
Circolare di studio n. 10/2016

Periodo 16-30 Giugno

Gianluca Mollichella
Commercialista
Via Comano 95
00139 Roma
Tel 06.8719.4524/8259
Fax 06.6449.0327
mollichella@tiscali.it

Sommario

Bene a sapersi	3
Quadro RW: regole relative agli obblighi del cosiddetto monitoraggio fiscale, anche nei rapporti familiari	3
Ravvedimento operoso dell' insufficiente o omesso versamento del diritto camerale	6
Contribuenti forfetari: obbligo di specifica comunicazione di dati informativi	7
Acconto Irap per l'anno 2016 per il settore agricoltura	9
Agenda.....	11
Scadenario dal 18 al 30 Giugno 2016.....	11
Schede operative.....	20
Entità del diritto camerale annuale dovuto per l'anno 2016 in misura predeterminata.....	20
Maggiorazione dei diritti camerali dovuti per l'anno 2016 e specificazione variazioni intervenute rispetto l'anno precedente	22
Check list contabile	23
Ricavi delle vendite e delle prestazioni (voce A.1 del conto economico)	23
Dossier casi.....	27
Tassazione del socio di società di capitali in sede di assegnazione agevolata dei beni	27
Tassazione del socio di società personali in sede di assegnazioni agevolate dei beni.....	31

Bene a sapersi

Quadro RW: regole relative agli obblighi del cosiddetto monitoraggio fiscale, anche nei rapporti familiari

L'art. 4 del D.L. 28 giugno 1990, n. 167 ha reso operativo il modulo RW come allegato alla dichiarazione dei redditi con specifica funzione di monitoraggio delle attività finanziarie e degli investimenti detenuti all'estero.

Conseguentemente, tale modulo è diventato un quadro della dichiarazione dei redditi che deve essere obbligatoriamente compilato:

- dalle persone fisiche (modello Unico-PF);
- dalle società semplici ed enti equiparati (modello Unico-SP);
- dagli enti non commerciali (modello Unico-ENC);

che detengono investimenti all'estero ed attività estere di natura finanziaria a titolo di proprietà (o di comproprietà) o di altro diritto reale di godimento suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, indipendentemente dalle modalità della loro acquisizione, tenendo, in ogni caso, presente che l'obbligo di monitoraggio non sussiste per i depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero il cui valore massimo complessivo raggiunto nel corso del periodo d'imposta non è risultato superiore a € 15.000,00, fermo l'obbligo-onere di compilazione se si rende dovuta l'ivafe.

In pratica, tali soggetti devono indicare la consistenza degli investimenti e/o delle attività detenute all'estero nel corso dell'anno 2015, per cui l'obbligo sussiste anche se il contribuente nel corso di tale periodo d'imposta ha totalmente disinvestito, tenendo in considerazione che il quadro in argomento non deve essere compilato:

- per le attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti e per i contratti, comunque, conclusi attraverso il loro intervento, se i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività e contratti siano stati assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi;
- dalle persone fisiche che prestano lavoro all'estero per lo Stato italiano, per una sua suddivisione politica o amministrativa o per un suo ente locale e le persone fisiche che lavorano all'estero presso organizzazioni internazionali cui aderisce l'Italia la cui residenza fiscale in Italia sia determinata, in deroga agli ordinari criteri previsti dal TUIR, in base ad accordi internazionali ratificati;
- dai contribuenti residenti in Italia che prestano la propria attività lavorativa in via continuativa all'estero in zone di frontiera ed in altri Paesi limitrofi con riferimento agli investimenti e alle attività estere di natura finanziaria detenute nel Paese in cui svolgono la propria attività lavorativa.

Tale esonero viene riconosciuto solamente se l'attività lavorativa all'estero sia stata svolta in via continuativa per la maggior parte del periodo di imposta e a condizione che entro sei mesi dall'interruzione del rapporto di lavoro all'estero, il lavoratore non detenga più le attività all'estero.

Diversamente, se il contribuente entro tale data non ha riportato le attività in Italia o dismesso le stesse, è tenuto ad indicare tutte le attività detenute all'estero durante l'intero periodo d'imposta.

Se il contribuente risulta esonerato dal monitoraggio, è, in ogni caso, tenuto a compilare la dichiarazione per l'indicazione dei redditi derivanti dalle attività estere di natura finanziaria o patrimoniale, nonché del presente quadro per il calcolo dell'ivie e dell'ivafe.

Se le attività finanziarie o patrimoniali risultano in comunione o cointestate, l'obbligo di compilazione del quadro RW è a carico di ciascun soggetto intestatario con **riferimento all'intero valore delle attività** e con l'indicazione della percentuale di possesso, tenendo presente che **se sul bene sussistano più diritti reali,**

come a titolo meramente indicativo nuda proprietà e usufrutto, sono tenuti all'effettuazione di tale adempimento sia il titolare del diritto di usufrutto, sia quello della nuda proprietà in quanto in entrambi i casi sussiste la possibilità di generare redditi di fonte estera.

Sono tenuti agli obblighi di monitoraggio non solo i titolari delle attività detenute all'estero, ma anche coloro che ne hanno la disponibilità o la possibilità di movimentazione.

Se un soggetto residente risulta possedere la delega al prelievo su un conto corrente estero è tenuto alla compilazione del quadro RW, salvo che non si tratti di mera delega ad operare per conto dell'intestatario, come nel caso di amministratori di società.

L'obbligo di redazione del quadro RW sussiste anche nel caso in cui le attività siano possedute dal contribuente per il tramite di interposta persona (ad esempio effettiva disponibilità di attività finanziarie e patrimoniali formalmente intestate ad un trust residente o non residente).

In particolare, devono essere indicati gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria nonché gli investimenti in Italia e le attività finanziarie italiane, detenute per il tramite di fiduciarie estere o di soggetti esteri fittiziamente interposti che ne risultino formalmente intestatari.

L'obbligo dichiarativo ai fini del monitoraggio riguarda anche il caso in cui le attività e gli investimenti esteri, pur essendo formalmente intestati a società o ad entità giuridiche diverse dalla società siano riconducibili a persone fisiche in qualità di titolari effettivi delle attività secondo quanto previsto dalla normativa antiriciclaggio.

Nell'ipotesi in cui il contribuente risulti detenere direttamente un investimento all'estero o attività estere di natura finanziaria, è tenuto, come accennato, ad indicarne il valore nel quadro in argomento, nonché la quota di possesso espressa in percentuale.

In caso di detenzione di attività estere per il tramite di società, il contribuente che possiede una partecipazione rilevante come definita dalla normativa antiriciclaggio (quando, ad esempio, la percentuale della partecipazione al capitale sociale risulta di entità superiore al 25%), deve rilevare il valore della partecipazione nella società estera se localizzata in un Paese collaborativo e, in aggiunta, la percentuale di partecipazione, nonché il codice fiscale o identificativo della società estera.

L'obbligo dichiarativo in capo al "titolare effettivo" sussiste esclusivamente in caso di partecipazioni in società di diritto estero e non riguarda, invece, anche l'ipotesi di partecipazioni dirette in una o più società residenti che effettuano investimenti all'estero.

Rilevano, invece, le partecipazioni in società residenti se, unitamente alla partecipazione diretta o indiretta del contribuente in società estere, concorrono ad integrare, in capo al contribuente, il requisito di "titolare effettivo" di investimenti esteri o di attività estere di natura finanziaria.

In quest'ultima situazione, è necessario rilevare sia il valore complessivo della partecipazione nella società estera detenuta (direttamente e indirettamente), sia la percentuale di partecipazione determinata tenendo conto dell'effetto demoltiplicativo inerente alla partecipazione indiretta.

Nell'ipotesi di partecipazioni in società residenti in Paesi non collaborativi, è necessario specificare, in luogo del valore della partecipazione diretta, il valore degli investimenti detenuti all'estero dalla società e delle attività estere di natura finanziaria intestati alla società, nonché la percentuale di partecipazione posseduta nella società stessa. In tal modo, seguendo un approccio *look through* e superando la mera titolarità dello strumento finanziario partecipativo, si deve dare rilevanza, ai fini del monitoraggio fiscale, al valore dei beni di tutti i soggetti "controllati" situati in Paesi non collaborativi e di cui il contribuente risulti nella sostanza "titolare effettivo". Tale criterio deve essere adottato fino a quando nella catena partecipativa risulta presente una società localizzata nei suddetti Paesi e sempreché risulti integrato il controllo secondo la normativa antiriciclaggio.

Le partecipazioni in società estere quotate in mercati regolamentati e sottoposte a obblighi di comunicazione conformi alla normativa comunitaria o a standard internazionali equivalenti, devono essere

valorizzate direttamente indipendentemente dalla partecipazione al capitale sociale che le stesse rappresentano in quanto è escluso in tal caso il verificarsi dello status di “titolare effettivo”.

Se il contribuente è “titolare effettivo” di attività estere per il tramite di entità giuridiche:

- diverse dalle società, quali fondazioni;
- di istituti giuridici, quali i trust;

il soggetto interessato è tenuto a dichiarare il valore degli investimenti detenuti all'estero dall'entità e delle attività estere di natura finanziaria ad essa intestate, nonché la percentuale di patrimonio nell'entità stessa. In tale ipotesi rilevano, in ogni caso, sia gli investimenti e le attività estere detenuti da entità ed istituti giuridici residenti in Italia, sia quelli detenuti da entità ed istituti giuridici esteri, indipendentemente dallo Stato estero in cui sono costituiti.

Un'ipotesi, spesso sottovalutata, riguarda le operazioni poste in essere fra familiari.

A titolo di mera esemplificazione, si consideri il caso in cui un genitore trasferisce una somma di denaro all'estero a favore del figlio residente in un Paese diverso dall'Italia.

Per giustificare il trasferimento ai fini valutari si specifica come causale del bonifico “finanziamento infruttifero”.

Così operando, il genitore residente in Italia acquisisce la titolarità di un finanziamento verso un soggetto estero e, quindi, si è in presenza di un'attività finanziaria estera detenuta dal disponente secondo quanto puntualizzato nelle circolari dell'Agenzia delle entrate del 13 settembre 2010, n. 45 e 23 dicembre 2013, n. 38.

In concreto, secondo l'Amministrazione finanziaria, si devono considerare come rientranti tra le attività estere di natura finanziaria da dichiarare nel quadro RW i contratti di natura finanziaria stipulati con controparti non residenti, tra cui:

- finanziamenti;
- prestito titoli;
- pronti contro termine;
- riporti;

senza effettuare alcuna distinzione tra le singole tipologie di finanziamenti erogati e, conseguentemente, le regole trovano operatività anche nell'ipotesi in cui il beneficiario è un familiare, se, ovviamente, quest'ultimo risulta non residente in Italia.

Da quanto accennato, si potrebbe pervenire a considerare sussistente anche l'obbligo dell'indicazione nel quadro RW dei finanziamenti infruttiferi erogati a soggetti esteri, in quanto l'obiettivo concreto della norma è quello di avere traccia di tutte le operazioni effettuate dai soggetti residenti, che avvalendosi di soggetti non residenti, si pongono al di fuori del circuito degli intermediari.

Ravvedimento operoso dell' insufficiente o omesso versamento del diritto camerale

L'esercente attività d'impresa che non ha provveduto al versamento del diritto annuale entro il termine stabilito, ha la possibilità di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso, purché la violazione non sia stata già constatata e, comunque, non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento delle quali l'autore o i soggetti obbligati in solido abbiano avuto formale conoscenza, provvedendo contestualmente al versamento:

- del tributo dovuto;
- degli interessi moratori;
- della sanzione amministrativa ridotta;

entro il limite di tempo massimo di un anno dalla commissione della violazione, tenendo in considerazione che:

- in mancanza anche di uno solo dei citati pagamenti il ravvedimento si rende inefficace;
- la data da considerare per il momento da cui far decorrere il calcolo dei giorni trascorsi dalla violazione è la data di scadenza ordinaria (non quella con la maggiorazione dello 0,40%), tenendo presente che il Ministero dello sviluppo economico, con la nota 22 ottobre 2013, n. 172574, ha precisato che *per le sole imprese che hanno effettuato un versamento insufficiente nel periodo della maggiorazione dello 0,40% e che intendono procedere a regolarizzarlo, il termine per il ravvedimento decorre dalla scadenza di pagamento con maggiorazione dello 0,40%. In tale situazione, il diritto (codice tributo: 3850) deve essere individuato sottraendo l'importo già versato (nel periodo dello 0,40%) dal diritto dovuto maggiorato dello 0,40%.*

Ne deriva, pertanto, che l'omesso o insufficiente versamento del diritto annuale dovuto alla Camera di commercio, come modalità procedurale, può essere regolarizzato:

- *entro 30 giorni dalla violazione (ravvedimento breve), in quanto il cosiddetto "ravvedimento sprint" non risulta applicabile, corrispondendo:*
 - l'importo del diritto annuale dovuto (codice tributo: 3850);
 - gli interessi gli interessi moratori commisurati al tributo non versato, calcolati al tasso legale annuo (0,20% per il 2016) con maturazione giornaliera, dal giorno di scadenza del termine al giorno in cui viene eseguito il pagamento (codice tributo: 3851);
 - la sanzione amministrativa ridotta pari al 3,00% (ossia 1/10 della sanzione minima irrogabile pari al 30%) da conteggiare sull'entità del diritto annuo dovuto;
- *entro un anno dalla violazione (ravvedimento lungo) versando:*
 - l'importo del diritto annuale dovuto (codice tributo: 3850);
 - gli interessi gli interessi moratori commisurati al tributo non versato, calcolati al tasso legale annuo (0,50% per il 2015 e 0,20% per il 2016) con maturazione giornaliera, dal giorno di scadenza del termine al giorno in cui viene eseguito il pagamento (codice tributo: 3851);
 - la sanzione amministrativa ridotta pari al 3,75% (ossia 1/8 della sanzione minima irrogabile pari al 30%) da conteggiare sull'entità del diritto annuo dovuto;

mentre, *oltre un anno dalla data della violazione* il ravvedimento operoso non è più previsto e, quindi, non più attivabile.

Il pagamento deve essere effettuato utilizzando il modello F24, compilando nella sezione "IMU e altri Tributi Locali" una riga per ogni codice tributo, indicando in ognuna:

- il codice ente,
- la sigla della provincia di ubicazione della Camera di commercio,
- l'anno di riferimento del diritto dovuto,

- oltre gli importi da versare ed il relativo codice tributo.

Dopo la scadenza del termine di un anno, il ravvedimento operoso può risultare posto in essere fino all'emissione dei ruoli da parte della Camera di commercio interessata, per cui si può procedere ad effettuare il versamento del solo tributo (codice: 3850) e attendere l'emissione della cartella di riscossione, che conterrà solamente la sanzione e gli interessi (questi ultimi, con il calcolo fino alla data in cui risulta eseguito il pagamento del tributo), tenendo presente, in ogni caso, che se è già stato emesso il ruolo, viene meno la corresponsione con modello F24 (sussiste, infatti, l'onere di procedere al pagamento della cartella esattoriale all'Agente della riscossione competente).

In alternativa, per regolarizzare definitivamente la posizione, è opportuno che l'esercente attività d'impresa si accordi con l'Ufficio competente per il "Diritto Annuale", in modo da pervenire all'emissione di un atto di irrogazione immediata, comprensivo di sanzione e interessi.

Contribuenti forfetari: obbligo di specifica comunicazione di dati informativi

La legge di Stabilità per il 2015 ha introdotto un nuovo regime agevolato, rivolto alle persone fisiche che esercitano attività d'impresa, arte o professioni, in forma individuale.

L'ingresso e la permanenza in tale regime determina per il contribuente una serie di importanti agevolazioni e benefici, tra cui:

- la determinazione forfetaria del reddito;
- l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'Irpef, delle addizionali regionali e comunali e dell'Irap nella misura del 15%
- specifici vantaggi in termini di adempimenti e di semplificazioni ai fini dell'Iva e delle imposte sui redditi;
- l'esclusione dall'applicazione degli studi di settore e dai parametri;

ma ha anche previsto la possibilità di richiedere ai soggetti interessati una serie di informazioni.

Specificamente, l'art. 1, comma 73, della L. 23 dicembre 2014, n. 190, nel disporre l'esclusione per i contribuenti che applicano il regime forfetario dall'applicazione degli studi di settore, ha espressamente previsto che, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate recante approvazione dei modelli da utilizzare per la dichiarazione dei redditi, dovevano essere individuati, per i contribuenti che applicano il regime forfetario, specifici obblighi informativi relativamente all'attività svolta.

Nel quadro RS del modello di dichiarazione "Unico 2016-PF" prevede, infatti, è stato previsto il seguente prospetto:

Regime forfetario per gli esercenti attività d'impresa, arti e professioni - Obblighi informativi	Codice fiscale	Reddito
RS371	1	2 ,00
RS372	1	2 ,00
RS373	1	2 ,00
Esercenti attività d'impresa		
RS374	Totale dipendenti	n. giornate retribuite
RS375	Mezzi di trasporto /veicoli utilizzati nell'attività	numero
RS376	Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci	,00
RS377	Costo per il godimento di beni di terzi (canoni di leasing, canoni relativi a beni immobili, royalties)	,00
RS378	Spese per l'acquisto carburante per l'autotrazione	,00
Esercenti attività di lavoro autonomo		
RS379	Totale dipendenti	n. giornate retribuite
RS380	Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale e artistica	,00
RS381	Consumi	,00

che deve essere compilato dai soli contribuenti che hanno applicato il *regime forfetario nel 2015*, al fine di fornire all'Amministrazione finanziaria alcuni particolari elementi informativi.

Ai fini della corretta e coerente redazione del prospetto, i soggetti che:

- *esercitano attività di impresa* devono annotare:
 - *nel rigo RS374*, il numero complessivo delle giornate retribuite relative:
 - ai lavoratori dipendenti che svolgono attività a tempo pieno anche se assunti con contratto di inserimento, ai dipendenti con contratto a termine e ai lavoratori a domicilio desumibile dai modelli di denuncia telematica relativi al periodo d'imposta 2015;
 - al personale con contratto di somministrazione di lavoro, determinato dividendo per 8 (otto) il numero complessivo di ore ordinarie lavorate nel corso del 2015, desumibile dalle fatture rilasciate dalle agenzie di somministrazione;
 - ai lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo parziale, con contratto di lavoro intermittente o con contratto di lavoro ripartito, conformemente a quanto comunicato all'ente previdenziale relativamente al 2015, tenendo presente che il numero delle giornate retribuite deve essere determinato moltiplicando per 6 (sei) e dividendo per 100 (cento) il numero complessivo delle settimane utili per la determinazione della misura delle prestazioni pensionistiche;
 - agli apprendisti che hanno svolto attività nell'impresa, desumibile dai modelli di denuncia telematica relativi al 2015, tenendo in considerazione che nel caso di apprendisti con contratto a tempo parziale, tale numero deve essere determinato moltiplicando per 6 (sei) e dividendo per 100 (cento) il numero complessivo delle settimane utili comunicate nel periodo d'imposta per la determinazione della misura delle prestazioni pensionistiche);
 - *nel rigo RS375*, il numero complessivo di mezzi di trasporto e/o dei veicoli posseduti e/o detenuti a qualsiasi titolo per lo svolgimento dell'attività alla data di chiusura del periodo d'imposta;
 - *nel rigo RS376*, l'ammontare del costo sostenuto per l'acquisto di materie prime e sussidiarie, semilavorati e merci, inclusi gli oneri accessori di diretta imputazione e le spese sostenute per le lavorazioni effettuate da terzi esterni all'impresa, tenendo presente che in questo rigo devono necessariamente anche specificati i costi per servizi strettamente correlati alla produzione dei ricavi;
 - *nel rigo RS377*, i costi sostenuti per il godimento di beni di terzi tra i quali:
 - i canoni di locazione finanziaria e non finanziaria derivanti dall'utilizzo di beni immobili, beni mobili e concessioni;
 - i canoni di noleggio;
 - i canoni d'affitto d'azienda;nonché i costi sostenuti per il pagamento di royalties;
 - *nel rigo RS378*, l'ammontare complessivo delle spese sostenute nel corso del periodo d'imposta per gli acquisti di carburante per autotrazione;
- *esercitano attività di lavoro autonomo* devono rilevare:
 - *nel rigo RS379*, il numero complessivo delle giornate retribuite relative:
 - ai lavoratori dipendenti che svolgono attività a tempo pieno anche se assunti con contratto di inserimento, ai dipendenti con contratto a termine e ai lavoratori a domicilio desumibile dai modelli di denuncia telematica relativi al 2015;
 - al personale con contratto di somministrazione di lavoro, determinato dividendo per 8 (otto) il numero complessivo di ore ordinarie lavorate nel corso del 2015, desumibile dalle fatture rilasciate dalle agenzie di somministrazione;
 - ai lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo parziale, con contratto di lavoro intermittente o con contratto di lavoro ripartito, conformemente a quanto comunicato all'ente previdenziale relativamente al 2015, tenendo in considerazione che il numero delle giornate

- retribuite deve essere determinato moltiplicando per 6 (sei) e dividendo per 100 (cento) il numero complessivo delle settimane utili per la determinazione della misura delle prestazioni pensionistiche;
- agli apprendisti, desumibile dai modelli di denuncia telematica relativi al 2015, tenendo presente che nel caso di apprendisti con contratto a tempo parziale, tale numero deve essere determinato moltiplicando per 6 (sei) e dividendo per 100 (cento) il numero complessivo delle settimane utili comunicate nel periodo d'imposta per la determinazione della misura delle prestazioni pensionistiche;
 - *nel rigo RS380*, l'ammontare complessivo dei compensi corrisposti a terzi per prestazioni professionali e servizi direttamente afferenti l'attività artistica o professionale del contribuente, tenendo presente che, a titolo di mera esemplificazione, devono necessariamente risultare comprese anche le spese sostenute:
 - da un commercialista per i compensi corrisposti ad un consulente del lavoro per l'elaborazione di buste paga;

oppure:

 - da un medico ad altro medico che per un periodo lo ha sostituito nella gestione dello studio;
 - *nel rigo RS381*, i consumi, comprendendo nell'ammontare anche le spese sostenute nell'anno per:
 - i servizi telefonici compresi quelli accessori;
 - i consumi di energia elettrica;
 - i carburanti, i lubrificanti e simili utilizzati esclusivamente per la trazione di autoveicoli.

Nel caso siano esercitate sia attività di impresa, sia di lavoro autonomo, si renderà necessario compilare entrambe le sezioni del prospetto.

Pertanto, in linea generale - coerentemente con gli adempimenti richiesti ai contribuenti che applicano il regime forfetario ed alle significative semplificazioni loro riconosciute - i dati richiesti nel prospetto dichiarativo devono essere indicati con riguardo alla documentazione ricevuta o emessa da tali soggetti, tenendo in considerazione che:

- le informazioni relative ai costi richieste agli esercenti attività di impresa devono essere dichiarate solo se i contribuenti hanno ricevuto la relativa documentazione fiscale nel periodo di imposta e nella misura in essa indicata;
- i costi dei beni strumentali utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del contribuente, devono essere dichiarati nella misura del 50%;
- i costi e le spese afferenti a beni o servizi utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del contribuente devono essere annotati nella misura del 50%.

Acconto Irap per l'anno 2016 per il settore agricoltura

Con l'art. 1, comma 70, della legge di stabilità 2016, modificando l'art. 3 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, sono stati espressamente esclusi dall'assoggettamento Irap:

- i soggetti che esercitano un'attività agricola ai sensi dell'art. 32 del Tuir, tra cui rientrano quelle:
 - dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;
 - inerenti all'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno;
 - dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste;

- dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, anche non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali;
- le cooperative ed i loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale, ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali (soggetti equiparati agli imprenditori agricoli a norma dell'art. 8 del D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 227);
- le cooperative della piccola pesca e i loro consorzi di cui all'art. 10 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 e, quindi, quelle che esercitano professionalmente la pesca marittima con l'impiego esclusivo di navi assegnate alle categorie 3 e 4 di cui all'art. 8 del D.P.R. 2 ottobre 1968, n. 1639 o la pesca in acque interne.

Inoltre, si ritiene porre in rilievo che il comma 70 citato ha anche provveduto ad abrogare l'art. 45, comma 1, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, con il quale risultava prevista l'applicazione dell'aliquota Irap dell'1,90%:

- per i soggetti operanti nel settore agricolo;
- per le cooperative della piccola pesca e per i loro consorzi.

Ne deriva, di conseguenza, che risultando operativa l'esclusione dall'applicazione dell'Irap con decorrenza dal 2016, detti soggetti si devono ritenere non tenuti a corrispondere l'acconto Irap 2016.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate, nella circolare 18 maggio 2016, n. 20/E, ha puntualizzato che, a seguito di tali modifiche, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, l'esclusione dall'Irap riguarda le attività, appositamente richiamate dal comma 70 citato, per le quali in precedenza si applicava l'aliquota dell'1,90%.

Pertanto, l'applicazione dell'Irap, con aliquota ordinaria, si deve ritenere operativa per le attività di:

- agriturismo;
 - allevamento con terreno insufficiente a produrre almeno un quarto dei mangimi necessari;
- nonché per le attività connesse rientranti nell'art. 56-bis del Tuir.

Per gli esercenti dette ultime attività, l'acconto Irap 2016 deve essere determinato applicando le ordinarie modalità.

In sintesi, la situazione per l'individuazione dell'obbligo di determinare l'acconto Irap per l'anno 2016 può essere così schematizzata:

Tipologia attività esercitata	Assoggettamento ad Irap		Acconto Irap per anno 2016
	Anno 2015	Anno 2016	
Attività agricola (diversa dall'allevamento)	Sì	No	Non dovuto
Attività di allevamento con terreni sufficienti per soddisfare il limite di un quarto dei mangimi	Sì	No	Non dovuto
Attività di allevamento con terreni non sufficienti per soddisfare il limite di un quarto dei mangimi	Sì	Sì	Dovuto
Attività agricola e agriturismo	Sì	Sì	Dovuto
Attività agricola e attività connesse	Sì	Sì	Dovuto

N.B.: circolare Agenzia delle entrate 18 maggio 2016, n. 20/E: dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, l'esclusione dall'Irap riguarda le attività, appositamente richiamate dall'art. 1, comma 70, della legge di stabilità 2016, per le quali in precedenza si applicava l'aliquota dell'1,90%.

Agenda

Scadenario dal 18 al 30 Giugno 2016

<i>Giorno</i>	<i>Adempimento</i>	<i>Fatto/ da fare</i>
16	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 dell'addizionale comunale e/o di quella regionale all'IRPEF di competenza del mese precedente.	
16	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.	
16	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 detrazione fiscale (50% - 65%).	
16	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, co. 1, lett. i) del Tuir, devono procedere al pagamento, utilizzando il modello F24, delle ritenute alla fonte operate.	
16	CONTRIBUZIONE INPS I soggetti che, nel corso del mese precedente hanno erogato: <ul style="list-style-type: none">• borse di studio per la frequenza di corsi di dottorato di ricerca e/o eventuali assegni di ricerca o per attività di tutoraggio;• compensi a collaboratori coordinati e continuativi o lavoratori a progetto;• compensi a lavoratori autonomi occasionali, se il reddito annuo deriva da tale attività per il soggetto percipiente risulta superiore a € 5.000,00, per l'importo eccedente il limite predetto;• compensi agli spedizionieri doganali;• compensi agli sportivi professionisti;• compensi ai lavoratori dello spettacolo;• compensi a titolo di utile competenze agli associati in partecipazione con apporto esclusivo dell'attività di lavoro;	

	<ul style="list-style-type: none">• 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;• retribuzioni (stipendi e salari) e/o compensi a lavoratori dipendenti e soggetti assimilati; devono procedere al pagamento degli inerenti contributi dovuti all'Inps.	
16	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 corso del mese precedente.	
16	IVA - CORRISPETTIVI DELLA GRANDE DISTRIBUZIONE Trasmissione telematica, secondo le specifiche tecniche previste dal provvedimento 12 marzo 2009, dei corrispettivi giornalieri del mese precedente da parte delle imprese della grande distribuzione commerciale e di servizi.	
16	IVA DOVUTA A SALDO ANNUALE DICHIARAZIONE 2015 Pagamento dell'eventuale rata del saldo Iva dovuto in sede di dichiarazione per l'anno precedente, tenendo presente che coloro che presentano la dichiarazione Iva 2016 (anno 2015) all'interno del modello Unico 2016, hanno la possibilità di posticipare il versamento sino alla data in esame o nei successivi 30 giorni con la maggiorazione dello 0,40% per mese o frazione di mese.	
16	IVA-SOGGETTI IN REGIME MENSILE Pagamento, da parte dei soggetti passivi Iva che effettuano la liquidazione dell'Iva con periodicità mensile, del debito di tributo di competenza del mese precedente, tenendo presente che per i <i>soggetti che hanno affidato la tenuta della contabilità a terzi nel rispetto delle vigenti disposizioni</i> , l'eventuale versamento riguarda le risultanze della liquidazione Iva del secondo mese precedente.	
16	IVA-SOGGETTI REGIME DI VANTAGGIO O REGIME FORFETARIO Pagamento dell'Iva inerente alle operazioni di acquisto di cui risultino debitori d'imposta, effettuate nel mese precedente.	
16	MODELLO UNICO 2016-PERSONE FISICHE Senza pretesa di completezza, scade il termine per procedere ai pagamenti inerenti a: <ul style="list-style-type: none">- acconto 20% dell'imposta dovuta per i redditi a tassazione separata;- addizionale comunale IRPEF (saldo 2014 e acconto 2015);- addizionale regionale IRPEF (saldo 2014);- cedolare secca (saldo 2015 e primo acconto 2016);- contributi Gestione separata INPS (saldo 2015 e primo acconto 2016);- contributi IVS (saldo 2015 e primo acconto 2016);- contributi previdenziali geometri (saldo 2015 e acconto 2016).- contributo di solidarietà (3%) dovuto dai titolari di un reddito complessivo superiore a € 300.000;	

	<ul style="list-style-type: none"> - IRPEF (saldo 2015 e primo acconto 2016); - IVAFE (saldo 2015 e primo acconto 2016); - IVIE (saldo 2015 e primo acconto 2016); - saldo IVA 2015 con maggiorazione dell'1,2% (0,4% per mese o frazione di mese dal 16.3). 	
16	<p>RITENUTE ALLA FONTE</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 imposte sostitutive.</p>	
20	<p>CONAI-PRODUTTORI DI IMBALLAGGI O DI MATERIALI DI IMBALLAGGI E IMPORTATORI</p> <p>Liquidazione del contributo dovuto e invio delle inerenti dichiarazioni.</p>	
27	<p>CONTRIBUTI ENPAIA</p> <p>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.</p>	
27	<p>CONTRIBUZIONE ENPALS</p> <p>Presentazione, tramite invio telematico, da parte dei soggetti che svolgono attività nell'ambito dei settori dello spettacolo e dello sport, della denuncia contributiva inerente al mese precedente.</p>	
27	<p>OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE-COMUNICAZIONE</p> <p>Presentazione in via telematica dei modelli Intrastat inerenti al mese precedente, compresi coloro che in tale mese hanno superato la soglia di € 50.000,00 per la presentazione trimestrale dei modelli, tenendo in considerazione che la periodicità mensile deve risultare mantenuta anche nei mesi successivi, per almeno quattro trimestri consecutivi.</p>	

29	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 2016 (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.
30	ACCONTI IMPOSTE (SECONDA O UNICA RATA)-PERSONE GIURIDICHE Per i contribuenti persone giuridiche aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta <i>non</i> coincidente con l'anno solare, <i>la cui chiusura è stabilita per la fine del prossimo mese</i> , scade il termine di riferimento per procedere al pagamento degli acconti (seconda e/o unica rata) ai fini dell'imposta sul reddito e dell'Irap-imposta regionale sulle attività produttive, mediante versamento utilizzando il modello F24.
30	ASSICURAZIONI-VERSAMENTO DELL'IMPOSTA INERENTE AI PREMI E AGLI ACCESSORI Per le imprese di assicurazione che operano in libera prestazione di servizi, scade il termine per procedere alla determinazione e al pagamento dell'imposta dovuta sui premi ed accessori incassati nel corso dello scorso <i>mese di maggio</i> e sugli eventuali conguagli di tributo dovuti per lo scorso <i>mese di aprile</i> , mediante versamento utilizzando il modello F24-Accise.
30	ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE-RIPARTIZIONE DEL 5 PER MILLE Per le associazioni sportive dilettantistiche in possesso di determinati requisiti, inserite nell'elenco dei soggetti beneficiari della ripartizione del 5 per mille dell'Irpef per l'anno 2015, scade il termine per inviare, tramite raccomandata con ricevuta di ritorno, al Coni territorialmente competente in relazione alla sede legale dell'ente, la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà con la quale viene attestata la persistenza dei previsti requisiti per il diritto al riparto delle somme predette.
30	CANONE RAI Per le persone fisiche titolari di utenze per la fornitura di energia elettrica per uso domestico residenziale, scade il termine per procedere a segnalare all'Agenzia delle entrate, con effetto per il secondo semestre 2016 la non detenzione: <ul style="list-style-type: none">- di un apparecchio televisivo da parte di altro componente della famiglia anagrafica, in nessuna delle abitazioni per le quali il dichiarante risulta essere titolare di utenza di fornitura di energia elettrica;- da parte di alcun componente della famiglia anagrafica in nessuna delle abitazioni per le quali il dichiarante risulta essere titolare di utenza di fornitura di energia elettrica, di un apparecchio televisivo ulteriore rispetto a quello per

	<p>cui è stata presentata, entro il 31 dicembre 2015, una denuncia di cessazione dell'abbonamento radio-televisivo per "operazione di suggellamento".</p>	
30	<p>CEDOLARE SECCA-PAGAMENTO DILAZIONATO ACCONTO Pagamento, da parte dei <i>locatori-soggetti non titolari di partita Iva</i>, della <i>seconda rata o quota della cedolare secca</i> dovuta a titolo di acconto dell'imposta sostitutiva dovuta per l'anno in corso, mediante versamento utilizzando il modello F24</p>	
30	<p>CEDOLARE SECCA-PAGAMENTO DILAZIONATO SALDO PERIODO D'IMPOSTA PRECEDENTE Pagamento, da parte dei <i>locatori-soggetti non titolari di partita Iva</i>, della <i>seconda rata o quota della cedolare secca</i> dovuta a saldo per il periodo d'imposta precedente (con la maggiorazione dello 0,16% a titolo di interesse corrispettivo), mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>	
30	<p>CONTRIBUTI INPS-MODELLO UNIEMENS Trasmissione telematica diretta o tramite intermediario abilitato dei dati contributivi e retributivi del mese precedente, tenendo presente che oltre ai dati relativi ai lavoratori dipendenti, l'adempimento riguarda anche i compensi corrisposti a collaboratori, a lavoratori autonomi occasionali, agli incaricati alla vendita a domicilio e agli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro.</p>	
30	<p>CONTRIBUZIONE VOLONTARIA Ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. 1432/1971, i lavoratori con periodi assicurativi non coperti da contribuzione devono procedere al pagamento dei contributi volontari relativi al primo trimestre 2011, utilizzando gli appositi bollettini predisposti dall'Inps.</p>	
30	<p>DICHIARAZIONE IMU Presentazione al competente Comune della dichiarazione Imu relativamente ai fabbricati / aree per i quali sono intervenute variazioni ai fini della determinazione dell'imposta, tenendo presente che la medesima, relativamente ai fabbricati per i quali sono intervenute variazioni, vale anche ai fini Tasi.</p>	
30	<p>DICHIARAZIONE DEI REDDITI-PERSONE FISICHE NON OBBLIGATE ALL'INVIO TELEMATICO Le persone fisiche che non hanno la possibilità di utilizzare il mod. 730 e che, per disposto normativo, non sono obbligate all'invio telematico, devono, entro la data in esame, procedere alla presentazione, tramite ufficio postale, della dichiarazione dei redditi modello Unico 2016-PF e della scelta per la destinazione dell'8, del 5 e del 2 per mille.</p>	
30	<p>DICHIARAZIONE DEI REDDITI-PERSONE FISICHE NON OBBLIGATE ALL'INVIO TELEMATICO-REGOLARIZZAZIONE VERSAMENTI IMPOSTE 2015 Le persone fisiche non obbligate all'invio telematico hanno la possibilità, entro la data in esame, di procedere alla regolarizzazione dei versamenti di imposte inerenti all'anno 2014 - non effettuati (o effettuati in misura insufficiente). L'operazione di ravvedimento si perfeziona mediante versamento dell'imposta,</p>	

	maggiorata di interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta, utilizzando il modello F24.	
30	DICHIARAZIONE DEI REDDITI-MODELLO UNICO-SC-PRESENTAZIONE I soggetti Ires (società di capitali ed enti commerciali residenti) che hanno chiuso il periodo d'imposta alla fine dello scorso mese di settembre, devono procedere alla presentazione della dichiarazione dei redditi (modello Unico SC) in modalità esclusivamente telematica diretta o tramite intermediari abilitati.	
30	EREDI DELLE PERSONE DECEDUTE ENTRO IL 29 FEBBRAIO 2016-ADEMPIMENTI Gli eredi delle persone decedute entro il 29 febbraio 2016, hanno la possibilità di procedere a: <ul style="list-style-type: none">- presentare presso un ufficio postale il modello Unico 2016-PF cui era obbligato il contribuente defunto;- regolarizzare, beneficiando della riduzione delle sanzioni amministrative ad un ottavo del minimo, in relazione all'operato del de cuius e riguardanti, se ne ricorrono le condizioni, sia le infedeli presentazioni delle dichiarazioni inerente al 2014, sia gli omessi, insufficienti o tardivi versamenti del 2015;- regolarizzare le violazioni che risultano commesse nell'anno 2014, con la riduzione delle sanzioni amministrative ad un settimo del minimo, nonché nelle annualità antecedenti, con riduzione delle sanzioni amministrative ad un sesto del minimo.	
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	FERIE NON GODUTE E MATURE DELLO SCORSO ANNO 2014-VERSAMENTO CONTRIBUTI Termine utile, in assenza di disposizioni contrattuali, regolamenti aziendali e/o pattuizioni individuali per porre in essere il versamento dei contributi sulle ferie non godute dai lavoratori e maturate nel corso dell'anno 2014, in quanto la scadenza dell'obbligazione contributiva e la relativa collocazione temporale dei contributi sono stabiliti al diciottesimo mese successivo al termine dell'anno solare di maturazione delle ferie.	
30	IMPOSTA DI BOLLO IN MODO VIRTUALE-RATA BIMESTRALE Pagamento della <i>rata o quota bimestrale</i> dell'imposta assoluta in modo virtuale mediante versamento utilizzando il modello F24.	
30	IMPOSTA DI REGISTRO-CONTRATTI DI LOCAZIONE Pagamento dell'imposta di registro sia sui nuovi contratti di locazione di immobili, aventi decorrenza dall'inizio del corrente mese, sia sui rinnovi e sulle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.	

30	<p>IVA-ACQUISTI DI BENI DA OPERATORI DI SAN MARINO</p> <p>Trasmissione telematica diretta o tramite intermediario abilitato del quadro SE del modello polivalente relativa alla comunicazione degli acquisti di beni effettuati da operatori economici aventi sede a San Marino che, nel rispetto dei termini, sono stati annotati nel corso del mese precedente.</p>
30	<p>IVA-ENTI NON COMMERCIALI</p> <p>Presentazione della dichiarazione inerente agli acquisti intracomunitari registrati nel mese precedente e del versamento delle relative imposte.</p>
30	<p>LIBRO UNICO DEL LAVORO</p> <p>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.</p>
30	<p>RIVALUTAZIONE TERRENI E PARTECIPAZIONI-VERSAMENTO IMPOSTA SOSTITUTIVA</p> <p>Pagamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>della terza ed ultima rata</i> annuale di pari importo dell'imposta sostitutiva del 4% calcolata sul valore all'1 gennaio 2014 dei terreni agricoli ed edificabili, risultante da apposita perizia asseverata di stima, ai fini della rivalutazione facoltativa, maggiorata degli interessi del 3% annuo decorrenti dall'1 luglio 2014; - <i>della terza e ultima rata</i> annuale di pari importo dell'imposta sostitutiva del 4% per le partecipazioni "qualificate" o del 2% per le partecipazioni "non qualificate" calcolata sul valore all'1 gennaio 2014 risultante da apposita perizia asseverata di stima, ai fini della rivalutazione facoltativa, maggiorata degli interessi del 3% annuo decorrenti dall'1 luglio 2014; - <i>della seconda delle tre rate</i> annuali di pari importo dell'imposta sostitutiva dell'8% calcolata sul valore all'1 gennaio 2015 dei terreni agricoli ed edificabili, risultante da apposita perizia asseverata di stima, ai fini della rivalutazione facoltativa, maggiorata degli interessi del 3% annuo decorrenti dall'1 luglio 2015; - <i>della seconda delle tre rate</i> annuali di pari importo dell'imposta sostitutiva dell'8% per le partecipazioni "qualificate" o del 4% per le partecipazioni "non qualificate" calcolata sul valore all'1 gennaio 2015 risultante da apposita perizia asseverata di stima, ai fini della rivalutazione facoltativa, maggiorata degli interessi del 3% annuo decorrenti dall'1 luglio 2015; - <i>in unica soluzione o della prima rata</i> annuale di pari importo dell'imposta sostitutiva dell'8% calcolata sul valore all'1 gennaio 2016 dei terreni agricoli ed edificabili, risultante da apposita perizia asseverata di stima, ai fini della rivalutazione facoltativa, senza maggiorazione di interessi; - <i>in unica soluzione o della prima rata</i> annuale di pari importo dell'imposta sostitutiva dell'8% per le partecipazioni "qualificate" e "non qualificate" calcolata sul valore all'1 gennaio 2016 risultante da apposita perizia asseverata di stima, ai fini della rivalutazione facoltativa, maggiorata degli interessi del 3% annuo decorrenti dall'1 luglio 2015, senza maggiorazione di interessi.

30	<p>SAN MARINO-ACQUISTI SENZA ADDEBITO DELL'IVA DA PARTE DEL SOGGETTO CEDENTE</p> <p>Per gli acquisti effettuati presso operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nella Repubblica di San Marino, il soggetto-acquirente italiano che ha effettuato operazioni di acquisto da operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nella Repubblica di San Marino, deve necessariamente procedere ad effettuare la comunicazione mensile <i>in forma analitica</i> delle operazioni di acquisto da operatori economici sammarinesi annotate nei registri Iva nel corso del mese precedente esclusivamente in via telematica, direttamente o tramite intermediari abilitati, utilizzando il modello anche reperibile sul sito internet dell'Agenzia delle entrate.</p>	
30	<p>SCHEDA CARBURANTE</p> <p>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.</p>	
30	<p>VERSAMENTO RATA CONTRIBUZIONE INPS ARTIGIANI E COMMERCianti</p> <p>Pagamento, da parte degli artigiani e dei commercianti <i>non titolari di partita Iva</i> che hanno deciso di optare per il pagamento rateale e hanno effettuato il primo versamento <i>entro lo scorso 16 giugno</i>, della <i>seconda rata o quota</i> dei contributi Ivs a saldo dell'anno solare precedente e del primo acconto per l'anno in corso, con l'applicazione della maggiorazione degli interessi di dilazione, mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>	
30	<p>VERSAMENTO RATA IMPOSTA SOSTITUTIVA-CEDOLARE SECCA</p> <p>Per i locatori, persone fisiche non titolari di partita Iva, proprietari o titolari di altro diritto reale di godimento su unità immobiliari abitative locate, per finalità abitative, che hanno esercitato l'opzione per il regime della cedolare secca, che hanno scelto il pagamento rateale ed hanno effettuato il primo versamento <i>entro lo scorso 16 giugno</i>, scade il termine per procedere al pagamento della <i>seconda rata</i>, dell'imposta sostitutiva operata nella forma della "cedolare secca", a titolo di saldo per l'anno precedente e di primo acconto per l'anno in corso, con applicazione della maggiorazione per interessi, mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>	
30	<p>VERSAMENTO RATA IMPOSTA SUL VALORE DEGLI IMMOBILI SITUATI ALL'ESTERO</p> <p>Per i <i>contribuenti persone fisiche non titolari di partita Iva</i> che hanno scelto il pagamento rateale ed hanno effettuato il primo versamento <i>entro lo scorso 16 giugno</i>, scade il termine per eseguire il pagamento della <i>seconda rata</i> dell'Imposta sul valore degli immobili situati all'estero, a qualsiasi uso destinati, risultante dalle dichiarazioni annuali, a titolo di saldo per l'anno solare precedente e di primo acconto per l'anno in corso con applicazione degli interessi nella misura dello 0,16%, mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>	

30	<p>VERSAMENTO RATA IMPOSTA SUL VALORE DELLE ATTIVITÀ FINANZIARIE DETENUTE ALL'ESTERO</p> <p>Se ne ricorrono i presupposti, <i>per i contribuenti persone fisiche non titolari di partita Iva</i> che hanno scelto il pagamento rateale ed hanno effettuato il primo versamento <i>entro lo scorso 16 giugno</i>, scade il termine per effettuare il pagamento della <i>seconda rata</i> dell'Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero, a qualsiasi uso destinati, risultante dalle dichiarazioni annuali, a titolo di saldo per l'anno solare precedente e di primo acconto per l'anno in corso con applicazione degli interessi nella misura dello 0,16%, mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>	
30	<p>VERSAMENTO RATA SOMME DOVUTE INERENTI DICHIARAZIONE REDDITI-MODELLO UNICO</p> <p>Pagamento, da parte dei <i>contribuenti non titolari di partita Iva</i> che hanno scelto il pagamento rateale ed hanno effettuato il primo versamento <i>entro lo scorso 16 giugno</i>, della <i>seconda rata</i> delle somme dovute risultanti dalle dichiarazioni annuali, a titolo di saldo per l'anno solare precedente e di primo acconto per l'anno in corso, con applicazione della maggiorazione per interessi, mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>	

Schede operative

Entità del diritto camerale annuale dovuto per l'anno 2016 in misura predeterminata

IMPRESE INDIVIDUALI (ART. 2, COMMI 1 E 2, D.M. 21 APRILE 2011)		
<i>tipo di impresa</i>	<i>Importo ricalcolato</i>	<i>Importo da corrispondere</i>
Imprese individuale iscritte o annotate nella Sezione speciale del Registro delle imprese (<i>piccoli imprenditori, artigiani, coltivatori diretti e</i>	52,80	53,00
Imprese individuali iscritte nella Sezione ordinaria del Registro delle imprese	120,00	120,00

SOGGETTI REA (ART. 2, COMMA 3, D.M. 21 APRILE 2011)		
non sono tenuti a corrispondere alcun diritto aggiuntivo per le eventuali unità locali (<i>Nota del Ministero dello Sviluppo Economico del 31 gennaio 2011, Prot. 0016599</i>)		
<i>tipo di impresa</i>	<i>Importo ricalcolato</i>	<i>Importo da corrispondere</i>
Soggetti iscritti nel REA-Repertorio Economico Amministrativo	18,00	18,00

ALTRI SOGGETTI (ART. 3 DEL D.M. 21 APRILE 2011)		
<i>tipo di impresa</i>	<i>Importo ricalcolato</i>	<i>Importo da corrispondere</i>
Imprese con ragione di società semplice agricola, tenendo presente che si deve considerare "agricola" la società semplice iscritta nella sezione speciale del Registro delle Imprese inerente alle "imprese agricole / imprenditori agricoli", anche se nella denominazione non risulta esplicitamente contenuta l'indicazione di "società agricola"	60,00	60,00
Imprese con ragione di società semplice non agricola	120,00	120,00
Società tra avvocati (art. 16, comma 2, del D.Lgs. n. 96/2001)	120,00	120,00

IMPRESE ESTERE O NON RESIDENTI O CON SEDE PRINCIPALE ALL'ESTERO (ART. 5, COMMI 2 E 3, DEL D.M. 21 APRILE 2011)		
<i>tipo di impresa</i>	<i>Importo ricalcolato</i>	<i>Importo da corrispondere</i>

Imprese con sede principale all'estero che hanno in Italia unità locali e/o sedi secondarie (<i>art. 9, comma 2, lett. b) del D.P.R. 7 dicembre 1995, n. 581</i>)	66,00	66,00
<p><i>Avvertenza:</i> si ritiene opportuno puntualizzare che le imprese con sede principale all'estero che risultano avere unità locali e/o sedi secondarie in Italia devono procedere a corrispondere alle Camere di commercio di competenza in relazione al territorio di ubicazione dell'unità locale o della sede secondaria, per ciascuna di esse, un diritto annuale pari a € 55,00 (€110,00 ridotto del 40%).</p>		

UNITÀ LOCALI E SEDI SECONDARIE (ART. 5, COMMA 1, DEL D.M. 21 APRILE 2011)		
<i>tipo di impresa</i>	<i>Importo ricalcolato</i>	<i>Importo da corrispondere</i>
Nuove unità locali appartenenti ad imprese già iscritte nella "sezione speciale del Registro delle imprese"	10,56	11,00
Nuove unità locali appartenenti ad imprese individuali iscritte nella "sezione ordinaria del Registro delle imprese"	24,00	24,00
Nuove unità locali delle imprese con ragione di società semplice agricola	12,00	12,00
Nuove unità locali delle imprese con ragione di società semplice non agricola	24,00	24,00
Nuove unità locali di società tra avvocati (<i>art. 16, comma 2, del D.Lgs. 2 febbraio 2001, n. 96</i>)	24,00	24,00
Unità locali o sedi secondarie di società cooperative, consorzi, GEIE, società di persone e società di capitali, Aziende speciali, ecc.	24,00	24,00
<p><i>Avvertenza:</i> si ritiene opportuno puntualizzare che per ciascuna unità locale, ubicata nella stessa provincia della sede o in una diversa provincia, si rende dovuto il diritto camerale pari al 20% dell'importo previsto per la sede legale, al netto di eventuali maggiorazioni (es.: 20% di € 52,80 = € 10,56, tenendo presente, in ogni caso, il limite massimo di € 120,00 (pari cioè a € 200, ridotto del 40%), tenendo in considerazione che:</p> <ul style="list-style-type: none"> – nelle province in cui l'impresa individuale ha una sola unità locale, l'entità del diritto camerale da versare è quello specificato nella colonna "Importo da corrispondere"; – nell'ipotesi in cui non sono state previste e deliberate maggiorazioni dalla Camera di Commercio di ubicazione della sede legale e l'impresa non ha unità locali operative, l'entità del diritto camerale da versare è quello specificato nella colonna "Importo da corrispondere"; – se all'entità del diritto camerale di riferimento (es.: importo di € 52,80) deve essere applicata la percentuale di maggiorazione prevista e deliberata dalla Camera di commercio di competenza per territorio, si rammenta che l'operazione di arrotondamento deve essere eseguita sull'ammontare complessivo derivante dagli importi specificati nella colonna "Importo da corrispondere". 		

Maggiorazione dei diritti cameralei dovuti per l'anno 2016 e specificazione variazioni intervenute rispetto l'anno precedente

<i>Camera di commercio di</i>	<i>Maggiorazione prevista del</i>
Agrigento	20%
Alessandria	15%
Asti	20%
Caltanissetta	20%
Catania	20%
Crotone	20% (0% nel 2015)
Enna	20% (0% nel 2015)
Firenze	20%
Foggia	20% (0% nel 2015)
Gorizia	20%
La Spezia	0% (10% nel 2015)
Livorno	15%
Lucca	20% (0% nel 2015)
Macerata	20%
Massa Carrara	20%
Messina	20%
Palermo	20%
Perugia	20%
Pisa	20%
Pistoia	20% (0% nel 2015)
Prato	20%
Ragusa	20%
Rimini	20%
Siena	10%
Siracusa	0% (20% nel 2015)
Trapani	20%
Verbano Cusio Ossola	10% per sezione speciale - 20% per la sezione ordinaria
Vercelli	10%
Verona	20% (0% nel 2015)
Vicenza	15% (0% nel 2015)

Avvertenza: si consiglia di verificare presso la competente Camera di commercio il contenuto della delibera con la quale è stata prevista la maggiorazione degli importi dovuti.

Check list contabile

Ricavi delle vendite e delle prestazioni (voce A.1 del conto economico)

• Riscontri contabili e controlli				
	SI	NO	N/A	Note e/o osservazioni
I criteri di imputazione, valutazione e contabilizzazione risultano conformi e uniformi a quelli applicati dell'esercizio sociale precedente?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
I valori che risultano contabilizzati afferiscono esclusivamente ad operazioni relative all'attività caratteristica dell'impresa?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
I fatti amministrativi contabilizzati inerenti ai ricavi delle vendite e delle prestazioni sono effettivamente di competenza del periodo d'imposta o dell'esercizio sociale?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
In particolare e specificamente, è stato riscontrato se:				
• il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
• le condizioni per la coerente rilevazione si sono verificate e cioè:				
- per le cessioni di beni mobili, se è avvenuta la consegna e/o la spedizione dei medesimi?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
- per le cessioni di beni immobili e dei beni mobili soggetti a registrazione nei pubblici registri, se ha avuto luogo la stipulazione del previsto contratto?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
- per le prestazioni di servizi, se si è completata l'effettuazione del servizio?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
I fatti amministrativi contabilizzati inerenti ai ricavi delle vendite e delle prestazioni sono stati contabilizzati al netto di:				
• resi, abbuoni e premi?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
• sconti di natura commerciale previsti dai contratti di fornitura?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
• sconti di quantità?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
• sconti incondizionati indicati in fattura?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
• sconti qualità?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
• eventuali tributi direttamente connessi e/o collegati con la cessione dei prodotti e/o l'esecuzione della prestazione dei servizi?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

<p>Le rettifiche dei fatti amministrativi contabilizzati inerenti ai ricavi delle vendite e delle prestazioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sono di competenza del periodo d'imposta o dell'esercizio sociale? <p><i>e, quindi:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • non sono di competenza dei periodi d'imposta o degli esercizi sociali di precedenti? 	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
I fatti amministrativi inerenti ai ricavi delle vendite e delle prestazioni in valuta estera risultano contabilizzati in relazione al cambio corrente alla data in cui l'operazione è stata effettivamente posta in essere?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Tra i fatti amministrativi contabilizzati inerenti ai ricavi delle vendite e delle prestazioni sono presenti giroconti relativi a ratei e/o a risconti contabilizzati nel precedente periodo d'imposta o esercizio sociale?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Per i fatti amministrativi rientranti nell'ambito dei cosiddetti "lavori in corso su ordinazione" è stato riscontrato se i ricavi contabilizzati:				
<ul style="list-style-type: none"> • fanno riferimento ai lavori liquidati in via definitiva nel periodo d'imposta o nell'esercizio sociale in applicazione del criterio della "percentuale di completamento"? 	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
<ul style="list-style-type: none"> • si riferiscono solamente alle opere effettivamente ultimate e/o consegnate e/o le prestazioni di servizi sono state rese in applicazione del criterio della "commessa completata"? 	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Tra i fatti amministrativi inerenti ai ricavi delle vendite e delle prestazioni risultano inclusi anche gli eventuali ricavi derivanti dalla cessione occasionale di materie prime, materiali e semilavorati acquisiti per l'impiego nell'ambito della produzione?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
<p>I fatti amministrativi inerenti ai ricavi delle vendite e delle prestazioni risultano contabilizzati in contropartita a crediti commerciali aventi una scadenza di pagamento superiore ai 12 mesi?</p> <p>In caso di situazione affermativa, risultano scorporati gli interessi attivi impliciti inerenti alla dilazione di pagamento accordata?</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		

• Controllo imputazione delle scritture di assestamento				
	<i>SI</i>	<i>NO</i>	<i>N/A</i>	<i>Note e/o osservazioni</i>
Risultano rilevati i ratei attivi delle quote dei ricavi inerenti alle vendite e alle prestazioni di servizi di competenza del periodo d'imposta o dell'esercizio sociale?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

Risultano contabilizzati i risconti passivi delle quote dei ricavi relativi alle vendite e alle prestazioni di servizi che non sono di competenza del periodo d'imposta o dell'esercizio sociale?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Risultano imputati nel rispetto del principio della competenza i ricavi delle vendite e delle prestazioni di servizi inerenti alle fatture da emettere?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Risultano stornati nel rispetto del principio della competenza i ricavi delle vendite e delle prestazioni di servizi inerenti alle note di credito da emettere?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Sono stati contabilizzati nel rispetto del principio della competenza gli sconti e/o gli abbuoni connessi alle cessioni di beni poste in essere nel corso del periodo d'imposta o dell'esercizio sociale?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Sono stati contabilizzati nel rispetto del principio della competenza i premi collegati alle vendite di beni effettuate nel corso del periodo d'imposta o dell'esercizio sociale?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

• Nota integrativa				
	<i>SI</i>	<i>NO</i>	<i>N/A</i>	<i>Note e/o osservazioni</i>
Nella nota integrativa, per i ricavi delle vendite e delle prestazioni di servizi e per le poste collegate, risultano evidenziati e/o esplicitati i criteri utilizzati:				
• per la valutazione?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
• per le rettifiche di valore?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
• per la conversione dei valori espressi in valuta estera?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Nella nota integrativa, per i ricavi delle vendite e delle prestazioni di servizi e per le poste collegate, risultano motivati:				
• gli eventuali cambiamento dei criteri di valutazione che sono stati utilizzati nei precedenti periodo d'imposta o esercizi sociali?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
• le conseguenze generate sulla situazione patrimoniale e finanziaria?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
• gli effetti sul risultato dell'esercizio sociale o periodo d'imposta?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Nella nota integrativa, per i ricavi delle vendite e delle prestazioni di servizi e per le poste collegate, risultano evidenziati e commentati:				

<ul style="list-style-type: none"> • i dati dell'esercizio sociale o periodo d'imposta precedente che non sono comparabili con quelli del periodo o dell'esercizio in corso? • i conseguenti criteri seguiti per l'assestamento e/o per l'adattamento posto in essere? <i>oppure:</i> • i presupposti che hanno determinato l'impossibilità ad eseguire gli assestamenti e/o gli adattamenti? 	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
<p>Nella nota integrativa, se assumono un aspetto significativo, risulta presente la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni di servizi secondo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • categorie di attività? • aree geografiche? <p><i>(informazioni non previste nei bilanci in forma abbreviata)</i></p>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	
<p>Nelle ipotesi in cui risultano poste in essere, a condizioni non normali di mercato, specifiche e/o rilevanti operazioni con parti correlate inerenti a cessioni di beni e/o a prestazioni di servizi, nella nota integrativa risultano indicate:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'importo delle operazioni? • la natura e/o i riferimenti operativi sussistenti nell'ambito del rapporto di correlazione? • dettagliate informazioni per consentire l'inquadramento e/o la comprensione delle operazioni con dette parti correlate? 	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	

Dossier casi

Tassazione del socio di società di capitali in sede di assegnazione agevolata dei beni

Con l'art. 1, commi da 115 a 120, della L. 28 dicembre 2015, n. 208, è stato previsto un regime fiscale agevolato di carattere temporaneo per consentire, tra l'altro, l'*assegnazione agevolata ai soci di taluni beni immobili*.

In particolare, i beni immobili che possono costituire oggetto di assegnazione agevolata sono quelli diversi dagli strumentali per destinazione, e, quindi, non utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività d'impresa.

L'agevolazione in questione si traduce nella facoltà della società di assegnare i beni ai soci mediante l'assolvimento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap pari all'8% o al 10,50% per le società considerate non operative o in perdita sistematica in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione.

L'imposta sostitutiva deve risultare applicata su una base imponibile individuata sulla differenza tra il valore normale del bene assegnato ed il suo costo fiscalmente riconosciuto, tenendo presente, in merito, che:

- la società può determinare il valore normale, in deroga all'art. 9 del Tuir, applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del comma 4 dell'art. 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro;
- nei confronti dei soci non trovano applicazione le disposizioni di cui ai commi 1, secondo periodo, e da 5 a 8 dell'art. 47 del Tuir;
- nel caso di distribuzione di riserve di utili, sui percettori del dividendo, opera anche un autonomo prelievo pari al 5% per i soggetti Ires e del 49,72% per i soggetti Irpef.

L'agevolazione in argomento ha lo scopo di consentire alle società di assegnare beni ai soci, applicando un'imposta sostitutiva sulla differenza tra il valore normale dei beni stessi ed il loro costo fiscalmente riconosciuto, che chiude, fino a concorrenza dell'ammontare tassato, qualsiasi debito tributario sia in capo alla società, sia in capo al socio.

Ne deriva, conseguentemente, che il pagamento dell'imposta sostitutiva operato dalla società risulta definitivo e liberatorio per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione, tenendo in considerazione che, *per il socio di una società di capitali*, il trattamento fiscale delle attribuzioni di somme e/o beni è rinvenibile nell'art. 47 del Tuir, dal quale emerge il principio che:

- le attribuzioni effettuate a titolo di restituzione di riserve di capitale sono irrilevanti sotto il profilo reddituale, ma riducono il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione;
- le assegnazioni che eccedono il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, rendono la differenza tassabile in capo al socio;
- le attribuzioni di somme e/o beni a titolo di ripartizione di riserve di utili, costituisce reddito per il percettore e non comporta la riduzione del costo fiscale della partecipazione.

Nel caso in cui:

- *l'assegnazione dei beni ai soci comporta una riduzione del patrimonio netto della società* si rende necessario rilevare in contropartita della riduzione dell'attivo dello stato patrimoniale conseguente al trasferimento dei beni dalla sfera patrimoniale della società a quella del socio, tenendo, inoltre, presente che il riconoscimento, ai fini fiscali, del maggior valore del bene in capo al socio, per effetto del

pagamento dell'imposta sostitutiva da parte della società, comporta la rideterminazione del costo della partecipazione.

Pertanto, quest'ultimo, ai fini operativi deve essere incrementato:

- *in primo luogo*, del maggior "valore affrancato";

e:

- *in secondo luogo*, decrementato per effetto della fuoriuscita del bene dal patrimonio sociale.

In altri termini, il socio assegnatario, prima di operare la riduzione del costo della partecipazione in misura pari al valore normale del bene assegnato, deve necessariamente procedere ad incrementare lo stesso costo per la differenza assoggettata ad imposta sostitutiva, tenendo in considerazione che nell'ipotesi in cui il valore del bene assegnato dovesse risultare maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, incrementato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva, l'eccedenza deve necessariamente risultare assoggettata a tassazione nei modi ordinari in capo al socio assegnatario.

A chiarimento dell'assunto, valga il seguente esempio numerico riferito ad un'operazione di assegnazione con *annullamento di riserve di capitale*.

Caso - si supponga che un socio risulti possedere una partecipazione in una società a responsabilità limitata (il cui costo è pari a € 600.000,00) che possiede tra l'altro il bene immobile che costituisce oggetto di assegnazione, per il quale viene considerato il valore catastale per individuare la plusvalenza.

Dati:

- valore normale del bene assegnato	€ 1.000.000,00;
- valore catastale del bene assegnato	€ 900.000,00;
- valore fiscale e contabile del bene ante assegnazione	€ 700.000,00;
- differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva [€ 900.000,00 - € 700.000,00]	€ 200.000,00;
- entità delle riserve di capitale che vengono annullate	€ 1.000.000,00.

Analisi procedurale

L'operazione di assegnazione può essere così schematizzata:

▪ costo fiscale del bene in capo al socio	€ 900.000,00;	-----
▪ ricalcolo costo della partecipazione:		
- costo della partecipazione prima dell'assegnazione	€ 600.000,00;	
<i>più:</i>		
- differenza su cui è stata conteggiata l'imposta sostitutiva	€ 200.000,00;	
<i>uguale:</i>		-----
- costo della partecipazione prima dell'assegnazione <i>incrementata</i> della differenza su cui è stata conteggiata l'imposta sostitutiva	€ 800.000,00;	
<i>meno:</i>		
- valore catastale del bene assegnato	€ 900.000,00;	
<i>uguale:</i>		-----
- costo della partecipazione dopo l'assegnazione	€ -100.000,00.	-----

Considerazioni inerenti degli effetti conseguenti dell'assegnazione

Poiché il valore catastale del bene assegnato (€ 900.000,00) risulta di entità maggiore di € 300.000,00 rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (€ 600.000,00), l'eccedenza ridotta della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva dalla società pari a €

100.000,00 [€ 300.000,00 meno € 200.000,00] si deve ritenere soggetta a tassazione nei modi ordinari.

Il costo fiscalmente riconosciuto del bene assegnato al socio si deve ritenere, conseguentemente, pari al valore catastale del bene che ha assunto rilevanza in capo alla società per l'applicazione dell'imposta sostitutiva.

- *l'assegnazione dei beni ai soci determina la riduzione di riserve di utili*, il costo della partecipazione in capo al socio rimarrà inalterato, in quanto la differenza tra il valore normale del bene e la plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva concorrerà al reddito del socio assegnatario secondo i modi ordinari. A chiarimento dell'assunto, valga il seguente esempio numerico riferito ad un'operazione di assegnazione con *annullamento di riserve di utili*.

Caso - si supponga che un socio risulti possedere una partecipazione in una società a responsabilità limitata (il cui costo è pari a € 300.000,00) che possiede tra l'altro il bene immobile che costituisce oggetto di assegnazione.

Dati:

- valore normale del bene assegnato	€ 1.000.000,00;
- valore catastale del bene assegnato	€ 900.000,00;
- valore fiscale e contabile del bene ante assegnazione	€ 700.000,00;
- differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva [€ 900.000,00 - € 700.000,00]	€ 200.000,00;
- entità delle riserve di utili che vengono annullate	€ 1.000.000,00.

Analisi procedurale

L'operazione di assegnazione può essere così schematizzata:

▪ individuazione base imponibile imposta sostitutiva:	
- valore catastale del bene assegnato	€ 900.000,00;
<i>meno:</i>	
- valore fiscale e contabile del bene ante assegnazione	€ 700.000,00;
<i>uguale:</i>	-----
- differenza su cui conteggiare l'imposta sostitutiva	€ 200.000,00;

▪ individuazione entità da assoggettare a tassazione come dividendo:	
- valore catastale del bene assegnato	€ 900.000,00;
<i>meno:</i>	
- base imponibile per il calcolo dell'imposta sostitutiva	€ 200.000,00;
<i>uguale:</i>	-----
- entità da assoggettare a tassazione come dividendo	€ 700.000,00;

da cui:	
▪ costo fiscale del bene in capo al socio	€ 900.000,00.

Considerazioni inerenti degli effetti conseguenti dell'assegnazione

Dopo l'assegnazione, il socio mantiene inalterato il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (€ 300.000,00), in quanto deve assoggettare a tassazione come dividendo il valore catastale del bene assegnato al netto della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva dalla società pari a € 700.000,00 [€ 900.000,00 meno € 200.000,00].

Il costo fiscale del bene in capo al socio risulterà di entità pari al valore catastale, considerato che quest'ultimo ha assunto rilevanza ai fini della tassazione in capo al socio stesso.

- *l'assegnazione dei beni ai soci determina la riduzione di riserve di utili e di capitale*, il costo della partecipazione in capo al socio, come nel caso precedente, rimarrà inalterato, in quanto la differenza tra il valore normale del bene e la plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva concorrerà al reddito del socio assegnatario secondo i modi ordinari.

A chiarimento dell'assunto, valga il seguente esempio numerico riferito ad un'operazione di assegnazione con *annullamento di riserve di utili e di capitale*.

Caso - si supponga che un socio risulti possedere una partecipazione in una società a responsabilità limitata (il cui costo è pari a € 550.000,00) che possiede tra l'altro il bene immobile che costituisce oggetto di assegnazione.

Dati:

- valore normale del bene assegnato	€ 1.000.000,00;
- valore catastale del bene assegnato	€ 900.000,00;
- valore fiscale e contabile del bene ante assegnazione	€ 700.000,00;
- differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva [€ 900.000,00 - € 700.000,00]	€ 200.000,00;
- entità delle riserve di capitale che vengono annullate	€ 500.000,00;
- entità delle riserve di utili che vengono annullate	€ 500.000,00.

Analisi procedurale

L'operazione di assegnazione può essere così schematizzata:

▪ individuazione base imponibile imposta sostitutiva:	
- valore catastale del bene assegnato	€ 900.000,00;
<i>meno:</i>	
- valore fiscale e contabile del bene ante assegnazione	€ 700.000,00;
<i>uguale:</i>	-----
- differenza su cui conteggiare l'imposta sostitutiva	€ 200.000,00; -----
▪ ricalcolo costo della partecipazione:	
- costo della partecipazione prima dell'assegnazione	€ 550.000,00;
<i>più:</i>	
- incremento del valore della partecipazione, a fronte dell'annullamento di riserve di capitale, per un'entità pari al 50% dell'importo assoggettato a imposta sostitutiva [50% di € 200.000,00]	€ 100.000,00;
<i>meno:</i>	
- decremento del valore della partecipazione, a fronte dell'annullamento di riserve di utili, per un importo pari al 50% del valore catastale del bene assegnato [50% di € 900.000,00]	€ 450.000,00;
<i>uguale:</i>	-----
- costo della partecipazione dopo l'operazione di assegnazione	€ 200.000,00; -----
▪ individuazione entità da assoggettare a tassazione come dividendo:	
- 50% del valore catastale del bene assegnato	€ 450.000,00;
<i>meno:</i>	
- 50% della base imponibile per il calcolo dell'imposta sostitutiva a fronte dell'annullamento di riserve di capitale	€ 100.000,00;
<i>uguale:</i>	-----
- entità da assoggettare a tassazione come dividendo	€ 350.000,00; -----

da cui:

- costo fiscale del bene in capo al socio € 900.000,00.

Considerazioni inerenti degli effetti conseguenti dell'assegnazione

Dopo l'assegnazione, il socio, a fronte dell'annullamento di:

- *riserve di capitale per € 500.000,00*, incrementa il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione per un'entità pari al 50% dell'importo assoggettato a imposta sostitutiva dalla società (cioè pari al 50% di € 200.000,00);

e, contestualmente:

- *riserve di utili*, decrementa il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione per un importo pari al 50% del valore catastale del bene assegnato (cioè pari al 50% di € 900.000,00).

In pratica:

- a fronte dell'annullamento di riserve di utili, sempre per € 500.000,00, l'importo di € 350.000,00, reveniente dalla differenza tra:
 - 50% del valore catastale del bene assegnato [50% di € 900.000,00] € 450.000,00;
 - e:
 - il 50% dell'importo assoggettato a imposta sostitutiva direttamente dalla società [50% di € 200.000,00] € 100.000,00;concorrerà al reddito come dividendo nei modi ordinari;
- il costo fiscale del bene in capo al socio sarà pari al valore catastale, considerato che quest'ultimo ha assunto rilevanza ai fini della tassazione in capo al socio stesso.

Tassazione del socio di società personali in sede di assegnazioni agevolate dei beni

Anche le società personali hanno la possibilità di applicare il regime fiscale agevolato di carattere temporaneo previsto dall'art. 1, commi da 115 a 120, della L. 28 dicembre 2015, n. 208, riguardante *l'assegnazione agevolata ai soci di taluni beni immobili*.

Per i soci delle società di persone l'applicazione delle ordinarie regole di tassazione per trasparenza in capo soci determina che il pagamento dell'imposta sostitutiva rende, per l'entità già assoggettato a tassazione, definitiva e liberatoria l'imposizione fiscale in capo ai soci assegnatari.

In particolare, l'assegnazione dei beni ai soci comporta una riduzione del patrimonio netto della società in contropartita della riduzione dell'attivo dello stato patrimoniale conseguente al trasferimento dei beni dalla sfera patrimoniale della società a quella del socio.

Il riconoscimento, ai fini fiscali, del maggior valore del bene in capo al socio, per effetto del pagamento dell'imposta sostitutiva, comporta la rideterminazione del costo della partecipazione.

Quest'ultimo, infatti, deve necessariamente risultare:

- incrementato del maggior valore assoggettato a imposta sostitutiva dalla società;
- e:
- decrementato per la fuoriuscita del bene dal patrimonio sociale.

In particolare, la corresponsione dell'imposta sostitutiva effettuata dalla società determina, in misura proporzionale, l'incremento del valore della partecipazione di tutti i soci - al fine di rendere definitiva e liberatoria la tassazione operata dalla società - mentre il bene può essere attribuito ad uno solo dei soci con conseguenziali effetti di riduzione del valore fiscale della partecipazione.

In ogni caso, è opportuno porre in evidenza che per il socio assume rilevanza ai fini della tassazione (ossia come riduzione del valore della partecipazione) il valore (normale o catastale) preso a riferimento dalla società per determinare la plusvalenza da assoggettare a imposta sostitutiva.

In pratica, il socio assegnatario, prima di operare la riduzione del costo della partecipazione in misura pari al valore (normale o catastale) del bene preso a riferimento dalla società, deve necessariamente procedere a incrementare il medesimo costo per la differenza assoggettata ad imposta sostitutiva.

A chiarimento dell'assunto, valga il seguente esempio numerico riferito ad un'operazione di assegnazione di un bene immobile nell'ambito di una società di persone.

Caso - si supponga che un socio risulti possedere una partecipazione in una società in accomandita semplice limitata (il cui costo è pari a € 900.000,00) che possiede tra l'altro il bene immobile che costituisce oggetto di assegnazione, per il quale viene considerato il valore catastale per individuare la plusvalenza.

Dati:

- valore normale del bene assegnato	€ 1.000.000,00;
- valore catastale del bene assegnato	€ 950.000,00;
- valore fiscale e contabile del bene ante assegnazione	€ 900.000,00;
- differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva [€ 950.000,00 - € 900.000,00]	€ 50.000,00.

Analisi procedurale

L'operazione di assegnazione può essere così schematizzata:

▪ ricalcolo costo della partecipazione:

- valore della partecipazione prima dell'assegnazione	€ 900.000,00;
<i>più:</i>	
- differenza su cui è stata conteggiata l'imposta sostitutiva	€ 50.000,00;
<i>uguale:</i>	-----
- costo della partecipazione prima dell'assegnazione <i>incrementata</i> della differenza su cui è stata conteggiata l'imposta sostitutiva	€ 950.000,00;
<i>meno:</i>	
- valore catastale del bene assegnato	€ 950.000,00;
<i>uguale:</i>	-----
- valore della partecipazione dopo l'assegnazione	€ 0,00.
<i>da cui:</i>	-----
- differenza da assoggettare a tassazione	€ 0,00;
<i>e:</i>	-----
- costo fiscale del bene in capo al socio	€ 950.000,00.

Considerazioni inerenti degli effetti conseguenti dell'assegnazione

Dopo l'assegnazione, il valore fiscalmente riconosciuto alla partecipazione del socio (€ 900.000,00):

- si incrementa per un'entità pari alla plusvalenza tassata in capo alla società (€ 50.000,00); e, contestualmente:
- si decrementa per un importo pari al valore catastale del bene assegnato (€ 950.000,00) preso a riferimento dalla società per determinare la plusvalenza da assoggettare a imposta sostitutiva.

Ne deriva che:

- il valore catastale del bene assegnato (€ 950.000,00) è pari al nuovo costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (€ 950.000,00), non emerge una differenza da assoggettare a tassazione in capo al socio;
- il costo fiscale del bene in capo al socio diviene pari al valore catastale del bene, considerato che quest'ultimo ha assunto rilevanza ai fini della tassazione in capo al socio stesso.