
Circolare di studio
n. 1/2019

Data, 25/03/2019

STUDIO SANGUIGNI

Sommario

Bene a Sapersi.....	3
Operative le proroghe dell'esterometro, dello spesometro e della comunicazione trimestrale di liquidazione Iva	3
Nuove regole già operative per i controlli previste dal Codice crisi dell'impresa	4
Comunicazioni all'Agenzia delle entrate del contante incassato nell'ambito del turismo.....	6
Detrazione spettante per gli acquirenti di unità immobiliari ristrutturate	7
Trattamento fiscale della plusvalenza da cessione dell'unica azienda detenuta da un'impresa familiare.....	8
Rent to by- Imposte sui redditi per i concedenti che non agiscono in regime di impresa.....	10
Solidarietà nella registrazione dei contratti di locazione e obblighi in sede di proroga.....	11
Modalità operative per la rivalutazione dei beni d'impresa	12
Agenda.....	15
Principali adempimenti relativi al periodo dall'1 al 15 Aprile 2018.....	15
Indici & dati.....	18
Dati ISTAT: Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese dell'anno precedente.....	18
Dossier Casi e Contabilità	19
I rimborsi chilometrici al lavoratore dipendente e la distanza dall'abitazione	19
Proventi immobiliari abitativi e reddito d'impresa	21

Bene a sapersi

Operative le proroghe dell'esterometro, dello spesometro e della comunicazione trimestrale di liquidazione Iva

Con il Dpcm 27 febbraio 2019 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 5 marzo 2019, n. 54), sono stati prorogati:

- al 30 aprile 2019, l'invio delle comunicazioni dei dati delle fatture emesse e ricevute ("spesometro") inerenti al terzo e al quarto trimestre 2018 o, per coloro che hanno optato per la trasmissione con periodicità semestrale, al secondo semestre 2018;
- al 30 aprile 2019, la trasmissione all'Agenzia delle entrate dei dati inerenti alle operazioni effettuate e ricevute, nel corso dei mesi di gennaio e febbraio 2019, verso e da soggetti non stabiliti in Italia, salvo quelle per le quali è stata emessa bolletta doganale o fattura elettronica ("esterometro");
- al 10 aprile 2019, l'invio delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva relative al quarto trimestre 2018;
- al 16 maggio 2019, con la maggiorazione dello 0,40% mensile a titolo di interesse corrispettivo, il termine del 16 aprile 2019 per la corresponsione dell'Iva inerente ai primi tre mesi del 2019 da parte degli operatori che, tramite l'uso di interfacce elettroniche, facilitano le vendite a distanza di telefoni cellulari, console da gioco, tablet pc e laptop;
- al 31 maggio 2019, la trasmissione all'Agenzia delle entrate dei dati relativi alle operazioni poste in essere nel corso dei mesi di marzo e aprile 2019, rientranti nell'ambito applicativo dell'"esterometro", da parte degli operatori che, tramite l'uso di interfacce elettroniche, facilitano le vendite a distanza di telefoni cellulari, console da gioco, tablet pc e laptop.

Nella tabella che segue, si schematizzano, senza pretesa di completezza, gli adempimenti fiscali, integrati con quelli ordinari che trovano applicazione collegata.

<i>data</i>	<i>Adempimento o termine pro-memoria</i>
	invio della comunicazione dei dati delle liquidazioni Iva inerenti al quarto trimestre 2018 (mesi di ottobre – novembre – dicembre 2018).
10 aprile 2019	i soggetti esercenti attività: - di commercio al minuto; - di agenzia di viaggio; se in regime di liquidazione Iva mensile, sono tenuti a presentare la comunicazione in relazione all'utilizzo del contante.
16 aprile 2019	per i soggetti passivi Iva in regime di liquidazione mensile -> si conclude il periodo di non applicazione delle sanzioni per l'invio delle fatture elettroniche allo Sdi inerenti al mese di marzo 2019. per i soggetti passivi Iva che hanno deciso di rateizzare il saldo a debito inerente all'adempimento dichiarativo 2018, scade il termine per il versamento dell'inerente rata.
23 aprile 2019	i soggetti esercenti attività: - di commercio al minuto; - di agenzia di viaggio; se in regime di liquidazione Iva trimestrale, sono tenuti a presentare la comunicazione in relazione all'utilizzo del contante.
26 aprile 2019	invio dei modelli Intrastat per il mese di marzo 2019.
30 aprile 2019	presentazione dell'adempimento dichiarativo Iva annuale 2019 relativo al 2018.

data	Adempimento o termine pro-memoria
	esterometro -> termine per l'invio dei dati delle fatture da e verso l'estero di gennaio, febbraio e marzo 2019. spesometro -> termine per l'ultimo invio dei dati fatture emesse e ricevute inerenti al terzo e al quarto trimestre 2018 o al secondo semestre 2018. invio telematico con il modello IVA TR dell'istanza di rimborso o di utilizzo in compensazione del credito Iva inerente al primo trimestre 2019.
16 maggio 2019	per i soggetti passivi Iva in regime di liquidazione: <ul style="list-style-type: none"> ▪ mensile -> versamento Iva mese di aprile 2019; ▪ trimestrale -> versamento Iva primo trimestre 2019. soggetti passivi che facilitano tramite e-commerce la vendita di telefoni cellulari, console da gioco, tablet, Pc e laptop di valore non superiore all'entità di € 150 -> versamento Iva con maggiorazione dello 0,40%. si conclude il periodo di non applicazione delle sanzioni per l'invio delle fatture elettroniche allo Sdi per i soggetti passivi Iva in regime di liquidazione: <ul style="list-style-type: none"> ▪ mensile -> operazioni di aprile 2019; ▪ trimestrale -> operazioni del primo trimestre 2019. per i soggetti passivi Iva che hanno deciso di rateizzare il saldo a debito inerente all'adempimento dichiarativo 2018, scade il termine per il versamento dell'inerente rata.
26 aprile 2019	invio dei modelli Intrastat per il mese di aprile 2019.
31 maggio 2019	esterometro -> termine per l'invio dei dati delle fatture da e verso l'estero del mese di aprile 2019. contribuenti Iva mensili e trimestrali -> Invio comunicazione dati liquidazioni Iva del primo trimestre. soggetti passivi che facilitano tramite e-commerce la vendita di telefoni cellulari, console da gioco, tablet, Pc e laptop di valore non superiore a € 150 -> invio esterometro mesi di marzo e aprile 2019.

Nuove regole già operative per i controlli previste dal Codice crisi dell'impresa

Ai sensi dell'art. 389, comma 1, del D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, l'entrata in vigore del cosiddetto "codice della crisi d'impresa" è stabilita, come regola, per il 15 agosto 2020 (cioè decorsi 18 mesi dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale).

Si è precisato "come regola", in quanto diversi disposti inerenti novità in materia di diritto societario, peraltro, ex art. 389, comma 2, del D.Lgs. 14/2019, sono entrati in vigore il 16 marzo 2019, trentesimo giorno successivo alla data di pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale*, tra i quali si ritiene opportuno porre in rilievo:

- *la responsabilità verso i creditori sociali nelle società a responsabilità limitata (art. 378, comma 1, del D.Lgs. 14/2019)*, per la quale viene espressamente previsto che:
 - gli amministratori rispondono verso i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale;
 - l'azione può essere proposta dai creditori quando il patrimonio sociale risulta insufficiente al soddisfacimento dei loro crediti;
 - la rinuncia all'azione da parte della società non impedisce l'esercizio dell'azione da parte dei creditori sociali;
 - la transazione può essere impugnata dai creditori sociali soltanto con l'azione revocatoria quando ne ricorrono gli estremi;

- *gli assetti organizzativi adeguati (art. 375, comma 2 e art. 377, comma 4 del D.Lgs.14/2019), per i quali l'imprenditore, operante in forma societaria, deve:*
 - istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, nonché anche in relazione alla rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale;
 - attivarsi tempestivamente per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e/o per il recupero della continuità aziendale;tenendo presente che *l'ambito di applicabilità* riguarda sia le società di persone, sia quelle di capitali, in quanto l'art. 2293 del codice civile stabilisce che la società in nome collettivo è regolata dalle norme del relativo capo e dalle norme del capo inerente alla società semplice e l'art. 2315 del codice civile precisa che alla società in accomandita semplice si applicano le disposizioni relative alla società in nome collettivo.

Al riguardo, è opportuno sottolineare che comma 1 dell'art. 2475 del codice civile stabilisce che *"la gestione dell'impresa si svolge nel rispetto della disposizione di cui all'art. 2086, secondo comma, c.c. e spetta esclusivamente agli amministratori, i quali compiono le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale"*.

Tale regola risulta in contrasto:

- *con l'art. 2479, comma 1, del codice civile* che prevede la possibilità per i soci di decidere sulle materie riservate alla loro competenza dall'atto costitutivo, nonché sugli argomenti che uno o più amministratori o tanti soci rappresentanti almeno un terzo del capitale sociale sottopongono alla loro approvazione;
- *con l'art. 2476, comma 7, del codice civile* che individua una responsabilità solidale dei soci con gli amministratori quando essi abbiano intenzionalmente deciso o autorizzato il compimento di atti dannosi per la società, i soci o i terzi;
- *la quantificazione del danno risarcibile per l'indebita prosecuzione dell'attività sociale (art. 378, comma 2, del D.Lgs.14/2019)* quando viene accertata la responsabilità degli amministratori (e salva la prova di un diverso ammontare), il danno risarcibile si presume pari alla differenza tra il patrimonio netto alla data in cui l'amministratore è cessato dalla carica o, in caso di apertura di una procedura concorsuale, alla data di apertura di tale procedura e il patrimonio netto determinato alla data in cui si è verificata una causa di scioglimento, detratti i costi sostenuti e da sostenere, secondo un criterio di normalità, dopo il verificarsi della causa di scioglimento e fino al compimento della liquidazione, tenendo in considerazione che se risulta aperta una procedura concorsuale e mancano le scritture contabili o se a causa dell'irregolarità delle stesse o per altre ragioni i netti patrimoniali non possono essere determinati, il danno deve necessariamente risultare liquidato in misura pari alla differenza tra attivo e passivo accertati nella procedura;
- *la denuncia al Tribunale nelle società a responsabilità limitata (art. 379, comma 2, del D.Lgs. 14/2019)* che determina l'operatività dell'eventuale richiesta di *controllo giudiziario* in tutte le società a responsabilità limitata, la cui formulazione può provenire dai soci che rappresentano almeno un decimo del capitale sociale e/o dal collegio sindacale o sindaco unico (ove esistenti), mentre non sussiste la legittimazione del revisore legale.

Per quanto attiene all'organo di controllo o al revisore legale, il comma 3 dell'art. 379 del D.Lgs. 14/2019 ha fissato in 9 mesi dal 16 marzo 2019 il termine entro il quale le società a responsabilità limitata (e le cooperative) già costituite alla medesima data devono provvedere:

- **a nominare l'organo di controllo o il revisore legale;**
e, se necessario:

- **a rendere uniforme l'atto costitutivo e lo statuto;**

tenendo presente che fino alla scadenza del termine, le previgenti disposizioni dell'atto costitutivo e dello statuto mantengono la loro operatività anche se non risultano conformi alle disposizioni previste.

Al riguardo, si ritiene importante segnalare che la nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:

- **è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;**
- **controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;**
- **ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:**
 - **totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 2 milioni di euro;**
 - **ricavi delle vendite e delle prestazioni: 2 milioni di euro;**
 - **dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 10 unità;**

e cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non risulta superato alcuno dei predetti limiti.

Comunicazioni all'Agenzia delle entrate del contante incassato nell'ambito del turismo

I soggetti esercenti attività:

- di commercio al minuto;
- di agenzia di viaggio;

sono tenuti a presentare:

- *entro il 10 aprile 2019*, se in regime di liquidazione Iva mensile;
- *entro il 23 aprile 2019*, in quanto il 20 aprile cade di sabato e il 22 è un giorno festivo, se in regime di liquidazione Iva trimestrale;

una comunicazione in relazione all'utilizzo del contante.

In merito, si ritiene opportuno rammentare che ai sensi dell'art. 3, comma 1, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44, come revisionato dall'art. 1, comma 245, della L. 30 dicembre 2018, n. 145 (Legge di Bilancio 2019):

- l'entità per gli acquisti di beni e servizi legati al turismo effettuati - presso i commercianti al minuto e alle agenzie di viaggio - da cittadini stranieri, il limite per il trasferimento di denaro contante di cui all'art. 49, comma 1, del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231, è stato elevato a € 15.000,00, in luogo della soglia in vigore fino al 31 dicembre 2018 pari a € 10.000,00;
- a condizione che il soggetto cedente del bene e/o il prestatore del servizio si attivi nel modo seguente:
 - nel momento di effettuazione dell'operazione acquisisca fotocopia del passaporto del soggetto cliente (cessionario o committente), nonché apposita autocertificazione di quest'ultimo, con la quale viene attestato sia che non è cittadino italiano, sia che ha la residenza è effettivamente ubicata fuori del territorio dello Stato;
 - nel primo giorno feriale successivo a quello di effettuazione dell'operazione provveda a eseguire il versamento del denaro contante riscosso in un conto corrente che necessariamente deve risultare intestato al cedente o al prestatore presso un operatore finanziario, consegnando a quest'ultimo copia della ricevuta della comunicazione predetta.

Detrazione spettante per gli acquirenti di unità immobiliari ristrutturate

L'agevolazione fiscale relativa agli interventi di ristrutturazione edilizia, disciplinata dall'art. 16-bis del Tuir, consiste, al presente, in una detrazione dall'Irpef del 50% delle spese sostenute, fino a un ammontare complessivo delle stesse non superiore a € 96.000 per unità immobiliare.

La detrazione Irpef è anche prevista per gli acquisti di beni immobili, a uso abitativo, ristrutturati.

Al riguardo, si precisa che la predetta detrazione inerente alle spese per l'acquisto sono sostenute nel periodo compreso tra il 26 giugno 2012 e il 31 dicembre 2019, salvo proroga, si rende operativa nell'ipotesi di interventi di ristrutturazione riguardanti interi fabbricati, eseguiti:

- da imprese di costruzione;
- da imprese di ristrutturazione immobiliare;
- da cooperative edilizie;

che provvedono, entro 18 mesi dalla data del termine dei lavori, alla successiva alienazione dei singoli beni immobili realizzati.

L'acquirente dell'unità immobiliare deve, comunque, calcolare la detrazione del 50% indipendentemente dal valore degli interventi eseguiti, su un importo forfetario, pari al 25% del prezzo di vendita dell'abitazione.

A titolo meramente indicativo, se in data 15 dicembre 2018 un contribuente ha acquistato un'abitazione al prezzo di € 300.000,00, deve individuare l'agevolazione spettante a partire dall'anno 2018 come segue:

- *calcolo del costo forfetario di ristrutturazione:*
 - 25% di € 300.000,00 = € 75.000,00;*da cui:*
- *individuazione dell'entità della detrazione complessivamente spettante:*
 - 50% di € 75.000,00 = € 37.500,00;
- *determinazione della quota annua di detrazione spettante:*
 - 1/10 di € 37.500,00 = € 3.750,00.

Da quanto brevemente analizzato si evince che:

- la detrazione deve risultare sempre ripartita in 10 rate annuali di pari importo;
- il limite massimo di spesa ammissibile di € 96.000,00 deve essere riferito alla singola unità abitativa e non al numero di persone che partecipano alla spesa;

e, quindi, conseguentemente, l'entità della detrazione deve necessariamente risultare suddivisa tra tutti i soggetti aventi diritto alla medesima.

Per completezza, si puntualizza che la detrazione si applica quando sono stati effettuati interventi:

- *di restauro e risanamento conservativo* che, di norma, vengono realizzati per la conservazione dell'edificio e per assicurarne la funzionalità, come, a titolo meramente indicativo:
 - il consolidamento;
 - il ripristino;
 - il rinnovo;
 degli elementi costitutivi dell'edificio, nonché dell'inserimento di elementi accessori e di impianti ritenuti necessari;
- e:
- *di ristrutturazione edilizia di cui alle lettere c) e d) del comma 1 dell'art. 3 del D.P.R. 6 giugno 2001, n. n. 380*, individuabili in quelli volti a trasformare un edificio mediante un insieme

sistematico di opere che possono portare a un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente.

Ai fini operativi, si ritiene opportuno puntualizzare che la detrazione Irpef si rende operativa e applicabile in presenza delle seguenti condizioni:

- l'unità immobiliare deve essere ceduta dall'impresa di costruzione o di ristrutturazione immobiliare o dalla cooperativa che ha eseguito gli interventi;
- l'acquisto (o l'assegnazione) dell'unità abitativa deve risultare posto in essere entro 18 mesi dalla data del termine dei lavori;
- il bene immobile acquistato o assegnato deve far parte di un edificio sul quale sono stati eseguiti interventi di restauro e di risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia riguardanti l'intero edificio. L'agevolazione trova applicazione, pertanto, a condizione che gli interventi edilizi riguardino l'intero fabbricato (e non solo una parte di esso, anche se rilevante), per cui, conseguentemente, non spetta se sono stati eseguiti interventi di semplice manutenzione ordinaria o straordinaria;
- il termine "bene immobile" deve essere inteso come singola "unità immobiliare" e, quindi, l'agevolazione non è legata alla cessione o all'assegnazione delle altre unità immobiliari che costituiscono l'intero fabbricato, così che ciascun acquirente può beneficiare della detrazione con il proprio acquisto o assegnazione;

tenendo, in ogni caso, anche presente che:

- il soggetto acquirente dell'immobile può beneficiare della detrazione anche per gli importi versati in acconto a condizione che alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi, come precisato dall'Agenzia delle entrate nella circolare 18 novembre 2016, n. 43/E, siano già stati registrati il preliminare di acquisto o il rogito;
- per fruire dell'agevolazione non è necessario effettuare i pagamenti mediante bonifico bancario o postale;
- hanno diritto a beneficiare della detrazione, oltre al proprietario, anche il nudo proprietario e il titolare di un diritto reale di godimento sull'immobile (uso, usufrutto, abitazione);
- nel caso di acquisto di nuda proprietà e di contestuale costituzione del diritto di usufrutto, è necessario procedere a ripartire la detrazione in proporzione al valore dei due diritti reali.

Trattamento fiscale della plusvalenza da cessione dell'unica azienda detenuta da un'impresa familiare

Per quanto attiene la tassazione ai fini delle imposte sui redditi della *plusvalenza derivante dalla cessione dell'unica azienda detenuta da un'impresa familiare* è necessario, in via preliminare, tenere in considerazione la disciplina contenuta nell'art. 230-bis del codice civile, secondo cui i rapporti tra titolare dell'impresa familiare e suoi collaboratori (parenti e affini), quando tra questi non risulta configurato un diverso rapporto, come a titolo meramente indicativo:

- prestazione di lavoro subordinato;
- società;
- associazione in partecipazione;
- comunione di azienda;

prevede espressamente che ai collaboratori che prestano la loro attività lavorativa in modo continuativo:

- nella famiglia;
- oppure:*

- nell'impresa familiare;

deve essere riconosciuto il *diritto al mantenimento* secondo la condizione patrimoniale della famiglia e, in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato, a partecipare agli utili dell'impresa familiare, ai beni acquistati con essa e agli incrementi dell'azienda, anche in ordine all'avviamento.

Ciononostante, l'impresa familiare ha natura individuale e non collettiva (associativa) e, quindi, si deve ritenere l'imprenditore unicamente il titolare dell'impresa, il quale la esercita assumendo in proprio diritti ed obbligazioni, oltre la piena responsabilità verso i terzi.

Tale assunto è comprovato dalla circostanza che il fallimento dell'imprenditore non coinvolge i familiari, per cui, come anche precisato dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione del 28 aprile 2008, n. 176/E, le eventuali perdite conseguite devono necessariamente risultare imputate esclusivamente al titolare dell'impresa familiare.

Ai fini fiscali, l'impresa familiare è regolata dall'art. 5, comma 4, del Tuir, in relazione del quale i redditi che derivano dalla medesima, limitatamente al 49% dell'ammontare, possono essere imputati a ciascun familiare, che ha prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

Ne deriva, di conseguenza, che:

- il reddito dell'impresa deve necessariamente risultare dichiarato nel suo ammontare complessivo dall'imprenditore, che è l'unico titolare dell'impresa, il quale ha la possibilità di imputare parte del suo reddito ai familiari per un ammontare non superiore alla percentuale predetta;
- i redditi imputati ai familiari, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione, non rappresentano costi nella determinazione del reddito dell'impresa familiare, bensì una ripartizione dell'utile dell'impresa medesima.

Per quanto attiene al trattamento fiscale della plusvalenza realizzata dall'impresa familiare, si ritiene che la stessa sia imputabile interamente in capo all'imprenditore, con la conseguenza di essere fiscalmente irrilevante per i collaboratori familiari, come già era stato previsto dall'Agenzia delle entrate con la circolare 19 dicembre 1997, n. 320/E, in relazione all'operazione di conferimento d'azienda.

In tale sede, infatti, era stato affermato che, in caso di conferimento dell'impresa individuale, il titolare dell'impresa familiare doveva procedere a liquidare ai collaboratori l'incremento patrimoniale senza che tale operazione rivestisse rilevanza fiscale. Tale affermazione, che deve necessariamente essere collocata nello scenario normativo in cui il conferimento d'azienda poteva generare plusvalenze tassabili per il soggetto conferente, non può che essere estesa alla plusvalenza generata in caso di cessione d'azienda, in quanto, in entrambi i casi, si tratta di operazioni realizzative, la cui unica differenza consiste nel fatto che, nella cessione, il prezzo è monetizzato, mentre, nel conferimento, il corrispettivo è rappresentato da quote di partecipazione.

È, di conseguenza, evidente la *plusvalenza derivante dalla cessione dell'impresa familiare* assume rilevanza fiscale interamente in capo al soggetto imprenditore a norma degli artt. 58 e 86 del Tuir, in quanto non può trovare applicazione l'art. 67, comma 1, lettera h-bis), dello stesso testo unico.

Tale ultima disposizione stabilisce, infatti, che costituiscono redditi diversi le plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche parziale, delle aziende acquisite ai sensi dell'art. 58 del Tuir.

Si tratta, in sostanza, della riqualificazione di plusvalenze maturate in regime d'impresa in plusvalenze tassabili come redditi diversi, sempreché gli eredi o i donatari non abbiano continuato l'attività d'impresa.

Al riguardo, si ritiene opportuno segnalare che sussiste la possibilità *di optare per la tassazione separata* ai sensi dell'art. 17, comma 1, lettera g), del Tuir, per le eventuali *plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di cinque anni*.

Rent to by- Imposte sui redditi per i concedenti che non agiscono in regime di impresa

Per i soggetti che non operano in regime di impresa, la quota del canone stabilita per la concessione in godimento dell'unità immobiliare, non essendo corrispettivo del trasferimento della proprietà del bene immobile medesimo, deve necessariamente risultare assoggettata a imposizione in base alla disciplina dei redditi fondiari.

Ai fini operativi, pertanto, tale concessione in godimento deve essere assimilata, ai fini fiscali, alla locazione, tenendo in considerazione che l'art. 26 del Tuir prevede che *"i redditi fondiari concorrono indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale ... per il periodo d'imposta in cui si è verificato il possesso"*.

Per la coerente individuazione del reddito derivante dal possesso di fabbricati, l'art. 37 del Tuir stabilisce:

- *al comma 1*, che *"Il reddito medio ordinario delle unità immobiliari è determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo"*;
- *al comma 4-bis*, che *"Qualora il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfetariamente del 5 per cento, sia superiore al reddito medio ordinario di cui al comma 1, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone di locazione al netto di tale riduzione"*.

Per l'applicazione delle disposizioni richiamate, assume rilievo la circostanza che il proprietario/concedente rimane titolare del diritto di proprietà dell'immobile e sia, pertanto, il soggetto passivo cui devono essere imputati i relativi redditi fondiari fino a quando il conduttore non eserciti il diritto di acquistare l'immobile (*entro i termini previsti dal contratto*).

Ne deriva, di conseguenza, che le quote dei canoni previste a fronte del godimento dell'immobile devono considerarsi per il proprietario/concedente quali redditi di fabbricati e devono essere assoggettate ad Irpef in relazione alle regole dettate dal citato art. 37, comma 4-bis, del Tuir per le locazioni, secondo cui se il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfetariamente del 5%, risulta di entità superiore al *reddito medio ordinario* (cosiddetta rendita catastale), il reddito imponibile coincide con il canone di locazione al netto di tale riduzione (per l'imposizione indiretta, si rinvia alle "Schede operative").

Rimangono ferme le maggiori riduzioni forfetarie previste dal medesimo comma 4-bis per talune categorie di immobili.

La rendita catastale deve essere rivalutata del 5% ai sensi dell'art. 3, comma 48, della L. 23 dicembre 1996, n. 662, tenendo, inoltre, presente che se sussistono i presupposti previsti dall'art. 3 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, il canone derivante dalla locazione per finalità abitative degli immobili a uso abitativo e delle relative pertinenze può essere assoggettato, *su opzione del locatore*, al regime della "cedolare secca".

La possibilità di optare per tale regime facoltativo di imposizione è riservata alle persone fisiche titolari del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate, che non agiscono nell'esercizio di un'attività di impresa, o di arti e professioni.

L'opzione comporta l'assoggettamento del canone di locazione a un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione.

Solidarietà nella registrazione dei contratti di locazione e obblighi in sede di proroga

Le vigenti disposizioni normative prevedono espressamente l'obbligo a carico del locatore di provvedere alla registrazione del contratto di locazione nel termine perentorio di 30 giorni dalla data della stipulazione del medesimo.

Dell'avvenuta registrazione, il locatore deve fornire "documentata comunicazione", nei successivi 60 giorni:

- al conduttore;
- e:
- all'amministratore del condominio, per consentire allo stesso il rispetto dei cosiddetti obblighi di tenuta delle informazioni previste per "anagrafe condominiale".

Quanto precede, però, non ha modificato la disciplina fiscale prevista, ai fini dell'imposta di registro, dagli artt. 10 e 57 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, per quanto attiene alla registrazione dei contratti di locazione.

Infatti, in merito è opportuno tenere in considerazione che il citato art. 10 stabilisce, tra l'altro, l'obbligo di richiedere la registrazione a cura delle parti contraenti (e, dunque, sia il conduttore, sia il locatore) per i contratti di locazione redatti nella forma di scrittura privata non autenticata (tale onere-obbligo grava, anche, in capo agli agenti di affari in mediazione, ai sensi della successiva lettera d-bis) dello stesso art. 10).

Coerentemente l'art. 57 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 stabilisce l'obbligo solidale di pagamento dell'imposta in capo alle parti contraenti e agli agenti immobiliari "*per le scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività per la conclusione degli affari*".

Da quanto brevemente accennato, si intuisce che sono obbligati:

- all'adempimento della registrazione;
 - e:
 - al pagamento della relativa imposta;
- oltre che il locatore anche il conduttore dell'immobile o l'agente immobiliare, se si tratta di contratti conclusi a seguito della loro attività.

Ne deriva, di conseguenza, che le sanzioni amministrative previste nella misura:

- dal 120 al 240% dell'imposta dovuta;
- oppure:*
- dal 60 al 120% dell'imposta dovuta, con un minimo di € 200,00, se la richiesta di registrazione è effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni;

trovano applicazione nei confronti dei soggetti obbligati alla registrazione, i quali, in ogni caso, se ne ricorrono le condizioni, hanno la possibilità di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso.

Per quanto attiene alla proroga, anche tacita, del contratto di locazione, si pone in evidenza che sussiste l'obbligo di procedere ad una specifica comunicazione all'Agenzia delle entrate, con il modello RLI, entro 30 giorni decorrenti dal giorno successivo alla scadenza del contratto oggetto di proroga tacita, previo pagamento della relativa imposta (se dovuta).

Ai fini operativi, si pone in rilievo che il predetto modello di comunicazione può essere validamente:

- inviato utilizzando i servizi telematici dell'Agenzia (software RLI o RLI-web);
- oppure:*
- presentato direttamente all'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso il quale è stato registrato il contratto di locazione.

Modalità operative per la rivalutazione dei beni d'impresa

La rivalutazione può essere eseguita con riferimento:

- a *beni risultanti* dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2017; *che necessariamente devono:*
- risultare dal bilancio o dal rendiconto relativo all'esercizio successivo per il quale il termine di approvazione scade successivamente al 1° gennaio 2019.

Ne deriva, di conseguenza, che, *per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare*, l'adeguamento dei valori deve essere eseguito:

- nel bilancio o rendiconto chiuso il 31 dicembre 2018; *in relazione ai beni risultanti:*

- dal bilancio chiuso al 31 dicembre 2017;

in quanto sussiste la necessità che i beni da rivalutare devono risultare iscritti tra le immobilizzazioni sia nel bilancio relativo all'esercizio al 31 dicembre 2017, sia in quello inerente all'esercizio successivo (2018).

La rivalutazione può avvenire secondo le seguenti alternative che determinano differenti conseguenze sia in ambito fiscale, sia in quello civilistico:

1. *rivalutazione del costo storico e del fondo di ammortamento*, mantenendo inalterata l'originaria durata del processo di ammortamento (*metodo che consente di ammortizzare il bene secondo il piano di ammortamento originario*).

Esempio: se un bene che ha:

- un valore contabile di € 50.000,00;
 - un fondo ammortamento di € 25.000,00;
- e:

- un importo rivalutabile di € 20.000,00;

sussiste la possibilità di rivalutare il bene:

- incrementando il valore contabile da € 50.000,00 a € 65.000,00;
- e:

- riducendo il fondo di ammortamento da € 25.000,00 a € 20.000,00;

tenendo, in ogni caso, presente che il costo rivalutato del bene non può avere un valore superiore a quello di sostituzione (*attenzione:* per "valore di sostituzione" si deve intendere il costo di acquisto di un bene nuovo della medesima tipologia o il valore attuale del bene incrementato dei costi di ripristino della sua originaria funzionalità);

2. *rivalutazione del solo costo storico* (*metodo che può determinare sia il mantenimento, sia il prolungamento della durata del periodo di ammortamento*), che consente l'individuazione di:

- un allungamento del processo di ammortamento, se viene mantenuto inalterato il precedente coefficiente;

oppure di:

- un incremento del coefficiente, se si intende lasciare inalterata la durata del periodo di vita utile del cespite, nel qual caso le imprese devono procedere a stanziare quote di ammortamento maggiori di quelle che si sarebbero determinate applicando il coefficiente precedentemente utilizzato, facendone menzione in nota integrativa.

Esempio: se un bene che ha:

- un valore contabile di € 50.000,00;
 - un fondo ammortamento di € 25.000,00;
- e:

- un importo rivalutabile di € 20.000,00;
- sussiste la possibilità di rivalutare il bene incrementando il valore contabile da € 50.000,00 a € 70.000,00 (*attenzione*: il costo rivalutato del bene non può, in ogni caso, avere un valore superiore a quello di sostituzione);

3. *riduzione del fondo di ammortamento (metodo che determina un allungamento del periodo di ammortamento)*, comportante lo stanziamento di ammortamenti su un costo analogo a quello originario.

Esempio: se un bene che ha:

- un valore contabile di € 50.000,00;
- un fondo ammortamento di € 25.000,00;

e:

- un importo rivalutabile di € 20.000,00;

sussiste la possibilità di rivalutare il bene riducendo il fondo di ammortamento da € 25.000,00 a € 5.000,00;

tenendo in considerazione che i *valori iscritti in bilancio a seguito della rivalutazione* non devono in alcun caso superare i valori effettivamente attribuibili ai beni in relazione:

– *al loro "valore corrente"*, determinato in base alle quotazioni rilevate nei mercati regolamentati;

o:

– *al "valore interno" del bene*, individuato sulla base:

- della consistenza;
- della capacità produttiva;
- dell'effettiva possibilità economica di utilizzazione del bene nell'impresa.

Nell'ipotesi di rivalutazione:

- del fabbricato;
- dell'area sottostante o di pertinenza;

è necessario procedere a individuare distinti valori di rivalutazione, che devono risultare determinati sulla base del valore corrente o del valore interno dei singoli beni, riferibili rispettivamente al fabbricato e all'area, in quanto sono, come regola, beni classificati in categorie omogenee differenti.

Esempio: in relazione a un soggetto con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, si consideri un bene ammortizzabile, acquisito nel 2012, che ha:

- un costo storico pari a € 1.000.000,00;
- un'aliquota di ammortamento civilistico del 3%;

e:

- un valore di mercato alla fine del 2018 di € 1.400.000,00.

Il piano di ammortamento fino all'anno 2018 può essere così schematizzato:

<i>Anno</i>	<i>Quota di ammortamento</i>	<i>Fondo di ammortamento</i>
2013	15.000,00	15.000,00
2015	30.000,00	45.000,00
2016	30.000,00	75.000,00
2017	30.000,00	105.000,00
2018	30.000,00	135.000,00

Dall'analisi dei dati, si evince che:

- il valore residuo dell'immobile al 2018 è pari a € 865.000,00 [€ 1.000.000,00 – fondo di ammortare di € 135.000,00);
- la rivalutazione massima consentita sarà pari a € 535.000,00 [valore di mercato € 1.400.000,00 - valore residuo € 865.000,00).

Ne deriva, che per dare rilievo alla rivalutazione massima consentita per un'entità pari a € 535.000,00, il soggetto interessato ha la possibilità, ad esempio, di procedere a:

- ridurre il fondo ammortamento per un importo pari a € 135.000,00;
e:
- incrementare contemporaneamente il costo storico del cespite per un'entità pari a € 400.000,00;

in modo da rispettare il limite economico della rivalutazione, in quanto alla fine dell'esercizio 2018:

- il costo storico rivalutato;
e:

- il valore residuo;

del bene immobile, che nell'esempio analizzato coincidono, risultano in linea con il *valore di mercato*.

Ai fini operativi:

- *sussiste la possibilità di attestare una rivalutazione a un livello intermedio* compreso tra

il valore economico del bene e quello di libro risultante alla chiusura dell'esercizio di riferimento,
--

a condizione, tuttavia, che risulti adottato un criterio uniforme per tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea (*anche se diverso da quello adottato per la rivalutazione di beni relativi ad altre categorie*);

- *devono risultare posti in essere* una serie di adempimenti a carico degli amministratori e dei sindaci, i quali devono:

- indicare nelle rispettive relazioni al bilancio i criteri utilizzati per rivalutare le varie categorie di beni;
- attestare che il valore rivalutato iscritto in bilancio non eccede il valore attribuibile ai beni in base ai criteri esposti;

nonché, per l'organo amministrativo della società, annotare la rivalutazione effettuata:

- nell'inventario;
e:

- nella nota integrativa del relativo bilancio;

oltre a specificare, nell'inventario, il costo originario del bene rivalutato, nonché le precedenti rivalutazioni eventualmente effettuate in base a precedenti leggi speciali;

- il saldo attivo risultante dalla rivalutazione eseguita deve essere:

- imputato al capitale;

oppure:

- accantonato in una speciale riserva designata con riferimento alla legge di bilancio 2019, con esclusione di ogni diversa utilizzazione;

- il saldo attivo di rivalutazione non può essere utilizzato e la riserva, *se non viene imputata al capitale*, può essere ridotta soltanto con l'osservanza delle disposizioni dei commi secondo e terzo dell'art. 2445 del codice civile, tenendo presente che in caso di utilizzazione della riserva a

copertura di perdite, non si può fare luogo a distribuzione di utili fino a quando la riserva non è reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria;

- il saldo attivo di rivalutazione.
 - deve risultare iscritto in bilancio in contropartita della rivalutazione per un importo corrispondente al maggior valore dei beni al netto dell'imposta sostitutiva;
 - ai fini fiscali costituisce una riserva in sospensione di imposta tassato in caso di sua distribuzione, tenendo, in ogni caso, presente che *per i soggetti in contabilità semplificata*, l'assenza del bilancio d'esercizio determina la non operatività della tassazione del saldo attivo di rivalutazione in caso di distribuzione.

Da quanto accennato, in sintesi, si deduce che il *saldo attivo di rivalutazione*, al netto dell'imposta sostitutiva, deve essere imputato:

- a una specifica riserva di rivalutazione (es.: “*Riserva di rivalutazione ex L. 145/2018*”);
oppure:
- a incremento del capitale sociale, nel qual caso è necessario l'atto pubblico di aumento gratuito di capitale.

Agenda

Principali adempimenti relativi al periodo dall'1 al 15 Aprile 2018

<i>Giorno</i>	<i>Adempimento</i>	<i>Fatto/da fare</i>
1	ASSICURAZIONI Per le imprese di assicurazione che operano in libera prestazione di servizi, scade il termine per procedere alla determinazione e al pagamento dell'imposta dovuta sui premi ed accessori incassati nel corso dello scorso <i>mese di febbraio</i> e sugli eventuali conguagli di tributo dovuti per lo scorso <i>mese di gennaio</i> .	
1	CERTIFICAZIONE UNICA Consegna, da parte delle imprese mandanti-sostituti d'imposta ai percettori di compensi soggetti alla ritenuta alla fonte della CU-Certificazione Unica attestante <i>i redditi corrisposti nel corso dell'anno solare precedente</i> , tenendo presente che è facoltà del sostituto d'imposta trasmettere al contribuente la certificazione in formato elettronico, purché sia garantita al dipendente soggetto la possibilità di entrare nella disponibilità della stessa e di poterla materializzare per i successivi adempimenti.	
1	CERTIFICAZIONI RELATIVE AL CAPITAL GAIN Scade il termine per i notai, gli intermediari professionali e le società e gli enti emittenti che hanno avuto un ruolo attivo, anche in qualità di controparti, nelle cessioni e nelle altre operazioni che possono generare redditi diversi di natura finanziaria, per procedere a rilasciare alle parti interessate la certificazione delle operazioni effettuate nel corso dell'anno solare precedente.	
1	CERTIFICAZIONE UTILI Consegna da parte dei soggetti Ires, residenti e non, ai percettori di utili e ai percettori di proventi equiparati agli utili, dell'apposita certificazione, redatta utilizzando il modello ufficiale approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, relativa alle erogazioni di detti proventi che risultano corrisposti nel corso dell'anno solare precedente.	

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
1	<p>CONTRIBUZIONE PREVIDENZIALE-VERSAMENTI VOLONTARI Termine ultimo, per i soggetti espressamente autorizzati a proseguire volontariamente l'assicurazione obbligatoria, per procedere al versamento dei contributi volontari per raggiungere il diritto alla pensione. Il versamento si riferisce al trimestre solare precedente, tenendo presente che i contributi volontari per raggiungere il diritto alla pensione devono necessariamente essere versati, da parte dei soggetti autorizzati, entro il perentorio termine del trimestre solare successivo a quello di riferimento. Pertanto, se il versamento viene anche eseguito con un solo giorno di ritardo dopo il termine di validità, si verifica la perdita della contribuzione inerente al trimestre considerato e l'Istituto procederà al rimborso d'ufficio dell'ammontare senza gli interessi.</p>	
1	<p>ENASARCO-CONTRIBUZIONE FIRR Pagamento, da parte delle aziende commerciali, industriali e artigianali dei contributi dovuto all'Enasarco per il Firr-fondo indennità risoluzione rapporto di agenti e rappresentanti calcolati sulle provvigioni dell'anno precedente.</p>	
1	<p>ENTI NON COMMERCIALI-ACQUISTI INTRACOMUNITARI-MODELLO INTRA Limitatamente alle operazioni di acquisto realizzate nell'esercizio di attività non commerciali da parte degli enti non commerciali non soggetti passivi Iva e degli enti non commerciali soggetti passivi Iva devono procedere sia alla presentazione, esclusivamente in via telematica, della dichiarazione inerente agli acquisti intracomunitari, registrati o soggetti a registrazione nel corso dello scorso mese di febbraio (modello Intra-12) con la specificazione dell'Iva dovuta, sia alla liquidazione e al versamento dell'Iva relativa agli acquisti intracomunitari registrati <i>nel corso dello scorso mese di febbraio</i>, mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>	
1	<p>MODELLO EAS Presentazione telematica del modello EAS da parte degli enti associativi (enti non commerciali) per comunicare le variazioni dati verificatesi nel 2018, rispetto a quanto già comunicato riportando, in maniera completa, tutti i dati, compresi quelli non variati. Diversamente, non occorre presentare il modello se le variazioni risultano già segnalate all'Agenzia delle entrate mediante i modelli AA5/6 o AA7/10.</p>	
10	<p>COMMERCianti AL MINUTO E SOGGETTI EQUIPARATI-OPERAZIONI IN CONTANTI LEGATE AL TURISMO Per i commercianti al minuto e i soggetti equiparati, con liquidazione Iva mensile, scade il termine per porre in essere la comunicazione in via telematica all'Agenzia delle entrate, direttamente o per il tramite degli intermediari abilitati, delle operazioni in contanti legate al turismo nei confronti delle persone fisiche di cittadinanza diversa da quella italiana o, comunque, diversa da quella di uno dei Paesi dell'Unione europea o dello See-Spazio economico europeo, con residenza fuori dal territorio italiano.</p>	
10	<p>COMUNICAZIONE DATI LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA Termine prorogato alla data in esame per procedere all'invio telematico della comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA effettuate nel quarto trimestre solare 2018, da parte dei soggetti passivi Iva obbligati alla presentazione dell'adempimento dichiarativo o all'effettuazione delle liquidazioni periodiche.</p>	
10	<p>LAVORATORI DOMESTICI-CONTRIBUTI</p>	

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
	Versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali relativi ai lavoratori domestici <i>per il precedente trimestre solare</i> , la cui determinazione deve avvenire in relazione all'orario di lavoro svolto (inferiore o superiore alle 24 ore settimanali).	
15	<p>COMMERCianti AL DETTAGLIO E SOGGETTI ASSIMILATI - ANNOTAZIONE CUMULATIVA DELLE OPERAZIONI</p> <p>I commercianti al dettaglio e i soggetti assimilati hanno la possibilità di procedere all'annotazione riepilogativa mensile, anziché giornaliera, dei corrispettivi inerenti al mese precedente, se, ovviamente, i medesimi risultano certificati dallo scontrino fiscale.</p> <p>Detta facoltà è consentita anche ai contribuenti che emettono le ricevute fiscali, per effetto dell'equiparazione tra scontrino e ricevuta ai fini certificativi.</p>	
15	<p>FATTURAZIONE ELETTRONICA-SOGGETTI PASSIVI IVA</p> <p>I soggetti passivi Iva, entro la data in esame, devono procedere ad emettere le fatture elettroniche, <i>eventualmente anche in forma semplificata</i>, inerenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • alle cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo all'identificazione degli operatori o dei soggetti tra i quali è stata posta in essere l'operazione nel corso del mese precedente; • alle cessioni comunitarie non imponibili che sono state effettuate nel corso del mese precedente; • alle prestazioni di servizi "generiche" non soggette all'imposta che risultano poste in essere nel corso del mese precedente nei riguardi di soggetti passivi stabiliti nel territorio di uno Stato membro dell'Unione europea diverso dall'Italia; • alle prestazioni di servizi "generiche" rese o ricevute (autofattura) da un soggetto passivo che risulta localizzato fuori dell'Unione europea poste in essere nel corso del mese precedente; • alle prestazioni di servizi identificabili tramite idonea documentazione, poste in essere nel corso del mese precedente nei riguardi dello stesso operatore economico o soggetto. <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p>N.B.: si ritiene opportuno rammentare che i predetti documenti emessi devono necessariamente essere annotati entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettiva esecuzione delle operazioni stesse.</p> </div>	
15	<p>OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE POSTE IN ESSERE DA SOGGETTI IVA</p> <p>I soggetti con partita Iva che effettuano acquisti intracomunitari di beni e servizi, devono procedere:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ ad annotare, nel registro Iva acquisti e in quello Iva delle vendite, le fatture di acquisto intracomunitarie ricevute <i>nel corso del mese precedente</i>, con riferimento a tale mese; ▪ all'emissione dell'autofattura inerente alle operazioni poste in essere nel terzo mese precedente, <i>se non hanno ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione</i>; ▪ all'emissione dell'autofattura integrativa in relazione agli addebiti annotati nel mese precedente, <i>se hanno ricevuto una fattura con indicato un corrispettivo di entità inferiore a quello reale</i>. 	

Indici & dati

Dati ISTAT: Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese dell'anno precedente¹

(fonte individuativa dati: Istat)

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.
2000	2,1	2,4	2,5	2,2	2,3	2,7	2,7	2,7	2,6	2,6	2,7	2,7
2001	3,1	3,0	2,8	3,1	3,0	2,9	2,7	2,7	2,6	2,6	2,3	2,3
2002	2,3	2,3	2,4	2,4	2,3	2,3	2,3	2,5	2,6	2,6	2,7	2,7
2003	2,7	2,5	2,6	2,5	2,4	2,3	2,5	2,5	2,5	2,4	2,4	2,3
2004	2,0	2,2	1,9	2,0	2,1	2,2	2,1	2,1	1,8	1,7	1,7	1,7
2005	1,6	1,6	1,6	1,7	1,7	1,6	1,8	1,8	1,9	2,0	1,8	1,9
2006	2,2	2,1	2,1	2,0	2,2	2,1	2,1	2,1	2,0	1,7	1,7	1,7
2007	1,5	1,5	1,5	1,4	1,4	1,6	1,6	1,6	1,6	2,0	2,3	2,6
2008	2,9	2,9	3,3	3,3	3,5	3,8	4,0	3,9	3,7	3,4	2,6	2,0
2009	1,5	1,5	1,0	1,0	0,7	0,4	-0,1	0,2	0,1	0,2	0,7	1,0
2010	1,3	1,3	1,5	1,6	1,5	1,3	1,7	1,5	1,6	1,7	1,7	1,9
2011	2,2	2,3	2,5	2,6	2,6	2,7	2,7	2,8	3,0	3,2	3,2	3,2
2012	3,2	3,3	3,2	3,2	3,0	3,1	2,9	3,1	3,1	2,7	2,4	2,4
2013	2,2	1,8	1,6	1,1	1,2	1,2	1,2	1,1	0,8	0,7	0,6	0,6
2014	0,6	0,5	0,3	0,5	0,4	0,3	0,1	-0,1	-0,1	0,1	0,2	-0,1
2015	-0,7	-0,4	-0,2	-0,3	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	0,0	0,0	0,0
2016	0,3	-0,2	-0,3	-0,4	-0,4	-0,3	-0,1	-0,1	0,1	-0,1	0,1	0,4
2017	0,9	1,5	1,4	1,7	1,4	1,1	1,0	1,2	1,1	0,9	0,8	0,8
2018	0,9	0,5	0,7	0,4	0,3	1,2	1,5	1,5	1,3	1,5	1,4	1,1
2019	0,7	0,8										

¹ Elaborazione dati prezzi al consumo aggiornata al 15 marzo 2019.

Dossier Casi e Contabilità

I rimborsi chilometrici al lavoratore dipendente e la distanza dall'abitazione

Per la coerente tassazione dei rimborsi chilometrici erogati ai lavoratori dipendenti è necessario valutare anche particolari e specifiche situazioni.

Infatti, poiché i redditi di lavoro dipendente di cui all'art. 49 del Tuir devono necessariamente risultare determinati in relazione al *principio di onnicomprensività*, previsto dal successivo art. 51, comma 1, in applicazione del quale costituiscono reddito:

- tutte le somme;

e:

- tutti i valori;

che il lavoratore dipendente percepisce nel periodo d'imposta, a qualunque titolo, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro.

In generale, quindi, tutti gli importi che il datore di lavoro corrisponde al lavoratore, anche a titolo di rimborso spese, costituiscono per quest'ultimo reddito di lavoro dipendente, salvo quanto statuito dai commi 2 e seguenti del citato art. 51.

Il comma 5, in particolare, definisce il regime fiscale da applicare alle somme corrisposte al dipendente nell'ipotesi in cui sia incaricato di svolgere l'attività lavorativa al di fuori della normale sede di lavoro e cioè in occasione di:

- trasferte;

e/o:

- missioni;

distinguendo a seconda che le prestazioni lavorative siano o meno svolte nel territorio del comune ove è ubicata la sede di lavoro.

Al riguardo, infatti, è opportuno rammentare che *le indennità o i rimborsi di spese*:

- *per le trasferte nell'ambito del territorio comunale*, tranne la rifusione delle spese di trasporto, comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente;
- *per le trasferte fuori del territorio comunale*, sono previsti tre distinti sistemi di tassazione in relazione del tipo di rimborso (analitico, forfetario o misto) scelto;

e, quindi, conseguentemente, non sussiste la possibilità di ipotizzare, accanto alle fattispecie individuate dal

comma 5 dell'art. 51 del Tuir, altri e diversi sistemi di calcolo degli importi che non concorrono alla formazione del reddito.

Per quanto attiene al regime fiscale da applicare *alle indennità chilometriche*, si pone in rilievo che, come regola procedurale, i rimborsi che risultano erogati per *l'espletamento della prestazione lavorativa in un Comune diverso da quello in cui è situata la sede di lavoro*, si devono ritenere *esenti da imposizione*, sempreché, in sede di liquidazione, l'ammontare dell'indennità risulti individuata in base alle tabelle Aci, con riguardo:

- alla percorrenza;

- al tipo di automezzo usato dal lavoratore dipendente;

e:

- al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura.

Detti elementi devono necessariamente risultare dalla documentazione interna conservata dal datore di lavoro.

Se l'inizio della trasferta non fosse la sede di lavoro, ma il domicilio del lavoratore, la soluzione per la determinazione del rimborso chilometrico in caso di utilizzo della vettura personale, potrebbe essere quella di mettere a confronto i chilometri calcolati:

- dalla sede di lavoro alla località di missione ("prima percorrenza");
con quelli:
- dal domicilio alla località di missione ("seconda percorrenza");

operando come segue:

- se il percorso per raggiungere la località di missione, individuato a partire dall'abitazione, è più breve rispetto a quello quantificato partendo dalla sede di lavoro e, quindi, il calcolo della "seconda percorrenza" risulta minore della "prima percorrenza", l'indennità chilometrica spettante si potrebbe considerare interamente riconosciuta *in regime di esenzione fiscale e contributiva*;
- se, invece, il percorso per raggiungere la località di missione, determinato a partire dall'abitazione, è più lungo rispetto a quello conteggiato partendo dalla sede di lavoro e, quindi, il calcolo della "seconda percorrenza" risulta maggiore della "prima percorrenza", l'indennità chilometrica, anche se corrisposta in ragione dell'intero percorso, dovrebbe essere *assoggettata a tassazione, fiscale e previdenziale*, per la sola quota riferibile alla maggiore distanza percorsa, nel presupposto che l'importo tassato è da considerarsi quale rimborso erogato per il tratto abitazione - sede lavoro.

Ne deriva, di conseguenza, nell'ipotesi prospettata, se la distanza percorsa per raggiungere dalla propria residenza la località di missione risulta:

- *inferiore rispetto a quella individuata dalla sede di servizio*, il rimborso chilometrico che, in relazione alle tabelle Aci, viene riconosciuto al lavoratore dipendente risulta di *minore* rispetto a quello che sarebbe stato erogato se la trasferta fosse iniziata dalla sede di servizio, deve essere considerato *non imponibile* ai sensi dell'art. 51, comma 5, secondo periodo, del Tuir;
- *maggiore rispetto a quella calcolata dalla sede di servizio*, il rimborso chilometrico che, in relazione alle tabelle Aci, viene riconosciuto al lavoratore dipendente risulta di *maggiore* rispetto a quello che sarebbe stato erogato se la trasferta fosse iniziata dalla sede di servizio, deve essere considerato reddito imponibile ai sensi dell'art. 51, comma 1, del Tuir.

In sintesi schematica:

- *il regime Irpef inerente alle trasferte o alle missioni per un lavoratore dipendente incaricato di svolgere attività lavorativa al di fuori della normale sede di lavoro:*

<i>luogo di svolgimento delle attività</i>	<i>trattamento fiscale delle indennità e/o dei rimborsi spese</i>
<i>territorio del Comune in cui risulta ubicata la sede di lavoro</i>	Le indennità, <i>compresi i rimborsi chilometrici</i> , concorrono a formare il reddito, tenendo in considerazione che tale modalità non trova applicazione per quanto attiene alle rifusioni di spese di trasporto, che risultano comprovate da documenti provenienti dal vettore.
<i>fuori dal territorio comunale in cui</i>	Sono operativi diversi sistemi di tassazione, in relazione al tipo di rimborso (analitico, forfetario o misto) che risulta applicato. Per quanto attiene ai <i>rimborsi chilometrici</i> erogati per lo svolgimento dell'attività lavorativa in un Comune diverso da quello in cui è situata la sede di lavoro, si devono ritenere fiscalmente esenti da imposizione, se: <ul style="list-style-type: none"> • per la determinazione dell'entità dell'indennità viene fatto

<i>luogo di svolgimento delle attività</i>	<i>trattamento fiscale delle indennità e/o dei rimborsi spese</i>
<i>risulta ubicata la sede di lavoro</i>	riferimento alle tabelle Aci, avuto riguardo: <ul style="list-style-type: none"> - alla percorrenza; - al tipo di automezzo utilizzato dal lavoratore dipendente; e: - al costo chilometrico conteggiato in relazione al tipo di autovettura; <ul style="list-style-type: none"> • la predetta situazione risulta dalla specifica documentazione conservata dal datore di lavoro, come a titolo meramente indicativo una “nota spese” o un “dettaglio della trasferta” (al riguardo, vedere: circolare ministero finanze 23 dicembre 1997, n. 326/E, risoluzioni ministero finanze 23 marzo 1999, n. 54/E e 13 dicembre 2000, n. 191/E, nonché risoluzioni Agenzia delle entrate 16 luglio 2002, n. 232/E, 25 febbraio 2009, n. 53/E e 30 ottobre 2015, n. 92/E).

con l'accortezza di valutare con obiettività le distanze e, quindi:

<i>se la distanza percorsa dal lavoratore dipendente per raggiungere la località di missione dalla propria residenza o domicilio risulta di entità</i>	<i>il rimborso chilometrico che viene riconosciuto al lavoratore dipendente, in relazione delle tabelle Aci), risulta complessivamente</i>	<i>il trattamento fiscale del rimborso chilometrico che viene in concreto erogato deve necessariamente essere considerato</i>
inferiore rispetto a quella calcolata dalla sede di servizio	minore	<i>non imponibile</i> a norma dell'art. 51, comma 5, secondo periodo, del Tuir
superiore rispetto a quella calcolata dalla sede di servizio	maggiore	<i>imponibile</i> a norma dell'art. 51, comma 1, del Tuir.

Proventi immobiliari abitativi e reddito d'impresa

Ai fini civilistici e, quindi, in sede di approntamento del bilancio d'esercizio, sia i proventi immobiliari, sia tutti gli oneri sostenuti riferiti all'unità immobiliare abitativa hanno contribuito a determinare il risultato economico dell'esercizio 2018.

In sede di redazione del modello Redditi 2019-SC, per il periodo d'imposta 2018, la partecipazione di tale unità immobiliare alla determinazione del reddito imponibile deve avvenire in relazione alle risultanze catastali (art. 36 e seguenti del Tuir) e, quindi, deve necessariamente risultare riformulata l'operatività per pervenire alla corretta imputazione ai fini fiscali.

A chiarimento valga la seguente esemplificazione.

Caso – si consideri una società a responsabilità limitata che:

- ha locato un'unità immobiliare abitativa (rendita catastale rivalutata pari a € 4.000,00) percependo un canone annuo di competenza del 2018 di € 28.000,00, che ha rilevato tra i “proventi immobiliari” del conto economico del bilancio d'esercizio;
- per la medesima unità immobiliare ha sostenuto spese di manutenzione ordinaria per € 3.600,00, oneri di manutenzione straordinaria per € 2.600,00 e spese di gestione per € 7.000,00 regolarmente contabilizzate.

Soluzione

In sede di adempimento dichiarativo è necessario tenere in considerazione che:

- le spese di manutenzione ordinaria sono deducibili nel limite massimo del 15% del "provento da locazione" (15% di € 28.000,00 = € 4.200,00).

Poiché l'entità sostenuta è minore a tale percentuale, l'importo di € 3.600,00 si deve ritenere interamente deducibile, mentre le spese di manutenzione straordinaria non esplicano effetti ai fini della deduzione (ne deriva che al rigo RF10 del modello Redditi 2019-SC deve essere annotato l'importo di € 24.200,00 [€ 28.000,00 - € 3.600,00]), in quanto maggiore della rendita catastale rivalutata [€ 4.000,00];

- tutte le spese sostenute inerenti all'unità immobiliare abitativa ammontanti a € 13.400,00 [€ 3.600,00 + € 2.600,00 + € 7.000,00].

Tali oneri, pertanto devono essere annotate come "*variazione in aumento*" al rigo RF11 del modello Redditi 2019-SC;

mentre l'ammontare del provento da locazione [€ 28.000,00], contabilizzato tra i "proventi immobiliari" deve costituire oggetto di "*variazione in diminuzione*" da annotare al rigo RF39 del modello Redditi 2019-SC.