
Circolare di studio n. 16/2018

Periodo 1 - 15 Settembre 2018

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

Sommario

Bene a sapersi	3
Rateizzazione delle imposte dei modelli Redditi e Irap 2018 dopo la riduzione delle quote al 20 agosto 2018.....	3
Come individuare la quota di Imu parzialmente deducibile sui beni immobili strumentali ai fini delle imposte dirette	5
Rideterminazione delle percentuali operative per i dividendi, gli utili, le plusvalenze e le minusvalenze	6
Effetti della rinuncia del trattamento di fine mandato da parte degli amministratori nei riguardi dell'adempimento dichiarativo e la tesi dell'incasso giuridico	7
Agenda.....	10
Scadenario dall'1 al 15 Settembre 2018	10
Indici & dati.....	14
Coefficienti di rivalutazione del TFR.....	14
TFR-Serie storiche	14
Indice nazionale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati	15
Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese dell'anno precedente.....	16
Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese di due anni precedenti	17
Coefficienti per tradurre valori monetari dal mese di gennaio 1947.....	18
Variazioni percentuali intercorrenti tra i periodi sottoindicati	20
Coefficienti per la rivalutazione dei crediti di lavoro maturati e pagati dopo il 1° novembre 1991	22
Schede operative.....	23
Principali componenti negativi di reddito delle imprese in contabilità semplificata (modello Redditi 2018 PF)	23
Dossier Casi e Contabilità	25
Rilevazione del super-ammortamento per i beni materiali di costo unitario non superiore a € 516,46 acquistati nel corso dell'anno 2017 e 2018	25
Imputazione delle perdite d'impresa nei riguardi dei soggetti Ires	28

Bene a sapersi

Rateizzazione delle imposte dei modelli Redditi e Irap 2018 dopo la riduzione delle quote al 20 agosto 2018

I termini di versamento:

- del saldo delle somme dovute per l'anno 2017;
e:

- del primo acconto 2018;

riguardanti:

- le imposte sui redditi (Irpef o Ires), Irap e inerenti addizionali;
- le imposte sostitutive (comprese quelle inerenti ai regimi forfetario e/o di vantaggio);
- la cedolare secca;
- l'acconto del 20% per i redditi a tassazione separata;
- l'lvie;
- l'lvafe;
- e:

- i contributi previdenziali;

nonché anche:

- i contributi dovuti per la gestione separata Inps;
- i contributi previdenziali dovuti alla Cipag;
- i contributi previdenziali Ivs;
- il diritto camerale per l'anno in corso (*il cui termine fa riferimento a quello previsto per il primo acconto delle imposte sui redditi*);

erano normalmente fissati per i contribuenti soggetti Iva come segue:

Rata	Prima rata corrisposta entro il 30 giugno 2018 (prorogata al 2 luglio 2018, in quanto il 30 giugno cadeva di sabato)		Prima rata corrisposta nei 30 giorni successivi al 2 luglio 2018 con differimento al 20 agosto 2018 (applicazione della maggiorazione 0,40%)	
	Corresponsione entro	maggiorazione interessi	corresponsione entro	maggiorazione interessi
I	2 luglio 2018	-	20 agosto 2018	-
II	16 luglio 2018	0,16%	20 agosto 2018	0,00%
III	20 agosto 2018	0,49%	17 settembre 2018	0,33%
IV	17 settembre 2018	0,82%	16 ottobre 2018	0,66%
V	16 ottobre 2018	1,15%	16 novembre 2018	0,99%
VI	16 novembre 2018	1,48%		

Il problema della doppia rata al 20 agosto 2018 si era stato determinato dalle festività, e, in particolare dalla scadenza prevista per il versamento dell'Irpef, dell'Ires e dell'Irap fissata originariamente al 30 giugno 2018.

La scadenza del 30 giugno 2018 è slittata al 2 luglio 2018, in quanto detto termine coincideva con il sabato, cioè con un giorno festivo ai fini degli sportelli bancari.

I contribuenti che intendono avvalersi del termine lungo, cioè di effettuare il versamento entro i 30 giorni successivi al 2 luglio 2018 con la maggiorazione dello 0,40% hanno differito ulteriormente la scadenza al giorno 1° agosto 2018.

Ma, per effetto della proroga generalizzata che espressamente stabilisce che tutte le scadenze dei versamenti fiscali, comprese nel periodo 1° – 20 agosto, si devono automaticamente considerare prorogate al 20 agosto 2018.

Ma la seconda rata per i contribuenti Iva, considerato che il termine per la corresponsione della prima era scaduto il 1° agosto 2018, doveva trovare esecuzione il giorno 16 agosto scorso, che si doveva considerare anch'essa prorogata al 20 agosto 2018. Per effetto dei conseguenti "incastrati" dei termini e dei coerenti differimenti, le prime due rate per i contribuenti con partita Iva, che si avvalgono della rateazione, hanno assunto la scadenza il 20 agosto (come indicato nel precedente prospetto).

Con l'art. 1 del Dpcm 10 agosto 2018, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale 14 agosto 2018, n. 188, viene stabilito che "Per l'anno 2018, i soggetti titolari di partita IVA tenuti ai versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi e da quella in materia di imposta regionale sulle attività produttive, che optano per il pagamento rateale, ai sensi dell'art. 20 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e dell'art. 17, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, possono effettuare i versamenti, previa maggiorazione dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo, in rate mensili di pari importo secondo le seguenti scadenze: 20 agosto 2018; 17 settembre 2018; 16 ottobre 2018; 16 novembre 2018".

Ne deriva, di conseguenza, che se il contribuente intende avvalersi della facoltà di "spalmare" il debito della seconda rata sulle rate residue, il numero delle rate si riduce automaticamente da cinque a quattro, come di seguito specificato:

Rata	Prima rata corrisposta entro il 30 giugno 2018 (prorogata al 2 luglio 2018, in quanto il 30 giugno cadeva di sabato)		Prima rata corrisposta nei 30 giorni successivi al 2 luglio 2018 con differimento al 20 agosto 2018 (applicazione della maggiorazione 0,40%)	
	Corresponsione entro	maggiorazione interessi	corresponsione entro	maggiorazione interessi
I	2 luglio 2018	-	20 agosto 2018	-
II	16 luglio 2018	0,16%	17 settembre 2018	0,33%
III	20 agosto 2018	0,49%	16 ottobre 2018	0,66%
IV	17 settembre 2018	0,82%	16 novembre 2018	0,99%
V	16 ottobre 2018	1,15%		
VI	16 novembre 2018	1,48%		

L'opportunità concessa dal disposto normativo citato sembra essere più teorica che pratica.

Infatti, i professionisti dovrebbero ritirare tutti i modelli F24 già consegnati ai loro clienti, per sostituirli con i nuovi modelli aggiornati sia nel calcolo delle imposte, sia degli interessi dovuti alla rateizzazione.

In altri termini, infatti, ai contribuenti Iva, che avevano deciso di corrispondere in cinque rate, con la maggiorazione dello 0,40% in più:

- il saldo delle imposte e dei contributi relativi al periodo d'imposta 2017;
e/o:

- la prima rata o quota di acconto per l'anno 2018, con lo 0,40%;

è stata accordata la possibilità di evitare di effettuare il pagamento della doppia rata in scadenza il 20 agosto 2018, e, conseguentemente, è stato loro riconosciuto di versare una sola rata a tale data, in quanto il numero massimo delle rate è stato ridotto da cinque a quattro.

Attenzione, però, cambiano tutti i conteggi.

A titolo meramente esemplificativo, si consideri l'ipotesi di un contribuente titolare di partita Iva, che deve corrispondere un ammontare di Irpef pari a € 40.000,00, comprensivo della maggiorazione dello 0,40%.

In relazione al piano di rateazione (considerando corrette le indicazioni del prospetto):

- in cinque rate:

- dovevano necessariamente risultare corrisposte le prime due rate entro il 20 agosto 2018 senza interessi e, quindi, € 16.000,00 [1/5 di € 40.000,00 x 2];
 - entro il 17 settembre 2017, deve essere versata la terza rata di € 8.026,40 [1/5 di € 40.000,00 + la maggiorazione dello 0,33% per interessi pari a € 26,40];
 - entro il 16 ottobre 2018, deve essere pagata la quarta rata di € 8.052,80 [1/5 di € 40.000,00 + la maggiorazione dello 0,66% per interessi pari a € 52,80];
 - entro il 16 novembre 2018, deve essere saldata la quinta e ultima rata di € 8.079,20 [1/5 di € 40.000,00 + la maggiorazione dello 0,99% per interessi pari a € 79,20];
- per un totale di pagamenti pari a € 40.158,40;
- *in quattro rate:*
- doveva necessariamente essere corrisposta la prima rata entro il 20 agosto 2018 senza interessi e, quindi, € 10.000,00 [1/4 di € 40.000,00];
 - entro il 17 settembre 2017, deve essere versata la seconda rata di € 10.033,00 [1/4 di € 40.000,00 + la maggiorazione dello 0,33% per interessi pari a € 33,00];
 - entro il 16 ottobre 2018, deve essere pagata la terza rata di € 10.066,00 [1/4 di € 40.000,00 + la maggiorazione dello 0,66% per interessi pari a € 66,00];
 - entro il 16 novembre 2018, deve essere saldata la quinta e ultima rata di € 10.099,00 [1/4 di € 40.000,00 + la maggiorazione dello 0,99% per interessi pari a € 99,00];
- per un totale di pagamenti pari a € 40.198,00.

Si è precisato “considerando corrette le indicazioni del prospetto”, in quanto sulle somme rateizzate, a partire dalla seconda rata, si devono corrispondere gli interessi che decorrono dal primo giorno successivo alla scadenza della rata.

Gli interessi si rendono dovuti in modo forfetario, indipendentemente dal giorno di effettivo pagamento e devono necessariamente risultare determinati con la seguente formula:

$$\frac{“C” \times “i” \times “t”}{36.000}$$

dove:

- “C”, indica l’importo della somma dovuta;
- “i”, specifica il tasso di interesse (4% annuo);
- “t”, indica il numero di giorni che intercorre una scadenza e l’altra, individuati secondo il “metodo commerciale” (cioè considerando i giorni dell’anno pari a “360”, e, quindi, per coerenza, tutti i mesi di 30 giorni);

tenendo presene che gli interessi si rendono dovuti, come accennato, dal giorno successivo alla scadenza della rata, fino al giorno di pagamento fissato per la rata successiva.

Per i contribuenti titolari di partita Iva, tenuti al pagamento della prima rata entro il 20 agosto 2018, la seconda rata, il cui termine nominale è il 16 settembre 2018 (domenica), viene prorogato al 17 settembre 2018 (interessi = 4% calcolato per 26 giorni e diviso 36.000 è uguale a 0,2888 (0,29% e non 0,33% conteggiato per un mese intero).

Come individuare la quota di Imu parzialmente deducibile sui beni immobili strumentali ai fini delle imposte dirette

A norma dell'art. 14 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 “l'imposta municipale propria è indeducibile”.

Per effetto delle variazioni apportate dell'art. 1, commi 715 e 716, della legge di stabilità 2014, si è resa operativa la parziale *deducibilità dell'IMU inerente agli immobili strumentali dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo*.

Specificamente, per il periodo 2017 (*anno oggetto di adempimento dichiarativo in scadenza alla fine del prossimo mese di ottobre*), la deducibilità è prevista nella misura *del 20%*, tenendo presente, in ogni caso, che *ai fini Irap*, l'Imu continua ad essere *non deducibile* a prescindere dal metodo, "da bilancio" o "fiscale" utilizzato per l'individuazione della base imponibile.

Per quanto attiene:

- *alle imprese*, l'art. 43 del Tuir individua due tipologie di beni immobili strumentali:
 - *per natura*, se riferita ai beni immobili accatastati nelle categorie A/10, B, C, D ed E;
 - *per destinazione*, se riferita ai beni immobili utilizzati esclusivamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa indipendentemente dalla classificazione catastale del bene;
- *ai lavoratori autonomi (esercenti l'arte o la professione)*, la natura strumentale è collegata all'utilizzazione esclusiva ed effettiva per lo svolgimento dell'attività professionale, indipendentemente dalla categoria catastale;

tenendo, ovviamente, presente che la *parziale deducibilità dell'Imu* non è stata riconosciuta:

- per gli immobili patrimonio;
- per i beni immobili alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa (cosiddetti beni merce);
- per quelli *adibiti promiscuamente* all'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo *oppure* all'uso personale o familiare del contribuente.

Per quanto attiene ai *beni immobili detenuti dalle società immobiliari di gestione*, cioè quelle società che hanno come oggetto dell'attività la locazione immobiliare, si concretizza il problema di procedere all'individuazione dei beni per i quali è consentita o meno l'applicazione della deducibilità parziale dell'Imu.

Si ritiene che:

- *per gli immobili strumentali per natura (anche locati)*, l'Imu si deve considerare parzialmente deducibile;
- *per gli immobili abitativi locati*, l'Imu non è deducibile e, quindi, non si rende applicabile nemmeno la parziale deduzione;
- *per gli immobili abitativi non locati*, l'Imu, invece, si deve ritenere parzialmente deducibile se utilizzati direttamente dalla società (es.: quale sede legale e/o amministrativa).

Rideterminazione delle percentuali operative per i dividendi, gli utili, le plusvalenze e le minusvalenze

Con il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 26 maggio 2017, pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale 11 luglio 2017, n. 160*, sono state rideterminate, in relazione al disposto di cui all'art. 1, comma 64, della L. 28 dicembre 2015, n. 208, le percentuali di concorso al reddito complessivo:

– dei dividendi;

e:

– delle plusvalenze;

conseguenti alla riduzione dell'aliquota Ires dal 27,50% al 24,00%.

Specificamente, il decreto stabilisce che:

- *concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 58,14% del loro ammontare*:
 - gli utili derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti all'Ires;
 - i proventi equiparati relativi a titoli e a strumenti finanziari;
 - le remunerazioni costituite totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale i titoli e gli strumenti finanziari sono stati emessi (art. 44, comma 2, lett. a), del Tuir), tenendo, al riguardo, presente che si devono *ritenere similari alle azioni*, i titoli e gli strumenti finanziari emessi:

- dalle società per azioni;
- dalle società in accomandita per azioni;
- dalle società a responsabilità limitata;
- dalle società cooperative;
- dalle società di mutua assicurazione;
- dalle società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001;
- dalle società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003;

residenti nel territorio dello Stato, nonché:

- dagli enti pubblici e privati diversi dalle società;
- dai trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- dalle società e dagli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, a condizione che la inerente remunerazione sia totalmente indeducibile nella determinazione del reddito nello Stato estero di residenza del soggetto emittente, nel qual caso l'ineducibilità deve risultare da una dichiarazione dell'emittente stesso o da altri elementi certi e precisi;

e:

– le remunerazioni spettanti:

- ai contratti di associazione in partecipazione;
- ai contratti di cointeressenza agli utili di una impresa senza partecipazione alle perdite;

e:

- ai contratti con i quali il contraente attribuisce la partecipazione agli utili e alle perdite della sua impresa, senza il corrispettivo di un determinato apporto;

se, ovviamente, risulta espressamente previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi (art. 109, comma 9, lett. b), del Tuir);

formati con utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 (*per i soggetti cosiddetti "solari", dal 1° gennaio 2017*);

- *concorrono alla formazione del reddito imponibile nella misura del 100% del loro ammontare*, gli utili percepiti dagli enti non commerciali, formati con quelli che risultano prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 (*per i soggetti cosiddetti "solari", dal 1° gennaio 2017*);
- *concorrono alla formazione del reddito imponibile nella misura del 58,14% del loro ammontare*:
 - le plusvalenze;e:
 - le minusvalenze;realizzate a decorrere dal 1° gennaio 2018.

Effetti della rinuncia del trattamento di fine mandato da parte degli amministratori nei riguardi dell'adempimento dichiarativo e la tesi dell'incasso giuridico

Il Tfm-trattamento di fine mandato è un'indennità, *non disciplinata in modo specifico dalla normativa civilistica*, che la società può corrispondere agli amministratori alla scadenza del loro mandato, per cui il suo ammontare deve essere determinato, secondo criteri di ragionevolezza e congruità rispetto alla realtà economica dell'impresa, tramite una specifica previsione statutaria o mediante un'appropriata delibera assembleare dei soci.

Per quanto concerne la *deducibilità ai fini Ires* degli accantonamenti per l'erogazione del Tfm-trattamento di fine mandato, si deve fare riferimento all'art. 105, comma 4, del Tuir, che disciplina la deduzione degli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto per la cessazione dei rapporti di collaborazione

coordinata e continuativa comprendenti anche quelle dovute “*in relazione agli uffici di amministratore*” e, come tali, rientrano nel tassativo novero degli accantonamenti per i quali è riconosciuta rilevanza fiscale, essendo sostanzialmente equiparati a quelli di quiescenza e previdenza.

Di conseguenza, gli accantonamenti al fondo per il Tfm-trattamento di fine mandato si devono ritenere fiscalmente deducibili:

- *in base al principio di competenza*, prescindendo, quindi, dal momento in cui l’indennità sarà effettivamente corrisposta;
- *a condizione che il diritto all’indennità* risulti da un “*atto di data certa anteriore all’inizio del rapporto*”, in quanto, in caso contrario, la deduzione del relativo costo avverrà nell’anno di effettiva erogazione dell’indennità medesima.

Se gli amministratori hanno *unanimemente rinunciato al Tfm-trattamento di fine mandato* accantonato dalla società negli esercizi sociali o periodi d’imposta precedenti è necessario valutare gli effetti in relazione a determinati presupposti.

Infatti, se la rinuncia alle quote di Tfm-trattamento di fine mandato accantonate dalla società, da parte:

- *amministratori soci della società stessa*, tende ad apportare, attraverso nuove risorse al patrimonio della partecipata, con il conseguente aumento del costo della partecipazione da essi detenuta, nel qual caso:
 - poiché si è in presenza di crediti per il Tfm-trattamento di fine mandato dovuto a persone fisiche non esercenti un’attività di impresa e che non è, pertanto, ravvisabile alcuna differenza tra il valore fiscale dei crediti rinunciati e il loro valore nominale, la società partecipata *non deve procedere a tassare alcuna sopravvenienza attiva*;
 - non si ritiene necessaria la comunicazione alla società partecipata del valore fiscale dei crediti oggetto di rinuncia, non potendosi verificare quelle distorsioni - dovute appunto alla mancata coincidenza tra il valore nominale dei crediti e il loro valore fiscale (es.: per effetto di svalutazione) - che sono ravvisabili soltanto in presenza di un’attività di impresa;
- *amministratori non soci della società*, se la società:
 - ha provveduto a dedurre le quote di Tfm-trattamento di fine mandato accantonate, *deve necessariamente procedere ad assoggettare a tassazione una sopravvenienza attiva*;
 - non ha provveduto a dedurre le quote di Tfm-trattamento di fine mandato accantonate, la rinuncia, per evidenti ragioni, *non esplica alcun effetto fiscale*.

Per quanto concerne la rilevanza reddituale in capo agli amministratori (soci e non soci) della rinuncia al Tfm-trattamento di fine mandato, è opportuno tenere in considerazione che lo stesso è riconducibile:

- *ai redditi assimilati di lavoro dipendente*, le cui somme e valori a qualunque titolo percepiti non rientrano nell’oggetto dell’arte o professione concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente;
- *ai redditi di lavoro autonomo*, in quanto i compensi derivanti dall’ufficio di amministratore rientrano nell’oggetto tipico dell’attività esercitata e, come tali, devono risultare assoggettati applicando le modalità previste per i redditi di natura professionale.

In entrambi i casi la tassazione del Tfm-trattamento di fine mandato, sia come reddito assimilato al lavoro dipendente, sia come reddito professionale, *segue il criterio di cassa, con imposizione al momento della percezione*.

Al riguardo, poiché tutti i crediti ai quali il socio rinuncia devono essere imputati ad aumento del costo della partecipazione senza generare una sopravvenienza attiva per la società partecipata, la rinuncia ai crediti correlati a redditi che devono essere acquisiti a tassazione per cassa (quali, ad esempio, i compensi spettanti agli amministratori e gli interessi relativi a finanziamenti dei soci), in quanto si presuppone *l’avvenuto incasso giuridico del credito* e, quindi, l’obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare, anche mediante applicazione della ritenuta di imposta.

La *tesi dell’incasso giuridico* è stata recepita dalla Corte di Cassazione attraverso due recenti pronunce riguardanti rispettivamente la rinuncia ad un credito derivante da compensi per royalties spettanti al socio

di maggioranza (sentenza n. 26842 del 18 dicembre 2014) e le rinunce a crediti derivanti dalle indennità di fine mandato spettanti a due soci - amministratori (ordinanza n. 1335 del 26 gennaio 2016), dalle quali si deduce che:

- *la tassabilità in capo al socio rinunciatario del credito*, anche se non materialmente incassato, ma conseguito e utilizzato, tramite la rinuncia, in favore della società e, quindi, l'obbligatorietà in capo a quest'ultima di operare la ritenuta alla fonte prevista dall'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Così operando è possibile evitare il "salto di imposta" che si verrebbe a determinare a fronte dell'intassabilità della rinuncia al credito in capo alla società e in capo al socio in presenza di un reddito tassabile in base al principio di cassa;
- *la rinuncia del credito da parte del socio costituisce una prestazione che viene ad aumentare il patrimonio della società* e può comportare anche l'aumento del valore delle sue quote sociali. In tale contesto, appare corretto ritenere che la rinuncia del credito da parte di un socio sia espressione della volontà di patrimonializzare la società e che, pertanto, non può essere equiparata alla remissione di un debito da parte di un soggetto estraneo alla compagine sociale;
- *la rinuncia presuppone il conseguimento del credito il cui importo, anche se non materialmente incassato, viene comunque "utilizzato"*, sia pure con atto di disposizione avente natura di rinuncia.

Ne deriva, di conseguenza, che in caso di *compensi di lavoro autonomo spettanti al socio*, la rinuncia operata dal socio medesimo presuppone logicamente la maturazione e il conseguimento del credito vantato, con ineludibile soggezione al regime fiscale conseguente, in capo al socio creditore.

Altrimenti operando, si permetterebbe alla società di beneficiare di accantonamenti fiscalmente dedotti nel corso dei singoli periodi di imposta che non scontano alcuna imposizione fiscale, nonostante producano l'effetto ultimo di incrementare il costo della partecipazione e perciò di generare reddito, che finirebbe per rimanere esente da imposizione.

Pertanto, nell'ipotesi in cui:

- *gli amministratori soci hanno rinunciato alle quote di Tfm-trattamento di fine mandato accantonate dalla società patrimonializzando la stessa*, i crediti rinunciati, si devono intendere giuridicamente incassati e, come tali, devono necessariamente risultare assoggettati a tassazione in capo ai soci persone fisiche non imprenditori, con il conseguente obbligo di effettuazione della ritenuta alla fonte da parte della società;
- *gli amministratori non soci hanno rinunciato alle quote di Tfm-trattamento di fine mandato accantonate dalla società*, la società interessata deve procedere ad assoggettare a tassazione la sopravvenienza attiva derivante dalla rinuncia in argomento nei limiti dell'entità complessiva degli accantonamenti effettuati e dedotti nei periodi d'imposta precedenti, tenendo, inoltre, presente che per gli amministratori non soci, in assenza di una contropartita e non potendo incrementare il valore della partecipazione, il principio del cosiddetto *incasso giuridico* non può trovare applicazione e, quindi, i medesimi non devono essere assoggettati ad alcuna imposizione fiscale.

Agenda

Scadenario dall'1 al 15 Settembre 2018

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
1	FATTURAZIONE ELETTRONICA-TAX FREE SHOPPING Gli operatori economici o soggetti passivi Iva che cedono beni a privati extra Unione europea, per i quali, applicando la disciplina di sgravio dell'Iva previsto dall'art. 38-quater del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sono tenuti, dalla data in esame, a emettere fattura in formato elettronico.	
1	SCRITTURE AUSILIARIE DI MAGAZZINO-ATTIVAZIONE DELL'OBBLIGO DI TENUTA Inizia a decorrere, per le imprese aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta <i>non coincidente con l'anno solare</i> 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° settembre 2015-31 agosto 2016 e 1° settembre 2016-31 agosto 2017, entrambi gli ammontari 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	SCRITTURE AUSILIARIE DI MAGAZZINO-CESSAZIONE DELL'OBBLIGO DI TENUTA Per le imprese aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta <i>non coincidente con l'anno solare</i> 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° settembre 2016-31 agosto 2017 e 1° settembre 2017-31 agosto 2018, entrambi gli ammontari inerenti ai ricavi e al valore complessivo delle rimanenze sono risultati superiori rispettivamente a € 5.164.568,99 e a € 1.032.913,80.	
3	ACCONTI IMPOSTE (SECONDA O UNICA RATA)-PERSONE GIURIDICHE Per i contribuenti persone giuridiche aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta, la cui chiusura è stabilita <i>per la fine del prossimo mese di ottobre</i> , inizia il termine, che si conclude al 1° ottobre prossimo, per procedere al pagamento delle somme dovute che, di regola, si possono riferire alla <i>seconda o unica rata</i> dell'Ires, dell'Irap e delle inerenti addizionali inerente al periodo d'imposta di riferimento, mediante versamento - direttamente o per il tramite degli intermediari abilitati - utilizzando il modello F24 e specificando gli appropriati codici tributo.	
3	PREU-PRELIEVO UNICO ERARIALE-SOMME GIOCATE Per i concessionari titolari delle autorizzazioni per gli apparecchi da gioco di cui all'art. 110, comma 6, lettere a) e b), del Tulp, collegati alla rete telematica, a norma del D.M. 1° luglio 2010, scade il termine per procedere ad eseguire la comunicazione telematica all'Agenzia delle dogane e dei monopoli dell'entità delle somme giocate da ciascun apparecchio, in relazione al periodo contabile (bimestre) precedente.	
5	ESERCENTI ATTIVITÀ DI TRASPORTO 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	<p>IVA E IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI - ANNOTAZIONE ABBONAMENTI</p> <p>Le società e le associazioni sportive dilettantistiche e le pro loco devono procedere ad eseguire l'annotazione nel previsto prospetto degli abbonamenti che sono stati rilasciati nel corso del mese precedente.</p>
7	<p>AGENZIA DELLE DOGANE-DATI RELATIVI ALLA CONTABILITÀ</p> <p>Invio all'Agenzia delle dogane dei dati relativi alle contabilità <i>del mese precedente</i> da parte di:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>destinatari registrati (ex operatori professionali e rappresentanti fiscali)</i> che svolgono attività nel settore dei prodotti energetici; - <i>depositari autorizzati</i> del settore alcoli; - <i>depositari autorizzati</i> che svolgono attività nella fabbricazione di aromi; - <i>destinatari registrati (ex operatori professionali o rappresentanti fiscali)</i> che svolgono attività nel settore dell'alcole e delle bevande alcoliche; - <i>depositari autorizzati</i> che svolgono attività nel settore del vino e delle altre bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra; - <i>destinatari registrati (ex operatori qualificati come operatori professionali registrati)</i>, che svolgono attività nel settore del vino e delle bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra.
7	<p>AGENZIA DELLE DOGANE-RIEPILOGO DEL MOVIMENTO MENSILE D'IMPOSTA</p> <p>Invio all'Agenzia delle dogane dei dati relativi al riepilogo del movimento mensile d'imposta ed agli accrediti d'imposta utilizzati nel corso <i>del mese precedente</i> da parte sia dei <i>depositari autorizzati</i> del settore prodotti energetici, sia dei <i>depositari autorizzati</i> del settore alcoli.</p>
10	<p>AGENZIA DELLE DOGANE E PRODOTTI ENERGETICI</p> <p>Invio all'Agenzia delle dogane dei dati inerenti alle contabilità <i>dello scorso mese di luglio (secondo mese precedente a quello in corso)</i> da parte degli operatori esercenti i depositi commerciali che svolgono attività nel settore dei prodotti energetici.</p>
14	<p>ESERCENTI I DEPOSITI COMMERCIALI NEL SETTORE DELL'ALCOLE E DELLE BEVANDE ALCOLICHE</p> <p>Invio all'Agenzia delle dogane dei dati inerenti alle contabilità dello scorso <i>mese di luglio (secondo mese precedente a quello in corso)</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>
15/17	<p>ACQUISTI INTRACOMUNITARI-ANNOTAZIONE FATTURE PERVENUTE</p> <p>I soggetti con partita Iva che hanno posto in essere acquisti intracomunitari devono procedere a eseguire l'annotazione nel registro Iva degli acquisti e in quello Iva delle vendite delle fatture di acquisto intracomunitarie ricevute <i>nel corso del mese precedente</i>, con riferimento a tale mese.</p>
15/17	<p>ACQUISTI INTRACOMUNITARI-EMISSIONE AUTOFATTURA RETTIFICATIVA</p> <p>I soggetti con partita Iva che hanno effettuato acquisti intracomunitari di beni o servizi, a cui è pervenuta una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale, devono procedere all'emissione dell'autofattura integrativa in relazione alle fatture annotate nel corso del mese precedente.</p>
15/17	<p>ACQUISTI INTRACOMUNITARI-MANCATRO RICEVIMENTO DELLA FATTURA</p> <p>I soggetti con partita Iva che hanno effettuato acquisti intracomunitari di beni o servizi, a cui non è pervenuta la inerente fattura entro il secondo mese successivo a</p>

	quello di effettuazione dell'operazione, devono procedere all'emissione della prevista autofattura inerente alle operazioni poste in essere nel corso dello <i>scorso mese di giugno</i> (terzo mese precedente a quello in corso).	
15/17	AGRITURISMO-CORRISPETTIVI Annotazione nel registro Iva dei corrispettivi, da parte delle imprese agrituristiche che rilasciano le ricevute fiscali, degli ammontari inerenti alle operazioni effettuate <i>nel corso del mese precedente</i> , se, ovviamente, <i>non</i> hanno già provveduto ad eseguire le rilevazioni analitiche giornaliere.	
15/17	ALCOLI METILICI Termine per procedere alla trasmissione al competente ufficio tecnico delle imposte di fabbricazione della copia del registro di carico da parte delle imprese che producono, commercializzano e 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 mese, tenendo, in ogni caso, presente che alla copia del registro deve necessariamente essere anche allegato un documento nel quale devono essere riepilogate le merci che nel corso del mese di riferimento sono state trasferite ai depositi commerciali o alle ditte utilizzatrici (<i>con raggruppamento per cliente destinatario</i>).	
15/17	COMMERCianti AL DETTAGLIO E SOGGETTI ASSIMILATI - ANNOTAZIONE CUMULATIVA DELLE OPERAZIONI I commercianti al dettaglio e i soggetti assimilati hanno la possibilità di procedere all'annotazione riepilogativa mensile, anziché giornaliera, dei corrispettivi <i>inerenti al mese precedente</i> , 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.	
15/17	ENTI NON COMMERCIALI CHE DETERMINANO FORFETTARIAMENTE IL REDDITO Gli enti non commerciali che determinano forfettariamente il reddito, devono procedere ad annotare l'ammontare complessivo, distinto per aliquota, delle operazioni fatturate nel mese precedente nei registri previsti ai fini Iva <i>oppure, in alternativa</i> nel modello di prospetto riepilogativo previsto per i cosiddetti contribuenti "supersemplificati", che necessariamente deve essere numerato progressivamente prima di essere posto in uso.	
15/17	FATTURAZIONE OPERAZIONI - SOGGETTI PASSIVI IVA I soggetti passivi Iva, entro la data in esame, devono procedere ad emettere le fatture, <i>eventualmente anche in forma semplificata</i> , inerenti: <ul style="list-style-type: none"> • alle cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo all'identificazione degli operatori o dei soggetti tra i quali è stata posta in essere l'operazione nel corso del mese precedente; • alle cessioni comunitarie non imponibili che sono state effettuate nel corso del mese precedente; • alle prestazioni di servizi "generiche" non soggette all'imposta che risultano poste in essere nel corso del mese precedente nei riguardi di soggetti passivi stabiliti nel territorio di uno Stato membro dell'Unione europea diverso dall'Italia; • alle prestazioni di servizi "generiche" rese o ricevute (autofattura) da un soggetto passivo che risulta localizzato fuori dell'Unione europea poste in essere nel corso del mese precedente; 	

	<ul style="list-style-type: none"> alle prestazioni di servizi identificabili tramite idonea documentazione, poste in essere nel corso del mese precedente nei riguardi dello stesso operatore economico o soggetto. <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 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>	
15/17	<p>FATTURE E AUTOFATTURE DI IMPORTO INFERIORE A € 300,00</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>	
15/17	<p>IMPRESE DELLA GRANDE DISTRIBUZIONE COMMERCIALE O DI SERVIZI</p> <p>In presenza dell'avvenuto esercizio dell'apposita opzione, le imprese operanti nel settore della grande distribuzione commerciale o di servizi devono procedere all'invio telematico all'Agenzia delle entrate, distintamente 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 tramite ricevuta o scontrino fiscale.</p>	
15/17	<p>OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE-ANNOTAZIONE FATTURA RICEVUTE NEL CORSO DEL MESE PRECEDENTE</p> <p>I soggetti con partita Iva che effettuano acquisti intracomunitari, entro la data in esame, devono procedere ad annotare nel registro Iva degli acquisti e nel registro Iva delle fatture emesse i documenti di acquisto intracomunitari ricevuti <i>nel corso del mese precedente</i>, con riferimento a tale mese, dopo aver proceduto alla debita integrazione.</p>	
15/17	<p>OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE-AUTOFATTURA</p> <p>I soggetti con partita Iva che hanno effettuato acquisti intracomunitari di beni o servizi, entro la data in esame devono emettere:</p> <ul style="list-style-type: none"> se hanno ricevuto una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale che è stata registrata nel corso del mese precedente, devono procedere ad emettere autofattura integrativa se non hanno ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, devono procedere all'emissione dell'autofattura relativa alle operazioni effettuate nel terzo mese precedente. 	
15/17	<p>PRODUTTORI AGRICOLI-CESSIONI AL MINUTO A PRIVATI CONSUMATORI</p> <p>I produttori agricoli, che hanno optato per l'applicazione del regime normale Iva, hanno la possibilità, per le cessioni di beni poste in essere nei riguardi di soggetti privati consumatori nel corso del mese precedente, di eseguire un'unica annotazione cumulativa nel registro Iva dei corrispettivi.</p>	

Indici & dati

Coefficienti di rivalutazione del TFR¹

Anno 2018	TFR maturato nel periodo		Indice Istat	Differenza	Incidenza percentuale	75% di E	Tasso fisso 1,5%	Totale G+H coefficiente di rivalutazione
	dal	al						
Mese di	A	B	C	D	E	F	G	H
luglio	15 lug.	14 ago.	102,5	1,4	1,384768	1,038576	0,875	1,913576

Modalità calcolo coefficiente di rivalutazione del TFR - trattamento di fine rapporto

Nel mese di luglio 2018 il coefficiente per rivalutare le quote di TFR-Trattamento di fine rapporto accantonate è risultato pari a **“1,913576”**.

Per individuare tale coefficiente si deve fare riferimento all'indice dei prezzi al consumo per famiglie di operai e impiegati, escludendo i “tabacchi lavorati”, tenendo presente che, *per il mese in argomento*, si deve procedere:

- a determinare la differenza tra l'indice di dicembre 2017 (101,1) e quello oggetto di rivalutazione (102,5), pari a “1,4” [102,5 – 101,1], che consente di calcolare l'effettiva percentuale da considerare nei conteggi della rivalutazione che risulta pari a: 1,384768;
- a ridurre il valore dell'incidenza percentuale predetta al 75% e cioè da “1,384768” a “1,038576” (75% di 1,384768);
- ad aggiungere il tasso fisso dello 0,125 mensile (pari a 1,50 annuale) che per il mese in esame è pari alla “0,875” [0,125 x 7];

in modo da pervenire all'individuazione del *coefficiente di rivalutazione* da applicare, *nel periodo temporale di competenza*, all'accantonamento del TFR pari a **“1,913576”** [0,816024 + 0,875].

TFR-Serie storiche

Mese	Periodo di riferimento	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009
Gennaio	15/1-14/2	0,421736	0,349327	0,125000	0,125000	0,265056	0,265845	0,413462	0,421749	0,235457	0,125000
Febbraio	15/2-14/3	0,546736	0,773430	0,250000	0,250000	0,320028	0,390845	0,826923	0,769960	0,470913	0,250000
Marzo	15/3-14/4	0,820104	0,898430	0,375000	0,375000	0,445028	0,656690	1,240385	1,192576	0,761598	0,375000
Aprile	15/4-14/5	0,945104	1,247757	0,500000	0,570093	0,710084	0,781690	1,725962	1,689595	1,162739	0,667286
Maggio	15/5-14/6	1,292656	1,223205	0,625000	0,765187	0,765056	0,906690	1,778846	1,888999	1,342968	0,959572
Giugno	15/6-14/7	1,566024	1,273430	0,750000	0,960280	0,960084	1,172535	2,048077	2,088403	1,467968	1,196097
Luglio	15/7-14/8	1,913576	1,398430	0,945093	1,015187	1,015056	1,367958	2,245192	2,436615	1,869109	1,321097
Agosto	15/8-14/9		1,822532	1,220234	1,280374	1,280112	1,774648	2,730769	2,784827	2,159794	1,724907
Settembre	15/9-14/10		1,723205	1,195093	1,125000	1,125000	1,617958	2,855769	2,909827	2,063881	1,626859
Ottobre	15/10-14/11		1,698684	1,320093	1,390187	1,320028	1,672535	2,980769	3,332442	2,354566	1,807621
Novembre	15/11-14/12		1,748878	1,445093	1,375000	1,375000	1,586268	2,961538	3,531846	2,534794	1,988383
Dicembre	15/12-14/1		2,098205	1,795304	1,500000	1,500000	1,922535	3,302885	3,880058	2,935935	2,224907

¹ Elaborazione dati aggiornata al 13 agosto 2018.

Indice nazionale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati²

(fonte individuativa dati: Istat)

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.	Media
2000	110,5	111,0	111,3	111,4	111,7	112,1	112,3	112,3	112,5	112,8	113,3	113,4	112,1
2001	113,9	114,3	114,4	114,8	115,1	115,3	115,3	115,3	115,4	115,7	115,9	116,0	115,1
2002	116,5	116,9	117,2	117,5	117,7	117,9	118,0	118,2	118,4	118,7	119,0	119,1	117,9
2003	119,6	119,8	120,2	120,4	120,5	120,6	120,9	121,1	121,4	121,5	121,8	121,8	120,8
2004	122,0	122,4	122,5	122,8	123,0	123,3	123,4	123,6	123,6	123,6	123,9	123,9	123,2
2005	123,9	124,3	124,5	124,9	125,1	125,3	125,6	125,8	125,9	126,1	126,1	126,3	125,3
2006	126,6	126,9	127,1	127,4	127,8	127,9	128,2	128,4	128,4	128,2	128,3	128,4	127,8
2007	128,5	128,8	129,0	129,2	129,6	129,9	130,2	130,4	130,4	130,8	131,3	131,8	130,0
2008	132,2	132,5	133,2	133,5	134,2	134,8	135,4	135,5	135,2	135,2	134,7	134,5	134,2
2009	134,2	134,5	134,5	134,8	135,1	135,3	135,3	135,8	135,4	135,5	135,6	135,8	135,2
2010	136,0	136,2	136,5	137,0	137,1	137,1	137,6	137,9	137,5	137,8	137,9	138,4	137,3
Base 2010=100													
Il coefficiente di raccordo tra la base 1995 e la base 2010=100 è pari a 1,3730													
Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.	Media
2011	101,2	101,5	101,9	102,4	102,5	102,6	102,9	103,2	103,2	103,6	103,7	104,0	102,7
2012	104,4	104,8	105,2	105,7	105,6	105,8	105,9	106,4	106,4	106,4	106,2	106,5	105,8
2013	106,7	106,7	106,9	106,9	106,9	107,1	107,2	107,6	107,2	107,1	106,8	107,1	107,0
2014	107,3	107,2	107,2	107,4	107,3	107,4	107,3	107,5	107,1	107,2	107,0	107,0	107,2
2015	106,5	106,8	107,0	107,1	107,2	107,3	107,2	107,4	107,0	107,2	107,0	107,0	107,1
Base 2010=100													
Il coefficiente di raccordo tra la base 2010 e la base 2015=100 è pari a 1,0710													
Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.	Media
2016	99,7	99,5	99,6	99,6	99,7	99,9	100,0	100,2	100,0	100,0	100,0	100,3	99,9
2017	100,6	101,0	101,0	101,3	101,1	101,0	101,0	101,4	101,1	100,9	100,8	101,1	101,0
2018	101,5	101,5	101,7	101,7	102,0	102,2	102,5						

² Elaborazione dati aggiornata al 13 agosto 2018.

Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese dell'anno precedente³

(fonte individuativa dati: Istat)

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

³ Elaborazione dati aggiornata al 13 agosto 2018.

Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese di due anni precedenti⁴

(fonte individuativa dati: Istat)

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

⁴ Elaborazione dati aggiornata al 13 agosto 2018.

Coefficienti per tradurre valori monetari dal mese di gennaio 1947⁵

(fonte individuativa dati: Istat)

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.	Anno
1947	49,564	48,531	47,181	43,305	41,274	38,751	37,542	35,586	33,837	33,931	35,477	36,598	39,425
1948	37,252	37,652	36,671	36,535	37,010	37,306	39,202	37,641	36,739	37,285	37,037	36,687	37,236
1949	36,184	36,379	36,220	35,705	35,740	36,148	37,182	36,739	36,919	37,752	37,658	37,948	36,697
1950	38,094	37,998	38,524	37,959	37,897	37,399	37,394	36,745	36,026	36,467	36,097	36,011	37,198
1951	35,507	34,883	34,694	33,927	33,886	33,439	33,453	33,571	33,584	33,492	33,287	33,305	33,904
1952	33,409	33,043	32,945	32,789	32,663	32,448	32,370	32,354	32,123	32,062	32,022	32,143	32,522
1953	32,191	32,131	32,135	31,823	31,635	31,545	32,022	32,115	31,970	31,847	31,693	31,768	31,903
1954	31,725	31,592	31,686	31,487	31,089	30,835	30,724	30,754	30,798	30,850	30,709	30,665	31,067
1955	30,676	30,746	30,676	30,425	30,149	29,948	30,057	30,008	30,099	30,107	29,980	29,781	30,220
1956	29,575	29,184	28,842	28,668	28,518	28,636	28,700	28,687	28,610	28,768	28,735	28,581	28,787
1957	28,303	28,473	28,613	28,633	28,530	28,473	28,300	28,275	28,145	27,918	27,721	27,563	28,241
1958	27,287	27,401	27,363	26,937	26,660	26,481	26,546	26,668	26,754	27,014	27,111	27,247	26,951
1959	27,140	27,218	27,293	27,244	27,169	27,174	27,206	27,166	27,034	26,855	26,687	26,604	27,062
1960	26,393	26,500	26,596	26,549	26,437	26,334	26,263	26,306	26,328	26,320	26,199	26,129	26,363
1961	25,923	25,910	25,894	25,738	25,648	25,607	25,638	25,589	25,513	25,475	25,283	25,167	25,615
1962	24,941	24,917	24,772	24,465	24,465	24,349	24,256	24,302	24,188	24,097	24,006	23,761	24,372
1963	23,371	22,952	22,850	22,728	22,728	22,728	22,748	22,708	22,489	22,274	22,274	22,139	22,668
1964	21,930	21,874	21,781	21,689	21,598	21,399	21,275	21,239	21,152	21,030	20,944	20,859	21,399
1965	20,757	20,724	20,674	20,624	20,557	20,508	20,443	20,426	20,394	20,378	20,361	20,281	20,508
1966	20,217	20,217	20,201	20,137	20,090	20,106	20,090	20,106	20,106	20,043	19,980	19,918	20,106
1967	19,867	19,887	19,848	19,809	19,770	19,731	19,692	19,654	19,577	19,596	19,596	19,596	19,711
1968	19,520	19,539	19,520	19,482	19,463	19,482	19,501	19,482	19,445	19,426	19,407	19,332	19,463
1969	19,277	19,277	19,203	19,112	19,076	19,003	18,879	18,826	18,773	18,686	18,616	18,531	18,932
1970	18,429	18,295	18,245	18,162	18,097	18,064	18,032	17,984	17,840	17,761	17,668	17,590	18,016
1971	17,525	17,474	17,390	17,340	17,240	17,191	17,125	17,093	16,980	16,900	16,853	16,822	17,158
1972	16,728	16,635	16,589	16,543	16,438	16,348	16,274	16,187	16,028	15,817	15,707	15,666	16,245
1973	15,478	15,333	15,203	15,026	14,816	14,719	14,647	14,576	14,506	14,344	14,186	13,955	14,719
1974	13,774	13,546	13,160	12,998	12,814	12,572	12,272	12,027	11,646	11,410	11,239	11,142	12,323
1975	11,012	10,886	10,873	10,724	10,654	10,548	10,487	10,432	10,336	10,207	10,121	10,026	10,517
1976	9,926	9,765	9,563	9,287	9,131	9,090	9,035	8,959	8,801	8,514	8,337	8,234	9,026
1977	8,205	8,023	7,904	7,821	7,721	7,649	7,591	7,540	7,459	7,380	7,273	7,238	7,643
1978	7,169	7,096	7,024	6,948	6,874	6,817	6,766	6,736	6,647	6,574	6,517	6,470	6,797
1979	6,347	6,255	6,178	6,078	6,001	5,942	5,888	5,831	5,691	5,561	5,490	5,402	5,872
1980	5,229	5,140	5,094	5,014	4,970	4,924	4,842	4,793	4,694	4,615	4,520	4,462	4,847
1981	4,403	4,324	4,263	4,204	4,147	4,105	4,070	4,043	3,986	3,909	3,844	3,805	4,084
1982	3,755	3,706	3,672	3,639	3,599	3,564	3,513	3,450	3,402	3,336	3,293	3,271	3,510
1983	3,225	3,183	3,154	3,121	3,091	3,074	3,045	3,033	2,994	2,945	2,915	2,901	3,053
1984	2,867	2,836	2,817	2,797	2,781	2,765	2,756	2,748	2,728	2,701	2,684	2,666	2,761
1985	2,639	2,612	2,594	2,572	2,557	2,543	2,535	2,530	2,519	2,490	2,472	2,456	2,542

⁵ Elaborazione dati aggiornata al 13 agosto 2018.

Circ. n. 16/2018
Periodo 1-15 Settembre 2018

1986	2,444	2,428	2,419	2,412	2,403	2,394	2,394	2,389	2,382	2,369	2,360	2,354	2,396
1987	2,338	2,330	2,321	2,315	2,307	2,298	2,292	2,286	2,270	2,249	2,244	2,240	2,290
1988	2,228	2,222	2,212	2,205	2,199	2,191	2,186	2,176	2,165	2,149	2,131	2,124	2,182
1989	2,108	2,090	2,080	2,067	2,058	2,048	2,043	2,040	2,030	2,011	2,003	1,994	2,047
1990	1,981	1,968	1,960	1,953	1,947	1,940	1,933	1,920	1,909	1,893	1,881	1,874	1,929
1991	1,861	1,844	1,839	1,831	1,824	1,814	1,811	1,806	1,798	1,784	1,772	1,767	1,813
1992	1,754	1,749	1,742	1,734	1,726	1,720	1,717	1,715	1,710	1,700	1,690	1,687	1,720
1993	1,681	1,675	1,671	1,665	1,658	1,650	1,644	1,643	1,641	1,630	1,622	1,622	1,650
1994	1,613	1,607	1,604	1,600	1,594	1,591	1,587	1,584	1,579	1,571	1,565	1,559	1,588
1995	1,554	1,541	1,529	1,521	1,511	1,503	1,502	1,497	1,493	1,485	1,476	1,474	1,507
1996	1,472	1,468	1,463	1,455	1,449	1,446	1,449	1,448	1,444	1,442	1,438	1,437	1,451
1997	1,434	1,433	1,431	1,430	1,426	1,426	1,426	1,426	1,423	1,419	1,415	1,415	1,426
1998	1,411	1,407	1,407	1,405	1,402	1,401	1,401	1,399	1,398	1,396	1,394	1,394	1,401
1999	1,393	1,390	1,388	1,383	1,380	1,380	1,378	1,378	1,374	1,371	1,366	1,365	1,379
2000	1,364	1,358	1,354	1,353	1,349	1,345	1,342	1,342	1,340	1,336	1,330	1,329	1,345
2001	1,323	1,319	1,318	1,313	1,310	1,307	1,307	1,307	1,306	1,303	1,300	1,299	1,310
2002	1,294	1,289	1,286	1,283	1,281	1,278	1,277	1,275	1,273	1,270	1,267	1,266	1,278
2003	1,260	1,258	1,254	1,252	1,251	1,250	1,247	1,245	1,242	1,241	1,237	1,237	1,248
2004	1,235	1,231	1,230	1,227	1,225	1,222	1,221	1,219	1,219	1,219	1,217	1,217	1,223
2005	1,217	1,213	1,211	1,207	1,205	1,203	1,200	1,198	1,197	1,195	1,195	1,193	1,203
2006	1,191	1,188	1,186	1,183	1,179	1,178	1,176	1,174	1,174	1,176	1,175	1,174	1,179
2007	1,173	1,170	1,168	1,167	1,163	1,160	1,158	1,156	1,156	1,152	1,148	1,144	1,159
2008	1,140	1,138	1,132	1,129	1,123	1,118	1,113	1,112	1,115	1,115	1,119	1,121	1,123
2009	1,123	1,121	1,121	1,118	1,116	1,114	1,114	1,110	1,113	1,112	1,112	1,110	1,115
2010	1,108	1,107	1,104	1,100	1,099	1,099	1,095	1,093	1,096	1,094	1,093	1,089	1,098
2011	1,085	1,082	1,077	1,072	1,071	1,070	1,067	1,064	1,064	1,060	1,059	1,056	1,069
2012	1,052	1,047	1,044	1,039	1,040	1,038	1,037	1,032	1,032	1,032	1,034	1,031	1,038
2013	1,029	1,029	1,027	1,027	1,027	1,025	1,024	1,020	1,024	1,025	1,028	1,025	1,026
2014	1,023	1,024	1,024	1,022	1,023	1,022	1,023	1,021	1,025	1,024	1,026	1,026	1,024
2015	1,031	1,028	1,026	1,025	1,024	1,023	1,024	1,022	1,026	1,024	1,026	1,026	1,025
2016	1,028	1,030	1,029	1,029	1,028	1,026	1,025	1,023	1,025	1,025	1,025	1,022	1,026
2017	1,019	1,015	1,015	1,012	1,014	1,015	1,015	1,011	1,014	1,016	1,017	1,014	1,015
2018	1,010	1,010	1,008	1,008	1,005	1,003	1,000						

Variazioni percentuali intercorrenti tra i periodi sottoindicati⁶

(fonte individuativa dati: Istat)

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.	Anno
1947	4.856,4	4.753,1	4.618,1	4.230,5	4.027,4	3.775,1	3.654,2	3.458,6	3.283,7	3.293,1	3.447,7	3.559,8	3.842,5
1948	3.625,2	3.665,2	3.567,1	3.553,5	3.601,0	3.630,6	3.820,2	3.664,1	3.573,9	3.628,5	3.603,7	3.568,7	3.623,6
1949	3.518,4	3.537,9	3.522,0	3.470,5	3.474,0	3.514,8	3.618,2	3.573,9	3.591,9	3.675,2	3.665,8	3.694,8	3.569,7
1950	3.709,4	3.699,8	3.752,4	3.695,9	3.689,7	3.639,9	3.639,4	3.574,5	3.502,6	3.546,7	3.509,7	3.501,1	3.619,8
1951	3.450,7	3.388,3	3.369,4	3.292,7	3.288,6	3.243,9	3.245,3	3.257,1	3.258,4	3.249,2	3.228,7	3.230,5	3.290,4
1952	3.240,9	3.204,3	3.194,5	3.178,9	3.166,3	3.144,8	3.137,0	3.135,4	3.112,3	3.106,2	3.102,2	3.114,3	3.152,2
1953	3.119,1	3.113,1	3.113,5	3.082,3	3.063,5	3.054,5	3.102,2	3.111,5	3.097,0	3.084,7	3.069,3	3.076,8	3.090,3
1954	3.072,5	3.059,2	3.068,6	3.048,7	3.008,9	2.983,5	2.972,4	2.975,4	2.979,8	2.985,0	2.970,9	2.966,5	3.006,7
1955	2.967,6	2.974,6	2.967,6	2.942,5	2.914,9	2.894,8	2.905,7	2.900,8	2.909,9	2.910,7	2.898,0	2.878,1	2.922,0
1956	2.857,5	2.818,4	2.784,2	2.766,8	2.751,8	2.763,6	2.770,0	2.768,7	2.761,0	2.776,8	2.773,5	2.758,1	2.778,7
1957	2.730,3	2.747,3	2.761,3	2.763,3	2.753,0	2.747,3	2.730,0	2.727,5	2.714,5	2.691,8	2.672,1	2.656,3	2.724,1
1958	2.628,7	2.640,1	2.636,3	2.593,7	2.566,0	2.548,1	2.554,6	2.566,8	2.575,4	2.601,4	2.611,1	2.624,7	2.595,1
1959	2.614,0	2.621,8	2.629,3	2.624,4	2.616,9	2.617,4	2.620,6	2.616,6	2.603,4	2.585,5	2.568,7	2.560,4	2.606,2
1960	2.539,3	2.550,0	2.559,6	2.554,9	2.543,7	2.533,4	2.526,3	2.530,6	2.532,8	2.532,0	2.519,9	2.512,9	2.536,3
1961	2.492,3	2.491,0	2.489,4	2.473,8	2.464,8	2.460,7	2.463,8	2.458,9	2.451,3	2.447,5	2.428,3	2.416,7	2.461,5
1962	2.394,1	2.391,7	2.377,2	2.346,5	2.346,5	2.334,9	2.325,6	2.330,2	2.318,8	2.309,7	2.300,6	2.276,1	2.337,2
1963	2.237,1	2.195,2	2.185,0	2.172,8	2.172,8	2.172,8	2.174,8	2.170,8	2.148,9	2.127,4	2.127,4	2.113,9	2.166,8
1964	2.093,0	2.087,4	2.078,1	2.068,9	2.059,8	2.039,9	2.027,5	2.023,9	2.015,2	2.003,0	1.994,4	1.985,9	2.039,9
1965	1.975,7	1.972,4	1.967,4	1.962,4	1.955,7	1.950,8	1.944,3	1.942,6	1.939,4	1.937,8	1.936,1	1.928,1	1.950,8
1966	1.921,7	1.921,7	1.920,1	1.913,7	1.909,0	1.910,6	1.909,0	1.910,6	1.910,6	1.904,3	1.898,0	1.891,8	1.910,6
1967	1.886,7	1.888,7	1.884,8	1.880,9	1.877,0	1.873,1	1.869,2	1.865,4	1.857,7	1.859,6	1.859,6	1.859,6	1.871,1
1968	1.852,0	1.853,9	1.852,0	1.848,2	1.846,3	1.848,2	1.850,1	1.848,2	1.844,5	1.842,6	1.840,7	1.833,2	1.846,3
1969	1.827,7	1.827,7	1.820,3	1.811,2	1.807,6	1.800,3	1.787,9	1.782,6	1.777,3	1.768,6	1.761,6	1.753,1	1.793,2
1970	1.742,9	1.729,5	1.724,5	1.716,2	1.709,7	1.706,4	1.703,2	1.698,4	1.684,0	1.676,1	1.666,8	1.659,0	1.701,6
1971	1.652,5	1.647,4	1.639,0	1.634,0	1.624,0	1.619,1	1.612,5	1.609,3	1.598,0	1.590,0	1.585,3	1.582,2	1.615,8
1972	1.572,8	1.563,5	1.558,9	1.554,3	1.543,8	1.534,8	1.527,4	1.518,7	1.502,8	1.481,7	1.470,7	1.466,6	1.524,5
1973	1.447,8	1.433,3	1.420,3	1.402,6	1.381,6	1.371,9	1.364,7	1.357,6	1.350,6	1.334,4	1.318,6	1.295,5	1.371,9
1974	1.277,4	1.254,6	1.216,0	1.199,8	1.181,4	1.157,2	1.127,2	1.102,7	1.064,6	1.041,0	1.023,9	1.014,2	1.132,3
1975	1.001,2	988,6	987,3	972,4	965,4	954,8	948,7	943,2	933,6	920,7	912,1	902,6	951,7
1976	892,6	876,5	856,3	828,7	813,1	809,0	803,5	795,9	780,1	751,4	733,7	723,4	802,6
1977	720,5	702,3	690,4	682,1	672,1	664,9	659,1	654,0	645,9	638,0	627,3	623,8	664,3
1978	616,9	609,6	602,4	594,8	587,4	581,7	576,6	573,6	564,7	557,4	551,7	547,0	579,7
1979	534,7	525,5	517,8	507,8	500,1	494,2	488,8	483,1	469,1	456,1	449,0	440,2	487,2
1980	422,9	414,0	409,4	401,4	397,0	392,4	384,2	379,3	369,4	361,5	352,0	346,2	384,7
1981	340,3	332,4	326,3	320,4	314,7	310,5	307,0	304,3	298,6	290,9	284,4	280,5	308,4
1982	275,5	270,6	267,2	263,9	259,9	256,4	251,3	245,0	240,2	233,6	229,3	227,1	251,0
1983	222,5	218,3	215,4	212,1	209,1	207,4	204,5	203,3	199,4	194,5	191,5	190,1	205,3
1984	186,7	183,6	181,7	179,7	178,1	176,5	175,6	174,8	172,8	170,1	168,4	166,6	176,1
1985	163,9	161,2	159,4	157,2	155,7	154,3	153,5	153,0	151,9	149,0	147,2	145,6	154,2
1986	144,4	142,8	141,9	141,2	140,3	139,4	139,4	138,9	138,2	136,9	136,0	135,4	139,6

⁶ Elaborazione dati aggiornata al 13 agosto 2018.

Circ. n. 16/2018
Periodo 1-15 Settembre 2018

1987	133,8	133,0	132,1	131,5	130,7	129,8	129,2	128,6	127,0	124,9	124,4	124,0	129,0
1988	122,8	122,2	121,2	120,5	119,9	119,1	118,6	117,6	116,5	114,9	113,1	112,4	118,2
1989	110,8	109,0	108,0	106,7	105,8	104,8	104,3	104,0	103,0	101,1	100,3	99,4	104,7
1990	98,1	96,8	96,0	95,3	94,7	94,0	93,3	92,0	90,9	89,3	88,1	87,4	92,9
1991	86,1	84,4	83,9	83,1	82,4	81,4	81,1	80,6	79,8	78,4	77,2	76,7	81,3
1992	75,4	74,9	74,2	73,4	72,6	72,0	71,7	71,5	71,0	70,0	69,0	68,7	72,0
1993	68,1	67,5	67,1	66,5	65,8	65,0	64,4	64,3	64,1	63,0	62,2	62,2	65,0
1994	61,3	60,7	60,4	60,0	59,4	59,1	58,7	58,4	57,9	57,1	56,5	55,9	58,8
1995	55,4	54,1	52,9	52,1	51,1	50,3	50,2	49,7	49,3	48,5	47,6	47,4	50,7
1996	47,2	46,8	46,3	45,5	44,9	44,6	44,9	44,8	44,4	44,2	43,8	43,7	45,1
1997	43,4	43,3	43,1	43,0	42,6	42,6	42,6	42,6	42,3	41,9	41,5	41,5	42,6
1998	41,1	40,7	40,7	40,5	40,2	40,1	40,1	39,9	39,8	39,6	39,4	39,4	40,1
1999	39,3	39,0	38,8	38,3	38,0	38,0	37,8	37,8	37,4	37,1	36,6	36,5	37,9
2000	36,4	35,8	35,4	35,3	34,9	34,5	34,2	34,2	34,0	33,6	33,0	32,9	34,5
2001	32,3	31,9	31,8	31,3	31,0	30,7	30,7	30,7	30,6	30,3	30,0	29,9	31,0
2002	29,4	28,9	28,6	28,3	28,1	27,8	27,7	27,5	27,3	27,0	26,7	26,6	27,8
2003	26,0	25,8	25,4	25,2	25,1	25,0	24,7	24,5	24,2	24,1	23,7	23,7	24,8
2004	23,5	23,1	23,0	22,7	22,5	22,2	22,1	21,9	21,9	21,9	21,7	21,7	22,3
2005	21,7	21,3	21,1	20,7	20,5	20,3	20,0	19,8	19,7	19,5	19,5	19,3	20,3
2006	19,1	18,8	18,6	18,3	17,9	17,8	17,6	17,4	17,4	17,6	17,5	17,4	17,9
2007	17,3	17,0	16,8	16,7	16,3	16,0	15,8	15,6	15,6	15,2	14,8	14,4	15,9
2008	14,0	13,8	13,2	12,9	12,3	11,8	11,3	11,2	11,5	11,5	11,9	12,1	12,3
2009	12,3	12,1	12,1	11,8	11,6	11,4	11,4	11,0	11,3	11,2	11,2	11,0	11,5
2010	10,8	10,7	10,4	10,0	9,9	9,9	9,5	9,3	9,6	9,4	9,3	8,9	9,8
2011	8,5	8,2	7,7	7,2	7,1	7,0	6,7	6,4	6,4	6,0	5,9	5,6	6,9
2012	5,2	4,7	4,4	3,9	4,0	3,8	3,7	3,2	3,2	3,2	3,4	3,1	3,8
2013	2,9	2,9	2,7	2,7	2,7	2,5	2,4	2,0	2,4	2,5	2,8	2,5	2,6
2014	2,3	2,4	2,4	2,2	2,3	2,2	2,3	2,1	2,5	2,4	2,6	2,6	2,4
2015	3,1	2,8	2,6	2,5	2,4	2,3	2,4	2,2	2,6	2,4	2,6	2,6	2,5
2016	2,8	3,0	2,9	2,9	2,8	2,6	2,5	2,3	2,5	2,5	2,5	2,2	2,6
2017	1,9	1,5	1,5	1,2	1,4	1,5	1,5	1,1	1,4	1,6	1,7	1,4	1,5
2018	1,0	1,0	0,8	0,8	0,5	0,3	0,0						

Coefficienti per la rivalutazione dei crediti di lavoro maturati e pagati dopo il 1° novembre 1991

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.
1991	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1,7838	1,7712	1,7669
1992	1,7531	1,7484	1,7410	1,7336	1,7249	1,7190	1,7161	1,7147	1,709	1,6991	1,6891	1,6865
1993	1,6804	1,6738	1,6707	1,6641	1,6577	1,6497	1,6436	1,6419	1,640	1,6294	1,6217	1,6217
1994	1,6126	1,6067	1,6037	1,5992	1,5932	1,5903	1,5859	1,5830	1,578	1,5699	1,5643	1,5585
1995	1,5529	1,5404	1,5281	1,5200	1,5106	1,5027	1,5013	1,4961	1,492	1,4847	1,4756	1,4731
1996	1,4713	1,4670	1,4628	1,4543	1,4487	1,4459	1,4487	1,4474	1,443	1,4417	1,4377	1,4362
1997	1,4335	1,4322	1,4309	1,4294	1,4254	1,4254	1,4254	1,4254	1,422	1,4187	1,4148	1,4148
1998	1,4107	1,4068	1,4068	1,4042	1,4015	1,4002	1,4002	1,3989	1,397	1,3950	1,3938	1,3938
1999	1,3925	1,3899	1,3874	1,3823	1,3797	1,3797	1,3772	1,3772	1,373	1,3709	1,3659	1,3648
2000	1,3635	1,3573	1,3536	1,3525	1,3488	1,3441	1,3416	1,3416	1,339	1,3357	1,3298	1,3286
2001	1,3227	1,3182	1,3170	1,3124	1,3090	1,3067	1,3067	1,3067	1,305	1,3022	1,3000	1,2988
2002	1,2933	1,2888	1,2855	1,2823	1,2801	1,2779	1,2768	1,2747	1,272	1,2693	1,2661	1,2650
2003	1,2597	1,2576	1,2535	1,2514	1,2503	1,2493	1,2462	1,2441	1,241	1,2400	1,2370	1,2370
2004	1,2350	1,2309	1,2299	1,2269	1,2249	1,2219	1,2210	1,2190	1,219	1,2190	1,2160	1,2160
2005	1,2160	1,2121	1,2102	1,2063	1,2044	1,2024	1,1996	1,1977	1,196	1,1948	1,1948	1,1929
2006	1,1901	1,1873	1,1854	1,1826	1,1789	1,1780	1,1752	1,1734	1,173	1,1752	1,1743	1,1734
2007	1,1725	1,1698	1,1680	1,1661	1,1625	1,1599	1,1572	1,1554	1,155	1,1519	1,1475	1,1431
2008	1,1397	1,1371	1,1311	1,1286	1,1227	1,1177	1,1127	1,1119	1,114	1,1144	1,1185	1,1202
2009	1,1227	1,1202	1,1202	1,1177	1,1152	1,1136	1,1136	1,1095	1,112	1,1119	1,1111	1,1095
2010	1,1078	1,1062	1,1038	1,0998	1,0989	1,0989	1,0950	1,0926	1,095	1,0934	1,0926	1,0886
2011	1,0843	1,0811	1,0769	1,0716	1,0706	1,0695	1,0664	1,0633	1,063	1,0592	1,0582	1,0551
2012	1,0511	1,0471	1,0431	1,0382	1,0392	1,0372	1,0362	1,0313	1,031	1,0313	1,0333	1,0304
2013	1,0284	1,0284	1,0265	1,0265	1,0265	1,0246	1,0236	1,0198	1,023	1,0246	1,0275	1,0246
2014	1,0227	1,0236	1,0236	1,0217	1,0227	1,0217	1,0227	1,0208	1,024	1,0236	1,0256	1,0256
2015	1,0304	1,0275	1,0256	1,0246	1,0236	1,0227	1,0236	1,0217	1,025	1,0236	1,0256	1,0256
2016	1,0281	1,0302	1,0291	1,0291	1,0281	1,0260	1,0250	1,0230	1,025	1,0250	1,0250	1,0219
2017	1,0189	1,0149	1,0149	1,0118	1,0138	1,0149	1,0149	1,0108	1,013	1,0159	1,0169	1,0138
2018	1,0099	1,0099	1,0079	1,0079	1,0049	1,0029	1,0000					

N.B.: i crediti di lavoro maturati e pagati dopo il 1° novembre 1991 devono risultare rivalutati con il sistema mensile, applicando la variazione degli indici dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati e, ai valori così ottenuti, si devono sommare gli interessi legali, la cui misura percentuale deve necessariamente essere considerata in ragione d'anno.

Schede operative

Principali componenti negativi di reddito delle imprese in contabilità semplificata (modello Redditi 2018 PF)

<i>Individuazione del componente negativo di reddito in relazione al contenuto del quadro RG del modello Redditi 2018 PF</i>	<i>Imputazione contabile</i>
RG15 - Costi di acquisto di materie prime e sussidiarie	Principio di cassa
RG15 - Costi di acquisto di semilavorati	Principio di cassa
RG15 - Costi di acquisto di merci	Principio di cassa
RG16 - Spese per prestazioni di lavoro dipendente	Principio di competenza
RG16 - Spese per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente	Principio di competenza
RG16 - Spese per prestazioni di lavoro autonomo	Principio di competenza
RG17 - Utili spettanti agli associati in partecipazione	Principio di competenza
RG18 - Quote di ammortamento	Principio di competenza
RG20 - Canoni di locazione finanziaria inerenti a beni mobili strumentali	Principio di competenza
RG22-codice 3 - Canoni di locazione non finanziaria	Principio di cassa
RG22-codice 3 - Canoni di noleggio	Principio di cassa
RG22-codice 4 - Interessi passivi deducibili (<i>nel rispetto dell'art.</i>	Principio di cassa

Individuazione del componente negativo di reddito in relazione al contenuto del quadro RG del modello Redditi 2018 PF	Imputazione contabile
<i>61 del Tuir)</i>	
RG22-codice 5 - Minusvalenze patrimoniali <i>(di cui all'art. 101 del Tuir)</i>	Principio di competenza
RG22-codice 5 - Sopravvenienze passive <i>(di cui all'art. 101 del Tuir)</i>	Principio di competenza
RG22-codice 5 - Perdite <i>(di cui all'art. 101 del Tuir)</i>	Principio di competenza
RG22-codice 5 - Sopravvenienze passive derivanti dallo storno di componenti positivi o negativi che hanno partecipato alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa	Principio di cassa
RG22-codice 5 - Sopravvenienze passive derivanti dall'integrazione di componenti positivi o negativi che hanno concorso all'individuazione del reddito secondo il criterio di cassa	Principio di cassa
RG22-codice 6 - Imposte deducibili	Principio di cassa
RG22-codice 6 - Contributi ad associazioni sindacali	Principio di cassa
RG22-codice 6 - Contributi ad associazioni di categoria	Principio di cassa
RG22-codice 7 - Spese relative a più esercizi deducibili ai sensi dell'art. 108 del TUIR <i>(diverse dalle spese pluriennali capitalizzabili nel rispetto dei disposti di cui al principio contabile nazionale l'Oic 24)</i>	Principio di competenza
RG22-codice 8 - Spese di rappresentanza	Principio di cassa
RG22-codice 13 - Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione <i>(deducibili ai sensi dell'art.</i>	Principio di cassa

Individuazione del componente negativo di reddito in relazione al contenuto del quadro RG del modello Redditi 2018 PF	Imputazione contabile
102 del Tuir)	

Dossier Casi e Contabilità

Rilevazione del super-ammortamento per i beni materiali di costo unitario non superiore a € 516,46 acquistati nel corso dell'anno 2017 e 2018

L'operatività del cosiddetto super-ammortamento trova applicazione anche nei riguardi dei beni di costo unitario inferiore a € 516,46.

Al riguardo, in particolare, si deve tenere in considerazione che se un bene strumentale di valore non superiore a tale valore viene ammortizzato in bilancio in più esercizi, la deduzione extracontabile del 40% non può essere operata in un'unica soluzione, ma deve necessariamente risultare ripartita in base alla percentuale di ammortamento fiscale prevista dal D.M. 31 dicembre 1988, indipendentemente dal coefficiente di ammortamento civilistico adottato in bilancio.

Al riguardo, infatti, la L. 28 dicembre 2015, n. 208, ha introdotto, per gli acquisti di "beni materiali strumentali nuovi", la disciplina del cosiddetto "super ammortamento", consistente, in estrema sintesi, nella possibilità per l'imprenditore e il lavoratore autonomo di maggiorare il costo di acquisizione del 40% agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017 o, al ricorrere di determinate condizioni, entro il 30 giugno 2018:

- ai soli fini delle imposte sui redditi;
e:
 - con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing*;
- tenendo presente che la legge di bilancio 2018 ha prorogato ulteriormente l'agevolazione, ma la percentuale di maggiorazione del costo di acquisizione non è più del 40%, in quanto è scesa al 30%.

Ai fini procedurali, si ritiene opportuno porre in rilievo che:

- *per quanto riguarda l'ammortamento dei beni*, l'agevolazione si concretizza in una deduzione calcolata in base ai coefficienti stabiliti dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988, ridotti alla metà per il primo esercizio per i soggetti titolari di reddito d'impresa;
- *per i soggetti che determinano il reddito imponibile sulla base delle risultanze del conto economico*, la maggiorazione non risulta legata alle valutazioni di bilancio, ma è correlata ai coefficienti di ammortamento fiscale;
- *per i beni strumentali nuovi il cui costo unitario non è di entità superiore a € 516,46* (valore massimo per poter operare la deduzione integrale nell'esercizio), la maggiorazione del 40% non influisce su tale limite, per cui, se il costo del bene, *per effetto della maggiorazione*, supera detto ammontare, la possibilità di deduzione integrale nell'esercizio non viene meno, mentre l'eventuale scelta di dedurre le quote di ammortamento annuali porta a riconoscere la maggiore deduzione solo attraverso l'applicazione, di anno in anno, dei previsti coefficienti di ammortamento.

Ne deriva, di conseguenza, che la *scelta di non dedurre l'intero costo del bene* nell'esercizio o periodo d'imposta di sostenimento impedisce di fruire in maniera integrale, nello stesso anno, della corrispondente maggiorazione e, quindi, dal punto di vista fiscale il contribuente:

- potrà dedurre le quote di ammortamento dei beni nel rispetto del principio della previa imputazione al conto economico;
- procederà a dedurre extracontabilmente le quote relative alla maggiorazione applicando i previsti coefficienti di ammortamento, indipendentemente dal coefficiente adottato in bilancio.

A chiarimento dell'assunto si fanno seguire quattro esemplificazioni numeriche (due per l'acquisto del bene effettuato nel 2017 e due nel 2018).

Caso 1 - deduzione integrale del costo del bene nel bilancio dell'esercizio di sostenimento.

Una società di capitali ha acquistato, in data 1° luglio 2017, un bene per un costo pari a € 400,00, il cui coefficiente di ammortamento fiscale è pari al 25%; lo stesso giorno il bene viene consegnato ed entra in funzione.

Analisi

Il bene può beneficiare della maggiorazione del 40% del costo di acquisizione che, quindi, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà pari a € 160,00 (40% di 400,00).

Contabilmente, la società decide di dedurre integralmente il costo del bene nell'esercizio di acquisizione.

Soluzione

Contabilmente e fiscalmente si realizzerà la seguente situazione:

Anno	Costo imputato al conto economico	Costo dedotto per derivazione (art. 102, c. 5, del Tuir)	Variazione in diminuzione inerente al super ammortamento
2017	400,00	400,00	160,00
Totale	400,00	400,00	160,00

In concreto, la società, dal punto di vista fiscale, procederà a:

- dedurre integralmente, nel 2017 (anno di sostenimento del costo), il costo del bene ai sensi dell'art. 102, comma 5, del Tuir;
- dedurre integralmente, nel 2017 (anno di sostenimento del costo), la maggiorazione del 40%.

* * *

Caso 2 - ammortamento civilistico del bene in più esercizi.

Una società di capitali ha acquistato, in data 1° luglio 2017, un bene per un costo pari a € 500,00, il cui coefficiente di ammortamento fiscale è pari al 25% (pari ad una quota annua massima ammessa in deduzione di € 125 (25% di € 500,00)); lo stesso giorno il bene viene consegnato ed entra in funzione.

Analisi

Il bene può beneficiare della maggiorazione del 40% del costo di acquisizione che, quindi, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà pari a € 200,00 (40% di 500,00).

Contabilmente, la società decide di ammortizzare il bene con un coefficiente del 20%, pari ad una quota annua di € 100,00 (20% di € 500,00).

Dai predetti dati si deduce che:

A	Costo di acquisizione	500,00	-
B	Maggiorazione complessiva super ammortamento	200,00	40% di A
C	Coefficiente di ammortamento civilistico	20%	-
D	Coefficiente di ammortamento fiscale (di cui al D.M. 31/12/1988)	25%	-

Soluzione

Contabilmente e fiscalmente si realizzerà la seguente situazione:

Anno	Costo imputato al conto economico	Costo dedotto per derivazione	Variazione in diminuzione inerente al super ammortamento
------	-----------------------------------	-------------------------------	--

	(A x C)	(art. 102, c. 5, del Tuir)	(B x D)
2017	50,00	50,00 (*)	25,00 (*)
2018	100,00	100,00	50,00
2019	100,00	100,00	50,00
2020	100,00	100,00	50,00
2021	100,00	100,00	25,00
2022	50,00	50,00	-
Totale	500,00	500,00	200,00

(*) Riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento fiscale per il primo esercizio ai sensi dell'art. 102, comma 2, del Tuir.

In concreto, la società, dal punto di vista fiscale, procederà a:

- dedurre, a partire dal 2017 (anno di entrata in funzione del bene) e fino al 2022, le quote di ammortamento del bene ai sensi dell'art. 102, commi 1 e 2, del Tuir, nel rispetto dell'art. 109, comma 4, del Tuir (nel caso in esame con l'aliquota del 20%);
- dedurre, a partire dal 2017 (anno di entrata in funzione del bene) e fino al 2021, le quote relative alla maggiorazione del 40% applicando i coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988 (aliquota del 25%, non influenzata dal coefficiente di ammortamento civilistico).

* * *

Caso 3 - deduzione integrale del costo del bene nel bilancio dell'esercizio di sostenimento.

Una società di capitali ha acquistato, in data 1° luglio 2018, un bene per un costo pari a € 400,00, il cui coefficiente di ammortamento fiscale è pari al 25%; lo stesso giorno il bene viene consegnato ed entra in funzione.

Analisi

Il bene può beneficiare della maggiorazione del 30% del costo di acquisizione che, quindi, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà pari a € 120,00 (30% di € 400,00). Contabilmente, la società decide di dedurre integralmente il costo del bene nell'esercizio di acquisizione.

Soluzione

Contabilmente e fiscalmente si realizzerà la seguente situazione:

Anno	Costo imputato al conto economico	Costo dedotto per derivazione (art. 102, c. 5, del Tuir)	Variazione in diminuzione inerente al super ammortamento
2018	400,00	400,00	120,00
Totale	400,00	400,00	120,00

In concreto, la società, dal punto di vista fiscale, procederà a:

- dedurre integralmente, nel 2018 (anno di sostenimento del costo), il costo del bene ai sensi dell'art. 102, comma 5, del Tuir;
- dedurre integralmente, nel 2018 (anno di sostenimento del costo), la maggiorazione del 30%.

* * *

Caso 4 - ammortamento civilistico del bene in più esercizi.

Una società di capitali ha acquistato, in data 1° luglio 2018, un bene per un costo pari a € 500,00, il cui coefficiente di ammortamento fiscale è pari al 25% (pari ad una quota annua massima ammessa in deduzione di € 125 (25% di € 500,00); lo stesso giorno il bene viene consegnato ed entra in funzione.

Analisi

Il bene può beneficiare della maggiorazione del 30% del costo di acquisizione che, quindi, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà pari a € 150,00 (30% di € 500,00).

Contabilmente, la società decide di ammortizzare il bene con un coefficiente del 20%, pari ad una quota annua di € 100,00 (20% di € 500,00).

Dai predetti dati si deduce che:

A	Costo di acquisizione	500,00	-
B	Maggiorazione complessiva super ammortamento	150,00	30% di A
C	Coefficiente di ammortamento civilistico	20%	-
D	Coefficiente di ammortamento fiscale (di cui al D.M. 31/12/1988)	25%	-

Soluzione

Contabilmente e fiscalmente si realizzerà la seguente situazione:

Anno	Costo imputato al conto economico (A x C)	Costo dedotto per derivazione (art. 102, c. 5, del Tuir)	Variatione in diminuzione inerente al super ammortamento (B x D)
2018	50,00	50,00 (*)	18,75 (*)
2019	100,00	100,00	37,50
2020	100,00	100,00	37,50
2021	100,00	100,00	37,50
2022	100,00	100,00	18,75
2023	50,00	50,00	-
Totale	500,00	500,00	150,00

(*) Riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento fiscale per il primo esercizio ai sensi dell'art. 102, comma 2, del Tuir.

In concreto, la società, dal punto di vista fiscale, procederà a:

- dedurre, a partire dal 2018 (anno di entrata in funzione del bene) e fino al 2023, le quote di ammortamento del bene ai sensi dell'art. 102, commi 1 e 2, del Tuir, nel rispetto dell'art. 109, comma 4, del Tuir (nel caso in esame con l'aliquota del 20%);
- dedurre, a partire dal 2018 (anno di entrata in funzione del bene) e fino al 2022, le quote relative alla maggiorazione del 30% applicando i coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988 (aliquota del 25%, non influenzata dal coefficiente di ammortamento civilistico).

Imputazione delle perdite d'impresa nei riguardi dei soggetti Ires

L'art. 84, comma 1, del Tuir, stabilisce che:

- la perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme vevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'80% del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare;
- per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti;
- la perdita deve risultare diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi dalle plusvalenze di cui all'art. 87 dello stesso testo unico, per la parte del loro ammontare che eccede le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, non dedotti ai sensi dell'art. 109, comma 5, del medesimo testo unico.

La regola procedurale evidenziata *interessa esclusivamente i soggetti Ires* e specificamente:

- le società per azioni;
- le società in accomandita per azioni;
- le società a responsabilità limitata;
- le società cooperative;

- le società di mutua assicurazione;
 - le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001;
 - le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003;
- residenti nel territorio dello Stato, nonché:
- gli enti pubblici e privati diversi dalle società e i trust residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
 - le società ed enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

La limitazione quantitativa, tuttavia, non fa venire meno la possibilità di utilizzo integrale delle perdite, in quanto la finalità dell'intervento è solo quella di "modulare" l'ammontare complessivo delle perdite compensabili in ciascun periodo d'imposta.

A scopo esemplificativo, si riporta un esempio illustrativo delle modalità di impiego delle perdite pregresse.

Caso - si assuma che una società a responsabilità limitata disponga di perdite pregresse [per semplicità relative all'anno 2016] in misura pari ad € 80.000,00 e che nell'anno 2017 ha conseguito un reddito pari a € 90.000,00.

Il caso può essere così schematizzato:

Anno	Reddito ante imputazione perdite pregresse	Perdita esercizio	Perdita utilizzabile	Reddito imponibile	Perdita residua da riportare
2016	-	80.000,00	-	-	80.000,00
2017	90.000,00	-	72.000,00	18.000,00	8.000,00

Analisi:

- la perdita utilizzabile nell'anno 2017 ammonta a € 72.000,00, che coincide con l'80% del reddito prodotto [80% di € 90.000,00];
- il reddito imponibile risulta pari a € 18.000,00 [€ 90.000,00 - € 72.000,00];
- la perdita residua "spendibile" nei successivi periodi d'imposta ammonta a € 8.000,00 [€ 80.000,00 - € 72.000,00].

In buona sostanza, l'effetto finale derivante dal vigente sistema di *riporto delle perdite* consiste nel tassare comunque nell'esercizio 2017 il 20% del reddito prodotto.

Nel caso di:

- *società neocostituite*, le perdite di esercizio, nei primi tre periodi d'imposta, possono, con le modalità predette, risultare computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che i *medesimi facciano riferimento a una nuova attività produttiva*.

In pratica, per detti soggetti, il *sistema di riporto in misura piena delle perdite generate nei primi tre esercizi*, si rende operativo senza alcun limite temporale e quantitativo e, quindi, sono utilizzabili per l'intero importo.

A scopo esemplificativo, si riporta un esempio illustrativo delle modalità di impiego delle perdite pregresse in base alla nuova disciplina.

Caso - si consideri l'ipotesi di una società a responsabilità limitata, costituita nel gennaio 2013, che dispone di perdite pregresse per € 140.000,00, che sono state rilevate:

- per € 40.000,00, nel 2013;
- per € 50.000,00, nel 2014;
- per € 30.000,00, nel 2015;
- per € 20.000,00, nel 2016;

e che nell'anno 2017 ha conseguito un reddito pari a € 200.000,00.

Soluzione: la società a responsabilità limitata, costituita nel 2013, che ha subito nei primi tre periodi d'imposta di attività perdite per complessivi € 120.000,00 e che nel quarto periodo d'imposta (anno 2016) ha subito una perdita ulteriore di € 20.000,00, ha la possibilità di utilizzare per intero e senza limiti temporali le perdite generate nei primi tre periodi d'imposta, mentre la perdita relativa al periodo d'imposta 2016 può essere utilizzata nei limiti dell'80% del reddito imponibile.

- *società che applicano il regime della trasparenza di cui all'art. 115 del Tuir:*
 - *le perdite fiscali della società partecipata* relative a periodi in cui è efficace l'opzione devono risultare imputate ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione ed entro il limite della propria quota del patrimonio netto contabile della società partecipata;
 - *le perdite fiscali dei soci* relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione per trasparenza non possono essere utilizzate per compensare i redditi imputati dalle società partecipate.

In altri termini, si rende operativa la regola dell'utilizzo esclusivo in capo a ciascun soggetto delle perdite formatesi nei periodi d'imposta antecedenti quello di esercizio dell'opzione.

Tali perdite risultano, pertanto, utilizzabili solo dai soggetti che le hanno realizzate per ridurre i redditi dai medesimi prodotti e, di conseguenza, non si genera alcuna commistione tra le perdite pregresse generatesi ante regime e i redditi imputati per trasparenza dalla società partecipata ai soci.

Il regime di riporto illimitato determina alcuni effetti in ordine alle modalità di impiego delle perdite:

- formatesi in capo alle società (partecipata e partecipanti) prima dell'ingresso nel regime;
- utilizzabili dai soci partecipanti nell'ambito del regime della trasparenza.

A scopo esemplificativo, si riporta un esempio illustrativo delle modalità di impiego delle perdite pregresse.

Caso - si ipotizzi che:

- A srl e B srl hanno conseguito nell'anno 2016 perdite fiscali per un importo rispettivamente pari a € 72.000,00 e € 60.000,00 e che nell'anno 2017 hanno esercitato l'opzione per la trasparenza in qualità di partecipanti – ciascuna in misura pari al 50% del patrimonio della società per azioni partecipata, la quale dispone di perdite pregresse pari a € 40.000,00;
- nell'anno 2017, A srl, B srl e la partecipata S.p.A. hanno conseguito un reddito per un ammontare pari rispettivamente a € 80.000,00, 60.000,00 e € 48.000,00.

Il caso può essere così schematizzato:

Anno	Utile A srl	Utile B srl	Utile S.p.A.	Perdite A srl	Perdite B srl	Perdite S.p.A.
2016	-	-	-	72.000,00	60.000,00	40.000,00
2017 <i>Ex di opzione</i>	80.000,00	60.000,00	48.000,00	-	-	-

Analisi: nell'anno 2017 la società per azioni partecipata ha la possibilità di imputare per trasparenza il proprio reddito ai soci A srl e B srl, dopo aver scomputato perdite pregresse per € 38.400,00 [80% di € 48.000] e, di conseguenza, il reddito imputato alle società partecipanti risulterà pro quota pari a € 4.800,00 [50% di (€ 48.000,00 – € 38.400,00)].

In capo ai soci A srl e B srl si avrà:

Soci	Utile 2017	Perdita 2016	Perdite utilizzabili	Pertite residue	Utile netto	Utile 2017 imputato da S.p.A.	Utile 2017 imponibile
	A	B	C=80% di B	D=B - C	E=A - C	F	G=E + F
A srl	80.000,00	72.000,00	64.000,00	8.000,00	16.000,00	4.800,00	20.800,00
B srl	60.000,00	60.000,00	48.000,00	12.000,00	12.000,00	4.800,00	16.800,00

Analisi:

- A srl e B srl procedono a scomputare perdite pregresse in misura pari all'80% del reddito autonomamente prodotto;
- le perdite utilizzabili nel periodo d'imposta 2017 risultano, pertanto, pari rispettivamente a € 64.000,00 [80% di € 80.000,00] e € 48.000,00 [80% di € 60.000,00];
- le perdite residue ancora disponibili in compensazione dei propri redditi futuri ammontano a € 8.000,00 e € 12.000,00;
- il reddito imponibile risultante in capo ad A srl e B srl dopo lo scomputo sul proprio reddito delle perdite pregresse è pari rispettivamente a € 20.800,00 [€ 16.000,00 + € 4.800,00] e € 16.800,00 [€ 12.000,00 + € 4.800,00].

L'operatività analizzata non produce alcun effetto sulle perdite realizzate dalla società partecipata in costanza di regime e imputate ai soci, in quanto si tratta di mere "perdite di periodo" trasferite nel limite del patrimonio netto contabile della società trasparente riferibile a ciascun socio, tenendo, tra l'altro, presente che le perdite fiscali eccedenti il predetto limite restano nella disponibilità esclusiva della società partecipata e si computano in diminuzione del proprio reddito.

L'eventuale perdita trasferita dalla società partecipata ai soci e da questi non integralmente compensata costituisce un componente negativo di reddito utilizzabile dai soci nei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'80% del proprio reddito imponibile complessivo.

A chiarimento dell'assunto, valga l'esempio di seguito riportato.

Caso - si ipotizzi che le società A srl e B srl hanno conseguito nell'anno 2017 (anno di ingresso nel regime) un reddito pari rispettivamente a € 52.000,00 e € 60.000,00 e che la S.p.A. partecipata abbia conseguito una perdita fiscale di € 140.000,00 imputata pro quota – in misura pari al 50% – ai rispettivi soci, come di seguito schematizzato:

Anno	Utile A srl	Utile B srl	Perdita S.p.A.
2017	52.000,00	60.000,00	140.000,00

Analisi: i soci A srl e B srl possono scomputare integralmente la "perdita di periodo" imputata per trasparenza dalla S.p.A. partecipata, pari pro quota a € 70.000,00 [50% di € 140.000,00], conseguendo l'azzeramento del proprio reddito e una perdita residua spendibile nei successivi esercizi di importo rispettivamente pari a € 18.000,00 e a € 10.000,00.

Nell'ipotesi in cui nel periodo d'imposta successivo A srl, B srl e la S.p.A. partecipata conseguano un reddito pari rispettivamente a € 80.000,00, € 60.000,00 e € 40.000,00, si avrà:

Periodo d'imposta successivo	Utile anno successivo			Perdite pregresse		Utile imponibile	
	A srl	B srl	S.p.A.	A srl	B srl	A srl	B srl
	80.000,00	60.000,00	40.000,00	18.000,00	10.000,00	82.000,00	70.000,00
	0	0	0	0	0	0	0

Infatti, a fronte di un reddito complessivo del periodo d'imposta successivo pari a € 100.000,00 [€ 80.000,00 + € 20.000,00] e € 80.000,00 [€ 60.000,00 + € 20.000,00], A srl e B srl possono utilizzare integralmente la perdita residua in quanto inferiore all'80% del reddito complessivo di periodo.