

---

# Circolare di studio n. 3/2016

---

*Periodo 1-15 Marzo*

---

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

---

## Sommario

<b>Bene a sapersi .....</b>	<b>3</b>
Versamento della tassa per i libri sociali .....	3
Comodato gratuito ai fini Imu e Tasi .....	5
Inail-interessi dovuti sui versamenti rateizzati dei premi autoliquidati per l'anno in corso.....	6
L'Iva per i lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria .....	8
Detraibilità delle spese per interventi di odontoiatra e per massofisioterapista .....	10
Attestazione di tenuta delle scritture contabili.....	11
<b>Agenda.....</b>	<b>13</b>
Scadenario dal 1 al 15 marzo 2016 .....	13
<b>Schede operative.....</b>	<b>20</b>
Ravvedimento operoso inerente ai contratti di comodato.....	20
Applicazione del ravvedimento operoso nei riguardi delle violazioni ai fini dell'Iva .....	20
Ravvedimento breve e intermedio versamento Iva a saldo relativo alla dichiarazione annuale-Termini anno 2016.....	33
Aliquote Iva e inerenti percentuali di compensazione prodotti agricoli .....	36
<b>Check list.....</b>	<b>41</b>
Accantonamenti per rischi.....	41
Altri accantonamenti .....	43
Perdite su cambi .....	45

## Bene a sapersi

### ***Versamento della tassa per i libri sociali***

Entro il 16 marzo 2016, le società di capitali e cioè per:

- le società per azioni;
- le società a responsabilità limitata;
- le società in accomandita per azioni;
- le società consortili;
- le aziende speciali degli enti locali e dei consorzi tra enti;

nonché, in relazione alla circolare 3 maggio 1996, n. 108/E (paragrafo: 12.1.3), per:

- le società di capitali in liquidazione ordinaria;
- le società di capitali in procedura concorsuale, se permane l'obbligo onere dei libri da vidimare nei modi previsti dal codice civile, con esclusione di quelle fallite;

sussiste l'obbligo di procedere al versamento della tassa annuale per la vidimazione dei libri sociali, il cui importo dovuto, che deve essere calcolato in relazione all'entità del capitale sociale esistente al 1° gennaio 2016, è pari a:

- € 309,87, se il capitale o il fondo di dotazione non è superiore a € 516.456,90;
- € 516,46, se il capitale o il fondo di dotazione supera € 516.456,90;

mentre si deve ritenere operativo l'*esonero dal pagamento* per:

- le società cooperative e di mutua assicurazione, le quali, di conseguenza, in sede di vidimazione sono tenute a corrispondere la tassa di concessione governativa nella misura di € 67,00 per ogni 500 pagine o frazione;
- i consorzi che non assumono la forma di società consortili (vedere, al riguardo, la risoluzione 10 novembre 1990, n. 411461);
- le società di capitali dichiarate fallite, in quanto, secondo l'ordinanza del tribunale di Torino del 19 febbraio 1996, il curatore deve attivare le scritture previste dalla Legge fallimentare, che vengono vidimate dal Giudice Delegato "senza spese";
- le società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza scopo di lucro che risultano affiliate a:
  - una Federazione sportiva nazionale;
  - una disciplina sportiva associata;
  - un ente di formazione sportiva;

e a condizione che l'inerente atto costitutivo risulti coerente e in conformità alle prescrizioni di cui alla L. 27 dicembre 2002, n. 289. Tale esonero si ritiene collegato al fatto che l'art. 13-bis, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, come modificato dall'art. 90, comma 7, della Legge 27 dicembre 2002, n. 289, prevede espressamente che "*gli atti e i provvedimenti concernenti le Onlus-organizzazioni non lucrative di utilità sociale e le società e associazioni sportive dilettantistiche sono esenti dalle tasse sulle concessioni governative*" e, quindi, se non devono assolvere la tassa di concessione governativa in sede di vidimazione, non dovrebbero nemmeno essere tenuti ad eseguire il versamento forfetario annuale.

Attualmente, la vidimazione iniziale è prevista solamente per i libri sociali obbligatori di cui all'art. 2421 del codice civile, riguardanti specificamente:

- il libro soci;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale;

- il libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti;
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee;
- il libro delle obbligazioni;
- di ogni altro libro o registro per i quali l'obbligo della bollatura è previsto da norme speciali.

Se, dopo aver corrisposto la tassa annuale, la società pone in essere il trasferimento della sede sociale nella circoscrizione territoriale di competenza di un altro Ufficio dell'Agenzia delle entrate, non è tenuta ad eseguire un ulteriore versamento in quanto, a seguito dello stesso, non si rende necessario eseguire una nuova vidimazione dei libri sociali.

Pertanto, relativamente ad una società costituita alla fine del precedente anno solare, come, a titolo meramente indicativo, in data 31 ottobre, con termine del primo esercizio sociale al 31 dicembre, si ritiene non dovuta la tassa in argomento, in quanto la medesima si deve ritenere operativa per anno e non per periodo d'imposta.

In pratica, poiché il tributo, in sede di costituzione, è già stata corrisposto per l'anno in corso, il primo versamento che deve trovare esecuzione è quello che deve risultare posto in essere entro il successivo 16 marzo per la competenza del nuovo anno solare.

Il versamento della cosiddetta *tassa annuale*, che è deducibile ai fini sia dell'Ires sia dell'Irap, è dovuto, come detto, in misura forfetaria, indipendentemente dal numero di libri o pagine utilizzati nell'anno, e, ai fini operativi, sostituisce l'onere della tassa di concessione governativa per la vidimazione dei libri sociali.

Il pagamento della tassa annuale deve essere effettuato utilizzando il modello F24, specificando:

- il codice tributo: 7085;
- l'anno di riferimento: 2016;

tenendo presente che se l'ammontare complessivo del modello rileva:

- *un saldo pari a "zero"*, conseguente ad una "compensazione orizzontale", è necessario che l'operazione risulti attuata esclusivamente con i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate (canali: Entratel o Fisconline);
- *un saldo a debito*, occorre che per il pagamento siano utilizzati i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate o dagli intermediari della riscossione convenzionati con la stessa. In pratica, oltre ai canali Entratel o Fisconline, può essere validamente utilizzato il servizio di remote / home banking.

Nel sito internet dell'Agenzia delle entrate, si pone in evidenza che *l'omesso versamento della tassa annuale* in argomento "è punito con la sanzione amministrativa corrispondente dal 100 al 200% della tassa medesima e, in ogni caso, non inferiore a € 103", anche se, in assenza di una specifica sanzione stabilita dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641 per l'omesso e/o per il ritardato versamento, si ritiene coerente fare riferimento alla regola generale in tema di omesso versamento dei tributi di cui all'art. 13, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che fissa l'entità della sanzione amministrativa nella misura pari al 15% o al 30% dell'importo dovuto, in relazione al momento del pagamento.

Aderendo alla tesi della "sanzione amministrativa pari al 15 o al 30%", sussiste la possibilità, *in assenza di cause ostative*, di fare ricorso al ravvedimento operoso con il pagamento della sanzione amministrativa:

- *entro 14 giorni dal 16 marzo 2016*, nella misura dallo 0,1% al 1,4% (in quanto, per ogni giorno di ritardo, deve essere conteggiato lo 0,1%);
- *dai 15 ai 30 giorni successivi il 16 marzo 2016*, nella misura ridotta del 1,50% (1/10 del 15%);
- *entro 90 giorni dal 16 marzo 2016*, nella misura ridotta del 1,67% (1/9 del 15%);
- *dopo i 90 giorni ed entro un anno dal 16 marzo 2016*, nella misura del 3,75% (1/8 del 30%);

- *dopo un anno ed entro due anni dal 16 marzo 2016, nella misura del 4,29% (1/7 del 30%);*
- *oltre due anni dal 16 marzo 2016, nella misura del 5% (1/6 del 30%).*

## ***Comodato gratuito ai fini Imu e Tasi***

Con la legge di stabilità 2016 è stata prevista disciplinata, inserendo all'art.13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, una specifica forma di “comodato gratuito” per la quale si rende operativa la riduzione del 50% della base imponibile ai fini Imu e Tasi, analogamente agli immobili storici o inagibili.

Infatti, al comma 3 del disposto normativo citato, , prima della lettera a), è stata inserita la seguente lettera:

*[La base imponibile è ridotta del 50 per cento:]*

«0a) 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 ai parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale, a condizione che il contratto sia registrato e che il comodante possieda un solo immobile in Italia e risieda anagraficamente nonché dimori abitualmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato; il beneficio si applica anche nel caso in cui il comodante oltre all'immobile concesso in comodato possieda nello stesso comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale, ad eccezione delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9; ai fini dell'applicazione delle disposizioni della presente lettera, il soggetto passivo attesta il possesso dei suddetti requisiti nel modello di dichiarazione di cui all'articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23».

In pratica, si tratta di un'impostazione restrittiva, in quanto limita le possibilità del comodato gratuito a pochi casi e cioè:

- il contribuente deve risultare proprietario di un solo immobile oppure di due beni unità immobiliari;
- gli immobili devono essere ubicati nel medesimo Comune;
- una delle due unità immobiliare deve necessariamente risultare destinata ad essere utilizzata come abitazione principale del proprietario;

tenendo ovviamente in considerazione che è indispensabile che il bene immobile o i due beni immobili ad uso abitativo siano presenti nel medesimo Comune dove il proprietario risulta risiedere e la dimorare abitualmente.

Si è specificato “ad uso abitativo”, in quanto l'eventuale possesso di altra tipologia di bene immobile, come, a titolo meramente indicativo:

- un terreno agricolo;
- un'area edificabile;
- un capannone;

non fa venir meno la possibilità di beneficiare della riduzione del 50% in argomento.

In ogni caso, le unità immobiliari abitative o beni immobili ad uso abitativo devono essere due al massimo ed entrambi devono risultare ubicati nel Comune di residenza del proprietario ed uno dei due deve necessariamente essere abitazione principale del proprietario.

Ai fini procedurali, è necessario sottolineare che:

- l'unità immobiliare ad uso abitativo concessa in comodato non può essere assimilata ad un'abitazione principale e, quindi, si deve considerare alla stregua di un bene immobile soggetto ad aliquota ordinaria con base imponibile ridotta del 50%;
- l'operazione di comodato può essere attivata solamente tra figli e genitori e, quindi, si devono ritenere esclusi quelli tra parenti al di fuori del “primo grado”;

- il soggetto comodatario deve necessariamente utilizzare l'unità immobiliare in comodato come propria "abitazione principale" e, conseguentemente, nella medesima deve risultare sia la residenza, sia l'abituale dimora;
- il contratto di comodato deve essere registrato presso un qualunque ufficio dell'Agenzia delle entrate, in quanto un'eventuale diversa scrittura privata o dichiarazione di concessione del comodato non può esplicare effetti ai fini in esame (si rende operativo, se del caso, il "ravvedimento operoso").

Ai fini della coerente applicazione dell'agevolazione della riduzione al 50%, si ritiene che la medesima *non possa essere applicata* se il contribuente:

- concede l'unità immobiliare ad uso abitativo in comodato per un utilizzo diverso da abitazione principale del soggetto comodatario;
- possiede due unità immobiliari ad uso abitativo ubicate in due Comuni diversi;
- dispone di tre o più unità immobiliari ad uso abitativo (per intero o in percentuale);
- risiede all'estero;
- ha la residenza in un Comune diverso da quello di ubicazione dell'unità immobiliare ad uso abitativo.

Inoltre, si ritiene opportuno anche puntualizzare che l'agevolazione della riduzione può trovare applicazione ai beni immobili storici che già usufruivano della riduzione del 50% e, di conseguenza, nell'ipotesi di comodato gratuito di un'unità immobiliare storica abitativa la base imponibile per i predetti tributi dovrebbe risultare ridotta al 25%.

## ***Inail-interessi dovuti sui versamenti rateizzati dei premi autoliquidati per l'anno in corso***

Il pagamento di quanto complessivamente dovuto a titolo di autoliquidazione dei premi assicurativi Inail relativi al saldo per l'anno 2015 e in acconto per l'anno 2016, poteva essere effettuato in unica soluzione entro il 16 febbraio scorso *oppure* in quattro rate trimestrali, dandone comunicazione direttamente nell'ambito della dichiarazione delle retribuzioni.

Specificamente, i datori che hanno scelto di avvalersi della rateazione, sono tenuti a corrispondere il totale del premio dovuto in *quattro diverse scadenze* e cioè entro:

- *il 16 febbraio 2016*, la prima rata, pari al 25% dell'importo complessivamente dovuto comprensivo di addizionale ex Anmil, senza alcuna maggiorazione per interessi;
- *il 16 maggio 2016*, la seconda rata, pari al 25% del premio dovuto, maggiorandolo degli interessi di dilazione;
- *il 22 agosto 2016*, la terza rata, pari al 25% del premio dovuto, maggiorata dei previsti interessi di dilazione;
- *entro il 16 novembre 2016*, la quarta e ultima rata, pari al 25% del premio dovuto, maggiorandola, come per le precedenti, degli interessi per il prorogato termine di adempimento.

Per il procedere alla corresponsione del premio dovuto, nella sezione Inail del modello F24 deve risultare specificato, come regola generale, salvo particolari situazioni, per:

- *il codice sede*, il riferimento che contraddistingue la sede Inail competente per territorio;
- *il codice ditta*, il dato identificativo della ditta (non della "Pat") presente sulla comunicazione di apertura della posizione assicurativa e su ogni altra comunicazione che l'Istituto ha inviato all'azienda;
- *il c.c.*, il codice di controllo, rappresentato dalle ultime due cifre del codice o dato identificativo della ditta;

- *il numero di riferimento*, il riferimento del premio derivante da autoliquidazione, che deve essere identificato dal codice "90" seguito dall'anno a cui l'autoliquidazione si riferisce (es.: per l'anno 2016: 902016);
- *la causale*, la lettera P;
- *l'importi a debito/credito*, l'entità del premio dovuto o dell'ammontare che risulta posto in compensazione.

I datori di lavoro che si sono avvalsi dell'opportunità di corrispondere in maniera dilazionata i premi dovuti per l'anno in corso, ai sensi del comma 19 dell'art. 59 della L. 449/1997, così come modificato dall'art. 55, comma 5, della L. 144/1999, devono procedere al versamento della *rata* di premio anticipato (con la dovuta maggiorazione per interessi di dilazione nella misura espressamente prevista, come di seguito specificato) risultante dall'operazione di autoliquidazione ed inerente all'eventuale saldo dovuto per l'anno precedente e all'acconto per l'anno in corso, mediante versamento utilizzando il modello F24.

Per quanto attiene la misura degli interessi dovuti, si precisa che il tasso per il calcolo degli interessi da corrispondere in caso di pagamento rateale del premio di autoliquidazione è pari all'0,70%.

I datori di lavoro che hanno iniziato l'attività nel periodo intercorrente tra la metà e la fine di dicembre 2015 e hanno presentato la denuncia di esercizio nei termini, possono presentare l'autoliquidazione 2015/2016 entro il 16 giugno 2016, nel qual caso potranno usufruire del pagamento rateale corrispondendo la prima rata, pari al 50% del premio, entro il 16 giugno 2016, mentre sulle successive applicheranno gli specifici coefficienti da applicare agli importi della terza e quarta rata scadenti rispettivamente il 22 agosto 2016 e il 16 novembre 2016.

Di seguito, si riportano i coefficienti, riguardanti l'intero anno solare, da moltiplicare agli importi delle rate dell'autoliquidazione 2015/2016 successive alla prima, che tengono conto del differimento di diritto al primo giorno lavorativo successivo nell'ipotesi in cui il termine di pagamento del giorno 16 scada di sabato o di giorno festivo e della possibilità di effettuare il versamento delle somme che hanno scadenza tra il 1° e il 22 agosto entro il 22 agosto, senza alcuna ulteriore particolare maggiorazione.

Pertanto, per coloro che usufruiscono del pagamento rateale per:

- *l'autoliquidazione 2015/2016 scaduta al 16 febbraio 2016*, incluso il settore navigazione, i coefficienti da applicare sono i seguenti:

<i>rate</i>	<i>data scadenza</i>	<i>data utile per il pagamento</i>	<i>Coefficiente interessi</i>
1°	16 febbraio 2016	16 febbraio 2016	0,00000000
2°	16 maggio 2016	16 maggio 2016	0,00172603
3°	16 agosto 2016	22 agosto 2016	0,00349041
4°	16 novembre 2016	16 novembre 2016	0,00525479

- *l'autoliquidazione 2015/2016 in scadenza al 16 giugno 2016*, i coefficienti da applicare sono, invece, i seguenti:

<i>rate</i>	<i>data scadenza</i>	<i>data utile per il pagamento</i>	<i>Coefficiente interessi</i>
1° e 2°	16 giugno 2016	16 giugno 2016	0,00000000
3°	16 agosto 2016	22 agosto 2016	0,00116986
4°	16 novembre 2016	16 novembre 2016	0,00293425

## ***L'Iva per i lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria***

Sulle prestazioni di servizi inerenti agli interventi di manutenzione, ordinaria e straordinaria, realizzati su beni immobili residenziali, si rende operativo un regime Iva agevolato, consistente nell'applicazione dell'Iva ridotta al 10%, tenendo presente che anche le cessioni di beni possono beneficiare dell'aliquota Iva ridotta, solamente se la relativa fornitura risulta posta in essere nell'ambito del contratto di appalto.

In merito, però, è necessario puntualizzare che quando l'appaltatore fornisce beni di valore significativo, l'aliquota ridotta trova applicazione ai predetti beni solamente fino alla concorrenza del valore della prestazione considerato al netto del valore dei beni medesimi.

Tale limite di valore deve essere individuato sottraendo dall'importo complessivo della prestazione, rappresentato dall'intero corrispettivo dovuto dal committente, il valore dei beni significativi.

I beni significativi sono stati espressamente individuati dal D.M. 29 dicembre 1999, tra i quali sono presenti:

- apparecchiature di condizionamento;
- apparecchiature di riciclo dell'aria;
- ascensori;
- caldaie;
- impianti di sicurezza;
- infissi esterni;
- infissi interni;
- montacarichi;
- sanitari e rubinetteria da bagni
- video citofoni.

Su tali beni significativi, quindi, l'aliquota agevolata del 10% si applica solamente sulla differenza tra il valore complessivo della prestazione e quello dei beni stessi.

In pratica, da quanto accennato, si deduce che negli interventi di manutenzione eseguiti su abitazioni a prevalente destinazione abitativa, l'aliquota Iva agevolata del 10% si rende operativa sui beni significativi solo fino a concorrenza del valore della prestazione dell'artigiano che li ha installati più il valore dei beni di consumo impiegati durante l'intervento.

A chiarimento, si ipotizzi che un contribuente abbia fatto eseguire lavori nel bagno di casa con la sostituzione dei sanitari e delle rubinetterie (ritenuti, come detto, "beni significativi").

La spesa sostenuta per l'acquisto dei sanitari ammonta a € 2.500,00, mentre la manodopera e i beni di consumo utilizzati durante l'intervento (silicone, sistemi di fissaggio, ecc.) sono costati altri € 850,00.

L'aliquota Iva agevolata al 10% si rende operativa a € 850,00 *più* un pari valore dei beni significativi.

Ne deriva, conseguentemente, che i restanti € 1.650,00 per l'acquisto dei sanitari (€ 2.500,00 – € 850,00), invece, dovranno necessariamente risultare assoggettati all'aliquota Iva ordinaria.

In concreto, quindi, il contribuente dovrà corrispondere complessivamente Iva per € 533,00, di cui:

- € 170,00, quale Iva agevolata al 10%, individuata sull'intero costo della manodopera e dei beni di consumo più pari valore dei beni significativi (€ 850,00 + € 850,00 = € 1.700,00);
- € 363,00, quale Iva ordinaria calcolata sul residuo dei beni significativi acquistati (€ 2.500,00 – € 850,00 = € 1.650,00).

Se, invece, il costo totale dell'intervento è risultato pari a € 10.000,00, di cui:

- € 4.000,00, per prestazione lavorativa;
- e:
- € 6.000,00, quale onere relativo ai cosiddetti beni significativi (es.: rubinetteria, sanitari, ecc.);

l'aliquota Iva ridotta del 10% si rende operativa su € 4.000,00, cioè sulla differenza tra l'importo complessivo dell'intervento e quello dei beni significativi (€ 10.000,00 - € 6.000,00 = € 4.000,00), mentre sul valore residuo di € 2.000,00 è necessario procedere all'addebito con l'aliquota ordinaria del 22%.

Ai fini procedurali si deve tenere in considerazione che ai beni elencati nel predetto decreto ministeriale (*per i quali in via normativa è stata posta la presunzione che il loro valore assuma una certa rilevanza rispetto a quello delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni agevolate*), l'aliquota ridotta si applica solo fino a concorrenza del valore della prestazione, considerato al netto del valore dei predetti beni.

Tale limite di valore, come posto in evidenza, deve essere individuato sottraendo dall'importo complessivo della prestazione, rappresentato dall'intero corrispettivo dovuto dal committente, soltanto il valore dei beni significativi.

Il valore delle materie prime e semilavorate, nonché degli altri beni necessari per l'esecuzione dei lavori, forniti nell'ambito della prestazione agevolata, non deve essere individuato autonomamente in quanto confluisce in quello della manodopera.

La *ratio* dell'art. 7, comma 1, lettera b), della L. 23 dicembre 1999, n. 488, è quella di agevolare le prestazioni di servizi aventi ad oggetto la realizzazione degli interventi di recupero, a prescindere dal fatto che l'intervento stesso si realizzi mediante un contratto di appalto o di una cessione con posa in opera.

Di conseguenza, ogni qualvolta nell'ambito dell'intervento vengano forniti dei beni di valore significativo, l'aliquota agevolata sarà applicabile con le limitazioni previste per tali beni, indipendentemente dalle modalità contrattuali utilizzate per realizzare l'intervento stesso.

Per quanto attiene alle operazioni poste in essere dalle imprese artigiane, si ritiene che le stesse siano riconducibili al contratto di "cessione con posa in opera", dove l'obbligazione di dare (cessione) prevale su quella di fare (prestazioni di servizi).

Lo scopo dell'impresa artigiana è, infatti, quello di produrre beni in serie con caratteristiche standardizzate, seppur tenendo conto di semplici variazioni di misura in relazioni alle specifiche esigenze di ogni singolo cliente, e di cederli con posa accessoria.

Pertanto, in assenza di clausole contrattuali che obblighino l'assuntore a realizzare un *quid novi* rispetto all'ordinaria serie produttiva – si deve considerare "contratto di vendita di beni" la fornitura, anche se con posa in opera, di impianti di riscaldamento, condizionamento d'aria, infissi ecc. (cosiddetti "beni significativi"), se il fornitore è lo stesso fabbricante o chi fa abitualmente commercio di detti prodotti.

Le operazioni poste in essere dalle imprese artigiane potrebbero, però, anche essere riconducibili ad un contratto di appalto, dove, quindi, l'obbligazione di fare prevale rispetto all'obbligazione di dare e il bene significativo viene realizzato sulla base delle specifiche richieste del cliente, con caratteristiche non standardizzate.

Tuttavia, come già anticipato, se le operazioni poste in essere sono riconducibili sia ad un "contratto di cessione con posa in opera", sia ad un "contratto di appalto", ai fini dell'individuazione dell'aliquota Iva applicabile, la fornitura posta in essere rileva come "fornitura di beni significativi".

Pertanto, in entrambe le ipotesi, l'aliquota Iva agevolata è applicabile al valore dei beni realizzati dall'azienda installatrice entro gli anzidetti limiti previsti per i "beni significativi".

Il valore dei suddetti "beni significativi" deve essere individuato in relazione ai principi di carattere generale che disciplinano l'imposta sul valore aggiunto, non contenendo la norma agevolativa alcuna previsione in ordine alla quantificazione dell'imponibile.

In particolare, assume rilievo l'art. 13 del decreto Iva in base al quale la base imponibile Iva è costituita dall'ammontare dei corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore secondo le condizioni contrattuali. Pertanto, per l'individuazione del valore dei beni significativi (elencati nel decreto ministeriale 29 dicembre

1999) è necessario fare riferimento a quello specificato dall'accordo contrattuale stipulato dalle parti nell'esercizio della loro autonomia privata.

Si ritiene, pertanto, che il suddetto valore, pur nel rispetto dell'autonomia contrattuale della parti, deve necessariamente tenere presenti tutti gli oneri che concorrono alla produzione dei suddetti beni significativi e, dunque, sia delle materie prime, sia della manodopera impiegata per la produzione degli stessi.

A chiarimento della problematica in argomento, si ritiene opportuno puntualizzare che non è possibile applicare l'Iva agevolata al 10%:

- ai materiali o ai beni acquistati direttamente dal soggetto committente;
- ai materiali o ai beni forniti da un soggetto diverso da quello che esegue i lavori di manutenzione;
- alle prestazioni di servizi resi in esecuzione di subappalti alla ditta esecutrice dei lavori, in quanto l'impresa subappaltatrice è tenuta a fatturare con l'aliquota Iva ordinaria del 22% all'operatore economico principale che, successivamente, fatturerà la prestazione al committente con l'Iva al 10%, se ne ricorrono le condizioni e i presupposti;
- alle prestazioni professionali, anche se effettuate nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero edilizio.

### ***Detraibilità delle spese per interventi di odontoiatra e per massofisioterapista***

L'art. 15, comma 1, lettera c), del Tuir stabilisce che dall'imposta lorda è possibile detrarre un importo pari al 19% delle spese sanitarie, per la parte che eccede l'entità di € 129,11, costituite esclusivamente dalle spese mediche e di assistenza specifica, diverse da quelle indicate nell'art. 10, comma 1, lettera b), e dalle spese chirurgiche, per prestazioni specialistiche e per protesi dentarie e sanitarie in genere.

Per beneficiare della detrazione è necessario risultare in possesso della documentazione che qualifichi la spesa sostenuta, in maniera che la medesima possa essere ricondotta a quelle previste dalla disposizione richiamata.

Al riguardo, in particolare, fermo restando il rispetto degli obblighi stabiliti dall'art 21 del decreto Iva in relazione al contenuto della fattura o della parcella, si ritiene che, per non penalizzare il contribuente in buona fede, sia sufficiente - al fine del riconoscimento della detrazione in esame - che dalla descrizione nella fattura della prestazione resa si evinca in modo univoco la natura "sanitaria" della prestazione medesima, così da escludere quelle meramente estetiche o, comunque, di carattere *non sanitario*.

Ne deriva, di conseguenza, che l'indicazione riportata nella fattura di "*ciclo di cure mediche odontoiatriche specialistiche*" consente, al ricorrere degli altri requisiti, di beneficiare della detrazione di cui al comma 1, lettera c), dell'art. 15 del Tuir.

Ovviamente, se la descrizione della prestazione non soddisfa tale requisito, il soggetto interessato o contribuente si deve necessariamente rivolgere al professionista che ha emesso il documento chiedendo l'integrazione del medesimo.

Per quanto attiene, invece, alle spese *per massofisioterapista*, l'Agenzia delle entrate ha precisato che, poiché il diploma di massofisioterapista con formazione triennale, conseguito entro il 17 marzo 1999, è equipollente al titolo universitario abilitante all'esercizio della professione sanitaria di fisioterapista, le spese sostenute per le prestazioni rese dal fisioterapista, al pari delle altre figure professionali sanitarie elencate nel DM 29 marzo 2001 sono ammesse alla detrazione d'imposta di cui all'art. 15, comma 1, lettera c), del Tuir, anche senza una specifica prescrizione medica.

Pertanto, considerata l'equipollenza del diploma di massofisioterapista con formazione triennale, conseguito entro il 17 marzo 1999, al titolo universitario abilitante all'esercizio della professione sanitaria di fisioterapista, si ritiene che le prestazioni rese dai massofisioterapisti in possesso del suddetto diploma possono validamente essere ammesse in detrazione dall'Irpef ai sensi dell'art. 15, comma 1, lettera c), del Tuir, anche senza una specifica prescrizione medica.

Attenzione, però, in quanto ai fini della detrazione, nel documento di certificazione del corrispettivo, il massofisioterapista deve necessariamente attestare il possesso del diploma di massofisioterapista con formazione triennale conseguito entro il 17 marzo 1999, nonché descrivere la prestazione effettivamente resa.

## ***Attestazione di tenuta delle scritture contabili***

L'art. 35 del decreto Iva prevede che i soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato, o vi istituiscono una stabile organizzazione, devono entro trenta giorni farne dichiarazione all'Agenzia delle entrate.

Il comma 2 dell'articolo citato, richiede espressamente che venga specificato, tra gli elementi che devono risultare dalla dichiarazione di inizio attività, il *"luogo o i luoghi in cui sono tenuti e conservati i libri, i registri, le scritture e i documenti prescritti."*

A sua volta, il comma successivo stabilisce che il contribuente deve dichiarare, fra l'altro, la variazione degli elementi elencati al comma 2, entro trenta giorni dall'avvenuta variazione.

In relazione all'art. 35, comma 3, del citato decreto Iva, grava, pertanto, sul contribuente l'obbligo di dichiarare entro trenta giorni all'Agenzia delle entrate la variazione degli elementi risultanti dalla dichiarazione di inizio attività, compresa la variazione del luogo di tenuta e conservazione delle scritture contabili.

Le disposizioni richiamate non prevedono obblighi di comunicazione all'Agenzia delle entrate a carico del terzo depositario nel caso in cui, cessato il rapporto di deposito, riconsegna al contribuente le scritture contabili.

Pertanto, in caso di variazione del luogo di conservazione delle scritture contabili, l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle entrate la variazione dei dati deve essere assolto dal contribuente e non può essere correttamente soddisfatto dal terzo con il quale cessa il rapporto di deposito (e/o di tenuta).

Il depositario, in relazione alle disposizioni che disciplinano le modalità di trasmissione della dichiarazione sopra richiamate, può, tuttavia, provvedere alla presentazione del modello anagrafico, quale persona delegata dal contribuente o, in presenza di prescritti requisiti, in qualità di incaricato alla trasmissione telematica.

Se non si verificano le anzidette ipotesi, il depositario può chiedere al contribuente prova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione di variazione dei dati, considerato l'interesse al corretto adempimento dell'obbligo di comunicazione di cui trattasi, anche ai fini di eventuali accessi o richieste di ispezioni documentali ai sensi dell'art. 52 del decreto Iva.

Nell'eventualità che non abbia conferma dell'avvenuta presentazione della dichiarazione, il depositario può comunicare all'ufficio dell'Agenzia delle entrate, territorialmente competente sulla base del domicilio fiscale del contribuente, l'avvenuta risoluzione del rapporto di deposito allegando una copia del verbale di consegna delle scritture.

Il depositario può presentare analoga comunicazione nel caso in cui sia stato impossibilitato a restituire le scritture contabili al contribuente, indicandone la motivazione.

Da parte sua, il depositario delle scritture contabile è tenuto a rilasciare un'attestazione nella quale dettaglia le stesse e si impegna a metterle a disposizioni per eventuali riscontri da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'Agenzia delle entrate, una volta accertata l'avvenuta variazione del luogo di tenuta e conservazione delle scritture contabili e l'omessa dichiarazione da parte del contribuente, pone in essere le attività necessarie ad assumere le corrette informazioni relative alla concreta tenuta e conservazione delle scritture contabili ai fini dell'aggiornamento delle informazioni nell'Anagrafe Tributaria e adotta i provvedimenti conseguenti all'omessa comunicazione.

## Agenda

### Scadenario dal 1 al 15 marzo 2016

<i>Giorno</i>	<i>Adempimento</i>	<i>Fatto/ da fare</i>
1	<b>CONTRATTI DI COMODATO VERBALI-RIDUZIONE IMU E TASI [F]</b> Scade il termine per procedere ad effettuare la registrazione dei contratti di comodato già in essere cosiddetti “verbal”, per poter beneficiare fin dal 1° gennaio 2016 della riduzione dei tributi Imu e Tasi per le case date in prestito ai genitori o ai figli.	
1	<b>DIPENDENTI CHE SVOLGONO LAVORI USURANTI</b> Se il lavoratore matura i requisiti nel 2016, invio all'Istituto previdenziale, unitamente ai documenti per il riscontro dell'eventuale spettanza, della richiesta per accedere al pensionamento anticipato.	
1	<b>INAIL-RICHIESTA CONTRIBUZIONE PER INTERVENTI DI MIGLIORAMENTO</b> Inizia, per gli esercenti attività d'impresa, il termine per procedere alla presentazione telematica all'Inail delle richieste di contributo per la realizzazione di interventi finalizzati al miglioramento delle condizioni di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro o all'adozione di modelli organizzativi e di responsabilità sociale.	
1	<b>LOCAZIONE-REGISTRAZIONE CONTRATTI E VERSAMENTO TRIBUTO</b> Registrazione nuovi contratti di locazione di beni immobili aventi decorrenza dall'inizio dello scorso mese di febbraio e pagamento dell'inerente imposta, nonché corresponsione del tributo anche per i rinnovi e le annualità di contratti di locazione aventi inizio del citato mese.	
1	<b>PREU-PRELIEVO ERARIALE UNICO APPARECCHI DA INTRATTENIMENTO</b> I concessionari titolari delle autorizzazioni per gli apparecchi da gioco di cui all'art. 110, comma 6, lettera b), del Tulp, collegati alla rete telematica devono procedere all'invio telematico della comunicazione all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli delle somme giocate da ciascun apparecchio, in relazione al bimestre precedente.	
1	<b>RAVVEDIMENTO OPEROSO SPRINT-TERMINE OPERATIVITÀ</b> Scade il termine, per i contribuenti tenuti a porre in essere i versamenti unitari, la possibilità di procedere alla regolarizzazione per ravvedimento breve speciale o sprint dei pagamenti non eseguiti o effettuati in misura non sufficiente nel termine previsto del 16 febbraio scorso, beneficiando della riduzione della sanzione	

	amministrativa nella misura pari all'1,40%.	
1	<b>SCRITTURE AUSILIARIE DI MAGAZZINO-ATTIVAZIONE DELL'OBBLIGO DI TENUTA</b> Inizia a decorrere, per le imprese aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare che si è chiuso alla fine dello scorso mese, l'obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino se risultano superati, nei periodi d'imposta 1° marzo 2013-28 febbraio 2014 e 1° marzo 2014-28 febbraio 2015 entrambi gli ammontare inerenti ai ricavi e al valore complessivo delle rimanenze sono risultati superiori rispettivamente a € 5.164.568,99 e a € 1.032.913,80.	
1	<b>SCRITTURE AUSILIARIE DI MAGAZZINO-CESSAZIONE DELL'OBBLIGO DI TENUTA</b> Per le imprese aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare che si è chiuso alla fine dello scorso mese, l'obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino viene meno se nei precedenti periodi d'imposta 1° marzo 2014-28 febbraio 2015 e 1° marzo 2015-29 febbraio 2016 l'ammontare dei ricavi o il valore complessivo delle rimanenze si sono mantenuti rispettivamente sotto il limite di € 5.164.568,99 e di € 1.032.913,80.	
2	<b>CONCESSIONE CONTRIBUTI A FAVORE DI MICRO, PICCOLE E MEDIE IMPRESE</b> Alle ore 9:00, inizia il termine per inviare telematicamente a Unioncamere le istanze per ottenere la concessione di contributi per progetti di valorizzazione dei disegni e modelli.	
3	<b>PREU-PRELIEVO ERARIALE UNICO APPARECCHI DA INTRATTENIMENTO</b> I concessionari titolari delle autorizzazioni per gli apparecchi da gioco di cui all'art. 110, comma 6, lettera a), del Tulp, collegati alla rete telematica devono procedere all'invio telematico della comunicazione all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli delle somme giocate da ciascun apparecchio, in relazione al periodo bimestre precedente.	
5	<b>ESERCENTI ATTIVITÀ DI TRASPORTO</b> I soggetti esercenti attività di trasporto devono procedere, in relazione alle annotazioni eseguite nel corso del mese precedente, all'emissione e all'annotazione della fattura o della nota debito inerente alle provvigioni corrisposte ai rivenditori autorizzati di documenti di viaggio per il trasporto pubblico urbano di persone.	
5	<b>IVA E IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI-ANNOTAZIONE ABBONAMENTI</b> Le società e le associazioni sportive dilettantistiche, le pro loco, le bande musicali, i cori e le compagnie teatrali amatoriali, nonché le associazioni filodrammatiche, di musica e danza popolare devono procedere ad eseguire l'annotazione nel previsto prospetto degli abbonamenti che sono stati rilasciati nel corso del mese precedente.	

7	<b>AGENZIA DELLE DOGANE-DATI RELATIVI ALLA CONTABILITÀ</b> Invio all’Agenzia delle dogane dei dati relativi alle contabilità dello scorso mese da parte dei destinatari registrati (ex operatori professionali e rappresentanti fiscali) che svolgono attività nel settore dei prodotti energetici, dei depositari autorizzati del settore alcoli, dei depositari autorizzati che svolgono attività nella fabbricazione di aromi, dei destinatari registrati (ex operatori professionali o rappresentanti fiscali) che svolgono attività nel settore dell’alcole e delle bevande alcoliche, dei depositari autorizzati che svolgono attività nel settore del vino e delle altre bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra e dei destinatari registrati (ex operatori qualificati come operatori professionali registrati), che svolgono attività nel settore del vino e delle bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra in ottemperanza.
7	<b>AGENZIA DELLE DOGANE-RIEPILOGO DEL MOVIMENTO MENSILE D’IMPOSTA</b> Invio all’Agenzia delle dogane dei dati relativi al riepilogo del movimento mensile d’imposta ed agli accrediti d’imposta utilizzati nel corso del mese precedente da parte dei depositari autorizzati del settore prodotti energetici e dei depositari autorizzati del settore alcoli.
7	<b>ASSISTENZA FISCALE-COMUNICAZIONE DATI MOD. 730-4</b> Scade il termine per eseguire l’invio telematico all’Agenzia delle entrate direttamente o tramite un intermediario incaricato, con il quale segnalare l'apposita "sede telematica" propria o di un intermediario o di una società del gruppo, al fine di ricevere dalla stessa Agenzia il flusso telematico contenente i modelli 730-4, relativi alla liquidazione dei modelli 730/2016.
7	<b>INVIO CERTIFICAZIONE UNICA 2016</b> Invio telematico all’Agenzia delle entrate da parte dei sostituti d’imposta della CU-Certificazione Unica 2016, inerente all’anno 2015, tenendo presente che: - sussiste la facoltà di suddividere il flusso telematico trasmettendo, oltre il frontespizio ed eventualmente il quadro CT, le certificazioni dati lavoro dipendente ed assimilati separatamente dalle certificazioni dati lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi; - è consentito effettuare flussi telematici distinti anche nel caso di invio di sole certificazioni dati lavoro dipendente, se risulta più agevole per il sostituto d’imposta.
9	<b>CANCELLAZIONE DI SINGOLE SPESE SANITARIE [F]</b> Scade il termine, per le persone fisiche, per poter procedere, accedendo al Sistema Tessera Sanitaria, alla cancellazione di singole e/o specifiche o particolari spese sanitarie sostenute nel 2015, al fine di escluderle dall’inserimento nel modello 730/2016 precompilato.
10	<b>AGENZIA DELLE DOGANE E PRODOTTI ENERGETICI</b> Invio all’Agenzia delle dogane dei dati inerenti alle contabilità dello scorso mese di

	<p>gennaio da parte degli operatori esercenti i depositi commerciali che svolgono attività nel settore dei prodotti energetici.</p>	
12	<p><b>CORRETTE CU-CERTIFICAZIONI UNICHE 2016</b> Per i datori di lavoro e per i sostituti d'imposta in genere, scade il termine per procedere a ritrasmettere, in via telematica, le corrette "Certificazioni Uniche 2016", inerenti al 2015 e contenenti informazioni e dati che devono necessariamente risultare utilizzati per l'elaborazione e l'approntamento della dichiarazione precompilata.</p>	
14	<p><b>OPERATORI ESERCENTI I DEPOSITI COMMERCIALI [F] [C]</b> Invio all'Agenzia delle dogane dei dati inerenti alle contabilità dello scorso <i>mese di gennaio</i> da parte degli operatori esercenti i depositi commerciali che svolgono attività nel settore dell'alcole e delle bevande alcoliche, con esclusione del vino e delle bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra.</p>	
15	<p><b>AGRITURISMO-CORRISPETTIVI</b> Annotazione nel registro Iva dei corrispettivi, da parte delle imprese agrituristiche che rilasciano le ricevute fiscali, degli ammontare inerenti alle operazioni effettuate nel corso del mese precedente, se, ovviamente, non hanno già provveduto ad eseguire le rilevazioni analitiche giornaliere.</p>	
15	<p><b>ACQUISTI INTRACOMUNITARI-MANCARO RICEVIMENTO FATTURA</b> I soggetti con partita Iva che hanno posto in essere acquisti intracomunitari di beni o servizi che non hanno ricevuto la debita inerente fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, devono necessariamente procedere all'emissione dell'autofattura inerente alle operazioni poste in essere nel corso del terzo mese precedente.</p>	
15	<p><b>ACQUISTI INTRACOMUNITARI-REGOLARIZZAZIONE FATTURA</b> I soggetti con partita Iva che hanno posto in essere acquisti intracomunitari di beni o servizi a cui è pervenuta una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale, scade il termine per procedere ad emettere autofattura integrativa in relazione alle fatture annotate nel corso mese precedente.</p>	
15	<p><b>ALCOLI METILICI</b> Invio al competente ufficio tecnico delle imposte di fabbricazione la copia del registro di carico da parte delle imprese che producono, commercializzano o utilizzano alcoli metilici, nel quale devono risultare le annotazioni inerenti alle operazioni di carico e scarico poste in essere nel corso del mese precedente e le rimanenze alla fine del medesimo mese, oltre ad allegare un documento nel quale devono essere riepilogate le merci che nel corso di tale mese sono state trasferite ai depositi commerciali o alle ditte utilizzatrici (con raggruppamento per cliente destinatario).</p>	

15	<p><b>ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE-REGISTRAZIONI CONTABILI</b></p> <p>Le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni senza scopo di lucro e le associazioni <i>pro loco</i> che hanno esercitato la prevista opzione per l'applicazione del regime di cui alla Legge 16 dicembre 1991, n. 398, devono procedere ad eseguire le annotazioni di natura contabile inerenti sia ai corrispettivi, sia agli altri proventi conseguiti nell'ambito dell'esercizio di attività commerciali nel corso del mese precedente.</p> <p>Tali annotazioni, che devono essere effettuate nel prospetto riepilogativo previsto per i cosiddetti contribuenti "supersemplificati" numerato progressivamente prima di essere messo in uso (D.M. 11 febbraio 1997), devono necessariamente rilevare in modo distinto:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- i proventi che, a norma dell'art. 25, co. 1, della Legge 13 maggio 1999, n. 133, non costituiscono reddito imponibile per le associazioni sportive dilettantistiche;</li><li>- le plusvalenze patrimoniali;</li><li>- le operazioni intracomunitarie di cui all'art. 47 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331.</li></ul>	
15	<p><b>COMMERCIANTI AL DETTAGLIO E SOGGETTI ASSIMILATI-ANNOTAZIONE CUMULATIVA DELLE OPERAZIONI</b></p> <p>I commercianti al dettaglio e i soggetti assimilati hanno la possibilità di procedere all'annotazione riepilogativa mensile, anziché giornaliera, dei corrispettivi inerenti al mese precedente, se, ovviamente, i medesimi risultano certificati dallo scontrino fiscale. Detta facoltà è consentita anche ai contribuenti che emettono le ricevute fiscali, per effetto dell'equiparazione tra scontrino e ricevuta ai fini certificativi.</p>	

15	<p><b>FATTURAZIONE OPERAZIONI-SOGGETTI PASSIVI IVA</b></p> <p>I soggetti passivi Iva, entro la data in esame, devono procedere ad emettere le fatture, eventualmente anche in forma semplificata, inerenti:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• alle cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo all'identificazione degli operatori o dei soggetti tra i quali è stata posta in essere l'operazione nel corso del mese precedente;</li><li>• alle prestazioni di servizi "generiche" non soggette all'imposta che risultano poste in essere nel corso del mese precedente nei riguardi di soggetti passivi stabiliti nel territorio di uno Stato membro dell'Unione europea diverso dall'Italia;</li><li>• alle prestazioni di servizi "generiche" rese o ricevute (autofattura) da un soggetto passivo che risulta localizzato fuori dell'Unione europea poste in essere nel corso del mese precedente;</li><li>• alle prestazioni di servizi identificabili tramite idonea documentazione, poste in essere nel corso del mese precedente nei riguardi dello stesso operatore economico o soggetto;</li><li>• alle cessioni comunitarie non imponibili che sono state effettuate nel corso del mese precedente.</li></ul> <div data-bbox="268 949 1270 1061" style="border: 1px solid black; padding: 5px;"><p>N.B.: si ritiene opportuno rammentare che i predetti documenti emessi devono necessariamente essere annotati entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettiva esecuzione delle operazioni stesse.</p></div>	
15	<p><b>FATTURE E AUTOFATTURE DI IMPORTO INFERIORE A € 300,00</b></p> <p>Annotazione in modo cumulativo in un documento riepilogativo delle fatture emesse e/o ricevute, nonché delle autofatture emesse dal cessionario o committente per le operazioni, territorialmente rilevanti in Italia, poste in essere dal cedente/prestatore non residente, di ammontare inferiore a € 300,00.</p>	
15	<p><b>IMPRESE OPERANTI NEL SETTORE DELLA GRANDE DISTRIBUZIONE COMMERCIALE O DI SERVIZI</b></p> <p>Invio telematico all'Agenzia delle entrate, in modo distinto per ciascun punto vendita e per ciascuna giornata, dell'entità dei corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, inerenti al mese precedente, in sostituzione dell'obbligo di certificazione mediante ricevuta o scontrino fiscale, a seguito dell'esercizio dell'apposita opzione.</p>	
15	<p><b>IMU-REGOLARIZZAZIONE DEGLI OMESSI, INSUFFICIENTI O TARDIVI VERSAMENTI</b></p> <p>Termine utile per procedere al ravvedimento operoso degli omessi, insufficienti o tardivi pagamenti inerenti al saldo del tributo dovuto per l'anno 2015 e scaduto il 16 dicembre scorso, con la corresponsione della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,67%, oltre agli interessi legali.</p>	

<b>15</b>	<b>OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE POSTE IN ESSERE DA SOGGETTI IVA</b> I soggetti con partita Iva che effettuano acquisti intracomunitari di beni e servizi, devono procedere: <ul style="list-style-type: none"><li>- ad annotare - nel registro Iva acquisti e in quello Iva delle vendite – le fatture di acquisto intracomunitarie ricevute nel corso del mese precedente, con riferimento a tale mese;</li><li>- all'emissione dell'autofattura inerente alle operazioni poste in essere nel terzo mese precedente, <i>se non hanno ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;</i></li><li>- all'emissione dell'autofattura integrativa in relazione agli addebiti annotati nel mese precedente, <i>se hanno ricevuto una fattura con indicato un corrispettivo di entità inferiore a quello reale.</i></li></ul>	
<b>15</b>	<b>RAVVEDIMENTO OPEROSO RITENUTE ALLA FONTE E DEBITO IVA DEL MESE DI NOVEMBRE 2015</b> Regolarizzazione dell'omesso o dell'insufficiente pagamento delle ritenute alla fonte operate nel corso del mese di novembre o del debito Iva reveniente dalle liquidazioni di competenza del medesimo mese, il cui termine era il 16 dicembre 2015, con la corresponsione della sanzione amministrativa ridotta nella misura del 1,67%, oltre agli interessi legali.	
<b>15</b>	<b>TASI-REGOLARIZZAZIONE DEGLI OMESSI, INSUFFICIENTI O TARDIVI VERSAMENTI</b> Termine utile per procedere al ravvedimento operoso degli omessi, insufficienti o tardivi pagamenti inerenti al saldo del tributo dovuto per l'anno 2015 e scaduto il 16 dicembre scorso, con la corresponsione della sanzione amministrativa ridotta nella misura del 1,67%, oltre agli interessi legali.	

## Schede operative

### ***Ravvedimento operoso inerente ai contratti di comodato***

<i>Registrazione del contratto di comodato</i>	<i>Imposta di registro dovuta</i>	<i>Ravvedimento operoso</i>	<i>Entità sanzione ridotta</i>
entro 20 giorni dalla data dell'atto	€ 200,00	-	
dopo i 20 giorni ed entro i 50 giorni dalla data dell'atto	€ 200,00	1/10 del minimo	€ 20,00
dopo i 50 giorni ed entro i 110 giorni dalla data dell'atto	€ 200,00	1/10 del minimo	€ 24,00
Dopo i 110 giorni, ma entro un anno e 20 giorni dalla data dell'atto	€ 200,00	1/8 del minimo	€ 30,00
dopo un anno e 20 giorni, ma entro due anni e 20 giorni dalla data dell'atto	€ 200,00	1/7 del minimo	€ 34,00
dopo due anni e 20 giorni dopo la data dell'atto	€ 200,00	1/6 del minimo	€ 40,00

### ***Applicazione del ravvedimento operoso nei riguardi delle violazioni ai fini dell'Iva***

<b>DICHIARAZIONE IVA INFEDELE PER VIOLAZIONI SOSTANZIALI NON RILEVABILI DAI CONTROLLI AUTOMATIZZATI</b>	
<b><i>Sanzione prevista (art. 5, comma 4, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471)</i></b>	
Se dalla dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la sanzione amministrativa dal 90 al 180% della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato.	
<b><i>Ravvedimento operoso</i></b>	
Regola per la corretta applicazione dell'istituto	<p>Il ravvedimento operoso o, meglio, la regolarizzazione spontanea della <i>dichiarazione Iva infedele</i> si perfeziona mediante la corresponsione:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>della maggiore imposta dovuta (codice tributo: 6090) o rilevando il minor credito;</li> <li>degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito (codice tributo: 1991);</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>della sanzione amministrativa in misura ridotta se la violazione è inerente al versamento dell'imposta (codice tributo: 8904).</li> </ul>
<b>Tipo ravvedimento</b>	<b>Entità sanzione amministrativa ridotta</b>
entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione Iva	<p style="text-align: center;"><b>10,00% (1/9 del 90% dell'imposta dovuta)</b></p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/9 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione che il contribuente intende rettificare.</p>
entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	<p style="text-align: center;"><b>11,25% (1/8 del 90% dell'imposta dovuta)</b></p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/8 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.</p>
entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	<p style="text-align: center;"><b>12,8571% (1/7 del 90% dell'imposta dovuta)</b></p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/7 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.</p>
oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	<p style="text-align: center;"><b>15,00% (1/6 del 90% dell'imposta dovuta)</b></p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/6 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.</p>

**DICHIARAZIONE IVA PER VIOLAZIONI SOSTANZIALI  
RILEVABILI DAI CONTROLLI AUTOMATIZZATI**

**Sanzione prevista (art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471)**

Non è ipotizzabile la realizzazione dell'infedele dichiarazione, se la minore imposta o il maggior credito derivino da un mero errore materiale e/o di calcolo.

Ne deriva, quindi, che coloro che non eseguono, in tutto o in parte, i versamenti dell'imposta risultante dalla dichiarazione annuale è soggetto alla sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non corrisposto anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo dell'adempimento dichiarativo annuale, risulta una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile, tenendo presente che:

- l'identica sanzione si rende operativa nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'art. 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo si riduce alla metà, salva l'applicazione dell'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n.

472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni (sanzione amministrativa ulteriormente ridotta ad un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo).	
<b>Ravvedimento operoso</b>	
Regola per la corretta applicazione dell'istituto	<p>Il ravvedimento operoso o, meglio, la regolarizzazione spontanea della dichiarazione Iva infedele si perfeziona mediante la corresponsione:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• della maggiore imposta dovuta (codice tributo: 6090) o rilevando il minor credito;</li> <li>• degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito (codice tributo: 1991);</li> <li>• della sanzione amministrativa in misura ridotta se la violazione è inerente al versamento dell'imposta (codice tributo: 8904).</li> </ul>
<b>Tipo ravvedimento</b>	<b>Entità sanzione amministrativa ridotta</b>
entro 30 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione	<p style="text-align: center;"><b>1,50% (1/10 del 15%)</b></p> <p>tenendo presente che per i contribuenti che regolarizzano gli omessi o i tardivi versamenti di imposte entro i quattordici giorni successivi alla scadenza, è possibile ridurre ulteriormente la misura della sanzione ridotta. In particolare, la sanzione si riduce allo 0,1% per ogni giorno di ritardo, se il versamento dell'imposta è effettuato entro quattordici giorni dalla scadenza e allo stesso si accompagna quello, spontaneo, dei relativi interessi legali e della sanzione entro il termine di 30 giorni dalla scadenza.</p>
Dopo i 30 giorni ed entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione	<p style="text-align: center;"><b>1,6667% (1/9 del 15%)</b></p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/9 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione che il contribuente intende rettificare.</p>
Dopo i 90 giorni ed entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	<p style="text-align: center;"><b>3,75% (1/8 del 30%)</b></p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/8 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.</p>
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	<p style="text-align: center;"><b>4,2857% (1/7 del 30%)</b></p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/7 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è</p>

	stata commessa la violazione.
Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	<b>5,00% (1/6 del 30%)</b> <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/6 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.

<b>DICHIARAZIONE IVA IRREGOLARE PER VIOLAZIONI FORMALI O INESATTEZZE NELLA REDAZIONE</b>	
<b>Sanzione prevista (art. 8, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471)</b>	
Viene considerata "irregolare" la dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto che non risulta redatta in conformità al modello approvato o se in essa: <ul style="list-style-type: none"> <li>- sono omessi o non sono indicati in maniera esatta e completa dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e, se diverso da persona fisica, del suo rappresentante;</li> <li>- sono omessi o sono indicati in modo errato o incompleto i dati per la determinazione del tributo;</li> <li>- risulta omessa o rilevata in modo errato l'annotazione inerente al numero di partita Iva o del codice fiscale;</li> <li>- non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli;</li> </ul> e, quindi, si è in presenza di una violazione di tipo formale, nel qual caso si rende applicabile la sanzione amministrativa da € 250,00 a € 2.000,00.	
<b>Ravvedimento operoso</b>	
Regola per la corretta applicazione dell'istituto	Nell'ipotesi di dichiarazione Iva irregolare, il soggetto passivo interessato ha la possibilità di procedere alla regolarizzazione tramite ravvedimento operoso e cioè presentando l'adempimento dichiarativo integrativo e corrispondendo la sanzione amministrativa in misura ridotta (codice tributo: 8911). Al riguardo, si ritiene utile puntualizzare che, poiché il comma 5-bis dell'art. 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, "non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo", si ritiene che se la violazione formale, oltre a non incidere sulla determinazione e/o sulla corresponsione del tributo dovuto, non ostacola l'attività di controllo, non si rende dovuta alcuna sanzione e, di conseguenza, non è necessario porre in essere alcun ravvedimento.
<b>Tipo ravvedimento</b>	<b>Entità sanzione amministrativa ridotta</b>
	<b>€ 27,78 (1/9 di € 250,00),</b> se le violazioni formali ostacolano l'attività di accertamento

<p>Entro 30 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione</p>	<p style="text-align: center;"><b>oppure € 0,00,</b> se le violazioni formali non ostacolano l'attività di accertamento</p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/9 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore.</p>
<p>Entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione</p>	<p style="text-align: center;"><b>€ 27,78 (1/9 di € 250,00),</b> se le violazioni formali ostacolano l'attività di accertamento <b>oppure € 0,00,</b> se le violazioni formali non ostacolano l'attività di accertamento</p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/9 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione che il contribuente intende rettificare, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore.</p>
<p>Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione</p>	<p style="text-align: center;"><b>€ 31,25 (1/8 di € 250,00)</b> se le violazioni formali ostacolano l'attività di accertamento <b>oppure € 0,00,</b> se le violazioni formali non ostacolano l'attività di accertamento</p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/8 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.</p>
<p>Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione</p>	<p style="text-align: center;"><b>€ 35,71 (1/7 di € 250,00)</b> se le violazioni formali ostacolano l'attività di accertamento <b>oppure € 0,00,</b> se le violazioni formali non ostacolano l'attività di accertamento</p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/7 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.</p>
	<p style="text-align: center;"><b>€ 41,67 (1/6 di € 250,00)</b> se le violazioni formali ostacolano l'attività di accertamento</p>

Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	<p style="text-align: center;"><b>oppure € 0,00,</b> se le violazioni formali non ostacolano l'attività di accertamento</p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/6 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.</p>
--	---

<b>INTERMEDIARI</b>	
<b>TARDIVA TRASMISSIONE TELEMATICA DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE IVA</b>	
<b>Sanzione prevista (art. 7-bis del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241)</b>	
<p>In caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari abilitati (di cui al comma 3 dell'art. 3 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322), a carico dei medesimi si applica la sanzione amministrativa da € 516,00 a € 5.164,00.</p> <p>Al riguardo, si puntualizza che, poiché ai sensi dell'art. 2, comma 7, del D.P.R. 322/1998, <i>"le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse"</i>, si ritiene che tale qualificazione possa valere esclusivamente per il contribuente, ma non per l'intermediario, in quanto ai sensi del citato comma 7 le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni <i>"... costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta"</i>.</p> <p>Pertanto, sussiste:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- l'omessa trasmissione telematica da parte dell'intermediario soltanto nei casi di trasmissione non effettuata affatto o non andata a buon fine;</li> <li>- la tardiva trasmissione telematica se questa viene effettuata oltre il termine per la presentazione delle dichiarazioni, benché l'impegno alla trasmissione sia stato assunto prima della scadenza del suddetto termine.</li> </ul> <p>Infine, è anche opportuno precisare che si concretizza la tardiva trasmissione telematica per l'intermediario che effettua la trasmissione oltre un mese dall'assunzione dell'impegno, nel caso in cui l'impegno stesso sia stato assunto dopo la scadenza del termine per la presentazione delle dichiarazioni; tanto si desume dal comma 7-ter del citato art. 3 del D.P.R. 322/1998, secondo cui: <i>"le dichiarazioni consegnate ai soggetti incaricati [...] successivamente al termine previsto per la presentazione in via telematica delle stesse, sono trasmesse entro un mese dalla data contenuta nell'impegno alla trasmissione rilasciato dai medesimi soggetti al contribuente ai sensi del comma 6"</i>.</p>	
<b>Ravvedimento operoso</b>	
Regola procedurale	In caso di presentazione della dichiarazione con un ritardo non superiore a 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione dell'adempimento dichiarativo, la violazione può essere regolarizzata da parte dell'intermediario eseguendo spontaneamente, entro lo stesso termine, il pagamento di una sanzione di € 51,00 (pari ad 1/10 della sanzione minima di € 516).
Oltre i 90 giorni dalla data di scadenza del termine di presentazione della	Non è prevista la possibilità di procedere al ravvedimento operoso dopo il decorso dei 90 giorni dalla scadenza del

dichiarazione annuale Iva	termine di presentazione.
---------------------------	---------------------------

**OMESSA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE IVA**  
**(oltre i 90 giorni ed entro il termine della dichiarazione successiva)**

**Sanzione prevista (art. 5, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471)**

Se l'omessa presentazione della dichiarazione annuale viene inviata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il soggetto passivo abbia avuto formale conoscenza, si rende applicabile la sanzione amministrativa dal 60% al 120% dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione.

Per determinare l'imposta dovuta devono essere computati in detrazione:

- tutti i versamenti effettuati relativi al periodo;
- il credito dell'anno precedente del quale non è stato chiesto il rimborso;
- le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni regolarmente eseguite.

In altri termini, l'omessa presentazione della dichiarazione annuale è punita con la sanzione predetta, tenendo presente che:

- la sanzione irrogata non può essere inferiore a € 200,00;
- nelle ipotesi in cui risultano poste in essere esclusivamente operazioni per le quali non è dovuta l'imposta o nelle situazioni in cui l'imposta dovuta è pari a zero o a credito, l'omessa presentazione della dichiarazione è punita con la sanzione da € 150,00 a € 1.000,00;
- parificabile all'omissione è:
  - la presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a 90 giorni (art. 8, e 2, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322), salva l'ipotesi di ravvedimento entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale successiva;
  - la presentazione di dichiarazione priva di sottoscrizione, non regolarizzata entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio (art. 8, 1 e 2, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322). Sul punto la giurisprudenza non è uniforme;
  - l'invio da parte dell'intermediario con un ritardo superiore a 90 giorni;

la presentazione della dichiarazione annuale Iva oltre i 90 giorni dal termine previsto, pur considerandola omessa, costituisce titolo per la riscossione delle imposte dovute in relazione agli imponibili in esse indicati.

N.B.: la presentazione della dichiarazione annuale Iva oltre i 90 giorni dal termine previsto, pur considerandola omessa, costituisce titolo per la riscossione delle imposte dovute in relazione agli imponibili in esse indicati.

**Ravvedimento operoso**

Regola procedurale	In caso di dichiarazione omessa (ritardo superiore a 90 giorni) non è possibile il ravvedimento operoso, ma è possibile procedere all'invio della medesima con riduzione della sanzione amministrativa. La sanzione amministrativa sarà comunicata dall'Ufficio.
--------------------	---

**OMESSA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE IVA**  
**(anche oltre il termine di invio dell'adempimento dichiarativo del periodo d'imposta successivo)**

**Sanzione prevista (art. 5, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471)**

Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto si applica la sanzione amministrativa dal 120 al 240% dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione.

Per determinare l'imposta dovuta devono essere computati in detrazione:

- tutti i versamenti effettuati relativi al periodo;
- il credito dell'anno precedente del quale non è stato chiesto il rimborso;
- le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni regolarmente eseguite.

In altri termini, l'omessa presentazione della dichiarazione annuale è punita con la sanzione dal 120% al 240% dell'imposta dovuta, tenendo presente che:

- la sanzione irrogata non può essere inferiore a € 200,00;
- nelle ipotesi in cui risultano poste in essere esclusivamente operazioni per le quali non è dovuta l'imposta o nelle situazioni in cui l'imposta dovuta è pari a zero o a credito, l'omessa presentazione della dichiarazione è punita con la sanzione da € 250,00 a € 2.000,00;
- parificabile all'omissione è:
  - la presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a 90 giorni (art. 8, e 2, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322), salva l'ipotesi di ravvedimento entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale successiva;
  - la presentazione di dichiarazione priva di sottoscrizione, non regolarizzata entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio (art. 8, 1 e 2, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322). Sul punto la giurisprudenza non è uniforme;
  - l'invio da parte dell'intermediario con un ritardo superiore a 90 giorni;
- la presentazione della dichiarazione annuale Iva oltre i 90 giorni dal termine previsto, pur considerandola omessa, costituisce titolo per la riscossione delle imposte dovute in relazione agli imponibili in esse indicati.

#### **Ravvedimento operoso**

Regola procedurale

In caso di dichiarazione omessa (*ritardo superiore a 90 giorni e anche mancato invio entro il termine di presentazione dell'adempimento dichiarativo del successivo periodo d'imposta*) non è previsto, come regola generale operativa, il ravvedimento operoso.

La sanzione amministrativa sarà comunicata dall'Ufficio.

#### **OMESSI O INSUFFICIENTI VERSAMENTI IVA**

##### **Sanzione prevista (art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471)**

Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze:

- i versamenti in acconto;
- i versamenti periodici;
- il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati;

è soggetto a sanzione amministrativa pari al 15% o al 30% di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile.

Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'art. 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione predetta si applica anche in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.	
<b>Ravvedimento operoso</b>	
Regola per la corretta applicazione dell'istituto	<p>Gli errori, le omissioni e i versamenti carenti possono essere regolarizzati eseguendo spontaneamente il pagamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• dell'imposta dovuta (utilizzando il relativo codice tributo);</li> <li>• degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito (codice tributo: 1991);</li> <li>• della sanzione amministrativa in misura ridotta se la violazione è inerente al versamento dell'imposta (codice tributo: 8904).</li> </ul>
<b>Tipo ravvedimento</b>	<b>Entità sanzione amministrativa ridotta</b>
Entro 30 giorni dalla data della sua commissione	<p style="text-align: center;"><b>1,50% (1/10 del 15%)</b></p> <p>tenendo presente che per i contribuenti che regolarizzano gli omessi o i tardivi versamenti di imposte e ritenute entro i quattordici giorni successivi alla scadenza, è possibile ridurre ulteriormente la misura della sanzione ridotta. In particolare, la sanzione si riduce allo 0,1% per ogni giorno di ritardo, se il versamento dell'imposta è effettuato entro quattordici giorni dalla scadenza e allo stesso si accompagna quello, spontaneo, dei relativi interessi legali e della sanzione entro il termine di 30 giorni dalla scadenza.</p>
Dopo i 30 giorni ed entro 90 giorni dalla data della sua commissione	<p style="text-align: center;"><b>1,6667% (1/9 del 15%)</b></p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/9 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore.</p>
Dopo i 90 giorni ed entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	<p style="text-align: center;"><b>3,75% (1/8 del 30%)</b></p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/8 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, <i>oppure</i>, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore.</p>
Entro il termine per la presentazione	<p style="text-align: center;"><b>4,2857% (1/7 del 30%)</b></p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/7 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni,</p>

della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore.
Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	<b>5,00% (1/6 del 30%)</b> <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/6 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore.

**TARDIVA PRESENTAZIONE  
DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE IVA**

***Sanzione prevista (art. 5, comma 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471)***

Se la dichiarazione annuale Iva risulta presentata con ritardo non superiore a novanta giorni, si rende operativa la sanzione amministrativa da € 150,00 a € 1.000,00, ferma restando l'applicazione delle sanzioni relative alle eventuali violazioni riguardanti il pagamento dei tributi, qualora non regolarizzate.

***Ravvedimento operoso***

Regola procedurale	In caso di presentazione della dichiarazione con un ritardo non superiore a 90 giorni, la violazione può essere regolarizzata eseguendo spontaneamente, entro lo stesso termine, il pagamento di una sanzione di € 15,00 (pari ad 1/10 della sanzione minima di € 150,00). Il pagamento della sanzione amministrativa ridotta deve avvenire esclusivamente in via telematica (utilizzando il servizio telematico Entratel o Fisconline), direttamente o tramite intermediari abilitati, utilizzando il modello F24 e specificando il codice tributo "8911 - Sanzione pecuniaria per altre violazioni tributarie". Oltre alla predetta sanzione amministrativa ridotta, se ne ricorrono i presupposti, si rende operativa anche l'applicazione delle sanzioni relative alle eventuali violazioni riguardanti il pagamento dei tributi, qualora non regolarizzate.
Oltre i 90 giorni dalla data di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva	Non è prevista la possibilità di procedere al ravvedimento operoso, in quanto, dopo i 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione, la dichiarazione annuale Iva deve essere considerata omessa.

<b>UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DI CREDITO IVA INESISTENTE PRIMA DELLA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IVA o SE ERRORE VIENE INDIVIDUATO DAI CONTROLLI AUTOMATIZZATI</b>	
<b>Sanzione prevista (art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471)</b>	
<p>L’Agenzia delle entrate verifica che l’ammontare delle compensazioni effettuate per ciascuna imposta non sia di entità superiore a quanto dichiarato dal contribuente, in termini sia di disponibilità del credito, sia di effettivo utilizzo dello stesso.</p> <p>Dal punto di vista sanzionatorio, l’art. 2, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 prevede che alle somme dovute a titolo di imposta o di minor credito, emerse a seguito dei controlli effettuati ai sensi degli artt. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, si rende applicabile la sanzione per ritardato od omesso versamento stabilita dall’art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.</p> <p>Tale disposizione prevede l’applicazione di una sanzione amministrativa nella misura del 15% o del 30% di ogni importo non versato o versato in ritardo, <i>“anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile”</i>.</p> <p>La stessa norma precisa ulteriormente che la sanzione in argomento <i>“si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell’art. 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633”</i>.</p> <p>Da una lettura sistematica di tali disposizioni normative o richiamate si evince che l’unica sanzione applicabile alle violazioni rilevate in sede di controllo automatizzato delle dichiarazioni effettuato, anche se riferibili all’utilizzo in compensazione di crediti per un ammontare superiore a quanto dichiarato – è quella prevista dall’art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 per i ritardati od omessi versamenti diretti.</p> <p>Tale sanzione rappresenta, quindi, la base su cui calcolare, eventualmente, le riduzioni previste in caso di ravvedimento operoso del contribuente.</p>	
<b>Ravvedimento operoso</b>	
Regola per la corretta applicazione dell’istituto	<p>Il ravvedimento operoso o, meglio, la regolarizzazione si perfeziona mediante la corresponsione:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• della maggiore imposta irregolarmente compensata (codice tributo: 6090);</li> <li>• degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito (codice tributo: 1991);</li> <li>• della sanzione amministrativa in misura ridotta se la violazione è inerente al versamento dell’imposta (codice tributo: 8904).</li> </ul>
<b>Tipo ravvedimento</b>	<b>Entità sanzione amministrativa ridotta</b>
Entro 30 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione	<p style="text-align: center;"><b>1,50% (1/10 del 15%)</b></p> <p>tenendo presente che per i contribuenti che regolarizzano gli omessi o i tardivi versamenti di imposte entro i quattordici giorni successivi alla scadenza, è possibile ridurre ulteriormente la misura della sanzione ridotta. In particolare, la sanzione si riduce allo 0,1% per ogni giorno di ritardo, se il versamento dell’imposta è effettuato entro quattordici giorni dalla scadenza e allo stesso si</p>

	accompagna quello, spontaneo, dei relativi interessi legali e della sanzione entro il termine di 30 giorni dalla scadenza.
Dopo i 30 giorni ed entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione	<b>1,6667% (1/9 del 15%)</b> <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/9 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione che il contribuente intende rettificare.
Dopo i 90 giorni ed entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	<b>3,75% (1/8 del 30%)</b> <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/8 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	<b>4,2857% (1/7 del 30%)</b> <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/7 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.
Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	<b>5,00% (1/6 del 30%)</b> <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/6 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.

<b>UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DI CREDITO IVA INESISTENTE SUCCESSIVAMENTE ALLA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IVA INFEDELE</b>	
<b><i>Sanzione prevista (art. 27, c. 18, del D.L. 29.11.2008, n. 185, convertito dalla L. 28.1.2009, n. 2)</i></b>	
<p>Al fine di contrastare un improprio utilizzo della compensazione tributaria, il legislatore ha ritenuto opportuno procedere all'inasprimento delle sanzioni amministrative, stabilendo, con l'art. 27, comma 18, del D.L. 185/2008, che: <i>"l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi."</i></p> <p>In pratica, per le compensazioni di crediti inesistenti, come regola operativa, la sanzione amministrativa applicabile va dal 100% al 200% della maggiore imposta dovuta.</p>	
<b><i>Ravvedimento operoso</i></b>	
Regola per la corretta applicazione dell'istituto	<p>Il ravvedimento operoso o, meglio, la regolarizzazione spontanea della dichiarazione Iva infedele si perfeziona mediante la corresponsione:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• della maggiore imposta irregolarmente compensata (codice tributo: 6090);</li> <li>• degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito (codice tributo:</li> </ul>

	1991); • della sanzione amministrativa in misura ridotta se la violazione è inerente al versamento dell'imposta (codice tributo: 8904).
<b>Tipo ravvedimento</b>	<b>Entità sanzione amministrativa ridotta</b>
Entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione	<b>€ 11,1111% (1/9 del 100% dell'imposta dovuta)</b> <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/9 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione che il contribuente intende rettificare.
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	<b>€ 12,50% (1/8 del 100% dell'imposta dovuta)</b> <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/8 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	<b>€ 14,2857% (1/7 del 100% dell'imposta dovuta)</b> <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/7 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.
Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	<b>€ 16,6666% (1/6 del 100% dell'imposta dovuta)</b> <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/6 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.

**UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DI CREDITO IVA  
OLTRE I LIMITI PREVISTI**

***Sanzione prevista (art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471)***

L'errato utilizzo in compensazione di un credito Iva esistente oltre il limite espressamente previsto, può essere regolarizzato mediante il versamento di una somma pari all'eccedenza Iva utilizzata, maggiorata degli interessi e con il versamento delle sanzioni (pari al 30% del credito eccedente) in misura ridotta così come stabilisce l'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. Il credito Iva così ripristinato, potrà essere successivamente utilizzato in compensazione, nei limiti previsti, con eventuali debiti tributari e contributi futuri.

***Ravvedimento operoso***

Il ravvedimento operoso o, meglio, la regolarizzazione si perfeziona mediante la corresponsione:

- dell'ammontare del credito Iva eccedente il limite previsto che risulta compensato (codice tributo: 6090);

Regola per la corretta applicazione dell'istituto	<ul style="list-style-type: none"> <li>• degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito (codice tributo: 1991);</li> <li>• della sanzione amministrativa in misura ridotta, in quanto la violazione è inerente al versamento dell'imposta (codice tributo: 8904).</li> </ul>
<b>Tipo ravvedimento</b>	<b>Entità sanzione amministrativa ridotta</b>
Entro 30 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione	<p style="text-align: center;"><b>3% (1/10 del 30%)</b></p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/10 del minimo, se la regolarizzazione dell'utilizzo del credito Iva eccedente i previsti limiti avviene entro il trentesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione che il contribuente intende rettificare.</p>
Dopo i 30 giorni ed entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione	<p style="text-align: center;"><b>3,3333% (1/9 del 30%)</b></p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/9 del minimo, se la regolarizzazione dell'utilizzo del credito Iva eccedente i previsti limiti avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione che il contribuente intende rettificare.</p>
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	<p style="text-align: center;"><b>3,75% (1/8 del 30%)</b></p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/8 del minimo, se la regolarizzazione dell'utilizzo del credito Iva eccedente i previsti limiti avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.</p>
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	<p style="text-align: center;"><b>4,2857% (1/7 del 30%)</b></p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/7 del minimo, se la regolarizzazione dell'utilizzo del credito Iva eccedente i previsti limiti avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.</p>
Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	<p style="text-align: center;"><b>5,00% (1/6 del 30%)</b></p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/6 del minimo, se la regolarizzazione dell'utilizzo del credito Iva eccedente i previsti limiti avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.</p>

### ***Ravvedimento breve e intermedio versamento Iva a saldo relativo alla dichiarazione annuale-Termini anno 2016***

<i>Modalità presentazione adempimento</i>	<i>Soggetti Iva interessati (esercenti attività)</i>	<i>Termine per eseguire il versamento del</i>	<i>Termine ravvedimento (30 giorni)</i>	<i>Termine ravvedimento (90 giorni)</i>
---	--	---	---	---

<i>annuale</i>	<i>d'impresa, arte o professione)</i>	<i>debito reveniente dall'adempimento</i>		
<b>Dichiarazione annuale Iva in forma autonoma</b>	Persone fisiche	16 marzo 2016	15 aprile 2016	14 giugno 2016
	Società di persone	16 marzo 2016	15 aprile 2016	14 giugno 2016
	Soggetti Ires che approvano il bilancio nei termini ordinari ( <i>entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio o periodo d'imposta</i> )	16 marzo 2016	15 aprile 2016	14 giugno 2016
	Soggetti Ires che approvano il bilancio oltre i termini ordinari ( <i>ma entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio o periodo d'imposta</i> )	16 marzo 2016	15 aprile 2016	14 giugno 2016
	Soggetti Ires che non approvano il bilancio	16 marzo 2016	15 aprile 2016	14 giugno 2016
	Persone fisiche	16 marzo senza maggiorazione	Prudenzialmente: 15 aprile 2016	Prudenzialmente: 14 giugno 2016
		16 giugno 2016 con la maggiorazione dello 0,40% per mese o frazione di mese <i>ovvero</i> entro 18 luglio con l'ulteriore maggiorazione dello 0,40%	Prudenzialmente: 18 luglio 2016 <i>oppure</i> , se pagamento viene eseguito entro il 18 luglio: 22 agosto 2016	Prudenzialmente: 14 settembre 2016 <i>oppure</i> , se pagamento viene eseguito entro il 18 luglio: 17 ottobre 2016
		16 giugno 2016 con la maggiorazione dello 0,40% per mese o frazione di mese <i>ovvero</i>	Prudenzialmente: 18 luglio 2016 <i>oppure</i> , se pagamento viene eseguito entro il 18	Prudenzialmente: 14 settembre 2016 <i>oppure</i> , se pagamento viene eseguito entro il 18

<p><b>Dichiarazione annuale Iva in forma unificata (con modello Unico) dei contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare</b></p>	Società di persone	entro 18 luglio 2016 con l'ulteriore maggiorazione dello 0,40%	luglio: 22 agosto 2016	luglio: 17 ottobre 2016
		16 giugno 2016 con la maggiorazione dello 0,40% per mese o frazione di mese <i>ovvero</i> entro 18 luglio 2016 con l'ulteriore maggiorazione dello 0,40%	Prudenzialmente: 18 luglio 2016 <i>oppure</i> , se pagamento viene eseguito entro il 18 luglio 2016: 22 agosto 2016	Prudenzialmente: 14 settembre 2016 <i>oppure</i> , se pagamento viene eseguito entro il 18 luglio 2016: 17 ottobre 2016
	Soggetti Ires che hanno approvato il bilancio nei termini ordinari (120 giorni dalla chiusura dell'esercizio o periodo d'imposta)	16 marzo 2016 senza maggiorazione	Prudenzialmente: 15 aprile	Prudenzialmente: 14 giugno
		16 giugno 2016 con la maggiorazione dello 0,40% per mese o frazione di mese <i>ovvero</i> entro 18 luglio 2016 con l'ulteriore maggiorazione dello 0,40%	Prudenzialmente: 18 luglio 2016 <i>oppure</i> , se pagamento viene eseguito entro il 18 luglio 2016: 22 agosto 2016	Prudenzialmente: 14 settembre 2016 <i>oppure</i> , se pagamento viene eseguito entro il 18 luglio 2016: 17 ottobre 2016
	Soggetti Ires che hanno approvato il bilancio oltre i termini ordinari (ma entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio o periodo d'imposta)	16 marzo 2016 senza maggiorazione	Prudenzialmente: 15 aprile 2016	Prudenzialmente: 14 giugno 2016
		Entro 18 luglio 2016 con la maggiorazione dello 0,40% per mese o frazione di mese <i>oppure</i> 22 agosto 2016 con l'ulteriore maggiorazione	Prudenzialmente: 22 agosto 2016 <i>oppure</i> , se pagamento viene eseguito entro il 22 agosto 2016: 21 settembre 2016	Prudenzialmente: 14 ottobre 2016 <i>oppure</i> , se pagamento viene eseguito entro il 22 agosto 2016: 21 novembre 2016

		dello 0,40%		
	Soggetti Ires che non hanno approvato il bilancio	16 marzo 2016 senza maggiorazione	Prudenzialmente: 15 aprile 2016	Prudenzialmente: 14 giugno 2016
		16 giugno 2016 con la maggiorazione dello 0,40% per mese o frazione di mese <i>oppure</i> entro 18 luglio 2016 con l'ulteriore maggiorazione dello 0,40%	Prudenzialmente: 18 luglio 2016 <i>oppure</i> , se pagamento viene eseguito entro il 18 luglio 2016: 22 agosto 2016	Prudenzialmente: 14 settembre 2016 <i>oppure</i> , se pagamento viene eseguito entro il 18 luglio 2016: 17 ottobre 2016

### ***Aliquote Iva e inerenti percentuali di compensazione prodotti agricoli***

<i>Tabella A, Parte I, del D.P.R 26 ottobre 1972, n. 633 (applicabili dalle cessioni effettuate dall'1 gennaio 2016) - DM 26.1.2016</i>			
<b>Num. Tab. A/I</b>	<b>Prodotti agricoli e ittici</b>	<b>Aliquota Iva</b>	<b>Percentuale di compensazione</b>
1	cavalli, asini, muli e bardotti vivi (v.d. 01.01)	10%	7,30%
2	animali vivi della specie: • bovina, compresi gli animali del genere bufalo (v.d. 01.02) • suina (v.d. 01.03) • ovina e caprina (v.d. 01.04)	10%	7,65% (dal 2016) 7,95% (dal 2016) 7,30%
3	volatili da cortile vivi, volatili da cortile morti, commestibili, freschi e refrigerati (v.d. 01.05 - ex 02.02)	10%	7,50%
4	• rane • pollame di cui all'art. 2, punto 2, lett. a), DPR n. 587/93 (galline, tacchini, faraone, anatre, oche, quaglie, piccioni, fagiani, pernici, uccelli corridori, ecc.) • conigli domestici, lepri ed altri animali vivi destinati all'alimentazione umana (v.d. 01.06) • api e bachi da seta	10%	4% 7,50% 7,30%

5	<ul style="list-style-type: none"> <li>• carni, frattaglie e parti di pollame di cui all'art. 2, punto 2, lett. a), DPR n. 587/93 (galline, tacchini, faraone, anatre, oche, quaglie, piccioni, fagiani, pernici, uccelli corridori, ecc.) fresche, refrigerate, salate, in salamoia, secche o affumicate</li> <li>• carni, frattaglie e parti di animali di cui ai nn. 3) e 4), fresche, refrigerate, salate o in salamoia, secche o affumicate (v.d. ex 02.02 - ex 02.03 - ex 02.04 - ex 02.06) escluse quelle di pollame di cui all'art. 2, punto 2, lett. a), DPR n. 587/93</li> </ul>	10%	8,50%
			8,30%
6	grasso di volatili non pressato né fuso, fresco o refrigerato, salato o in salamoia, secco o affumicato (v.d. ex 02.05)	10%	8,50%
7	pesci freschi (vivi o morti), refrigerati, semplicemente salati o in salamoia, secchi o affumicati, esclusi il salmone e lo storione affumicati (v.d. ex 03.01 - ex 03.02), derivanti dalla pesca in acque dolci e dalla piscicoltura	10%	4%
8	crostacei e molluschi, compresi i testacei (anche separati dal loro guscio o dalla loro conchiglia), freschi, refrigerati, secchi, salati o in salamoia, crostacei non sgusciati semplicemente cotti in acqua (v.d. ex 03.03), derivanti dalla pesca in acque dolci e da allevamento	10%	4%
9	<ul style="list-style-type: none"> <li>• latte e crema di latte freschi non concentrati né zuccherati (v.d. 04.01)</li> <li>• latte fresco non concentrato né zuccherato e non condizionato per la vendita al minuto, esclusi yogurt, kephir, latte cagliato, siero di latte, latticello (o latte battuto) e altri tipi di latte fermentati o acidificati</li> <li>• latte fresco non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie</li> </ul>	10%	10% (dal 2016)
		10%	10% (dal 2016)
		4%	4%
10	burro, formaggi e latticini (v.d. 04.03–04.04)	4%	4%
11	uova di volatili in guscio, fresche o conservate (v.d. ex 04.05)	10%	8,80%
12	miele naturale (v.d. 04.06)	10%	8,80%
13	bulbi, tuberi, radici tuberose, zampe e rizomi, allo stato di riposo vegetativo, in vegetazione o fioriti; altre piante e radici vive, comprese le talee e le marze (v.d. 06.01 - 06.02)	10%	4%
14	fiori e boccioli di fiori, recisi, per mazzi o per ornamenti, freschi, fogliami, foglie, rami ed altre parti di piante, erbe, muschi e licheni, per mazzi o per ornamenti, freschi (v.d. ex 06.03 - ex 06.04)	10%	4%

15	ortaggi e piante mangerecce, esclusi i tartufi, freschi, refrigerati o presentati immersi in acqua salata, solforata o addizionata di altre sostanze atte ad assicurarne temporaneamente la conservazione, ma non specialmente preparati per il consumo immediato (v.d. ex 07.01 - ex 07.03)	4%	4%
16	legumi da granella, secchi, sgranati, anche decorticati o spezzati (v.d. 07.05)	4%	4%
17	radici di manioca, d'arrow-root e di salep, topinambur, patate dolci ed altre simili radici e tuberi ad alto tenore di amido o d'inulina, anche secchi o tagliati in pezzi; midollo della palma a sago (v.d. 07.06)	10%	4%
18	frutta commestibile, fresca o secca, o temporaneamente conservata (v.d. da 08.01 a 08.09 - 08.11 - 08.12)	4%	4%
19	scorze di agrumi e di meloni, fresche, escluse quelle congelate, presentate immerse nell'acqua salata, solforata o addizionata di altre sostanze atte ad assicurarne temporaneamente la conservazione, oppure secche (v.d. ex 08.13)	10%	4%
20	spezie (v.d. da 09.04 a 09.10)	10%	4%
21	cereali (escluso il riso pilato, brillato, lucidato e spezzato) (v.d. da 10.01 a 10.05 - ex 10.06 - 10.07)	4%	4%
22	semi e frutti oleosi, esclusi quelli frantumati (v.d. ex 12.01): • destinati alla disoleazione, esclusi quelli di lino e di ricino • non destinati alla disoleazione	4% 10%	4%
23	semi, spore e frutti da sementa (v.d. 12.03)	10%	4%
24	barbabietole da zucchero, anche tagliate in fettucce, fresche o disseccate (v.d. ex 12.04)	10%	4%
25	radici di cicoria, fresche o disseccate, anche tagliate non torrefatte (v.d. ex 12.08)	10%	4%
26	coni di luppolo (v.d. ex 12.06)	10%	4%
27	piante, parti di piante, semi e frutti, delle specie utilizzate principalmente in profumeria, in medicina o nella preparazione di insetticidi, antiparassitari e simili, freschi o secchi anche tagliati, frantumati o polverizzati (v.d. 12.07)	22%	4%
28	carrube fresche o secche; noccioli di frutta e prodotti vegetali impiegati principalmente nell'alimentazione umana, non nominati né compresi altrove (v.d. ex 12.08)	10%	4%
29	paglia e lolla di cereali, gregge, anche trinciate (v.d. 12.09)	10%	4%

30	barbabietole da foraggio, navoni-rutabaga, radici da foraggio, fieno, erba medica, lupinella, trifoglio, cavoli da foraggio, lupino vecchia ed altri simili prodotti da foraggio (v.d. 12.10)	10%	4%
31	vimini, canne comuni, canne palustri e giunchi, greggi, non pelati, né spaccati, né altrimenti preparati; saggina e trebbia (v.d. ex 14.01 - ex 14.03)	22%	4%
32	alghe (v.d. ex 14.05)	10%	4%
33	<ul style="list-style-type: none"> <li>• olio d'oliva</li> <li>• morchie e fecce d'olio d'oliva (v.d. ex 15.07 - ex 15.17)</li> </ul>	4% 22%	4%
34	Cera d'api greggia (v.d. ex 15.15)	10%	8,80%
35	mosti di uve parzialmente fermentati anche mutizzati con metodi diversi dall'aggiunta di alcole; mosti di uve fresche anche mutizzati con alcole (v.d. ex 20.07 - 22.04 - ex 22.05)	22%	4%
36	vini di uve fresche con esclusione di quelli liquorosi ed alcoolizzati e di quelli contenenti più del 22 per cento in volume di alcole (v.d. ex 22.05)	22%	12,30%
37	sidro, sidro di pere e idromele (v.d. ex 22.07)	22%	4%
38	aceto di vino (v.d. ex 22.10)	10%	4%
39	panelli, sansa di olive ed altri residui dell'estrazione dell'olio di oliva, escluse le morchie (v.d. ex 23.04)	10%	4%
40	fecce di vino, tartaro greggio (v.d. 23.05)	10%	4%
41	prodotti di origine vegetale del genere di quelli utilizzati per la nutrizione degli animali, non nominati né compresi altrove (v.d. 23.06)	10%	4%
42	tabacchi greggi o non lavorati; cascami di tabacco (v.d. 24.01)	10%	4%
43	legna da ardere in tondelli, ceppi, ramaglie o fascine; cascami di legno compresa la segatura (v.d. 44.01)	10%	2%
44	legno rozzo anche scortecciato o semplicemente sgrossato (v.d. 44.03)	22%	2%
45	legno semplicemente squadrato, escluso il legno tropicale (v.d. ex 44.04)	22%	2%
46	sughero naturale greggio e cascami di sughero, sughero frantumato, granulato o polverizzato (v.d. 45.01)	22%	2%
47	bozzoli di bachi da seta atti alla trattura (v.d. 50.01)	22%	8,80%
48	lane in massa sudice o semplicemente lavate; cascami di lana e di peli (v.d. ex 53.01 - 53.03)	22%	8,80%
49	peli fini o grossolani, in massa, greggi (v.d. ex 53.02)	22%	8,80%

50	lino greggio, macerato, stigliato; stoppe e cascami di lino (v.d. ex 54.01)	22%	4%
51	ramiè greggio (v.d. ex 54.02)	22%	4%
52	cotone in massa; cascami di cotone, non pettinati né cardati (v.d. 55.01 - 55.03)	22%	4%
53	canapa (cannabis sativa) greggia, macerata, stigliata, stoppa e cascami di canapa (v.d. ex 57.01)	22%	4%
54	abaca greggia; stoppa e cascami di abaca (v.d. ex 57.02)	22%	4%
55	sisal greggia (v.d. ex 57.04)	22%	4%
56	olio essenziale non deterpenato di mentha piperita (v.d. ex 33.01)	22%	8,80%

## Check list

### *Accantonamenti per rischi*

● <b>Riscontri contabili e controllo sulla valutazione di bilancio</b>				
	SI	NO	N/A	Note e/o osservazioni
Stabilire se i fondi per rischi e oneri risultano effettivamente accantonati in presenza di passività indeterminate nell'entità o nel momento di manifestazione	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Valutare e stimare se gli accantonamenti per rischi che risultano attivati non sono stati eseguiti a fronte di rischi di tipo generico	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Riscontrare la sussistenza della motivazione e/o della giustificazione degli accantonamenti per rischi ed, in particolare, se sussiste effettivamente l'esistenza di passività potenziali	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Analizzare se i fondi per rischi ed oneri non sono una conseguenza di compensazione tra loro o con altre poste o voci del bilancio d'esercizio	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

● <b>Controllo imputazione nel bilancio d'esercizio</b>				
	SI	NO	N/A	Note e/o osservazioni
Rilevare se alla voce B.1 del passivo dello stato patrimoniale del bilancio d'esercizio sono inclusi, <i>se ne ricorrono le condizioni</i> , le seguenti voci:				
- Fondi di indennità per cessazione di rapporti di collaborazione a progetto (o di collaborazioni coordinate e continuative), se ne ricorrono i presupposti	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
- Fondi di indennità per cessazione di rapporti di rappresentanza	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
- Fondi di indennità per cessazione rapporti di agenzia	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
- Fondi di indennità suppletiva di clientela	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
- Fondi di pensione aggiuntiva	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
- Fondi di pensione integrativa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
- Fondi indennità di risoluzione rapporto o di				

trattamento di fine rapporto	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
- Fondo per trattamento di quiescenza	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Rilevare se alla voce B.2 del passivo dello stato patrimoniale del bilancio d'esercizio sono inclusi, se ne ricorrono le condizioni, le seguenti voci:				
- Fondo imposte accertamento fiscale	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
- Fondo imposte contenzioso tributario	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
- Fondo imposte differite	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

<b>• Nota integrativa</b>				
	<i>SI</i>	<i>NO</i>	<i>N/A</i>	<i>Note e/o osservazioni</i>
Nella nota integrativa risultano analizzati gli accantonamenti effettuati nell'esercizio al fondo rischi e le situazioni di rischio probabile per le quali <i>non</i> sono stati eseguiti stanziamenti in quanto di stima non attendibile e, quindi, non stimabile	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Sono prese in considerazione nella nota integrativa le situazioni significative di rischio possibile	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Nella nota integrativa risultano analizzati gli accantonamenti effettuati nell'esercizio al fondo rischi e le situazioni di rischio probabile per le quali <i>non</i> sono stati eseguiti stanziamenti in quanto di stima non attendibile e, quindi, non stimabile	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Sono prese in considerazione nella nota integrativa le situazioni significative di rischio possibile	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

<b>• Aspetti fiscali</b>				
	<i>SI</i>	<i>NO</i>	<i>N/A</i>	<i>Note e/o osservazioni</i>
Sono stati ripresi a tassazione gli accantonamenti effettuati in misura superiore a quella prevista e, di conseguenza, riscontrare se risulta stanziato l'ammontare di tributo inerente alle imposte anticipate	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Constatare l'effettivo utilizzo dei fondi che sono stati creati e/o implementati in precedenti esercizi con accantonamenti successivamente non dedotti	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Sono stati ripresi a tassazione gli accantonamenti effettuati in misura superiore a quella prevista e, di conseguenza, riscontrare se risulta stanziato l'ammontare di tributo inerente alle imposte anticipate	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Constatare l'effettivo utilizzo dei fondi che sono stati				

creati e/o implementati in precedenti esercizi con accantonamenti successivamente non dedotti	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
---	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--

### ***Altri accantonamenti***

<b>• Riscontri contabili e controllo sulla valutazione di bilancio</b>				
	<i>SI</i>	<i>NO</i>	<i>N/A</i>	<i>Note e/o osservazioni</i>
Riscontrare l'entità degli accantonamenti che sono stati eseguiti in relazione alle passività certe e/o su basi di stime effettuate in modo attendibile	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Valutare e stimare se gli accantonamenti per rischi che risultano attivati non sono stati eseguiti a fronte di rischi di tipo generico	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Riscontrare l'entità degli accantonamenti che sono stati eseguiti in relazione alle passività certe e/o su basi di stime effettuate in modo attendibile	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Valutare e stimare se gli accantonamenti per rischi che risultano attivati non sono stati eseguiti a fronte di rischi di tipo generico	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

<b>• Controllo imputazione nel bilancio d'esercizio</b>				
	<i>SI</i>	<i>NO</i>	<i>N/A</i>	<i>Note e/o osservazioni</i>
<p>Rilevare se alla voce B.3 del passivo dello stato patrimoniale del bilancio d'esercizio sono inclusi, se ne ricorrono le condizioni, le seguenti voci:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Fondi buoni sconto e/o concorsi e operazioni a premio</li> <li>- Fondo copertura perdite società partecipate</li> <li>- Fondo costi per lavorazioni su commessa</li> <li>- Fondo manutenzioni cicliche</li> <li>- Fondo perdite su commesse</li> <li>- Fondo recuperi ambientali</li> <li>- Fondo recupero ambientale</li> <li>- Fondo ripristino beni dell'azienda in affitto</li> <li>- Fondo ripristino beni gratuitamente devolvibili</li> <li>- Fondo rischi contrattuali su commesse</li> <li>- Fondo rischi garanzia prodotti</li> <li>- Fondo rischi garanzie prestate</li> <li>- Fondo rischi non assicurati</li> <li>- Fondo rischi per effetti scontati e/o anticipati</li> </ul>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

- Fondo rischi per operazioni fuori bilancio				
--	--	--	--	--

<b>• Nota integrativa</b>				
	<i>SI</i>	<i>NO</i>	<i>N/A</i>	<i>Note e/o osservazioni</i>
Nella nota integrativa risultano analizzati gli accantonamenti effettuati nell'esercizio al fondo rischi e le situazioni di rischio probabile per le quali <i>non</i> sono stati eseguiti stanziamenti in quanto di stima non attendibile e, quindi, non stimabile	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Sono prese in considerazione nella nota integrativa le situazioni significative di rischio possibile	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Nella nota integrativa risultano analizzati gli accantonamenti effettuati nell'esercizio al fondo rischi e le situazioni di rischio probabile per le quali <i>non</i> sono stati eseguiti stanziamenti in quanto di stima non attendibile e, quindi, non stimabile	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Sono prese in considerazione nella nota integrativa le situazioni significative di rischio possibile	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

<b>• Aspetti fiscali</b>				
	<i>SI</i>	<i>NO</i>	<i>N/A</i>	<i>Note e/o osservazioni</i>
Riscontrare l'effettiva deducibilità degli accantonamenti, limitatamente alle seguenti situazioni: <ul style="list-style-type: none"> <li>- accantonamenti inerenti alla manutenzione e al ripristino dei beni gratuitamente devolvibili</li> <li>- accantonamenti per manifestazioni a premio (operazioni e concorsi a premio)</li> <li>- accantonamenti relativi a lavori ciclici di navi e/o aeromobili</li> </ul>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Sono stati ripresi a tassazione gli accantonamenti effettuati in misura superiore a quella prevista e, di conseguenza, riscontrare se risulta stanziato l'ammontare di tributo inerente alle imposte anticipate	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Constatare l'effettivo utilizzo dei fondi che sono stati creati e/o implementati in precedenti esercizi con accantonamenti successivamente non dedotti	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Riscontrare l'effettiva deducibilità degli accantonamenti, limitatamente alle seguenti situazioni: <ul style="list-style-type: none"> <li>- accantonamenti inerenti alla manutenzione e al ripristino dei beni gratuitamente devolvibili</li> <li>- accantonamenti per manifestazioni a premio</li> </ul>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

(operazioni e concorsi a premio) - accantonamenti relativi a lavori ciclici di navi e/o aeromobili				
---	--	--	--	--

## ***Perdite su cambi***

<b>• Ricontri contabili e controllo sulla valutazione di bilancio</b>				
	<i>SI</i>	<i>NO</i>	<i>N/A</i>	<i>Note e/o osservazioni</i>
La rilevazione in contabilità generale d'impresa degli utili su cambi realizzati rispetta la competenza dell'esercizio?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
La rilevazione in contabilità generale d'impresa delle perdite su cambi subite rispetta la competenza dell'esercizio?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Risulta corretta la valutazione delle attività e/o delle passività non immobilizzate (crediti e debiti) espresse in valuta con il tasso di cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
La voce <i>C 17-bis Utili e perdite su cambi</i> del conto economico civilistico consente di individuare ed analizzare i seguenti sottoconti:				
– Utili su cambi?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
– Perdite su cambi?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
– Utili stimati su cambi?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
– Perdite presunte su cambi?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

<b>• Controllo imputazione nel bilancio d'esercizio</b>				
	<i>SI</i>	<i>NO</i>	<i>N/A</i>	<i>Note e/o osservazioni</i>
E' corretta l'imputazione degli utili realizzati e/o delle perdite subite con i tassi di cambio di competenza?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
In sede di destinazione dell'utile dell'esercizio, risulta evidenziata l'eventuale riserva non distribuibile derivante dagli utili netti di cambio stimati?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

<b>• Nota integrativa</b>				
	<i>SI</i>	<i>NO</i>	<i>N/A</i>	<i>Note e/o osservazioni</i>
Nella nota integrativa risultano indicati gli eventuali effetti significativi delle variazioni nei cambi valutari che si sono verificati successivamente alla chiusura dell'esercizio	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

sociale?				
Nella nota integrativa, la voce "C) 17-bis" del conto economico consente l'analisi:				
• <i>degli utili su cambi</i> , suddivisi in:				
- Utili su cambi <i>oppure</i> Utili su cambi-realizzati;	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
- Utili su cambi-stimati a fine esercizio <i>oppure</i> Utili presunti su cambi;	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
• <i>delle perdite su cambi</i> , suddivise in:				
- Perdite su cambi <i>oppure</i> Perdite su cambi-subite;	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
- Perdite su cambi-stimate a fine esercizio <i>oppure</i> Perdite presunte su cambi?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
La nota integrativa specifica i criteri che sono stati applicati in sede di conversione dei valori non espressi all'origine in valuta estera?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Nella nota integrativa risulta indicata l'entità dei crediti e dei debiti in valuta di durata residua superiore a cinque anni e dei debiti in valuta assistiti da garanzie reali sui beni sociali, distintamente per ciascuna voce, nonché con specificazione della natura delle garanzie?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	