

Circolare n° 9/2013A TUTTI I SIGNORI CLIENTI
LORO SEDI

Milano, 29 Agosto 2013

Sommario

<i>Notiziario mese di Agosto</i>	2
<i>Principali scadenze dal 15 agosto 2013 al 15 settembre 2013</i>	5
<i>APPROFONDIMENTO 1 : L'imposta di registro sui contratti preliminari</i>	11
<i>APPROFONDIMENTO 2 : Dal 1^ agosto si applica la sospensione feriale dei termini</i>	13
<i>APPROFONDIMENTO 3 : Niente IMU per gli impianti Fotovoltaici collocati sui tetti</i>	15
<i>APPROFONDIMENTO 4 : Per la deduzione dei compensi erogati a favore degli amministratori è necessaria la delibera assembleare.</i>	16
<i>APPROFONDIMENTO 5 : Chiarita la disciplina delle perdite su crediti</i>	17
<i>APPROFONDIMENTO 6 : Compensi occasionali, rimborsi spese e ritenute d'acconto</i>	22
<i>APPROFONDIMENTO 7 : Proroga al 20 settembre per i Modelli 770</i>	24
<i>APPROFONDIMENTO 8 : Locazioni immobiliari "abitative": approvato il modello per le comunicazioni delle opzioni</i>	25
<i>APPROFONDIMENTO 8 : Al via il Nuovo Redditometro</i>	26
<i>APPROFONDIMENTO 8 : Le regole per la corretta compilazione e contabilizzazione della scheda carburante</i>	28

Notiziario mese di Agosto**SPESOMETRO****Publicato il nuovo modello di comunicazione per il periodo di imposta 2012**

È stato pubblicato il modello dello spesometro per il periodo di imposta 2012: la trasmissione dei dati dovrà avvenire, così come già anticipato, entro il 12 novembre 2013 per i soggetti con liquidazione Iva mensile ed entro il 21 novembre 2013 per i soggetti con liquidazione Iva trimestrale. A partire dal periodo di imposta 2013, invece, la comunicazione dovrà essere effettuata entro:

- ➔ il 10 aprile dell'anno successivo per i soggetti con liquidazione Iva mensile;
- ➔ il 20 aprile dell'anno successivo per i soggetti con liquidazione Iva trimestrale.

Il nuovo modello consente di inviare anche i dati dei contratti di leasing e noleggio da parte degli operatori commerciali che svolgono attività di leasing finanziario o noleggio di autovetture, caravan, unità da diporto, e aeromobili, già a partire dal periodo di imposta 2012, qualora tali dati non siano già stati comunicati entro il 1° luglio 2013 utilizzando il vecchio modello.

Inoltre, il nuovo modello consentirà di effettuare anche altre comunicazioni:

- ➔ le operazioni in contanti legate al turismo effettuate nei confronti di persone fisiche residenti in paesi *extra-UE* di importo pari o superiore a €1.000;
- ➔ gli acquisti effettuati in Italia da operatori economici sammarinesi annotati dal 1° ottobre 2013, la cui comunicazione non sarà più cartacea ma telematica ed andrà effettuata entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello in cui le annotazioni sono state effettuate;
- ➔ le operazioni effettuate a decorrere dal 1° ottobre 2013 nei confronti di soggetti "black list", nei termini già previsti dalla specifica disciplina.

(Agenzia delle Entrate, Provvedimento, 02/08/2013)

BENI IN GODIMENTO AI SOCI**Semplificazioni per la comunicazione da inviare entro il 12 dicembre 2013**

A decorrere dal periodo di imposta 2012 i soggetti esercenti attività di impresa devono comunicare all'Anagrafe Tributaria i dati dei soci e dei familiari dell'imprenditore che hanno ricevuto in godimento beni dell'impresa, qualora sussista una differenza tra il corrispettivo annuo relativo al godimento del bene ed il valore di mercato del diritto di godimento. Sono esclusi dalla comunicazione:

- ➔ i beni concessi in godimento agli amministratori;
- ➔ i beni concessi in godimento al socio dipendente o lavoratore autonomo, qualora detti beni costituiscano *fringe benefits*;
- ➔ i beni concessi in godimento all'imprenditore individuale;
- ➔ i beni concessi in godimento a enti non commerciali soci che li utilizzino per fini istituzionali;
- ➔ gli alloggi delle cooperative a proprietà indivisa concessi ai propri soci;
- ➔ i beni ad uso pubblico per i quali è prevista l'integrale deducibilità dei costi;
- ➔ i finanziamenti concessi ai soci o ai familiari dell'imprenditore;
- ➔ i beni concessi in godimento inclusi nella categoria "altro" del tracciato *record* di valore non superiore a €3.000, al netto dell'Iva.

Per i beni in godimento nel 2012 la comunicazione deve essere effettuata entro il 12 dicembre 2013. Per gli anni successivi la comunicazione deve essere effettuata entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di chiusura dell'anno in cui i beni sono concessi o permangono in godimento.

(Agenzia delle Entrate, Provvedimento, 02/08/2013)

ERRATI VERSAMENTI

Circolare informativa 9/2013 del 29 agosto 2013 – Pag. 2 di 32
(fonte : Gruppo Euroconference Spa)

Chiarimenti sugli errori nei versamenti del saldo e del primo acconto delle imposte

Nel caso in cui il contribuente, in sede di ravvedimento operoso, effettui un versamento complessivo di imposta, sanzioni e interessi in misura inferiore al totale dovuto e le sanzioni e/o gli interessi non siano commisurati all'imposta versata a titolo di ravvedimento, l'omesso versamento iniziale può essere regolarizzato con riferimento alla quota parte dell'imposta correttamente ravveduta mentre sulla differenza non sanata andranno irrogate le sanzioni in misura ordinaria. Il principio enunciato dall'Agenzia delle Entrate trova applicazione anche con riferimento alle ipotesi di versamento del saldo e del primo acconto delle imposte alla scadenza del 16 luglio con la maggiorazione dello 0,40% (rispetto alla scadenza ordinaria del 16 giugno) e ai versamenti erronei e/o tardivi derivanti da acquiescenza o definizione agevolata delle sanzioni. In particolare, se il versamento del saldo e del primo acconto delle imposte entro il 16 luglio risulta inferiore rispetto all'imposta dovuta comprensiva della maggiorazione, la sanzione su cui calcolare il ravvedimento operoso deve essere calcolata sulla differenza tra quanto versato nel "termine lungo" e quanto dovuto (imposta più maggiorazione). Non assume rilevanza stabilire se il contribuente abbia versato la sola imposta e non abbia versato la maggiorazione ovvero se abbia eseguito un versamento proporzionalmente insufficiente, perché, non potendosi distinguere i due importi versati con il medesimo codice tributo, il versamento si intende nel suo complesso insufficiente.

(Agenzia delle Entrate, Circolare n.27, 02/08/2013)

CONTRATTI DI LOCAZIONE**Soppresso il modello CDC per le cessioni, risoluzioni e proroghe dei contratti immobiliari**

L'Agenzia delle Entrate ha soppresso il modello CDC (Comunicazione dei dati catastali – cessioni, risoluzioni e proroghe contratti di locazione o affitto di beni immobili) in quanto il modello 69 (da presentare in forma cartacea presso gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate) già contiene la possibilità di indicare i dati catastali anche nei casi di cessione, risoluzione e proroga. Pertanto, il modello 69 sarà da utilizzare non solo per le richieste di registrazione ma anche nei casi di cessione, risoluzione e proroga di contratti di locazione di beni immobili.

(Agenzia delle Entrate, Provvedimento, 31/07/2013)

APPALTI**White list di operatori economici non soggetti a rischio di infiltrazione mafiosa**

È stato pubblicato il decreto che istituisce la *white list* presso ciascuna Prefettura dell'elenco dei fornitori, dei prestatori di servizi ed esecutori di lavori immuni da contaminazioni criminali. L'iscrizione all'elenco ha una validità di 12 mesi, è volontaria e non obbligatoria e consente all'impresa di essere esonerata dal produrre la documentazione comprovante lo *status* di azienda "pulita". L'elenco delle imprese iscritte sarà pubblicato sul sito istituzionale di ciascuna Prefettura nella sezione "Amministrazione trasparente", da cui sarà desumibile anche l'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) a cui possono essere inoltrate le richieste di iscrizione.

(D.P.C.M. 18 aprile 2013, G.U. n.164 del 15/07/2013)

ZONE FRANCHE URBANE**Pubblicato il decreto che individua i beneficiari delle agevolazioni**

È stato pubblicato il decreto in materia di zone franche urbane, come previsto dall'art.37 del D.L. n.179/12, convertito con modificazioni dalla L. n.221/12. Il decreto, strutturato in 20 articoli, si occupa di disciplinare l'ambito di applicazione e di individuare i possibili beneficiari delle agevolazioni. Ai sensi dell'art.3, infatti, possono beneficiare delle agevolazioni previste dal decreto le Pmi come individuate nell'allegato 1 al Regolamento (CE) n.800/08 della Commissione del 6 agosto 2008 e dal D.M. 18 aprile 2005, già costituite alla data di presentazione dell'istanza di cui al successivo art.14, purché la data di costituzione delle stesse non sia successiva al 31 dicembre 2015, e regolarmente iscritte al Registro delle imprese. Le agevolazioni fiscali

Circolare informativa 9/2013 del 29 agosto 2013 – Pag. 3 di 32
(fonte : Gruppo Euroconference Spa)

concesse hanno ad oggetto l'esenzione: dalle imposte sui redditi secondo i parametri di cui all'art.9, da Irap come disciplinata ai sensi dell'art.11, dall'Imu per gli immobili siti nella ZFU (zona franca urbana), posseduti e utilizzati dalle Pmi per le attività economiche e dal versamento dei contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente di cui all'art.13. Per chiudere il quadro di riferimento, ad oggi, manca solamente il bando da emanarsi a cura del Ministero dello Sviluppo Economico.

(D.M. 10 aprile 2013, G.U. n.161 dell'11/07/2013)



Circolare informativa 9/2013 del 29 agosto 2013 – Pag. 4 di 32
(fonte : Gruppo Euroconference Spa)

Principali scadenze dal 15 agosto 2013 al 15 settembre 2013

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 15 agosto 2013 al 15 settembre 2013, 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'art.7 del D.L. n.70/11.

Le scadenze che seguono tengono inoltre conto del provvedimento di proroga che ha spostato, per i soggetti cui si applicano gli studi di settore, la data di pagamento delle imposte senza alcuna maggiorazione dal 17 giugno all'8 luglio 2013.

Evidenziamo, inoltre, che slittano al 20 agosto gli adempimenti fiscali e i versamenti delle somme in scadenza a partire dal 1° dello stesso mese.

In primo piano vengono illustrate, se esistenti, le principali scadenze o termini oggetto di provvedimenti straordinari, mentre di seguito si riportano le scadenze mensili, trimestrali o annuali a regime.

SCADENZE FISSE

20 agosto	<ul style="list-style-type: none">▪ 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 ad €300,00.▪ Fatturazione differita Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.▪ Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi ed i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.▪ Versamenti Iva mensili Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di luglio (codice tributo 6006). I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (art.1, co.3, DPR n.100/98) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.
20 agosto	<ul style="list-style-type: none">▪ Versamenti Iva trimestrali I contribuenti Iva trimestrali devono versare entro oggi l'imposta relativa al II trimestre 2013, maggiorata dell'1%, utilizzando il modello F24 con indicazione del codice tributo 6032.▪ Versamento dell'Iva a saldo dovuta in base alla dichiarazione annuale Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2012, risultante dalla dichiarazione annuale, che abbiano optato per il versamento rateale, devono versare la sesta rata dell'imposta, maggiorata degli interessi, utilizzando il codice tributo 6099.▪ Dichiarazioni d'intento Scade oggi, per i contribuenti Iva mensili, l'invio telematico della comunicazione dei dati

Circolare informativa 9/2013 del 29 agosto 2013 – Pag. 5 di 32
(fonte : Gruppo Euroconference Spa)

relativi alle dichiarazioni di intento che si riferiscono alle operazioni effettuate nel mese di luglio. Si ricorda che, ai sensi dell'art.2, comma 4, D.L. n.16 del 2 marzo 2012, la comunicazione delle dichiarazioni di intento deve essere effettuata entro il termine di effettuazione della prima liquidazione periodica Iva, mensile o trimestrale, nella quale confluiscono le operazioni realizzate senza applicazione dell'imposta.

▪ **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 giugno, 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.

▪ **Versamento delle ritenute alla fonte**

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente: 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.

▪ **Versamento ritenute da parte condomini**

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

▪ **ACCISE - Versamento imposta**

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici ad essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

▪ **Ravvedimento versamenti entro 30 giorni**

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte (anche Imu) e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 16 luglio.

20
agosto

▪ **Persone fisiche titolari di partita Iva e società semplici, società di persone e soggetti equiparati, soggetti Ires che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio cui si rendono applicabili gli studi di settore - I rata maggiorata**

Entro oggi devono effettuato il versamento della prima o unica rata delle imposte, Ires, Ipef ed Irap, ovvero delle imposte sostitutive, dovute a titolo di saldo per l'anno 2012 e primo acconto per il 2013, delle imposte e contributi risultanti dalla dichiarazione. Sempre con riferimento alle imposte dovute in base al modello Unico, scade anche il versamento della terza rata dell'acconto Irpef del 20% sui redditi soggetti a tassazione separata non assoggettati a ritenuta d'acconto.

▪ **Imposta sostitutiva operazioni straordinarie (art.1, co.46-47 L. n.244/07), riallineamento valori da quadro EC, regime di trasparenza con riferimento ai soggetti cui si rendono applicabili gli studi di settore**

I soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, cui si rendono applicabili gli studi di settore, che pongono in essere operazioni straordinarie possono versare con

	<p>maggiorazione entro oggi, l'imposta sostitutiva sui maggiori valori iscritti derivanti da tali operazioni.</p> <p>Sempre oggi scade il termine per il versamento dell'imposta sostitutiva per il riallineamento dei valori civilistici e fiscali dei beni indicati nel quadro EC. Infine è oggi il termine per il versamento dell'imposta sostitutiva, sempre con maggiorazione, per il riallineamento dei valori civilistici ai fiscali per le aziende che scelgono il regime della trasparenza.</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Imposta sostitutiva operazioni straordinarie (art.15, co.10-12, D.L. n.185/08) con riferimento ai soggetti cui si rendono applicabili gli studi di settore I soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, cui si rendono applicabili gli studi di settore, che pongono in essere operazioni straordinarie (art.15, co.10-12, D.L. n.185/08) possono versare entro oggi, con maggiorazione, l'imposta sostitutiva nella misura pari al 16% sui maggiori valori attribuiti all'avviamento, ai marchi e ad altre attività immateriali e del 20% sui maggiori valori attribuiti ai crediti.▪ Persone fisiche, titolari di partita Iva non soggetti agli studi di settore che presentano Unico 2013 con pagamento rateale non maggiorato Entro oggi deve essere effettuato il versamento (senza alcuna maggiorazione) della terza rata delle imposte, Irpef, Irap, addizionali, ovvero delle imposte sostitutive, dovute a titolo di saldo per l'anno 2012 e primo acconto per il 2013, oltre ai contributi, Iva, contributo di solidarietà, Ivafe, Ivie risultanti dalla dichiarazione. Sempre con riferimento alle imposte dovute in base al modello Unico, scade anche il versamento dell'acconto Irpef del 20% sui redditi soggetti a tassazione separata non assoggettati a ritenuta d'acconto. Il versamento sconterà interessi nella misura dello 0,65%.▪ Persone fisiche titolari di partita iva soggetti agli studi di settore che presentano Unico 2013 con pagamento rateale non maggiorato Entro oggi deve essere effettuato il versamento (senza alcuna maggiorazione) della terza rata delle imposte, Irpef, Irap, addizionali, ovvero delle imposte sostitutive, dovute a titolo di saldo per l'anno 2012 e primo acconto per il 2013, oltre ai contributi, Iva, contributo di solidarietà, Ivafe, Ivie risultanti dalla dichiarazione.
20 agosto	<p>Sempre con riferimento alle imposte dovute in base al modello Unico, scade anche il versamento dell'acconto Irpef del 20% sui redditi soggetti a tassazione separata non assoggettati a ritenuta d'acconto. Il versamento sconterà interessi nella misura dello 0,42%.</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Società di persone non soggette agli studi di settore che presentano Unico 2013 con pagamento rateale a partire dal 17/6 Entro oggi deve essere effettuato il versamento (senza alcuna maggiorazione) della terza rata dell'Irap e dell'Iva risultanti dalla dichiarazione. Il versamento sconterà interessi nella misura dello 0,65%.▪ Società di persone soggette agli studi di settore che presentano Unico 2013 con pagamento rateale a partire dal 08/07 Entro oggi deve essere effettuato il versamento (senza alcuna maggiorazione) della terza rata dell'Irap e dell'Iva risultanti dalla dichiarazione. Il versamento sconterà interessi nella misura dello 0,42%.

	<ul style="list-style-type: none">▪ Soggetti Ires che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio non soggetti agli studi di settore che presentano Unico 2013 con pagamento rateale a partire dal 17/6 senza maggiorazione Entro oggi i soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, devono effettuare il versamento della terza rata dell'Ires e dell'Irap, a titolo di saldo per l'anno 2012 e primo acconto per il 2013 senza alcuna maggiorazione. Sempre entro oggi i soggetti che hanno liquidato l'iva 2012 nella dichiarazione unificata devono effettuare il versamento della seconda rata del debito risultante dalla dichiarazione. Il versamento sconterà interessi nella misura dello 0,65%. ▪ Soggetti Ires che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio non soggetti agli studi di settore che presentano Unico 2013 con pagamento rateale a partire dal 08/07 senza maggiorazione Entro oggi i soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, devono effettuare il versamento della terza rata dell'Ires e dell'Irap, a titolo di saldo per l'anno 2012 e primo acconto per il 2013 senza alcuna maggiorazione. Sempre entro oggi i soggetti che hanno liquidato l'Iva 2012 nella dichiarazione unificata devono effettuare il versamento della seconda rata del debito risultante dalla dichiarazione. Il versamento sconterà interessi nella misura dello 0,42%. ▪ Soggetti Ires che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, società semplici, società di persone e soggetti equiparati che presentano Unico 2013 cui non si rendono applicabili gli studi di settore - Il rata maggiorata Entro oggi deve essere effettuato il versamento con maggiorazione della seconda rata delle imposte, Irpef ed Irap, ovvero delle imposte sostitutive, dovute a titolo di saldo per l'anno 2012 e primo acconto per il 2013, delle imposte e contributi risultanti dalla dichiarazione.
20 agosto	<ul style="list-style-type: none">▪ Cedolare secca per soggetti non titolari di partita Iva - I o unica rata maggiorata Scade oggi, per i contribuenti che si avvalgono per il 2012 della c.d. "cedolare secca", il termine per il pagamento dell'unica o prima rata dell'imposta sostitutiva dovuta a saldo 2012 ed acconto 2013. ▪ Cedolare secca, locatori titolari di partita iva senza studi Scade oggi per i contribuenti che si sono avvalsi per il 2012 della c.d. "cedolare secca", il termine per il versamento della terza rata di saldo 2012 e acconto 2013. Il versamento sconterà interessi nella misura dello 0,65%. ▪ Cedolare secca, locatori titolari di partita iva non soggetti allo studio con maggiorazione Scade oggi, per i contribuenti che si sono avvalsi per il 2012 della c.d. "cedolare secca", il versamento, con maggiorazione dello 0,4%, della seconda rata del saldo 2012 e prima rata d'acconto 2013. Al versamento si applica l'interesse nella misura dello 0,32%. ▪ Cedolare secca, locatori titolari di partita Iva con studi e primo versamento all'8/7 Scade oggi per i contribuenti che si sono avvalsi per il 2012 della c.d. "cedolare secca", il termine per il versamento della terza rata di saldo 2012 e acconto 2013. Il versamento sconterà interessi nella misura dello 0,42%.

	<ul style="list-style-type: none">▪ Persone fisiche, società di persone non soggetti agli studi di settore che presentano Unico 2013 con maggiorazione Entro oggi deve essere effettuato il versamento con maggiorazione della seconda rata delle imposte, Irpef, Irap, addizionali, ovvero delle imposte sostitutive, dovute a titolo di saldo per l'anno 2012 e primo acconto per il 2013, oltre ai contributi, Iva, contributo di solidarietà, Ivafe, Ivie risultanti dalla dichiarazione. Sempre con riferimento alle imposte dovute in base al modello Unico, scade anche il versamento dell'acconto Irpef del 20% sui redditi soggetti a tassazione separata non assoggettati a ritenuta d'acconto. La misura della maggiorazione applicata al versamento è dello 0,40% oltre agli interessi nella misura dello 0,32%.▪ Soggetti Ires che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio non soggetti agli studi di settore che presentano Unico 2013 che versano con maggiorazione Entro oggi i soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, devono effettuare il versamento della seconda rata dell'Ires e dell'Irap, a titolo di saldo per l'anno 2012 e primo acconto per il 2013 con maggiorazione. Sempre entro oggi i soggetti che hanno liquidato l'Iva 2012 nella dichiarazione unificata devono effettuare il versamento della seconda rata del debito risultante dalla dichiarazione. La maggiorazione è applicata nella misura dello 0,40%. Al versamento si applica l'interesse nella misura dello 0,32%.▪ Presentazione dichiarazione periodica Conai Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di luglio, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.
26 agosto	<ul style="list-style-type: none">▪ Presentazione elenchi Intrastat mensili Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie effettuate rispettivamente nel mese precedente.
2 settembre	<ul style="list-style-type: none">▪ 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 giugno.▪ 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 01/08/13.▪ Persone fisiche, non titolari di partita Iva cui non si applica la proroga che presentano Unico 2013 con pagamento rateale a partire dal 17/6 Entro oggi deve essere effettuato il versamento (senza alcuna maggiorazione) della quarta rata delle imposte, Irpef, addizionali, ovvero delle imposte sostitutive, dovute a titolo di saldo per l'anno 2012 e primo acconto per il 2013, contributo di solidarietà, Ivafe, Ivie risultanti dalla dichiarazione. Sempre con riferimento alle imposte dovute in base al modello Unico, scade anche il versamento dell'acconto Irpef del 20% sui redditi soggetti a tassazione separata non assoggettati a ritenuta d'acconto.

	<p>Il versamento scontrerà interessi nella misura dello 0,80%.</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Cedolare secca, locatori non titolari di partita Iva cui non si applica la proroga Scade oggi, per i contribuenti che si sono avvalsi per il 2012 della c.d. "cedolare secca", il versamento, senza maggiorazione della quarta rata del saldo 2012 e primo acconto 2013. Al versamento si applicano interessi nella misura dello 0,47%.▪ Persone fisiche, cui non si applica la proroga che presentano Unico 2013 con maggiorazione Entro oggi deve essere effettuato il versamento con maggiorazione della terza rata delle imposte, Irpef, addizionali, ovvero delle imposte sostitutive, dovute a titolo di saldo per l'anno 2012 e primo acconto per il 2013, oltre a contributo di solidarietà, Ivafe, Ivie risultanti dalla dichiarazione. Sempre con riferimento alle imposte dovute in base al modello Unico, scade anche il versamento dell'acconto Irpef del 20% sui redditi soggetti a tassazione separata non assoggettati a ritenuta d'acconto. La misura della maggiorazione applicata al versamento è dello 0,40%, mentre gli interessi rateali si applicano nella misura dello 0,47%.▪ Cedolare secca, locatori non titolari di partita Iva cui non si applica la proroga Scade oggi, per i contribuenti che si sono avvalsi per il 2012 della c.d. "cedolare secca", il versamento, con maggiorazione della terza rata del saldo 2012 e primo acconto 2013. Oltre alla maggiorazione dello 0,4% al versamento si applicano interessi nella misura dello 0,47%.
2 settembre	<ul style="list-style-type: none">▪ Comunicazione Black list - mensile Per i contribuenti che effettuano operazioni con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori dei Paesi c.d. "black-list" scade oggi, per i contribuenti tenuti a questo adempimento con cadenza mensile, il termine di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni effettate nel mese precedente.▪ 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 luglio.
15 settembre	<ul style="list-style-type: none">▪ 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 ad € 300,00.▪ Fatturazione differita Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.▪ Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi ed i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

APPROFONDIMENTO 1 : L'imposta di registro sui contratti preliminari

Con la **C.M. n.18/E del 29 maggio** scorso l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato una vera e propria guida operativa della tassazione degli atti ai fini dell'imposta di registro.

Attesa la loro estrema diffusione, in particolare con riferimento al comparto immobiliare, di particolare interesse e utilità paiono le precisazioni fornite in tema di tassazione dei contratti preliminari.

Con riferimento agli immobili va tenuto presente che:

- ➔ l'art.2645-*bis* c.c. impone la trascrizione dei contratti preliminari relativi a beni immobili redatti in forma di atto pubblico o scrittura privata autentica;
- ➔ i contratti preliminari concernenti beni immobili sono in ogni caso soggetti a registrazione in termine fisso e al pagamento dell'imposta fissa di registro (R.M. n.302028/74).

Si riepiloga di seguito la tassazione dei predetti contratti preliminari laddove negli stessi, sia prevista la dazione di una caparra confirmatoria piuttosto che acconti di prezzo o, come spesso accade, di entrambi tali elementi.

SITUAZIONE	REGISTRO
Contratto preliminare	€168
Contratto preliminare che prevede la dazione di caparra confirmatoria	€168 + 0,50 % su importo caparra
Contratto preliminare che prevede il pagamento di acconto di prezzo*	€168 + 3% (*) su importo acconti di prezzo
Contratto preliminare che prevede la dazione di caparra confirmatoria e il pagamento di acconto di prezzo*	€168 + 0,50 % su importo caparra + 3%(*) su importo acconti prezzo

(*) se l'acconto di prezzo è soggetto a Iva, in base al principio di alternatività Iva/Registro, l'imposta di registro è dovuta in misura fissa in luogo di quella proporzionale del 3%.

Va tenuto poi presente che:

- ➔ le imposte versate in relazione alla caparra confirmatoria e al pagamento di acconti di prezzo sono scomputate dai tributi pagati in sede di stipula del contratto definitivo; non è, invece, scomputabile l'imposta in misura fissa versata per la stipula del contratto preliminare;
- ➔ nel caso in cui l'imposta proporzionale corrisposta per la caparra confirmatoria e per gli acconti di prezzo risulti superiore all'imposta di registro dovuta per il contratto definitivo, spetta il rimborso della maggiore imposta proporzionale versata per la registrazione del contratto preliminare, secondo le regole previste dall'art.77 del Tur. Il co.1 della citata disposizione prevede che il rimborso dell'imposta deve essere richiesto, a pena di decadenza dal contribuente, "entro tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione". Il diritto alla restituzione sorge a seguito della registrazione del contratto definitivo in quanto solo in tale sede può essere scomputata l'imposta pagata in sede di preliminare. Quindi, il termine triennale previsto dal citato art.77 decorre dalla data di registrazione del contratto definitivo.

Casi particolari*Mancata qualificazione delle somme versate in sede di preliminare*

La dazione anticipata di una somma di denaro, effettuata al momento della conclusione del contratto, costituisce caparra confirmatoria qualora risulti espressamente che le parti abbiano inteso attribuire al versamento anticipato non solo la funzione di anticipazione della prestazione, ma anche quella di rafforzamento e garanzia dell'esecuzione dell'obbligazione contrattuale.

Se, quindi, per le somme versate in occasione della stipula del contratto preliminare manca una espressa qualificazione o è dubbia l'intenzione delle parti sulla natura delle stesse, tali somme saranno da considerarsi acconti di prezzo da assoggettare, nel caso in cui il trasferimento immobiliare è soggetto a imposta di registro, a tassazione nella misura del 3%.

Corresponsione di somme successivamente alla stipula del preliminare

Se il contratto preliminare contempla la dazione di ulteriori caparre confirmatorie o acconti di prezzo da versarsi in seguito, anche queste somme devono essere sottoposte a tassazione al momento della registrazione del preliminare.

Obbligo di registrazione del preliminare posto a carico dei mediatori

I mediatori immobiliari sono obbligati a registrare, tra l'altro, i contratti preliminari di compravendita stipulati a seguito dell'attività svolta dagli stessi per la conclusione degli affari.

Nessuno obbligo di registrazione invece sussiste per il conferimento dell'incarico al mediatore atteso che trattasi di atto prodromico all'attività di mediazione.

Nemmeno per la proposta di acquisto, in quanto atto prenegoziale, sussiste obbligo di registrazione.

Con riferimento, invece, alla successiva accettazione, deve ritenersi che l'obbligo della registrazione e del pagamento della relativa imposta in capo al mediatore sorga dal momento in cui viene accettata la proposta di acquisto, a prescindere dalla successiva stipula di un contratto preliminare.



APPROFONDIMENTO 2 : Dal 1° agosto si applica la sospensione feriale dei termini

Come ogni anno dal 1° agosto al 15 settembre trova applicazione la c.d. "sospensione feriale" dei termini processuali relativamente alle giurisdizioni ordinarie, amministrative ed alle Commissioni Tributarie.

L'art.1, co.1, L. n.742/69 dispone, infatti, che:

"Il decorso dei termini processuali relativi alle giurisdizioni ordinarie ed a quelle amministrative è sospeso di diritto dall'1 agosto al 15 settembre di ciascun anno, e riprende a decorrere dalla fine del periodo di sospensione. Ove il decorso abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo".

Inoltre è necessario ricordare che l'Agenzia delle Entrate ha chiarito in apposita circolare n.56/E del 24/10/07 che qualora i termini cadano di sabato o in un giorno festivo la scadenza è prorogata di diritto al primo giorno seguente non festivo.

La sospensione opera in duplice modo:

- ➔ i termini già decorrenti alla data del 1° agosto si interrompono e riprendono al 16 settembre,
- ➔ i termini che decorrebbero nel periodo di sospensione iniziano a decorrere dal 16 settembre.

La sospensione si applica ai termini:

- ➔ di proposizione del ricorso,
- ➔ di costituzione in giudizio,
- ➔ di deposito di memorie e documenti,
- ➔ di definizione in via breve,
- ➔ di accertamento con adesione,
- ➔ di presentazione dell'istanza di reclamo/mediazione,
- ➔ di proposizione dell'appello.

La sospensione feriale non opera invece con riferimento ai termini di carattere amministrativo, ai versamenti che devono essere effettuati entro un prefissato termine da un determinato evento, e quindi in relazione al versamento delle somme dovute in base alle cartelle di pagamento il cui pagamento vada effettuato entro 60 giorni dalla notifica dell'atto.

Essa opera anche in relazione agli accertamenti emessi a decorrere dall'1/10/11 riguardanti Ires, Irpef, Iva o Irap relativi ai periodi d'imposta in corso al 31/12/07 e successivi così come precisato dall'Agenzia nella nota n.141776 del 30/9/11.

Si riporta di seguito la tabella di calcolo dei termini per la proposizione dei ricorsi che tiene conto della sospensione feriale:

Gennaio		Febbraio		Marzo		Aprile		Maggio		Giugno	
Notifica	Scadenza	Notifica	Scadenza	Notifica	Scadenza	Notifica	Scadenza	Notifica	Scadenza	Notifica	Scadenza
1/1	2/3	1/2	2/4	1/3	30/4	1/4	31/5	1/5	30/6	1/6	31/7
2/1	3/3	2/2	3/4	2/3	1/5	2/4	1/6	2/5	1/7	2/6	16/9
3/1	4/3	3/2	4/4	3/3	2/5	3/4	2/6	3/5	2/7	3/6	17/9
4/1	5/3	4/2	5/4	4/3	3/5	4/4	3/6	4/5	3/7	4/6	18/9
5/1	6/3	5/2	6/4	5/3	4/5	5/4	4/6	5/5	4/7	5/6	19/9
6/1	7/3	6/2	7/4	6/3	5/5	6/4	5/6	6/5	5/7	6/6	20/9
7/1	8/3	7/2	8/4	7/3	6/5	7/4	6/6	7/5	6/7	7/6	21/9
8/1	9/3	8/2	9/4	8/3	7/5	8/4	7/6	8/5	7/7	8/6	22/9
9/1	10/3	9/2	10/4	9/3	8/5	9/4	8/6	9/5	8/7	9/6	23/9
10/1	11/3	10/2	11/4	10/3	9/5	10/4	9/6	10/5	9/7	10/6	24/9
11/1	12/3	11/2	12/4	11/3	10/5	11/4	10/6	11/5	10/7	11/6	25/9
12/1	13/3	12/2	13/4	12/3	11/5	12/4	11/6	12/5	11/7	12/6	26/9
13/1	14/3	13/2	14/4	13/3	12/5	13/4	12/6	13/5	12/7	13/6	27/9
14/1	15/3	14/2	15/4	14/3	13/5	14/4	13/6	14/5	13/7	14/6	28/9
15/1	16/3	15/2	16/4	15/3	14/5	15/4	14/6	15/5	14/7	15/6	29/9
16/1	17/3	16/2	17/4	16/3	15/5	16/4	15/6	16/5	15/7	16/6	30/9

Circolare informativa 9/2013 del 29 agosto 2013 – Pag. 13 di 32
(fonte : Gruppo Euroconference Spa)

Gennaio		Febbraio		Marzo		Aprile		Maggio		Giugno	
Notifica	Scadenza	Notifica	Scadenza	Notifica	Scadenza	Notifica	Scadenza	Notifica	Scadenza	Notifica	Scadenza
17/1	18/3	17/2	18/4	17/3	16/5	17/4	16/6	17/5	16/7	17/6	1/10
18/1	19/3	18/2	19/4	18/3	17/5	18/4	17/6	18/5	17/7	18/6	2/10
19/1	20/3	19/2	20/4	19/3	18/5	19/4	18/6	19/5	18/7	19/6	3/10
20/1	21/3	20/2	21/4	20/3	19/5	20/4	19/6	20/5	19/7	20/6	4/10
21/1	22/3	21/2	22/4	21/3	20/5	21/4	20/6	21/5	20/7	21/6	5/10
22/1	23/3	22/2	23/4	22/3	21/5	22/4	21/6	22/5	21/7	22/6	6/10
23/1	24/3	23/2	24/4	23/3	22/5	23/4	22/6	23/5	22/7	23/6	7/10
24/1	25/3	24/2	25/4	24/3	23/5	24/4	23/6	24/5	23/7	24/6	8/10
25/1	26/3	25/2	26/4	25/3	24/5	25/4	24/6	25/5	24/7	25/6	9/10
26/1	27/3	26/2	27/4	26/3	25/5	26/4	25/6	26/5	25/7	26/6	10/10
27/1	28/3	27/2	28/4	27/3	26/5	27/4	26/6	27/5	26/7	27/6	11/10
28/1	29/3	28/2	29/4	28/3	27/5	28/4	27/6	28/5	27/7	28/6	12/10
29/1	30/3			29/3	28/5	29/4	28/6	29/5	28/7	29/6	13/10
30/1	31/3			30/3	29/5	30/4	29/6	30/5	29/7	30/6	14/10
31/1	1/4			31/3	30/5			31/5	30/7		

Luglio		Agosto		Settembre		Ottobre		Novembre		Dicembre	
Notifica	Scadenza	Notifica	Scadenza	Notifica	Scadenza	Notifica	Scadenza	Notifica	Scadenza	Notifica	Scadenza
1/7	15/10	1/8	14/11	1/9	14/11	1/10	30/11	1/11	31/12	1/12	30/1
2/7	16/10	2/8	14/11	2/9	14/11	2/10	1/12	2/11	1/1	2/12	31/1
3/7	17/10	3/8	14/11	3/9	14/11	3/10	2/12	3/11	2/1	3/12	1/2
4/7	18/10	4/8	14/11	4/9	14/11	4/10	3/12	4/11	3/1	4/12	2/2
5/7	19/10	5/8	14/11	5/9	14/11	5/10	4/12	5/11	4/1	5/12	3/2
6/7	20/10	6/8	14/11	6/9	14/11	6/10	5/12	6/11	5/1	6/12	4/2
7/7	21/10	7/8	14/11	7/9	14/11	7/10	6/12	7/11	6/1	7/12	5/2
8/7	22/10	8/8	14/11	8/9	14/11	8/10	7/12	8/11	7/1	8/12	6/2
9/7	23/10	9/8	14/11	9/9	14/11	9/10	8/12	9/11	8/1	9/12	7/2
10/7	24/10	10/8	14/11	10/9	14/11	10/10	9/12	10/11	9/1	10/12	8/2
11/7	25/10	11/8	14/11	11/9	14/11	11/10	10/12	11/11	10/1	11/12	9/2
12/7	26/10	12/8	14/11	12/9	14/11	12/10	11/12	12/11	11/1	12/12	10/2
13/7	27/10	13/8	14/11	13/9	14/11	13/10	12/12	13/11	12/1	13/12	11/2
14/7	28/10	14/8	14/11	14/9	14/11	14/10	13/12	14/11	13/1	14/12	12/2
15/7	29/10	15/8	14/11	15/9	14/11	15/10	14/12	15/11	14/1	15/12	13/2
16/7	30/10	16/8	14/11	16/9	15/11	16/10	15/12	16/11	15/1	16/12	14/2
17/7	31/10	17/8	14/11	17/9	16/11	17/10	16/12	17/11	16/1	17/12	15/2
18/7	1/11	18/8	14/11	18/9	17/11	18/10	17/12	18/11	17/1	18/12	16/2
19/7	2/11	19/8	14/11	19/9	18/11	19/10	18/12	19/11	18/1	19/12	17/2
20/7	3/11	20/8	14/11	20/9	19/11	20/10	19/12	20/11	19/1	20/12	18/2
21/7	4/11	21/8	14/11	21/9	20/11	21/10	20/12	21/11	20/1	21/12	19/2
22/7	5/11	22/8	14/11	22/9	21/11	22/10	21/12	22/11	21/1	22/12	20/2
23/7	6/11	23/8	14/11	23/9	22/11	23/10	22/12	23/11	22/1	23/12	21/2
24/7	7/11	24/8	14/11	24/9	23/11	24/10	23/12	24/11	23/1	24/12	22/2
25/7	8/11	25/8	14/11	25/9	24/11	25/10	24/12	25/11	24/1	25/12	23/2
26/7	9/11	26/8	14/11	26/9	25/11	26/10	25/12	26/11	25/1	26/12	24/2
27/7	10/11	27/8	14/11	27/9	26/11	27/10	26/12	27/11	26/1	27/12	25/2
28/7	11/11	28/8	14/11	28/9	27/11	28/10	27/12	28/11	27/1	28/12	26/2
29/7	12/11	29/8	14/11	29/9	28/11	29/10	28/12	29/11	28/1	29/12	27/2
30/7	13/11	30/8	14/11	30/9	29/11	30/10	29/12	30/11	29/1	30/12	28/2
31/7	14/11	31/8	14/11			31/10	30/12			31/12	1/3

APPROFONDIMENTO 3 : Niente IMU per gli impianti Fotovoltaici collocati sui tetti

Con la recente circolare n.8/DF del 22 luglio 2013 il Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze ha chiarito il corretto trattamento Imu degli impianti fotovoltaici che vengono costruiti sui tetti degli edifici, quale lastrico solare.

Il Ministero ha osservato che il lastrico solare è associato, salvo eccezioni, ad un edificio che ospita una o più unità immobiliari. Poiché i lastrici solari, sia di edifici privati sia di edifici pubblici, sono parte integrante dell'edificio esistente e, in quanto tali, concorrono alla determinazione complessiva delle rendite catastali delle unità immobiliari facenti parte dell'edificio stesso, tali rendite costituiscono l'elemento principale per l'individuazione della base imponibile utile ai fini dell'Imu.

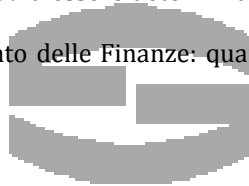
L'immobile, precisa il Ministero, può essere qualificato come area edificabile solo nel caso in cui sulla stessa non insista alcuna unità immobiliare. Soltanto in questa ipotesi la base imponibile Imu è costituita, dal valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione (quindi, verrebbe da concludere, quando si tratta della costruzione di un impianto direttamente sul suolo).

Nel caso di specie, invece, su quell'area insiste già un immobile (il fabbricato sul cui tetto viene costruito l'impianto) per il quale si sconta l'imposta sulla base della rendita catastale ad esso attribuita.

Questo significa che, malgrado venga dichiarato in catasto il lastrico solare (nella categoria F5, ossia una categoria catastale cosiddetta "fittizia" alla quale non viene associata alcuna rendita catastale in via autonoma), comunque durante i lavori di costruzione dell'impianto non si configura alcuna area edificabile sul quale pagare il tributo (in passato l'Ici, oggi l'Imu). Peraltro, su questo punto, vi era già un recente parere conforme da parte della Cassazione (sentenza n.10735 dell'8 maggio 2013).

Una volta completato l'impianto, l'imposta dovrà essere determinata in base alla rendita catastale dell'immobile cui il lastrico solare fa parte.

Ulteriore chiarimento offerto dal Dipartimento delle Finanze: quanto appena affermato vale anche per tutte le altre categorie fittizie.



APPROFONDIMENTO 4 : Per la deduzione dei compensi erogati a favore degli amministratori è necessaria la delibera assembleare.

Con una recente sentenza della Corte di Cassazione viene ribadito un principio fondamentale riguardante i compensi previsti a favore degli amministratori delle società, per consentirne la deduzione in capo alla società: i compensi erogati debbono essere opportunamente stabiliti dall'assemblea, con idoneo verbale trascritto sui libri sociali.

Con la sentenza n.17673 del 19 luglio 2013 viene quindi ribadita l'importanza della delibera, tesi peraltro non nuova in quanto già contenuta in precedenti pronunce della Suprema Corte.

Si evidenzia peraltro che non pare necessario deliberare ogni anno il compenso amministratore dell'esercizio: pare del tutto possibile deliberare una volta tale compenso e, se l'importo non fosse modificato, tale delibera manterrà efficacia anche per i successivi periodi d'imposta, qualora fosse stabilito un compenso valido sino a nuova decisione.

Conseguentemente, il nuovo verbale si renderà necessario solo nel momento in cui verrà variato il compenso amministratore.

Alla luce di tale interpretazione giurisprudenziale si invitano quindi le società clienti dello Studio a provvedere alla redazione di apposito verbale di assemblea, in ogni caso in cui:

- viene deliberato un compenso amministratore a favore di un soggetto che precedentemente non lo percepiva
- viene modificato l'importo del compenso amministratore precedentemente deliberato

Si allega un **fac-simile** semplificato (che ovviamente può essere integrato a seconda delle esigenze specifiche) che la società può utilizzare per la redazione della delibera assembleare.

Principio di cassa

A margine del chiarimento precedente, circa l'obbligo di delibera assembleare, si ricorda altresì che la normativa fiscale subordina la deducibilità degli stessi compensi alla loro effettiva erogazione (*c.d. criterio di cassa*): in particolare, i compensi deliberati per il 2013, saranno di competenza dell'esercizio 2013 (quindi compariranno nel bilancio dell'anno), ma la deduzione è rinviata al periodo d'imposta di pagamento (quindi, se non pagati, saranno indeducibili). Per la precisione, il compenso amministratore 2013 potrà essere dedotto nel 2013 se pagato entro il 12 gennaio 2014 (se ne tenga quindi conto in sede di gestione di tali compensi).

Occorre prestare attenzione al caso in cui l'amministratore fosse un professionista e, pertanto, andasse a fatturare il proprio compenso alla società (es: ingegnere che fattura il compenso amministratore alla società di costruzione): in questo caso non vale la regola di cui sopra (principio di cassa cosiddetto "allargato"), bensì quella canonica della deduzione del compenso nel 2013 solo se materialmente pagato entro la data del 31/12/13 (principio di cassa "stretto").

APPROFONDIMENTO 5 : Chiarita la disciplina delle perdite su crediti

Con un ritardo poco comprensibile, dopo la chiusura dei bilanci e delle dichiarazioni, l'Agenzia delle Entrate con la circolare n.26/E del 1° agosto, ha fornito il proprio parere sulla nuova disciplina che regola la deduzione delle perdite su crediti.

Nel documento si fornisce sia una ricognizione delle disposizioni già da tempo in vigore, che un commento alla casistica delle perdite di modesto importo.

Il corretto schema di lettura

Per una corretta comprensione della problematica, vale la pena di distinguere le seguenti ipotesi, rappresentate con l'ausilio di una tabella:

Inesigibilità del credito	Definitiva (perdita su crediti)	Derivante da stime	Con presunzione di legge	Stralcio di crediti di modesto importo Stralcio di crediti prescritti Stralcio di crediti verso soggetti interessati da procedure concorsuali o accordi di ristrutturazione del debito
			Prova del contribuente	Stralcio di crediti di importo non modesto, sulla base di elementi certi e precisi
		Derivante da atti realizzativi	Prova del contribuente	Cessione del credito Transazioni Rinunce e remissioni Morte del debitore
	Potenziale (svalutazione)	Derivante da un forfait di natura fiscale		Gestito attraverso il Fondo svalutazione crediti, nei limiti previsti dalla legge (0,5%), con collegamento con le eventuali successive perdite.
				Non è richiesta la dimostrazione di alcuna condizione, ma esclusivamente la correttezza del calcolo. Esiste un limite massimo del Fondo, che non può superare il 5% dei crediti.

Perdite definitive con presunzione di legge**I crediti di modesto importo**

La norma modificata, a decorrere dal periodo di imposta 2012, consente la deduzione immediata dei crediti di modesto importo, scaduti da almeno 6 mesi. Il modesto importo è individuato dalla norma nei seguenti parametri:

- ➔ €2.500, per le imprese di piccole e medie dimensioni;
- ➔ €5.000, per le imprese di grande dimensioni (da intendersi quelle con volume d'affari o ricavi superiori a 100 milioni di euro).

La circolare fornisce alcune interessanti indicazioni per la verifica dei suddetti parametri:

Crediti assicurati	Non rientrano nella casistica i crediti assistiti da garanzia assicurativi, in quanto l'inadempimento del debitore non determina una perdita ma l'insorgere di un credito verso l'assicuratore
Importo nominale e svalutazioni	La verifica va sempre fatta sull'importo nominale del credito, senza considerare eventuali svalutazioni di natura contabile o fiscale
Crediti riscossi parzialmente	La verifica va effettuata sulla quota residua del credito, quindi al netto degli incassi già avvenuti
Iva	La verifica sugli importi va fatta considerando anche l'imposta sul valore aggiunto oggetto di

	rivalsa nei confronti del debitore																																	
Interessi di mora e oneri accessori	Non si conteggiano, per la verifica del limite, gli interessi di mora e le altre spese addebitate in caso di inadempimento, in quanto riconducibili ad una obbligazione autonoma rispetto alla principale																																	
Più crediti verso lo stesso debitore	È necessaria una distinzione in merito alla natura del contratto che è sottostante alla nascita del credito																																	
	Rapporti unitari	<p>Se i crediti sono riconducibili al medesimo rapporto giuridico, come ad esempio nel contratto di somministrazione, la verifica del superamento del limite va effettuata sul saldo complessivo di tutti i crediti scaduti da almeno 6 mesi</p> <p>Esempio Una impresa di piccole dimensioni ha in essere un contratto di somministrazione con un cliente; in relazione a tale rapporto sono aperte le seguenti fatture al 31.12</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>IMPORTO</th> <th>SCADENZA</th> <th>RILEVANZA</th> <th>VERIFICA</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1.000,00</td> <td>30.04</td> <td>Sì</td> <td>1.000 + 500 + 800 = 2.300 < 2.500 deducibile</td> </tr> <tr> <td>500,00</td> <td>31.05</td> <td>Sì</td> <td></td> </tr> <tr> <td>800,00</td> <td>30.06</td> <td>Sì</td> <td></td> </tr> <tr> <td>3.000,00</td> <td>31.07</td> <td>No</td> <td></td> </tr> <tr> <td>4.000,00</td> <td>31.08</td> <td>No</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	IMPORTO	SCADENZA	RILEVANZA	VERIFICA	1.000,00	30.04	Sì	1.000 + 500 + 800 = 2.300 < 2.500 deducibile	500,00	31.05	Sì		800,00	30.06	Sì		3.000,00	31.07	No		4.000,00	31.08	No									
	IMPORTO	SCADENZA	RILEVANZA	VERIFICA																														
1.000,00	30.04	Sì	1.000 + 500 + 800 = 2.300 < 2.500 deducibile																															
500,00	31.05	Sì																																
800,00	30.06	Sì																																
3.000,00	31.07	No																																
4.000,00	31.08	No																																
Rapporti autonomi	<p>La verifica del limite va fatta su ciascun singolo credito, scaduto da almeno 6 mesi</p> <p>Esempio Una impresa di piccole dimensioni ha effettuato diverse prestazioni autonome a favore di un cliente; in relazione a tale rapporto sono aperte le seguenti fatture al 31.12</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th rowspan="2">IMPORTO</th> <th rowspan="2">SCADENZA</th> <th colspan="2">RILEVANZA</th> <th rowspan="2">VERIFICA</th> </tr> <tr> <th>tempo</th> <th>valore</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>4.000,00</td> <td>30.04</td> <td>Sì</td> <td>Sì</td> <td>Deducibile</td> </tr> <tr> <td>6.000,00</td> <td>31.05</td> <td>Sì</td> <td>No</td> <td>Indeducibile</td> </tr> <tr> <td>800,00</td> <td>30.06</td> <td>Sì</td> <td>Sì</td> <td>Deducibile</td> </tr> <tr> <td>3.000,00</td> <td>31.07</td> <td>No</td> <td>Sì</td> <td>Indeducibile</td> </tr> <tr> <td>4.000,00</td> <td>31.08</td> <td>No</td> <td>Sì</td> <td>indeducibile</td> </tr> </tbody> </table>		IMPORTO	SCADENZA	RILEVANZA		VERIFICA	tempo	valore	4.000,00	30.04	Sì	Sì	Deducibile	6.000,00	31.05	Sì	No	Indeducibile	800,00	30.06	Sì	Sì	Deducibile	3.000,00	31.07	No	Sì	Indeducibile	4.000,00	31.08	No	Sì	indeducibile
IMPORTO	SCADENZA	RILEVANZA			VERIFICA																													
		tempo	valore																															
4.000,00	30.04	Sì	Sì	Deducibile																														
6.000,00	31.05	Sì	No	Indeducibile																														
800,00	30.06	Sì	Sì	Deducibile																														
3.000,00	31.07	No	Sì	Indeducibile																														
4.000,00	31.08	No	Sì	indeducibile																														

È interessante rilevare che l’Agenzia non pone vincoli in merito alla competenza fiscale delle perdite su crediti di modesto importo, con la conseguenza che ci si dovrà “subordinare” alle decisioni di bilancio.

Il concetto appare molto utile nelle ipotesi di contratto di somministrazione; ciò significa che:

Anno	Situazione fiscale	Bilancio	Dichiarazione
N	Credito €3.000, fiscalmente deducibile Credito €1.500, fiscalmente deducibile Credito €2.000, fiscalmente non deducibile	Non imputata alcuna perdita	Non deduco nulla
N+1	Credito €3.000, fiscalmente deducibile (da anno N) Credito €1.500, fiscalmente deducibile (da anno N) Credito €2.000, fiscalmente deducibile (è maturato il	Imputate €6.500 di perdite	Deduco tutto l’importo

semestre)		
-----------	--	--

Sempre in merito alla competenza, è stato chiarito il corretto legame esistente tra i comportamenti contabili e fiscali, qualora vi siano disallineamenti di carattere temporale.

Verificarsi delle condizioni fiscali	Imputazione a conto economico	Anno di deduzione	Modalità
Anno N	Anno N+1	Anno N+1	Transito a conto economico
Anno N+1	Anno N (con variazione in aumento in Unico)	Anno N+1	Variazione in diminuzione in Unico

Crediti prescritti

Una ulteriore novità del 2012 è rappresentata dalla esplicitazione della deducibilità del credito prescritto.

La prescrizione sancisce che ogni diritto si estingue (appunto, per prescrizione) quando il titolare non lo esercita per il tempo determinato dalla legge; ovviamente, tale periodo può essere interrotto dalla notificazione di un atto di messa in mora.

Pertanto, la perdita di qualsiasi diritto giuridico, economico e patrimoniale sul credito, è un'altra ipotesi che dà luogo alla deducibilità della perdita in capo al creditore, a prescindere dall'importo del credito prescritto.

La circolare precisa, però, che la nuova ipotesi ha più valore ricognitivo che innovativo, con la conseguenza che si deve ritenere legittima la deduzione per prescrizione operata anche negli anni passati.

Resta salvo il potere dell'Amministrazione di contestare che l'inattività del creditore abbia corrisposto ad una effettiva volontà liberale, con la conseguenza di rendere in deducibile la stessa perdita.

Crediti verso soggetti assoggettati a procedure

È ammessa la deducibilità della perdita su crediti, in via automatica, anche qualora il debitore si interessato da una delle seguenti situazioni:

- ➔ accordo di ristrutturazione dei debiti;
- ➔ fallimento;
- ➔ liquidazione coatta amministrativa;
- ➔ concordato preventivo;
- ➔ amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

La circolare conferma che:

1. in presenza di una di tali procedure opera un automatismo di deducibilità che prescinde da ogni ulteriore verifica;
2. la perdita deducibile è di ammontare pari a quello imputato a Conto economico, con la conseguenza che la stessa perdita non deve necessariamente interessare l'intero importo del credito;
3. la valutazione dell'entità della perdita, tuttavia, non può consistere in un processo arbitrario, ma deve rispondere ad un razionale e documentato processo di valutazione conforme ai criteri dettati dai principi contabili adottati. A tal fine si ritiene che rappresentino documenti idonei a dimostrare la congruità del valore stimato della perdita tutti i documenti di natura contabile e finanziaria redatti o omologati da un organo della procedura, quali ad esempio:
 - ➔ l'inventario redatto dal curatore ex art.87 del R.D. n.267/42;
 - ➔ il piano del concordato preventivo presentato ai creditori ex art.160 del R.D. n.267/42;
 - ➔ la situazione patrimoniale redatta dal commissario della liquidazione coatta amministrativa ex art.205 del R.D. n.267/42;
 - ➔ la relazione del commissario giudiziale nell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, art.28 D.Lgs. n.270/99;

- ➔ le garanzie reali o personali ovvero assicurative.

Con questa affermazione, pertanto, termina anche l'annosa querelle in merito al periodo di competenza della perdita su crediti da procedura, risolta in modi anche contrastanti dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Perdite definitive con prova a carico del contribuente

Fuori dai casi di deducibilità automatica, l'art.101 del Tuir prevede che le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi.

A tale riguardo, la circolare individua due condizioni basilari cui risulta subordinato il riconoscimento fiscale della perdita:

1. la definitività della stessa, consistente nella possibilità di escludere che, in futuro, il creditore riesca ad incassare il credito;
2. l'esistenza di elementi di fatto e di diritto che attestino le ragioni e l'entità della perdita.

L'affermazione rischierebbe di restare priva di significato, se non fosse che l'Agenzia individua alcune casistiche *standard* al ricorrere delle quali è possibile affermare che la situazione di illiquidità finanziaria e di in capienza patrimoniale del debitore assume il carattere oggettivo della irreversibilità. Le stesse sono riassunte nella tabella che segue.

Irreperibilità del debitore		<ul style="list-style-type: none"> • decreto accertante lo stato di fuga, di latitanza o irreperibilità • denuncia di furto di identità (art.494 del cpp) • persistente assenza del debitore (art.49 c.c.)
Azioni esecutive infruttuose		<ul style="list-style-type: none"> • verbale pignoramento negativo
	ATTENZIONE	La valutazione deve riguardare la situazione economica e patrimoniale del debitore presente e futura; ad esempio, se agisco contro un ente pubblico (salvo il caso di dissesto palese), ragionevolmente posso pensare che in futuro il pagamento potrà avvenire
Documentazione attestante l'impossibilità di pagare		<ul style="list-style-type: none"> • lettere dei legali incaricati della riscossione del credito • relazioni negative rilasciate da agenzie di recupero crediti
	ATTENZIONE	Dalle lettere deve evincersi il credito oggetto di attività di recupero e le motivazioni per le quali l'inesigibilità sia divenuta definitiva per oggettiva impossibilità di incasso
Antieconomicità della prosecuzione dell'azione di recupero		<ul style="list-style-type: none"> • è legittima la deduzione della perdita ogni volta in cui i costi per l'attivazione delle procedure di recupero risultino uguali o maggiori all'importo del credito da recuperare
	ATTENZIONE	<ul style="list-style-type: none"> - Il costo delle azioni deve risultare in linea con i prezzi mediamente praticati sul mercato - È necessario tenere conto dei costi interni dell'impresa se desumibili dalla contabilità industriale

Perdite da atti realizzativi

I crediti potrebbero essere stralciati anche per effetto di un atto realizzativo, così come rappresentato dalla tabella che segue:

cessione del credito	<p>Non esiste un automatismo che consente di dedurre la perdita da cessione, anche se ragionevolmente la deduzione è assicurata quando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Il credito è ceduto a banche o altri intermediari finanziari vigilati, residenti in Italia o in Paesi con i quali è attivato l'adeguato scambio di informazioni • La perdita è di ammontare inferiore o uguale alle spese che si sarebbero sostenute per le azioni di recupero (da dimostrare), alla condizione che sia stata almeno inviata una raccomandata di sollecito al debitore
Transazione con il debitore	<p>È ammessa la deduzione se (congiuntamente):</p> <ul style="list-style-type: none"> • creditore e debitore non sono parte dello stesso gruppo • la difficoltà finanziaria del debitore risulta oggettivamente documentata (ad

	esempio, dall'istanza di ristrutturazione presentata, oppure dalla presenza di ingenti debiti insorti anche verso terzi, ecc.)
Rinuncia al credito o remissione	Trattasi di ipotesi pericolosa, in quanto può sconfinare in un atto di liberalità, senza rilevanza fiscale. Pertanto, la deducibilità è subordinata alla inerenza, che si ritiene normalmente presente se è dimostrata (alternativamente): <ul style="list-style-type: none"> • la inconsistenza patrimoniale del debitore; • la inopportunità di intraprendere azioni esecutive
Morte del debitore	È ammessa la deducibilità della perdita su crediti nel caso di: <ul style="list-style-type: none"> • morte del debitore, in assenza di eredi; • morte del debitore con eredi che rinunciano all'eredità.

Fondo svalutazione crediti

Oltre al tema delle perdite su crediti, la circolare tratta anche quello della svalutazione, soffermandosi sui rapporti esistenti con il c.d. Fondo svalutazione crediti, la cui alimentazione è fiscalmente riconosciuta nei limiti dello 0,5% dei crediti commerciali (non coperti da garanzia assicurativa) esistenti alla fine del periodo.

Viene allora affermato il principio in forza del quale il Fondo svalutazione crediti deve essere preliminarmente utilizzato per "assorbire" le eventuali perdite su crediti aventi i requisiti di deducibilità.

Pertanto:

- ➔ la perdita realizzata va prioritariamente imputata al Fondo esistente, sino a capienza dello stesso;
- ➔ la quota fiscalmente deducibile di ulteriore svalutazione forfetaria va conteggiata sull'ammontare dei crediti esistenti al netto dello stralcio per la perdita.

Si veda il seguente esempio, semplificato al massimo per esigenze di comprensione.

Crediti verso clienti esistenti al 31.12	20.000,00
Fondo svalutazione crediti accantonato al 31.12. N-1	4.000,00
Crediti di modesto importo deducibili imputati a perdita	5.000,00

Le scritture contabili sarebbero le seguenti:

Perdite su crediti	a	Crediti verso clienti	5.000,00
F.do Svalutazione crediti	a	Perdite su crediti	4.000,00
Svalutazione crediti	a	F.do Svalutazione crediti	75,00

Crediti verso clienti	(20.000 - 5.000)	15.000,00
Fondo Svalutazione crediti ante alimentazione dell'anno	(4.000 - 4.000)	0,00
Perdite su crediti a conto economico	(5.000 - 4.000)	1.000,00
Svalutazione crediti forfetaria dell'anno	(15.000 x 0,5%)	75,00

L'Agenzia ha anche precisato che:

- ➔ l'utilizzo della svalutazione crediti o della perdita su crediti realizza, indistintamente, il requisito della preventiva imputazione a conto economico;
- ➔ il Fondo svalutazione crediti di natura fiscale, alimentato per masse e non per singola posizione, determina, comunque, l'obbligo di preventivo "assorbimento" in caso di successiva perdita su crediti

APPROFONDIMENTO 6 : Compensi occasionali, rimborsi spese e ritenute d'acconto

Si rende noto alla Clientela che l'Agenzia delle Entrate, con apposita risoluzione, ha chiarito che, nel caso in cui vengano erogati esclusivamente rimborsi spese a soggetti con i quali si intrattengono rapporti occasionali, non è necessario applicare la ritenuta d'acconto del 20%, contrariamente a quanto era abitudine fare nel passato.

Si tratta, come prevede la risoluzione, di una soluzione dettata da esigenze di semplificazione, quindi con carattere di natura innovativa.

Le conclusioni valgono:

- ➔ sia quando le spese sono sostenute dal collaboratore e poi rimborsate dal committente;
- ➔ che quando le spese sono direttamente sostenute dal committente.

Nella tabella che segue si presenta una rassegna delle situazioni che più frequentemente si possono presentare ove il percettore non svolga abitualmente attività di lavoro autonomo:

<i>Casistica</i>	<i>Committente</i>	<i>Percettore (non lavoratore autonomo abituale)</i>
caso A Il committente sostiene direttamente le spese di viaggio, vitto e alloggio	Di fatto non viene erogato alcun compenso, con la conseguenza che non va operata la ritenuta	Di fatto non percepisce alcun compenso, con la conseguenza che non compila la dichiarazione
caso B Il percettore sostiene direttamente le spese di viaggio, vitto e alloggio e ne chiede il rimborso	Di fatto non viene erogato alcun compenso, con la conseguenza che non va operata la ritenuta. Si dovrà acquisire la documentazione comprovante le spese.	Di fatto non percepisce alcun compenso, con la conseguenza che non compila la dichiarazione. Dovrà consegnare al committente il giustificativo delle spese sostenute per ottenerne il rimborso

Si faccia attenzione al fatto che la risoluzione sottolinea che il meccanismo funziona solo nel caso in cui il rimborso sia di misura esattamente pari alle spese sostenute; il concetto può essere meglio chiarito con due esempi numerici.

Esempio 1

Il sig. Mario Rossi (lavoratore dipendente) viene invitato a partecipare ad una *convention*, estranea al proprio lavoro subordinato, per esporre la propria esperienza ai convenuti.

Per giungere alla meta, il sig. Rossi sostiene:

- ➔ €50 di spese per biglietto ferroviario;
- ➔ €80 di spese per il pernottamento in hotel;
- ➔ €40 di spese per il vitto.

Nel caso in cui la società che lo ha invitato rimborsi al sig. Rossi l'importo esatto di €170,00, si applica il criterio di semplificazione sopra esposto. Quindi, niente ritenuta per il committente e niente dichiarazione per il percettore.

Nulla cambierebbe (anzi, forse le cose sarebbero più facili) se le spese fossero sostenute direttamente dalla committente.

Esempio 2

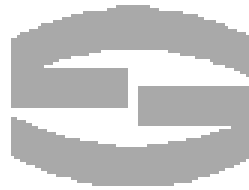
Lo stesso sig. Mario Rossi dell'esempio precedente accetta di partecipare alla convention, ed a fronte di questa partecipazione riceve un rimborso forfetario spese di €200,00, pur avendo sostenuto spese solo per €170,00.

La committente, erogando somme maggiori di quelle effettivamente spese, dovrà operare la ritenuta d'acconto del 20% sull'intero importo (nello specifico €40,00, vale a dire $200 \times 20\%$).

Il sig. Rossi, compilerà la dichiarazione dei redditi indicando un imponibile di 200, e portando in deduzione le spese direttamente afferenti la prestazione, vale a dire 170.

Si rammenta, infine, che i concetti sopra esposti non trovano mai applicazione ove il soggetto percettore fosse un soggetto che svolge attività di lavoro autonomo abituale.

Si pensi al sig. Carlo Verdi, consulente *marketing*, che accetta di partecipare alla convention ricevendo solo il puro rimborso delle spese ricevute; in questo caso, egli dovrà emettere la fattura indicando l'ammontare dei rimborsi e subirà la ritenuta sull'intero importo.



APPROFONDIMENTO 7 : Proroga al 20 settembre per i Modelli 770

Il co.3-*bis* dell'art.4 del DPR n.322/98 individua come termine ordinario di scadenza per la trasmissione della dichiarazione dei sostituti d'imposta (modello 770) la data del 31 luglio dell'anno successivo a quello di erogazione dei compensi.

Già per l'anno 2011, con il DPCM 26/7/12 era stata disposta la proroga al 20 settembre 2012 del termine di presentazione del modello 770, sia Ordinario che Semplificato.

Identica proroga viene ora confermata anche per l'anno d'imposta 2012 con il **DPCM 24 luglio 2013**.

I sostituti d'imposta, quindi, avranno tempo fino al 20 settembre 2013, in luogo della precedente scadenza al 31 luglio 2013, per inviare in forma obbligatoriamente telematica il modello 770/2013 (sia Semplificato che Ordinario) all'Agenzia delle Entrate.

Con riferimento alla proroga va ricordato che lo slittamento della scadenza influisce anche sullo slittamento dei termini per il ravvedimento operoso sui tributi collegati.

L'art.13 primo comma lettera b) del D.Lgs. n.472/97 come è noto prevede una riduzione delle sanzioni edittali (pari al 30% per gli omessi o ritardati versamenti) pari ad un ottavo del minimo (quindi il 3,75%), se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.

Per quanti, quindi, nel corso del 2012 non hanno versato, in qualità di sostituti d'imposta, alcune ritenute sui redditi da lavoro dipendente piuttosto che sui redditi di lavoro autonomo o altre tipologie di ritenute, potranno certamente ravvedere tali omessi versamenti entro il più ampio termine del 20 settembre 2013.

Si richiama l'attenzione sul fatto che qualora si sia già provveduto alla presentazione del modello 770/2013 Semplificato entro l'originaria scadenza del 31 luglio 2013 (evidenziando in esso il mancato versamento), in caso di ravvedimento eseguito successivamente ma entro la scadenza del 20 settembre, occorrerà ritrasmettere nuovamente il modello 770/2013 entro tale data al fine di evidenziare nel modello dichiarativo i dati relativi al ravvedimento medesimo.

Trattandosi peraltro di una proroga del termine ordinario, la ripresentazione della citata dichiarazione configura un'ipotesi di dichiarazione "correttiva nei termini" e quindi assolutamente priva di conseguenze sotto il profilo sanzionatorio.

APPROFONDIMENTO 8 : Locazioni immobiliari “abitative”: approvato il modello per le comunicazioni delle opzioni

Con il **Provvedimento direttoriale n.92492 del 29 luglio scorso** è stato approvato un nuovo modello (da inviarsi obbligatoriamente in forma telematica) da utilizzare per l'esercizio delle opzioni per il regime di imponibilità dell'Iva su taluni contratti di locazione di fabbricati.

Secondo quanto emerge dal citato provvedimento (su alcuni aspetti scarno di istruzioni) il modello va utilizzato unicamente per comunicare l'esercizio dell'opzione per l'imponibilità a Iva relativamente ai

- ➔ contratti di locazione di fabbricati abitativi effettuati da imprese costruttrici o di ripristino, in corso di esecuzione al 26 giugno 2012 (modifiche introdotte dall'art.9, D.L. n.83/12)
- ➔ contratti di locazione destinati ad alloggi sociali, in corso di esecuzione al 24 gennaio 2012 (modifiche introdotte dall'art.57 D.L. n.1/12)

Il presente modello, poi, va utilizzato per comunicare la suddetta opzione qualora, prima della scadenza del contratto di locazione, si verifichi il subentro di un terzo, in qualità di locatore (vale la pena osservare che il caso del subentro dovrebbe riguardare solo la seconda ipotesi in precedenza evidenziata, cioè quella degli alloggi sociali, posto che nel primo caso la possibile opzione compete unicamente al costruttore e non anche a successivi subentranti).

L'esercizio dell'opzione è vincolante per tutta la durata residua del contratto.

Per le situazioni sopra evidenziate, l'Agenzia delle Entrate (con la C.M. n.22/E/13, già commentata in precedente informativa) riconosce la possibilità di esercitare l'opzione con una **modalità alternativa** rispetto alla trasmissione telematica del modello in commento:

- ➔ l'opzione, formalizzata mediante un atto integrativo del contratto, da registrare presso gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate corrispondendo l'imposta di registro nella misura fissa di €67.

Si ritiene, infine, in assenza di conferme ufficiali da parte dell'Agenzia, che il presente modello debba essere utilizzato solo per comunicare le opzioni esercitate a decorrere dalla sua data di pubblicazione (29/7/13) e con riferimento ai canoni fatturati o riscossi da tale data.

APPROFONDIMENTO 8 : Al via il Nuovo Redditometro

Con la circolare illustrativa dell'Agenzia delle Entrate – si tratta della C.M. n.24/E del 31 luglio 2013 – prende sostanzialmente avvio l'operatività del cosiddetto “nuovo redditometro, innovato dal D.L. n.78/10 e che esplica efficacia con riferimento ai periodi d'imposta 2009 e successivi.

Considerando comunque che la verifica dell'annualità 2008 (per la quota continua ad operare il precedente strumento presuntivo) scade, in generale, alla fine del 2013, è probabile che il nuovo strumento verrà concretamente utilizzato solo dall'inizio del 2014 (comunque tra pochi mesi).

I capisaldi del nuovo redditometro

La circolare ricorda che:

- ➔ **Spese di ammontare certo:** la determinazione sintetica del reddito avviene mediante la presunzione relativa che tutto quanto è stato speso nel periodo d'imposta (l'Agenzia al riguardo utilizzerà i numerosi dati a propria disposizione comunicati dagli operatori economici, quali, ad esempio lo spesometro) sia stato finanziato con redditi del periodo medesimo, ferma restando la possibilità per il contribuente di provare che le spese sono state finanziate con altri mezzi, ivi compresi i redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.
- ➔ **Spese di ammontare presunto:** alle spese precedentemente individuate si affianca, con pari efficacia presuntiva, quella basata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, ferma restando la prova contraria del contribuente. In altre parole, per alcune tipologie di spese di generale sostenimento (es: alimentazione, abbigliamento, ecc), se all'Amministrazione finanziaria non risultano acquisti, viene attribuito al contribuente un ammontare di spesa presunta media calcolata, tramite medie Istat, per il nucleo familiare specifico e per l'ubicazione geografica.
- ➔ In ambedue i casi il contribuente è tutelato da una «clausola di garanzia»: la determinazione sintetica è consentita solo quando lo **scostamento** tra il reddito complessivo determinato presuntivamente e quello dichiarato sia pari ad almeno il **20%**. Per giustificare l'accertamento è sufficiente che lo scostamento si realizzi nel singolo periodo d'imposta, senza la necessità di averne due consecutivi che presentano tale scostamento (come avveniva con il vecchio redditometro).
- ➔ Il contribuente è ulteriormente e significativamente garantito dall'ampia possibilità di fornire eventuali elementi di prova per giustificare lo scostamento tra il reddito dichiarato e la capacità di spesa a lui attribuita, sia prima che dopo l'avvio del procedimento di accertamento con adesione, che deve essere obbligatoriamente attivato, in ossequio alle disposizioni contenute nello Statuto del contribuente. Vi è obbligo di **“contraddittorio preventivo”**: prima di procedere con l'accertamento, l'Agenzia inviterà il contribuente affinché questo possa portare elementi a giustificazione, in particolare, dell'origine delle risorse finanziarie utilizzate per il sostenimento delle spese sostenute (e, se le informazioni fornite saranno soddisfacenti, la pratica potrà essere immediatamente archiviata);
- ➔ dal reddito complessivo determinato sinteticamente sono scomputati gli **oneri deducibili** e vengono fatte salve le **detrazioni** d'imposta spettanti (ossia gli oneri indicati originariamente in dichiarazione del contribuente).
- ➔ al reddito determinato sinteticamente va aggiunta l'eventuale quota di spesa, sostenuta nell'anno in esame, per l'acquisto di beni e servizi durevoli (i cosiddetti incrementi patrimoniali)
- ➔ analogamente al reddito determinato sinteticamente va aggiunto l'eventuale incremento del risparmio del contribuente formatosi nell'anno oggetto di attenzione.

L'Agenzia precisa che, se il contribuente in sede di contraddittorio preventivo fornisce chiarimenti esaustivi in ordine alle spese certe, agli investimenti ed alla quota di risparmio dell'anno, l'attività di controllo basata sulla ricostruzione sintetica del reddito si esaurisce nella prima fase del contraddittorio. In caso contrario saranno

oggetto del contraddittorio anche le spese medie rilevate dall'Istat, per le quali il contribuente potrà utilizzare argomentazioni logiche a sostegno di una sua diversa rappresentazione della situazione di fatto.

Questo significa che se il contribuente presenta spese realmente sostenute in linea con il proprio reddito dichiarato, non avrà problemi di accertamento. Il ch  sicuramente risulta essere un grosso vantaggio rispetto al vecchio redditometro (dove invece i coefficienti moltiplicativi, in alcuni casi anche molto rilevanti, potevano portare a ricostruzioni di redditi presunti anche molto distanti dall'effettiva realt , peraltro difficili da controbattere).



APPROFONDIMENTO 8 : Le regole per la corretta compilazione e contabilizzazione della scheda carburante

Gli acquisti di carburante e lubrificanti per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione da parte dei contribuenti titolari di partita Iva devono risultare da apposite annotazioni eseguite in un documento definito “**scheda carburante**”.

La scheda carburante rappresenta il documento idoneo a:

- certificare gli acquisti di carburante per autotrazione (benzina, miscela di carburante e lubrificante, gasolio, gas metano, GPL),
- effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione,
- dai soggetti passivi Iva nell'esercizio di impresa, arte o professione.

Essendo lo strumento necessario per poter documentare la spesa al fine di beneficiare tanto della deducibilità del relativo costo ai fini delle imposte dirette quanto per usufruire del diritto alla detrazione dell'Iva assolta all'acquisto, nei casi in cui viene utilizzata la scheda carburante è vietata l'emissione della fattura di vendita da parte dell'esercente la stazione di servizio in quanto le annotazioni sulle schede carburanti sono sostitutive di tale documento.

La scheda carburante, per essere documento valido per la protocollazione ai fini fiscali, deve avere una periodicità mensile o trimestrale, ed essere riferita ai veicoli intestati ovvero utilizzati (ad esempio, a titolo di *leasing*, noleggio o comodato) dal soggetto passivo d'imposta.

Il contenuto della scheda carburante, combinando disposizioni normative e pronunce giurisprudenziali, può essere così riepilogato:

- ➔ gli estremi di identificazione del veicolo (casa costruttrice, modello, targa o numero telaio);
- ➔ gli estremi di identificazione del soggetto Iva che acquista il carburante;
- ➔ il numero dei chilometri rilevabile, alla fine del mese o del trimestre, dall'apposito dispositivo contachilometri esistente nel veicolo (indicazione non necessaria per i professionisti);
- ➔ la data del rifornimento;
- ➔ l'ammontare del corrispettivo totale corrisposto dal cliente (al lordo dell'Iva) per ogni singolo rifornimento;
- ➔ gli estremi identificativi e l'ubicazione dell'impianto di distribuzione (anche mediante timbro);
- ➔ la firma di convalida della regolarità dell'operazione di acquisto da parte del gestore.

Le casistiche in cui la fattura è obbligatoria

Vi sono casi di acquisti di carburanti e lubrificanti che devono essere documentati obbligatoriamente con fattura e che, pertanto, non possono essere documentati mediante l'utilizzo della scheda carburante. Si tratta di:

- ➔ acquisti di carburante per autotrazione non effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione;
- ➔ acquisti di carburante non per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione (ad esempio motori fissi);
- ➔ acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione per i quali non può essere verificata la destinazione;
- ➔ rifornimenti durante l'orario di chiusura (*self-service*);
- ➔ procedura di “*netting*” in uso nel settore petrolifero;
- ➔ cessioni nei confronti dello Stato, degli Enti pubblici territoriali, degli istituti universitari e degli enti ospedalieri, di assistenza e beneficenza;
- ➔ cessioni di gasolio effettuate nei confronti di autotrasportatori di cose per conto terzi;
- ➔ acquisti di carburante per carrelli elevatori, macchine operatrici come trattori, escavatori, mezzi di spurgo pozzi, che non circolano su strada.

L'indicazione del dato dei chilometri finali sulla scheda carburante

Circolare informativa 9/2013 del 29 agosto 2013 – Pag. 28 di 32
(fonte : Gruppo Euroconference Spa)

È importante ricordare che per i soggetti esercenti attività di impresa non va indicato il numero dei chilometri percorsi nel periodo bensì il dato puntuale riscontrabile dal contachilometri alla fine del periodo (mese o trimestre) considerato.

Il dato dei chilometri percorsi nel periodo è comunque ricavabile dalla differenza tra il dato di una scheda e quello indicato in quella del periodo precedente.

La scheda carburante che non riporta il numero dei chilometri percorsi alla fine del mese o del trimestre comporta l'indeducibilità dei relativi costi (sentenza n.3947 della Corte di Cassazione del 18 febbraio 2011).

Occorre ricordare che per quanto riguarda gli esercenti arti e professioni non vi è obbligo di indicazione del numero dei chilometri e ciò in quanto tale obbligo viene espressamente previsto per i soli esercenti attività d'impresa.

Uno degli aspetti più problematici che si riscontrano nella disciplina della scheda carburante riguarda l'indicazione del dato chilometrico risultante alla fine del periodo di riferimento.

Tale dato, infatti, non deve essere indicato sempre e comunque ma la sua indicazione nella scheda è in funzione della diversa modalità di utilizzo dell'autovettura.

Si riporta di seguito una tabella dalla quale si evince - nelle diverse situazioni esaminate - l'obbligatorietà o meno della indicazione nella scheda carburante del dato chilometrico.

Situazione dell'auto	Dato KM	Adempimenti richiesti
Automezzo utilizzato nell'esercizio dell'impresa	SI	Annotazione sulla scheda, a fine periodo, del numero dei chilometri dall'apposito dispositivo contachilometri
Automezzo utilizzato nell'esercizio dell'arte o della professione	NO	--
Imprese di noleggio	SI	Scheda unica per l'intera stazione noleggiante con indicazione dei chilometri
Leasing	SI	La scheda è intestata all'utilizzatore che al termine del periodo annota su di essa i chilometri dell'autovettura
Autovetture nuove non immatricolate o usate per il rifornimento di dotazione iniziale o di consegna	NO	--
Veicoli nuovi o usati, muniti della targa di prova, affidati per la riparazione o per la vendita a concessionari o ad altri operatori del settore	NO	--
Veicoli usati adibiti all'esecuzione di prove tecniche o dimostrative per la clientela	NO	--
Auto propria del dipendente utilizzata per conto del datore di lavoro	SI	Scheda cointestata al proprietario dell'autovettura e al datore di lavoro. Annotazione sulla scheda dei soli chilometri percorsi afferenti esclusivamente l'attività d'impresa
Auto aziendale munita, in luogo della scheda, di un blocco di buoni dal valore predeterminato	SI	L'utilizzatore dell'autovettura annota, al termine del periodo, su un apposito documento diverso dai buoni, i chilometri percorsi
Operazione di <i>netting</i> : rifornimento effettuato con carte aziendali	SI	L'utilizzatore dell'autovettura annota, al termine del periodo, su un apposito documento diverso dai buoni, i

collegate a contratti di somministrazione di carburante		chilometri percorsi (a meno che l'indicazione chilometrica non sia già presente in fattura) - sentenza CTR Firenze n.53/9/13
Auto aziendale assegnata ad un dipendente	SI	Scheda intestata contestualmente all'assegnatario e all'impresa. Chilometri annotati, a fine periodo, da parte dell'assegnatario

Qualora un'impresa stipuli un contratto di *netting*, i gestori degli impianti di distribuzione si impegnano ad eseguire a favore della compagnia petrolifera cessioni continuative di carburante direttamente alle imprese aderenti. La compagnia petrolifera, pertanto, provvede alla fatturazione del corrispettivo dovuto alle imprese convenzionate che hanno beneficiato delle somministrazioni. Con la recente sentenza n.53/9/13 la Commissione Tributaria Regionale di Firenze ha previsto l'indetraibilità dell'Iva da parte dell'impresa aderente ad un contratto di *netting* in quanto non si era allegato alla fattura emessa dalla società petrolifera un documento con l'indicazione per i singoli veicoli dei chilometri percorsi.

Pertanto:

- ➔ se le fatture emesse dalle società petrolifere prevedono l'indicazione dei chilometri effettuati da ciascun veicolo non è necessario allegare alcun documento;
- ➔ se le fatture emesse dalle società petrolifere non prevedono l'indicazione dei chilometri effettuati da ciascun veicolo è necessario predisporre un prospetto contenente l'indicazione dei chilometri effettuati da allegare ad ogni singola fattura ricevuta.

La contabilizzazione della scheda carburante

La società Delta Srl possiede una sola autovettura aziendale e documenta le spese inerenti l'acquisto di carburanti per autotrazione mediante l'emissione di schede carburanti trimestrali.

In data 30 settembre 2013 occorrerà contabilizzare la scheda carburante del terzo trimestre, per un ammontare complessivo pari a €1.050, comprensivi di Iva.

Il pagamento dei singoli rifornimenti viene sempre effettuato per contanti.

Trattandosi di contabilità ordinaria (peraltro obbligatoria nel caso della Srl), il primo passaggio contabile inerente gli acquisti di carburante per autotrazione consiste nell'apertura del credito per i pagamenti effettuati dalla Delta Srl ogni volta che viene effettuato un rifornimento con la contropartita dell'uscita di contante a titolo di pagamento.

Si tratta di una movimentazione finanziaria non rilevante ai fini Iva:

22/07/13	Anticipi verso fornitori (sp)	a	Cassa contanti (sp)	110,00
07/08/13	Anticipi verso fornitori (sp)	a	Cassa contanti (sp)	120,00

Il conto "anticipi verso fornitori" viene movimentato alla data di effettuazione di ciascun rifornimento, fino ad avere un saldo contabile alla data del 30/09/2013 pari a €1.050.

Il passo successivo riguarda la protocollazione ai fini Iva della scheda carburante del terzo trimestre, con lo scorporo dell'Iva al 21% e la contabilizzazione dell'imposta detraibile al 40%. Dapprima va scomputato dall'importo totale della scheda carburante l'importo dell'imponibile (pari a €867,77) e dell'Iva (pari a €182,23): l'imposta risulta detraibile solamente per il 40%, (pari a €72,89), cosicché il 60% corrispondente all'Iva indetraibile (pari a €109,34) deve essere contabilizzato ad incremento del costo di acquisto del carburante.

La descrizione del movimento contabile è "prot. n.356/2013 registro Iva acquisti, scheda carburante 3° trimestre 2013":

	Diversi	a	Scheda Carburante (sp)	1.050,00
30/09/13	Carburanti auto aziendali (ce)		977,11	
	Iva detraibile al 40% (sp)		72,89	

Dopo aver rilevato la scheda carburante si procede allo storno delle anticipazioni corrispondenti ai pagamenti eseguiti con la seguente scrittura:

30/09/13	Scheda Carburante (sp)	a	Anticipi verso fornitori (sp)	1.050,00
----------	------------------------	---	-------------------------------	----------

Le schede carburanti vanno registrate sul registro Iva acquisti entro gli ordinari termini di registrazione delle fatture di acquisto.

Dalla registrazione devono risultare:

- ➔ il numero progressivo di registrazione (protocollo);
- ➔ il mese o trimestre a cui si riferisce la scheda;
- ➔ l'imponibile e l'Iva, ottenuta mediante la procedura di scorporo.

Salvo casi particolari (quali ad esempio, le auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti e le auto utilizzate da agenti e rappresentanti di commercio, le auto utilizzate in via esclusivamente strumentale), la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto che riguarda i costi di acquisizione e le spese di impiego relative ai veicoli a motore, avviene nella misura del 40% del costo sostenuto e, pertanto, tale percentuale risulta applicabile anche agli acquisti di carburante per autotrazione.

Gli acquisti di carburante attraverso strumenti di pagamento elettronici

Dal 14 maggio 2011 viene prevista la possibilità di evitare la compilazione della scheda carburante nel caso in cui il carburante sia acquistato sempre attraverso strumenti di pagamento elettronici, in particolare **carte di credito, carte di debito (bancomat) e prepagate**: in tali casi è possibile documentare la spesa mediante copia dell'estratto conto dal quale risultino i rifornimenti effettuati con carte di credito, carte di debito o carte prepagate.

Va segnalato che l'adozione della nuova modalità di certificazione non richiede:

- ➔ i dati e la firma dell'esercente;
- ➔ l'indicazione del numero di targa o del telaio del veicolo;
- ➔ per le imprese l'indicazione del dato risultante dal contachilometri a fine periodo.

I due sistemi di certificazione (scheda carburante e estratto conto) risultano tra loro alternativi e, quindi, la modalità di documentazione delle operazioni di acquisto di carburanti per autotrazione riferite al medesimo soggetto d'imposta deve essere unica, essendo a tale fine irrilevante l'eventuale presenza di più veicoli utilizzati nello svolgimento dell'attività.

È stato chiarito dall'Agenzia delle Entrate che i soggetti che effettuano i pagamenti con sistemi promiscui (alternativamente a volte con carta di credito e a volte in contanti ovvero per un automezzo in contanti e per un altro automezzo con carta di credito) sono tenuti all'adozione obbligatoria della scheda carburante per tutti gli acquisti di carburante effettuati nel periodo di imposta.

Posto che la documentazione utilizzata (estratti conto dai quali estrapolare le transazioni rilevanti) potrebbe suscitare qualche perplessità circa la sua idoneità a consentire l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva su tali acquisti di carburante, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

- il mezzo di pagamento deve essere intestato al soggetto che esercita l'attività economica, l'arte o la professione;
- dall'estratto conto rilasciato dall'emittente della carta emergano tutti gli elementi necessari per l'individuazione dell'acquisto, quali, ad esempio:
 - ▶ la data del rifornimento,
 - ▶ il soggetto presso il quale è effettuato il rifornimento,
 - ▶ l'ammontare del relativo corrispettivo.

Si invitano, tuttavia, i soggetti interessati ad evitare eccessive strumentalizzazioni di questa nuova opportunità di semplificazione, anche alla luce del monito che arriva dalla stessa Agenzia delle Entrate (Circolare n.42/E del 9 novembre 2012) e che di seguito si riporta:

“Va da sé che la documentazione dalla quale risultino ulteriori dettagli che valgano ad associare ogni singola transazione ad uno specifico veicolo consentirebbe un più agevole esercizio del potere di controllo. Ad esempio, gli strumenti di pagamento dedicati alle aziende emessi da diversi operatori del settore - dai quali emerge la rendicontazione distinta per ciascun autoveicolo utilizzato dal dipendente anche ai fini del controllo interno di gestione - possono considerarsi idonei a garantire tale più ampia e dettagliata certificazione degli acquisti di carburante per autotrazione”.

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



Luca Galassi