
Circolare di studio n. 11/2018

Periodo 16 – 30 Giugno 2018

Gianluca Mollichella
Commercialista
Via Comano 95
00139 Roma
Tel 06.8719.4524
06.8719.8259
Fax 06.6449.0327
gianluca@mollichella.com

Sommario

Bene a sapersi	3
Come conteggiare l'Imu	3
Unità immobiliari concesse in comodato a familiari: riflessi Imu e Tasi	7
Crediti di imposta per canoni di locazione non percepiti	9
Esenzione Imu e Tasi per i pensionati iscritti all'Aire proprietari di più immobili in Italia.....	9
Spese mediche che si possono considerare a carico in presenza di rimborsi	10
Compensazione dei crediti in F24 solamente tramite l'Agenzia delle entrate	12
Agenda.....	15
Scadenario dal 16 al 30 Giugno 2018.....	15
Schede operative.....	22
Principali cause che giustificano l'esclusione dall'applicazione degli studi di settore.....	22
Principali cause che giustificano l'inapplicabilità degli studi di settore	23
Principali cause che giustificano l'esclusione dall'applicazione dei parametri	24
Dossier Casi e Contabilità	25
Contributi in acconto per il 2018 da parte degli esercenti arti e professioni iscritti alla Gestione Separata Inps	25
Deducibilità della quota Imu pagata sugli immobili strumentali	26

Bene a sapersi

Come conteggiare l'Imu

Il 18 giugno 2018 (in quanto il 16 cade di sabato) scade il termine per procedere al pagamento della prima rata dell'Imu pari al 50% dell'imposta dovuta sulla base delle aliquote e delle detrazioni in vigore nel 2017, tenendo presente che:

- se sono già state deliberate le aliquote per il 2018, il soggetto interessato, può (facoltà e non obbligo) fare riferimento alle delibere relative a tale anno anche per il pagamento della prima rata in argomento;
- sussiste, comunque, la possibilità di eseguire il versamento per tutto il 2018 (prima e seconda rata o quota) *in un'unica soluzione* entro la data predetta, tenendo in considerazione che il Comune può intervenire sulle proprie delibere 2018 fino al 14 ottobre 2018.

Il presupposto dell'*Imu-imposta municipale propria* è costituito dal possesso di:

- fabbricati e/o unità immobiliari, tenendo presente che non si applica al possesso di *abitazione principale e pertinenze*, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie A/1, A/8 e A/9;
- aree fabbricabili;
- terreni agricoli (con specifiche esclusioni);

ubicati nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa.

In pratica, rientrano nell'ambito della tassazione i beni che:

- appartengono alla sfera patrimoniale privata del soggetto;
- assumono la funzione strumentale nell'ambito dell'esercizio dell'impresa (per destinazione e per natura);

I beni che rientrano tra quelli alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa (cd "beni merce"), sono esentati dal tributo, se costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita fintanto che permane tale destinazione e non risultano, in ogni caso, locati, come schematizzato in fig. 1.

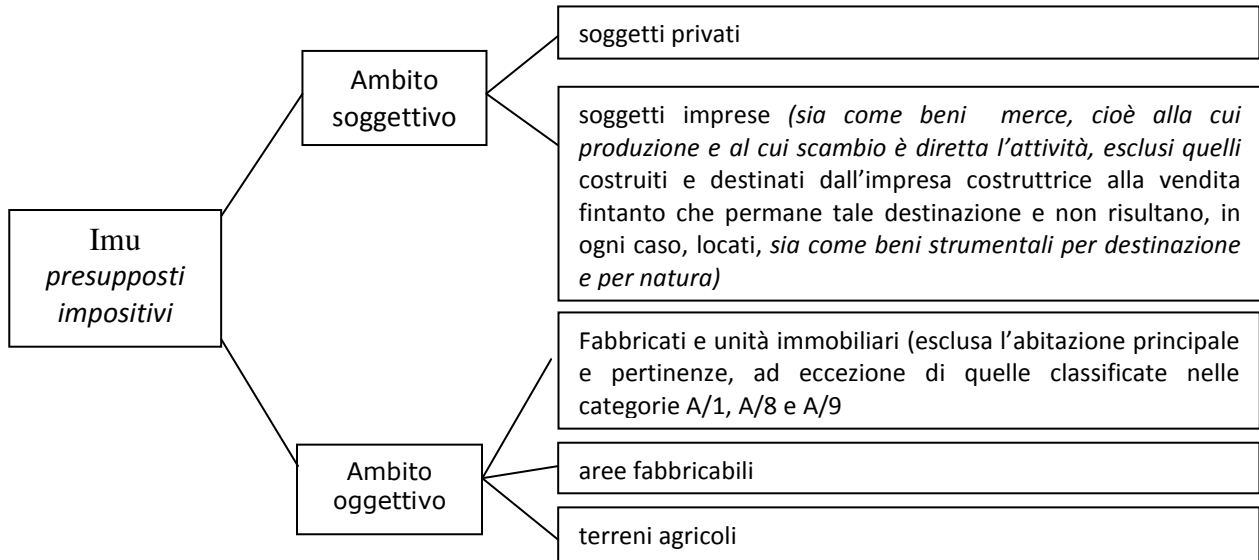
Ne deriva, di conseguenza, che sono soggetti al tributo tutti i beni immobili ubicati nel territorio dello Stato, a eccezione di quelli che sono espressamente esentati, quali, a titolo meramente indicativo, gli immobili posseduti dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province, dai Comuni, ecc.

Ai fini individuativi dei beni immobili, si pone in rilievo, come regola, che si devono intendere per:

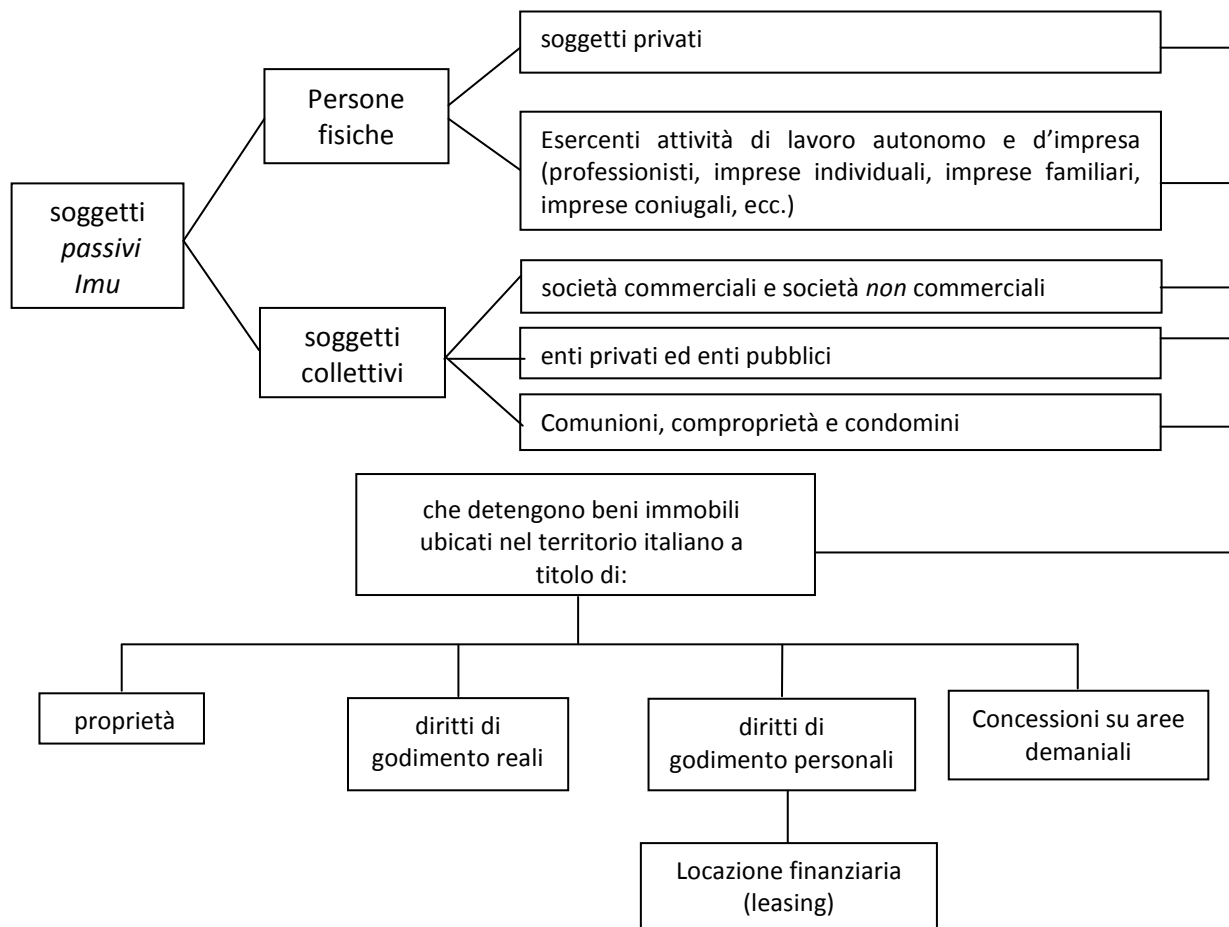
- *fabbricati*, le singole unità immobiliari che risultano iscritte o sono iscrivibili nel catasto edilizio urbano, alle quali sia stata assegnata o attribuita o attribuibile una specifica e autonoma rendita catastale, come, ad esempio l'abitazione, la cantina, la rimessa o il garage. Sia l'area occupata dal fabbricato, sia quella di pertinenza, si devono considerare incorporate nel bene medesimo;
- *pertinenze dell'abitazione*, quelle unità immobiliari esclusivamente classificate nelle categorie catastali:
 - C/2-magazzini e locali di deposito;
 - C/6-stalle, scuderie, rimesse, autorimesse (senza fine di lucro);
 - C/7-tettoie chiuse od aperte;nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle predette categorie catastali, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità immobiliare ad uso abitativo;
- *aree fabbricabili*, quelle che risultano utilizzabili a scopo edificatorio in relazione:
 - alle effettive possibilità edificatorie che possono essere individuate con i criteri stabiliti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità;
 - agli strumenti urbanistici generali, quali il piano di fabbricazione e/o il piano regolatore;

- agli strumenti cosiddetti attuativi, quali il piano di inquadramento operativo, il piano di lottizzazione e/o il piano pluriennale di attuazione;

Fig. 1 – Presupposti impositivi dell’Imu



Tenendo presente anche la soggettività passiva del tributo che può essere così schematizzata:



- *terreni agricoli*, quelli che, a norma dell'art. 2135 del codice civile, sono utilizzati in modo specifico per l'esercizio dell'attività agricola, quali, a titolo meramente indicativo, quelli destinati:
 - alla coltivazione;
 - alla silvicoltura;
 - all'allevamento degli animali.

Al riguardo, si ritiene importante porre in evidenza che:

- non possono essere considerati terreni agricoli le aree che risultano possedere le caratteristiche per essere qualificate aree fabbricabili, anche nel caso in cui iscritte nel catasto terreni;
- devono essere ritenuti terreni agricoli le aree, anche se edificabili, che risultano possedute e/o condotte da coltivatori diretti o imprenditori agricoli, sui quali è operativa l'autorizzazione agrosilvo-pastorale, per l'esercizio delle specifiche attività dirette all'allevamento del bestiame, alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura e/o alla funghicoltura.

L'Imu-imposta municipale propria è dovuta proporzionalmente ai mesi dell'anno solare durante i quali si è protratta la titolarità dei diritti di riferimento.

Il mese nel quale la titolarità si è protratta solo in parte:

- è computato per intero in capo al soggetto che ha posseduto l'immobile per almeno 15 giorni;
mentre:

- non è computato in capo al soggetto che lo ha posseduto per meno di 15 giorni.

La quantificazione dell'imposta in ragione di mesi deve essere effettuata anche con riferimento:

- alla situazione oggettiva dell'immobile;
- all'aliquota applicabile;
- al diritto o meno ad ottenere detrazioni o riduzioni di imposta.

Nel caso in cui si verificano variazioni nel corso del mese, è necessario prendere in considerazione per l'intero mese la situazione che si è prolungata per maggior tempo nel corso dello stesso.

Per individuare l'entità di tributo dovuto è necessario:

- determinare la rendita catastale rivalutata ai fini l'Imu-imposta municipale propria:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Rendita} \\ \text{catastale} \\ \text{rivalutata ai fini} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{rendita catastale} \\ \text{(come risulta dalla} \\ \text{visura catastale)} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{Rivalutazione} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{Maggiorazione} \\ \text{moltiplicatore} \\ \hline \end{array}$$

160	Beni classificati gruppo A (abitazioni), con esclusione delle categorie A/10 (uffici e studi privati)
160	Beni classificati categorie C/2, C/6, C/7 (magazzini e locali di deposito, stalle, scuderie, rimesse, autorimesse, tettoie chiuse o aperte)
140	Beni classificati gruppi B (collegi, scuole, caserme, convitti, ecc.)
140	Beni classificati categorie C/3, C/4, C/5 (laboratori per arti e mestieri, fabbricati e locali per esercizi sportivi, stabilimenti balneari e di acque curative)
80	Beni classificati categoria catastale D/5 (banche, assicurazioni)
80	Beni classificati categoria catastale A/10 (uffici e studi privati)
60	Beni classificati gruppo catastale D (opifici, alberghi, teatri, banche, cinema, palestre, stabilimenti balneari, ecc.), ad eccezione dei beni di cui alla categoria catastale D/5
55	Beni classificati categoria C/1 (negozi e botteghe)

- calcolo del valore catastale ai fini l'Imu-imposta municipale propria:

$$\boxed{\text{Valore catastale di riferimento ai fini dell'Imu}} = \boxed{\text{Rendita catastale rivalutata ai fini dell'Imu}} \times \boxed{100}$$

- conteggio dell'ammontare dell'Imu-imposta municipale propria dovuta:

$$\boxed{\text{Ammontare di Imu dovuta}} = \boxed{\text{Valore catastale di riferimento ai fini dell'Imu}} \times \boxed{\text{Valore dell'aliquota di competenza}} : \boxed{100}$$

L'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota di titolarità ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso.

Il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno 15 giorni è computato per intero.

Un sistema semplice per affrontare il calcolo della propria posizione Imu prevede i seguenti passi:

- verifica della propria situazione al 1° gennaio di ogni anno;
- riscontro del pagamento della prima rata entro il 16 giugno;
- valutazione della propria situazione nel secondo semestre dell'anno in corso;
- ricalcolo, all'atto del pagamento, della seconda rata a saldo del tributo dovuto;

come meglio evidenziato nelle seguenti due ipotesi.

Prima ipotesi: unità immobiliare acquistata il 3 aprile dell'anno in corso (*mesi di possesso nell'anno: 9 da aprile a dicembre*);

- situazione al 1° gennaio: non proprietario;
- prima rata: 100% di 3/12 dell'Imu annuale;
- situazione secondo semestre: proprietario;
- seconda rata: 6/12 dell'Imu annuale (in concreto 9/12 dell'Imu annuale dovuta *meno* prima rata pari a 3/12).

* * *

Seconda ipotesi: unità immobiliare acquistata da un contribuente il 12 febbraio dell'anno precedente, deceduto il 24 agosto dell'anno in corso (*mesi di possesso nell'anno: 7*);

- situazione al 1° gennaio: non proprietario;
- prima rata: 100% di 5/12 dell'Imu annuale;
- situazione secondo semestre: proprietario fino al decesso (24 agosto);
- *seconda rata a carico dell'erede:*
 - a nome del defunto: 2/12 dell'Imu annuale (in concreto 7/12 dell'Imu annuale dovuta *meno* prima rata pari a 5/12);
 - per se stesso: 4/12 dell'Imu annuale per quota di eredità.

Unità immobiliari concesse in comodato a familiari: riflessi Imu e Tasi

Le vigenti disposizioni normative stabiliscono che la base imponibile dell'Imu viene ridotta del 50% per le unità immobiliari, fatta eccezione per quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, concesse in comodato dal soggetto passivo (comodante) ai *parenti in linea retta entro il primo grado* (genitori e figli), che le utilizzano come *abitazione principale*, tenendo presente che per poter beneficiare della riduzione:

- il contratto di comodato deve necessariamente risultare registrato;
- il comodante deve possedere un solo immobile in Italia (*ovviamente il possesso di un altro immobile non destinato a uso abitativo, non impedisce il riconoscimento dell'agevolazione*);
- il comodante deve risiedere anagraficamente e dimorare abitualmente nello stesso Comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato.

Il beneficio si applica anche nell'ipotesi in cui il comodante, oltre all'immobile concesso in comodato, possieda nello stesso Comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale, a eccezione sempre delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

Tali condizioni si devono considerare necessarie ai fini del riconoscimento dell'agevolazione in argomento, con la conseguenza che il venir meno di una sola di esse determina la perdita dell'agevolazione stessa.

A norma dell'art. 1803 del codice civile, il *contratto di comodato*, che è essenzialmente gratuito:

- consente al comodante di consegnare al comodatario una cosa mobile o immobile, affinché se ne serva per un tempo o per un uso determinato, con l'obbligo di restituire la stessa cosa ricevuta;
- può essere redatto in forma verbale o scritta, in quanto non deve rivestire la forma scritta a pena nullità, ai sensi dell'art. 1350 del medesimo codice.

Ai fini Imu, però, occorre tenere presente l'art. 9, comma 2, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, dispone espressamente che l'imposta si rende dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso; a tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni deve necessariamente risultare computato per intero.

Per beneficiare dell'agevolazione in argomento sin dal mese di gennaio, il contratto di comodato redatto in forma scritta deve essere stato, quindi, stipulato entro il 16 gennaio e registrato secondo le disposizioni che regolano l'imposta di registro.

Per i contratti stipulati in forma scritta successivamente alla suddetta data, per godere dell'agevolazione in esame occorrerà, ovviamente, registrare l'atto secondo le disposizioni che regolano l'imposta di registro, e verificare il rispetto della regola prevista dal comma 2 dell'art. 9 del D.Lgs. 23/2011 prendendo come riferimento la data del contratto di comodato.

Tra i contratti verbali che devono essere sottoposti a registrazione, non rientra il contratto di comodato che, pertanto, non è soggetto tale obbligo, tranne nell'ipotesi di enunciazione in altri atti.

Si deve tuttavia considerare che la *registrazione del contratto di comodato* persegue l'obiettivo di estendere tale adempimento limitatamente al godimento dell'agevolazione Imu, anche a quelli verbali.

Nel caso in cui viene concesso in comodato un'unità immobiliare unitamente alle pertinenze dell'abitazione principale classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali specificate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo, in quanto il comodatario, per espressa previsione di legge, deve adibire a *propria abitazione principale* l'immobile concesso in comodato.

A chiarimento, si fanno seguire alcune considerazioni esplicative e operative.

Caso 1 – se oggetto del comodato è un appartamento con un garage (categoria catastale: C/6) e una soffitta (categoria catastale: C/2), la riduzione della base imponibile si rende applicabile a tutti gli immobili appena indicati, in quanto è ininfluenza ai fini del riconoscimento del beneficio il fatto che il comodante possieda un altro garage (categoria catastale: C/6).

* * *

Caso 2 - nell'ipotesi in cui un soggetto possiede oltre alla sola unità immobiliare ad uso abitativo che deve essere concessa in comodato, un immobile ad uso abitativo che però è definito come rurale a uso strumentale, ai sensi dell'art. 9, comma 3-bis, del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 febbraio 1994, n. 133, l'agevolazione in argomento si deve ritenere sussistente, in quanto il possesso di tale immobile - sebbene abitativo - deve essere considerato come "strumentale all'esercizio dell'agricoltura".

* * *

Caso 3 – se due coniugi possiedono in comproprietà al 50% un immobile che viene concesso in comodato al figlio e il marito possiede un altro immobile ad uso abitativo in un Comune diverso da quello del primo immobile, l'agevolazione in argomento si rende applicabile solo con riferimento alla quota di possesso della moglie, in quanto, solo per quest'ultimo soggetto risulta rispettata la condizione che prevede il possesso dell'unico immobile, presupposto che non si verifica, invece, nei confronti del marito, il quale, conseguentemente deve corrispondere l'imposta, per la propria quota di possesso, senza l'applicazione del beneficio in argomento.

Diversa sarebbe stata, invece, la soluzione se il marito avesse posseduto l'altro immobile nello stesso Comune e lo avesse adibito ad abitazione principale. In questo caso, infatti, la condizione si sarebbe verificata per i due coniugi che avrebbero entrambi beneficiato della riduzione della base imponibile.

* * *

Caso 4 – se due coniugi possiedono in comproprietà al 50% un immobile che viene concesso in comodato ai genitori di uno di essi, l'agevolazione spetta al solo comproprietario per il quale risulta rispettato il vincolo di parentela richiesto dalla norma e cioè solo al figlio che concede l'immobile ai propri genitori, in ragione della quota di possesso.

* * *

Caso 5 – se un soggetto possiede due immobili ad uso abitativo di cui uno in comproprietà in un Comune diverso da quello in cui è ubicato il secondo, posseduto al 100% e concesso in comodato, si deve ritenere che non si rende applicabile l'agevolazione di favore, indipendentemente dalla quota di possesso dell'immobile, poiché in tale fattispecie l'esclusione è determinata dalla circostanza che il soggetto non possiede un solo immobile in Italia così come richiesto dalla norma di favore che, infatti, non prevede, come eccezione a tale limite, il possesso di una quota di un altro immobile a uso abitativo.

L'agevolazione in questo caso opera solo se l'immobile, posseduto (anche in percentuale) risulta ubicato nello stesso Comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato, e, inoltre, deve necessariamente risultare destinato a abitazione principale propria dal comodante.

Per quanto attiene *alla Tasi*, si ritiene opportuno porre in rilievo che il *comodatario*, dovendo adibire ad abitazione principale l'immobile concesso in comodato, non deve adempiere all'obbligazione relativa a tale tributo, in quanto sussiste l'espressa esclusione sia per il possessore, sia per l'occupante per gli immobili adibiti ad abitazione principale.

Relativamente, invece, all'obbligazione tributaria concernente il comodante, si deve affermare che quest'ultimo, *se ricorrono tutte le condizioni richieste dalla norma di favore*, deve procedere a corrispondere la Tasi – una volta ridotta la base imponibile del 50% – nella percentuale stabilita dal Comune nel proprio regolamento, tenendo presente che, se la medesima non è stata determinata, il comodante è tenuto ad applicarla nella misura pari al 90% dell'ammontare complessivo del tributo.

Crediti di imposta per canoni di locazione non percepiti

L'art. 26 del Tuir dispone che per le imposte versate sui canoni di locazione venuti a scadenza e non percepiti, come da accertamento avvenuto nell'ambito del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità, viene riconosciuto un credito d'imposta di pari entità.

Ai fini procedurali, per determinare il credito d'imposta di spettanza, è necessario procedere a calcolare le imposte pagate in più, relativamente ai canoni non percepiti, riliquidando la dichiarazione dei redditi di ciascuno degli anni per i quali, in relazione all'accertamento avvenuto nell'ambito del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore, sono state effettivamente corrisposte maggiori imposte per effetto di canoni di locazione non riscossi.

Nell'effettuare tali operazioni di riliquidazione è indispensabile tenere in considerazione:

- della rendita catastale degli immobili;
- di eventuali rettifiche e accertamenti operati dagli uffici;

tenendo presente, in relazione al calcolo del *credito d'imposta spettante*, che non deve essere ritenuto rilevante quanto corrisposto a titolo di contributo per il Ssn-servizio sanitario nazionale.

Ovviamente, l'eventuale successiva riscossione totale o parziale dei canoni per i quali si è beneficiato del credito d'imposta nei termini accennati, determina l'onere di procedere a dichiarare *tra i redditi soggetti a tassazione separata*, salvo opzione per la tassazione ordinaria, il maggior reddito imponibile rideterminato.

Ai fini procedurali, è opportuno porre in rilievo che:

- *il credito d'imposta per canoni di locazione non percepiti* può essere indicato nella prima dichiarazione dei redditi utile successiva alla conclusione del procedimento giurisdizionale di convalida dello sfratto e, comunque, non oltre il termine ordinario di prescrizione decennale;
- *se il contribuente non intende avvalersi del credito d'imposta nell'ambito della dichiarazione dei redditi*, ha la facoltà di procedere a presentare agli uffici finanziari competenti, non oltre il termine ordinario di prescrizione decennale, un'apposita istanza di rimborso;
- *per quanto attiene ai periodi d'imposta utili cui fare riferimento per la rideterminazione delle imposte e del conseguente credito*, vale il termine di prescrizione ordinaria di dieci anni e, pertanto, si può effettuare, in sede di adempimento dichiarativo modello Redditi 2018, il conteggio con riferimento alle dichiarazioni presentate negli anni precedenti, ma non oltre quelle relative ai redditi 2007, sempre che per ciascuna delle annualità risulti accertata la morosità del conduttore nell'ambito del procedimento di convalida dello sfratto che necessariamente deve risultare concluso nel corso dell'anno 2017.

Esenzione Imu e Tasi per i pensionati iscritti all'Aire proprietari di più immobili in Italia

Si ritiene opportuno rammentare che l'art. 9-bis del D. L. 28 marzo 2014 n. 47, convertito, con modificazioni, dalla L. 23 maggio 2014, n. 80:

- *al comma 1*, ha previsto che deve essere considerata direttamente adibita ad abitazione principale una e una sola unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata o data in comodato d'uso;
- *al comma 2*, ha disposto che sull'unità immobiliare predetta, le imposte comunali Tari e Tasi devono essere applicate, per ciascun anno, in misura ridotta di due terzi.

In assenza di specifiche disposizioni in ordine all'individuazione dell'immobile da considerare ai fini dell'equiparazione all'abitazione principale, la stessa può validamente essere effettuata direttamente dal contribuente, anche in considerazione che nella circolare 18 maggio 2012, n. 3/DF del Ministero dell'Economia e delle finanze, al paragrafo 6, viene puntualizzato che *"l'abitazione principale deve essere costituita da una sola unità immobiliare iscritta o iscrivibile in catasto a prescindere dalla circostanza che sia utilizzata come abitazione principale più di una unità immobiliare distintamente iscritta in catasto.*

In tal caso, le singole unità immobiliari vanno assoggettate separatamente ad imposizione, ciascuna per la propria rendita”.

Ne deriva, di conseguenza, che il contribuente ha la possibilità di scegliere quale delle unità immobiliari destinare ad abitazione principale, con applicazione del regime di favore stabilito dall'Imu per l'abitazione principale; le altre, invece, devono essere considerate come abitazioni diverse da quella principale con l'applicazione dell'aliquota deliberata dal comune per tali tipologie di fabbricati.

Nello stesso documento di prassi amministrativa, viene anche precisato che il contribuente può considerare come *pertinenza dell'abitazione principale* soltanto un'unità immobiliare per ciascuna categoria catastale, fino ad un massimo di tre pertinenze appartenenti ciascuna ad una categoria catastale diversa, espressamente indicata dalla norma e che, entro il suddetto limite, ha la facoltà di individuare le pertinenze per le quali applicare il regime agevolato.

Per quanto riguarda, infine, le modalità con cui deve essere effettuata la scelta da parte del pensionato all'estero dell'immobile da considerare direttamente adibito ad abitazione principale, si rammenta, dopo aver precisato che la dichiarazione Imu vale anche ai fini Tasi, che tale scelta deve essere effettuata tramite la presentazione della dichiarazione di cui al D.M. 30 ottobre 2012 in cui il proprietario dell'alloggio deve anche barrare il campo 15 inerente alla specifica "Esenzione" e riportare nello spazio dedicato alle "Annotazioni" la seguente frase: *"l'immobile possiede le caratteristiche e i requisiti richiesti dal comma 2 dell'art. 13 del D.L. n. 201/2011"*.

In altri termini, si pone in evidenza che a partire dall'anno 2015 è considerata direttamente adibita ad abitazione principale una e una sola unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani:

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

mentre sulle stesse unità immobiliari "le imposte comunali Tari e Tasi sono applicate, per ciascun anno, in misura ridotta di due terzi”.

Ne deriva che, per i soggetti Aire l'immobile in Italia si può considerare abitazione principale solo se si è pensionati nello Stato estero di residenza (e non in Italia) e con pensione rilasciata dallo stesso Stato estero. Ai fini dell'equiparazione è sufficiente che il cittadino sia iscritto all'Aire e non anche che l'abitazione (e relative pertinenze) sia ubicata nello stesso comune di iscrizione all'Aire (generalmente quello di ultima residenza in Italia).

Con Risoluzione n. 10/DF del 2015 il Mef ha chiarito che, in presenza di più immobili, il contribuente ha la facoltà di scegliere quale immobile adibire ad abitazione principale.

L'esenzione Imu successivamente introdotta per le abitazioni principali, vale anche ai fini Imu e Tasi per i soggetti Aire.

Per tutti gli altri soggetti iscritti Aire, qualunque immobile posseduto in Italia è soggetto all'aliquota ordinaria, o agevolata nel limite dello 0,46%, deliberata dal Comune.

In materia di Tari i Comuni hanno, in ogni caso, la possibilità di prevedere riduzioni ed esenzioni per abitazioni occupate da soggetti che risiedono o hanno la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero.

Spese mediche che si possono considerare a carico in presenza di rimborsi

Il contribuente, come regola generale, ha la possibilità di usufruire della detrazione fiscale delle spese mediche solamente se le medesime sono rimaste effettivamente a suo carico.

Sussistono, però, delle situazioni in cui la detrazione delle spese è, comunque, riconosciuta, anche se le stesse hanno costituito oggetto di rimborso.

Specificamente, si devono ritenere:

- *rimaste a carico del contribuente* le spese sanitarie rimborsate per effetto di:

– assicurazioni sanitarie stipulate dal proprio sostituto d'imposta o pagate dallo stesso, con o senza trattenuta a carico del dipendente (i premi corrisposti per queste assicurazioni risultano riportati nella certificazione unica rilasciata dal datore di lavoro o sostituto d'imposta);

– premi di assicurazioni sanitarie versati dal contribuente;

in quanto, in tali situazioni, la detrazione si deve ritenere consentita o ammessa, in quanto i premi pagati non hanno determinato alcun beneficio fiscale in termini di detrazione d'imposta o di esclusione dal reddito;

• non rimaste a carico del contribuente:

– le spese rimborsate a fronte di contributi per assistenza sanitaria versati dal sostituto d'imposta o pagate dallo stesso contribuente a enti e casse aventi esclusivamente fine assistenziale che, fino a € 3.615,20, non hanno concorso a formare il reddito imponibile (detti contributi devono essere riportati nella certificazione unica rilasciata dal datore di lavoro o sostituto d'imposta);

– le spese risarcite dal danneggiante o da altri per suo conto, nel caso di danni arrecati alla persona da terzi;

tenendo in considerazione che in questi casi, comunque, è ammessa in detrazione la differenza tra la spesa sanitaria sostenuta e la quota rimborsata.

Se i contributi corrisposti risultano di entità superiore al limite di € 3.615,20, è validamente possibile imputare in detrazione, oltre alla somma non rimborsata, anche una quota parte di quella rimborsata, calcolata sulla base della percentuale risultante dal rapporto tra i contributi eccedenti il predetto limite e il totale dei contributi effettivamente versati, tenendo presente che anche i contributi pagati in misura eccedente risultano riportati nella certificazione unica rilasciata dal datore di lavoro o sostituto d'imposta.

A chiarimento dell'assunto, valga la seguente esemplificazione numerica.

Caso: si consideri l'ipotesi di un contribuente che nel corso del periodo d'imposta:

- ha corrisposto € 5.000,00 di contributi per assistenza sanitaria;
- ha sostenuto spese mediche per € 10.000,00;
- ha ottenuto un rimborso di € 8.000,00.

Analisi: tra l'ammontare sostenuto nel periodo d'imposta per spese mediche [€ 10.000,00] è l'importo che è stato riconosciuto a titolo di rimborso [€ 8.000,00] si individua la somma rimasta effettivamente a carico del contribuente [€ 2.000,00].

Per individuare l'entità delle spese mediche che il contribuente può portare in detrazione nella dichiarazione dei redditi o, meglio, per calcolare la quota detraibile delle spese rimborsate è necessario procedere a calcolare la percentuale risultante dal rapporto tra i contributi versati in eccedenza, rispetto al limite di € 3.615,20, e il totale dei contributi versati.

Tale percentuale è risulta pari al 27,70%, reveniente dal seguente conteggio:

$$\frac{(5.000,00 - 3.615,20) \times 100}{5.000,00} = 27,70$$

che consente di determinare la quota detraibile delle spese mediche rimborsate in € 2.216,00 [27,70% di € 8.000,00].

Ne deriva, di conseguenza, che il contribuente ha la possibilità di imputare in detrazione per spese mediche l'importo di € 4.216,00 [€ 2.000,00 + € 2.216,00].

Compensazione dei crediti in F24 solamente tramite l’Agenzia delle entrate

È operativo l’obbligo di utilizzare i canali telematici dell’Agenzia delle entrate, per porre in essere i versamenti con i modelli F24 che contengono *compensazioni con crediti* derivanti da:

- qualsiasi tributo o imposta sui redditi o addizionale;
- ritenute alla fonte;
- imposta sostitutiva sul reddito;
- Irap;

nonché per i crediti d’imposta di cui al quadro RU della dichiarazione dei redditi.

In altri termini, tutte *le compensazioni* di qualsiasi imposta e di qualsiasi entità poste in essere dai soggetti titolari di partita Iva devono necessariamente risultare eseguite, come detto, per il tramite i canali telematici dell’Agenzia delle entrate e cioè:

- *Entratel*, che è il canale dedicato agli intermediari telematici;
e:
- *Fisconline*, il canale dedicato a tutti i contribuenti, compresi i cittadini italiani residenti all’estero, le società e gli enti.

Inoltre, si ritiene opportuno rammentare che *“al fine di contrastare gli indebiti utilizzi in compensazione dei crediti d’imposta”* è stato:

- *stabilito in € 5.000,00* il limite annuo di utilizzo dei crediti tributari (Iva, Ires / Irpef, Irap, ecc.) in compensazione oltre il quale è necessario il visto di conformità;
- *soppresso il limite annuo di € 5.000,00*, oltre il quale per i contribuenti Iva si rendeva necessario l’obbligo di utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle entrate per la compensazione del credito nel modello F24.

Tutti i contribuenti per il pagamento delle imposte, come regola, devono utilizzare il modello di versamento F24, tenendo presente che:

- *coloro che sono titolari di partita Iva* sono obbligati a effettuare i versamenti in via telematica con le seguenti modalità:
 - 1) *direttamente*:
 - mediante lo stesso servizio telematico utilizzato per la presentazione telematica delle dichiarazioni fiscali;
 - ricorrendo ai servizi di home banking delle banche e di Poste Italiane;
 - utilizzando i servizi di remote banking (CBI) offerti dal sistema bancario;
 - 2) tramite gli intermediari abilitati al servizio telematico Entratel che hanno aderito a una specifica convenzione con l’Agenzia delle entrate e utilizzano il software fornito loro gratuitamente dalla stessa Agenzia o approntato da software specializzate in servizi gestionali o che si avvalgono dei servizi *on line* offerti dalle banche e da Poste Italiane;
- *i contribuenti non titolari di partita Iva*, hanno la possibilità di eseguire i versamenti:
 - su modello cartaceo;
oppure:
 - possono adottare le modalità telematiche di versamento utilizzando i servizi online dell’Agenzia delle entrate o del sistema bancario e postale.

Nel modello F24 è necessario specificare:

- il codice fiscale;
- i dati anagrafici;
- il domicilio fiscale;
- l’anno d’imposta per il quale si procede al versamento;
- i codici tributo necessari per imputare correttamente le somme corrisposte;

- gli importi inerenti all'operazione che devono risultare sempre indicati con le prime due cifre decimali, anche nel caso in cui tali le stesse siano pari a zero.

Il versamento può essere effettuato in contanti o con addebito sul conto corrente bancario o postale:

- con carte Pago Bancomat, presso gli sportelli abilitati;
- con carta Postamat, assegni postali, assegni bancari su piazza, assegni circolari e vaglia postali;
- presso gli uffici postali;
- con assegni bancari e circolari nelle banche;
- con assegni circolari e vaglia cambiari, presso gli agenti della riscossione;

tenendo in considerazione che nel caso in cui l'assegno risulti anche solo parzialmente scoperto o, comunque, non pagabile, il versamento viene considerato a tutti gli effetti come "omesso".

Nel compilare la delega F24 è opportuno verificare che:

- gli interessi eventuali relativi agli importi a debito rateizzati di ciascuna sezione devono necessariamente risultare esposti cumulativamente in un unico rigo all'interno della stessa sezione utilizzando l'apposito codice tributo;
- in corrispondenza di ciascun rigo, è possibile compilare soltanto una delle due colonne relativa agli importi a debito e agli importi a credito, in quanto sullo stesso rigo del modello può comparire un solo importo;
- l'importo minimo da indicare nel modello relativamente ad ogni singolo codice tributo è, di norma, pari a € 1,03. Tuttavia, è bene tenere presente, a titolo di mera esemplificazione non esaustiva, che non deve essere eseguito alcun versamento se l'importo risultante dalla dichiarazione, riferito alla singola imposta o addizionale, risulta di entità inferiore o uguale a € 12,00 per le somme dovute a titolo di IRPEF e addizionali regionali e comunali.

Il nuovo obbligo introdotto dal D.L. 24 aprile 2018, n. 50 (in corso di conversione in legge), sussiste per qualsiasi somma oggetto di compensazione e indipendentemente dal fatto che l'imposta oggetto di compensazione sia o meno oggetto di visto di conformità in dichiarazione, per cui i soggetti titolari di partita Iva, per i tributi predetti, non hanno la possibilità, in alcuna ipotesi, di porre in essere compensazioni tramite il servizio di home banking offerto dagli istituti bancari.

Ne deriva, di conseguenza, che il contribuente che effettua una compensazione:

- senza l'apposizione del visto di conformità;
o:
- con apposizione del visto da parte di un soggetto non abilitato;

sarà soggetto a dover procedere al recupero dell'importo del credito utilizzato, unitamente alla sanzione amministrativa che, anche se non espressamente indicata nel disposto normativo predetto, si renderà operativa ordinariamente nella misura del 30%.

In ogni caso, per meglio chiarire l'operatività, è anche opportuno porre in evidenza che il contribuente ha la possibilità di utilizzare gli importi a credito, non chiesti a rimborso, sia in diminuzione degli importi a debito della medesima imposta, sia in compensazione utilizzando il modello F24.

Ad esempio, se un soggetto persona fisica, in sede di adempimento dichiarativo, risulta avere:

- un saldo Irpef a credito;
e:
- un ammontare a debito a titolo di acconto Irpef dovuto per il successivo periodo di imposta;

ha indifferentemente la possibilità di *utilizzare il credito Irpef*:

- *in diminuzione dell'acconto dovuto per il periodo di imposta successivo*, senza presentare il modello F24, tenendo presente che se il credito Irpef è di entità:
 - *superiore all'acconto Irpef dovuto*, sussiste la possibilità di utilizzare il credito eccedente per compensare, in tutto o in parte, altri debiti (Iva, contributo Inps, ecc.) presentando il modello F24, nel quale deve indicare tale eccedenza nella colonna "Importi a credito compensati";

- inferiore all'acconto Irpef dovuto, è necessario effettuare il versamento, in misura pari alla differenza tra l'importo a debito e quello a credito, indicando tale ammontare nella colonna "Importi a debito versati" del modello F24;
- per diminuire l'acconto Irpef dovuto per il periodo di imposta successivo utilizzando il modello F24, nel qual caso:
 - nella colonna "Importi a debito versati", deve necessariamente risultare specificato il debito Irpef; e:
 - nella colonna "Importi a credito compensati", deve essere annotato il credito Irpef risultante dalla dichiarazione che si utilizza in compensazione.

Da quanto accennato, si deduce che:

- i soggetti titolari di partita Iva devono necessariamente compensare tramite i canali dell'Agenzia delle entrate:
 - i modelli F24 a "saldo zero", cioè le deleghe di pagamento che presentano crediti utilizzati in compensazione, con saldo finale uguale a zero;
 - i modelli F24 con "saldo positivo", cioè i modelli F24 che evidenziano crediti utilizzati in compensazione, con saldo finale a debito maggiore di "zero";
mentre per i modelli F24 che non presentano compensazioni continuano l'utilizzo sia il canale privato tramite l'home banking del soggetto interessato, sia i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate;
- i soggetti non titolari di partita Iva o soggetti privati hanno la possibilità di operare secondo la tipologia di versamento e cioè:
 - i modelli F24 con "saldo zero", cioè le deleghe che presentano crediti in compensazione, con saldo finale uguale a zero, solamente presentando i medesimi tramite i canali telematici dell'Agenzia delle entrate;
 - i modelli F24 con "saldo positivo", cioè i modelli che presentano crediti in compensazione, con saldo finale maggiore di zero, con pagamento anche tramite home banking (cosiddetto "canale privato");
 - i modelli F24 con saldo positivo e senza la presenza di compensazioni, oltre ai metodi predetti, può risultare attivato il versamento utilizzando i modelli F24 cartacei.

Agenda

Scadenario dal 16 al 30 Giugno 2018

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
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, <i>nel corso del mese precedente</i> 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	ASSOCIATI IN PARTECIPAZIONE Pagamento, <i>se ne ricorrono i presupposti</i> , della contribuzione dovuta all'Inps-Gestione separata associati in partecipazione, sugli utili corrisposti <i>nel corso del mese precedente</i> agli associati in partecipazione tenuti all'iscrizione nell'apposita gestione separata, mediante versamento esclusivamente in via telematica direttamente, utilizzando il modello telematico F24.	
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 <i>nel corso del mese precedente</i> 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 <i>al mese precedente</i> .	
18	CESSIONE O ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI O TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE Le società a responsabilità limitata, le società in accomandita per azioni, società in accomandita semplice, società in nome collettivo, le società per azioni e i soggetti equiparati alle dette società che entro il 30 settembre 2017 hanno posto in essere: - la cessione o l'assegnazione ai soci di beni immobili (non strumentali per destinazione); e/o: - la cessione o l'assegnazione ai soci di beni mobili registrati (non strumentali all'attività propria dell'impresa); <i>oppure, se ne ricorrono le condizioni:</i> - la trasformazione in società semplice, per le società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni; devono procedere al pagamento, come regola, dell'imposta sostitutiva calcolata	

	<p>sulla differenza (plusvalenza) tra il valore normale o valore catastale dei beni oggetto dell'assegnazione o dei beni posseduti all'atto dell'operazione straordinaria di trasformazione e il loro costo fiscalmente riconosciuto.</p> <p>N.B. si ritiene opportuno rammentare che l'imposta sostitutiva dell'Irpef/Ires e dell'Irap nella misura dell'8% (10,50% per le società di comodo) per il 60%, doveva essere versata entro il 30 novembre 2017 e, per il restante 40%, entro la data in esame.</p>	
18	<p>CONDOMINI PER APPALTI DI OPERE E/O DI SERVIZI</p> <p>I condomini che, <i>nel corso del mese precedente</i>, 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.</p>	
18	<p>CONSORZI DI BONIFICA-VERSAMENTO CONTRIBUTI FONDO QUIESCENZA DIPENDENTI CONSORZIALI FISSI</p> <p>Pagamento all'Enpaia, da parte dei Consorzi di bonifica, dei contributi relativi al fondo quiescenza per il <i>mese precedente</i> e spettanti ai lavoratori dipendenti rientranti nella sfera di applicazione dei contratti collettivi nazionali 7 agosto 1969, 28 luglio 1970 e 20 novembre 1970, che sono considerati consorziali fissi con rapporto di ruolo a tempo indeterminato e/o a termine.</p>	
18	<p>CONTRIBUZIONE INPS-ADEMPIMENTO INERENTI AI RAPPORTI DI LAVORO</p> <p>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.</p>	
18	<p>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE EX ENPALS</p> <p>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.</p>	
18	<p>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-BORSE DI STUDIO</p> <p>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>.</p>	
18	<p>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-COMPENSI</p> <p>I soggetti che, <i>nel corso del mese precedente</i> hanno erogato compensi a collaboratori coordinati e assimilati, devono procedere al pagamento dei contributi inerenti a detto periodo.</p>	
18	<p>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-LAVORATORI AUTONOMI OCCASIONALI</p> <p>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.</p>	
18	<p>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-PROVVIGIONI PER VENDITE A DOMICILIO</p>	

	<p>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.</p>	
18	<p>CONTRIBUZIONE INPS-SPEDIZIONIERI DOGANALI Versamento del contributo Inps sui compensi erogati agli spedizionieri doganali nel corso del mese precedente.</p>	
18	<p>CONTRIBUTI INPS-RETRIBUZIONI DI LAVORO AGRICOLO Pagamento, da parte dei datori di lavoro agricoli, dei contributi per gli operai agricoli a tempo indeterminato e/o a tempo determinato inerenti al trimestre ottobre-novembre-dicembre dell'anno precedente.</p>	
18	<p>ENERGIA ELETTRICA Pagamento dell'accisa sull'energia elettrica in rata d'acconto, calcolata, ai sensi dell'art. 56 del D.Lgs. 504/1995, in relazione ai consumi dell'anno precedente.</p>	
18	<p>ESTROMISSIONE AGEVOLATA IMMOBILE STRUMENTALE DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE-SALDO IMPOSTA SOSTITUTIVA Scade il termine per procedere a corrispondere la seconda e ultima quota, pari al 40%, dell'imposta sostitutiva dell'Irpef e dell'Irap, nella misura dell'8%, dovuta per l'estromissione agevolata posta in essere entro il 31 maggio 2017 dall'ambito dell'esercizio dell'impresa dei beni immobili strumentali posseduti al 31 ottobre 2016. Al riguardo, si ritiene opportuno rammentare che sono stati ammessi all'estromissione agevolata dei beni immobili strumentali solamente gli imprenditori individuali, per i quali alla data del 1° gennaio 2017 non era venuta meno la qualifica di imprenditore, tenendo presente che:</p> <ul style="list-style-type: none"> - non potevano accedere all'agevolazione gli imprenditori individuali che avevano concesso in affitto o in usufrutto l'unica azienda, prima del 1° gennaio 2017, in quanto avevano già perso la qualifica di imprenditore individuale; - potevano costituire oggetto di estromissione gli immobili strumentali di cui all'art. 43, comma 2, del Tuir, posseduti alla data del 31 ottobre 2016 e cioè i beni immobili strumentali per destinazione (utilizzati direttamente ed esclusivamente per l'esercizio dell'impresa, a prescindere dalla loro categoria catastale) e/o i beni immobili strumentali per natura, che per le loro caratteristiche non potevano essere suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni. 	
18	<p>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 aprile (<i>secondo mese precedente</i>), in applicazione del regime di "risparmio amministrato" agli investitori.</p>	
18	<p>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 aprile (<i>secondo mese precedente</i>).</p>	
18	<p>IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI</p>	

	<p>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>.</p>	
18	<p>IMU-ENTI NON COMMERCIALI Gli enti non commerciali devono procedere, <i>se ne ricorrono le condizioni</i>, al pagamento del conguaglio dell'Imu complessivamente dovuta per l'anno precedente E della prima rata dell'Imu dovuta per l'anno in corso, nella misura del 50% del tributo complessivamente corrisposto per l'anno precedente.</p>	
18	<p>IMU-SOGGETTI PASSIVI DIVERSI DAGLI ENTI NON COMMERCIALI Scade il termine per procedere al pagamento della prima rata dell'imposta dovuta per l'anno in corso in unica soluzione o della prima rata, da parte dei proprietari, titolari di altri diritti reali, locatari di immobili in leasing, dell'imposta dovuta, mediante versamento utilizzando il modello F24 o, in alternativa, se ne ricorrono le condizioni, il bollettino di c.c.p., relativa a fabbricati, comprese aree fabbricabili e terreni agricoli, ad esclusione dell'abitazione principale e dei fabbricati rurali strumentali, tenendo anche presente che, nel termine in esame, sussiste la possibilità di porre in essere il versamento dell'imposta dovuta per l'intero anno.</p>	
18	<p>INCREMENTI DI PRODUTTIVITÀ-IMPOSTA SOSTITUTIVA I datori di lavoro del settore privato devono procedere al pagamento dell'imposta sostitutiva Irpef e inerenti addizionali nella misura del 10%, calcolata sulle somme erogate <i>nel corso del mese precedente</i> in relazione ad incrementi di efficienza, innovazione, produttività, qualità e redditività, nonché a partecipazione agli utili dell'impresa.</p>	
18	<p>INPGI-DENUNCIA E VERSAMENTO CONTRIBUTI LAVORO DIPENDENTE I datori di lavoro dei giornalisti e dei praticanti giornalisti devono procedere al pagamento dei contributi previdenziali inerenti alle retribuzioni corrisposte nel corso del mese precedente, mediante versamento utilizzando il modello F24 e, inoltre, a presentare il previsto modello esclusivamente in via telematica attraverso i servizi di trasmissione telematica dell'Agenzia delle entrate.</p>	
18	<p>IRAP-ACCONTO MENSILE-SOSTITUTI D'IMPOSTA PUBBLICI Gli enti pubblici, gli organismi pubblici e le Amministrazioni centrali dello Stato individuate dal D.M. 5 ottobre 2007 e dal D.M. 22 ottobre 2008 tenuti al versamento unitario di imposte e contributi, devono procedere al pagamento dell'acconto mensile Irap dovuto sui compensi, sulle retribuzioni e sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente corrisposti nel corso del mese precedente, mediante versamento utilizzando il modello F24 EP e specificando l'appropriato codice tributo.</p>	
18	<p>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).</p>	

18	<p>IVA DOVUTA–LIQUIDAZIONE PERIODICA</p> <p>Pagamento:</p> <ul style="list-style-type: none">• 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 aprile (<i>secondo mese precedente</i>); <p>mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>	
18	<p>IVA DOVUTA-VERSAMENTO IMPOSTA RISULTANTE DA DICHIARAZIONE ANNUALE</p> <p>Pagamento, da parte dei contribuenti Iva, dell’eventuale <i>quarta rata</i> del saldo inerente al tributo dovuto per l’anno 2017 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”.</p>	
18	<p>LOCAZIONI BREVI-VERSAMENTO RITENUTA ALLA FONTE</p> <p>Pagamento, da parte dei sostituti d’imposta degli intermediari che svolgono attività di agenzia immobiliare anche tramite portali <i>on line</i>, della ritenuta alla fonte nella misura del 21% derivante dalle locazioni brevi calcolata sui canoni corrisposti alla persona fisica locatore o comodatario o sublocatore, mediante versamento - direttamente o per il tramite degli intermediari abilitati - utilizzando il modello F24 e specificando l’appropriato codice tributo.</p>	
18	<p>MANODOPERA AGRICOLA-CONTRIBUZIONE</p> <p>Pagamento dei contributi previdenziali e assistenziali dovuti per la manodopera occupata nel corso del quarto trimestre dell’anno solare precedente (ottobre-novembre-dicembre), mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>	
18	<p>PESCATORI AUTONOMI</p> <p>Pagamento, da parte dei pescatori autonomi, della <i>contribuzione dovuta mensilmente</i> mediante versamento utilizzando il modello F24 e specificando il riferimento “PESC-Versamento dei pescatori autonomi”.</p>	
18	<p>RITENUTE ALLA FONTE E/O IMPOSTE SOSTITUTIVE</p> <p>I sostituti d’imposta che nel corso del mese precedente hanno corrisposto:</p> <ul style="list-style-type: none">- 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; <p>devono procedere al pagamento, utilizzando il modello F24, delle relative ritenute alla fonte e/o delle imposte sostitutive, specificando gli appropriati codici tributo.</p>	

18	<p>TASI-TRIBUTO PER I SERVIZI INDIVISIBILI Scade il termine per procedere al pagamento della <i>prima rata</i> della Tasi-tributo per i servizi indivisibili dovuta per l'anno in corso, tenendo, inoltre, presente che entro la data in esame sussiste la possibilità di eseguire il pagamento dell'intero tributo dovuto per l'anno in corso.</p>
18	<p>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.</p>
18	<p>TFR-VERSAMENTO A FONDINPS Pagamento, utilizzando il modello F24, delle quote di Tfr <i>di competenza del mese precedente</i>.</p>
20	<p>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 <i>nel corso del mese precedente</i> risultano instaurati, prorogati, trasformati o cessati.</p>
20	<p>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 <i>avvenute nel corso del mese precedente</i>.</p>
20	<p>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 <i>nel corso del mese precedente</i>.</p>
20	<p>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 <i>relativi al mese precedente</i> 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.</p>
20	<p>COMUNICAZIONE INTEGRATIVA ANNUALE ALL'ARCHIVIO DEI RAPPORTI FINANZIARI Scade il termine per le banche, la società Poste italiane S.p.A., gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio e ogni altro operatore finanziario, per porre in essere, in attuazione della disciplina sullo scambio automatico di informazioni finanziarie a fini fiscali, la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate delle informazioni inerenti conti finanziari intrattenuti, concernenti l'anno 2017.</p>
25	<p>CONTRIBUTI ENPAIA I datori di lavoro agricolo devono procedere sia al pagamento dei contributi inerenti al <i>mese precedente</i> per gli impiegati agricoli, sia alla presentazione della inerente denuncia.</p>

25	<p>OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE-COMUNICAZIONE Presentazione in via telematica dei modelli Intrastat inerenti al mese precedente.</p>
28	<p>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 terzo periodo contabile</i> (mesi di maggio e giugno), pari al 25% del prelievo erariale unico dovuto per il primo periodo contabile dell'anno in corso (mesi di gennaio e febbraio), mediante versamento utilizzando esclusivamente il modello F24 e indicando l'appropriato codice tributo.</p>
29	<p>ACCONTI IMPOSTE (SECONDA O UNICA RATA)-PERSONE GIURIDICHE-RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO Per i contribuenti persone giuridiche, aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta, la cui chiusura è avvenuta <i>alla fine dello scorso mese di aprile</i>, poiché il termine per procedere al pagamento degli acconti (seconda e/o unica rata), se dovuti, ai fini dell'imposta sul reddito e dell'Irap-imposta regionale sulle attività produttive è scaduto il 31 marzo 2018 (undicesimo mese del periodo d'imposta), sussiste la possibilità, entro la data in esame, 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 dovute, degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,67% (1/9 del 15%), mediante versamento utilizzando il modello F24 ed evidenziando i codici inerenti al tributo da regolarizzare, nonché quegli appropriati inerenti alla sanzione amministrativa e agli interessi.</p>
29	<p>BILANCIO D'ESERCIZIO-CONVOCAZIONE ASSEMBLEA DEI SOCI DA PARTE DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI La data in esame, per le società di capitali con esercizio sociale chiuso al 31 dicembre 2017, costituisce il 180.mo giorno del maggior termine di approvazione del bilancio d'esercizio, in presenza di particolari esigenze inerenti alla struttura e all'oggetto della società.</p>
29	<p>ASSISTENZA FISCALE-MODELLI 730 Per i Caf-dipendenti e i professionisti abilitati che prestano assistenza fiscale, scade il termine per eseguire, in relazione ai modelli 730/2018 presentati dai contribuenti entro il 22 giugno 2018:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la consegna al contribuente della copia della dichiarazione elaborata e del relativo prospetto di liquidazione (mod. 730-3); - la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei modelli 730/2018 e delle schede per la destinazione dell'otto, del cinque e del due per mille dell'Irpef (modelli 730-1); - la comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate dei risultati contabili dei modelli 730/2018 elaborati (modelli 730-4), ai fini dell'effettuazione dei conguagli in capo al soggetto interessato o contribuente.

Schede operative

Principali cause che giustificano l'esclusione dall'applicazione degli studi di settore

Codice esclusione	descrizione
1	inizio dell'attività nel corso del periodo d'imposta
2	cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta
3	ammontare di ricavi dichiarati di cui all'art. 85, comma 1, esclusi quelli di cui alla lettera c), d) ed e) o compensi di cui all'art. 54, comma 1, del Tuir, superiore a € 5.164.569 e fino a € 7,5 milioni <i>(deve, comunque, essere compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore – Inoltre, ai fini del riscontro delle condizioni per l'esclusione dall'applicazione degli studi di settore è necessario valutare i decreti di approvazione degli studi di settore che possono prevedere che ai ricavi o ai compensi devono essere sommati o sottratti ulteriori componenti di reddito)</i>
4	ammontare di ricavi dichiarati di cui all'art. 85, comma 1, esclusi quelli di cui alla lettera c), d) ed e) o compensi di cui all'art. 54, comma 1, del Tuir, superiore a € 7,5 milioni <i>(ai fini del riscontro delle condizioni per l'esclusione dall'applicazione degli studi di settore è necessario valutare i decreti di approvazione degli studi di settore che possono prevedere che ai ricavi o ai compensi devono essere sommati o sottratti ulteriori componenti di reddito)</i>
5	periodo di non normale svolgimento dell'attività, dovuta a liquidazione ordinaria
6	periodo di non normale svolgimento dell'attività, dovuta a liquidazione coatta amministrativa o fallimentare
7	altre situazioni di non normale svolgimento dell'attività <i>(es.: mancato inizio attività causa impianti non ultimati o interruzione della stessa per ristrutturazione, ecc.)</i>
8	determinazione del reddito con criteri "forfetari" <i>(es.: attività di allevamento o di agriturismo, anche se il modello "studi di settore" deve risultare compilato con esclusione del quadro relativo agli elementi contabili)</i>
9	incaricati alle vendite a domicilio
10	classificazione in una categoria reddituale diversa da quella prevista dal quadro degli elementi contabili contenuto nel modello del proprio studio di settore
11	modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata, se l'attività cessata e quella iniziata hanno codici non compresi nello stesso studio di settore <i>(tali attività sono soggette a differenti studi di settore)</i>
12	inutilizzabilità, in fase di accertamento, delle risultanze degli studi di settore per il periodo di imposta cui si riferisce l'adempimento dichiarativo <i>(i soggetti esercenti attività d'impresa, cui si applicano gli studi di settore, per il periodo d'imposta in cui cessa di avere applicazione il regime previsto dai commi da 96 a 117 dell'art. 1 della L. 24 dicembre 2007, n. 244 [contribuenti minimi o di vantaggio] o il regime previsto dai commi da 54 a 89 dell'art. 1 della L. 190/2014 [soggetti forfetari] devono, comunque, compilare il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore)</i>
13	inutilizzabilità, in fase di accertamento, delle risultanze degli studi di settore per il

	periodo di imposta cui si riferisce l'adempimento dichiarativo (<i>es.: società cooperative a mutualità prevalente di cui all'art. 2512 del codice civile - deve, comunque, risultare compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore</i>)
14	inutilizzabilità, in fase di accertamento, delle risultanze degli studi di settore per il periodo di imposta cui si riferisce l'adempimento dichiarativo (<i>es.: soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali - deve, comunque, risultare compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore</i>)
15	inutilizzabilità, in fase di accertamento, delle risultanze degli studi di settore per il periodo di imposta cui si riferisce l'adempimento dichiarativo (<i>es.: soggetti che esercitano in maniera prevalente l'attività contraddistinta dal codice "64.92.01-Attività dei consorzi di garanzia collettiva fidi" o dal codice "66.19.40-Attività di Bancoposta" o dal codice "68.20.02-Affitto di aziende" oppure soggetti che esercitano due o più attività di impresa, non rientranti nel medesimo studio di settore, se l'entità dei ricavi dichiarati inerenti alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dallo studio di settore relativo all'attività prevalente supera il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati - deve, comunque, risultare compilato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore</i>)

Principali cause che giustificano l'inapplicabilità degli studi di settore

<i>Codice inapplicabilità</i>	<i>descrizione</i>
1	produzione o vendita in luoghi diversi (<i>tenere presente che si configura l'esercizio dell'attività di produzione o di vendita in più punti, se questi ultimi sono diversi, ad esempio, da locali o spazi adibiti a depositi, magazzini, centri di raccolta, uffici e, quindi, la condizione di inapplicabilità non si verifica quando la presenza di più punti di produzione o di vendita costituisce una caratteristica fisiologica dell'attività esercitata</i>)
2	esercizio di più attività (<i>riguarda il caso di esercizio di due o più attività d'impresa non rientranti nel medesimo studio di settore ed in assenza di annotazione separata, se l'importo complessivo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non prevalenti [non rientranti tra quelle prese in considerazione dallo studio di settore] supera il 20% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati</i>)
3	esercizio di più attività in luoghi diversi
<i>Precisazione per cause di inapplicabilità 1 - 2 - 3</i>	<p>il decreto dirigenziale del 24 dicembre 1999, ha previsto l'obbligo dell'annotazione separata di tutti gli elementi rilevanti ai fini della applicazione degli studi di settore, per ciascun punto di produzione e/o di vendita, ovvero per ciascuna attività esercitata, ha rimosso, in linea di principio, le cause di inapplicabilità predette stabilite dai decreti ministeriali di approvazione degli studi stessi.</p> <p>L'introduzione dell'obbligo di annotazione separata fa venir meno le citate condizioni di inapplicabilità a seguito della rilevazione separata degli elementi, strutturali e contabili, sui quali si basa l'applicazione degli studi di settore relativamente ai diversi punti di produzione o di vendita ovvero alle diverse attività esercitate. Pertanto tale prescrizione sussiste solo se per tutte le attività esercitate è possibile applicare gli studi di settore. In presenza di una o più attività, anche marginali in termini di ricavi, non</p>

	<p>"soggette" a studi di settore, tale obbligo non sussiste. In tal caso occorre verificare l'eventuale sussistenza di cause di inapplicabilità al fine di stabilire l'assoggettamento agli studi di settore o ai parametri.</p> <p>I contribuenti obbligati all'annotazione separata, ovvero coloro che vi hanno provveduto facoltativamente, per il periodo d'imposta 2006, devono indicare i dati contabili e strutturali relativi ai singoli punti o alle singole attività per le quali è stato osservato l'obbligo di separata annotazione degli elementi rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore con le modalità indicate nelle istruzioni per la compilazione del modello appositamente predisposto.</p> <p>L'indicazione dei suddetti dati consente l'applicazione degli studi di settore all'insieme delle attività o dei punti di produzione e/o di vendita per i quali sia stata tenuta annotazione separata.</p>
4	<p>altro (<i>società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate, società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi</i>)</p>

Principali cause che giustificano l'esclusione dall'applicazione dei parametri

<i>Codice esclusione</i>	<i>descrizione</i>
1	inizio dell'attività nel corso del periodo d'imposta
2	cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta
3	ammontare di ricavi dichiarati di cui all'art. 85, comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e) o di compensi di cui all'art. 54, comma 1, del Tuir, superiore a € 5.164.569
4	periodo di non normale svolgimento dell'attività
5	periodo di imposta di durata superiore o inferiore a 12 mesi, indipendentemente dalla circostanza che tale arco temporale sia o meno a cavallo di due esercizi
6	determinazione del reddito con criteri "forfetari"
7	incaricati alle vendite a domicilio
8	classificazione in una categoria reddituale diversa da quella prevista per lo specifico codice attività ai fini dell'applicazione dei parametri
9	modifica nel corso del periodo d'imposta dell'attività esercitata, quando quella cessata e quella iniziata siano individuate da due differenti codici attività

Dossier Casi e Contabilità

Contributi in acconto per il 2018 da parte degli esercenti arti e professioni iscritti alla Gestione Separata Inps

L'aliquota contributiva per i liberi professionisti non iscritti ad altra forma di previdenza obbligatoria è pari al 25,72% (per l'anno precedente: aliquota pari al 27,72%), con il massimale annuo di reddito pari a € 101.427,00.

Oltre al versamento del saldo, i liberi professionisti iscritti alla gestione separata dell'Inps sono tenuti a versare due acconti riferiti all'anno del periodo d'imposta in corso.

Tali acconti devono essere calcolati prendendo a riferimento l'80% del contributo dovuto in relazione al reddito imponibile Irpef dichiarato nel modello Redditi-PF relativo all'anno di imposta precedente.

In pratica, per l'anno in corso (periodo d'imposta: "2018"), gli acconti sono dovuti sull'80% del contributo a saldo dovuto per l'anno "2017", prendendo a riferimento il reddito imponibile Irpef dichiarato nel modello Redditi 2018 per l'anno di imposta "2017".

Gli importi inerenti al reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi, su cui procedere a determinare l'acconto dovuto, sono individuabili:

- nel rigo RE25-reddito imponibile Irpef del quadro RE-reddito da lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni;
- nel rigo LM6-LM9 del quadro LM-reddito dei soggetti con regime dell'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (avendo barrato la casella "autonomo");

anche se si deve ritenere operativa la possibilità di individuare l'entità dell'acconto dovuto applicando il cosiddetto "metodo previsionale", se si presume di conseguire un ammontare di reddito nell'anno in corso di entità inferiore a quanto dichiarato per l'anno precedente e, quindi, corrispondere un acconto inferiore rispetto a quanto sarebbe dovuto facendo riferimento, come accennato, al metodo storico.

L'acconto, che deve essere corrisposto in due rate di pari importo, entro le scadenze previste per il pagamento delle imposte sui redditi, e, di conseguenza, per i contributi dovuti alla gestione separata l'anno "2018":

- *il primo acconto* deve essere versato entro il 2 luglio 2018 (in quanto il giorno 30 giugno cade di sabato) o nei 30 giorni successivi scadenti il 20 agosto 2018 con la maggiorazione dello 0,40%;
- *il secondo acconto* deve risultare versato in un'unica soluzione entro il 30 novembre 2018.

A chiarimento dell'assunto, si fa seguire un caso numerico.

Caso - un esercente l'attività di consulente informatico, attività per la quale non risulta esistente una Cassa professionale, è assoggettato al contributo previdenziale in argomento.

Ai fini contabili-fiscali detto libero professionista ha realizzato un reddito netto professionale:

- nel 2016, pari a € 24.200,00 [ricavi per € 33.150,00 e costi per € 8.950,00];
- nel 2017, pari a € 28.000,00 [ricavi per € 38.450,00 e costi per € 10.450,00];

Soluzione:

- *per l'anno 2016*, ha provveduto a corrispondere acconti per complessivi € 5.336,60 (arrotondato a € 5.337,00), revenienti dai seguenti conteggi:

- acconto complessivamente dovuto: 27,72% dell'80% di € 24.200,00 00 [ricavi per € 33.150,00 e costi per € 8.950,00] = € 5.366,60 (arrotondato a € 5.367,00);
- di cui:*
- primo acconto (50% di € 5.366,60) = € 2.683,30 (arrotondato a € 2.683,00);
- secondo acconto (50% di € 5.366,60) = € 2.683,30 (arrotondato a € 2.684,00);

- per l'anno 2017, deve provvedere a corrispondere un saldo contributivo pari a € 2.395,00, reveniente dai seguenti conteggi:

<ul style="list-style-type: none">- importo contributivo complessivamente dovuto: 27,72% di € 28.000,00 [ricavi per € 38.450,00 e costi per € 10.450,00] = € 7.761,60 (arrotondata a € 7.762,00); <i>da cui:</i>- saldo dovuto pari a € 2.395,00 [contributo complessivamente dovuto € 7.762,00 <i>meno</i> primo acconto = € 2.683,00 <i>meno</i> secondo acconto = € 2.684,00];
--

- per l'anno 2018, deve provvedere a corrispondere acconti per € 5.761,28, revenienti dai seguenti conteggi:

<ul style="list-style-type: none">- acconto complessivamente dovuto: 25,72% dell'80% di € 28.000,00 [ricavi per € 38.450,00 e costi per € 10.450,00] = € 5.761,28; <i>di cui:</i>- primo acconto (50% di € 5.761,28) = € 2.880,64;- secondo acconto (50% di € 5.761,28) = € 2.880,64.

Deducibilità della quota Imu pagata sugli immobili strumentali

L'art. 14, comma 1, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, come sostituito dall'art. 1, comma 715, della L. 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità 2014), prevede che l'*Imu-imposta municipale propria relativa agli immobili strumentali*:

- è deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni nella misura del 20% (*secondo il principio di cassa*);
- è indeducibile ai fini dell'Irap-imposta regionale sulle attività produttive.

Ai sensi dell'art. 43, comma 2, del Tuir, si considerano strumentali gli immobili utilizzati "esclusivamente" per l'esercizio:

- dell'arte o della professione;
- o:

- dell'impresa commerciale;

da parte del possessore, per cui, di conseguenza, si devono necessariamente escludere dalla nozione di "immobili strumentali" quelli ad utilizzo promiscuo.

In altri termini, per espressa previsione normativa, si deve ritenere esclusa la deducibilità dell'Imu relativa agli immobili adibiti promiscuamente:

- all'esercizio dell'arte o professione o all'impresa commerciale;
- e:

- all'uso personale o familiare del contribuente.

Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, costituisce costo deducibile l'Imu di competenza del periodo di imposta, a condizione che l'imposta risulti effettivamente pagata dal contribuente (principio di cassa).

Al riguardo, si pone in rilievo che l'art. 99, comma 1, del Tuir non prevede, ai fini della determinazione del reddito, un puro criterio di cassa in deroga a quello generale di competenza dei componenti negativi, ma costituisce una norma di cautela per gli interessi erariali introducendo un'ulteriore condizione di deducibilità per le imposte che è appunto l'avvenuto pagamento.

In conclusione, un'eventuale Imu versata tardivamente, rispetto al periodo d'imposta di riferimento, si deve ritenere indeducibile, in quanto si tratta di un costo di competenza di uno specifico periodo di imposta. Diversamente l'Imu corrisposta tardivamente, come a titolo meramente indicativo nel corso

dell'anno successivo, è un costo di competenza del periodo di imposta precedente indeducibile in detto periodo, in assenza del pagamento e deducibile nel successivo periodo all'atto dell'avvenuto pagamento mediante una variazione in diminuzione in sede di adempimento dichiarativo.

Per i soggetti titolari di lavoro autonomo, in assenza di una specifica disposizione, si applica il principio generale dell'art. 54, comma 1, del Tuir, secondo cui sono deducibili le spese sostenute nel periodo di imposta nell'esercizio dell'arte o professione.

Quindi, l'Imu è deducibile nell'anno in cui avviene il relativo pagamento, anche se tardivo.

A chiarimento dell'assunto, si consideri l'avvenuto pagamento dell'Imu per un bene immobile strumentale nel corso del 2017 per € 1.000,00 in due rate di uguale ammontare.

Contabilmente la rilevazione è di semplice articolazione, come di seguito indicato:

- *per il pagamento dell'acconto entro il 16 giugno 2017:*

riferimento conti		Descrizione Dare		Descrizione Avere	Importi	
E B.14	P C.IV.1	Imu	a	Banca c/c		500,00
<i>Versamento prima rata Imu 2017</i>						

- *per il pagamento del saldo entro il 18 dicembre 2017:*

riferimento conti		Descrizione Dare		Descrizione Avere	Importi	
E B.14	P C.IV.1	Imu	a	Banca c/c		500,00
<i>Versamento quota saldo Imu 2017</i>						

In sede di adempimento dichiarativo per il periodo d'imposta 2017 (modello Redditi 2018), al fine di beneficiare della deducibilità Imu del 20% di quanto effettivamente versato nel corso del citato periodo d'imposta è necessario effettuare da parte dei contribuenti:

- *in contabilità ordinaria (quadro RF dei modelli Redditi 2018 PF, SC e SP rispettivamente per imprese individuali, soggetti Ires e società personali):*
 - *una variazione in aumento* -> al rigo RF 16-imposte indeducibili o non pagate (art. 99 del Tuir), per l'intero ammontare dell'Imu risultante dal conto economico (nel caso in esame: per € 1.000,00);
 - *una variazione in diminuzione* -> al rigo RF55-altre variazioni in diminuzione, annotando il codice "38" e indicando il 20% dell'Imu inerente all'immobile strumentale corrisposta nel periodo d'imposta oggetto di adempimento dichiarativo (nell'ipotesi in esame: € 200,00 pari al 20% di € 1.000,00);
- *in contabilità semplificata (quadro RG dei modelli Redditi 2018 PF e SP rispettivamente per imprese individuali e società personali):*
 - *sezione prima quadro RG* -> al rigo RG 22-altri componenti negativi per la quota del 20% dell'Imu pagata (nell'ipotesi in esame: € 200,00 pari al 20% di € 1.000,00);
- *esercenti arti e professioni (quadro RE del modello Redditi 2018 PF):*
 - *determinazione del reddito - quadro RE* -> al rigo RE19-altre spese documentate (col. 3: Imu fabbricati) per la quota del 20% dell'Imu pagata (nel caso in esame: € 200,00 pari al 20% di € 1.000,00).