
Circolare di studio n. 7/2017

Periodo 16-30 Aprile



Sommario

Bene a sapersi.....	3
Investimenti che consentono di beneficiare dell'agevolazione del super ammortamento	3
Ravvedimento operoso relativo all'omessa o ritardata presentazione del modello F24 con saldo nullo.....	5
Regime fiscale del reddito di lavoro dipendente prodotto da soggetti frontalieri che svolgono la prestazione lavorativa in Svizzera.....	7
Fino al 2 maggio 2017 il termine per accedere al regime fiscale per i lavoratori nati in Italia.....	8
Credito d'imposta spettante alle persone fisiche che sostengono spese per l'installazione di sistemi di videosorveglianza-codice tributo per l'utilizzo in compensazione	8
Agenda.....	10
Scadenario dal 16 al 30 Aprile 2017.....	10
Schede operative.....	17
Assegnazione e cessioni agevolate di beni ai soci-imposte indirette applicabili.....	17
Locazioni di immobili-Ravvedimento delle violazioni commesse in relazione all'imposta di registro	22
Locazioni di immobili-Ravvedimento delle violazioni commesse in relazione alle imposte sui redditi.....	24
Tassi effettivi globali medi rilevati ai sensi della L. 7 marzo 1996, n. 108.....	27
Dossier Casi e Contabilità.....	28
Operatività dell'estensione temporale al 30 giugno 2018 nell'individuazione della base di commisurazione del super-ammortamento.....	28
Bilancio d'esercizio ordinario 2016-Rilevazione dei crediti commerciali con scadenza superiore a 12 mesi valutati secondo il criterio del costo ammortizzato e soggetti ad attualizzazione	31

Bene a sapersi

Investimenti che consentono di beneficiare dell'agevolazione del super ammortamento

L'art. 1, comma 8, della legge di bilancio 2017, ha disciplinato, per il periodo d'imposta in corso, le regole per l'applicazione dell'agevolazione *super ammortamento* in relazione agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, tenendo presente che tale beneficio compete:

- per l'acquisto dei beni da terzi:
 - in proprietà;
 - in *leasing*;
- per la realizzazione dei beni:
 - in economia;
 - mediante contratto di appalto;

con esclusione dall'ambito applicativo dell'agevolazione gli investimenti in:

- beni materiali strumentali per i quali il decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%;
- fabbricati e costruzioni;
- in particolari beni espressamente indicati dalla legge medesima.

Ai fini procedurali, si puntualizza che:

- l'agevolazione della maggiorazione in argomento riguarda gli investimenti in beni materiali strumentali "nuovi", e, quindi, di conseguenza non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati, tenendo in considerazione che:
 - *può costituire oggetto dell'agevolazione in capo all'acquirente*, il bene che è stato esposto in *show room* ed utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo, in quanto l'esclusivo utilizzo del bene da parte del rivenditore ai soli fini dimostrativi non fa perdere al bene il requisito della novità;
 - *non può fruire della maggiorazione del super ammortamento*, il bene che il cedente ha, in qualche modo, utilizzato per scopi diversi dalla semplice esposizione come, a titolo meramente indicativo, l'autovettura che è stata immessa su strada dal concessionario, anche per motivi dimostrativi;
- gli investimenti effettuati attraverso la stipula di un contratto di *leasing*, la maggiorazione spetta solo all'utilizzatore, e non anche al concedente, in quanto, per quest'ultimo sono irrilevanti, ai fini del beneficio in argomento, gli acquisti di beni successivamente concessi in locazione finanziaria;
- l'agevolazione non viene meno nell'ipotesi in cui il bene oggetto dell'investimento, per il quale risulta già fruito del beneficio, formi successivamente oggetto di un contratto di *sale and lease back*, nel qual caso l'agevolazione continuerà ad essere fruita, sotto forma di maggiorazione del costo originario di acquisizione, secondo la dinamica temporale inizialmente determinata, a nulla rilevando il sopravvenuto contratto di *leasing* (che non configura, per l'utilizzatore, un ulteriore investimento agevolabile);
- si devono ritenere esclusi dal beneficio i beni utilizzati in base ad un contratto di locazione operativa o di noleggio, in quanto, per tali beni, la maggiorazione, al ricorrere dei requisiti previsti, può spettare al soggetto locatore o noleggiante, tenendo presente, in ogni caso che:
 - il beneficio del super ammortamento spetta solo nell'ipotesi in cui l'attività di locazione operativa o di noleggio costituisca l'oggetto principale dell'attività;
 - se le operazioni le operazioni predette risultano effettuate in maniera occasionale e non abituale con società estere del gruppo, si ritiene che la maggiorazione non spetti in quanto l'investimento sarebbe effettuato solo strumentalmente in Italia, mentre nella sostanza andrebbe a rafforzare una struttura operativa estera:

- la maggiorazione agevolativa riguarda solo i beni “materiali” e, di conseguenza, non può spettare per beni immateriali, anche se, per coerenza, è necessario evidenziare che per alcuni tipi di beni immateriali la legge di bilancio 2017, nell’ambito della disciplina relativa all’*Industria 4.0*, ha previsto una maggiorazione *ad hoc* collegata all’iper ammortamento;
- il riferimento ai beni “strumentali” comporta che i beni oggetto di investimento devono caratterizzarsi per il requisito della “strumentalità” rispetto all’attività esercitata dall’impresa beneficiaria della maggiorazione. Ne deriva, di conseguenza, che i beni devono essere di uso durevole e atti a essere impiegati come strumenti di produzione all’interno del processo produttivo dell’impresa;
- sono esclusi dall’agevolazione del super ammortamento:
 - i beni autonomamente destinati alla vendita (cosiddetti “beni merce”);
 - i beni trasformati o assemblati per l’ottenimento di prodotti destinati alla vendita;
 - i materiali di consumo;
- i beni concessi in comodato d’uso a terzi, consentono al soggetto comodante di poter beneficiare della maggiorazione, a condizione che i beni in questione siano strumentali ed inerenti alla propria attività, nel qual caso egli sarà legittimato a dedurre le relative quote di ammortamento;
- nell’ipotesi di comodato, il bene - anche se fisicamente non collocato nel luogo di ordinario svolgimento dell’attività e anche se non utilizzato in maniera diretta - può risultare parte integrante del complesso di beni organizzati dall’imprenditore ai fini del raggiungimento delle finalità dell’impresa, se effettivamente favorisce il consolidamento e lo sviluppo dei rapporti commerciali con il comodatario e la diffusione sul mercato dei prodotti commercializzati, costituendo un “mezzo” per il raggiungimento del “fine” della società comodante, che è quello della produzione di ricavi. Ne deriva, di conseguenza, che i beni devono essere utilizzati dal comodatario nell’ambito di un’attività strettamente funzionale all’esigenza di produzione del comodante e che gli stessi devono, in ogni caso, cedere le proprie utilità anche all’impresa proprietaria/comodante. Quest’ultima, quindi, ai fini della deducibilità fiscale dell’ammortamento e del super ammortamento relativo al bene concesso in comodato, deve poter dimostrare di trarne, comunque, delle utilità dalla stipula di un contratto a titolo gratuito come quello in argomento;
- nel caso di beni complessi, alla realizzazione dei quali concorrono anche beni usati, il requisito della “novità” sussiste in relazione all’intero bene, purché l’entità del costo relativo ai beni usati non risulti di entità prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto, tenendo presente che tale circostanza deve sussistere:
 - nell’ipotesi di acquisto a titolo derivativo da terzi di bene complesso che incorpora anche un bene usato, nel qual caso il cedente è tenuto ad attestare che il costo del bene usato non è di ammontare prevalente rispetto al costo complessivo. Ne deriva, pertanto, che se il bene complesso che incorpora anche un bene usato può essere considerato “nuovo”, l’entità agevolabile è costituita dal costo complessivamente sostenuto dal cessionario per l’acquisto del bene;
 - nell’ipotesi di bene complesso costruito o realizzato in economia, se dotato del requisito della “novità”, può fruire della maggiorazione, oltre che sul costo afferente alla componente nuova del bene complesso, anche sul costo di quella usata sempreché sostenuto nel periodo agevolato.

Per quanto attiene:

- alle *spese sostenute per migliorie su beni non di proprietà dell’impresa*, quali, a titolo di mera indicazione, quelli utilizzati in relazione:
 - a un contratto di locazione;
 - oppure:*
 - a un contratto di comodato;

si ritiene utile precisare che, secondo corretti principi contabili, le stesse sono capitalizzabili e iscrivibili nella voce “Immobilizzazioni materiali” se si estrinsecano in beni che hanno una loro individualità ed autonomia funzionalit  che, al termine del periodo di locazione o di comodato, possono essere rimossi

dall'utilizzatore (locatario o comodatario) e possono avere una possibilità d'utilizzo a prescindere dal bene a cui accedono.

Tali spese possono fruire della maggiorazione del 40% in quanto costituiscono beni materiali e non meri costi, come nel caso, invece, delle spese su beni di terzi che, essendo prive di una loro autonoma funzionalità, sono capitalizzabili nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali";

- alla classificazione delle spese per migliorie su beni di terzi nell'ambito delle immobilizzazioni materiali, si rammenta che la medesima deve necessariamente risultare effettuata sulla base delle indicazioni contenute nei principi contabili nazionali, anche per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali;
- alla territorialità dell'investimento si pone in rilievo che, in assenza di disposizioni riguardanti l'ubicazione delle strutture aziendali cui sono destinati i beni oggetto di investimento, indipendentemente da tale ubicazione risultano agevolabili i beni acquistati da soggetti per i quali i relativi ammortamenti concorrono alla formazione del reddito assoggettabile a tassazione in Italia.

L'agevolazione del super ammortamento disposta dal comma 8 dell'art. 1 della legge di bilancio 2017, con decorrenza dal 1° gennaio 2017:

- non opera per i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164, comma 1, lettere b) e b-bis), del Tuir e cioè per:
 - i veicoli che non sono utilizzati esclusivamente come beni strumentali o adibiti ad uso pubblico [art. 164, comma 1, lettera b), del Tuir], per i quali è prevista una deducibilità limitata dei costi (20%, elevata all'80% per gli agenti o rappresentanti di commercio) e un limite massimo alla rilevanza del costo di acquisizione;
 - i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta [art. 164, comma 1, lettera b-bis), del Tuir], per i quali è prevista una deducibilità limitata dei costi (70%).
- opera per i veicoli di cui all'art. 164, comma 1, lettera a), del Tuir, per i quali è prevista una deducibilità integrale dei costi, in quanto rientranti nell'ambito dell'attività propria d'impresa, come, a titolo meramente indicativo, quelli:
 - adibiti ad uso pubblico (es.: taxi);
 - utilizzati esclusivamente come beni strumentali d'impresa, individuabili nei beni senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata (es.: autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio).

Ravvedimento operoso relativo all'omessa o ritardata presentazione del modello F24 con saldo "zero"

L'istituto della compensazione tributaria, disciplinato dall'art. 17, comma 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, prevede che i contribuenti eseguono versamenti unitari:

- delle imposte;
- dei contributi dovuti all'Inps;
- delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali;

hanno la possibilità di procedere all'eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate.

Le vigenti disposizioni normative, che disciplinano la compensazione dei crediti d'imposta cosiddetta "orizzontale" o "esterna", in quanto coinvolge crediti e debiti di natura diversa, tengono conto dell'entità di € 700.000,00, quale limite massimo dei crediti d'imposta compensabili, per ciascun anno solare.

Per tale ragione, ed al fine di rendere manifesta la volontà del contribuente, è necessario che tale compensazione avvenga espressamente tramite specifica esposizione nella delega di pagamento.

Ne deriva, di conseguenza, che, ai sensi dell'art. 19, comma 3, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, il modello F24 deve essere presentato anche nel caso in cui il saldo finale sia pari a "zero", quando cioè *"le somme dovute risultano totalmente compensate"*.

Per disposto dell'art. 15, comma 2-bis, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, l'omessa presentazione del modello di versamento contenente i dati relativi alla compensazione, è soggetta alla sanzione amministrativa di € 100,00, ridotta a € 50,00, se il ritardo non risulta superiore a cinque giorni lavorativi.

Detta modalità procedurale – che si è resa applicabile dal 1° gennaio 2016 – è stata introdotta dall'art. 15, comma 1, lett. q), n. 2), del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, al fine di disciplinare in modo coerente l'omessa presentazione del modello F24 a zero, consentendo, tra l'altro, anche la possibilità di regolarizzare l'eventuale violazione commessa mediante l'istituto del ravvedimento operoso.

Tale adempimento si perfeziona presentando il modello F24 a zero, nel quale deve risultare specificato:

- l'ammontare del credito;
- e;
- le somme compensate;

oltre a corrispondere la sanzione amministrativa in misura ridotta.

Al riguardo, si ritiene opportuno rammentare che a norma del comma 1, lettere a-bis), b-bis), b-ter) e b-quater), dell'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, la sanzione amministrativa che si rende dovuta si riduce:

- *a un nono del minimo*, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, o se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;
- *a un settimo del minimo*, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione o, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;
- *a un sesto del minimo*, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione o, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;
- *a un quinto del minimo*, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'art. 24 della L. 7 gennaio 1929, n. 4, salvo casi particolari.

Con specifico riferimento al *quantum* di sanzione da corrispondere, si rammenta che il ravvedimento operoso ha una funzione premiale che consiste nella riduzione della sanzione base comminata al trasgressore.

Poiché, nel caso di specie, la sanzione base è quantitativamente determinata in maniera diversa a seconda dell'arco temporale in cui la violazione viene regolarizzata, si è dell'avviso che si applicherà la riduzione di 1/9:

- *alla sanzione base di € 50,00*, se la delega di pagamento a saldo "zero" viene presentata con un ritardo non superiore a 5 giorni lavorativi (€ 5,56);
- *alla sanzione base di € 100,00*, se la delega di pagamento a saldo "zero" viene presentata con un ritardo superiore a 5 giorni lavorativi ma entro 90 giorni dall'omissione (€ 11,11).

Trascorso il termine di 90 giorni e, ovviamente, se ne ricorrono le condizioni, si rendono applicabili le diverse ed ulteriori riduzioni di cui alle lettere da b) a b-quater) dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, da commisurarsi alla sanzione base di € 100,00.

Ne deriva, di conseguenza, che si rende dovuta la sanzione amministrativa ridotta di:

- € 12,50, se la delega di pagamento a saldo "zero" risulta presentata entro un anno dall'omissione;
- € 14,29, se la delega di pagamento a saldo "zero" risulta presentata entro due anni dall'omissione;
- € 16,67, se la delega di pagamento a saldo "zero" risulta presentata oltre due anni dall'omissione;

- € 20,00, se la delega di pagamento a saldo “zero” risulta presentata dopo la constatazione della violazione ai sensi dell’art. 24 della L. 4/1929;
- tenendo presente che le sanzioni ridotte sono state arrotondate al centesimo di euro, in quanto non si deve utilizzare la regola del troncamento dei decimali.

Regime fiscale del reddito di lavoro dipendente prodotto da soggetti frontalieri che svolgono la prestazione lavorativa in Svizzera

Con la risoluzione 28 marzo 2017, n. 38/E, l’Agenzia delle entrate, dopo aver puntualizzato che:

- gli artt. 1 e 2 dell’Accordo tra l’Italia e la Svizzera del 3 ottobre 1974, prevedono che espressamente che:
 - i salari, gli stipendi e gli altri elementi facenti parte della remunerazione che un lavoratore frontaliere riceve in corrispettivo di una attività dipendente sono imponibili soltanto nello Stato in cui tale attività è svolta;
 - ognuno dei Cantoni dei Grigioni, del Ticino e del Vallese verserà ogni anno a beneficio dei Comuni italiani di confine una parte del gettito fiscale proveniente dalla imposizione - a livello federale, cantonale e comunale - delle remunerazioni dei frontalieri italiani, come compensazione finanziaria delle spese sostenute dai Comuni italiani a causa dei frontalieri che risiedono sul loro territorio ed esercitano un’attività dipendente sul territorio di uno dei detti Cantoni;
 - i criteri di ripartizione e utilizzazione delle compensazioni finanziarie, stabiliti con il decreto del Ministero dell’economia e delle finanze 4 agosto 2016, prevedono, tra l’altro, che la ripartizione delle somme affluite per compensazione finanziaria viene limitata ai comuni il cui territorio sia compreso, in tutto o in parte, nella fascia di 20 km dalla linea di confine con l’Italia dei tre cantoni del Ticino, dei Grigioni e del Vallese;
 - tale ripartizione deve necessariamente risultare operata dividendo l’importo globale della compensazione finanziaria, versata dai tre cantoni summenzionati .. per il numero complessivo dei lavoratori frontalieri residenti, alla data del 31 agosto di ciascun anno, nei «Comuni di confine» e che abbiano svolto nel corso dell’anno attività di lavoro dipendente in uno dei tre cantoni in questione;

chiarisce che la qualificazione di “frontaliere” svizzero, delineata a livello convenzionale, deve essere riconosciuta ai lavoratori che sono residenti in un Comune il cui territorio è compreso, in tutto in parte, nella fascia di 20 Km dal confine con uno dei Cantoni del Ticino, dei Grigioni e del Vallese, ove si recano per svolgere l’attività di lavoro dipendente.

Specificamente, l’accordo stipulato tra l’Italia e la Svizzera il 3 ottobre 1974 prevede genericamente che i frontalieri “*esercitano un’attività dipendente sul territorio di uno dei detti Cantoni*” e non richiedono l’ulteriore condizione che l’attività sia prestata in un Cantone “frontista” rispetto al comune di residenza.

Ne deriva, di conseguenza, che solamente se il Comune italiano di residenza del lavoratore frontaliere risulta distante più di 20 km dal confine dei tre Cantoni svizzeri, si rende operativo l’art. 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata dall’Italia con la Confederazione Svizzera.

In tale ultima ipotesi, l’Italia, quale Stato di residenza, esercita la propria potestà impositiva sui redditi di lavoro dipendente prodotti in Svizzera, con applicazione:

- della franchigia di € 7.500,00, prevista per i redditi di lavoro dipendente prestato all’estero in zone di frontiera;
- del riconoscimento del credito per le imposte pagate all’estero: credito che viene riconosciuto riducendo l’imposta estera in misura corrispondente al reddito all’estero che ha concorso alla formazione del reddito complessivo.

Fino al 2 maggio 2017 il termine per accedere al regime fiscale per i lavoratori "impatriati"

Più tempo per i lavoratori dipendenti, rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2015, per accedere al regime fiscale speciale previsto dal D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147.

Infatti, i soggetti interessati hanno la possibilità di optare fino al 2 maggio 2017 (in quanto il 30 aprile cade di domenica) per la misura agevolativa che prevede una riduzione della base imponibile ai fini Irpef:

- del 30% per l'anno di imposta 2016;
e:

- del 50% a partire dal periodo di imposta 2017 e per i tre successivi.

In altri termini, l'attuale regime per i lavoratori "impatriati" prevede che, dall'anno di imposta 2016, il reddito di lavoro dipendente prodotto in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato, può concorrere alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 70% del suo ammontare.

La legge di bilancio 2017 ha modificato questa percentuale, stabilendo che i redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia da lavoratori "impatriati", a partire dall'anno d'imposta 2017, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare.

Per i lavoratori dipendenti di cui alla L. 30 dicembre 2010, n. 238, rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2015, che non hanno ancora esercitato l'opzione per accedere al regime speciale per i lavoratori "impatriati", il recente decreto "milleproroghe" ha posticipato il termine alla data predetta.

Ne deriva, di conseguenza, che per accedere all'agevolazione, irrevocabile, i lavoratori devono necessariamente procedere a presentare un'apposita richiesta scritta al proprio datore di lavoro. L'istanza deve contenere:

- le generalità del contribuente;
- il suo codice fiscale;
- l'indicazione dell'attuale residenza in Italia;

nonché l'impegno a comunicare ogni variazione della residenza o del domicilio prima del decorso di cinque anni dalla data della prima fruizione del beneficio.

L'opzione consente di fruire del regime speciale per il quinquennio 2016/2020.

In particolare, per l'anno 2016, i lavoratori che hanno già esercitato l'opzione o che eserciteranno la scelta fruiscono del regime agevolato in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo d'imposta, indicando il reddito di lavoro dipendente nella misura ridotta al 70%.

Per l'anno di imposta 2017, l'agevolazione sarà del 50% e verrà applicata dal datore di lavoro, tenendo presente che nell'ipotesi in cui quest'ultimo non possa riconoscerla, il contribuente avrà la possibilità, comunque, di fruirne direttamente nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta 2017.

Credito d'imposta spettante alle persone fisiche che sostengono spese per l'installazione di sistemi di videosorveglianza-codice tributo per l'utilizzo in compensazione

L'art. 1, comma 982, della L. 28 dicembre 2015, n. 208, per le spese sostenute da persone fisiche, non nell'esercizio di attività:

- di lavoro autonomo:
o:
- di impresa;

ha riconosciuto espressamente un credito d'imposta conseguente all'installazione di sistemi di videosorveglianza digitale o allarme, nonché per quelle connesse ai contratti stipulati con istituti di vigilanza, dirette alla prevenzione di attività criminali.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 6 dicembre 2016 sono stati stabiliti condizioni, termini e modalità di attuazione del suddetto credito d'imposta, puntualizzando, in particolare:

- con l'art. 3, comma 1, che, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, le persone fisiche che hanno sostenuto nell'anno 2016 spese oggetto dell'agevolazione devono necessariamente inoltrare un'apposita istanza all'Agenzia delle entrate;
- con l'art. 4, comma 1, che il credito d'imposta può validamente risultare utilizzabile in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, presentando il modello F24 *esclusivamente* attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento.

Ai fini procedurali, inoltre, si deve necessariamente porre in rilievo che:

- l'ammontare del credito di imposta utilizzabile in compensazione non può e non deve eccedere l'importo spettante in base alla percentuale stabilita con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, pena lo scarto del modello F24;
- per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del suddetto credito d'imposta, è istituito il codice tributo: "6874-Credito d'imposta per le spese sostenute nell'anno 2016 per l'installazione di sistemi di videosorveglianza - art. 1, comma 982, della legge 28 dicembre 2015, n. 208";
- in sede di compilazione del modello F24, detto codice tributo deve essere esposto nella sezione "Erario", nella colonna "importi a credito compensati", o, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna "importi a debito versati", mentre il campo "anno di riferimento" deve risultare valorizzato con l'anno di sostenimento della spesa, nel formato "AAAA".

Agenda

Scadenzario dal 16 al 30 Aprile 2017

<i>Giorno</i>	<i>Adempimento</i>	<i>Fatto/ da fare</i>
18	ACCISE-IMPOSTA DI FABBRICAZIONE E CONSUMO Pagamento delle accise relative e/o di competenza del <i>mese precedente</i> , compresa quella sull'energia elettrica in rata d'acconto.	
18	ADDIZIONALI COMUNALE E/O REGIONALE IRPEF I datori di lavoro o sostituti d'imposta che corrispondono redditi di lavoro dipendente e assimilati devono procedere al pagamento delle eventuali addizionali comunali e/o regionali all'Irpef <i>di competenza del mese precedente</i> .	
18	ADDIZIONALE SU BONUS E STOCK OPTIONS I soggetti che operano nel settore finanziario che, nel corso del mese precedente hanno corrisposto compensi a dirigenti e/o a amministratori, sotto forma di bonus e stock options, che eccedono la parte fissa della retribuzione, devono procedere al pagamento della conseguente addizionale.	
18	APPARECCHI DA INTRATTENIMENTO-PRELIEVO ERARIALE UNICO Gli esercenti attività di intrattenimento (concessionario di rete) ai quali Aams-Amministrazione Autonoma Monopoli di Stato ha rilasciato il nulla osta per gli apparecchi e i congegni da divertimento per il gioco lecito di cui all'art. 110, co. 6, R.D. n. 773/1931 (Tulps), devono procedere al pagamento del Preu-prelievo erariale unico sugli apparecchi da intrattenimento a titolo di saldo dovuto per l'anno precedente.	
18	BONIFICI RELATIVI A SPESE DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO O DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI Pagamento da parte delle banche e di Poste Italiane delle ritenute alla fonte che sono state operate nel corso del mese precedente sui bonifici di pagamento degli oneri e/o delle spese di recupero del patrimonio edilizio o di riqualificazione energetica degli edifici, che beneficiano della prevista detrazione fiscale.	
18	CASAGIT - DENUNCIA E VERSAMENTO CONTRIBUTI Pagamento, da parte dei datori di lavoro che hanno alle proprie dipendenze giornalisti e praticanti giornalisti, dei contributi inerenti al mese precedente.	
18	CONDOMINI PER APPALTI DI OPERE E/O DI SERVIZI I condomini che, nel corso del mese precedente, hanno corrisposto corrispettivi per appalti di opere e/o di servizi che risultano posti in essere nell'esercizio di impresa o che sono qualificabili come redditi diversi a norma dell'art. 67, comma 1, lett. i) del Tuir, devono procedere al pagamento, utilizzando il modello F24, delle ritenute alla fonte operate nel corso del mese precedente, tenendo presente che il versamento deve essere effettuato se l'entità delle ritenute operate è di almeno € 500,00.	
18	CONTRIBUZIONE INPS-ADEMPIMENTO INERENTI AI RAPPORTI DI LAVORO Versamento della contribuzione da parte dei datori di lavoro calcolato sui compensi erogati ai lavoratori dipendenti e soggetti assimilati <i>nel corso del mese precedente</i> , nonché dei contributi trimestrali per gli operai agricoli a tempo indeterminato.	
	CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE EX ENPALS	

18	Pagamento, da parte dei soggetti che svolgono l'attività nell'ambito dei settori dello sport e dello spettacolo, dei contributi inerenti <i>al mese precedente</i> per i compensi erogati agli sportivi professionisti e/o ai lavoratori dello spettacolo.	
18	CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-BORSE DI STUDIO I soggetti che, nel corso del mese precedente hanno erogato borse di studio per la frequenza di corsi di dottorato di ricerca e/o eventuali assegni di ricerca o per attività di tutoraggio, devono procedere al pagamento dei contributi inerenti <i>al mese precedente</i> .	
18	CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-COMPENSI I soggetti che, nel corso del mese precedente hanno erogato compensi a collaboratori coordinati e assimilati, devono procedere al pagamento dei contributi inerenti <i>al mese precedente</i> .	
18	CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-LAVORATORI AUTONOMI OCCASIONALI I soggetti che, nel corso del mese precedente hanno erogato compensi a lavoratori autonomi occasionali, devono procedere, se l'entità del reddito annuo che deriva da tale attività per il soggetto percipiente risulta superiore a € 5.000,00, al pagamento dei contributi inerenti <i>al mese precedente</i> per l'importo eccedente il limite predetto.	
18	CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-PROVVIGIONI PER VENDITE A DOMICILIO I soggetti che, nel corso del mese precedente hanno erogato provvigioni per vendite a domicilio, devono procedere, se l'entità del reddito annuo che deriva da tale attività per il soggetto percipiente risulta superiore a € 5.000,00, al pagamento dei contributi inerenti al mese precedente nella misura del 78% dell'importo eccedente il limite predetto.	
18	CONTRIBUZIONE INPS-SPEDIZIONIERI DOGANALI Versamento del contributo Inps sui compensi erogati agli spedizionieri doganali nel corso del mese precedente.	
18	DIVIDENDI E UTILI CORRISPOSTI NEL TRIMESTRE SOLARE PRECEDENTE Pagamento delle ritenute operate e gli importi versati dai soci <i>nel trimestre solare precedente</i> , in relazione a dividendi e simili distribuiti da società.	
18	IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI CAPITAL GAIN - REGIME AMMINISTRATO Pagamento, da parte delle Banche, Poste, Sim, Sgr, società fiduciarie e altri intermediari finanziari, dell'imposta sostitutiva applicata nel corso del precedente mese di febbraio (<i>secondo mese precedente</i>), in applicazione del regime di "risparmio amministrato" agli investitori.	
18	IMPOSTA SOSTITUTIVA REDDITI DI CAPITALE E CAPITAL GAIN - REGIME GESTITO Pagamento, da parte delle Banche, Sim, Sgr, società fiduciarie e altri intermediari finanziari, dell'imposta sostitutiva inerente ai contribuenti in regime di "risparmio gestito", nell'ipotesi di revoca del mandato di gestione attivata nel corso del precedente mese di febbraio (<i>secondo mese precedente</i>).	
18	IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI I soggetti che pongono in essere in modo continuativo attività di intrattenimento devono procedere al pagamento dell'imposta inerente alle attività che sono state svolte nel <i>corso del mese precedente</i> .	
18	INCREMENTI DI PRODUTTIVITÀ, REDDITIVITÀ, QUALITÀ, EFFICIENZA E INNOVAZIONE O A PARTECIPAZIONE AGLI UTILI DELL'IMPRESA	

	Versamento, da parte dei datori di lavoro-settore privato, dell'imposta sostitutiva Irpef e relative addizionali del 10% calcolata sulle somme erogate nel mese precedente in relazione ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione o a partecipazione agli utili dell'impresa.	
18	IVA DOVUTA-SOGGETTI IN REGIME FORFETARIO O DI VANTAGGIO Se ne ricorrono le condizioni, pagamento dell'Iva inerente agli acquisti intracomunitari e alle altre operazioni passive di cui risultino debitori d'imposta, poste in essere <i>nel corso del mese precedente</i> da parte dei soggetti che applicano il regime forfetario o quello di vantaggio (cosiddetti: contribuenti minimi).	
18	IVA DOVUTA-LIQUIDAZIONE PERIODICA Pagamento: - da parte dei soggetti passivi Iva che effettuano la liquidazione dell'Iva con periodicità mensile, dell'eventuale debito di tributo di competenza dello scorso mese; - da parte dei soggetti Iva che hanno affidato la tenuta della contabilità a terzi nel rispetto delle vigenti disposizioni, dell'eventuale debito di tributo riguardante le risultanze della liquidazione Iva dello scorso mese di febbraio (<i>secondo mese precedente</i>); mediante versamento utilizzando il modello F24.	
18	IVA DOVUTA-SALDO CREDITO ERARIO ANNO 2016-RAVVEDIMENTO OPEROSO BREVE I soggetti passivi Iva, che erano tenuti a porre in essere il versamento dell'Iva a credito dell'Erario riveniente dalla dichiarazione annuale Iva <i>per il periodo d'imposta 2016 (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 16 marzo 2017)</i> , hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "breve" (entro i 30 giorni dalla scadenza prevista per l'adempimento) con il pagamento della somma a debito non eseguito o effettuato in misura non sufficiente. L'adempimento si perfeziona con la corresponsione dell'entità di tributo dovuto, degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,50% (1/10 del 15%), mediante versamento utilizzando il modello F24.	
18	IVA DOVUTA-VERSAMENTO IMPOSTA RISULTANTE DA DICHIARAZIONE ANNUALE Pagamento, da parte dei contribuenti Iva, dell'eventuale <i>seconda rata</i> del saldo inerente al tributo dovuto per l'anno 2016 risultante dalla dichiarazione annuale, mediante versamento utilizzando il modello F24 con modalità telematiche ed evidenziando l'appropriato codice tributo "6099-Versamento Iva sulla base della dichiarazione annuale".	
18	LIQUIDAZIONE IVA PERIODICA MENSILE-RAVVEDIMENTO OPEROSO BREVE I soggetti passivi Iva, che erano tenuti a porre in essere il versamento dell'Iva a credito dell'Erario riveniente dalla liquidazione periodica di <i>competenza dello scorso mese di febbraio (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 16 marzo 2017)</i> , hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "breve" (entro i 30 giorni dalla scadenza prevista per l'adempimento) con il pagamento dell'Iva a debito non eseguito o effettuato in misura non sufficiente. L'adempimento si perfeziona con la corresponsione dell'entità di tributo dovuto, degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,50% (1/10 del 15%), mediante versamento utilizzando il modello F24.	

18	LIQUIDAZIONE IVA PERIODICA-RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO I soggetti passivi Iva, che erano tenuti a porre in essere il versamento dell'Iva a credito dell'Erario proveniente dalla liquidazione periodica di <i>competenza del mese di dicembre 2016 (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 16 gennaio 2017)</i>, hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "intermedio" (entro i 90 giorni dalla scadenza del termine) del pagamento non eseguito o effettuato in misura non sufficiente. L'adempimento si perfeziona con la corresponsione delle imposte e delle ritenute, maggiorate degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,67% (1/9 del 15%), mediante versamento utilizzando il modello F24.	
18	RITENUTE ALLA FONTE E/O IMPOSTE SOSTITUTIVE I sostituti d'imposta che nel corso del mese precedente hanno corrisposto: - compensi per avviamento commerciale; - contributi degli enti pubblici; - indennità per la cessazione del rapporto di lavoro; - interessi e altri redditi di capitale (esclusi i dividendi); - premi e vincite; - provvigioni inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari; - redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente; - redditi di lavoro autonomo; - redditi di lavoro dipendente, comprese le indennità per la cessazione del rapporto di lavoro; - redditi diversi; devono procedere al pagamento, utilizzando il modello F24, delle relative ritenute alla fonte e/o delle imposte sostitutive, specificando gli appropriati codici tributo.	
18	SOSTITUTI D'IMPOSTA-RAVVEDIMENTO OPEROSO BREVE I contribuenti-sostituti d'imposta, che erano tenuti a porre in essere il versamento delle imposte sostitutive e/o delle ritenute alla fonte di <i>competenza dello scorso mese di febbraio (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 16 marzo 2017)</i>, hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "breve" (entro i 30 giorni dalla scadenza prevista per l'adempimento) dei pagamenti non eseguiti o effettuati in misura non sufficiente. L'adempimento si perfeziona con la corresponsione delle imposte e delle ritenute, maggiorate degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,50% (1/10 del 15%), mediante versamento utilizzando il modello F24.	
18	SOSTITUTI D'IMPOSTA-RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO I contribuenti-sostituti d'imposta, che erano tenuti a porre in essere il versamento delle imposte e/o delle ritenute alla fonte di <i>competenza del mese di dicembre 2016 (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 16 gennaio 2017)</i>, hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "intermedio" (entro i 90 giorni dalla scadenza del termine) dei pagamenti non eseguiti o effettuati in misura non sufficiente. L'adempimento si perfeziona con la corresponsione delle imposte e delle ritenute, maggiorate degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,67% (1/9 del 15%), mediante versamento utilizzando il modello F24.	
18	TOBIN TAX	

	Pagamento diretto o da parte di banche, intermediari finanziari e notai dell'imposta inerente ai trasferimenti aventi ad oggetto azioni, altri strumenti finanziari partecipativi, e titoli rappresentativi, nonché per le operazioni cosiddette ad alta frequenza, eseguiti nel corso del mese precedente.	
20	AGENZIE DI SOMMINISTRAZIONE Le agenzie di somministrazione devono procedere a comunicare in via telematica al Centro per l'impiego competente, tramite il modello UnificatoSomm, tutti i rapporti con i lavoratori somministrati che nel corso del mese precedente risultano instaurati, prorogati, trasformati o cessati.	
20	AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE Le Amministrazioni pubbliche, a norma dell'art. della L. 4 novembre 2010, n. 183, devono procedere a consegnare al lavoratore la copia della comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro o la copia del contratto individuale di lavoro per le instaurazioni avvenute nel corso del mese precedente.	
20	ARMATORI E SOCIETÀ DI ARMAMENTO Gli armatori e le società di armamento devono procedere a comunicare, utilizzando il servizio di collocamento in via telematica a mezzo modello Unimare, l'assunzione e la cessazione dei marittimi imbarcati o sbarcati nel corso del mese precedente.	
20	AZIENDE DI SPEDIZIONE-AGENZIE MARITTIME-DENUNCIA E VERSAMENTO CONTRIBUTI Le imprese di spedizione e le agenzie marittime che applicano il Ccnl del settore merci devono procedere al pagamento dei contributi relativi al mese precedente dovuti al fondo di previdenza per gli impiegati, tenendo presente che sia il versamento dei contributi, sia l'invio delle distinte di contribuzione devono essere effettuati utilizzando esclusivamente il canale telematico.	
20	CONTRIBUTO CONAI Liquidazione della contribuzione dovuta per il mese precedente e invio al Conai-Consortio Nazionale Imballaggi delle inerenti dichiarazioni, tenendo presente che il contributo risultante dalla dichiarazione deve essere corrisposto entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione medesima e, in ogni caso, solamente dopo il ricevimento dell'addebito.	
20	MISURATORI FISCALI-COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI DI VERIFICA Trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate da parte dei fabbricanti di apparecchi misuratori fiscali e dei laboratori di verifica periodica abilitati del dettaglio dei dati identificativi delle operazioni di verifica periodica degli apparecchi misuratori fiscali eseguite nel corso del trimestre solare precedente (<i>mesi di gennaio, febbraio e marzo 2017</i>).	
20	SERVIZI DI TELECOMUNICAZIONE, TELERADIODIFFUSIONE O ELETTRONICI-DICHIARAZIONE IVA I soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall'Unione europea, che si sono identificati ai fini Iva in Italia, o domiciliati o residenti in Italia, ivi identificati o domiciliati o residenti in Italia, che si sono identificati. nonché gli operatori extracomunitari con stabile organizzazione in Italia devono procedere alla presentazione all'Agenzia delle entrate, mediante invio telematico, della dichiarazione inerente al <i>trimestre solare precedente</i> e attinente ai servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione e/o elettronici resi a committenti non soggetti passivi Iva domiciliati o residenti sia nell'Unione europea, sia negli altri Stati dell'Unione europea.	

	Entro alla data in esame, inoltre, devono anche procedere a porre in essere il pagamento della relativa imposta a credito dell'Erario.	
20	SPESOMETRO-COMUNICAZIONI RELATIVE AL 2016-CONTRIBUENTI CHE EFFETTUANO LA LIQUIDAZIONE IVA CON PERIODICITÀ DIVERSA DA QUELLA MENSILE I soggetti Iva, con liquidazione diversa da quella mensile, devono procedere a effettuare l'invio, in via telematica all'Anagrafe tributaria, direttamente o per il tramite degli intermediari abilitati, della comunicazione riguardante le operazioni rilevanti ai fini Iva, poste in essere nel corso dell'anno solare o periodo d'imposta precedente.	
21	ROTTAMAZIONE DELLE CARTELLE PER LA DEFINIZIONE AGEVOLATA DEI RUOLI I soggetti con carichi affidati agli Agenti della riscossione tra l'1 gennaio 2000 e il 31 dicembre 2016 che hanno ancora in essere pendenze hanno la possibilità di aderire alla sanatoria entro la data in esame, con l'onere-obbligo di integrale pagamento del tributo e degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo in unica soluzione o con una dilazione fino a un massimo di 5 rate di pari importo, di cui 3 rate nel 2017 e 2 rate nel 2018.	
26	CONTRIBUTI ENPAIA I datori di lavoro agricolo devono procedere sia al pagamento dei contributi inerenti al mese precedente per gli impiegati agricoli, sia alla presentazione della inerente denuncia.	
26	OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE-COMUNICAZIONE Presentazione in via telematica dei modelli Intrastat inerenti al mese precedente.	
28	PREU-PRELIEVO ERARIALE UNICO APPARECCHI DA INTRATTENIMENTO Gli esercenti attività di intrattenimento, ai quali l'Aams-Amministrazione Autonoma Monopoli di Stato ha rilasciato il nulla osta per gli apparecchi e i congegni da divertimento di cui all'art. 110, comma 6, del R.D. 18 giugno 1931, n. 733, devono procedere al pagamento della <i>terza rata del secondo periodo contabile</i> (mesi di marzo e aprile), pari al 25% del prelievo erariale unico dovuto per il sesto periodo contabile dell'anno precedente (mesi di novembre e dicembre), mediante versamento utilizzando, esclusivamente in via telematica, il modello F24.	
28	TITOLARI DI REDDITI DOMINICALI E AGRARI-RICORSO CONTRO LE NUOVE RENDITE CATASTALI Per i titolari di redditi dominicali e agrari, se ne ricorrono le condizioni, è operativo il termine per procedere alla presentazione del ricorso innanzi alla Commissione tributaria provinciale competente per territorio <i>oppure</i> dell'istanza di autotutela contro le nuove rendite catastali dei terreni attribuite sulla base delle dichiarazioni inerenti all'utilizzo del suolo per l'erogazione dei contributi agricoli presentate all'Agea-Agenzia per le erogazioni in agricoltura.	
30	AVVERTENZA Gli adempimenti, anche di natura fiscale e previdenziale, come regola, che risultano scadere di sabato o in un giorno festivo, ai sensi dell'art. 2963 del codice civile, espressamente richiamato dall'art. 66 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, si devono considerare prorogati " <i>di diritto al giorno seguente non festivo</i> ".	
30	ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE, CON PERIODO D'IMPOSTA COINCIDENTE CON L'ANNO SOLARE-RENDICONTO Per le associazioni sportive dilettantistiche, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, scade il termine per procedere alla redazione di un apposito	

	rendiconto dal quale devono necessariamente risultare le entrate e le spese inerenti a ciascuna manifestazione nell'ambito della quale vengono realizzati i proventi che non concorrono a formare il reddito imponibile. Al riguardo, si pone in rilievo che il reddito imponibile delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche che, avendone i requisiti, hanno optato per il regime tributario di cui alla L. 398/1991, deve essere determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il previsto coefficiente di redditività e aggiungendo l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali.	
30	CONTRIBUZIONI INPS Trasmissione telematica diretta o per il tramite di un intermediario, del modello Uniemens relativo alla denuncia retributiva e contributiva dei lavoratori dipendenti del mese precedente, nonché, se ne ricorrono i presupposti, dei compensi corrisposti nel medesimo periodo: • agli associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro; • ai collaboratori coordinati e continuativi; • ai lavoratori a progetto; • ai lavoratori autonomi occasionali; • ai venditori a domicilio; • agli altri soggetti iscritti alla Gestione separata Inps. Analogo adempimento per i soggetti che svolgono attività nell'ambito dello spettacolo e dello sport.	
30	FATTURAZIONE DIFFERITA TRIANGOLARE Termine per procedere all'emissione delle fatture, anche eventualmente in forma semplificata, inerenti alle cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio soggetto cedente, in relazione ai beni consegnati o spediti nel corso del precedente mese.	
30	LIBRO UNICO DEL LAVORO Effettuazione delle annotazioni sul libro unico del lavoro dei dati inerenti al mese precedente, tenendo presente che per le eventuali variabili delle retribuzioni, la registrazione può avvenire con il differimento di un mese.	
30	SCHEDA CARBURANTE Gli esercenti attività d'impresa che hanno attivato le schede carburanti devono procedere ad annotare sulle stesse il numero dei chilometri percorsi dall'automezzo nel corso del mese di riferimento.	

Schede operative

Assegnazione e cessioni agevolate di beni ai soci-imposte indirette applicabili

IMMOBILI O FABBRICATI STRUMENTALI PER NATURA			
Società costruttrice che assegna entro 5 anni dalla fine lavori	con Iva detratta riferita alle operazioni di acquisto o a "monte" e regime Iva "imponibile" applicato in sede di assegnazione	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00
		Imposta catastale	€ 200,00
Società costruttrice che assegna oltre 5 anni dalla fine lavori	con Iva detratta riferita alle operazioni di acquisto o a "monte" e regime Iva "esente"	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00
		Imposta catastale	€ 200,00
		N.B.: è necessario verificare se si deve porre in essere la rettifica decennale dell'imposta sui costi e oneri di acquisto ai sensi dell'art. 19-bis2 del decreto Iva.	
	con Iva detratta riferita alle operazioni di acquisto o a "monte" e regime Iva "imponibile" su opzione applicato in sede di assegnazione	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00
		Imposta catastale	€ 200,00
		N.B.: l'operazione deve risultare posta in essere in <i>reverse charge</i> se il socio assegnatario è soggetto passivo Iva	
Società ristrutturatrice che assegna entro 5 anni dalla fine lavori	Con Iva detratta riferita alle operazioni di acquisto e di ristrutturazione e/o sulle spese di recupero o a "monte" e regime Iva imponibile applicato in sede di assegnazione	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00
		Imposta catastale	€ 200,00
Società ristrutturatrice che assegna oltre 5 anni dalla fine lavori	con Iva detratta riferita alle operazioni di acquisto e di ristrutturazione e/o sulle spese di recupero o a "monte" e regime Iva "esente"	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00
		Imposta catastale	€ 200,00
		N.B.: è necessario verificare se si deve porre in essere la rettifica decennale dell'imposta sui costi e oneri di acquisto e di ristrutturazione e/o sulle spese di recupero ai sensi dell'art. 19-bis2 del decreto Iva.	

	con Iva detratta riferita alle operazioni di acquisto e di ristrutturazione e/o sulle spese di recupero o a "monte" e regime Iva "imponibile" su opzione applicato in sede di assegnazione	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00
		Imposta catastale	€ 200,00
		<i>N.B.: l'operazione deve risultare posta in essere in reverse charge se il socio assegnatario e soggetto passivo Iva.</i>	
Società diverse dalle precedenti (cosiddette altre imprese)	con Iva riferita alle operazioni di acquisto o a "monte" non detratta o non addebitata e, quindi, non presente e regime di "fuori campo Iva" applicato in sede di assegnazione	Imposta di registro	4,50%
		Imposta ipotecaria	€ 50,00
		Imposta catastale	€ 50,00
	con Iva detratta riferita alle operazioni di acquisto o a "monte" e regime Iva "esente"	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00
		Imposta catastale	€ 200,00
		<i>N.B.: è necessario verificare se si deve porre in essere la rettifica decennale dell'imposta sui costi e oneri di acquisto ai sensi dell'art. 19-bis2 del decreto Iva.</i>	
	con Iva detratta riferita alle operazioni di acquisto o a "monte" e regime Iva "imponibile" su opzione applicato in sede di assegnazione	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00
		Imposta catastale	€ 200,00
		<i>N.B.: l'operazione deve risultare posta in essere in reverse charge se il socio assegnatario e soggetto passivo Iva.</i>	

IMMOBILI O FABBRICATI ABITATIVI			
Società costruttrice che assegna entro 5 anni dalla fine lavori	con Iva detratta riferita alle operazioni di acquisto o a "monte" e regime Iva "imponibile" applicato in sede di assegnazione	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00
		Imposta catastale	€ 200,00
	con Iva detratta riferita alle operazioni di acquisto o a "monte" e regime Iva	Imposta di registro	4,50% o 1% se "prima casa"
		Imposta ipotecaria	€ 50,00
		Imposta catastale	€ 50,00

Società costruttrice che assegna oltre 5 anni dalla fine lavori	"esente"	N.B.: è necessario verificare se si deve porre in essere la rettifica decennale dell'imposta sui costi e oneri di acquisto ai sensi dell'art. 19-bis2 del decreto Iva.	
	con Iva detratta riferita alle operazioni di acquisto o a "monte" e regime Iva "imponibile" su opzione applicato in sede di assegnazione	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00
		Imposta catastale	€ 200,00
		N.B.: l'operazione deve risultare posta in essere in <i>reverse charge</i> se il socio assegnatario e soggetto passivo Iva	
Società ristrutturatrice che assegna entro 5 anni dalla fine lavori	Con Iva detratta riferita alle operazioni di acquisto e di ristrutturazione e/o sulle spese di recupero o a "monte" e regime Iva imponibile applicato in sede di assegnazione	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00
		Imposta catastale	€ 200,00
Società ristrutturatrice che assegna oltre 5 anni dalla fine lavori	con Iva detratta riferita alle operazioni di acquisto e di ristrutturazione e/o sulle spese di recupero o a "monte" e regime Iva "esente"	Imposta di registro	4,50% o 1% se "prima casa"
		Imposta ipotecaria	€ 50,00
		Imposta catastale	€ 50,00
		N.B.: è necessario verificare se si deve porre in essere la rettifica decennale dell'imposta sui costi e oneri di acquisto e di ristrutturazione e/o sulle spese di recupero ai sensi dell'art. 19-bis2 del decreto Iva.	
	con Iva riferita alle operazioni di acquisto o a monte non detratta o non addebitata e, quindi, non presente e regime di fuori campo Iva applicato in sede di assegnazione con Iva riferita alle operazioni di acquisto o a monte non detratta o non addebitata e, quindi, non presente e regime di fuori campo Iva applicato in sede di assegnazione	Imposta di registro	4,50% o 1% se prima casa
		Imposta ipotecaria	€ 50,00
		Imposta catastale	€ 50,00
		N.B.: è necessario verificare se si deve porre in essere la rettifica decennale dell'imposta sui costi e oneri di acquisto ai sensi dell'art. 19-bis2 del decreto Iva.	

IMMOBILI O FABBRICATI NON ULTIMATI			
Società costruttrice che assegna entro 5 anni dalla fine lavori	con Iva detratta riferita alle operazioni di acquisto o a "monte" e regime Iva "imponibile" applicato in sede di assegnazione	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00
		Imposta catastale	€ 200,00

Società costruttrice che assegna oltre 5 anni dalla fine lavori	con Iva detratta riferita alle operazioni di acquisto o a "monte" e regime Iva "imponibile" applicato in sede di assegnazione	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00
		Imposta catastale	€ 200,00
Società ristrutturatrice che assegna entro 5 anni dalla fine lavori	con Iva detratta riferita alle operazioni di acquisto o a "monte" e regime Iva "imponibile" applicato in sede di assegnazione	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00
		Imposta catastale	€ 200,00
Società ristrutturatrice che assegna oltre 5 anni dalla fine lavori	con Iva detratta riferita alle operazioni di acquisto o a "monte" e regime Iva "imponibile" applicato in sede di assegnazione	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00
		Imposta catastale	€ 200,00
Società diverse dalle precedenti (cosiddette altre imprese)	con Iva detratta riferita alle operazioni di acquisto o a "monte" e regime Iva "imponibile" applicato in sede di assegnazione	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00
		Imposta catastale	€ 200,00

TERRENI EDIFICABILI			
Società costruttrice	con Iva riferita alle operazioni di acquisto o a "monte" non detratta o non addebitata e, quindi, non presente e regime di "fuori campo Iva" applicato in sede di assegnazione	Imposta di registro	4,50%
		Imposta ipotecaria	€ 50,00
		Imposta catastale	€ 50,00
	con Iva detratta riferita alle operazioni di acquisto o a "monte" e regime Iva "imponibile (aliquota 22%)" applicato in sede di assegnazione	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00
		Imposta catastale	€ 200,00
Società ristrutturatrice	con Iva riferita alle operazioni di acquisto o a "monte" non detratta o non addebitata e, quindi, non presente e regime di "fuori campo Iva" applicato in sede di assegnazione	Imposta di registro	4,50%
		Imposta ipotecaria	€ 50,00
		Imposta catastale	€ 50,00
	con Iva detratta riferita alle operazioni di acquisto o a "monte" e regime Iva	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00

	<i>"imponibile (aliquota 22%)"</i> applicato in sede di assegnazione	Imposta catastale	€ 200,00
Società diverse dalle precedenti (cosiddette altre imprese)	con Iva riferita alle operazioni di acquisto o a "monte" non detratta o non addebitata e, quindi, non presente e regime di "fuori campo Iva" applicato in sede di assegnazione	Imposta di registro	4,50%
		Imposta ipotecaria	€ 50,00
		Imposta catastale	€ 50,00
	con Iva detratta riferita alle operazioni di acquisto o a "monte" e regime Iva <i>"imponibile (aliquota 22%)"</i> applicato in sede di assegnazione	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00
		Imposta catastale	€ 200,00

TERRENI AGRICOLI			
Società costruttrice	con Iva a "monte" che non esplica effetti e, quindi, si deve ritenere "non rilevante" o "non detratta" e regime "fuori campo Iva" in sede di assegnazione a soggetti assegnatari coltivatori diretti o lap-imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza Inps	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00
		Imposta catastale	€ 200,00
	con Iva a "monte" che non esplica effetti e, quindi, si deve ritenere "non rilevante" o "non detratta" e regime "fuori campo Iva" in sede di assegnazione a soggetti assegnatari non coltivatori diretti o non lap-imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza Inps	Imposta di registro	7,50%
		Imposta ipotecaria	€ 50,00
		Imposta catastale	€ 50,00
	con Iva a "monte" che non esplica effetti e, quindi, si deve ritenere "non rilevante" o "non detratta" e regime "fuori campo Iva" in sede di assegnazione a soggetti assegnatari	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00

Società ristrutturatrice	coltivatori diretti o lap- imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza Inps	Imposta catastale	€ 200,00
	con Iva a "monte" che non esplica effetti e, quindi, si deve ritenere "non rilevante" o "non detratta" e regime "fuori campo Iva" in sede di assegnazione a soggetti assegnatari non coltivatori diretti o non lap- imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza Inps	Imposta di registro	7,50%
		Imposta ipotecaria	€ 50,00
		Imposta catastale	€ 50,00
Società diverse dalle precedenti (cosiddette altre imprese)	con Iva a "monte" che non esplica effetti e, quindi, si deve ritenere "non rilevante" o "non detratta" e regime "fuori campo Iva" in sede di assegnazione a soggetti assegnatari coltivatori diretti o lap- imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza Inps	Imposta di registro	€ 200,00
		Imposta ipotecaria	€ 200,00
		Imposta catastale	€ 200,00
	con Iva a "monte" che non esplica effetti e, quindi, si deve ritenere "non rilevante" o "non detratta" e regime "fuori campo Iva" in sede di assegnazione a soggetti assegnatari non coltivatori diretti o non lap- imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza Inps	Imposta di registro	7,50%
		Imposta ipotecaria	€ 50,00
		Imposta catastale	€ 50,00

Locazioni di immobili-Ravvedimento delle violazioni commesse in relazione all'imposta di registro

OMESSA REGISTRAZIONE DEI CONTRATTI DI LOCAZIONE		
<i>Sanzione applicabile</i>	dal 120% al 240% dell'imposta dovuta (dal 60% al 120% con un minimo di € 200,00 per ritardi non superiori a 30 giorni)	
	entro 30 giorni dalla scadenza del termine	6,00% (1/10 del 60% - minimo € 20,00)
	dopo i 30 giorni ed entro i 90 giorni dalla scadenza del termine	12,00% (1/10 del 120%)

Ravvedimento operoso	dopo i 90 giorni ed entro un anno dalla scadenza del termine	15,00% (1/8 del 120%)
	dopo un anno ed entro due anni dalla scadenza del termine	17,1428% (1/7 del 120%)
	oltre i due anni dalla scadenza del termine	20,00% (1/6 del 120%)
OMESSI VERSAMENTI ANNUALITÀ SUCCESSIVE		
Sanzione applicabile	30% dell'imposta dovuta (15% nei primi 90 giorni)	
Ravvedimento operoso	entro i primi 14 giorni dalla scadenza del termine o dalla violazione	0,1% giornaliero (per 2 giorni: 0,2% - per 3 giorni: 0,3% ... per 14 giorni: 1,4%)
	dopo 14 giorni ed entro i 30 giorni dalla scadenza del termine	1,5% (1/10 del 15%)
	dopo i 30 giorni ed entro i 90 giorni dalla scadenza del termine	1,6667% (1/9 del 15%)
	dopo i 90 giorni ed entro un anno dalla scadenza del termine	3,75% (1/8 del 30%)
	dopo un anno ed entro due anni dalla scadenza del termine	4,2857% (1/7 del 30%)
	oltre i due anni dalla scadenza del termine	5,00% (1/6 del 30%)
OMESSI VERSAMENTI INERENTI A CESSIONI, RISOLZIONI O PROROGHE		
Sanzione applicabile	30% dell'imposta dovuta (15% nei primi 90 giorni)	
Ravvedimento operoso	entro i primi 14 giorni dalla scadenza del termine o dalla violazione	0,1% giornaliero (per 2 giorni: 0,2% - per 3 giorni: 0,3% ... per 14 giorni: 1,4%)
	dopo 14 giorni ed entro i 30 giorni dalla scadenza del termine	1,5% (1/10 del 15%)
	dopo i 30 giorni ed entro i 90 giorni dalla scadenza del termine	1,6667% (1/9 del 15%)
	dopo i 90 giorni ed entro un anno dalla scadenza del termine	3,75% (1/8 del 30%)
	dopo un anno ed entro due anni dalla scadenza del termine	4,2857% (1/7 del 30%)
	oltre i due anni dalla scadenza del termine	5,00% (1/6 del 30%)
INSUFFICIENTE VERSAMENTO DELL'IMPOSTA DI REGISTRO		
Sanzione applicabile	dal 100% al 200% dell'entità di valore non dichiarato	
Ravvedimento operoso	entro i 90 giorni dalla scadenza del termine	11,1111% (1/9 del 100%)
	dopo i 90 giorni ed entro un anno dalla scadenza del termine	12,50% (1/8 del 100%)
	dopo un anno ed entro due anni dalla scadenza del termine	14,2857% (1/7 del 100%)
	oltre i due anni dalla scadenza del termine	16,6666% (1/6 del 100%)

PAZIALE OCCULTAMENTO DELL'ENTITÀ DEL CANONE		
Sanzione applicabile	dal 200% al 400% della maggiore imposta che si rende dovuta	
Ravvedimento operoso	entro i 30 giorni dalla scadenza del termine	20,00% (1/10 del 200%)
	dopo 30 giorni ed entro i 90 giorni dalla scadenza del termine	22,2222% (1/9 del 200%)
	dopo i 90 giorni ed entro un anno dalla scadenza del termine	25,00% (1/8 del 200%)
	dopo un anno ed entro due anni dalla scadenza del termine	28,5714% (1/7 del 200%)
	oltre i due anni dalla scadenza del termine	33,3333% (1/6 del 200%)
IMPERFETTA E/O ERRONEA INDICAZIONE DATI O INFORMAZIONI NEL MOD. F24 ELIDE		
Sanzione eventualmente applicabile	Sussiste, se ne ricorrono le condizioni, la possibilità che venga irrogata la sanzione per omesso versamento	
Comportamento a regolarizzazione	Invio all'Ufficio delle entrate di una comunicazione a rettifica i carta libera accompagnata dal modello F24 Elide presentato	

Locazioni di immobili-Ravvedimento delle violazioni commesse in relazione alle imposte sui redditi

CANONE DICHIARATO PER INTERO E VERSAMENTO TARDIVO DELL'IMPOSTA-TUTTI I CONTRATTI		
Sanzione applicabile	30% dell'imposta dovuta (15% nei primi 90 giorni)	
Ravvedimento operoso	entro i primi 14 giorni dalla scadenza del termine o dalla violazione	0,1% giornaliero (per 2 giorni: 0,2% - per 3 giorni: 0,3% ... per 14 giorni: 1,4%)
	dopo 14 giorni ed entro i 30 giorni dalla scadenza del termine	1,5% (1/10 del 15%)
	dopo i 30 giorni ed entro i 90 giorni dalla scadenza del termine	1,6667% (1/9 del 15%)
	dopo i 90 giorni ed entro un anno dalla scadenza del termine	3,75% (1/8 del 30%)
	dopo un anno ed entro due anni dalla scadenza del termine	4,2857% (1/7 del 30%)
	oltre i due anni dalla scadenza del termine	5,00% (1/6 del 30%)
CEDOLARE SECCA-CANONE NON INDICATO IN DICHIARAZIONE DEI REDDITI		
Sanzione applicabile	dal 240% al 480% dell'imposta dovuta, con un minimo di € 500,00 che si riduce dal 120% al 240% dell'imposta dovuta, con un minimo di € 400,00, se la dichiarazione viene presentata entro il termine di presentazione dell'adempimento dichiarativo successivo	
	se la regolarizzazione avviene entro i 90 giorni successivi alla scadenza del termine per la presentazione dell'adempimento dichiarativo	13,3333% (1/9 del 120% dell'imposta dovuta - minimo € 44,44)
	se la regolarizzazione avviene	

Ravvedimento operoso	dopo i 90 giorni ed entro il termine per la presentazione della dichiarazione inerente all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	15,00% (1/8 del 120% dell'imposta dovuta - minimo € 50,00)
	se la regolarizzazione avviene dopo un anno ed entro il termine per la presentazione della dichiarazione inerente all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	34,2857% (1/7 del 240% dell'imposta dovuta - minimo € 71,43)
	se la regolarizzazione avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione inerente all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	40,00% (1/6 del 240% dell'imposta dovuta - minimo € 83,33)
CEDOLARE SECCA-CANONE INDICATO IN DICHIARAZIONE DEI REDDITI IN MISURA INFERIORE		
Sanzione applicabile	dal 180% al 360% dell'imposta dovuta	
Ravvedimento operoso	se la regolarizzazione avviene entro i 90 giorni successivi alla scadenza del termine per la presentazione dell'adempimento dichiarativo	20,00% (1/9 del 180% dell'imposta dovuta)
	se la regolarizzazione avviene dopo i 90 giorni ed entro il termine per la presentazione della dichiarazione inerente all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	22,50% (1/8 del 180% dell'imposta dovuta)
	se la regolarizzazione avviene dopo un anno ed entro il termine per la presentazione della dichiarazione inerente all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	25,7143% (1/7 del 180% dell'imposta dovuta)
	se la regolarizzazione avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione inerente all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	30,00% (1/6 del 180% dell'imposta dovuta)
CANONE DI LOCAZIONE SOTTOPOSTO A TASSAZIONE ORDINARIA NON INDICATO IN SEDE DI DICHIARAZIONE DEI REDDITI		
Sanzione applicabile	dal 90% al 180% dell'imposta dovuta	

Ravvedimento operoso	se la regolarizzazione avviene entro i 30 giorni successivi alla scadenza del termine per la presentazione dell'adempimento dichiarativo	€ 27,78 (1/9 DI € 250,00) + sanzioni ridotte per il tardivo versamento nella misura dell'1,667%
	se la regolarizzazione avviene dopo i 30 giorni ed entro i 90 giorni successivi alla scadenza del termine per la presentazione dell'adempimento dichiarativo	€ 27,78 (1/9 DI € 250,00) + sanzioni ridotte per il tardivo versamento nella misura del 3,75%
	se la regolarizzazione avviene dopo i 90 giorni ed entro il termine per la presentazione della dichiarazione inerente all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	11,25% (1/8 del 90% dell'imposta dovuta)
	se la regolarizzazione avviene dopo un anno ed entro il termine per la presentazione della dichiarazione inerente all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	11,25% (1/7 del 90% dell'imposta dovuta)
	se la regolarizzazione avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione inerente all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	15,00% (1/6 del 90% dell'imposta dovuta)
CANONE DI LOCAZIONE SOTTOPOSTO A TASSAZIONE ORDINARIA INDICATO IN MISURA INFERIORE IN SEDE DI DICHIARAZIONE DEI REDDITI		
Sanzione applicabile	dal 90% al 180% dell'imposta dovuta	
Ravvedimento operoso	se la regolarizzazione avviene entro i 30 giorni successivi alla scadenza del termine per la presentazione dell'adempimento dichiarativo	€ 27,78 (1/9 DI € 250,00) + sanzioni ridotte per il tardivo versamento nella misura dell'1,667%
	se la regolarizzazione avviene dopo i 30 giorni ed entro i 90 giorni successivi alla scadenza del termine per la presentazione dell'adempimento dichiarativo	€ 27,78 (1/9 DI € 250,00) + sanzioni ridotte per il tardivo versamento nella misura del 3,75%
	se la regolarizzazione avviene dopo i 90 giorni ed entro il termine per la presentazione della dichiarazione inerente all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	11,25% (1/8 del 90% dell'imposta dovuta)

	se la regolarizzazione avviene dopo un anno ed entro il termine per la presentazione della dichiarazione inerente all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	11,25% (1/7 del 90% dell'imposta dovuta)
	se la regolarizzazione avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione inerente all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	15,00% (1/6 del 90% dell'imposta dovuta)

Tassi effettivi globali medi rilevati ai sensi della L. 7 marzo 1996, n. 108¹

<i>Categorie di operazioni</i>	<i>Classe di importo in unità di euro</i>	<i>Tassi effettivi globali medi su base annua</i>	<i>Tassi soglia su base annua</i>
Aperture di credito in conto corrente	fino a 5.000,00	11,37%	18,2125%
	oltre 5.000,00	9,09%	15,3625%
Scoperti senza affidamento	fino a 1.500,00	17,12%	25,1200%
	oltre 1.500,00	15,36%	23,2000%
Anticipi e sconti commerciali e finanziamenti all'esportazione	fino a 50.000,00	7,32%	13,1500%
	da 50.000,00 a 200.000,00	5,52%	10,9000%
	oltre 200.000,00	3,58%	8,4750%
Factoring	fino a 50.000,00	4,84%	10,0500%
	oltre 50.000,00	2,86%	7,5750%
Crediti personali	intera distribuzione	10,37%	16,9625%
Altri finanziamenti alle famiglie e alle imprese	intera distribuzione	10,27%	16,8375%
Prestiti contro cessione del quinto dello stipendio e della pensione	fino a 15.000,00	11,58%	18,4750%
	oltre 15.000,00	9,42%	15,7750%
Leasing autoveicoli e aeronautici	fino a 25.000,00	7,60%	13,5000%
	oltre 25.000,00	6,54%	12,1750%
Leasing immobiliare a tasso fisso	intera distribuzione	4,36%	9,4500%
Leasing immobiliare a tasso variabile	intera distribuzione	3,24%	8,0500%
Leasing strumentale	fino a 25.000,00	8,01%	14,0125%
	oltre 25.000,00	4,19%	9,2375%
Credito finalizzato	intera distribuzione	9,87%	16,3375%
Credito revolving	fino a 10.000,00	16,30%	24,3000%
	oltre 10.000,00	11,79%	18,7375%
Finanziamenti rateali con carta di credito	intera distribuzione	13,08%	20,3500%
Mutui a tasso fisso	intera distribuzione	2,65%	7,3125%
Mutui a tasso variabile	intera distribuzione	2,47%	7,0875%

¹ Periodo di applicazione: dal 1° aprile 2017 al 30 giugno 2017.

Dossier Casi e Contabilità

Operatività dell'estensione temporale al 30 giugno 2018 nell'individuazione della base di commisurazione del super- ammortamento

Il comma 8 dell'art. 1 legge di bilancio 2017 ha disposto che l'agevolazione del *super ammortamento* continua ad operare in relazione agli investimenti effettuati:

- entro il 31 dicembre 2017;
oppure:
- entro il 30 giugno 2018, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e, per il quale, sono stati corrisposti acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, tenendo presente che solamente al verificarsi di entrambe le condizioni si possono ritenere ammissibili al super ammortamento anche gli investimenti "effettuati" nel periodo dal 1° gennaio 2018 al 30 giugno 2018.

Ai fini dell'individuazione del "momento di effettuazione dell'operazione", che rileva ai fini della spettanza della prevista maggiorazione dell'ammortamento, l'imputazione degli investimenti al periodo di operatività dell'agevolazione deve necessariamente seguire le regole generali della competenza di cui all'articolo 109, commi 1 e 2, del Tuir, secondo il quale:

- *per i beni mobili*, le spese di acquisizione si devono considerare sostenute:
 - alla data della consegna o spedizione;
o, se diversa e successiva;
 - alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà;
- *per le acquisizioni di beni con contratti di leasing*, rileva la base di riferimento per il calcolo dell'agevolazione deve essere individuata nel momento in cui il bene risulta consegnato e, quindi, quando il bene entra effettivamente nella disponibilità del locatario, tenendo in considerazione che nel caso in cui il contratto di *leasing* prevede la cosiddetta "clausola di prova a favore del locatario", ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario. In altri termini, ai fini della spettanza del beneficio in argomento rileva:
 - la consegna del bene al locatario;
oppure:
 - l'esito positivo del collaudo;e, di conseguenza, non il momento del riscatto del bene, in quanto l'acquisizione in proprietà del bene a seguito di riscatto non configura un'autonoma ipotesi d'investimento agevolabile;
- *per i beni realizzati in economia*, ai fini della determinazione del valore di acquisizione, rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato. Si tratta, a titolo meramente indicativo, dei costi concernenti:
 - la progettazione dell'investimento;
 - i materiali acquistati;
 - i materiali prelevati dal magazzino, se l'acquisizione dei medesimi non è stato effettuato in modo specifico per la realizzazione del bene;
 - la mano d'opera diretta;
 - gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene;

- gli stipendi dei tecnici;
- le spese di mano d'opera;
- l'energia elettrica e/o la forza motrice degli impianti;
- il materiale e le spese di manutenzione;
- le lavorazioni esterne;
- gli altri costi industriali imputabili all'opera;

tenendo presente che la maggiorazione agevolativa in argomento spetta anche per dette opere, i cui lavori:

- sono iniziati nel corso del periodo agevolato;

oppure:

- sono iniziati e sospesi in esercizi precedenti al predetto periodo, ma limitatamente ai costi sostenuti in tale arco temporale, avuto riguardo ai predetti criteri di competenza, anche se i lavori risultano ultimati dopo la scadenza dell'agevolazione;

- *per i beni realizzati mediante un contratto di appalto a terzi*, i relativi costi si devono considerare sostenuti dal committente:

- alla data di ultimazione della prestazione;

oppure, in caso di stati di avanzamento lavori:

- alla data in cui l'opera o porzione di essa, risulta verificata ed accettata dal committente, nel qual caso sono agevolabili i corrispettivi liquidati nel periodo agevolato in base al Sal-stato di avanzamento lavori, indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto, tenendo, in ogni caso, in considerazione che la maggiorazione viene riconosciuta nella misura in cui l'opera risulta liquidata in via definitiva (cioè quando il Sal-stato di avanzamento lavori risulta accettato dal committente, in conformità a quanto stabilito dall'art. 1666 del codice civile, entro il periodo di vigenza dell'agevolazione.

Come accennato, la seconda parte del comma 8 dell'art. 1 legge di bilancio 2017, prevede l'operatività della maggiorazione - *in via condizionata* - anche in relazione agli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2018.

Ai fini procedurali, pertanto:

- *per i beni acquisiti in proprietà*, la verifica della sussistenza delle due previste condizioni risulta relativamente semplice in quanto il momento:

- dell'accettazione dell'ordine da parte del venditore;
- del pagamento di acconti per almeno il 20%;

entro il 31 dicembre 2017 sono riferimenti temporali agevolmente individuabili, relativamente ai quali il contribuente è tenuto a conservare idonea documentazione giustificativa (ad esempio, copia dell'ordine, corrispondenza, email, bonifici, ecc.);

- *per i beni acquisiti tramite leasing*, ai fini dell'estensione temporale del super ammortamento al 30 giugno 2018, si ritiene che entro il 31 dicembre 2017 deve necessariamente risultare:

- sottoscritto da entrambe le parti il relativo contratto di *leasing*;

e:

- avvenuto il pagamento di un maxi-canone in misura almeno pari al 20% della quota capitale complessivamente dovuta al locatore;

nel qual caso, il super ammortamento si renderà operativo dal momento di effettuazione dell'investimento anche se la consegna del bene al locatario o l'esito positivo del collaudo risulta verificato oltre il 31 dicembre 2017 ed entro il 30 giugno 2018;

- *per i beni realizzati mediante contratto di appalto*, ai fini dell'estensione temporale del super ammortamento al 30 giugno 2018, si ritiene che entro il 31 dicembre 2017 deve necessariamente risultare:

- sottoscritto il contratto di appalto da entrambe le parti;

e:

- avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo complessivo previsto nel contratto;

nel qual caso il super ammortamento, che competerà dal momento di effettuazione dell'investimento e cioè:

- dalla data di ultimazione della prestazione;

o, in caso di stati di avanzamento lavori:

- dalla data in cui l'opera o porzione della medesima risulta verificata ed accettata dal committente;

risulta verificato oltre il 31 dicembre 2017 ed entro il 30 giugno 2018;

- **per i beni realizzati in economia**, la maggiorazione spetta anche per i lavori:

- iniziati nel corso del periodo agevolato;

oppure:

- iniziati/sospesi in esercizi precedenti a tale periodo, ma limitatamente ai costi sostenuti nel periodo di riferimento, anche se i lavori risultano ultimati successivamente alla data di cessazione dell'agevolazione;

nel qual caso, poiché si tratta non di beni acquistati presso soggetti terzi, ma realizzati internamente, la condizione riguardante l'accettazione dell'ordine da parte del venditore non esplica effetti ai fini dell'estensione del beneficio del super ammortamento agli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2018, per i quali, di conseguenza, è necessario che entro il 31 dicembre 2017 risultino sostenuti oneri almeno pari al 20% dei costi complessivamente sostenuti nel periodo dal 1° gennaio 2017 al 30 giugno 2018.

A chiarimento dell'assunto, si fanno seguire due esemplificazioni numeriche.

Caso 1 - si supponga che un'impresa, per la realizzazione di un bene strumentale in economia che entrerà in funzione nel 2019, ha sostenuti costi nel corso:

- nel 2017, per € 700.000,00;
- nel 2018, per € 1.300.000,00, di cui € 300.000,00 nel periodo dal 1° gennaio al 30 giugno 2018.

Analisi

Per poter accedere all'estensione temporale prevista dall'art. 1, comma 8, della legge di bilancio 2017, considerando che i costi sostenuti dall'impresa nel periodo che dal 1° gennaio 2017 al 30 giugno 2018 sono pari a € 1.000.000,00 (€ 700.000,00 + € 300.000,00), è necessario che entro il 31 dicembre 2017 risultino effettivamente sostenuti costi pari a € 200.000,00 (20% di € 1.000.000,00).

Poiché i costi sostenuti fino al 31 dicembre 2017 sono risultati pari a € 700.000,00 (cioè pari a una entità superiore al limite di € 200.000,00), per l'investimento del bene strumentale in ipotesi, l'impresa ha la possibilità di beneficiare dell'estensione temporale al 30 giugno 2018.

Soluzione

Tenuto conto di quanto precede, è possibile affermare che risulteranno agevolabili, oltre ai costi sostenuti nel 2017 (pari a € 700.000,00), anche i costi sostenuti nel periodo dal 1° gennaio 2018 al 30 giugno 2018 (pari a € 300.000,00).

Ne deriva, di conseguenza, che, con decorrenza dal periodo d'imposta 2019, il bene strumentale può validamente beneficiare di un super ammortamento da calcolare su un importo complessivo di € 1.000.000,00 (€ 700.000,00 + € 300.000,00).

Schematicamente, la situazione può essere così rappresentata:

Anno	Costi sostenuti	Costi agevolabili
2017 [1/1-31/12]	€ 700.000,00	€ 700.000,00
2018 [1/1-30/6]	€ 300.000,00	€ 300.000,00
2018 [1/7-31/12]	€ 1.000.000,00	€ 0,00
Totali	€ 2.000.000,00	€ 1.000.000,00

* * *

Caso 2 - si supponga che un'impresa, per la realizzazione di un bene strumentale in economia che entrerà in funzione nel 2019, ha sostenuti costi nel corso:

- nel 2017, per € 100.000,00;
- nel 2018, per € 850.000,00, di cui € 500.000,00 nel periodo dal 1° gennaio al 30 giugno 2018.

Analisi

Per poter accedere all'estensione temporale prevista dall'art. 1, comma 8, della legge di bilancio 2017, considerando che i costi sostenuti dall'impresa nel periodo che dal 1° gennaio 2017 al 30 giugno 2018 sono pari a € 600.000,00 (€ 100.000,00 + € 500.000,00), è necessario che entro il 31 dicembre 2017 risultino effettivamente sostenuti costi pari a € 120.000,00 (20% di € 600.000,00). Poiché i costi sostenuti fino al 31 dicembre 2017 sono risultati pari a € 100.000,00 (cioè pari a una entità inferiore al limite di € 120.000,00), per l'investimento del bene strumentale in ipotesi, l'impresa non ha la possibilità di beneficiare dell'estensione temporale al 30 giugno 2018.

Soluzione

Tenuto conto di quanto precede, è possibile affermare che risulteranno agevolabili solamente i costi sostenuti nel 2017 (pari a € 100.000,00) e non anche i costi sostenuti nel periodo dal 1° gennaio 2018 al 30 giugno 2018 (pari a € 500.000,00).

Ne deriva, di conseguenza, che, con decorrenza dal periodo d'imposta 2019, il bene strumentale può validamente beneficiare di un super ammortamento da calcolare su un importo complessivo di € 100.000,00.

Schematicamente, la situazione può essere così rappresentata:

Anno	Costi sostenuti	Costi agevolabili
2017 [1/1-31/12]	€ 100.000,00	€ 100.000,00
2018 [1/1-30/6]	€ 500.000,00	€ 0,00
2018 [1/7-31/12]	€ 350.000,00	€ 0,00
Totali	€ 950.000,00	€ 100.000,00

Bilancio d'esercizio ordinario 2016-Rilevazione dei crediti commerciali con scadenza superiore a 12 mesi valutati secondo il criterio del costo ammortizzato e soggetti ad attualizzazione

Con il D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139, è stata data attuazione alla Direttiva Comunitaria 2013/34/UE del 26 giugno 2013 in materia di bilancio d'esercizio, apportando particolari e rilevanti variazioni in tema di bilancio d'esercizio e di bilancio consolidato, oltre a innovare sia le modalità di redazione.

Tra le modifiche apportate si ritiene opportuno porre in rilievo:

- la riformulazione dell'art. 2426, comma 1, n. 8), del codice civile, stabilendo che "i crediti e i debiti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti, del valore di presumibile realizzo";
- la regola procedurale dell'attualizzazione che si integra e completa le previsioni riguardanti il costo ammortizzato espressamente prevista dall'art. 2426, n. 8), del codice civile che in sede di rilevazione dei crediti e dei debiti stabilisce la necessità di tenere in considerazione il "fattore temporale".

Per quanto attiene ai "crediti commerciali", cioè al *diritto ad esigere, ad una scadenza individuata o individuabile, ammontari fissi o determinabili di disponibilità liquide, o di beni e/o servizi aventi un valore equivalente, da clienti o da altri soggetti*, il principio contabile Oic n. 15, precisa che si deve intendere:

- per attualizzazione, sotto il profilo finanziario, il processo che consente, tramite l'applicazione di un tasso di sconto, con il quale individuare il valore ad oggi di flussi finanziari che saranno incassati in una o più date future;

- *per costo ammortizzato di un'attività o passività finanziaria*, il valore a cui l'attività o la passività finanziaria risulta valutata al momento della rilevazione iniziale, al netto dei rimborsi di capitale, aumentato o diminuito dall'ammortamento cumulato utilizzando il criterio dell'interesse effettivo su qualsiasi differenza tra il valore iniziale e quello a scadenza e dedotta qualsiasi riduzione (operata direttamente o attraverso l'uso di un accantonamento) a seguito di una riduzione di valore o di irre recuperabilità;
- *per criterio dell'interesse effettivo*, il metodo di calcolo del costo ammortizzato di un'attività o passività finanziaria (o gruppo di attività o passività finanziarie) e di ripartizione degli interessi attivi o passivi lungo il relativo periodo”;
- *per tasso di interesse di mercato*, quello che sarebbe stato applicato se due parti indipendenti avessero negoziato un'operazione simile con termini e condizioni comparabili con quella oggetto che ha generato il credito;
- *per tasso di interesse effettivo*, quello che attualizza esattamente i pagamenti o gli incassi futuri stimati lungo la vita attesa dello strumento finanziario o, ove opportuno, un periodo più breve al valore contabile netto dell'attività o passività finanziaria;
- *per tasso di interesse nominale di un credito*, quello contrattuale che, applicato al suo valore nominale, permette di individuare i flussi finanziari rappresentati dagli interessi attivi nominali lungo la durata del credito;
- *per valore nominale di un credito*, l'importo, definito contrattualmente, che si ha diritto di esigere.

Per espresso disposto dell'art. 2426, comma 1, n. 8, del codice civile, come accennato, i crediti devono essere rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale, tenendo presente che tale criterio se gli effetti sono ritenuti non rilevanti, come nel caso:

- del bilancio in forma abbreviata redatto ai sensi dell'art. 2435-*bis* del codice civile e nel bilancio delle micro-imprese redatto ai sensi dell'art. 2435-*ter* del codice civile;
- dei crediti con scadenza inferiore ai 12 mesi;
- dei costi di transazione, le commissioni e ogni altra differenza tra valore iniziale e valore a scadenza sono di scarso rilievo.

In sede di contabilizzazione nel bilancio d'esercizio ordinario di un credito commerciale per la prima volta:

- *il valore di iscrizione iniziale* deve necessariamente risultare costituito dal valore nominale del medesimo, al netto di tutti:
 - i premi;
 - gli sconti;
 - gli abbuoni;comprendendo, però, tutti gli eventuali oneri e costi direttamente attribuibili alla transazione oggetto dell'operazione;
- *i costi di transazione, le eventuali commissioni attive e passive e ogni differenza tra valore iniziale e valore nominale a scadenza*, devono necessariamente risultare compresi nel calcolo del costo ammortizzato, mediante l'utilizzo del criterio dell'interesse effettivo, che implica che essi siano ammortizzati lungo la durata attesa del credito.

Così operando il loro ammortamento integra o rettifica gli interessi attivi determinati applicando il tasso nominale, in maniera che il *tasso di interesse effettivo* può rimanere costante lungo la durata del credito il relazione al valore contabile, fatta salva la rilevazione delle variazioni imputabili ai flussi finanziari dei tassi variabili di riferimento, se applicabili.

Ne deriva, di conseguenza che:

- *il tasso di interesse effettivo*, deve risultare individuato al momento della rilevazione iniziale del credito e, per evidenti ragioni, deve essere successivamente utilizzato per la sua valutazione successiva, in quanto costituisce il riferimento interno di rendimento, costante lungo la durata del credito. In concreto,

tende a rendere uguale il valore attuale dei flussi finanziari futuri derivanti dal credito e il suo valore di contabilizzazione iniziale;

- *i flussi finanziari futuri utili al calcolo del tasso di interesse effettivo*, devono necessariamente essere individuati tenendo presenti i diversi termini contrattuali della transazione che ha originato il credito, incluse le scadenze previste di incasso e pagamento, la natura dei flussi finanziari (capitale o interessi). Detti flussi non devono considerare le eventuali perdite e svalutazioni future dei crediti.

Inoltre, è anche opportuno tenere in considerazione che l'art. 2426, comma 1, n. 8, del codice civile, espressamente prescrive la necessità di considerare anche il cosiddetto "*fattore temporale*" nella valutazione dei crediti.

Pertanto, in sede di rilevazione iniziale, il tasso di interesse effettivo, deve necessariamente risultare confrontato con i tassi di interesse di mercato.

A chiarimento dell'assunto, si fa seguire un'esemplificazione numerica.

Caso - Il 2 gennaio 2016, una società a responsabilità limitata ha ceduto una partita di merci all'ingrosso per € 1.000.000,00 (Iva compresa), senza sostenere costi di transazione.

Generalmente le condizioni di vendita praticate dalla società, in linea con la prassi di settore, prevedono l'incasso dei crediti verso clienti grossisti a "90 giorni fine mese data fattura".

Per l'operazione in esame, per esigenze finanziarie del cliente, è stata accordata la possibilità di dilazione a 24 mesi, con incassi semestrali di € 250.000, senza prevedere l'applicazione di un tasso di interesse esplicito, tenendo in considerazione che al tasso di mercato è pari al 3% semestrale posticipato.

Analisi procedurale

Il credito, che deve necessariamente risultare valutato in sede di redazione del bilancio d'esercizio ordinario con il criterio del costo ammortizzato e l'attualizzazione, deve evidenziare un'entità di iscrizione iniziale al costo ammortizzato di € 1.000.000,00, pari al suo valore nominale, poiché non vi sono costi di transazione né differenze tra valore iniziale e valore a scadenza da ammortizzare lungo la durata del credito.

Il tasso di interesse effettivo è in tal caso pari a "0%" (zero per cento) e, quindi, risulta significativamente inferiore al tasso di mercato (pari al 3% semestrale posticipato).

Poiché gli effetti si devono ritenere rilevanti ai sensi dell'art. 2423, comma 4, del codice civile, è necessario anche procedere ad attualizzare i flussi finanziari futuri derivanti dal credito utilizzando il tasso di mercato del 3%, in modo da pervenire al suo coerente valore di iscrizione iniziale.

Soluzione

La determinazione del valore iniziale di iscrizione del credito deve necessariamente risultare dal seguente processo di attualizzazione:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{€ 250.000,00} & \text{€ 250.000,00} & \text{€ 250.000,00} & \text{€ 250.000,00} & & & \\ \hline \text{-----} & + & \text{-----} & + & \text{-----} & + & \text{-----} \\ (1,03)^1 & & (1,03)^2 & & (1,03)^3 & & (1,03)^4 \end{array} = \text{€ 929.280,00}$$

Ne deriva, di conseguenza, che:

- la componente finanziaria risulta pari a € 70.720,00 [€1.000.000,00 *meno* € 929.280,00];
- in sede di rilevazione iniziale, i ricavi di vendita devono risultare contabilizzati o iscritti al valore di € 929.280,00 [€1.000.000,00 *meno* € 70.720,00].

Prospetto riepilogativo

La seguente tabella fornisce i dettagli di riferimento del costo ammortizzato, degli interessi attivi e dei flussi finanziari del credito in ogni periodo di riferimento.

<i>Data</i>	<i>Valore contabile del credito all'inizio del periodo</i>	<i>Interessi attivi impliciti calcolati al tasso di mercato</i>	<i>Flussi finanziari in entrata</i>	<i>Valore contabile del credito alla fine dell'esercizio</i>
<i>Riferimenti -></i>	<i>A</i>	<i>B = 3% di A</i>	<i>C</i>	<i>D = A + B - C</i>
30 giugno 2016	929.280,00	27.880,00	250.000,00	707.160,00
31 dicembre 2016	707.160,00	21.210,00	250.000,00	478.370,00
30 giugno 2017	478.370,00	14.350,00	250.000,00	242.720,00
31 dicembre 2017	242.720,00	7.280,00	250.000,00	0,00

Ai fini contabili, gli *interessi attivi* devono necessariamente risultare rilevati tra i proventi finanziari di competenza:

- del bilancio d’esercizio ordinario chiuso al 31 dicembre 2016 per € 49.090,00 (€ 27.880,00 + € 21.210,00);
e:
- del bilancio d’esercizio ordinario chiuso al 31 dicembre 2017 per € 21.630,00 (€ 14.350,00 + 7.280,00).