

Circolare n° 2/2018

A TUTTI I SIGNORI CLIENTI
LORO SEDI

Milano, 12 gennaio 2018

Sommario

<i>Notiziario mese di Gennaio 2018</i>	2
<i>Principali scadenze dal 16 gennaio 2018 al 15 febbraio 2018</i>	5
<i>APPROFONDIMENTO 1: DAL 2018 TRIPLICA LA MISURA DEL TASSO LEGALE</i>	9
<i>APPROFONDIMENTO 2 : IN VIGORE LE NOVITÀ IVA INTRODOTTE DALLA LEGGE EUROPEA 2017 ..</i>	12
<i>APPROFONDIMENTO 3 : DICHIARAZIONE TARDIVA DEI REDDITI PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2016</i>	14
<i>APPROFONDIMENTO 4 : CREDITO DI IMPOSTA SUGLI INVESTIMENTI PUBBLICITARI INCREMENTALI CON ISTANZA ENTRO IL 31 MARZO 2018</i>	15
<i>APPROFONDIMENTO 5 : VERIFICHE CONTABILI DI INIZIO PERIODO DI IMPOSTA</i>	17
<i>APPROFONDIMENTO 6: L'OPZIONE PER IL REGIME DELL'IVA PER CASSA</i>	19
<i>APPROFONDIMENTO 7 : REGOLE PER IL CORRETTO UTILIZZO IN COMPENSAZIONE "ORIZZONTALE" DEI CREDITI FISCALI</i>	24
<i>APPROFONDIMENTO 8 : LE NUOVE TABELLE ACI PER IL 2018</i>	30
<i>APPROFONDIMENTO 9 : INCREMENTO DI ALIQUOTA PER LA CONTRIBUZIONE ENASARCO 2018...</i>	32
<i>APPROFONDIMENTO 10 : LA DETRAZIONE IVA DAL 2018</i>	34

Notiziario mese di Gennaio 2018**IPER AMMORTAMENTO****Determinazione dei costi rilevanti e adempimenti documentali per fruire dell'*iper* ammortamento**

L'Agenzia delle entrate ha fornito nuove precisazioni sulla disciplina dell'*iper* ammortamento: le attrezzature e gli altri beni strumentali non possono essere inclusi autonomamente in alcune delle categorie di beni agevolabili, con l'unica eccezione che riguarda i beni che sono accessori strettamente indispensabili alla ordinaria dotazione del bene principale. Non può essere in ogni caso considerato rilevante il costo della perizia giurata (o dell'attestazione) di conformità. Per quanto riguarda gli aspetti procedurali, l'Agenzia delle entrate, oltre a rimandare alla circolare n. 547750 del Ministero dello Sviluppo economico, specifica che devono essere soddisfatti entro il termine di chiusura del periodo di imposta a partire dal quale l'impresa intende avvalersi dell'agevolazione.

(Agenzia delle entrate, Risoluzione n. 152, 15/12/2017 e Ministero dello Sviluppo economico, Circolare n. 547750, 15/12/2017)

SPLIT PAYMENT**Publicati gli elenchi validi per il 2018**

Il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento delle Finanze ha pubblicato gli elenchi dei soggetti tenuti all'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti al link http://www1.finanze.gov.it/finanze2/split_payment/public/#/#testata. Non sono incluse le Amministrazioni Pubbliche, comunque tenute all'applicazione dello *split payment*, per le quali è possibile fare riferimento all'elenco Ipa pubblicato sul sito dell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni. Dagli elenchi pubblicati dal Dipartimento delle Finanze possono essere ricercati fondazioni, enti pubblici, società inserendo il codice fiscale.

(Ministero dell'economia e delle finanze, Elenchi, 19/12/2017)

IMPOSTA DI BOLLO**Approvato il nuovo modello per optare per l'assolvimento dell'imposta di bollo in modalità virtuale**

È stato pubblicato il nuovo modello accompagnato dalle istruzioni e dalle specifiche tecniche per optare per il versamento dell'imposta di bollo, relativa agli atti e documenti emessi nell'anno precedente: sostituisce quello approvato dalla Agenzia delle entrate il 17 dicembre 2015. Il modello può essere trasmesso direttamente dai contribuenti interessati (abilitati a Entratel/Fisconline) ovvero per il tramite di intermediari abilitati.

(Agenzia delle entrate, Provvedimento n. 306346, 29/12/2017)

ACCORDO PER IL CREDITO 2015

Firmata la proroga della validità dell'accordo dal 31 dicembre 2017 al 31 luglio 2018

L'ABI ha concordato con le altre parti firmatarie dell'Accordo per il Credito 2015 la proroga al 31 luglio 2018 di tutte le misure firmate dalle Associazioni di rappresentanza delle imprese, tra le quali la sospensione del pagamento delle quote capitale delle rate dei mutui e dei *leasing*. Le richieste di attivazione delle misure potranno quindi essere presentate dalle imprese fino al 31 luglio 2018. Per le banche che hanno già aderito all'Accordo per il Credito 2015, l'adesione alla proroga si intende tacitamente acquisita, salvo formale disdetta da comunicare all'ABI.

(Associazione Bancaria Italiana, Nota n. UCR/002503, 14/12/2017)

BONUS SUD

Modifiche al modello per la fruizione del credito di imposta per gli investimenti nel mezzogiorno

L'articolo 1, comma 98-108, L. 208/2015 ha previsto l'attribuzione di un credito di imposta a favore delle imprese che effettuano investimenti al Sud mediante l'acquisizione di particolari beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite di Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo. Il modello per la trasmissione telematica della comunicazione, disponibile dallo scorso 27 aprile 2017, è stato modificato per adeguarlo alla più recente normativa europea. Il nuovo modello (con le relative istruzioni) va utilizzato per presentare la istanza per il credito di imposta dall'11 gennaio 2018 fino al termine ultimo del 31 dicembre 2019.

(Agenzia delle entrate, Provvedimento n. 306414, 29/12/2017)

RENDITE E USUFRUTTI

Rideterminati moltiplicatori e coefficienti per calcolare i valori delle rendite e dell'usufrutto

In conseguenza della variazione del saggio di interesse legale allo 0,3% sono stati rideterminati i moltiplicatori e i coefficienti per calcolare il valore delle rendite e dell'usufrutto ai fini delle disposizioni in materia di imposte di registro e sulle successioni e donazioni. I nuovi valori si applicano agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate e a quelle non autenticate presentate per la registrazione, alle successioni aperte e alle donazioni fatte a partire dal 1° gennaio 2018.

(Ministero dell'economia e delle finanze, Decreto 20/12/2017, G.U. n. 301 del 28/12/2017)

MUD

Approvato il nuovo modello unico di dichiarazione ambientale

È stato pubblicato il nuovo modello di dichiarazione ambientale da utilizzare per le dichiarazioni da presentare entro il 30 aprile 2018 con riferimento all'anno precedente. Per il 2018 si è considerato di adottare un nuovo modello di dichiarazione ambientale così da poter acquisire i dati relativi ai rifiuti da tutte le categorie di operatori, in attuazione della più recente normativa europea.

(D.P.C.M. 28/12/2017, G.U. n. 303 del 30/12/2017)

SISMA 2016

Modalità di fruizione delle agevolazioni a favore delle imprese localizzate nella ZFU del sisma 2016

L'articolo 46, D.L. 50/2017 ha istituito una zona franca urbana nei Comuni delle Regioni del Lazio, Umbria, Marche e Abruzzo colpiti dagli eventi sismici che si sono susseguiti a far data dal 24 agosto 2016. Alle imprese che svolgono la propria attività nella ZFU o che la hanno avviata entro il 31 dicembre 2017, è riconosciuta l'esenzione dalle imposte sui redditi, dall'Irap, dall'Imu e dai contributi previdenziali e assistenziali, per i periodi d'imposta 2017 e 2018. L'Agenzia delle entrate ha definito le modalità di fruizione delle agevolazioni, allo scopo di garantire che la presentazione dei modelli F24 con il codice tributo Z148 avvenga nel rispetto dei limiti dell'importo complessivamente concesso dal Ministero dello sviluppo economico.

(Agenzia delle entrate, Provvedimento n. 300725, 21/12/2017)

Principali scadenze dal 16 gennaio 2018 al 15 febbraio 2018

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 gennaio 2018 al 15 febbraio 2018, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

SCADENZE FISSE

16 gennaio	<p>Versamenti Iva mensili Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di dicembre (codice tributo 6001). I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.</p> <p>Versamento dei contributi Inps Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di dicembre, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.</p> <p>Versamento delle ritenute alla fonte Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:</p> <ul style="list-style-type: none">• sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;• sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;• sui redditi di lavoro autonomo;• sulle provvigioni;• sui redditi di capitale;• sui redditi diversi;• sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;• sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto. <p>Versamento ritenute da parte condomini Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi</p>
-----------------------	---

Circolare informativa 2/2018 del 12 Gennaio 2018 – Pag. 5 di 36
(fonte : Euroconference Spa)

	<p>corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.</p> <p>ACCISE - Versamento imposta Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.</p>
17 gennaio	<p>Ravvedimento Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, lo scorso 18 dicembre.</p>
20 gennaio	<p>Presentazione dichiarazione periodica Conai Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di dicembre, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.</p>
25 gennaio	<p>Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrale Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile e trimestrale, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuate rispettivamente nel mese o trimestre precedente.</p>
26 gennaio	<p>Ravvedimento acconto Iva Scade oggi il termine per la regolarizzazione del versamento dell'acconto Iva relativo all'anno 2017 non effettuato (o effettuato in misura insufficiente) entro il 27 dicembre 2017, con la maggiorazione degli interessi legali e della sanzione ridotta a un decimo del minimo.</p>
29 gennaio	<p>Modello Redditi 2017 Scade oggi il termine per la presentazione, mediante ravvedimento, della dichiarazione omessa da persone fisiche o società alla data del 31 ottobre 2017. Oltre all'invio telematico sarà necessario versare con modello F24 la sanzione ridotta con codice tributo 8911.</p>
31 gennaio	<p>Canone abbonamento Rai: presentazione della dichiarazione sostitutiva di non detenzione di apparecchio televisivo Scade oggi il termine per la presentazione del modello "Dichiarazione sostitutiva relativa al canone di abbonamento alla televisione per uso privato" per dichiarare che in nessuna delle abitazioni per le quali il dichiarante è titolare di utenza</p>

elettrica è detenuto un apparecchio TV da parte di alcun componente della stessa famiglia anagrafica.

Strutture sanitarie, medici, veterinari ed altri soggetti: comunicazione al Sistema TS dei dati relativi alle spese sanitarie e veterinarie sostenute dai contribuenti nell'anno 2017

Scade oggi il termine per la trasmissione al Sistema Tessera Sanitaria dei dati delle spese sanitarie e veterinarie sostenute dalle persone fisiche nell'anno 2017, così come riportati sul documento fiscale emesso dai medesimi soggetti, comprensivi del codice fiscale riportato sulla tessera sanitaria, nonché quelli relativi a eventuali rimborsi, ai fini della predisposizione della dichiarazione dei redditi precompilata.

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di novembre.

Presentazione del modello Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di novembre.

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° gennaio 2018.

Contributo revisori legali

Scade oggi il versamento del contributo annuale pari a 26,85 euro da parte degli iscritti nel Registro dei Revisori legali.

Imposta di bollo virtuale

Scade oggi il termine per l'invio telematico della dichiarazione per la liquidazione definitiva dell'imposta di bollo assolta in modo "virtuale" per il 2017 utilizzando il modello approvato dall'Agenzia delle entrate con il provvedimento 29 dicembre 2017.

15 febbraio	<p>Registrazioni contabili Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.</p> <p>Fatturazione differita Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.</p> <p>Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.</p>
------------------------	---



APPROFONDIMENTO 1: DAL 2018 TRIPLICA LA MISURA DEL TASSO LEGALE

Con il Decreto datato 13 dicembre 2017, pubblicato sulla G.U. 15 dicembre 2017, n. 292, il Ministero dell'economia e delle finanze (Mef) ha stabilito che:

“la misura del saggio degli interessi legali di cui all'articolo 1284, cod. civ. è fissata allo 0,3% in ragione d'anno, con decorrenza dal 1° gennaio 2018”.

Di conseguenza a far data dallo scorso 1° gennaio 2018 il tasso di interesse legale passa dallo 0,1% allo 0,3%.

Posto che la variazione del tasso legale ha effetto anche in relazione alle disposizioni fiscali e contributive, vediamo talune situazioni nelle quali assume rilevanza la predetta misura.

Ravvedimento operoso

L'incremento del tasso di interesse legale comporta l'aumento degli importi dovuti in caso di ravvedimento operoso ai sensi dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997. Per regolarizzare gli omessi, insufficienti o tardivi versamenti di tributi mediante il ravvedimento operoso, infatti, occorre corrispondere, oltre alla prevista sanzione ridotta, anche gli interessi moratori calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, a partire dal giorno successivo a quello entro il quale doveva essere assolto l'adempimento e fino al giorno in cui si effettua il pagamento.

Di seguito riportiamo le misure del tasso legale in vigore nei singoli periodi (a partire dal 2015), che nel caso di ravvedimento occorre quindi applicare secondo un criterio di *pro-rata temporis*:

- 0,5 %, dal 1° gennaio 2015 e fino al 31 dicembre 2015;
- 0,2%, dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2016;
- 0,1%, dal 1° gennaio 2017 e fino al 31 dicembre 2017;
- 0,3% dal 1° gennaio 2018 al giorno di versamento compreso.

Nel caso quindi di scadenza a cavallo d'anno (per esempio ravvedimento del secondo acconto Ires, scaduto il 30 novembre 2017, al 20 marzo 2018) si dovrà applicare dal 1° dicembre 2017 al 31 dicembre 2017 il tasso dello 0,1% e successivamente, fino alla data di versamento, quello dello 0,3%.

Rateizzazione delle somme dovute in seguito ad adesione a istituti deflattivi del contenzioso

La riduzione del tasso di interesse legale rileva anche in caso di opzione per il versamento rateale delle somme dovute per effetto dei seguenti istituti deflattivi del contenzioso:

- accertamento con adesione, ai sensi dell'articolo 8, D.Lgs. 218/1997 (sulle rate successive alla prima, gli interessi legali sono calcolati dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione);
- acquiescenza "ordinaria" all'accertamento, ai sensi dell'articolo 15, D.Lgs. 218/1997 (sulle rate successive alla prima, gli interessi legali sono calcolati dal giorno successivo a quello del processo verbale di conciliazione o a quello di comunicazione del decreto di estinzione del giudizio).

Si ricorda che con l'introduzione delle disposizioni in tema di ravvedimento operoso a opera della L. 190/2014 (Legge Stabilità 2015), dal 1° gennaio 2016 risultano abrogate le norme riguardanti l'adesione al processo verbale di constatazione (pvc), ai contenuti dell'invito al contraddittorio e l'acquiescenza "rafforzata".

N.B.

In relazione agli istituti di cui sopra, la circolare Agenzia delle entrate n. 28/E/2011 (§ 2.16) ha precisato che la misura del tasso legale deve essere determinata con riferimento all'anno in cui viene perfezionato l'atto di adesione, rimanendo costante anche se il versamento delle rate si protrae negli anni successivi.

Misura degli interessi non computati per iscritto

La misura dello 0,3% del tasso legale rileva anche per il calcolo degli interessi, non determinati per iscritto, in relazione ai capitali dati a mutuo (articolo 45, comma 2, Tuir) e agli interessi che concorrono alla formazione del reddito d'impresa (articolo 89, comma 5, Tuir).

Adeguamento dei coefficienti dell'usufrutto e delle rendite ai fini delle imposte indirette

In materia di usufrutto è stato pubblicato in G.U. n. 301 del 28 dicembre 2017 il Decreto datato 20 dicembre 2017, con il quale il Mef ha approvato i nuovi coefficienti utilizzabili dal 1° gennaio 2018 per il calcolo del valore dell'usufrutto e della nuda proprietà, tali coefficienti tengono già conto del nuovo tasso di interesse legale dello 0,3%.

Omesso o ritardato versamento di contributi previdenziali e assistenziali

La variazione del tasso legale ha effetto anche in relazione alle sanzioni civili previste per l'omesso o ritardato versamento di contributi previdenziali e assistenziali, ai sensi dell'articolo 116, L. 388/2000 (Finanziaria 2001).

In caso di omesso o ritardato versamento di contributi, infatti, le sanzioni civili possono essere ridotte fino alla misura del tasso di interesse legale, quindi allo 0,3% dal 1° gennaio 2018, in caso di:

- oggettive incertezze dovute a contrastanti orientamenti giurisprudenziali o determinazioni amministrative sull'esistenza dell'obbligo contributivo;
- fatto doloso di terzi, denunciato all'Autorità giudiziaria;

- crisi, riconversione o ristrutturazione aziendale di particolare rilevanza sociale ed economica in relazione alla situazione occupazionale locale e alla situazione produttiva del settore;
- aziende agricole colpite da eventi eccezionali;
- aziende sottoposte a procedure concorsuali; enti non economici ed enti, fondazioni e associazioni non aventi fini di lucro.

Rateizzazione dell'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione delle partecipazioni non quotate e dei terreni

La riduzione del tasso legale non rileva invece in caso di rateizzazione dell'imposta sostitutiva dovuta per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni. In tal caso gli interessi dovuti per la rateizzazione rimangono fermi al 3%, in quanto tale misura non è collegata al tasso legale.



APPROFONDIMENTO 2 : IN VIGORE LE NOVITÀ IVA INTRODOTTE DALLA LEGGE EUROPEA 2017

Dallo scorso 18 dicembre 2017 sono in vigore le disposizioni contenute nella **L. 167/2017** che detta disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione Europea.

Si tratta di quella che viene definita "Legge europea 2017" e che agli articoli che vanno da 7 a 9 detta disposizioni in tema di Iva che di seguito si riepilogano nel contenuto.

Ristorno sulla garanzia per i rimborsi Iva

Con l'articolo 7, L. 167/2017, al fine di chiudere una procedura di infrazione comunitaria, viene stabilito che ai soggetti che richiedono un rimborso Iva di importo superiore a 30.000 euro mediante presentazione della garanzia compete, a titolo di ristoro forfetario dei costi sostenuti per il rilascio della garanzia stessa, una somma pari alla 0,15% dell'importo garantito per ogni anno di durata della garanzia. Tale somma viene versata alla scadenza del termine per l'emissione dell'avviso di rettifica o di accertamento ovvero, in caso di emissione di tale avviso, quando sia stato definitivamente accertato che al contribuente spettava il rimborso dell'imposta.

Tali previsioni si applicano a partire:

- dalle richieste di rimborso fatte con la dichiarazione annuale dell'Iva relativa all'anno 2017
- dalle istanze di rimborso infrannuali (modelli TR) relative al primo trimestre dell'anno 2018.

Restituzione dell'Iva non dovuta

Con l'articolo 8 della legge in commento viene introdotto nel D.P.R. 633/1972 un nuovo articolo 30-ter rubricato "*Restituzione dell'imposta non dovuta*", al fine di chiudere una procedura comunitaria di infrazione per violazione dei principi di effettività e neutralità dell'imposta.

In generale la disposizione prevede al comma 1 che il soggetto passivo presenti la domanda di restituzione dell'Iva non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di 2 anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

Tuttavia, nei casi in cui la non debenza dell'imposta sia accertata dall'Amministrazione finanziaria, la disposizione al comma 2 prevede che il cedente/prestatore possa presentare domanda di restituzione della medesima nel più ampio termine di 2 anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa.

Restano escluse dalla descritta disciplina che prevede la restituzione dell'imposta, le fattispecie nelle quali il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale.

Cessioni all'esportazione

Con il comma 1, dell'articolo 9 della Legge europea 2017 viene introdotto nel comma 1 dell'articolo 8 del D.P.R. 633/1972 una nuova lettera *b-bis*) al fine di prevedere che costituiscono cessioni all'esportazione le cessioni di beni effettuate nei confronti delle Amministrazioni Pubbliche e dei soggetti della cooperazione allo sviluppo (soggetti iscritti nell'elenco di cui all'articolo 26, comma 3, L. 125/2014), destinati a essere trasportati o spediti fuori dell'Unione Europea dal cessionario (o per suo conto) entro 180 giorni dalla consegna in attuazione di finalità umanitarie.

La disposizione in esame intende attuare quanto previsto dall'articolo 146, § 1, lettera c), Direttiva 2006/112/CE che consente di esentare dall'Iva le cessioni di beni a organismi riconosciuti che li esportano fuori dall'Unione nell'ambito delle loro attività umanitarie, caritative o educative condotte al di fuori del territorio UE. La prova dell'avvenuta esportazione dei beni è data dalla documentazione doganale. Le modalità della cessione o spedizione in oggetto dovranno essere fissate da un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Il comma 2 del citato articolo 9 interviene poi sull'articolo 7, D.Lgs. 471/1997 che fissa la sanzione amministrativa (dal 50% al 100% del tributo) nei confronti di chi effettua, senza addebito d'imposta, le cessioni all'esportazione - ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera b), D.P.R. 633/1972 - qualora il trasporto o la spedizione fuori del territorio dell'Unione Europea non avvenga nel termine ivi prescritto, di 90 giorni. La sanzione non si applica se, nei 30 giorni successivi, viene eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell'imposta. Con la citata modifica viene quindi estesa tale disciplina sanzionatoria anche alle cessioni di cui alla neo introdotta lettera *b-bis*).

Con l'ultimo comma del citato articolo 9, infine, viene abrogato l'articolo 26, comma 5, L. 125/14 che reca la disciplina attualmente vigente sulla non imponibilità ai fini dell'Iva delle cessioni in oggetto.

APPROFONDIMENTO 3 : DICHIARAZIONE TARDIVA DEI REDDITI PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2016

Segnaliamo a tutti i Clienti che, il prossimo **29 gennaio 2018** scade il termine per provvedere all'invio telematico della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2016, non trasmessa nel termine del 31 ottobre 2017 (ossia 90 giorni dalla scadenza di invio). Tale invio, definito "tardivo", consente di non considerare come "omessa" la dichiarazione dei redditi (situazione che, al contrario, si verifica se l'invio interviene successivamente al 29 gennaio 2018) e può essere **sanata con il versamento di una sanzione modesta**.

Così operando (presentazione della dichiarazione con ritardo non superiore a 90 giorni) la dichiarazione si considera regolarmente "presentata", ancorché tardivamente e, quindi, non si incorre nella più pericolosa ipotesi dell'omessa dichiarazione, fattispecie a cui sono collegate pesanti sanzioni, oltre al pericolo della possibile determinazione induttiva del reddito di impresa (per le imprese) o di lavoro autonomo (per i professionisti).

Ricordiamo, inoltre, che applicando il ravvedimento operoso, è possibile definire la ritardata presentazione con sanzioni davvero contenute:

- la sanzione per il ritardato invio del modello è ridotta a **25 euro** (ossia 250 euro ridotto a 1/10);
- inoltre, nel solo caso di **imposte non versate**, sarà applicabile la sanzione del **3,75%** (ossia la sanzione del 30% ridotta a 1/8, in quanto dette imposte vengono versate entro un anno dalla scadenza (lo scorso 30 giugno 2017).

Si invita, pertanto, la clientela a voler attentamente valutare la propria situazione, riflettendo se con riferimento al periodo d'imposta 2016 non si sia tralasciato di consegnare allo Studio la documentazione relativa a un eventuale reddito percepito e, per tale motivo, non sia stata compilata e trasmessa la dichiarazione dei redditi.

Si pensi, ad esempio, a un contratto di locazione iniziato nel corso del 2016, ovvero a un reddito occasionale percepito in tale anno, o ancora alla presenza di più CU con redditi non conguagliati; nelle situazioni dubbie si invita la clientela a contattare il professionista di riferimento per verificare la necessità di presentare, ancorché tardivamente, la dichiarazione.

Pertanto, al fine di consentire allo Studio di elaborare e inoltrare all'Agenzia delle entrate la dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2016, si invita la clientela a consegnare con la massima tempestività la documentazione necessaria (in *primis* quella da cui risulta il reddito omesso che si intende dichiarare).

APPROFONDIMENTO 4 : CREDITO DI IMPOSTA SUGLI INVESTIMENTI PUBBLICITARI INCREMENTALI CON ISTANZA ENTRO IL 31 MARZO 2018

Con la pubblicazione in Gazzetta ufficiale della L. 172/2017, che ha convertito il D.L. 148/2017, è definitivo il quadro normativo del credito di imposta sugli investimenti pubblicitari incrementali effettuati sulla stampa (giornali quotidiani e periodici, anche *on line*, locali e nazionali) e sulle emittenti radio-televisive a diffusione locale, introdotto dall'articolo 57-bis, D.L. 50/2017. Per il primo periodo di applicazione, ossia dal 24 giugno 2017 al 31 dicembre 2017, l'agevolazione spetta per le spese di pubblicità effettuate sulla stampa, incrementali rispetto a quelle sostenute dal 24 giugno 2016 al 31 dicembre 2016. Dal 1° gennaio 2018 il credito di imposta spetta anche per le spese di pubblicità effettuate sulle emittenti radio-televisive, incrementali rispetto a quelle sostenute nel 2017.

Gli investimenti ammissibili e i soggetti beneficiari

Sono ammissibili al credito di imposta gli investimenti riferiti all'acquisto di spazi pubblicitari e inserzioni commerciali su giornali quotidiani e periodici, nazionali e locali, ovvero nell'ambito della programmazione di emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali. Le pubblicità devono essere effettuate su giornali ed emittenti editi da imprese titolari di testata giornalistica iscritta presso il competente Tribunale o presso il Registro degli operatori di comunicazione dotate del direttore responsabile. Sono escluse le spese diverse dall'acquisto dello spazio pubblicitario, anche se accessorie o connesse; sono altresì escluse le spese per l'acquisto di spazi destinati a servizi quali televendite, pronostici, giochi, scommesse, messaggeria vocale o *chat-line*. L'effettività del sostenimento delle spese deve risultare da apposita attestazione rilasciata dai soggetti legittimati a rilasciare il visto di conformità dei dati esposti nelle dichiarazioni fiscali ovvero dai soggetti che esercitano la revisione legale dei conti.

Possono beneficiare del credito di imposta i soggetti titolari di reddito di impresa o di lavoro autonomo e gli enti non commerciali: il contributo sotto forma di credito di imposta è pari al 90% degli investimenti pubblicitari incrementali rispetto all'anno precedente per le microimprese, le pmi e le *start up* innovative ovvero al 75% per le altre imprese, i lavoratori autonomi e gli enti non commerciali. Per gli investimenti sulla stampa effettuati dal 24 giugno 2017 al 31 dicembre 2017 sono stati stanziati 20 milioni di euro: il credito di imposta liquidato potrà essere inferiore a quello richiesto nel caso in cui l'ammontare complessivo dei crediti richiesti superi l'ammontare delle risorse stanziate.

Il calcolo del contributo e la presentazione della domanda

La disciplina di tutti gli aspetti non direttamente regolati dalla legge è demandata a un regolamento attuativo che ad oggi non è ancora stato emanato: lo scorso 24 novembre 2017 il Dipartimento per l'Informazione e l'Editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri ha

Circolare informativa 2/2018 del 12 Gennaio 2018 – Pag. 15 di 36
(fonte : Euroconference Spa)

fornito alcune anticipazioni dei contenuti dell'atteso regolamento, che in ogni caso sarà emanato entro la fine di febbraio.

Gli investimenti pubblicitari sulla stampa e quelli sulle emittenti radio-televisive vanno tenuti separati sia in fase di presentazione dell'istanza sia in fase di requisiti per l'accesso all'agevolazione: infatti, in presenza di investimenti su entrambi i media, il soggetto richiedente può vedersi riconosciuti due diversi crediti di imposta con percentuali diverse. Qualora il credito di imposta complessivo richiesto sia di importo superiore a 150.000 euro, il beneficiario deve essere iscritto agli elenchi dei fornitori, prestatori di servizi ed esecutori di lavori non soggetti a tentativo di infiltrazione mafiosa (Banca Dati Nazionale Antimafia del Ministero dell'Interno).

Casistiche	Requisito	Misura del contributo	Note
Spese pubblicità su stampa sostenute dal 24 giugno 2017 al 31 dicembre 2017	L'importo sostenuto deve essere superiore rispetto all'importo sostenuto dal 24 giugno 2016 al 31 dicembre 2016	Il credito di imposta è pari al 90%/75% della spesa incrementale sostenuta, o in misura inferiore qualora non siano capienti le risorse stanziato per il 2017	Istanza entro 31 marzo 2018: il contributo in conto esercizio va contabilizzato nel 2017 ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione nel modello F24 (no rimborso)
Spese pubblicità su stampa ed emittenti radio-televisive sostenute dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018	L'importo sostenuto deve essere superiore rispetto all'importo sostenuto dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2017	Il credito di imposta è pari al 90%/75% della spesa incrementale sostenuta, o in misura inferiore qualora non siano capienti le risorse stanziato per il 2018	Istanza entro 31 marzo 2019: il contributo in conto esercizio va contabilizzato nel 2018 ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione nel modello F24 (no rimborso)

I soggetti interessati dovranno presentare una istanza telematica su apposita piattaforma messa a disposizione dall'Agenzia delle entrate entro il 31 marzo 2018, per fruire del credito di imposta sugli investimenti incrementali effettuati sulla stampa dal 24 giugno 2017 al 31 dicembre 2017, rispetto a quelli sostenuti nel periodo di imposta precedente sui media analoghi (quindi, il raffronto non va effettuato per le spese sostenute sullo stesso giornale ma sulla totalità degli investimenti effettuati su giornali quotidiani e periodici, anche *on line*, locali e nazionali).

APPROFONDIMENTO 5 : VERIFICHE CONTABILI DI INIZIO PERIODO DI IMPOSTA

Con l'apertura del periodo di imposta occorre verificare:

- 1) la sussistenza dei requisiti necessari per continuare ad adottare:
 - la tenuta della contabilità semplificata, da parte di imprese individuali, società di persone ed enti non commerciali;
 - le liquidazioni trimestrali Iva, da parte di imprese e lavoratori autonomi;
- 2) la percentuale del *pro-rata* generale "definitivo" ai fini Iva per l'anno 2017 (si ricorda, infatti, che la prima liquidazione del 2018 assume quale percentuale "provvisoria" proprio quella definitiva del periodo di imposta precedente).

Il rispetto dei limiti per la tenuta della contabilità semplificata

L'articolo 18, D.P.R. 600/1973 prevede la possibilità per le imprese individuali, le società di persone e gli enti non commerciali di adottare il regime di contabilità semplificata qualora siano rispettati determinati limiti di ricavi conseguiti nel periodo di imposta, differenziati a seconda del tipo di attività esercitata. Per i lavoratori autonomi il regime di contabilità semplificata è applicabile a prescindere dall'ammontare dei compensi conseguiti nell'anno precedente. I limiti di ricavi per la tenuta della contabilità semplificata sono i seguenti:

- 400.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi;
- 700.000 euro per chi svolge altre attività.

Nel caso di esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi e altre attività, è possibile fare riferimento al limite dell'attività prevalente, qualora venga comunque rispettato il limite complessivo di ricavi conseguiti nel periodo di imposta di 700.000 euro. Il superamento della soglia nel singolo periodo di imposta obbliga all'adozione del regime di contabilità ordinaria a decorrere dal 1° gennaio del periodo di imposta successivo.

Essendo normativamente previste le medesime soglie di riferimento per l'adozione sia della contabilità semplificata sia delle liquidazioni trimestrali Iva (ordinariamente 400.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi e 700.000 euro per chi svolge altre attività), va prestata particolare attenzione al diverso parametro da rispettare nei 2 casi:

- per la tenuta della contabilità semplificata va verificato l'ammontare dei ricavi conseguiti nel periodo di imposta precedente;
- per l'effettuazione delle liquidazioni trimestrali Iva va verificato il volume d'affari conseguito nel periodo di imposta precedente.

Va rammentato che dal 1° gennaio 2017 ai sensi del novellato articolo 66, D.P.R. 917/1986 i contribuenti che già adottano il regime di contabilità semplificata, al fine della verifica delle soglie di ricavi per il mantenimento del regime, devono fare riferimento ai ricavi incassati nel periodo di imposta 2017 se adottano il criterio di cassa ovvero ai ricavi risultanti dalle fatture registrate nel 2017 se adottano il criterio della registrazione (esercitando l'opzione in fase di presentazione della dichiarazione Iva 2018).

Si ricorda che le imprese individuali e le società di persone in regime di contabilità ordinaria che hanno optato per la determinazione della base imponibile Irap con il metodo "da bilancio" sono vincolate alla tenuta del regime di contabilità ordinaria per tutti i periodi di imposta di validità dell'opzione esercitata, non potendo aderire al regime di contabilità semplificata nel caso di rispetto delle soglie dei ricavi fino al termine di validità dell'opzione.

Il rispetto dei limiti per l'effettuazione delle liquidazioni Iva trimestrali

L'articolo 7, D.P.R. 542/1999 consente alle imprese (e ai lavoratori autonomi) che nell'anno precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a 400.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi ovvero a 700.000 euro per chi svolge altre attività di optare per l'effettuazione delle liquidazioni Iva con cadenza trimestrale anziché mensile.

Nel caso di esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi e altre attività senza distinta annotazione dei corrispettivi, il limite di riferimento per l'effettuazione delle liquidazioni Iva trimestrali è pari a 700.000 euro relativamente a tutte le attività esercitate.

L'importo di ciascuna liquidazione Iva trimestrale a debito va maggiorato di una percentuale forfettaria dell'1% a titolo di interessi, mentre per quando riguarda l'effettuazione di liquidazioni mensili non è prevista alcuna maggiorazione sui versamenti da effettuare.

La determinazione del *pro-rata* definitivo per l'anno 2017

Le imprese e i professionisti che effettuano operazioni esenti ai fini Iva non di tipo occasionale nell'esercizio della propria attività (banche, assicurazioni, promotori finanziari, agenzie di assicurazione, medici, fisioterapisti, imprese che operano in campo immobiliare) devono, ad anno appena concluso, affrettarsi a eseguire in via extracontabile i conteggi per determinare la percentuale del *pro-rata* definitivo di detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti.

Ciò in quanto il comma 5, articolo 19, D.P.R. 633/1972 prevede che la quantificazione dell'Iva indetraibile da *pro-rata* venga effettuata alla fine di ciascun anno solare in funzione diretta delle operazioni effettuate, mentre, nel corso dell'esercizio, l'indetraibilità dell'Iva è determinata in funzione della percentuale provvisoria di *pro-rata* individuata in relazione alle operazioni effettuate nell'anno precedente.

Soprattutto per coloro che liquidano l'Iva con periodicità mensile, quindi, la determinazione del *pro-rata* definitivo dell'anno 2017 costituisce il *pro-rata* provvisorio che dovrà essere adottato già dalla liquidazione del mese di gennaio 2018. Si evidenzia, inoltre, che la percentuale definitiva del *pro-rata* assume rilevanza anche ai fini della corretta determinazione del reddito, in quanto la corrispondente Iva indetraibile da *pro-rata* costituisce un costo generale deducibile.

APPROFONDIMENTO 6: L'OPZIONE PER IL REGIME DELL'IVA PER CASSA

Con l'articolo 32-bis, D.L. 83/2012 il Legislatore ha introdotto un regime che prevede la liquidazione dell'Iva secondo una contabilità di cassa (cosiddetto regime "Iva per cassa").

Le disposizioni attuative della presente disciplina sono contenute nel D.M. Economia e Finanze datato 11 ottobre 2012, che ha stabilito l'efficacia del regime dalle operazioni effettuate a partite dal 1° dicembre 2012.

Con il provvedimento direttoriale n. 165764/2012 del 21 novembre 2012 vengono disciplinate le modalità di esercizio dell'opzione per applicare il regime e le conseguenti modalità di revoca dello stesso, mentre, con le circolari n. 44/E/2012 e n. 1/E/2013 l'Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti interpretativi.

Con la Legge di bilancio 2017 (L. 232/2016) è stato modificato – a partire dal 2017 - l'articolo 66, Tuir al fine di "trasformare" la contabilità semplificata da un regime basato su logiche di competenza a uno fondato sulle regole della "cassa", nel quale i proventi e i costi (non tutti) vengono rispettivamente tassati e dedotti nella misura in cui vengono incassati e pagati. In tale scenario, l'opzione per il regime Iva per cassa potrebbe rappresentare una soluzione per rendere omogeneo il trattamento Iva a quello previsto ai fini reddituali.

Soggetti interessati e opzione per il regime

Il regime interessa, in generale, tutti i soggetti titolari di partita Iva.

Dicitura in fattura

È previsto che le fatture emesse in applicazione del regime debbano recare l'annotazione che si tratta di operazione con "Iva per cassa ai sensi dell'articolo 32-bis, D.L. 83/2012".

Il citato provvedimento direttoriale ricorda che l'omessa indicazione sulle fatture emesse dell'annotazione "Iva per cassa ai sensi dell'articolo 32-bis, D.L. 83/2012" costituisce, ai fini sanzionatori, una violazione formale.

Opzioni e revoche

In applicazione delle regole generali contenute nel D.P.R. 442/1997, l'opzione per il regime dell'Iva per cassa si desume dal comportamento concludente del contribuente, con conseguente obbligo di comunicazione nel quadro VO della prima dichiarazione annuale Iva successiva alla scelta effettuata. Nel caso di inizio attività, la scelta per il regime andrà effettuata in sede di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno di inizio attività. In virtù del richiamo alle regole del D.P.R. 442/1997 la mancata comunicazione dell'opzione non invalida la scelta effettuata dal contribuente ma avrà unicamente l'effetto di determinare l'applicazione di sanzioni amministrative. Il provvedimento direttoriale in tal senso precisa che in caso di dichiarazione cosiddetta "tardiva", cioè presentata nei 90 giorni successivi al termine ordinario, nessuna sanzione per omessa o ritardata comunicazione dell'opzione verrà

applicata. L'opzione vincola il contribuente all'applicazione del regime dell'Iva per cassa per almeno un triennio, salvo il caso di superamento della soglia di volume d'affari, fatto che comporta la cessazione del regime.

Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, salva la possibilità di revoca espressa, da esercitarsi, con le stesse modalità di esercizio dell'opzione (quadro VO) nella prima dichiarazione annuale Iva presentata successivamente alla scelta effettuata.

Limite del volume d'affari

Possono optare per il nuovo regime i soggetti passivi Iva che nell'anno solare precedente hanno realizzato o, in caso di inizio di attività, prevedono di realizzare, un volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro.

Viene altresì previsto che qualora il volume d'affari superi nel corso dell'anno la soglia di 2 milioni di euro, il soggetto optante esca dal regime dell'Iva per cassa e riprenda ad applicare le regole ordinarie dell'Iva a partire dal mese successivo a quello in cui la soglia è stata superata. In virtù di tali previsioni i soggetti passivi che decideranno di applicare il regime dal 1° dicembre 2018 dovranno quindi verificare che il volume d'affari dell'anno 2017 (quello risultante dal quadro VE della dichiarazione annuale Iva2018) non abbia superato i 2 milioni di euro. Considerato che il termine di presentazione del prossimo modello dichiarativo Iva è fissato al 30 aprile 2018 è probabile che i contribuenti, al fine di operare le opportune valutazioni in merito al regime Iva per cassa, dovranno "simulare" le risultanze del medesimo al fine di poter anticipatamente individuare il volume d'affari.

Regole di funzionamento

Per chi esercita l'opzione per il regime dell'Iva per cassa, per tutte le fatture sia emesse che ricevute:

- l'Iva relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di cessionari o committenti soggetti passivi di imposta diviene esigibile all'atto dell'incasso dei relativi corrispettivi;
- il diritto alla detrazione dell'Iva relativa agli acquisti effettuati sorge al momento del pagamento dei relativi corrispettivi.

Il regime, pertanto, interessa unicamente la posizione Iva del soggetto passivo Iva che decide di applicarlo.

Il limite temporale

Decorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, anche in assenza di incasso delle fatture emesse o pagamento delle fatture ricevute, l'Iva diviene esigibile e quindi deve concorrere immediatamente alla liquidazione dell'Iva. L'Iva sulle fatture emesse rimane comunque sospesa anche oltre l'anno se il cliente risulta assoggettato a procedure concorsuali

(fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi).

Uscita dal regime

Nel caso di fuoriuscita forzata dal nuovo regime (per superamento del limite), così come nei casi di revoca del regime stesso, il decreto attuativo, al comma 2 dell'articolo 7, prevede che l'Iva relativa alle operazioni sia attive che passive che è stata "sospesa" in attesa dell'incasso o del pagamento, concorra alla liquidazione relativa all'ultimo mese in cui è stato applicato il regime dell'Iva per cassa.

Operazioni escluse

In deroga alle regole di funzionamento del regime dell'Iva per cassa vi sono operazioni per le quali non rileva il momento dell'incasso/pagamento del corrispettivo, bensì, continuano a valere le tradizionali regole che privilegiano il momento di effettuazione dell'operazione.

Esclusioni

Operazioni attive	Operazioni passive
<ul style="list-style-type: none">operazioni effettuate dai soggetti che si avvalgono di regimi specialioperazioni effettuate nei confronti di "privati"operazioni soggette a <i>reverse charge</i>operazioni a esigibilità differita	<ul style="list-style-type: none">acquisti di beni o di servizi soggetti a <i>reverse charge</i>acquisti intracomunitari di beniimportazioni di beniestrazioni di beni dai depositi Iva

Incassi parziali o cumulativi

Sul tema sia degli incassi sia dei pagamenti parziali (in sostanza, degli acconti) il decreto attuativo stabilisce i seguenti principi:

- a fronte di incassi parziali l'imposta diventa esigibile, ed è computata nella liquidazione periodica, nella proporzione esistente fra la somma incassata e il corrispettivo complessivo dell'operazione;
- a fronte di pagamenti parziali il diritto alla detrazione dell'imposta sorge nella proporzione esistente fra la somma pagata e il corrispettivo complessivo dell'operazione.

Nulla dice il decreto attuativo sul tema degli incassi/pagamenti cumulativi (si tratta di quelle situazioni in cui, a fronte di un certo numero di fatture siano esse attive o passive aperte e di vario importo, interviene un pagamento che comprende più fatture e che talvolta non coincide precisamente con la somma delle stesse). Si ritiene che in questo caso possa valere il cosiddetto criterio FIFO (*first in first out*) e cioè che nel caso in cui sia effettuato un incasso/pagamento cumulativo indistinto, il medesimo è imputato alle fatture nell'ordine in cui le stesse sono state emesse/ricevute a partire dalla più vecchia.

I chiarimenti dell'Agenzia

Circolare n. 44/E/2012

Volume d'affari e inizio attività	L'importo dei 2 milioni di euro, in caso di inizio dell'attività in corso d'anno, <u>non deve essere ragguagliato all'anno.</u>
Cessazione automatica dal regime	Il superamento del limite di 2 milioni di euro di volume d'affari comporta la cessazione automatica del regime dell'Iva per cassa a partire dal mese <u>o trimestre</u> successivo a quello in cui il limite è stato superato.
Variazioni in aumento - limite temporale di 1 anno	Qualora in pendenza del predetto termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione venga emessa nota di variazione in aumento ai sensi del comma 1, articolo 26, D.P.R. 633/1972, si ritiene che anche per il nuovo ammontare dell'imponibile o dell'imposta l'anno <u>decorra dalla effettuazione della originaria operazione.</u>
Variazioni in diminuzione - limite temporale di 1 anno	Le variazioni in diminuzione che intervengono prima che l'imposta diventi esigibile rettificano direttamente quest'ultima. Diversamente, quelle che intervengono successivamente, sono computate nella prima liquidazione utile.
Diritto alla detrazione (condizioni)	In sostanza, il diritto alla detrazione deve essere esercitato alle condizioni esistenti al momento in cui l'imposta <u>diviene esigibile per il fornitore del contribuente in regime Iva per cassa.</u>
Diritto alla detrazione (esercizio)	La detrazione può essere esercitata al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui è stato pagato il corrispettivo o a quello in cui è decorso un anno dalla effettuazione dell'acquisto.
Volume d'affari e separazione attività	Nel calcolo del limite del volume d'affari richiesto per l'applicabilità dell'Iva per cassa vanno considerate cumulativamente tutte le operazioni attive: sia quelle che vengono assoggettate a tale regime sia quelle che ne sono escluse (non vale quanto precisato da circolare n. 18/331568/1981).
Autotrasportatori	L'applicabilità del regime in esame non è preclusa per le operazioni per le quali è già previsto un differimento del termine di registrazione e/o fatturazione in quanto tale differimento non deriva dalla applicazione di un regime speciale ma dall'applicazione di disposizioni che attengono alla tempistica degli adempimenti (si veda, ad esempio, il differimento della registrazione delle fatture previsto per gli autotrasportatori dall'articolo 74, comma 4, D.P.R. 633/1972).
Pro rata generale di detrazione	Le operazioni attive partecipano alla determinazione della percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis, D.P.R. 633/1972, <u>nell'anno di effettuazione dell'operazione.</u>

Circolare n. 1/E/2013

Cessione del credito	La cessione del credito, <i>pro solvendo</i> o <i>pro soluto</i> , non realizza il presupposto dell'esigibilità dell'imposta. Il soggetto passivo che trasferisce il credito avrà, pertanto, l'onere di informarsi circa l'avvenuto pagamento del credito ceduto, poiché è in tale momento che l'Iva relativa all'operazione originaria diventa esigibile. In alternativa, il soggetto passivo qualora non voglia farsi carico del predetto onere, al fine di non incorrere in sanzioni, può includere, anticipatamente, l'Iva relativa all'operazione originaria nella liquidazione del periodo in cui è avvenuta la cessione del credito.
Pagamenti con mezzi diversi dal contante (bonifico, R.I.B.A.)	Il corrispettivo si considera incassato nel momento in cui si consegue l'effettiva disponibilità delle somme, ossia quando si riceve l'accredito sul proprio conto corrente, indipendentemente dalla sua formale conoscenza. Si tratta, tecnicamente, della cosiddetta "data disponibile", che indica il giorno a partire dal quale la somma di denaro accreditata può essere effettivamente utilizzata.
Separazione attività	Il differimento della detrazione dell'Iva al momento del pagamento del prezzo opera con riferimento a tutti gli acquisti, e cioè anche per quelli relativi a operazioni attive escluse dall'Iva per cassa, a meno che queste ultime e i relativi acquisti costituiscano, ai sensi dell'articolo 36, D.P.R. 633/1972, attività separate. Non è pertanto, possibile gestire separatamente le operazioni attive/passive escluse dal regime Iva per cassa, qualora queste non possano configurare una attività separata ai sensi del citato articolo 36, D.P.R. 633/1972.

APPROFONDIMENTO 7 : REGOLE PER IL CORRETTO UTILIZZO IN COMPENSAZIONE “ORIZZONTALE” DEI CREDITI FISCALI

Dal 1° gennaio sono utilizzabili i crediti fiscali che scaturiscono dalle dichiarazioni relative all'anno precedente.

Le compensazioni “orizzontali” (ossia tra tributi diversi) sono però soggette a numerose limitazioni: i vincoli maggiori riguardano i crediti Iva, ma dal 2014 sono state introdotte limitazioni riguardanti anche le altre imposte, senza poi dimenticare il blocco che interessa i soggetti che presentano debiti erariali iscritti a ruolo.

Vediamo, pertanto, di riepilogare brevemente le principali regole di compensazione dei predetti crediti.

Le regole per i crediti Iva

In vista dei prossimi utilizzi in compensazione del credito Iva relativo all'anno 2017 emergente dalla dichiarazione annuale Iva 2018 e dei crediti trimestrali risultanti dai modelli TR da presentare nel 2018, occorre ricordare che gli utilizzi del credito Iva emergente dalla dichiarazione annuale per importi superiori alla soglia dei 5.000 euro:

- può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui il credito emerge;
- è necessario effettuare tramite soggetti a ciò abilitati i controlli previsti ai fini dell'apposizione nella dichiarazione annuale del “Visto di conformità” (ciò avviene tramite la barratura di una specifica casella nel frontespizio della dichiarazione annuale Iva).

Va, infine, ricordato che tali vincoli temporali interessano solo le compensazioni “orizzontali” (ovvero quelle effettuate con altri tributi diversi dall'Iva o contributi) mentre non interessano mai le compensazioni verticali, cioè quelle “Iva da Iva”, anche se superano le soglie sopra indicate.

Compensazione “libera” per i crediti Iva annuali non superiori a 5.000 euro

Chi intende utilizzare in compensazione il credito Iva annuale del 2017 per importi non superiori a 5.000 euro può presentare il modello F24:

- a partire dal 1° gennaio 2018;
- senza alcuna preventiva presentazione della dichiarazione annuale Iva;

Tali compensazioni per importi non superiori a 5.000 euro sono possibili indipendentemente dall'ammontare del credito complessivo risultante dalla dichiarazione annuale: in pratica i “primi” 5.000 euro del credito Iva annuale possono essere compensati anche orizzontalmente senza alcun tipo di vincolo.

In materia di compensazioni tra debiti e crediti Iva, come chiarito dalla circolare n. 29/E/2010:

- non ricadono nel monitoraggio (quindi solo liberi) gli utilizzi del credito Iva per pagare debiti d'imposta che sorgono successivamente (ad esempio: credito Iva dell'anno 2017 risultante dalla dichiarazione Iva 2018 utilizzato per pagare il debito Iva di gennaio 2018);
- devono essere conteggiate nel limite, invece, le compensazioni che riguardano il pagamento di un debito Iva sorto precedentemente (ad esempio: debito Iva ottobre 2017 ravveduto utilizzando in compensazione il credito Iva dell'anno 2017 risultante dalla dichiarazione Iva 2018).

Compensazione dei crediti annuali superiori a 5.000 euro

Chi intende compensare il credito Iva per importi superiori a 5.000 euro, invece, per la parte che eccede tale limite, dovrà prima presentare la dichiarazione annuale Iva. Per effetto delle modifiche apportate dal D.L. 50/2017 convertito dalla L. 96/2017 il contribuente non dovrà più attendere, come previsto in precedenza, il giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, ma potrà effettuare la compensazione del credito annuale (e così anche per i crediti emergenti dal modello TR) per importi superiori a 5.000 euro annui, già a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge.

Esempio

Stante l'attuale termine iniziale per la presentazione della dichiarazione annuale Iva in forma autonoma (fissato al 1° febbraio), nel caso di presentazione del modello di dichiarazione annuale Iva, ad esempio, in data 5 febbraio 2018, sarà possibile effettuare la compensazione del credito Iva da essa derivante, per importi superiori a 5.000 euro, già a partire dal successivo 15 febbraio 2018. Per effetto delle nuove regole, quindi, il termine a partire dal quale è possibile eseguire la compensazione si presenta come un termine "mobile" (e, quindi, non più fisso) che dipende dal momento in cui si trasmette telematicamente la dichiarazione annuale.

Limite ad hoc per le start up innovative

Si ricorda che per le cd. *start up* innovative è previsto, in luogo dell'ordinario limite di 5.000 euro, uno speciale e più favorevole limite di 50.000 euro previsto in relazione alla compensazione dei crediti Iva.

Residuo credito Iva annuale relativo all'anno 2016

Infine, per una corretta applicazione di tali regole si ricorda che:

- il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2016, emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e utilizzato nel 2018 fino al termine di presentazione della dichiarazione Iva 2018 relativa all'anno 2017, non deve sottostare alle regole descritte, a

condizione che non venga fatto confluire nella prossima dichiarazione annuale Iva (in pratica, nel modello F24, deve ancora essere indicato “2016” come anno di riferimento); ciò in quanto per questo credito relativo al 2016 la dichiarazione annuale già è stata presentata nel 2017 e, quindi, le tempistiche sono già state rispettate (l’unica cautela riguarda il caso di superamento del limite di 15.000 euro, laddove la dichiarazione Iva relativa al 2016 non sia stata “vistata”);

- al contrario, il residuo credito Iva relativo al periodo d’imposta 2016 emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e fatto confluire nella prossima dichiarazione annuale Iva viene a tutti gli effetti “rigenerato” nella dichiarazione Iva 2018 come credito Iva relativo all’anno 2017 e come tale soggetto alle regole di monitoraggio in precedenza descritte.

Per evitare di incorrere in sanzioni, si invita, pertanto, la gentile clientela a valutare molto attentamente la presentazione di modelli F24 recanti utilizzi in compensazione “orizzontale” del credito Iva relativo all’anno 2017 o del residuo credito Iva relativo all’anno 2016.

Regole di compensazione dei crediti Iva trimestrali

Il limite dei 5.000 euro riguardante la compensazione dei crediti Iva annuali trova applicazione anche con riferimento ai crediti risultanti dalla presentazione delle denunce trimestrali (modelli TR). Va in proposito precisato che il limite di 5.000 euro deve intendersi “unitario” per tutti i modelli TR presentati nell’anno: ciò significa che se dal primo modello TR emerge un credito Iva trimestrale di 5.000 euro da utilizzare in compensazione, i crediti trimestrali emergenti dai successivi modelli TR dovranno seguire le regole previste per l’utilizzo in compensazione dei crediti eccedenti la soglia.

Per effetto delle modifiche apportate dal D.L. 50/2017 convertito dalla L. 96/2017 anche per la compensazione dei crediti emergenti dalla presentazione delle istanze trimestrali (modelli TR) per l’importo eccedente la soglia dei 5.000 euro è necessario eseguire i controlli finalizzati all’apposizione del visto di conformità mediante barratura dell’apposita casella presente sul citato modello TR.

Analogamente a quanto previsto per il credito derivante dalla dichiarazione annuale Iva anche per i crediti derivanti dalle istanze trimestrali la compensazione degli importi superiori alla soglia dei 5.000 euro può avvenire già a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della istanza trimestrale da cui il credito emerge.

Con riferimento ai rapporti esistenti tra credito Iva annuale e crediti Iva trimestrali, l’Agenzia delle entrate ha precisato che:

- al raggiungimento del limite (pari 5.000 euro) riferito al credito annuale 2017, non concorrono le eventuali compensazioni di crediti Iva relativi ai primi 3 trimestri dello stesso anno (risultanti, quindi, dalle istanze modello Iva TR presentate nel corso del 2017);
- il limite di 5.000 euro è riferito all’anno di maturazione del credito e viene calcolato distintamente per ciascuna tipologia di credito Iva (annuale o infrannuale); ciò significa

che il credito annuale evidenziato nella dichiarazione Iva 2018 relativa al 2017 presenta un tetto pari a 5.000 euro, da spendere liberamente anche prima della presentazione della dichiarazione e allo stesso modo per i crediti trimestrali evidenziati nei modelli TR da presentare nel corso del 2018 è a disposizione un ulteriore tetto di 5.000 euro, valido complessivamente per tutti i TR che vengono presentati nel corso del 2018.

Modalità di presentazione modello di pagamento F24

Sempre con il D.L. 50/2017, convertito dalla L. 96/2017, con riferimento agli aspetti operativi inerenti alla presentazione delle deleghe di pagamento, viene eliminata la soglia di 5.000 euro annui oltre la quale era previsto l'obbligo di presentare i modelli F24 mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia (Entratel o Fisconline).

Per effetto di tali modifiche, anche le compensazioni orizzontali dei crediti Iva, sia annuali che trimestrali, devono essere effettuate utilizzando i canali dell'Agenzia delle entrate a prescindere dall'importo del credito compensato.

Le regole per gli altri crediti

I contribuenti che utilizzano in compensazione orizzontale con modello F24 i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'Irap per importi superiori a 5.000 euro annui (importo modificato dal D.L. 50/2017), devono richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), D.Lgs. 241/1997.

Diversamente da quanto previsto per la compensazione dei crediti Iva, la compensazione dei presenti crediti non richiede la necessità di eseguire preventivamente i controlli finalizzati all'apposizione del visto di conformità né, quindi, la preventiva trasmissione telematica del modello dichiarativo dal quale emerge il credito.

Fin dal 1° gennaio 2018, pertanto, i contribuenti potranno liberamente utilizzare in compensazione crediti di importo superiore alla soglia dei 5.000 euro salvo ricordare, in questi casi, di apporre successivamente il visto di conformità sul modello da trasmettere successivamente alle scadenze previste per i vari modelli.

Trattandosi di crediti che saranno determinati, per la maggior parte, nel corso della prossima estate al momento della compilazione della dichiarazione, evidentemente l'utilizzo di essi deve essere fatto con una certa cautela.

I vincoli alla compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo

Si ricorda inoltre che, ai sensi dell'articolo 31, D.L. 78/2010 è previsto un blocco alla possibilità di utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte erariali qualora il contribuente presenti ruoli scaduti di importo superiore a 1.500 euro.

La compensazione dei crediti torna a essere possibile, quindi, solo dopo aver provveduto al pagamento dei ruoli scaduti, oppure alla loro compensazione da effettuarsi tramite modello di pagamento F24 e utilizzando il codice tributo "Ruol" istituito dalla risoluzione n. 18/E/2011.

Posto che l'inosservanza di tale divieto viene punita con la sanzione pari al 50% dell'importo indebitamente compensato, si invita la gentile clientela a segnalare - e nel caso consegnare allo Studio con la massima sollecitudine - le cartelle relative a ruoli notificati, ai fini delle verifiche necessarie. In mancanza, lo Studio non potrà ritenersi responsabile delle sanzioni che saranno irrogate.

Limite massimo alla compensazione

In tema di compensazione di crediti, ai sensi dell'articolo 34, comma 1, L. 388/2001 è previsto un limite di 700.000 euro per ciascun anno solare.

Il limite relativo ai subappaltatori edili (coloro cioè che hanno un volume d'affari relativo all'anno precedente costituito almeno per l'80% da prestazioni rese nell'ambito di contratti d'appalto) è fissato in 1.000.000 euro. Inoltre, godono di diritto di priorità al rimborso anche i soggetti che svolgono attività di recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici (codice 37.10.1), produzione di zinco, piombo, stagno e semilavorati degli stessi di base non ferrosi (codice 27.43.0), produzione di alluminio e semilavorati (codice 27.42.0).

Al riguardo, si deve ricordare che il limite di compensazione in commento si applica:

- cumulativamente, a tutti i crediti d'imposta (e contributivi) utilizzabili in compensazione "orizzontale" nel modello F24, in particolare sia ai crediti Iva annuali che a quelli trimestrali;
- a tutte le compensazioni che vengono effettuate in un anno solare, indipendentemente dalla natura del credito e dall'anno della sua formazione.

Detto limite riguarda quindi anche i crediti Iva, sia annuali che trimestrali, in quest'ultimo caso ovviamente per chi si serve del modello TR; con riferimento al credito da TR, non concorre al limite solo il credito chiesto a rimborso.

Utilizzo del canale telematico per i "privati"

Si ricorda, infine, che, l'obbligo di utilizzo dei canali telematici per la presentazione del modello F24 riguarda non solo i titolari di partita Iva (per i quali l'obbligo è generalizzato) ma anche i soggetti privi della partita Iva (i cosiddetti "privati").

In particolare per quest'ultimi è previsto che:

- la presentazione dei modelli F24 a zero per effetto di compensazioni deve essere effettuata esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, non potendo in alcun caso fare ricorso allo strumento dell'*home banking*;

- è invece ancora possibile l'utilizzo del canale *home banking* nel caso di compensazioni parziali (quindi viene utilizzato un credito in compensazione ma comunque il saldo da versare è superiore a zero).

A seguito delle modifiche introdotte dal D.L. 193/2016, per i soggetti privi di partita Iva è ancora possibile la presentazione "cartacea" solo ed esclusivamente nel caso di modelli F24 senza compensazioni, a prescindere dall'importo.



APPROFONDIMENTO 8 : LE NUOVE TABELLE ACI PER IL 2018

Sulla Gazzetta Ufficiale n. 302 del 29 dicembre 2017 (Supplemento Ordinario n. 63) sono state pubblicate le “*Tabelle nazionali dei costi chilometrici di esercizio di autovetture e motocicli elaborate dall’Aci – articolo 3, comma 1, D.Lgs. 314/1997*”, in vigore dal 1° gennaio 2018. I costi chilometrici individuati in alcune delle predette tabelle vanno utilizzati per determinare il *fringe benefit* riconosciuto al dipendente o all’amministratore che dispone, a uso promiscuo e per la maggior parte del periodo d’imposta, della autovettura aziendale.

Fringe benefit e uso promiscuo ai dipendenti

La determinazione del *fringe benefit* “convenzionale” risulta utile in particolare per gestire le conseguenze fiscali delle vetture in uso promiscuo ai dipendenti: si tratta di una fattispecie di sicuro interesse in quanto esse beneficiano della deduzione dei costi nella misura del 70%, peraltro senza limiti superiori al costo di acquisizione della vettura stessa.

L’articolo 51, comma 4, lettera a), D.P.R. 917/1986 dispone che da tale utilizzo si venga a generare in capo al dipendente un *benefit* convenzionale per l’utilizzo privato, calcolato sulla base di percorrenza convenzionale annua di 4.500 km (ossia il 30% di 15.000):

“per gli autoveicoli indicati nell’articolo 54, comma 1, lettera a), c) e m), D.Lgs. 285/1992, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo, si assume il 30% dell’importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l’Automobile Club d’Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero delle finanze che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d’imposta successivo, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente”.

Detto *benefit* viene calcolato in maniera forfetaria prendendo a riferimento le tabelle che annualmente vengono approvate.

Esempio

La società Alfa Srl concede in uso promiscuo e per la maggior parte del periodo d’imposta al proprio dipendente Rossi Mario la seguente autovettura:

➔ BMW 530D 3.0 berlina della potenza di 250cv.

In base alle nuove tabelle Aci il costo chilometrico risulta pari a 0,7479 euro per chilometro. Secondo la regola contemplata dall’articolo 51, comma 4, lettera a), D.P.R. 917/1986 il *fringe benefit* annuale sarà così determinato:

€ 0,7479 x Km 4.500 = € 3.365,47 *fringe benefit* convenzionale annuo corrispondente a quanto indicato nella tabella relativa agli “*Autoveicoli a gasolio in produzione*”

Datore e dipendente possono accordarsi affinché il dipendente contribuisca al costo della vettura: tale addebito avviene con fattura assoggettata a Iva con aliquota ordinaria.

Il *fringe benefit* tassato in busta paga del lavoratore deve essere quindi ridotto degli importi addebitati: il calcolo del *fringe benefit* tassabile va fatto confrontando il *fringe benefit* teorico (verificabile con le tariffe Aci di cui si è detto) e l'importo fatturato comprensivo di Iva.

Qualora tale addebito risulti almeno pari al *benefit* convenzionale (che si ricorda essere già comprensivo dell'Iva) come sopra calcolato, non si renderà necessaria l'attribuzione in busta paga di alcun compenso in natura.

Va infine evidenziato che sul sito *web* dell'Acì (www.aci.it) non sono rinvenibili solo le tabelle dalle quali ricavare il *fringe benefit* convenzionale sopra calcolato, bensì nel complesso tre tipologie di tabelle:

1. quelle relative al costo chilometrico di percorrenza per ciascuna vettura (utili per quantificare analiticamente il rimborso spettante al dipendente/collaboratore/professionista che utilizza la propria autovettura);
2. quelle riportanti il limite chilometrico per le vetture di potenza pari a 17 cavalli fiscali se alimentate a benzina o a 20 cavalli fiscali se a gasolio (necessarie per verificare ai sensi dell'articolo 95, comma 3, D.P.R. 917/1986 il limite massimo deducibile in capo all'azienda per le trasferte effettuate con autovettura propria dal dipendente o collaboratore);
3. quelle richiamate in precedenza e necessarie per individuare il *fringe benefit* convenzionale (retribuzione in natura per la quota forfettaria di utilizzo privato della autovettura aziendale).

APPROFONDIMENTO 9 : INCREMENTO DI ALIQUOTA PER LA CONTRIBUZIONE ENASARCO 2018

Per il 2018 scattano le previste variazioni alle aliquote dei contributi Enasarco, già deliberate dall'ultimo Regolamento delle attività istituzionali approvato dalla Fondazione, per gli agenti operanti in forma di impresa individuale o società di persone. Nessuna modifica rispetto all'esercizio 2017, invece, per i contributi relativi agli agenti operanti in forma di società di capitali.

Si ricorda in proposito che i contributi all'Enasarco vanno calcolati su tutte le somme dovute, a qualsiasi titolo, all'agente o al rappresentante di commercio in dipendenza del rapporto di agenzia, anche se non ancora pagate, e devono essere versati trimestralmente.

Le aliquote della contribuzione per agenti operanti in forma di impresa individuale o società di persone

Le aliquote della contribuzione previste per l'anno 2018 seguono il graduale aumento così come evidenziato nella tabella di seguito proposta:

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Aliquota contributiva	14,20%	14,65%	15,10%	15,55%	16,00%	16,50%	17,00%

Si rammenta che tale aliquota viene a gravare in pari misura del 50% sull'agente e sulla casa mandante, con la conseguenza che, in sede di addebito delle provvigioni sulla fattura dell'agente dovrà essere detratta - per il 2018 - la percentuale del 8%.

Alla luce di quanto sopra, si presentano i conteggi di una ipotetica fattura di un agente di commercio che non ha diritto alla riduzione della ritenuta Irpef, per l'addebito di provvigioni dal 2018:

Provvigioni relative a gennaio 2018, in qualità di agente monomandatario, come da contratto del 05 gennaio 2018	
Imponibile	1.000
Iva 22%	220
Totale fattura	1.220
Ritenuta Enasarco 8% su 1.000	-80
Ritenuta Irpef 23% su 500	-115
Netto a pagare	1.025

L'importo base dei minimali contributivi viene annualmente rivalutato per tenere conto dell'indice generale Istat dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati (FOI). Per l'anno 2017 le cifre di riferimento erano pari a 418 euro per i plurimandatari e 836 euro per i monomandatari. Al momento, non essendo ancora noto l'indice FOI, non sono stati ancora

aggiornati gli importi di cui sopra. La aliquota del 16% deve essere conteggiata sino al raggiungimento di prefissati massimali provvigionali, che per il 2017 sono attestati nella seguente misura:

Periodo di riferimento	Plurimandatario	Monomandatario
Anno 2017	25.000	37.500

Per il 2018 si attende di conoscere i dati forniti dall'Istat per il predetto aggiornamento.

Il contributo va calcolato fino al raggiungimento della provvigione massima annuale; la quota che supera il limite massimo va comunque comunicata, anche se su di essa non va calcolato né versato alcun contributo.

Il massimale provvigionale non è frazionabile. In caso di attività svolta in forma societaria il massimale è riferito alla società, non ai singoli soci, pertanto il contributo va ripartito tra i soci illimitatamente responsabili in misura pari alle quote di partecipazione.

Le aliquote della contribuzione per agenti operanti in forma di società di capitali

Con riferimento agli agenti operanti in forma di società di capitali, la casa mandante determina il contributo dovuto applicando una aliquota differenziata per scaglioni provvigionali. Non è previsto né minimale contributivo né massimale provvigionale.

Per l'esercizio 2018 le aliquote contributive non prevedono più incrementi rispetto a quelle già in vigore per l'esercizio 2017. Pertanto, si riepilogano le aliquote confermate:

Scaglioni provvigionali	Aliquota contributiva 2018	Quota preponente	Quota agente
Fino a 13.000.000 euro	4%	3%	1%
Da 13.000.001 euro a 20.000.000 euro	2%	1,50%	0,50%
Da 20.000.001 euro a 26.000.000 euro	1%	0,75%	0,25%
Da 26.000.001 euro	0,50%	0,30%	0,20%

Termini di versamento

Il versamento dei contributi va effettuato entro il giorno 20 del secondo mese successivo alla scadenza di ciascun trimestre. In particolare, con riferimento alla contribuzione relativa al 2018, le scadenze sono le seguenti:

Trimestre	Scadenza di versamento
1° trimestre (gennaio-febbraio-marzo 2018)	21 maggio 2018
2° trimestre (aprile-maggio-giugno 2018)	20 agosto 2018
3° trimestre (luglio-agosto-settembre 2018)	20 novembre 2018
4° trimestre (ottobre-novembre-dicembre 2018)	20 febbraio 2019

APPROFONDIMENTO 10 : LA DETRAZIONE IVA DAL 2018

Con l'approvazione definitiva della Legge di bilancio per il 2018 è sfumata la possibilità di correggere le attuali regole della detrazione dell'Iva assolta sulle fatture di acquisto dal 2017. Come noto, infatti, la norma ora prevede che la suddetta detrazione debba essere esercitata, al più tardi, nella dichiarazione Iva dell'anno in cui la stessa imposta si è resa esigibile. Ciò significa, dunque, che una fattura di acquisto datata 2017 impone l'esercizio della detrazione entro e non oltre il 30 aprile 2018, data di scadenza della presentazione della dichiarazione annuale Iva per il 2017.

Inoltre, i soggetti che decidessero di anticipare la presentazione del modello a partire dal mese di febbraio 2018 (ad esempio, in quanto intendono richiedere il rimborso), dovranno inserire l'Iva degli acquisti nel quadro VF della dichiarazione entro quella stessa data.

Ciò determina evidenti complicazioni di ordine pratico per la gestione delle fatture datate 2017 giunte nel 2018 dopo la chiusura delle liquidazioni, che vanno superate decidendo quali regole di comportamento assumere.

Una prima soluzione "rigida"

Per chi volesse osservare in modo scrupoloso il dettato dell'articolo 19, D.P.R. Iva si renderà necessario:

- 1) annotare le fatture datate 2017 sul libro Iva acquisti del 2018;
- 2) non far concorrere l'Iva in detrazione nella liquidazione del 2018, probabilmente grazie a degli automatismi che dovranno essere approntati dalle case di *software*;
- 3) ricomprendere la suddetta Iva nel quadro VF della dichiarazione annuale del 2017, in modo che sia rispettato l'onere della detrazione nell'anno in cui si è verificata l'esigibilità.

Si noti che in questo modo:

- la dichiarazione Iva chiuderà sovente con una posizione di credito, per effetto dell'aggiunta dell'Iva in detrazione relativa alle fatture pervenute nel 2018;
- le fatture 2017 giunte dopo la presentazione della dichiarazione al 30 aprile 2018 non consentiranno di operare la detrazione (in linea di principio, va anche rammentato che, ove non si sia ricevuta una fattura relativa al 2017 entro il termine di 4 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, va attivata la procedura della c.d. autofattura denuncia, con segnalazione all'Agenzia delle entrate);
- la comunicazione dei dati delle fatture 2017 (c.d. spesometro) non comprenderà le fatture emesse dai fornitori nel 2017, ma annotate dal destinatario nel 2018;
- la comunicazione delle liquidazioni periodiche relative al 4° trimestre 2017, da effettuarsi entro il 28 febbraio 2018, non comprenderà tale imposta a credito, in quanto la medesima emerge solo dalla liquidazione annuale.

Una soluzione più "elastica"

È stato ipotizzato, in dottrina, che la soluzione prima suggerita possa essere ritenuta eccessivamente onerosa, in termini di adempimenti, per il contribuente e, come tale, sia da ritenersi in contrasto con le regole generali che governano l'Iva negli Stati Membri della UE (non sarebbe, cioè, ammesso, che il diritto alla detrazione sia solo figurativo e non effettivo, e ciò accadrebbe anche nel caso in cui l'esercizio dello stesso comporti eccessive limitazioni, anche di natura temporale).

Ipotizzando di condividere tale assunto, in merito al quale è ancora pendente una denuncia agli organi comunitari, si potrebbe aggirare l'ostacolo ritenendo che il diritto alla detrazione possa considerarsi effettivo solo nel momento in cui il destinatario della fattura riceva materialmente il documento, così da poterlo annotare sui propri registri.

Così, la regola generale dell'articolo 19 (si ripete, superando la letteralità), andrebbe interpretata nel senso che il termine ultimo per l'esercizio del diritto coinciderebbe con quello di presentazione della dichiarazione Iva dell'anno in cui si è ricevuta la fattura (che, in sintesi, coinciderebbe sempre con il 2018 per le operazioni da certificarsi nel 2017).

Così, dunque, il comportamento da seguire sarebbe il seguente:

- 1) si riceve nel 2018 una fattura datata 2017;
- 2) si annota sul libro acquisti del 2018, esercitando la detrazione nel mese o nel trimestre di riferimento;
- 3) si riepilogherà la detrazione nella dichiarazione annuale Iva dell'anno 2018;
- 4) le operazioni suddette confluiranno nello spesometro del 2018, anno di annotazione a libro Iva;
- 5) l'Iva verrà riepilogata nelle liquidazioni periodiche del 2018.

Conclusioni

Mancando, a oggi, una pronuncia ufficiale di prassi, abbiamo esposto le due tesi che sono state ventilate in dottrina.

Va al riguardo rammentato che solo la prima risulta essere totalmente conforme al dettato della norma e, come tale, può assicurare l'assenza di contestazioni.

Ovviamente, risulta evidente come la medesima tesi sia anche quella che impone le maggiori complicazioni di ordine pratico – operativo.

Per il momento, dunque, non possiamo che rinnovare ai sigg.ri Clienti la necessità di verificare con attenzione la mancata ricezione dei documenti Iva relativi alle operazioni di fine anno, sollecitando la controparte affinché ottemperi tempestivamente agli obblighi imposti dalla norma.

Preferiamo, in questa sede, non anticipare le conseguenze che si potrebbero verificare ove non si riuscisse ad adempiere secondo le indicazioni della prima modalità sopra esposta, in merito a eventuali problemi di integrazione della dichiarazione, ovvero di istanza di rimborso dell'imposta non detratta nei termini (quindi per le fatture annotate dopo il 30-04).

Anche su tale aspetto, infatti, conviene attendere le indicazioni ufficiali di prassi, evitando di esporsi inutilmente a possibili danni economici che potrebbero derivare dall'assunzione di comportamenti che fossero poi giudicati non conformi alle norme del D.P.R. 633/1972. È stata informalmente annunciata una circolare di prossima emanazione; quindi, lo Studio vi terrà tempestivamente aggiornati sulle evoluzioni in merito alla specifica questione.

* * * * *

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Distinti saluti.

Luca Galassi

