

---

# Circolare di studio n. 5/2018

---

*Periodo 16 – 31 Marzo 2018*

---

Gianluca Mollichella  
Commercialista  
Via Comano 95  
00139 Roma  
Tel 06.8719.4524  
06.8719.8259  
Fax 06.6449.0327  
[gianluca@mollichella.com](mailto:gianluca@mollichella.com)

---

## **Sommario**

<b>Bene a sapersi .....</b>	<b>3</b>
Spesometro, invio periodico anche in caso di opzione per la trasmissione telematica dei dati fattura.....	3
Determinazione della quota di competenza dei ratei e dei risconti nel bilancio d'esercizio.....	4
Certificazione dividendi erogati nel 2017 .....	5
Redditi dei professionisti per gli incassi a cavallo d'anno.....	7
Esercenti attività d'impresa che possono applicare il nuovo regime Iri-Imposta sul reddito d'impresa .....	10
<b>Agenda.....</b>	<b>13</b>
Scadenario dal 16 al 31 Marzo 2018 .....	13
<b>Indici &amp; dati Indici &amp; dati.....</b>	<b>20</b>
Coefficienti di rivalutazione del TFR.....	20
Tfr-Serie storiche.....	20
Indice nazionale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati .....	21
Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese dell'anno precedente.....	22
Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese di due anni precedenti .....	23
Coefficienti per tradurre valori monetari dal mese di gennaio 1947 al mese di settembre 2017 ...	24
Variazioni percentuali intercorrenti tra i periodi sottoindicati .....	26
Coefficienti per la rivalutazione dei crediti di lavoro maturati e pagati dopo il 1° novembre 1991 .....	28
<b>Dossier Casi e Analisi Contabili.....</b>	<b>29</b>
Rivalutazione dei terreni posseduti al 1° gennaio 2018 .....	29
Contabilizzazione dei crediti commerciali con dilazione di pagamento superiore a 12 mesi e con previsione di interessi attivi espliciti .....	39

## **Bene a sapersi**

### ***Spesometro, invio periodico anche in caso di opzione per la trasmissione telematica dei dati fattura***

Per effetto dell'entrata in vigore del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate 5 febbraio 2018, n. 29190, con il quale sono state recepite le semplificazioni introdotte in materia dall'art. 1-ter del D.L. 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 dicembre 2017, n. 172 ("decreto fiscale" collegato alla Manovra di fine anno) - il contribuente ha la possibilità di optare per l'invio dello spesometro a cadenza semestrale.

In tal caso devono necessariamente essere trasmessi i seguenti dati:

- la partita iva o il codice fiscale dei soggetti coinvolti nelle operazioni;
- la data e il numero della fattura;
- la base imponibile;
- l'aliquota applicata;
- l'imposta;
- la tipologia dell'operazione ai fini Iva nel caso in cui l'imposta non sia indicata in fattura;

tenendo presente che tale possibilità è prevista anche per i soggetti che hanno effettuato l'opzione per la trasmissione telematica facoltativa dei "dati fattura" (di cui al D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127), in quanto sono stati allineati i termini di trasmissione telematica della comunicazione dei dati delle fatture per i soggetti che hanno esercitato l'opzione ai sensi dell'art. 1, comma 3, del richiamato D.Lgs. 127/2015, con quelli previsti per lo spesometro.

Ai fini procedurali, inoltre, si ritiene opportuno rammentare che:

1. per le fatture di importo inferiore a € 300,00 registrate cumulativamente ai sensi dell'art. 6, commi 1 e 6, del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, è possibile procedere a comunicare, in luogo delle ordinarie informazioni, i dati relativi al singolo documento riepilogativo, tenendo in considerazione che per ogni documento riepilogativo:
  - *delle fatture emesse*, i dati da comunicare sono:
    - il numero e la data del documento;
    - la partita Iva del cedente e/o del prestatore;
    - la base imponibile;
    - l'aliquota Iva applicata e l'imposta oppure, se l'operazione non comporta l'annotazione dell'imposta nel documento, la tipologia dell'operazione.
  - *delle fatture ricevute*, i dati da segnalare sono:
    - il numero e la data di registrazione del documento;
    - la partita Iva del cessionario/committente;
    - la base imponibile;
    - l'aliquota Iva applicata e l'imposta oppure, se l'operazione non comporti l'annotazione dell'imposta nel documento, la tipologia dell'operazione;
2. per le irregolarità commesse nell'invio dello spesometro relativo al primo semestre 2017 non si applicano le sanzioni di cui all'art. 11, commi 1 e 2-bis, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, se, entro il termine prorogato al 6 aprile 2018, vengano trasmessi i dati esatti;
3. le Amministrazioni pubbliche, di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, sono esonerate dalla trasmissione dei dati delle fatture emesse nei confronti dei consumatori finali;
4. sono, inoltre, esonerati dall'adempimento i produttori agricoli di cui all'art. 34, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972, situati nelle zone montane di cui all'art. 9 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

## ***Determinazione della quota di competenza dei ratei e dei risconti bel bilancio d'esercizio***

Ai fini contabili, si è soliti puntualizzare che:

- *il rateo* costituisce una quota di entrate o uscite future relative a componenti positivi di reddito (proventi) o a componenti negativi di reddito (costi) non ancora conseguiti o sostenuti, ma che risultano, in relazione alla competenza economica, già maturati, pur non avendo ancora trovato la coerente rilevazione, in quanto la manifestazione finanziaria troverà consistenza in esercizi futuri. In pratica, esso misura componenti positivi o negativi di reddito a rilevazione posticipata, già maturati, ma che non hanno ancora avuto l'effetto liquidazione;
- *il risconto* rappresenta una quota di costi o di proventi non ancora maturati, ma che hanno già avuto la loro manifestazione finanziaria. Si tratta, in pratica, di componenti negativi o positivi di reddito che risultano aver già concretizzato la rilevazione contabile (es.: per prestazioni di servizi), che, però, saranno utilizzati nell'esercizio sociale successivo; essi non possono, pertanto, far parte interamente dei componenti di reddito dell'esercizio in chiusura e, di conseguenza, devono necessariamente, per quota di competenza, essere rinviati ai successivi esercizi sociali come "costi sospesi" o "proventi futuri".

L'art. 2424-bis, comma 6, del codice civile specifica nella voce:

- *ratei e risconti attivi* devono necessariamente risultare iscritti:
  - i proventi o componenti positivi di reddito di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi;
  - i costi o componenti negativi di reddito sostenuti entro la chiusura dell'esercizio, ma di competenza di periodi successivi;
- *ratei e risconti passivi* devono essere iscritti:
  - i costi o componenti negativi di reddito di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi;
  - i proventi o componenti positivi di reddito percepiti entro la chiusura dell'esercizio, ma di competenza di esercizi successivi;tenendo presente, in ogni caso, che possono essere iscritte in tali voci solamente le quote di "costi" e di "proventi", comuni a due o più esercizi, la cui entità varia in ragione del tempo.

Ne deriva, di conseguenza, che la rilevazione di un rateo o di un risconto deve necessariamente avvenire quando sussistono le seguenti condizioni:

- il contratto inizia in un esercizio e termina in uno successivo;
- il corrispettivo delle prestazioni è contrattualmente dovuto in via anticipata o posticipata rispetto a prestazioni comuni a due o più esercizi consecutivi;
- l'entità dei ratei e risconti varia con il trascorrere del tempo;

e, quindi, non si possono includere tra i ratei e i risconti, gli oneri e i proventi la cui competenza è maturata per intero nell'esercizio cui si riferisce il bilancio d'esercizio o in quelli successivi, come, a titolo di mera esemplificazione:

- gli anticipi ricevuti o corrisposti nel corso dell'esercizio sociale per canoni di locazione che maturano solo nell'esercizio successivo;
- gli interessi attivi maturati sui conti correnti bancari e/o postali, ma non ancora accreditati;
- le fatture ancora da emettere;
- le fatture da ricevere;
- le note di credito da emettere;
- le note di credito da ricevere.

Come già accennato, i ratei e i risconti fanno esplicito riferimento a ricavi e costi la cui competenza risulta effettivamente anticipata o posticipata rispetto alla cosiddetta manifestazione finanziaria.

L'entità dei medesimi, pertanto, deve essere individuata mediante la ripartizione con il criterio del "tempo fisico" del componente positivo di reddito (ricavo o provento) o del componente negativo di reddito (costo), in modo da poter pervenire ad assegnare all'esercizio sociale in corso solamente la quota parte di competenza.

In pratica, se le prestazioni contrattuali rese o ricevute evidenziano o riguardano un contenuto economico costante nel tempo, l'individuazione della quota da ripartire del componente positivo di reddito (provento) o del componente negativo di reddito (costo), anche al fine di una coerente attribuzione all'esercizio sociale in corso della quota parte di competenza, deve necessariamente risultare eseguita in proporzione al tempo. A esempio, se al 1° dicembre è stato corrisposto in via anticipata un canone per il trimestre novembre-gennaio, è necessario procedere all'iscrizione in contabilità generale d'impresa e, quindi, nel bilancio d'esercizio, di un "risconto attivo" pari a un terzo della somma pagata o registrata quale entità dovuta (oppure pari a un 31.mo di un 92.mo nel calcolo a giorni).

L'operatività della "modalità del tempo fisico" si deve considerare un principio o un criterio tipico dei contratti di durata nei quali l'addebito dei previsti corrispettivi esplica effetti per ricorrenti e uguali periodi di tempo (con quote bimestrali, trimestrali, quadrimestrali, semestrali, annuali, ecc.), uno dei quali può risultare posizionato "a cavallo" di due o più esercizi consecutivi, come, a titolo meramente indicativo, in presenza di:

- canoni relativi ai contratti di locazione;
- premi dovuti per i contratti assicurativi.

Se, invece, le prestazioni contrattuali rese o ricevute non rispecchiano una valenza o un contenuto di tipo economico costante nel tempo, la ripartizione del componente positivo di reddito (provento) o del componente negativo di reddito (costo), per la coerente attribuzione all'esercizio sociale in corso della quota parte di competenza, deve necessariamente risultare posta in essere in relazione o in rapporto alle condizioni di svolgimento della gestione, che prevede l'applicazione del cosiddetto "criterio del tempo economico".

Infatti, tale criterio trova tipica applicazione nelle situazioni in cui la quota del componente positivo di reddito (provento) o del componente negativo di reddito (costo) imputabile all'esercizio sociale non può essere ritenuta proporzionale solamente al decorrere del tempo, ma deve necessariamente riflettere anche i contenuti economici dell'operazione effettuata.

Si consideri, al riguardo, a titolo di mera indicazione, la presenza di un contratto di locazione per un bene immobile che viene utilizzato solamente per una parte dell'anno (attività alberghiera stagionale), che prevede la corresponsione del canone dovuto che può riguardare o riferirsi a un periodo annuale a cavallo di due esercizi. In tale situazione, la determinazione e/o l'individuazione dei ratei e dei risconti deve necessariamente risultare eseguita non in maniera proporzionale al tempo, ma tenendo in considerazione anche gli effettivi termini economici, in modo da valutar la prestazione e la controprestazione come derivanti dall'operazione principale in relazione al principio di correlazione tra componenti positivi di reddito (proventi) e componenti negativi di reddito (costi).

Da quanto accennato, poiché i ratei e i risconti misurano proventi ed oneri la cui competenza è anticipata o posticipata rispetto alla manifestazione numeraria e/o documentale, è opportuno tenere in considerazione che i medesimi prescindono dalla data di manifestazione numeraria dei relativi proventi ed oneri, i quali devono necessariamente essere comuni a due o più esercizi e ripartibili in ragione del tempo.

L'ammontare di competenza deve essere determinato mediante la ripartizione del provento o dell'onere (in genere derivante da contratti di durata), in modo da assegnare per imputazione la quota parte di competenza all'esercizio in corso, e di rinviarne l'eccedenza ai successivi.

## ***Certificazione dividendi erogati nel 2017***

Entro il 31 marzo 2018 deve essere rilasciata ai soggetti residenti nel territorio dello Stato percettori di utili derivanti dalla partecipazione a soggetti Ires, residenti e non residenti, in qualunque forma corrisposti, la "certificazione degli utili e dei proventi equiparati" relativa all'anno 2017.

Tale certificazione deve necessariamente risultare approntata da:

- società ed enti emittenti, come ad esempio trust, società di capitali, ecc. (di cui all'art. 73, comma 1, lettere a) e b), del Tuir);
- casse incaricate del pagamento degli utili o di altri proventi equiparati;
- intermediari aderenti al sistema di deposito accentrato gestito dalla Monte Titoli Spa;

- rappresentanti fiscali in Italia degli intermediari non residenti aderenti al sistema Monte Titoli Spa e degli intermediari non residenti che aderiscono ai sistemi esteri di deposito accentrato aderenti sempre al sistema Monte Titoli Spa;
- società fiduciarie, con esclusivo riferimento agli effettivi proprietari delle azioni o titoli ad esse intestate, sulle quali sono stati riscossi utili o altri proventi equiparati;
- imprese di investimento e agenti di cambio;
- ogni altro sostituto d'imposta che interviene nella riscossione di utili o proventi equiparati derivanti da azioni o titoli.

La certificazione deve essere, inoltre, anche rilasciata per i proventi derivanti da:

- titoli e strumenti finanziari assimilati alle azioni;
- contratti di associazione in partecipazione (partecipazione agli utili in cambio di capitale e/o lavoro);
- contratti di cointeressenza.

La certificazione in argomento non deve essere rilasciata, invece, in relazione:

- agli utili;

e:

- agli altri proventi;

che sono stati assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta o a imposta sostitutiva.

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 12 gennaio 2018 (*Protocollo n. 9520*) è stato approvato lo schema di certificazione per l'attestazione dell'ammontare degli utili di cui all'art. 4, commi 6-ter e 6-quater, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

Lo schema di certificazione, che è composto da:

- i dati relativi al soggetto che rilascia la certificazione;
- la Sezione I, concernente i dati relativi al soggetto emittente;
- la Sezione II, concernente i dati relativi all'intermediario non residente;
- la Sezione III, concernente i dati sul percettore degli utili o degli altri proventi equiparati;
- la Sezione IV, relativa ai dati sugli utili e sui proventi equiparati corrisposti;

deve essere utilizzato per l'attestazione:

- degli utili derivanti dalla partecipazione a soggetti all'imposta sul reddito delle società, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, in qualunque forma corrisposti a soggetti residenti a decorrere dal 1° gennaio 2017, con esclusione degli utili assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o a imposta sostitutiva;
- dei dati relativi ai proventi derivanti:
  - da titoli e strumenti finanziari di cui all'art. 44, comma 2, lettera a), del Tuir;
  - da contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza di cui all'art. 44, comma 1, lettera f), del Tuir.

Gli utili o gli altri proventi che devono essere indicati nella certificazione sono quelli corrisposti nell'anno 2017, il cui riferimento temporale deve necessariamente risultare riportato nell'apposito spazio previsto nello schema.

L'esposizione dei dati da indicare nella certificazione deve rispettare:

- la sequenza;

- la denominazione;

e:

- l'indicazione del numero progressivo dei punti previsti;

tenendo in considerazione che se, in relazione al medesimo soggetto, devono essere certificati utili e uno o più proventi equiparati, anche se assoggettati ad aliquote diverse, devono essere rilasciate distinte certificazioni.

La "certificazione relativa agli utili ed agli altri proventi equiparati" deve necessariamente essere rilasciata ai soggetti residenti nel territorio dello Stato percettori di utili derivanti dalla partecipazione a soggetti Ires, residenti e non residenti, in qualunque forma corrisposti, tenendo in considerazione che possono essere

considerati utili anche quelli percepiti in occasione della distribuzione di riserve di capitale, come, a titolo meramente indicativo, le “riserve da sovrapprezzo azioni”, in quanto si rende operativa la presunzione di cui all’art. 47, comma 1, del Tuir.

Infatti, secondo tale disposto, indipendentemente dalla delibera assembleare, ai fini fiscali si devono considerare prioritariamente distribuite, per presunzione assoluta, le riserve cosiddette “di utili”, in maniera da evitare eventuali pianificazioni nella gestione delle poste del patrimonio netto tendenti alla prioritaria fuoriuscita di poste non tassabili a svantaggio di quelle che, invece, concorrono o potrebbero partecipare alla formazione del reddito dei soci percipienti.

Specificamente, la *presunzione assoluta* in argomento riguarda:

- *le distribuzioni effettuate anche delle riserve costituite con accantonamenti operati in esercizi precedenti*, indipendentemente dalla condizione del soggetto percettore delle somme distribuite. In merito, l’Agenzia delle entrate, nella risposta 1.5 presente nella circolare n. 6/E del 13 febbraio 2006, dopo aver puntualizzato che “la presunzione di distribuzione prioritaria degli utili e delle riserve di utili è una presunzione assoluta che ha finalità antielusive e che si applica indipendentemente da quanto indicato nella delibera assembleare” precisa che, di conseguenza, “indipendentemente dalla condizione del soggetto percettore delle somme distribuite, usufruttuario o nudo proprietario, le riserve distribuite, in presenza di utili o di riserve di utili, sono tassate in capo agli stessi come utili da partecipazione”;
- *le riserve di utili liberamente disponibili oppure che non si trovano in regime diverso da quello di sospensione d’imposta*, da cui si deduce che ne sono escluse le riserve di utili indisponibili, quali, a titolo di mera esemplificazione:
  - la riserva legale;
  - la riserva acquisto azioni proprie;e, ovviamente, gli accantonamenti di utili in sospensione d’imposta.

Pertanto, si ritiene necessario che la società emittente comunichi agli azionisti (e, in ogni caso, agli intermediari tenuti agli obblighi di sostituzione di imposta) la diversa natura delle riserve oggetto della distribuzione e quale sia il regime fiscale applicabile. In altre parole, se la società pone in distribuzione riserve di capitale (ad esempio, riserve da sovrapprezzo azioni) deve specificare che, in mancanza di utili e di riserve di utili, la distribuzione non costituisce reddito tassabile, oppure, deve specificare che, nonostante stia distribuendo civilisticamente riserve di capitale, posto che siano presenti anche riserve di utili disponibili, la distribuzione costituisce utile tassabile ai sensi dell’art. 47 del Tuir.

## ***Redditi dei professionisti per gli incassi a cavallo d'anno***

Nel caso in cui un imprenditore riceve una parcella emessa da un professionista il 30 dicembre 2017 per una prestazione ottenuta nel corso del periodo d’imposta e a provveduto al suo pagamento in data 3 gennaio 2018, la situazione si può definire di tipo ordinario o normale.

Infatti, ai fini procedurali, la parcella:

- consente la contabilizzazione del costo o componente negativo di reddito da parte dell’imprenditore per “competenza” e, quindi, nell’anno “2017”;
- che è stata pagata il 3 gennaio 2018, al netto della ritenuta alla fonte a titolo di acconto del 20%, che doveva essere corrisposta entro lo scorso 16 febbraio, concorre alla formazione del reddito professionale per l’anno “2018”;
- determinerà o concorrerà alla compilazione da parte del sostituto d’imposta (imprenditore) della Certificazione Unica dell’anno 2018 da consegnare entro il termine di presentazione del modello 770/2919;
- per il professionista, che ai fini reddituali applica il cosiddetto “principio di cassa”, anche se ha provveduto a emettere la parcella nel 2017, provvederà a dichiarare il reddito che ne deriva nell’anno dell’incasso del compenso (cioè nel 2018).

Il problema, in un certo senso, si complica se un imprenditore, che ha ricevuto la predetta parcella nel corso del mese di dicembre 2017 e provvede effettivamente al suo pagamento entro la fine dello stesso mese, mentre al professionista lo stesso perviene, di fatto, il 3 gennaio 2018.

Al riguardo, si ritiene necessario puntualizzare che i professionisti devono necessariamente procedere a individuare il proprio reddito in relazione, come detto, del “principio di cassa”, come espressamente affermato dall’art. 54 del Tuir, tenendo in considerazione che le stesse regole si rendono operative anche ai lavoratori autonomi che esercitano l’attività in forma associata, quali le associazioni tra artisti o tra professionisti, nonché le società semplici se pongono in essere l’esercizio dell’attività di lavoro autonomo. Inoltre, nell’ambito della disciplina dell’art. 54 citato, rientrano, oltre a coloro che risultano iscritti in specifici albi, anche, a titolo meramente indicativo:

- i consulenti marketing;
- i fotografi;
- i professionisti operati nel settore del software;
- i consulenti o gli esperti fiscali/contabili per la tenuta delle scritture obbligatorie per conto terzi;
- se, ovviamente, per le specifiche caratteristiche dell’attività posta in essere, non assumono la natura di imprenditori (usualmente artigiani).

Ribadendo il concetto accennato, il compenso del professionista lavoratore autonomo partecipa alla formazione del reddito imponibile nel momento in cui si verifica l’incasso delle prestazioni eseguite. Similmente i costi e le spese, se deducibili, sono imputabili al momento dell’inerente pagamento, salvo alcune specifiche eccezioni deducibili in relazione al principio di competenza temporale sostanzialmente con le medesime modalità operative per il reddito d’impresa.

Premesso che il *periodo d’imposta* per il professionista lavoratore autonomo coincide con l’anno solare e, quindi, si conclude il 31 dicembre, il problema del pagamento “a cavallo d’anno”, tende a far sorgere dubbi a livello applicativo in merito alla determinazione del dell’inerente reddito imponibile oggetto di adempimento dichiarativo ai fini dell’imposizione diretta.

Nell’ipotesi in esame (pagamento compenso disposto entro fine anno) è necessario valutare il mezzo o lo strumento che risulta utilizzato per l’operazione. Infatti, il compenso professionale si deve considerare percepito (vedere anche prospetto 1), se la rimessa avviene:

- *in contanti*, quando le somme entrano nella disponibilità del professionista, nel qual caso sussiste la coincidenza del momento del pagamento da parte del cliente, con quello dell’incasso da parte del professionista;
- *con assegno bancario*, quando lo stesso entra nella disponibilità del professionista, cioè alla data di consegna del titolo e, quindi, non quella di versamento sul conto corrente del professionista percettore dell’assegno che potrebbe risultare in una data successiva o, anche, in un diverso periodo d’imposta (es.: assegno ricevuto in data 31 dicembre 2017 e versato sul conto corrente bancario il 3 gennaio 2018);
- *con assegno circolare*, quando il medesimo entra nella disponibilità del professionista, momento che si realizza con la consegna del titolo, per cui, come per l’assegno bancario, l’imputazione temporale del compenso al reddito del professionista, la data dell’avvenuto versamento sul conto corrente del professionista non esplica alcun effetto. Specificamente, per quanto concerne gli assegni bancari e circolari, l’Agenzia delle entrate, sia con risoluzione del 29 maggio 2009, n. 138/E, sia con circolare del 23 giugno 2010, n. 38/E, ha puntualizzato che la principale differenza fra le due diverse modalità di pagamento risiede, unicamente, nel maggior grado di garanzia offerto dall’assegno circolare rispetto a quello bancario. Più volte è stata sollevata la questione che l’assegno bancario, potrebbe anche risultare “scoperto”, per cui l’effettivo incasso ai fini fiscali si dovrebbe valutare in relazione al buon fine dell’assegno;

- *con bonifico bancario*, nel momento in cui il professionista consegue l'effettiva disponibilità delle somme, cioè alla data dell'accredito sul proprio conto corrente (in concreto, nel momento della disponibilità e utilizzabilità della somma). Al riguardo, con la circolare del 23 giugno 2010, n. 38/E, l'Agenzia delle entrate, ha puntualizzato che non assume rilievo né la data della valuta, né quella da cui decorrono gli interessi, né, infine, il momento in cui il dante causa ha emesso l'ordine di bonifico, né quello in cui la banca informa il professionista interessato dell'avvenuto accredito. È, pertanto, evidente che il momento in cui il compenso si deve ritenere percepito dal professionista potrebbe non risultare coincidente con quello rilevante ai fini dell'individuazione del periodo/mese in cui in il soggetto che ha effettuato il pagamento deve effettuare il versamento della ritenuta e, comprendere, questa ultima sia nella certificazione unica, sia nella dichiarazione dei sostituti d'imposta. Infatti, è opportuno porre in evidenza che, come regola, il soggetto che esegue il pagamento del compenso (sostituto d'imposta), ha l'obbligo di eseguire la ritenuta alla fonte nel momento in cui viene effettivamente erogata la somma che, in altri termini, coincide con l'uscita della medesima dalla propria disponibilità, mentre per il professionista (sostituto d'imposta), sorge il diritto allo scomputo della ritenuta subita nel periodo d'imposta in cui il compenso concorre alla formazione del proprio reddito professionale;
- *con carte di credito o con carta di debito*, quando il soggetto interessato consegue l'effettiva disponibilità delle somme, che dovrebbe essere individuata nel momento in cui risulta contabilizzato l'accredito sul proprio conto corrente.

L'adempimento collegato alla percezione dei compensi professionali e, soprattutto, alla dichiarazione dei compensi, è quello della certificazione unica inerente sia ai pagamenti ricevuti, sia alle ritenute alla fonte subite.

Al riguardo, si concretizza la sussistenza di palesi difformità tra la documentazione ricevuta dal sostituto d'imposta o soggetto erogatore e gli obblighi fiscali del professionista. Ad esempio, si consideri l'ipotesi del bonifico bancario, dove la data rilevante:

- *per il pagamento* è quella rilevante in relazione all'effettuazione del bonifico (es.: 30 dicembre 2017);
- *per l'incasso* è quella dell'accredito (es.: 3 gennaio 2018).

Ne deriva che il sostituto d'imposta (soggetto che ha effettuato il pagamento del compenso), procederà a:

- eseguire il versamento della ritenuta alla fonte entro il 16 gennaio 2018 (indicando come periodo di riferimento il mese di dicembre 2017);
- rilasciare la certificazione unica della ritenuta operata con riferimento al periodo d'imposta 2017;
- mentre il professionista, invece, deve adempiere far rilevare il compenso nell'anno 2018.

Tale situazione, comunque, non è particolarmente rilevante, in quanto facilmente spiegabile proprio in considerazione della documentazione disponibile che può essere esibita in sede di eventuale verifica fiscale;

*Prospetto 1 – Individuazione del momento in cui il compenso professionale si deve considerare percepito*

<i>Modalità incasso</i>	<i>Imputazione del compenso</i>	<i>Riferimenti di prassi</i>
Contanti	A partire dal momento in cui le somme entrano nell'effettiva disponibilità del professionista	-
Assegno bancario	nel momento in cui si realizza con la consegna del titolo a prescindere dalla data del versamento sul proprio conto corrente	circolare Agenzia delle entrate 23 giugno 2010, n. 38/E
Assegno circolare	nel momento in cui si realizza con la consegna del titolo a prescindere dalla data del versamento sul proprio conto corrente	risoluzione Agenzia delle entrate 29 maggio 2009, n. 138/E e circolare Agenzia delle entrate 23 giugno

		2010, n. 38/E
Bonifico bancario	Nel momento in cui il professionista riceve l'accredito sul proprio conto corrente (da individuare nella cosiddetta "data disponibile" cioè dal giorno in cui la somma accreditata può essere validamente utilizzata	circolare Agenzia delle entrate 23 giugno 2010, n. 38/E
Carta di credito	nel momento in cui il professionista consegue l'effettiva disponibilità delle somme (cioè in quello in cui riceve l'accredito sul proprio conto corrente)	-
Carta di debito	nel momento in cui il professionista consegue l'effettiva disponibilità delle somme (cioè in quello in cui riceve l'accredito sul proprio conto corrente)	-

### ***Esercenti attività d'impresa che possono applicare il nuovo regime Iri-Imposta sul reddito d'impresa***

Con i commi 547 e 548 dell'art. 1 della legge di bilancio 2017 che, tra l'altro, hanno aggiunto l'art. 55-bis del Tuir, è stata disciplinata l'*Iri-imposta sul reddito d'impresa*, che, dopo la proroga disposta dalla legge di bilancio 2018, prevede la possibilità di esercitare l'opzione per applicare la specifica tassazione separata nella misura del 24% del reddito d'impresa espressamente disciplinata dall'art. 55-bis inserito del Tuir a decorrere dal 1° gennaio 2018 (in pratica, l'opzione deve essere esercitata in sede di presentazione del modello Redditi 2019).

Le peculiari finalità del nuovo tributo consentono di:

- incoraggiare la patrimonializzazione delle piccole e medie imprese, utilizzando la tassazione proporzionale - con la medesima aliquota operativa per i soggetti passivi Ires - del reddito d'impresa realizzato, coincidente, in generale, con gli utili che risultano trattenuti all'interno delle stesse;
- livellare le modalità di tassazione con le società di capitali, in modo da rendere quasi neutrale l'imponibilità tributaria indipendentemente dalla forma giuridica del soggetto passivo.

Ai fini procedurali, è opportuno tenere in considerazione che:

- il reddito d'impresa degli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, in regime di contabilità ordinaria, si deve ritenere escluso dalla formazione del reddito complessivo, in quanto assoggettato a tassazione separata (a titolo di Iri) con l'aliquota vigente prevista dall'art. 77 del Tuir, è attualmente pari al 24%;
- dal reddito d'impresa sono ammesse in deduzione le somme prelevate, a carico dell'utile di esercizio e delle riserve di utili, nei limiti del reddito dell'anno e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata, al netto delle perdite residue computabili in diminuzione dei redditi dei periodi d'imposta successivi, a favore dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci;
- la contabilità ordinaria, obbligatoria per i soggetti in questione se superano determinati limiti di ricavi (€ 400.000,00 per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi o € 700.000,00 per le imprese aventi per oggetto altre attività), prevede la tenuta delle seguenti scritture contabili:
  - libro giornale, che contiene l'annotazione di tutte le operazioni in ordine cronologico;
  - libro inventari, nel qual si deve annotare la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore;
  - registri Iva (registro delle fatture emesse o dei corrispettivi e registro degli acquisti);
  - registro dei beni ammortizzabili;
  - scritture ausiliarie e cioè i conti di mastri e le scritture di magazzino;
- in deroga al vigente regime fiscale (art. 8, comma 3, del Tuir) delle perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e di quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice, quelle maturate nei periodi d'imposta di applicazione delle disposizioni relative

all'Iri sono computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in essi. Nel caso di società in nome collettivo e in accomandata semplice tali perdite devono risultare imputate a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili;

- la tassazione sarà quella ordinaria allorquando gli utili prodotti o precedentemente reinvestiti e assoggettati alla tassazione separata dell'Iri, risulteranno prelevati dall'imprenditore individuale o distribuiti dalla società di persone;
- gli imprenditori e le società di persone potranno optare per l'applicazione del regime in argomento a prescindere da qualsiasi parametro dimensionale e, quindi, lo stesso è fruibile anche da soggetti che, per loro natura, sono ammessi al regime di contabilità semplificata; l'opzione ha durata pari a cinque periodi di imposta ed è rinnovabile e deve essere esercitata in sede di dichiarazione dei redditi;
- per gli imprenditori individuali e per le società in nome collettivo ed in accomandita semplice non si applica la disposizione contenuta nell'art. 5 del Tuir, limitatamente all'imputazione per trasparenza ed alla tassazione del reddito indipendentemente dalla sua percezione;
- quanto precede non si applica, per evidenti e logici motivi, alle somme prelevate a carico delle riserve formate con utili di periodi precedenti a quelli di applicazione del regime in esame;
- per i soggetti che optano per il regime Iri, il contributo annuo dovuto alle gestioni dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali – titolari, coadiuvanti e coadiutori – deve necessariamente risultare determinato senza tener conto delle nuove disposizioni in materia di Iri.

Hanno la possibilità di optare per l'applicazione dell'*Iri-imposta sul reddito d'impresa*, a norma dell'art. 55-*bis*, comma 1, del Tuir:

- gli imprenditori individuali;
- le società in accomandita semplice;
- le società in nome collettivo;

in regime della contabilità ordinaria, nonché, per espresso disposto del comma 2-*bis* dell'art. 116 del Tuir, le società di capitali a ristretta base proprietaria, quale possibile diversa scelta all'esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale, tenendo anche presente che è stato integrato l'art. 23 del Tuir, in modo che, per i soggetti non residenti, vengono incluse, tra i redditi imponibili, anche le eventuali somme oggetto di imputazione ai soci da parte di società di persone che aderiscono al regime.

Oltre ai predetti soggetti, il regime in argomento può trovare applicazione nei riguardi:

- *dei cosiddetti soggetti equiparati delle società in nome collettivo o alle società in accomandita semplice* individuabili, ai sensi dell'art. 5, comma 3, lettere a) e b), del Tuir:
  - nelle società di armamento;
  - nelle società di fatto;che, se in contabilità ordinaria, possono aderire al regime in argomento;
- *dell'impresa familiare*, la quale, in relazione alle puntualizzazioni contenute nella risoluzione dell'Agenzia delle entrate 31 agosto 2015, n. 78/E, può validamente rientrare tra i soggetti che possono essere interessati all'Iri.

Nell'impresa familiare, la cui natura è certamente individuale e non collettiva (associativa), è l'imprenditore unicamente il titolare dell'impresa, che esercita l'attività assumendo in proprio tutti i diritti e tutte le obbligazioni, oltre alla piena responsabilità verso i terzi.

Sotto il profilo fiscale, che è regolata dall'art. 5, comma 4, del Tuir, i redditi che derivano dalla stessa, limitatamente al 49% dell'ammontare, possono essere imputati a ciascun familiare, che ha prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

Il reddito dell'impresa familiare è, pertanto, dichiarato nel suo ammontare complessivo dall'imprenditore, che, come detto, è l'unico titolare, il quale ha la possibilità di procedere a imputare parte del suo reddito ai familiari per un'entità non superiore al 49%, tenendo in considerazione che i redditi imputati a tali soggetti, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione, non costituiscono costi o componenti negativi, bensì una ripartizione dell'utile complessivo realizzato dell'impresa;

- *dell'azienda coniugale*, in quanto, a norma degli artt. 177 e seguenti del codice civile, dovrebbe rientrare tra i soggetti che possono beneficiare del regime fiscale in argomento, in quanto la stessa è individuabile, sotto il profilo civilistico, in quella gestita da entrambi i coniugi (se è stata costituita dopo il matrimonio), con la conseguenza che, per i redditi derivanti dalla medesima, trova applicazione l'art. 4, comma 1, lettera a), del Tuir, e, quindi, formando oggetto della comunione legale, devono necessariamente risultare imputati a ciascuno dei coniugi. Tra l'altro, in merito, nelle istruzioni dei modelli Unico SP, l'azienda coniugale risulta assimilata:
  - *a una società personale*, se è stata costituita dopo il matrimonio e gestita in forma societaria;  
*oppure:*
  - *a un'impresa individuale*, con assegnazione del reddito all'altro coniuge in misura pari al 50% o in quella diversa entità che risulta fissata con convenzione matrimoniale (art. 210 del codice civile).

Poiché l'art. 55-bis del Tuir, al comma 1, stabilisce l'applicazione del regime Iri a tutte:

- le società in nome collettivo;
- le società in accomandita semplice;

senza individuare specifiche differenziazioni in relazione all'attività posta effettivamente in essere, in attesa di precisazioni ufficiali, si ritiene che il regime in argomento potrebbe trovare applicazione anche alle *Stp-società tra professionisti*, se in contabilità ordinaria e se risultano costituite nella forma di società di persone commerciali. Tale presunzione trova giustificazione nel fatto che la *Stp-società tra professionisti* può essere validamente costituita anche in forma di società avente natura commerciale, in quanto si deve ritenere il reddito dalla medesima prodotto appartenente alla classificazione "di impresa", senza considerare sia l'oggetto sociale della società, sia la fonte da cui provengono i redditi prodotti. Infatti, al riguardo, anche se tali iniziative sociali vengono attivate per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico (che, ai fini dell'imposizione diretta, dovrebbero risultare produttive di redditi di lavoro autonomo), la Direzione centrale normativa dell'Agenzia delle entrate, con risposta a interpello 8 maggio 2014 ha puntualizzato che dette società non costituiscono un genere autonomo con causa propria, in quanto appartengono alle società tipiche disciplinate dai titoli V e VI del libro V del codice civile (società di persone, di capitali e cooperative).

Con certezza, si devono ritenere non rientranti e, quindi, esclusi dal regime in esame:

- i professionisti (lavoratori autonomi);
- gli studi associati;
- le società semplici.

Per poter validamente applicare il nuovo regime Iri, a prescindere da qualsiasi livello dimensionale, è indispensabile che gli esercenti attività d'impresa abbiano tenuto la contabilità ordinaria, allo scopo di pervenire al monitoraggio sia dei movimenti finanziari, sia delle poste del patrimonio netto.

Ne deriva, pertanto, che anche i soggetti che naturalmente risultano, ai sensi del comma 6 dell'art. 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ammessi al regime di contabilità semplificata, hanno la possibilità di esercitare l'opzione per l'applicazione del regime contabile ordinario, tenendo presente che sia l'opzione, sia la revoca dei regimi contabili sono individuabili dal *comportamento concludente* del soggetto interessato, compresa, per evidenti motivi, l'attivazione e la tenuta delle scritture contabili fin dall'inizio del periodo d'imposta o dell'attività.

Infatti, come puntualizzato dalla circolare ministeriale 27 agosto 1998, n. 209/E, per *comportamento concludente* si deve necessariamente intendere "*l'effettuazione da parte del contribuente di adempimenti che presuppongono inequivocabilmente la scelta di un determinato regime, osservandone i relativi obblighi, in luogo di quello operante come regime di base; ciò, ferma restando la sussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi per avvalersi del regime opzionale*".

## Agenda

### Scadenario dal 16 al 31 Marzo 2018

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
16	<b>ACCISE-IMPOSTA DI FABBRICAZIONE E CONSUMO</b> Pagamento delle accise relative e/o di competenza del <i>mese precedente</i> , compresa quella sull'energia elettrica in rata d'acconto.	
16	<b>ADDIZIONALI COMUNALE E/O REGIONALE IRPEF</b> I datori di lavoro o sostituti d'imposta che corrispondono redditi di lavoro dipendente e assimilati devono procedere al pagamento delle eventuali addizionali comunali e/o regionali all'Irpef di competenza del <i>mese precedente</i> .	
16	<b>ADDIZIONALE SU BONUS E STOCK OPTIONS</b> I soggetti che operano nel settore finanziario che, nel corso del mese precedente hanno corrisposto compensi a dirigenti e/o a amministratori, sotto forma di bonus e stock options, che eccedono la parte fissa della retribuzione, devono procedere al pagamento della conseguente addizionale.	
16	<b>BONIFICI RELATIVI A SPESE DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO O DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI</b> Pagamento da parte delle banche e di Poste Italiane delle ritenute alla fonte che sono state operate nel corso del mese precedente sui bonifici di pagamento degli oneri e/o delle spese di recupero del patrimonio edilizio o di riqualificazione energetica degli edifici, che beneficiano della prevista detrazione fiscale.	
16	<b>CASAGIT - DENUNCIA E VERSAMENTO CONTRIBUTI</b> Pagamento, da parte dei datori di lavoro che hanno alle proprie dipendenze giornalisti e praticanti giornalisti, dei contributi inerenti al mese precedente.	
16	<b>CONDOMINI PER APPALTI DI OPERE E/O DI SERVIZI</b> I condomini che, nel corso del mese precedente, hanno corrisposto corrispettivi per appalti di opere e/o di servizi che risultano posti in essere nell'esercizio di impresa o che sono qualificabili come redditi diversi a norma dell'art. 67, comma 1, lett. i) del Tuir, devono procedere al pagamento, utilizzando il modello F24, delle ritenute alla fonte operate nel corso del mese precedente, tenendo presente che il versamento deve essere effettuato se l'entità delle ritenute operate è di almeno € 500,00.	
16	<b>CONTRIBUTO DI SOLIDARIETÀ DEL 3%</b> Versamento, da parte dei datori di lavoro-sostituti d'imposta che erogano redditi di lavoro dipendente e/o assimilati, del contributo di solidarietà del 3% dovuto sui redditi di importo superiore a € 300.000,00 lordi annui, trattenuto in sede di conguaglio di fine anno posto in essere nel corso dello scorso mese di febbraio.	
16	<b>CONTRIBUZIONE INPS-ADEMPIMENTO INERENTI AI RAPPORTI DI LAVORO</b> Versamento della contribuzione da parte dei datori di lavoro calcolato sui compensi erogati ai lavoratori dipendenti e soggetti assimilati <i>nel corso del mese precedente</i> , nonché dei contributi trimestrali per gli operai agricoli a tempo indeterminato.	
16	<b>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE EX ENPALS</b> Pagamento, da parte dei soggetti che svolgono l'attività nell'ambito dei settori dello sport e dello spettacolo, dei contributi inerenti al mese precedente per i compensi erogati agli sportivi professionisti e/o ai lavoratori dello spettacolo.	

<b>16</b>	<p><b>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-BORSE DI STUDIO</b></p> <p>I soggetti che, nel corso del mese precedente hanno erogato borse di studio per la frequenza di corsi di dottorato di ricerca e/o eventuali assegni di ricerca o per attività di tutoraggio, devono procedere al pagamento dei contributi inerenti <i>al mese precedente</i>.</p>	
<b>16</b>	<p><b>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-COMPENSI</b></p> <p>I soggetti che, nel corso del mese precedente hanno erogato compensi a collaboratori coordinati e assimilati, devono procedere al pagamento dei contributi inerenti <i>al mese precedente</i>.</p>	
<b>16</b>	<p><b>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-LAVORATORI AUTONOMI OCCASIONALI</b></p> <p>I soggetti che, nel corso del mese precedente hanno erogato compensi a lavoratori autonomi occasionali, devono procedere, se l'entità del reddito annuo che deriva da tale attività per il soggetto percipiente risulta superiore a € 5.000,00, al pagamento dei contributi inerenti al mese precedente per l'importo eccedente il limite predetto.</p>	
<b>16</b>	<p><b>CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-PROVVIGIONI PER VENDITE A DOMICILIO</b></p> <p>I soggetti che, nel corso del mese precedente hanno erogato provvigioni per vendite a domicilio, devono procedere, se l'entità del reddito annuo che deriva da tale attività per il soggetto percipiente risulta superiore a € 5.000,00, al pagamento dei contributi inerenti al mese precedente nella misura del 78% dell'importo eccedente il limite predetto.</p>	
<b>16</b>	<p><b>CONTRIBUTI INPS-RETRIBUZIONI DI LAVORO AGRICOLO</b></p> <p>Per i datori di lavoro agricolo scade il termine per procedere al pagamento dei contributi per gli operai agricoli a tempo indeterminato e determinato, inerenti al terzo trimestre del precedente anno solare (mesi di luglio, agosto e settembre).</p>	
<b>16</b>	<p><b>CONTRIBUZIONE INPS-SPEDIZIONIERI DOGANALI</b></p> <p>Versamento del contributo Inps sui compensi erogati agli spedizionieri doganali nel corso del mese precedente.</p>	
<b>16</b>	<p><b>DICHIARAZIONE ANNUALE IVA-SALDO A CREDITO DELL'ERARIO</b></p> <p>I soggetti con partita Iva devono procedere al versamento dell'ammontare dell'Iva a credito dell'Erario dovuta in sede di dichiarazione per l'anno precedente, se il relativo importo risulta superiore a € 10,33 (€ 10,00 per effetto degli arrotondamenti effettuati in dichiarazione), tenendo presente, tuttavia, che l'adempimento può essere differito entro il termine stabilito per il versamento delle imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi, maggiorando l'entità da corrispondere degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo.</p>	
<b>16</b>	<p><b>IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI CAPITAL GAIN - REGIME AMMINISTRATO</b></p> <p>Pagamento, da parte delle Banche, Poste, Sim, Sgr, società fiduciarie e altri intermediari finanziari, dell'imposta sostitutiva applicata nel corso del precedente mese di gennaio (<i>secondo mese precedente</i>), in applicazione del regime di "risparmio amministrato" agli investitori.</p>	
<b>16</b>	<p><b>IMPOSTA SOSTITUTIVA REDDITI DI CAPITALE E CAPITAL GAIN - REGIME GESTITO</b></p> <p>Pagamento, da parte delle Banche, Sim, Sgr, società fiduciarie e altri intermediari finanziari, dell'imposta sostitutiva inerente ai contribuenti in regime di "risparmio gestito", nell'ipotesi di revoca del mandato di gestione attivata nel corso del precedente mese di gennaio (<i>secondo mese precedente</i>).</p>	
<b>16</b>	<p><b>IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI</b></p>	

	<p>I soggetti che pongono in essere in modo continuativo attività di intrattenimento devono procedere al pagamento dell'imposta inerente alle attività che sono state svolte nel <i>corso del mese precedente</i>.</p>	
<b>16</b>	<p><b>INCREMENTI DI PRODUTTIVITÀ, REDDITIVITÀ, QUALITÀ, EFFICIENZA E INNOVAZIONE O A PARTECIPAZIONE AGLI UTILI DELL'IMPRESA</b></p> <p>Versamento, da parte dei datori di lavoro-settore privato, dell'imposta sostitutiva Irpef e relative addizionali del 10% calcolata sulle somme erogate nel mese precedente in relazione ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione o a partecipazione agli utili dell'impresa.</p>	
<b>16</b>	<p><b>IVA-SOGGETTI IN REGIME FORFETARIO O DI VANTAGGIO</b></p> <p>Pagamento dell'Iva inerente agli acquisti intracomunitari e alle altre operazioni passive di cui risultino debitori d'imposta, poste in essere nel corso del mese precedente da parte dei soggetti che applicano il regime forfetario o quello di vantaggio (cosiddetti: contribuenti minimi).</p>	
<b>16</b>	<p><b>IVA – LIQUIDAZIONE PERIODICA</b></p> <p>Pagamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• da parte dei soggetti passivi Iva che effettuano la liquidazione dell'Iva con periodicità mensile, dell'eventuale debito di tributo di competenza dello scorso mese;</li> <li>• da parte dei soggetti Iva che hanno affidato la tenuta della contabilità a terzi nel rispetto delle vigenti disposizioni, dell'eventuale debito di tributo riguardante le risultanze della liquidazione Iva dello scorso mese di gennaio (<i>secondo mese precedente</i>).</li> </ul>	
<b>16</b>	<p><b>IVA E ISI SUGLI APPARECCHI DA DIVERTIMENTO E INTRATTENIMENTO</b></p> <p>Versamento dell'Isi e dell'Iva da parte del gestore (cioè dal soggetto che esercita un'attività organizzata diretta alla distribuzione, installazione e gestione economica di apparecchi meccanici o elettromeccanici da divertimento e intrattenimento, posseduti a qualsiasi titolo, collocati in luoghi pubblici o aperti al pubblico o in circoli o associazioni di qualunque specie) <i>oppure</i> dall'esercente del locale in cui gli apparecchi sono installati (se il medesimo soggetto è anche il proprietario).</p>	
<b>16</b>	<p><b>RITENUTE ALLA FONTE E/O IMPOSTE SOSTITUTIVE</b></p> <p>I sostituti d'imposta che nel corso del mese precedente hanno corrisposto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- compensi per avviamento commerciale;</li> <li>- contributi degli enti pubblici;</li> <li>- indennità per la cessazione del rapporto di lavoro;</li> <li>- interessi e altri redditi di capitale (esclusi i dividendi);</li> <li>- premi e vincite;</li> <li>- provvigioni inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari;</li> <li>- redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;</li> <li>- redditi di lavoro autonomo;</li> <li>- redditi di lavoro dipendente, comprese le indennità per la cessazione del rapporto di lavoro;</li> <li>- redditi diversi;</li> </ul> <p>devono procedere al pagamento, utilizzando il modello F24, delle relative ritenute alla fonte e/o delle imposte sostitutive, specificando gli appropriati codici tributo.</p>	
<b>16</b>	<p><b>TASSA ANNUALE CONCESSIONE GOVERNATIVA LIBRI E REGISTRI</b></p> <p>Pagamento da parte delle società di capitali della tassa annuale per la bollatura e la numerazione dei registri nella misura forfettaria:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- di € 309,87, se il capitale sociale o il fondo di dotazione non è superiore a €</li> </ul>	

	<p>516.456,90; - di € 516,46, se il capitale sociale o il fondo di dotazione è superiore a € 516.456,90; mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>	
<b>16</b>	<p><b>TOBIN TAX</b> Pagamento diretto o da parte di banche, intermediari finanziari e notai dell'imposta inerente ai trasferimenti aventi ad oggetto azioni, altri strumenti finanziari partecipativi, e titoli rappresentativi, nonché per le operazioni cosiddette ad alta frequenza, eseguiti nel corso del mese precedente.</p>	
<b>19</b>	<p><b>IMU- RAVVEDIMENTO OPEROSO</b> Scade il termine per procedere, da parte dei proprietari di beni immobili e/o dei titolari dei diritti reali di godimento sui medesimi, alla regolarizzazione, con applicazione della sanzione amministrativa ridotta, del mancato o dell'insufficiente versamento del saldo Imu dovuto per l'anno precedente e scaduto lo scorso 18 dicembre. Pertanto, entro la data in esame, il soggetto-contribuente interessato ha la possibilità di regolarizzare la violazione (con la corresponsione del tributo dovuto, maggiorato degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,67% pari a 1/9 del 15%).</p>	
<b>19</b>	<p><b>LIQUIDAZIONE IVA PERIODICA MENSILE-RAVVEDIMENTO OPEROSO BREVE</b> I soggetti passivi Iva, che erano tenuti a porre in essere il versamento dell'Iva a credito dell'Erario riveniente dalla liquidazione periodica di <i>competenza dello scorso mese di gennaio (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 16 febbraio 2018)</i>, hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "breve" (entro i 30 giorni dalla scadenza prevista per l'adempimento) con il pagamento dell'Iva a debito non eseguito o effettuato in misura non sufficiente. L'adempimento si perfeziona con la corresponsione dell'entità di tributo dovuto, degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,50% (1/10 del 15%).</p>	
<b>19</b>	<p><b>LIQUIDAZIONE IVA PERIODICA MENSILE-RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO</b> <i>(scadenza di riferimento: 90 giorni dal 18 dicembre 2017)</i> I soggetti passivi Iva, che erano tenuti a porre in essere il versamento dell'Iva a credito dell'Erario riveniente dalla liquidazione periodica di <i>competenza del mese di novembre 2017 (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 18 dicembre 2017)</i> hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "intermedio" (entro i 90 giorni dalla scadenza prevista per l'adempimento) con il pagamento dell'Iva a debito non eseguito o effettuato in misura non sufficiente. L'adempimento si perfeziona con la corresponsione dell'entità di tributo dovuto, degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,67% (1/9 del 15%).</p>	
<b>19</b>	<p><b>LIQUIDAZIONE IVA PERIODICA TRIMESTRALE-RAVVEDIMENTO OPEROSO BREVE</b> I soggetti con partita Iva in regime trimestrale per "natura", che erano tenuti a porre in essere il versamento dell'Iva a credito dell'Erario riveniente dalla liquidazione periodica di <i>competenza del quarto trimestre 2017 (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 16 febbraio 2018)</i>, hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto breve (entro i 30 giorni dalla scadenza del termine) del pagamento non eseguito o effettuato in misura non sufficiente.</p>	

	<p>L'adempimento si perfeziona con la corresponsione dell'Iva dovuta a saldo per la liquidazione inerente al quarto trimestre 2017, maggiorata degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,50% (1/10 del 15%).</p>	
<b>19</b>	<p><b>RAVVEDIMENTO SPRINT INERENTE AL VERSAMENTO UNITARIO SCADUTO IL 16 MARZO 2018</b></p> <p>I contribuenti, che sono tenuti a porre in essere i versamenti unitari (Iva, imposte sostitutive, ritenute alla fonte, ecc.), hanno la possibilità di procedere alla regolarizzazione per <i>ravvedimento breve speciale o sprint</i> dei pagamenti non eseguiti o effettuati in misura non sufficiente <i>entro la prevista scadenza del 16 marzo 2018</i>.</p> <p>L'adempimento di ravvedimento può risultare posto in essere beneficiando della riduzione della sanzione amministrativa nella misura pari allo 0,10% per ogni giorno di ritardo sino al quattordicesimo giorno successivo, mediante versamento - direttamente o per il tramite degli intermediari abilitati - utilizzando il modello F24 ed evidenziando i codici inerenti al tributo da regolarizzare, nonché quegli appropriati inerenti alla sanzione amministrativa e agli interessi, tenendo presente che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- per quanto attiene gli adempimenti dei sostituti d'imposta gli interessi dovuti devono essere cumulati all'ammontare del tributo;</li> <li>- sussiste anche la possibilità espressamente prevista dal cosiddetto "ravvedimento rapido o sprint" di corrispondere i tributi dovuti entro 14 giorni dalla scadenza, mentre i relativi interessi legali e la inerente sanzione amministrativa ridotta può essere validamente corrisposta entro il termine di 30 giorni (vedere, al riguardo, la circolare dell'Agenzia delle entrate 5 agosto 2011, n. 41).</li> </ul>	
<b>19</b>	<p><b>SOSTITUTI D'IMPOSTA-RAVVEDIMENTO OPEROSO BREVE</b></p> <p>I contribuenti-sostituti d'imposta, che erano tenuti a porre in essere il versamento delle imposte sostitutive e/o delle ritenute alla fonte di <i>competenza dello scorso mese di gennaio (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 16 febbraio 2018)</i>, hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "breve" (entro i 30 giorni dalla scadenza prevista per l'adempimento) dei pagamenti non eseguiti o effettuati in misura non sufficiente.</p> <p>L'adempimento si perfeziona con la corresponsione delle imposte e delle ritenute, maggiorate degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,50% (1/10 del 15%).</p>	
<b>19</b>	<p><b>SOSTITUTI D'IMPOSTA-RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO</b></p> <p>I contribuenti-sostituti d'imposta, che erano tenuti a porre in essere il versamento delle imposte sostitutive e/o delle ritenute alla fonte di <i>competenza dello scorso mese di novembre (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 18 dicembre 2017)</i>, hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "intermedio" (entro i 90 giorni dalla scadenza prevista per l'adempimento) dei pagamenti non eseguiti o effettuati in misura non sufficiente.</p> <p>L'adempimento si perfeziona con la corresponsione delle imposte e delle ritenute, maggiorate degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,67% (1/9 del 15%).</p>	
<b>19</b>	<p><b>TASI-RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO</b></p> <p>Scade il termine per procedere, da parte dei soggetti interessati (proprietari di beni immobili e/o dei titolari dei diritti reali di godimento sui medesimi, nonché</p>	

	<p>conduttori di unità immobiliari e/o immobili), alla regolarizzazione, con applicazione della sanzione amministrativa ridotta, del mancato o dell'insufficiente versamento del saldo Tasi dovuto per l'anno precedente e scaduto lo scorso 18 dicembre.</p> <p>L'adempimento si perfeziona con la corresponsione dell'entità della Tasi dovuta, maggiorata degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,67% (1/9 del 15%).</p>	
<b>20</b>	<p><b>AGENZIE DI SOMMINISTRAZIONE</b></p> <p>Le agenzie di somministrazione devono procedere a comunicare in via telematica al Centro per l'impiego competente, tramite il modello UnificatoSomm, tutti i rapporti con i lavoratori somministrati che <i>nel corso del mese precedente</i> risultano instaurati, prorogati, trasformati o cessati.</p>	
<b>20</b>	<p><b>AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE</b></p> <p>Le Amministrazione pubbliche devono procedere a consegnare al lavoratore la copia della comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro o copia del contratto individuale di lavoro per le instaurazioni avvenute <i>nel corso del mese precedente</i>.</p>	
<b>20</b>	<p><b>ARMATORI E SOCIETÀ DI ARMAMENTO</b></p> <p>Gli armatori e le società di armamento devono procedere a comunicare, utilizzando il servizio di collocamento in via telematica a mezzo modello Unimare, l'assunzione e la cessazione dei marittimi imbarcati o sbarcati <i>nel corso del mese precedente</i>.</p>	
<b>20</b>	<p><b>AZIENDE DI SPEDIZIONE-AGENZIE MARITTIME-DENUNCIA E VERSAMENTO CONTRIBUTI</b></p> <p>Le imprese di spedizione e le agenzie marittime che applicano il Ccnl del settore merci devono procedere al pagamento dei contributi <i>relativi al mese precedente</i> dovuti al fondo di previdenza per gli impiegati, tenendo presente che sia il versamento dei contributi, sia l'invio delle distinte di contribuzione devono essere effettuati utilizzando esclusivamente il canale telematico.</p>	
<b>22</b>	<p><b>CANONE DI CONCESSIONE SUGLI APPARECCHI DA INTRATTENIMENTO</b></p> <p>I concessionari della rete telematica al pagamento del canone di concessione sugli apparecchi di intrattenimento inerente al primo periodo contabile (mesi di gennaio e febbraio), mediante versamento utilizzando il modello F24 e specificando l'apposito codice tributo.</p>	
<b>22</b>	<p><b>PREU-PRELIEVO ERARIALE UNICO APPARECCHI DA INTRATTENIMENTO [F-IMPOSTE INDIRETTE]</b></p> <p>Gli esercenti attività di intrattenimento, ai quali l'Aams-Amministrazione Autonoma Monopoli di Stato ha rilasciato il nulla osta per gli apparecchi e i congegni da divertimento devono procedere al pagamento della <i>quarta rata del primo periodo contabile</i> (mesi di gennaio e febbraio), pari al prelievo erariale unico dovuto per il periodo contabile al netto di quanto versato per le prime tre rate, mediante versamento utilizzando il modello F24 e specificando l'apposito codice tributo.</p>	
<b>26</b>	<p><b>ENPAIA-DENUNCIA E VERSAMENTO CONTRIBUTI</b></p> <p>Le aziende agricole (datori di lavoro agricolo) devono procedere alla presentazione della denuncia delle retribuzioni effettive corrisposte nel <i>mese precedente</i> e, <i>contestualmente</i> a eseguire il versamento dei relativi contributi previdenziali per gli impiegati agricoli.</p>	
<b>26</b>	<p><b>ENPAIA-DENUNCIA E VERSAMENTO CONTRIBUTI</b></p> <p>Le aziende agricole (datori di lavoro agricolo) devono procedere alla presentazione della denuncia delle retribuzioni effettive corrisposte nel <i>mese precedente</i> e, <i>contestualmente</i> a eseguire il versamento dei relativi contributi previdenziali per gli</p>	

	impiegati agricoli.	
27	<p><b>ACCONTO IVA 2017-RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO</b></p> <p>I soggetti passivi Iva, che erano tenuti a porre in essere il versamento dell'acconto Iva, il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 27 dicembre 2017, hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto "intermedio" (entro i 90 giorni dalla scadenza prevista per l'adempimento) con il pagamento dell'Iva a debito non eseguito o effettuato in misura non sufficiente.</p> <p>L'adempimento si perfeziona con la corresponsione dell'entità di tributo dovuto, degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,67% (1/9 del 15%).</p>	
31	<p><b>CERTIFICAZIONE UNICA</b></p> <p>Consegna, da parte dei sostituti d'imposta ai percettori di compensi soggetti alla ritenuta alla fonte della CU-Certificazione Unica attestante i redditi corrisposti nel corso dell'anno solare precedente e/o delle altre certificazioni attestanti i proventi corrisposti (Mod. Cupe compreso).</p>	
31	<p><b>CONTRIBUZIONI INPS</b></p> <p>Trasmissione telematica diretta o per il tramite di un intermediario, del modello Uniemens relativo alla denuncia retributiva e contributiva dei lavoratori dipendenti del mese precedente, nonché, se ne ricorrono i presupposti, dei compensi corrisposti nel medesimo periodo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• agli associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro;</li> <li>• ai collaboratori coordinati e continuativi;</li> <li>• ai lavoratori a progetto;</li> <li>• ai lavoratori autonomi occasionali;</li> <li>• ai venditori a domicilio;</li> <li>• agli altri soggetti iscritti alla Gestione separata Inps.</li> </ul> <p>Analogo adempimento per i soggetti che svolgono attività nell'ambito dello spettacolo e dello sport.</p>	
31	<p><b>FATTURAZIONE DIFFERITA TRIANGOLARE</b></p> <p>Termine per procedere all'emissione delle fatture, anche eventualmente in forma semplificata, inerenti alle cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio soggetto cedente, in relazione ai beni consegnati o spediti nel corso del precedente mese.</p>	
31	<p><b>LIBRO UNICO DEL LAVORO</b></p> <p>Effettuazione delle annotazioni sul libro unico del lavoro dei dati inerenti al mese precedente, tenendo presente che per le eventuali variabili delle retribuzioni, la registrazione può avvenire con il differimento di un mese.</p>	
31	<p><b>SCHEDA CARBURANTE</b></p> <p>Gli esercenti attività d'impresa che hanno attivato le schede carburanti devono procedere ad annotare sulle stesse il numero dei chilometri percorsi dall'automezzo nel corso del mese di riferimento.</p>	

## Indici & dati Indici & dati

### Coefficienti di rivalutazione del TFR<sup>1</sup>

(fonte individuativa dati: Istat)

Mese 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						
Gennaio	A	B	C	D	E	F	G	H
	15 gen.	14 feb.	101,5	0,4	0,395648	0,296736	0,125	<b>0,421736</b>

#### Modalità calcolo coefficiente di rivalutazione del Tfr - trattamento di fine rapporto

Nel mese di gennaio 2018 il coefficiente per rivalutare le quote di Tfr-Trattamento di fine rapporto accantonate è risultato pari a **"2,098205"**.

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 2016 (100,3) e quello oggetto di rivalutazione (101,1), pari a "0,8" [101,1 - 100,3], che consente di calcolare l'effettiva percentuale da considerare nei conteggi della rivalutazione che risulta pari a: 0,797607 [(101,1 : 100,3) x 100];
- a ridurre il valore dell'incidenza percentuale predetta al 75% e cioè da "0,797607" a "0,598205" (75% di 0,797607);
- ad aggiungere il tasso fisso dello 0,125 mensile (pari a 1,50 annuale) che per il mese in esame è pari alla "1,500" [0,125 x 12];

in modo da pervenire all'individuazione del coefficiente di rivalutazione da applicare, nel periodo temporale di competenza, all'accantonamento del Tfr pari a **"0,421736"** [0,598205 + 0,125].

### Tfr-Serie storiche

Mese	Periodo di riferimento	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009
Gennaio	15/1-14/2	<b>0,421736</b>	0,349327	0,125000	0,125000	0,265056	0,265845	0,413462	0,421749	0,235457	0,125000
Febbraio	15/2-14/3		0,773430	0,250000	0,250000	0,320028	0,390845	0,826923	0,769960	0,470913	0,250000
Marzo	15/3-14/4		0,898430	0,375000	0,375000	0,445028	0,656690	1,240385	1,192576	0,761598	0,375000
Aprile	15/4-14/5		1,247757	0,500000	0,570093	0,710084	0,781690	1,725962	1,689595	1,162739	0,667286
Maggio	15/5-14/6		1,223205	0,625000	0,765187	0,765056	0,906690	1,778846	1,888999	1,342968	0,959572
Giugno	15/6-14/7		1,273430	0,750000	0,960280	0,960084	1,172535	2,048077	2,088403	1,467968	1,196097
Luglio	15/7-14/8		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		<b>2,098205</b>	1,795304	1,500000	1,500000	1,922535	3,302885	3,880058	2,935935	2,224907

<sup>1</sup> Elaborazione dati aggiornata al 22 febbraio 2018.

## Indice nazionale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati<sup>2</sup>

(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
<b>Base 2010=100</b>													
<b>Il coefficiente di raccordo tra la base 1995 e la base 2010=100 è pari a 1,3730</b>													
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
<b>Base 2010=100</b>													
<b>Il coefficiente di raccordo tra la base 2010 e la base 2015=100 è pari a 1,0710</b>													
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												

<sup>2</sup> Elaborazione dati aggiornata al 22 febbraio 2018.

## Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese dell'anno precedente<sup>3</sup>

(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											

<sup>3</sup> Elaborazione dati aggiornata al 22 febbraio 2018.

## Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese di due anni precedenti<sup>4</sup>

*(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											

<sup>4</sup> Elaborazione dati aggiornata al 22 febbraio 2018.

## **Coefficienti per tradurre valori monetari dal mese di gennaio 1947 al mese di settembre 2017<sup>5</sup>**

*(fonte individuativa dati: Istat)*

<b>Anno</b>	<b>Gen.</b>	<b>Feb.</b>	<b>Mar.</b>	<b>Apr.</b>	<b>Mag.</b>	<b>Giu.</b>	<b>Lug.</b>	<b>Ago.</b>	<b>Set.</b>	<b>Ott.</b>	<b>Nov.</b>	<b>Dic.</b>	<b>Anno</b>
1947	49,080	48,057	46,721	42,882	40,871	38,373	37,175	35,239	33,507	33,600	35,131	36,241	39,041
1948	36,889	37,285	36,313	36,178	36,649	36,943	38,820	37,274	36,381	36,921	36,675	36,329	36,873
1949	35,831	36,024	35,866	35,356	35,391	35,796	36,819	36,381	36,559	37,384	37,290	37,577	36,339
1950	37,723	37,628	38,148	37,589	37,527	37,034	37,029	36,386	35,675	36,112	35,745	35,660	36,835
1951	35,160	34,543	34,356	33,596	33,556	33,113	33,126	33,243	33,257	33,165	32,963	32,980	33,573
1952	33,083	32,720	32,623	32,469	32,345	32,132	32,055	32,038	31,809	31,750	31,710	31,829	32,205
1953	31,877	31,817	31,821	31,513	31,326	31,237	31,710	31,801	31,658	31,536	31,384	31,458	31,591
1954	31,415	31,284	31,376	31,180	30,786	30,534	30,424	30,454	30,497	30,549	30,410	30,366	30,764
1955	30,377	30,446	30,377	30,128	29,855	29,656	29,764	29,715	29,806	29,813	29,687	29,490	29,925
1956	29,286	28,899	28,561	28,388	28,240	28,356	28,420	28,407	28,331	28,487	28,455	28,303	28,506
1957	28,027	28,196	28,334	28,353	28,252	28,196	28,024	27,999	27,870	27,645	27,451	27,294	27,966
1958	27,021	27,134	27,096	26,674	26,400	26,222	26,287	26,408	26,493	26,750	26,847	26,981	26,688
1959	26,875	26,952	27,027	26,978	26,904	26,909	26,941	26,901	26,770	26,593	26,427	26,345	26,798
1960	26,136	26,241	26,337	26,290	26,179	26,077	26,007	26,050	26,071	26,063	25,943	25,874	26,106
1961	25,670	25,657	25,642	25,487	25,398	25,357	25,388	25,339	25,264	25,226	25,037	24,921	25,365
1962	24,698	24,674	24,531	24,226	24,226	24,111	24,020	24,065	23,952	23,861	23,772	23,529	24,134
1963	23,143	22,728	22,627	22,506	22,506	22,506	22,526	22,486	22,269	22,056	22,056	21,923	22,447
1964	21,716	21,661	21,569	21,477	21,387	21,190	21,067	21,032	20,945	20,825	20,740	20,655	21,190
1965	20,555	20,522	20,472	20,422	20,357	20,308	20,243	20,227	20,195	20,179	20,163	20,083	20,308
1966	20,020	20,020	20,004	19,941	19,894	19,910	19,894	19,910	19,910	19,847	19,785	19,724	19,910
1967	19,673	19,693	19,654	19,615	19,577	19,538	19,500	19,462	19,386	19,405	19,405	19,405	19,519
1968	19,330	19,348	19,330	19,292	19,274	19,292	19,311	19,292	19,255	19,236	19,218	19,144	19,274
1969	19,089	19,089	19,016	18,925	18,889	18,818	18,694	18,642	18,590	18,503	18,435	18,350	18,747
1970	18,249	18,116	18,067	17,985	17,920	17,888	17,856	17,808	17,666	17,588	17,495	17,419	17,840
1971	17,354	17,304	17,220	17,170	17,072	17,023	16,958	16,926	16,814	16,736	16,689	16,657	16,991
1972	16,565	16,473	16,427	16,382	16,277	16,189	16,116	16,029	15,872	15,663	15,554	15,513	16,087
1973	15,327	15,183	15,055	14,879	14,671	14,575	14,504	14,434	14,364	14,204	14,047	13,819	14,575
1974	13,639	13,414	13,031	12,872	12,689	12,449	12,153	11,909	11,532	11,298	11,129	11,033	12,203
1975	10,905	10,780	10,766	10,619	10,550	10,445	10,384	10,330	10,235	10,108	10,023	9,928	10,415
1976	9,829	9,669	9,469	9,196	9,042	9,001	8,947	8,871	8,715	8,431	8,255	8,154	8,938
1977	8,125	7,945	7,827	7,745	7,646	7,575	7,517	7,467	7,387	7,308	7,202	7,168	7,568
1978	7,099	7,027	6,956	6,881	6,807	6,751	6,700	6,670	6,582	6,510	6,453	6,407	6,730
1979	6,285	6,194	6,118	6,019	5,943	5,884	5,830	5,774	5,636	5,507	5,437	5,349	5,815
1980	5,178	5,090	5,044	4,966	4,922	4,876	4,795	4,747	4,648	4,569	4,476	4,418	4,800
1981	4,360	4,282	4,222	4,163	4,106	4,064	4,030	4,003	3,948	3,871	3,807	3,768	4,044
1982	3,718	3,670	3,636	3,604	3,564	3,530	3,478	3,416	3,369	3,304	3,261	3,239	3,476
1983	3,194	3,152	3,123	3,091	3,061	3,044	3,015	3,004	2,965	2,916	2,886	2,873	3,023
1984	2,839	2,809	2,789	2,770	2,754	2,738	2,729	2,721	2,701	2,674	2,658	2,640	2,734
1985	2,613	2,586	2,568	2,547	2,532	2,518	2,511	2,505	2,495	2,465	2,448	2,432	2,517
1986	2,420	2,404	2,395	2,388	2,379	2,370	2,370	2,366	2,359	2,346	2,337	2,331	2,372

<sup>5</sup> Elaborazione dati aggiornata al 22 febbraio 2018.

**Circ. n. 5/2018**  
**Periodo 16-31 Marzo 2018**

1987	2,316	2,307	2,299	2,292	2,284	2,276	2,270	2,264	2,247	2,228	2,222	2,218	2,268
1988	2,206	2,200	2,191	2,183	2,177	2,170	2,164	2,155	2,144	2,128	2,110	2,103	2,161
1989	2,087	2,070	2,060	2,046	2,038	2,028	2,023	2,020	2,010	1,991	1,984	1,974	2,027
1990	1,962	1,949	1,941	1,934	1,928	1,921	1,914	1,901	1,891	1,875	1,863	1,856	1,910
1991	1,842	1,826	1,821	1,813	1,806	1,797	1,794	1,789	1,781	1,767	1,755	1,750	1,795
1992	1,737	1,732	1,725	1,717	1,709	1,703	1,700	1,699	1,693	1,683	1,673	1,671	1,703
1993	1,665	1,658	1,655	1,649	1,642	1,634	1,628	1,627	1,625	1,614	1,607	1,607	1,634
1994	1,598	1,592	1,589	1,584	1,578	1,575	1,571	1,568	1,564	1,555	1,550	1,544	1,572
1995	1,538	1,526	1,514	1,506	1,496	1,489	1,487	1,482	1,478	1,471	1,462	1,459	1,493
1996	1,458	1,453	1,449	1,441	1,435	1,432	1,435	1,434	1,430	1,428	1,424	1,423	1,437
1997	1,420	1,419	1,417	1,416	1,412	1,412	1,412	1,412	1,409	1,405	1,401	1,401	1,412
1998	1,398	1,394	1,394	1,391	1,388	1,387	1,387	1,386	1,385	1,382	1,381	1,381	1,387
1999	1,379	1,377	1,374	1,369	1,367	1,367	1,364	1,364	1,361	1,358	1,353	1,352	1,366
2000	1,351	1,345	1,341	1,340	1,336	1,331	1,329	1,329	1,327	1,323	1,317	1,316	1,331
2001	1,310	1,306	1,305	1,300	1,297	1,294	1,294	1,294	1,293	1,290	1,288	1,287	1,297
2002	1,281	1,277	1,273	1,270	1,268	1,266	1,265	1,263	1,261	1,257	1,254	1,253	1,266
2003	1,248	1,246	1,242	1,240	1,239	1,238	1,235	1,232	1,229	1,228	1,225	1,225	1,236
2004	1,223	1,219	1,218	1,215	1,213	1,210	1,210	1,208	1,208	1,208	1,205	1,205	1,211
2005	1,205	1,201	1,199	1,195	1,193	1,191	1,188	1,186	1,185	1,184	1,184	1,182	1,191
2006	1,179	1,176	1,174	1,172	1,168	1,167	1,164	1,162	1,162	1,164	1,163	1,162	1,168
2007	1,162	1,159	1,157	1,155	1,152	1,149	1,146	1,145	1,145	1,141	1,137	1,132	1,148
2008	1,129	1,126	1,121	1,118	1,112	1,107	1,102	1,102	1,104	1,104	1,108	1,110	1,112
2009	1,112	1,110	1,110	1,107	1,105	1,103	1,103	1,099	1,102	1,102	1,101	1,099	1,104
2010	1,097	1,096	1,093	1,089	1,089	1,089	1,085	1,082	1,085	1,083	1,082	1,078	1,087
2011	1,074	1,071	1,067	1,062	1,061	1,060	1,056	1,053	1,053	1,049	1,048	1,045	1,058
2012	1,041	1,037	1,033	1,028	1,029	1,027	1,027	1,022	1,022	1,022	1,024	1,021	1,027
2013	1,019	1,019	1,017	1,017	1,017	1,015	1,014	1,010	1,014	1,015	1,018	1,015	1,016
2014	1,013	1,014	1,014	1,012	1,013	1,012	1,013	1,011	1,015	1,014	1,016	1,016	1,014
2015	1,021	1,018	1,016	1,015	1,014	1,013	1,014	1,012	1,016	1,014	1,016	1,016	1,015
2016	1,018	1,020	1,019	1,019	1,018	1,016	1,015	1,013	1,015	1,015	1,015	1,012	1,016
2017	1,009	1,005	1,005	1,002	1,004	1,005	1,005	1,001	1,004	1,006	1,007	1,004	1,005
2018	1,000												

## **Variazioni percentuali intercorrenti tra i periodi sottoindicati<sup>6</sup>**

*(fonte individuativa dati: Istat)*

<b>Anno</b>	<b>Gen.</b>	<b>Feb.</b>	<b>Mar.</b>	<b>Apr.</b>	<b>Mag.</b>	<b>Giu.</b>	<b>Lug.</b>	<b>Ago.</b>	<b>Set.</b>	<b>Ott.</b>	<b>Nov.</b>	<b>Dic.</b>	<b>Anno</b>
1947	4.808,0	4.705,7	4.572,1	4.188,2	3.987,1	3.737,3	3.617,5	3.423,9	3.250,7	3.260,0	3.413,1	3.524,1	3.804,1
1948	3.588,9	3.628,5	3.531,3	3.517,8	3.564,9	3.594,3	3.782,0	3.627,4	3.538,1	3.592,1	3.567,5	3.532,9	3.587,3
1949	3.483,1	3.502,4	3.486,6	3.435,6	3.439,1	3.479,6	3.581,9	3.538,1	3.555,9	3.638,4	3.629,0	3.657,7	3.533,9
1950	3.672,3	3.662,8	3.714,8	3.658,9	3.652,7	3.603,4	3.602,9	3.538,6	3.467,5	3.511,2	3.474,5	3.466,0	3.583,5
1951	3.416,0	3.354,3	3.335,6	3.259,6	3.255,6	3.211,3	3.212,6	3.224,3	3.225,7	3.216,5	3.196,3	3.198,0	3.257,3
1952	3.208,3	3.172,0	3.162,3	3.146,9	3.134,5	3.113,2	3.105,5	3.103,8	3.080,9	3.075,0	3.071,0	3.082,9	3.120,5
1953	3.087,7	3.081,7	3.082,1	3.051,3	3.032,6	3.023,7	3.071,0	3.080,1	3.065,8	3.053,6	3.038,4	3.045,8	3.059,1
1954	3.041,5	3.028,4	3.037,6	3.018,0	2.978,6	2.953,4	2.942,4	2.945,4	2.949,7	2.954,9	2.941,0	2.936,6	2.976,4
1955	2.937,7	2.944,6	2.937,7	2.912,8	2.885,5	2.865,6	2.876,4	2.871,5	2.880,6	2.881,3	2.868,7	2.849,0	2.892,5
1956	2.828,6	2.789,9	2.756,1	2.738,8	2.724,0	2.735,6	2.742,0	2.740,7	2.733,1	2.748,7	2.745,5	2.730,3	2.750,6
1957	2.702,7	2.719,6	2.733,4	2.735,3	2.725,2	2.719,6	2.702,4	2.699,9	2.687,0	2.664,5	2.645,1	2.629,4	2.696,6
1958	2.602,1	2.613,4	2.609,6	2.567,4	2.540,0	2.522,2	2.528,7	2.540,8	2.549,3	2.575,0	2.584,7	2.598,1	2.568,8
1959	2.587,5	2.595,2	2.602,7	2.597,8	2.590,4	2.590,9	2.594,1	2.590,1	2.577,0	2.559,3	2.542,7	2.534,5	2.579,8
1960	2.513,6	2.524,1	2.533,7	2.529,0	2.517,9	2.507,7	2.500,7	2.505,0	2.507,1	2.506,3	2.494,3	2.487,4	2.510,6
1961	2.467,0	2.465,7	2.464,2	2.448,7	2.439,8	2.435,7	2.438,8	2.433,9	2.426,4	2.422,6	2.403,7	2.392,1	2.436,5
1962	2.369,8	2.367,4	2.353,1	2.322,6	2.322,6	2.311,1	2.302,0	2.306,5	2.295,2	2.286,1	2.277,2	2.252,9	2.313,4
1963	2.214,3	2.172,8	2.162,7	2.150,6	2.150,6	2.150,6	2.152,6	2.148,6	2.126,9	2.105,6	2.105,6	2.092,3	2.144,7
1964	2.071,6	2.066,1	2.056,9	2.047,7	2.038,7	2.019,0	2.006,7	2.003,2	1.994,5	1.982,5	1.974,0	1.965,5	2.019,0
1965	1.955,5	1.952,2	1.947,2	1.942,2	1.935,7	1.930,8	1.924,3	1.922,7	1.919,5	1.917,9	1.916,3	1.908,3	1.930,8
1966	1.902,0	1.902,0	1.900,4	1.894,1	1.889,4	1.891,0	1.889,4	1.891,0	1.891,0	1.884,7	1.878,5	1.872,4	1.891,0
1967	1.867,3	1.869,3	1.865,4	1.861,5	1.857,7	1.853,8	1.850,0	1.846,2	1.838,6	1.840,5	1.840,5	1.840,5	1.851,9
1968	1.833,0	1.834,8	1.833,0	1.829,2	1.827,4	1.829,2	1.831,1	1.829,2	1.825,5	1.823,6	1.821,8	1.814,4	1.827,4
1969	1.808,9	1.808,9	1.801,6	1.792,5	1.788,9	1.781,8	1.769,4	1.764,2	1.759,0	1.750,3	1.743,5	1.735,0	1.774,7
1970	1.724,9	1.711,6	1.706,7	1.698,5	1.692,0	1.688,8	1.685,6	1.680,8	1.666,6	1.658,8	1.649,5	1.641,9	1.684,0
1971	1.635,4	1.630,4	1.622,0	1.617,0	1.607,2	1.602,3	1.595,8	1.592,6	1.581,4	1.573,6	1.568,9	1.565,7	1.599,1
1972	1.556,5	1.547,3	1.542,7	1.538,2	1.527,7	1.518,9	1.511,6	1.502,9	1.487,2	1.466,3	1.455,4	1.451,3	1.508,7
1973	1.432,7	1.418,3	1.405,5	1.387,9	1.367,1	1.357,5	1.350,4	1.343,4	1.336,4	1.320,4	1.304,7	1.281,9	1.357,5
1974	1.263,9	1.241,4	1.203,1	1.187,2	1.168,9	1.144,9	1.115,3	1.090,9	1.053,2	1.029,8	1.012,9	1.003,3	1.120,3
1975	990,5	978,0	976,6	961,9	955,0	944,5	938,4	933,0	923,5	910,8	902,3	892,8	941,5
1976	882,9	866,9	846,9	819,6	804,2	800,1	794,7	787,1	771,5	743,1	725,5	715,4	793,8
1977	712,5	694,5	682,7	674,5	664,6	657,5	651,7	646,7	638,7	630,8	620,2	616,8	656,8
1978	609,9	602,7	595,6	588,1	580,7	575,1	570,0	567,0	558,2	551,0	545,3	540,7	573,0
1979	528,5	519,4	511,8	501,9	494,3	488,4	483,0	477,4	463,6	450,7	443,7	434,9	481,5
1980	417,8	409,0	404,4	396,6	392,2	387,6	379,5	374,7	364,8	356,9	347,6	341,8	380,0
1981	336,0	328,2	322,2	316,3	310,6	306,4	303,0	300,3	294,8	287,1	280,7	276,8	304,4
1982	271,8	267,0	263,6	260,4	256,4	253,0	247,8	241,6	236,9	230,4	226,1	223,9	247,6
1983	219,4	215,2	212,3	209,1	206,1	204,4	201,5	200,4	196,5	191,6	188,6	187,3	202,3
1984	183,9	180,9	178,9	177,0	175,4	173,8	172,9	172,1	170,1	167,4	165,8	164,0	173,4
1985	161,3	158,6	156,8	154,7	153,2	151,8	151,1	150,5	149,5	146,5	144,8	143,2	151,7
1986	142,0	140,4	139,5	138,8	137,9	137,0	137,0	136,6	135,9	134,6	133,7	133,1	137,2
1987	131,6	130,7	129,9	129,2	128,4	127,6	127,0	126,4	124,7	122,8	122,2	121,8	126,8

<sup>6</sup> Elaborazione dati aggiornata al 22 febbraio 2018.

**Circ. n. 5/2018**  
**Periodo 16-31 Marzo 2018**

1988	120,6	120,0	119,1	118,3	117,7	117,0	116,4	115,5	114,4	112,8	111,0	110,3	116,1
1989	108,7	107,0	106,0	104,6	103,8	102,8	102,3	102,0	101,0	99,1	98,4	97,4	102,7
1990	96,2	94,9	94,1	93,4	92,8	92,1	91,4	90,1	89,1	87,5	86,3	85,6	91,0
1991	84,2	82,6	82,1	81,3	80,6	79,7	79,4	78,9	78,1	76,7	75,5	75,0	79,5
1992	73,7	73,2	72,5	71,7	70,9	70,3	70,0	69,9	69,3	68,3	67,3	67,1	70,3
1993	66,5	65,8	65,5	64,9	64,2	63,4	62,8	62,7	62,5	61,4	60,7	60,7	63,4
1994	59,8	59,2	58,9	58,4	57,8	57,5	57,1	56,8	56,4	55,5	55,0	54,4	57,2
1995	53,8	52,6	51,4	50,6	49,6	48,9	48,7	48,2	47,8	47,1	46,2	45,9	49,3
1996	45,8	45,3	44,9	44,1	43,5	43,2	43,5	43,4	43,0	42,8	42,4	42,3	43,7
1997	42,0	41,9	41,7	41,6	41,2	41,2	41,2	41,2	40,9	40,5	40,1	40,1	41,2
1998	39,8	39,4	39,4	39,1	38,8	38,7	38,7	38,6	38,5	38,2	38,1	38,1	38,7
1999	37,9	37,7	37,4	36,9	36,7	36,7	36,4	36,4	36,1	35,8	35,3	35,2	36,6
2000	35,1	34,5	34,1	34,0	33,6	33,1	32,9	32,9	32,7	32,3	31,7	31,6	33,1
2001	31,0	30,6	30,5	30,0	29,7	29,4	29,4	29,4	29,3	29,0	28,8	28,7	29,7
2002	28,1	27,7	27,3	27,0	26,8	26,6	26,5	26,3	26,1	25,7	25,4	25,3	26,6
2003	24,8	24,6	24,2	24,0	23,9	23,8	23,5	23,2	22,9	22,8	22,5	22,5	23,6
2004	22,3	21,9	21,8	21,5	21,3	21,0	21,0	20,8	20,8	20,8	20,5	20,5	21,1
2005	20,5	20,1	19,9	19,5	19,3	19,1	18,8	18,6	18,5	18,4	18,4	18,2	19,1
2006	17,9	17,6	17,4	17,2	16,8	16,7	16,4	16,2	16,2	16,4	16,3	16,2	16,8
2007	16,2	15,9	15,7	15,5	15,2	14,9	14,6	14,5	14,5	14,1	13,7	13,2	14,8
2008	12,9	12,6	12,1	11,8	11,2	10,7	10,2	10,2	10,4	10,4	10,8	11,0	11,2
2009	11,2	11,0	11,0	10,7	10,5	10,3	10,3	9,9	10,2	10,2	10,1	9,9	10,4
2010	9,7	9,6	9,3	8,9	8,9	8,9	8,5	8,2	8,5	8,3	8,2	7,8	8,7
2011	7,4	7,1	6,7	6,2	6,1	6,0	5,6	5,3	5,3	4,9	4,8	4,5	5,8
2012	4,1	3,7	3,3	2,8	2,9	2,7	2,7	2,2	2,2	2,2	2,4	2,1	2,7
2013	1,9	1,9	1,7	1,7	1,7	1,5	1,4	1,0	1,4	1,5	1,8	1,5	1,6
2014	1,3	1,4	1,4	1,2	1,3	1,2	1,3	1,1	1,5	1,4	1,6	1,6	1,4
2015	2,1	1,8	1,6	1,5	1,4	1,3	1,4	1,2	1,6	1,4	1,6	1,6	1,5
2016	1,8	2,0	1,9	1,9	1,8	1,6	1,5	1,3	1,5	1,5	1,5	1,2	1,6
2017	0,9	0,5	0,5	0,2	0,4	0,5	0,5	0,1	0,4	0,6	0,7	0,4	0,5
2018	0,0												

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

<b>Anno</b>	<b>Gen.</b>	<b>Feb.</b>	<b>Mar.</b>	<b>Apr.</b>	<b>Mag.</b>	<b>Giù.</b>	<b>Lug.</b>	<b>Ago.</b>	<b>Set.</b>	<b>Ott.</b>	<b>Nov.</b>	<b>Dic.</b>
1991	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1,7664	1,7539	1,7496
1992	1,7360	1,7314	1,7240	1,7167	1,7080	1,7022	1,6994	1,6979	1,6924	1,6825	1,6727	1,6701
1993	1,6640	1,6575	1,6544	1,6479	1,6415	1,6336	1,6275	1,6259	1,6244	1,6135	1,6059	1,6059
1994	1,5968	1,5910	1,5880	1,5836	1,5776	1,5748	1,5704	1,5675	1,5631	1,5546	1,5490	1,5433
1995	1,5377	1,5254	1,5132	1,5052	1,4958	1,4881	1,4866	1,4815	1,4777	1,4702	1,4612	1,4588
1996	1,4570	1,4527	1,4485	1,4401	1,4345	1,4318	1,4345	1,4332	1,4291	1,4277	1,4236	1,4222
1997	1,4195	1,4182	1,4169	1,4155	1,4115	1,4115	1,4115	1,4115	1,4089	1,4049	1,4010	1,4010
1998	1,3969	1,3931	1,3931	1,3905	1,3879	1,3866	1,3866	1,3853	1,3840	1,3814	1,3802	1,3802
1999	1,3789	1,3763	1,3739	1,3688	1,3662	1,3662	1,3638	1,3638	1,3600	1,3575	1,3526	1,3514
2000	1,3502	1,3441	1,3404	1,3393	1,3356	1,3310	1,3285	1,3285	1,3262	1,3227	1,3168	1,3157
2001	1,3098	1,3053	1,3041	1,2996	1,2962	1,2940	1,2940	1,2940	1,2929	1,2895	1,2873	1,2862
2002	1,2807	1,2763	1,2730	1,2698	1,2676	1,2654	1,2644	1,2622	1,2601	1,2569	1,2537	1,2527
2003	1,2475	1,2454	1,2412	1,2392	1,2381	1,2371	1,2340	1,2320	1,2290	1,2280	1,2249	1,2249
2004	1,2229	1,2189	1,2179	1,2150	1,2130	1,2100	1,2090	1,2071	1,2071	1,2071	1,2042	1,2042
2005	1,2042	1,2003	1,1984	1,1945	1,1926	1,1907	1,1879	1,1860	1,1850	1,1832	1,1832	1,1813
2006	1,1785	1,1757	1,1738	1,1711	1,1674	1,1665	1,1638	1,1620	1,1620	1,1638	1,1629	1,1620
2007	1,1611	1,1584	1,1566	1,1548	1,1512	1,1485	1,1459	1,1441	1,1441	1,1406	1,1363	1,1320
2008	1,1286	1,1260	1,1201	1,1176	1,1117	1,1068	1,1019	1,1011	1,1035	1,1035	1,1076	1,1093
2009	1,1117	1,1093	1,1093	1,1068	1,1043	1,1027	1,1027	1,0986	1,1019	1,1011	1,1003	1,0986
2010	1,0970	1,0954	1,0930	1,0890	1,0882	1,0882	1,0843	1,0819	1,0851	1,0827	1,0819	1,0780
2011	1,0738	1,0706	1,0664	1,0612	1,0601	1,0591	1,0560	1,0529	1,0529	1,0489	1,0479	1,0448
2012	1,0408	1,0369	1,0329	1,0280	1,0290	1,0271	1,0261	1,0213	1,0213	1,0213	1,0232	1,0203
2013	1,0184	1,0184	1,0165	1,0165	1,0165	1,0146	1,0137	1,0099	1,0137	1,0146	1,0175	1,0146
2014	1,0127	1,0137	1,0137	1,0118	1,0127	1,0118	1,0127	1,0108	1,0146	1,0137	1,0156	1,0156
2015	1,0203	1,0175	1,0156	1,0146	1,0137	1,0127	1,0137	1,0118	1,0156	1,0137	1,0156	1,0156
2016	1,0181	1,0201	1,0191	1,0191	1,0181	1,0160	1,0150	1,0130	1,0150	1,0150	1,0150	1,0120
2017	1,0089	1,0050	1,0050	1,0020	1,0040	1,0050	1,0050	1,0010	1,0040	1,0059	1,0069	1,0040
2018	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.*

## Dossier Casi e Analisi Contabili

### ***Rivalutazione dei terreni posseduti al 1° gennaio 2018***

Ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze:

1) di cui all'art. 67, lettere *a)* e *b)*, del Tuir, il cui testo è il seguente: "Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni od imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

- le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici;
- le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione";

sussiste la possibilità, ponendo in essere un determinato comportamento, di assumere, in luogo del costo di acquisto o del valore di riferimento:

- dei terreni edificabili;

e:

- dei terreni agricoli;

posseduti alla data del 1° gennaio 2018, il valore che ai medesimi può essere attribuito a tale data mediante:

- un'apposita e specifica perizia giurata di stima;

e:

- previo pagamento della prevista imposta sostitutiva;

2) le vigenti disposizioni consentono di assumere per i terreni edificabili e per i terreni agricoli posseduti alla data del 1° gennaio 2018, in luogo:

- del costo di acquisto;

o:

- del valore di riferimento dei terreni;

il valore ai medesimi attribuito tramite un'apposita perizia giurata di stima e, ovviamente, previo pagamento della debita imposta sostitutiva.

La rivalutazione dei terreni edificabili e dei terreni agricoli si rende applicabile:

- alle persone fisiche, per le operazioni non rientranti nell'esercizio di attività commerciali;
- alle società semplici e i soggetti (società ed associazioni) ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5 del Tuir;
- agli enti non commerciali, come a titolo meramente indicativo:
  - una fondazione;
  - un ente ecclesiastico;

che, a seguito di acquisizione e/o di donazione, risultano possessori di partecipazioni e, ovviamente, se le stesse non risultano possedute nell'esercizio di impresa commerciale;

- ai soggetti non residenti, per le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti in Italia che non siano riferibili a stabili organizzazioni.

Ne deriva che si devono considerare, come regola, non rientranti nell'ambito dell'agevolazione in argomento:

- le società di capitali;
- le società in nome collettivo;
- le società in accomandita semplice;

- gli esercenti arti e professioni;  
e, in generale:
- tutti i soggetti che esercitano un'attività d'impresa.

N.B.: è bene porre in rilievo che il proprietario di più terreni edificabili e/o più terreni non edificabili non è obbligato ad eseguire la rivalutazione di tutti i terreni, in quanto ha la possibilità di scegliere di procedere all'affrancamento solamente di quei cespiti per i quali valuta la sussistenza di un'effettiva convenienza, come, ad esempio, per quelli che in un prossimo futuro intende procedere alla cessione.

Il valore attribuibile ai terreni in argomento alla data del 1° gennaio 2018 deve essere determinato da soggetti competenti in materia urbanistica, individuati dal legislatore negli iscritti agli albi:

- degli ingegneri;
- degli architetti;
- dei geometri;
- dei dottori agronomi;
- degli agrotecnici;
- dei periti agrari;
- dei periti industriali;
- dei periti edili;

nonché:

- dei periti iscritti alla Camera di commercio (ex Regio Decreto 20 settembre 1934, n. 2011);

ponendo in evidenza che, in considerazione dei rilevanti effetti che la perizia giurata di stima produce sul piano fiscale, risulta espressamente disposto che per tale atto giurato si rendono applicabili al professionista *le disposizioni di cui all'art. 64 del codice di procedura civile*, concernenti le norme sulla responsabilità del consulente tecnico nominato dal giudice.

L'Amministrazione finanziaria può prendere visione:

- degli atti di stima giurata;
- e:

- dei dati identificativi dell'estensore;

richiedendoli al contribuente il quale, pertanto, è tenuto a conservarli.

Il valore determinato dalla perizia ai fini:

- delle imposte sui redditi;
- dell'imposta di registro;
- delle imposte ipotecarie e catastali;

costituisce il cosiddetto valore minimo di riferimento.

In ogni caso, ai fini procedurali, il soggetto interessato o contribuente ha la possibilità di *non* avvalersi del valore indicato in perizia, nel caso in cui lo stesso risulti, a seguito di situazioni sopravvenute che possono aver variato le condizioni urbanistiche, geologiche e simili esistenti al momento della valutazione, non più attuale al momento della cessione.

I costi sostenuti per la redazione della perizia giurata di stima:

- se effettivamente sostenuti;

e:

- se rimasti a carico del contribuente;

possono essere portati in aumento del *valore iniziale* da assumere ai fini del calcolo delle plusvalenze, in quanto costituiscono un costo inerente al bene.

In pratica, il *valore di riferimento da assegnare al terreno* è dato:

- dal valore determinato in perizia di stima;

*più:*

- il costo effettivo sostenuto per l'approntamento della perizia;

il quale può validamente essere assunto quale valore iniziale per il calcolo delle plusvalenze realizzate successivamente all'asseverazione dell'atto di stima, fermo restando, quale termine di scadenza per il

pagamento dell'imposta sostitutiva, in unica soluzione o della prima rata entro il 30 giugno 2018 (termine da ritenersi prorogato al 2 luglio 2018, in quanto il giorno 30 giugno cade di sabato).

In pratica, il calcolo dell'eventuale plusvalenza può essere effettuato nel modo seguente:

- corrispettivo percepito.....	€ .....
<i>meno:</i>	
- valore del terreno risultante dalla perizia di stima al 1° gennaio 2018 .....	€ .....
<i>più:</i>	
- costo sostenuto per la perizia .....	€ .....
<i>più:</i>	
- eventuali altri costi inerenti .....	€ .....
- totale .....	€ .....
<i>uguale:</i>	
- plusvalenza da assoggettare ai fini Irpef, purché i terreni di riferimento siano stati lottizzati o risultino edificabili in relazione agli strumenti urbanistici vigenti nello stesso momento della cessione .....	€ .....

Si ritiene utile rammentare che:

- la plusvalenza eventualmente realizzata sui terreni agricoli è soggetta all'imposta sul reddito delle persone fisiche solamente nell'ipotesi in cui la loro cessione viene posta in essere entro il termine di cinque anni dall'acquisizione;
- il rogito stipulato in sede di cessione dei terreni che:
  - sono stati lottizzati;
  - sono soggetti ad opere intese a renderli tali;
  - risultino edificabili in base agli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione;deve necessariamente evidenziare se il valore dichiarato è coincidente o meno con quello della perizia.

Sono interessati dalla norma di rivalutazione, se *non* risultano posseduti da imprese commerciali, poiché in tale caso la relativa cessione non genera plusvalenza tassabile, i seguenti beni:

- 1) *terreni lottizzati o sui quali sono state costruite opere per renderli edificabili*, in quanto, ai fini della disciplina delle plusvalenze, si devono considerare lottizzati i terreni sui quali è eseguita qualsiasi operazione obiettivamente considerata di lottizzazione o di esecuzione di opere per la edificabilità dei terreni, anche se realizzata al di fuori di strumenti urbanistici;
- 2) *terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria*, in quanto l'utilizzabilità del terreno a fini edificatori deve sussistere in base agli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

Ne deriva, pertanto, che detta qualificazione ricorre per i terreni rilevati come edificabili:

- dal piano regolatore generale;  
*o in mancanza:*
- da altri strumenti urbanistici;  
vigenti al momento della cessione;

- 3) *terreni agricoli*, i quali, in caso di rivendita possono generare plusvalenza ai sensi della lettera *b*) dell'art. 67 del Tuir, se venduti entro cinque anni dall'acquisto, con esclusione di quelli acquistati mediante successione o donazione, la cui cessione non genera plusvalenza imponibile, o, *se ceduti oltre tale termine*, se al momento della rivendita siano suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti;

tenendo in considerazione che nell'ambito dell'espressione "*destinazione agricola*" si deve necessariamente considerare rientranti sia i terreni agricoli nel significato proprio del termine, sia quelli che non possono essere ritenuti edificabili in quanto gli strumenti di pianificazione urbanistica che li renderebbero tali non sono, in concreto, ancora stati approvati.

Pertanto, come accennato, i terreni agricoli possono costituire oggetto di rivalutazione anche nel caso in cui, a seguito di strumenti urbanistici, vigenti al momento della cessione, i medesimi diventino edificabili per effetto di successivi strumenti urbanistici.

Ai sensi:

- del comma 1, lettere *a)* e *b)*, dell'art. 67 del Tuir, si deve considerare "reddito diverso" le eventuali:
  - plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili e la successiva vendita, anche parziale, sei terreni o degli edifici;
  - plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione;

tenendo presente, inoltre, che nel primo periodo della lettera *b)* dell'art. 67 del Tuir viene chiaramente affermato che si devono considerare "redditi diversi" anche le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da più di cinque anni, con esclusione di quelli acquisiti per successione o per donazione;

2) del comma 1 dell'art. 68 del Tuir, le plusvalenze previste dalle lettere *a)* e *b)*, comma 1, dell'art. 67 dello stesso testo unico, devono necessariamente essere determinate dalla differenza:

- tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta;
- e:
- il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto; aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

Ne deriva, di conseguenza, il calcolo ordinario dell'eventuale plusvalenza nel caso di *cessione di un terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria* può essere effettuato:

1) *nell'ipotesi di terreno acquisito a titolo oneroso:*

- prezzo di cessione .....	€	.....
<i>meno:</i>		
- valore dichiarato nell'atto di acquisto .....	€	.....
<i>più:</i>		
- oneri accessori .....	€	.....
<i>più:</i>		
- rivalutazione Istat e Ici-imposta comunale sugli immobili .....	€	.....
 totale	 €	 .....
<i>uguale:</i>		
- plusvalenza da assoggettare ai fini Irpef-imposta sul reddito delle persone fisiche .....	€	.....

2) *nell'ipotesi di terreno acquisito a titolo di donazione:*

- prezzo di cessione .....	€	.....
<i>meno:</i>		
- valore dichiarato nell'atto di donazione .....	€	.....
<i>più:</i>		
- oneri accessori .....	€	.....
<i>più:</i>		
- rivalutazione Istat e Imu .....	€	..... (*)

totale	€ .....	
<i>uguale:</i>		
- plusvalenza da assoggettare ai fini Irpef-imposta sul reddito delle persone fisiche .....	€ .....	

(\*) il comma 2 dell'art. 68 del Tuir recita: "per i terreni di cui alla lettera a) comma 1 dell'articolo 67 acquistati oltre cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione o delle opere si assume come prezzo di acquisto il valore normale nel quinto anno anteriore. Il costo dei terreni stessi acquisiti gratuitamente e quello dei fabbricati costruiti su terreni acquisiti gratuitamente sono determinati tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere ovvero a quella di inizio della costruzione.

Il costo dei terreni suscettibili d'utilizzazione edificatoria di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 67 è costituito dal prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, nonché dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili.

Per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inerente, nonché dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e di successione".

3) nell'ipotesi di terreno acquisito a titolo di successione:

- prezzo di cessione .....	€ .....	
<i>meno:</i>		
- valore dichiarato nell'atto di successione .....	€ .....	
<i>più:</i>		
- oneri accessori .....	€ .....	
<i>più:</i>		
- rivalutazione Istat e Imu .....	€ ..... (*)	
totale	€ .....	
<i>uguale:</i>		
- plusvalenza da assoggettare ai fini Irpef-imposta sul reddito delle persone fisiche .....	€ .....	

(\*) il comma 2 dell'art. 68 del Tuir recita: "per i terreni di cui alla lettera a) comma 1 dell'articolo 67 acquistati oltre cinque anni prima dell'inizio della lottizzazione o delle opere si assume come prezzo di acquisto il valore normale nel quinto anno anteriore. Il costo dei terreni stessi acquisiti gratuitamente e quello dei fabbricati costruiti su terreni acquisiti gratuitamente sono determinati tenendo conto del valore normale del terreno alla data di inizio della lottizzazione o delle opere ovvero a quella di inizio della costruzione. Il costo dei terreni suscettibili d'utilizzazione edificatoria di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 67 è costituito dal prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, nonché dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili. Per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo

successivo inerente, nonché dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e di successione";

mentre il calcolo ordinario dell'eventuale plusvalenza nel caso di *cessione di un terreno agricolo acquistato a titolo oneroso da meno di cinque anni* può essere effettuato:

- prezzo di cessione .....	€ .....	
<i>meno:</i>		
- valore dichiarato nell'atto di acquisto.....	€ .....	
<i>più:</i>		
- oneri inerenti .....	€ .....	
<i>più:</i>		
- rivalutazione Istat e Imu .....	€ ..... (*)	
 totale	 € .....	 .....
 <i>uguale:</i>		
- plusvalenza da assoggettare ai fini Irpef-imposta sul reddito delle persone fisiche .....	€ .....	
(*) se si rendono applicabili (vedere artt. 67 e 68 del Tuir).		

Le *aree possedute in regime di comunione pro indiviso* possono essere oggetto di rivalutazione parziale nel caso in cui soltanto alcuni dei comproprietari intendano avvalersi della facoltà di rideterminare il costo storico di acquisto dei terreni.

Come è noto il regime giuridico della comunione attribuisce a ciascun condomino una quota ideale del diritto di proprietà che non è riferibile ad una porzione materiale del bene e, quindi, ciascuno di essi esercita il proprio diritto sull'intero bene incontrando un limite nel diritto di pari contenuto spettante agli altri comproprietari.

Nella comunione *pro indiviso*, pertanto, la rivalutazione parziale deve avere ad oggetto una percentuale astratta dell'immobile, corrispondente alla quota di comproprietà.

Ai fini procedurali ciò è compatibile sia con i principi civilistici che disciplinano tale istituto, in base ai quali ciascun condomino ha il diritto di disporre della propria quota, sia con le finalità agevolative della norma sulla rivalutazione dei terreni, finalizzata a ridurre le imposte personali sui "redditi diversi".

Per determinare la quota di terreno da affrancare è, tuttavia, necessario che il singolo comproprietario determini mediante perizia giurata di stima, il valore dell'intera area alla data del 1° gennaio 2018, in modo da poter assoggettare all'imposta sostitutiva del 8% la percentuale di tale valore corrispondente alla propria quota di comproprietà.

In sede di cessione del terreno comune posseduto in comunione, possono essere possibili le seguenti situazioni:

1) *i condomini-comproprietari che si sono avvalsi della procedura di rivalutazione* determinano la plusvalenza da essi realizzata assumendo quali termini di calcolo:

- *da un lato*, la parte di corrispettivo corrispondente alla propria quota di comproprietà:  
e:
- *dall'altro*, il valore di tale quota affrancato, aumentato delle spese di perizia sostenute e rimaste a loro carico.

In pratica:

- quota di corrispettivo di spettanza .....	€ .....	
<i>meno:</i>		

- valore affrancato di detta quota .....	€ .....
<i>meno:</i>	
- costo sostenuto della perizia (rimasti a loro carico) .....	€ .....
<i>uguale:</i>	-----
- plusvalenza imponibile.....	€ .....
	-----

2) *i condomini-comproprietari che non si sono avvalsi della procedura di rivalutazione* devono determinare la plusvalenza loro imputabile facendo riferimento al prezzo storico di acquisto del terreno.

In merito, è necessario porre in evidenza, in ogni caso, che il “valore rideterminato”, affinché assuma rilevanza agli effetti del calcolo della plusvalenza, è necessario che esso costituisca il valore normale minimo di riferimento anche ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali.

Tale principio, che prevede l’omogeneità del valore fiscale del terreno ai fini delle imposte dirette e delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, prevede che se nell’atto di trasferimento risulta indicato un valore inferiore a quello rivalutato, tornino applicabili le regole ordinarie di determinazione delle plusvalenze indicate nel richiamato art. 68 del Tuir, senza tener conto del valore rideterminato.

La rivalutazione è possibile anche in relazione ai *terreni concessi in usufrutto*, in quanto il proprietario ha il diritto di porre in essere l’affrancamento del solo valore della nuda proprietà:

- riferito alla data del 1° gennaio 2018;

e:

- costituito dalla differenza tra il valore della proprietà piena e quello del diritto reale concesso a terzi.

Analogamente, la facoltà di procedere alla rivalutazione è anche riconosciuta all’usufruttuario, in quanto, per effetto del principio recato dall’art. 9, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, secondo cui “*ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento...*”.

In caso di cessione a titolo oneroso del proprio diritto, l’usufruttuario realizza una plusvalenza tassabile ai fini delle imposte sui redditi.

Il valore dell’*usufrutto affrancabile* può essere determinato dalla perizia giurata di stima secondo le disposizioni recate dall’art. 48 del testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro (approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131), applicando, *in caso di usufrutto a vita*, gli appositi coefficienti.

Inoltre, non si deve ritenere precluso al proprietario di poter procedere alla rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni, anche nell’ipotesi in cui i medesimi risultano gravati da un diritto di superficie alla data del 1° gennaio 2018.

L’ipotesi di *consolidamento dell’usufrutto in capo al nudo proprietario* differisce dalla fattispecie precedente, in quanto con il consolidamento dell’usufrutto in capo al nudo proprietario non si verifica alcun fenomeno successorio, essendo il decesso dell’usufruttuario solo uno degli eventi, al realizzarsi del quale il diritto di proprietà si riespande in capo al nudo proprietario.

Al riguardo, dopo aver precisato che il consolidamento non retroagisce al momento dell’acquisto della nuda proprietà, se lo stesso si è verificato successivamente alla data del 1° gennaio 2018, il requisito soggettivo del possesso, ai fini della rideterminazione dei relativi valori, si deve ritenere integrato solo con riferimento a tale limitato diritto.

Il valore suscettibile di rideterminazione deve, conseguentemente, essere individuato nel valore della nuda proprietà al 1° gennaio 2018.

Del resto, come precisato nel precedente paragrafo, sussiste la possibilità di usufruire della rideterminazione dei valori di acquisto anche titolari di altro diritto reale sugli stessi, quali l’usufrutto o la nuda proprietà, alla data predetta.

In particolare, il valore dell’usufrutto su un terreno poteva essere determinato dalla perizia giurata di stima secondo le disposizioni recate dall’art. 48 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, applicando, in caso di usufrutto a vita, gli appositi coefficienti.

Ai sensi dell’art. 11 della L. 30 dicembre 1991, n. 413, si ritiene che generano plusvalenze tassabili anche:

- le indennità di esproprio;  
o:
- le somme percepite a seguito di cessioni volontarie nel corso di procedimenti espropriativi;  
nonché:
- le somme, comunque, dovute per effetto di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni di urgenza divenute illegittime relativamente a terreni, destinati ad opere pubbliche o ad infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di tipo A, B, C, D, definite dagli strumenti urbanistici, o ad interventi di edilizia residenziale pubblica.

Su detti ammontari, gli enti o soggetti eroganti devono necessariamente operare una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 20%, ferma restando, per il contribuente, la facoltà di optare per la tassazione in sede di dichiarazione annuale dei redditi, nel qual caso la ritenuta subita si considera effettuata a titolo di acconto.

Nell'ipotesi in cui il soggetto interessato intenda utilizzare detta opzione, il valore dei terreni, *rideterminato mediante la procedura di rivalutazione*, costituisce il valore iniziale di acquisto anche nell'individuazione delle plusvalenze da esproprio.

Il pagamento dell'imposta sostitutiva, tuttavia, non fa venir meno l'obbligo dell'ente erogante di operare la ritenuta del 20% a titolo d'imposta sulla indennità di esproprio, in quanto detta disposizione non è stata oggetto di modifiche a seguito dell'introduzione della normativa sulla rivalutazione dei terreni e, pertanto, continua a trovare piena applicazione nel sistema di tassazione delle indennità espropriative, basato, in primo luogo, sul prelievo diretto da parte dell'ente erogante.

In sede di adempimento dichiarativo, la ritenuta subita sull'indennità può, ovviamente, essere rilevata nel modello Redditi, al fine di scomputarla dall'imposta dovuta o di chiederne il rimborso costituendo, come detto, imposta versata a titolo acconto.

Ai fini procedurali, per individuare la scelta più opportuna o conveniente per il contribuente non è di immediato riscontro, in quanto le variabili operative sono:

- subire la ritenuta alla fonte nella misura del 20% a titolo definitivo sulla somma percepita (al momento dell'esproprio);  
*oppure:*
- procedere ad affrancare il valore del terreno con la corresponsione dell'imposta sostitutiva del 8% (da corrispondere in unica soluzione o della prima delle tre rate entro il 30 giugno 2018 (termine da ritenersi prorogato al 2 luglio 2018, in quanto il giorno 30 giugno cade di sabato), pur subendo la ritenuta alla fonte nella misura del 20%, questa volta, a titolo acconto sulla somma percepita (al momento dell'esproprio) e, quindi, procedere a calcolare la plusvalenza in relazione del costo di acquisizione rivalutato e scomputando, in sede di adempimento dichiarativo, la ritenuta subita.

Nel caso in cui gli strumenti urbanistici prevedano destinazioni differenziate all'interno di una stessa particella catastale, dichiarando edificabile sola una porzione della stessa.

Il contribuente, proprietario del terreno, potrebbe avere interesse ad operare la rivalutazione dell'unità catastale limitatamente alla parte dichiarata edificabile, senza, però, procedere al frazionamento dell'area.

La perizia giurata deve, comunque, procedere all'individuazione con esattezza la porzione del terreno oggetto di stima, in modo che sia facilmente riscontrabile la corrispondenza tra l'area rivalutata e il valore indicato nella perizia e, quindi, in questa ottica, si ritiene sufficiente il richiamo in perizia del riferimento ai dati catastali (sistema più idoneo per identificare l'oggetto della rivalutazione) o agli estremi dello strumento urbanistico che individua la pozione dell'area edificabile.

Infatti, tenuto conto che il principio di trasparenza dell'azione amministrativa richiede una precisa individuazione dell'oggetto del provvedimento, si deve ritenere che in sede di predisposizione o di variazione del Piano Regolatore sia già stata opportunamente identificata la porzione di area edificabile.

Per limitare la rivalutazione solo a tale zona, è sufficiente che nell'atto di perizia venga fatto riferimento allo strumento urbanistico che la delimita e non si renda necessario procedere ad un preventivo frazionamento dell'area.

Il pagamento dell'*imposta sostitutiva* dell'8%:



“Erario” del mod. F24, i seguenti dati:

- anno di riferimento: ..... 2018;
- importi a debito versati:..... 1.000,00;
- *la seconda rata dell'imposta sostitutiva, pari ad un terzo dell'entità complessivamente dovuta, entro il 1° luglio 2019 (alla quale devono essere aggiunti interessi pari al 3% di € 1.000,00 per la durata di un anno [3% di € 1.000,00 = € 30,00]), rilevando, tra l'altro, nella sezione “Erario” del mod. F24, i seguenti dati:*
  - anno di riferimento: ..... 2018;
  - importi a debito versati:..... 1.030,00;
- *la terza rata dell'imposta sostitutiva, pari ad un terzo dell'entità complessivamente dovuta, entro il 30 giugno 2020 (alla quale devono essere aggiunti interessi pari al 3% di € 1.000,00 per la durata di due anni [(3% di € 1.000,00) x 2 = € 60,00]), rilevando, tra l'altro, nella sezione “Erario” del mod. F24, i seguenti dati:*
  - anno di riferimento: ..... 2018;
  - importi a debito versati:..... 1.060,00;

tenendo presente, per completezza, che le ricevute di pagamento, così come la perizia giurata di stima, devono essere conservate dal contribuente per essere eventualmente esibite o trasmesse su richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

Al riguardo, si ritiene utile puntualizzare che:

- 1) *in caso di comproprietà*, il versamento deve essere effettuato da ciascun comproprietario con riferimento alla propria quota;
- 2) *l'imposta complessivamente dovuta* può essere corrisposta anche mediante un versamento cumulativo; nel qual caso, è necessario che il pagamento corrisposto risulti riconducibile al valore attribuito a ciascuna delle aree o terreni, per cui, in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2017, deve essere specificato il valore di ciascuna area o terreno alla data del 1° gennaio 2017, così come risultante dalla relativa perizia giurata di stima, in modo da permettere all'Agenzia delle entrate di abbinare i versamenti a ciascun bene oggetto di rivalutazione e, pertanto, di riconoscere l'agevolazione con esclusivo riguardo alle plusvalenze originate da beni per i quali è stata effettivamente assolta l'imposta sostitutiva;
- 3) *la corresponsione della suddetta imposta, che* deve essere eseguita secondo le disposizioni contenute nel capo terzo del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, deve necessariamente avvenire tramite il modello F24.

Il valore attribuito ai terreni dalla perizia di stima giurata, assoggettato ad imposta sostitutiva, costituisce valore minimo di riferimento ai fini:

- delle imposte sui redditi;
- dell'imposta di registro;
- e:
- delle imposte ipotecarie e catastali.

Considerato, tuttavia, che il *valore attribuito al cespite dalla perizia di stima* tiene conto delle condizioni esistenti al momento della valutazione, si deve ammettere che il contribuente, in un momento successivo, si possa non avvalere del valore rideterminato ove siano sopravvenuti fatti che lo rendano non più attuale.

La circostanza che il valore dichiarato coincida o meno con quello periziato deve essere evidenziato in atto dal venditore affinché l'ufficio dell'Amministrazione finanziaria ne possa tener conto ai fini della rettifica della base imponibile delle imposte di registro ipotecarie e catastali.

Al riguardo, è bene tenere presente che il testo unico dell'imposta di registro (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) all'art. 52 stabilisce diversi criteri di rettifica del valore dichiarato, a seconda che il trasferimento abbia ad oggetto un terreno con destinazione edificatoria o altra destinazione.

In ogni caso, è importante tenere in considerazione che l'Amministrazione finanziaria non ha la possibilità di intervenire per la rettifica quando il valore dichiarato del terreno trasferito sia almeno pari a quello determinato su base catastale, sempre che non si tratti di terreni “per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria” (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52, comma 4).

Il diverso criterio di determinazione della base imponibile stabilito dal testo unico dell'imposta di registro, comporta che devono necessariamente essere separatamente esaminati il caso di trasferimento di terreni edificabili e di terreni agricoli assoggettati ad imposta sostitutiva qualora il venditore abbia dichiarato di volersi avvalere del valore attribuito dalla perizia.

Per i trasferimenti di:

- *terreni non edificabili successivi alla rivalutazione*, qualora il contribuente dichiari un valore inferiore a quello rideterminato, l'ufficio ha la possibilità di procedere alla rettifica anche se il valore dichiarato risulta uguale o superiore a quello calcolato su base catastale. Il comma 6 dell'art. 7 della L. 28 dicembre 2001, n. 448, infatti, individua nel valore determinato dalla perizia giurata di stima il "valore normale minimo di riferimento ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale";
- *terreni "...per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria"*, l'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 51, comma 3 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, ha la possibilità di provvedere alla rettifica del valore dichiarato se valuta che il valore venale dei terreni trasferiti sia di entità superiore. Ovviamente il valore accertato non può essere inferiore a quello rideterminato ai sensi del comma 1 dell'art. 7 della L. 28 dicembre 2001, n. 448, in quanto il medesimo, come detto, costituisce il valore normale minimo di riferimento.

Qualora, invece, il venditore intenda discostarsi del valore attribuito al terreno dalla perizia, in quanto, a titolo meramente esemplificativo, il terreno ha subito un deprezzamento:

- per cause naturali;  
o:
    - per effetto dell'adozione di nuovi strumenti urbanistici;
- ai fini delle imposte di trasferimento si rendono operative le regole e le modalità inerenti:
- alla determinazione della base imponibile dettate dalle singole leggi d'imposta;  
e per il *calcolo della plusvalenza*:
    - deve essere assunto, quale valore iniziale di riferimento, il costo o il valore di acquisto del terreno, secondo gli ordinari criteri indicati dall'art. 68 del Tuir.

## ***Contabilizzazione dei crediti commerciali con dilazione di pagamento superiore a 12 mesi e con previsione di interessi attivi espliciti***

Per espresso disposto dell'art. 2426, comma 1, n. 8, del codice civile, i crediti commerciali presenti nei bilanci d'esercizio in forma ordinaria devono essere rilevati in bilancio secondo il *criterio del costo ammortizzato*.

In sede di contabilizzazione di un credito per la prima volta:

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

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

Ne deriva, di conseguenza che:

- *il tasso di interesse effettivo*, deve risultare individuato al momento della rilevazione iniziale del credito e, per evidenti ragioni, deve essere successivamente utilizzato per la sua valutazione successiva, in quanto costituisce il riferimento interno di rendimento, costante lungo la durata del credito. In concreto, tende a rendere uguale il valore attuale dei flussi finanziari futuri derivanti dal credito e il suo valore di contabilizzazione iniziale;
- *i flussi finanziari futuri utili al calcolo del tasso di interesse effettivo*, devono necessariamente essere individuati tenendo presenti i diversi termini contrattuali della transazione che ha originato il credito, incluse le scadenze previste di incasso e pagamento, la natura dei flussi finanziari (capitale o interessi). Detti flussi non devono considerare le eventuali perdite e svalutazioni future dei crediti.

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

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

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

**Caso** - il 2 gennaio 2018, una società tenuta a redigere il bilancio d'esercizio in forma ordinaria ha provveduto a evadere una fornitura di merci all'ingrosso per € 2.000.000,00 (Iva compresa), senza sostenere costi di transazione.

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

Per l'operazione in esame, per esigenze finanziarie del cliente, viene accordata la possibilità di dilazione a 24 mesi, con incassi semestrali di € 500.000, con l'applicazione di un interesse di dilazione al tasso nominale esplicito semestrale posticipato dell'1%, quindi:

- € 20.000,00 [1% di € 2.000.000,00], per il primo semestre;
- € 15.000,00 [1% di € (2.000.000,00 – 500.000,00)], per il secondo semestre;
- € 10.000,00 [1% di € (2.000.000,00 – 500.000,00 – 500.000,00)], per il terzo semestre;
- € 5.000,00 [1% di € (2.000.000,00 – 500.000,00 – 500.000,00 – 500.000,00)], per il quarto e ultimo semestre;

tenendo in considerazione che al tasso di mercato è pari al 3% semestrale posticipato.

*Analisi procedurale per la determinazione del costo ammortizzato in assenza di attualizzazione:* se il tasso di interesse effettivo risultasse allineato al tasso di mercato, il valore di iscrizione iniziale del credito sarebbe di € 2.000.000,00, pari al suo valore nominale, poiché non vi sono costi di transazione né differenze tra valore iniziale e valore a scadenza da ammortizzare lungo la durata del credito.

Il tasso di interesse effettivo è, nel caso in esame, pari al tasso di interesse nominale, costituisce, infatti, il tasso interno di rendimento che attualizza esattamente gli incassi futuri nel periodo di durata del credito al valore contabile netto rilevato in sede di rilevazione iniziale di € 2.000.000,00.

*Soluzione:* la determinazione del valore iniziale di iscrizione del credito deve necessariamente risultare dal seguente *processo di attualizzazione*:

€ (500.000 + 20.000)	€ (500.000 + 15.000)	€ (500.000 + 10.000)	€ (500.000 + 5.000)	
-----	-----	-----	-----	= € 2.000.000,00
(1,01) <sup>1</sup>	(1,01) <sup>2</sup>	(1,01) <sup>3</sup>	(1,01) <sup>4</sup>	

*Prospetto riepilogativo*

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

<b>Data</b>	<b>Valore contabile del credito all'inizio del periodo</b>	<b>Flussi finanziari per interessi attivi espliciti al tasso dell'1%</b>	<b>Flussi finanziari in entrata</b>	<b>Valore contabile del credito alla fine dell'esercizio</b>
<i>Riferimenti -&gt;</i>	<b>A</b>	<b>B = 1% di A</b>	<b>C</b>	<b>D = A - C</b>
30 giugno 2018	2.000.000,00	20.000,00	500.000,00	1.500.000,00
31 dicembre 2018	1.500.000,00	15.000,00	500.000,00	1.000.000,00
30 giugno 2019	1.000.000,00	10.000,00	500.000,00	500.000,00
31 dicembre 2019	500.000,00	5.000,00	500.000,00	0,00

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

– del 2018 per € 35.00000 (€ 20.000,00 + € 15.000,00);

e:

– del 2019 per € 15.000,00 (€ 10.000,00 + 5.000,00).

In contabilità generale d'impresa, al momento degli incassi devono risultare eseguite le seguenti registrazioni:

- *riscossione del flusso finanziario del 30 giugno 2018:*

----- 30.6.2018 -----			
Banca c/c	<i>a</i>	<i>Diversi</i>	520.000,00
		Crediti verso clienti	500.000,00
		Interessi attivi (proventi finanziari)	20.000,00

- *riscossione del flusso finanziario del 31 dicembre 2018:*

----- 31.12.2018 -----			
Banca c/c	<i>a</i>	<i>Diversi</i>	515.000,00
		Crediti verso clienti	500.000,00
		Interessi attivi (proventi finanziari)	15.000,00

- *riscossione del flusso finanziario del 30 giugno 2019:*

----- 31.6.2019 -----			
Banca c/c	<i>a</i>	<i>Diversi</i>	510.000,00
		Crediti verso clienti	500.000,00
		Interessi attivi (proventi finanziari)	10.000,00

- *riscossione del flusso finanziario del 31 dicembre 2019:*

----- 31.12.2019 -----			
Banca c/c	<i>a</i>	<i>Diversi</i>	505.000,00
		Crediti verso clienti	500.000,00
		Interessi attivi (proventi finanziari)	5.000,00