2.2019 cade di sabato).

Entrambe le operazioni dovranno essere effettuate a mezzo del modello F24, utilizzando i seguenti codici tributo:

- 1712, per l'acconto;
- 1713, per il saldo dell'imposta sostitutiva.

Inoltre, è previsto l'utilizzo del codice 1714 per l'imposta sostitutiva sui redditi derivanti dalle rivalutazioni del TFR versata dal soggetto percettore in dichiarazione, in quanto il TFR è erogato da un datore di lavoro non sostituto d'imposta (es. datore di lavoro domestico, in relazione a colf e badanti).

### **Rivalutazione del TFR**

Per quanto riguarda il metodo di rivalutazione, ricordiamo che il fondo del TFR, secondo le previsioni dell'art. 2120 c.c., viene accantonato annualmente dividendo per 13,5 il valore della retribuzione percepita dal dipendente, ed è soggetto ad una rivalutazione pari ad un tasso fisso dell'1,5%, al quale si deve sommare un ulteriore 75% dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati (senza tabacchi lavorati), nella misura in cui è aumentato rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente.

L'indice ISTAT viene pubblicato mensilmente, quindi nel caso di cessazione del rapporto di lavoro, dovrà essere utilizzato il valore corrispondente al mese in cui si è terminato il rapporto.

### **METODI DI DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO**

Una volta definito il valore delle rivalutazioni, per il versamento dell'acconto si possono utilizzare due metodi di determinazione dello stesso, tra loro alternativi:

- il metodo storico, che si avvale di dati contabili consuntivi, consistenti nelle rivalutazioni maturate al 31.12.2017, comprese le rivalutazioni relative ai TFR eventualmente erogati in corso d'anno. L'acconto viene quindi calcolato applicando l'aliquota fiscale del 17% sul 90% del valore di dette rivalutazioni;
- il metodo previsionale, utilizzabile in via alternativa al precedente, che richiede la determinazione presuntiva dell'acconto con l'applicazione dell'aliquota del 17% sul 90% delle rivalutazioni maturate nel corso dello stesso anno per il quale si versa l'acconto. In questo caso, per determinare l'imponibile, è necessario considerare il valore del fondo TFR al 31.12.2017, facendo però riferimento al numero dei dipendenti in forza al 30.11.2018.

In entrambi i casi, il saldo dell'imposta sostitutiva, il cui versamento è previsto per il 18.2.2019, si calcola prendendo come riferimento il 31.12.2018 e applicando l'aliquota, sempre del 17%, sul valore delle rivalutazioni dei fondi TFR relative allo stesso anno; l'imposta così ottenuta dovrà essere versata al netto dell'acconto già versato.

## **POSSIBILITÀ DI COMPENSAZIONE**

Anche l'imposta sostitutiva sul TFR è suscettibile di compensazione, attuabile sempre tramite modello F24, utilizzando eventuali crediti maturati per altre imposte o, in un caso specifico, dal prelievo anticipato sui trattamenti di fine rapporto ai sensi dell'art. 3 della L. 23.12.96 n. 662.

## **ADEMPIMENTO IN PRESENZA DI FUSIONE O SCISSIONE SOCIETARIA**

Nel caso di operazioni straordinarie, in particolare di fusione o scissione, si prefigurano situazioni diverse determinate dall'estinzione o meno dei soggetti preesistenti.

In caso di estinzione, sono tenuti al versamento dell'acconto gli stessi soggetti, fino alla data di efficacia della fusione o della scissione e, per il periodo successivo, la società incorporante, beneficiaria o comunque risultante dall'operazione straordinaria. Qualora l'operazione non comporti conseguenze estintive per i soggetti preesistenti, i destinatari dell'obbligo di versamento saranno il soggetto originario, per quei dipendenti non soggetti a trasferimento presso altro datore, e il soggetto presso il quale si verifica, senza soluzione di continuità nei rapporti di lavoro, il passaggio dei dipendenti con il relativo TFR maturato.

## **CONTABILIZZAZIONE DELL'IMPOSTA**

Di seguito, vengono riproposte in estrema sintesi le principali operazioni di calcolo e i conseguenti effetti contabili relativi alla determinazione dell'imposta sostitutiva applicata ai redditi che derivano dalle rivalutazioni dei fondi per il TFR.

L'imposta deve essere versata dal datore di lavoro, in qualità di sostituto d'imposta, nel rispetto delle seguenti scadenze:

- entro il 16 dicembre: un acconto pari al 17% del 90% delle rivalutazioni maturate nell'anno precedente se calcolato con metodo storico, oppure al 17% del 90% delle rivalutazioni maturate nell'anno per cui l'acconto stesso è dovuto se calcolato con metodo previsionale;
- un versamento a saldo, entro il 16 febbraio dell'anno successivo. Tale imposta sostitutiva, in caso di rivalutazione a fine anno, viene normalmente imputata a riduzione del fondo TFR; se invece dovesse verificarsi la cessazione del rapporto di lavoro, dovrà essere trattenuta dal TFR rivalutato in corso d'anno.

## **CASO PRATICO**

Vediamo ora un esempio numerico utilizzando i seguenti dati:

- Retribuzioni complessive esercizio di riferimento: 184.500,00 euro;
- Fondo TFR preesistente: 553.500,00 euro;
- Coefficiente di rivalutazione: Indice ISTAT 3% (del quale consideriamo il 75%) + 1,5% fisso = 3,75%.

Nel bilancio di esercizio di riferimento, l'accantonamento a fondo TFR risulta, ai sensi dell'articolo 2120 c.c., così definito:

- quota di accantonamento annua:  $184.500,00 \text{ euro} / 13,5 = 13.666,67 \text{ euro}$ ;

- rivalutazione fondo TFR anno precedente:  $553.500 \text{ euro} \times 0,0375 = 20.756,25 \text{ euro}$ .

Per uno stanziamento totale di 34.422,92 euro.

### Scritture contabili

Entro il 16 dicembre dell'esercizio di riferimento, versamento dell'acconto (calcolato con metodo storico) pari a 3.175,71 euro ( $20.756,25 \times 17\% \times 90\%$ ).

		Erario c/acconto imp. sost. TFR	a	Banca c/c			3.175,71	
--	--	------------------------------------	---	-----------	--	--	----------	--

Al 31 dicembre (sempre dell'esercizio di riferimento), accantonamento al fondo TFR.

		Accantonamento TFR	a	TFR			34.422,92	
--	--	--------------------	---	-----	--	--	-----------	--

Sempre al 31 dicembre dell'esercizio di riferimento, viene effettuata la contabilizzazione dell'imposta sostitutiva che ipotizziamo di calcolare su una rivalutazione del fondo TFR dell'anno di riferimento pari a  $22.000,00 \text{ euro} \times 0,17 = 3.740,00 \text{ euro}$ , il cui saldo va versato, al netto dell'acconto versato, entro il successivo 16 febbraio.

		TFR	a	≠			3.740,00	
				Erario c/acconto imp. sost. TFR			3.175,71	
				Debiti tributari			564,29	