
Circolare di studio n. 5/2019

Periodo 16 – 31 Marzo 2019

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

Sommario

Bene a sapersi.....	3
Particolarità della dichiarazione annuale Iva in presenza di operazioni straordinarie	4
Soggetti obbligati a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta per l'anno 2018 (modello 770).....	5
Detrazione Irpef del 50% per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici	7
Operatività dell'attestazione di tenuta delle scritture contabili	9
Agenda	11
Scadenario dei principali adempimenti dal 18 al 31 Marzo 2019	11
Indici & dati.....	19
Coefficienti di rivalutazione del TFR.....	19
TFR-Serie storiche	19
Indice nazionale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati	20
Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese dell'anno precedente.....	21
Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese di due anni precedenti	22
Coefficienti per tradurre valori monetari dal mese di gennaio 1947.....	23
Variazioni percentuali intercorrenti tra i periodi sottoindicati	25
Coefficienti per la rivalutazione dei crediti di lavoro maturati e pagati dopo il 1° novembre 1991	27
Schede operative.....	28
Applicazione del ravvedimento operoso nei riguardi delle violazioni ai fini dell'Iva.....	28
Dossier Casi e Analisi Contabili.....	41
Unica pertinenza dell'abitazione principale di contribuenti proprietari di due distinti appartamenti	41

Bene a sapersi

Certificazione dividendi erogati nel 2019

Con il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 15 gennaio 2019 (*Protocollo n. 10663/2019*) 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, in quanto entro il 31 marzo 2019 la stessa 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, tenendo presente che possono essere considerati utili anche quelli percepiti in occasione della distribuzione di riserve di capitale, quali, a titolo meramente indicativo, le riserve da sovrapprezzo azioni.

I destinatari della certificazione o percettori degli utili devono utilizzare i dati contenuti nella medesima per riportare i proventi conseguiti nella dichiarazione annuale dei redditi.

In quest’ultima situazione, infatti, valutando la presunzione di cui all’art. 47, comma 1, del Tuir, la società emittente ha l’obbligo di comunicare sia agli azionisti, sia agli intermediari:

- la natura delle riserve oggetto della distribuzione;
- e:
- il regime fiscale applicabile.

Ai fini procedurali, la certificazione in argomento 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;
- associanti in relazione ai proventi erogati all’associato e derivanti da contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza (di cui all’art. 44, comma 1, lett. f) del Tuir);
- imprese di investimento e agenti di cambio;
- 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;
- 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.

La certificazione deve essere, inoltre, rilasciata relativamente ai proventi derivanti:

- da titoli e strumenti finanziari assimilati alle azioni;
 - da contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza con apporto di capitale o di capitale e opere o servizi;
- nonché relativamente alla remunerazione dei finanziamenti direttamente erogati dal socio o dalle sue parti correlate, riqualificati come utili;
- mentre non deve essere rilasciata in relazione;
- agli utili e agli altri proventi assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva;
 - agli utili e proventi relativi a partecipazioni detenute nell'ambito di gestioni individuali di portafoglio.

Particolarità della dichiarazione annuale Iva in presenza di operazioni straordinarie

Nei casi di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive si verifica, in linea generale, una situazione di continuità tra i soggetti partecipanti alla trasformazione (fusione, scissione, conferimento, cessione o donazione di azienda, successione ereditaria, ecc.).

Nel caso in cui *nel corso del periodo d'imposta 2018*, risultano poste in essere *operazioni straordinarie o trasformazioni sostanziali soggettive* che:

- *hanno comportato l'estinzione del soggetto dante causa* (società incorporata, società scissa, soggetto conferente, cedente o donante, ecc.), la dichiarazione Iva deve essere presentata unicamente dal soggetto avente causa (società incorporante, beneficiaria, conferitaria, soggetto cessionario, donatario, ecc.).

Ne deriva, di conseguenza, che il soggetto risultante dalla trasformazione (società conferitaria, incorporante, ecc.) è tenuto a presentare il modello composto dal frontespizio e da due moduli (o da più moduli in relazione al numero di soggetti partecipanti all'operazione), tenendo presente che:

- *nell'unico frontespizio* devono essere annotati:

- la denominazione o la ragione sociale;
- il codice fiscale;
- la partita Iva;

del soggetto risultante dalla trasformazione;

- *nel modulo relativo al soggetto avente causa (modulo n. 01)* devono risultare compilati:

- tutti i quadri inerenti alla propria attività riportando i dati delle operazioni effettuate dallo stesso soggetto nel corso dell'anno 2018, compresi anche quelli inerenti alle operazioni effettuate dal soggetto dante causa nella frazione di mese o trimestre nel corso del quale è avvenuta l'operazione straordinaria o la trasformazione sostanziale soggettiva;
- i quadri VT e VX al fine di riepilogare i dati relativi ai soggetti partecipanti all'operazione;

- nel modulo relativo al soggetto dante causa devono essere compilati tutti i quadri inerenti all'attività dallo stesso svolta comprendendo quelli inerenti alle operazioni effettuate fino all'ultimo mese o trimestre conclusosi anteriormente alla data dell'operazione straordinaria o della trasformazione;

e, inoltre, nel campo 1 del rigo VA1, deve essere annotata la partita Iva del soggetto cui il modulo si riferisce.

Ne deriva, di conseguenza, che, in tale ipotesi, il soggetto conferente, incorporato ecc., non è tenuto alla presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2018;

- *non hanno comportato l'estinzione del soggetto dante causa* (scissione parziale, conferimento, cessione o donazione di ramo d'azienda), la dichiarazione annuale Iva deve necessariamente risultare presentata:
 - *dal soggetto avente causa*, se l'operazione ha comportato la cessione del debito o del credito Iva, nel qual caso è necessario specificare nel *campo 1 del rigo VA1*, la partita Iva del soggetto cui il modulo si riferisce, oltre a barrare la *casella 2 dello stesso rigo* per comunicare che il soggetto continua ad esercitare un'attività rilevante agli effetti del tributo;
 - *dal soggetto dante causa*, esclusivamente con riferimento alle operazioni effettuate nell'anno 2016 relativamente alle attività non trasferite. In tale ultima dichiarazione deve necessariamente risultare barrata la *casella 3 del rigo VA1* per comunicare che il soggetto ha partecipato ad un'operazione straordinaria o trasformazione, mentre nel *campo 4* deve essere indicato il credito emergente dalla dichiarazione annuale IVA ceduto, in tutto o in parte, a seguito dell'operazione;
 - *da ciascuno dei soggetti coinvolti nell'operazione*, se non c'è stata cessione:
 - del debito Iva;
 - o:
 - del credito Iva;specificando ognuno le informazioni e i dati relativi alle operazioni effettuate nell'intero anno d'imposta.

Se, invece, l'operazione di trasformazione avvenuta nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e la data di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa al periodo d'imposta 2018, poiché l'attività per l'intero anno 2018 è stata posta in essere dal soggetto dante causa (società incorporata, società scissa, soggetto conferente, cedente o donante, ecc.), nell'ipotesi di:

- *estinzione del soggetto dante causa a seguito della trasformazione*, il soggetto risultante (società incorporante, beneficiaria, conferitaria, soggetto cessionario, donatario, ecc.) deve necessariamente procedere a presentare per l'anno 2018, oltre alla propria dichiarazione, anche quella del soggetto dante causa (società incorporata, società scissa, soggetto conferente, cedente o donante, ecc.), sempre che l'adempimento dichiarativo non sia stato già assolto direttamente da quest'ultimo soggetto.
In tale dichiarazione devono essere indicati i dati:
 - *del soggetto estinto*, nella parte riservata al contribuente;
 - *del soggetto avente causa*, nel riquadro riservato al dichiarante, specificando il valore "9" nella casella inerente al codice di carica;
- *trasformazione non comportante l'estinzione del soggetto dante causa*, ciascuno dei soggetti interessati all'operazione straordinaria, è tenuto a presentare la propria dichiarazione Iva inerente alle operazioni effettuate nell'intero anno d'imposta 2018 cui si riferisce l'adempimento dichiarativo.

Soggetti obbligati a presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta per l'anno 2018 (modello 770)

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 15 gennaio 2019, prot. n. 10656/2019, è stato approvato il modello 770.

Detto modello, da presentare esclusivamente per via telematica, direttamente o tramite un intermediario, deve essere utilizzato per comunicare i dati relativi alle ritenute operate su:

- dividendi;

- proventi da partecipazione;
- redditi di capitale;
- operazioni di natura finanziaria;

nonché per dettagliare sia i versamenti effettuati dai sostituti d'imposta, sia le compensazioni operate, in modo da pervenire anche all'indicazione dei crediti d'imposta utilizzati e dei dati relativi alle somme liquidate a seguito di procedure di pignoramento presso terzi.

Sono tenuti a presentare la dichiarazione in argomento i soggetti che nel 2018 hanno corrisposto somme o valori soggetti a ritenuta alla fonte su:

- compensi per avviamento commerciale;
- contributi ad enti pubblici e privati;
- premi;
- proventi finanziari derivanti da partecipazioni a organismi di investimento collettivo in valori mobiliari di diritto estero;
- redditi di capitale;
- redditi diversi;
- riscatti da contratti di assicurazione sulla vita;
- titoli atipici;
- utili e altri proventi equiparati derivanti da partecipazioni in società di capitali;
- altri proventi finanziari;

nonché coloro che hanno corrisposto somme o valori soggetti a ritenuta alla fonte, ai sensi degli artt. 23, 24, 25, 25-bis, 25-ter, 29 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 33, comma 4, del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42.

Tali soggetti, senza pretesa di completezza, sono:

- i curatori fallimentari;
- i Geie-gruppi europei d'interesse economico;
- le amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo, le quali operano le ritenute ai sensi dell'art. 29 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;
- le persone fisiche che esercitano arti e professioni;
- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali o imprese agricole;
- gli enti commerciali equiparati alle società di capitali (enti pubblici e privati che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) residenti nel territorio dello Stato;
- gli enti non commerciali (enti pubblici, tra i quali sono compresi anche regioni, province, comuni, e privati non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) residenti nel territorio dello Stato;
- gli eredi che non proseguono l'attività del sostituto d'imposta estinto;
- i commissari liquidatori;
- i condomini;
- i Trust;
- le associazioni non riconosciute, i consorzi, le aziende speciali istituite ai sensi degli artt. 22 e 23 della L. 8 giugno 1990, n. 142, e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti;
- le aziende coniugali, se l'attività è esercitata in società fra coniugi residenti nel territorio dello Stato;
- le società di armamento residenti nel territorio dello Stato;

- le società di capitali (società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperative e di mutua assicurazione) residenti nel territorio dello Stato;
- le società di fatto o irregolari residenti nel territorio dello Stato;
- le società di persone (società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice) residenti nel territorio dello Stato;
- le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato;
- le società o le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni residenti nel territorio dello Stato.

Inoltre, sono, in ogni caso, tenuti alla presentazione del Mod. 770, anche coloro che hanno applicato nel 2018:

- l'imposta sostitutiva sugli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli simili (di cui al D.Lgs. 1° aprile 1996, n. 239);
- l'imposta sostitutiva sui dividendi (ai sensi dell'art. 27-ter del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600);
- l'imposta sostitutiva di cui all'art. 6 del D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461, nonché all'art. 7 dello stesso decreto limitatamente ai soggetti diversi da quelli indicati nell'art. 73, comma 1, lett. a) e d), del Tuir;

oltre a coloro che:

- sono tenuti agli obblighi di comunicazione previsti dagli artt. 6, comma 2, e 10 del D.Lgs. n. 461 del 1997;
- sono tenuti all'obbligo di comunicazione degli utili pagati nel 2018;
- hanno svolto la qualifica di rappresentanti fiscali di soggetto non residente (se, ovviamente, ne ricorrono le condizioni).

Detrazione Irpef del 50% per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici

Sussiste la possibilità di usufruire della detrazione Irpef del 50% per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla A+ (A per i forni), destinati ad arredare un'unità immobiliare oggetto di ristrutturazione, tenendo in considerazione che l'agevolazione è stata anche prorogata dalla recente legge di bilancio anche per gli acquisti che risultano effettuati nel 2019, ma può essere richiesta solamente da coloro che realizzano un intervento di ristrutturazione edilizia iniziato non prima del 1° gennaio 2018.

In altri termini, per aver diritto all'agevolazione in argomento è indispensabile, quindi, realizzare una ristrutturazione edilizia (e usufruire della relativa detrazione), sia su singole unità immobiliari residenziali sia su parti comuni di edifici, sempre residenziali, tenendo presente che la detrazione compete anche quando i beni acquistati sono destinati ad arredare un ambiente diverso dello stesso immobile oggetto di intervento edilizio.

Quando viene eseguito un intervento sulle parti condominiali, come, a titolo meramente indicativo:

- nei lavatoi;
- nell'appartamento del portiere;
- nelle guardiole;

i condòmini hanno diritto alla detrazione, ciascuno per la propria quota, solamente per i beni acquistati e destinati ad arredare tali parti e, quindi, di conseguenza, l'agevolazione non si deve

ritenere spettante se, invece, l'acquisto riguarda beni destinati ad arredare la propria unità immobiliare.

Ai fini procedurali, si ritiene opportuno puntualizzare che:

- *per ottenere il bonus* è necessario che la data dell'inizio dei lavori di ristrutturazione preceda quella in cui si acquistano i beni, mentre non è fondamentale, invece, che le spese di ristrutturazione risultino sostenute prima di quelle per l'arredo dell'immobile;
- *la data di avvio dei lavori* può essere dimostrata, per esempio, da eventuali abilitazioni amministrative o dalla comunicazione preventiva all'Asl, se è obbligatoria, mentre per gli interventi che non necessitano di comunicazioni o titoli abilitativi, è sufficiente una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà;

tenendo in considerazione, inoltre, che dal periodo d'imposta 2018, è anche necessario procedere a comunicare all'Enea gli acquisti di alcuni elettrodomestici per i quali si può usufruire del bonus (forni, frigoriferi, lavastoviglie, piani cottura elettrici, lavasciuga, lavatrici).

Gli interventi edilizi che consentono di beneficiare dell'agevolazione in argomento possono essere così schematizzati:

- manutenzione ordinaria, manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia su parti comuni di edifici residenziali;
- manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia su singoli appartamenti. I lavori di manutenzione ordinaria su singoli appartamenti (es.: tinteggiatura di pareti e soffitti, sostituzione di pavimenti, sostituzione di infissi esterni, rifacimento di intonaci interni) non danno diritto al bonus;
- restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia, riguardanti interi fabbricati, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie che entro 18 mesi dal termine dei lavori vendono o assegnano l'immobile;
- ricostruzione o ripristino di un immobile danneggiato da eventi calamitosi, se è stato dichiarato lo stato di emergenza;

e, quindi, *nel caso di lavori su singoli appartamenti o parti condominiali* i lavori classificabili come:

- *manutenzione straordinaria*, riguardanti:
 - alla costruzione di scale interne;
 - all'installazione di ascensori e scale di sicurezza;
 - alla realizzazione dei servizi igienici;
 - alla realizzazione di recinzioni, muri di cinta e cancellate;
 - al rifacimento di scale e rampe;
 - alla sostituzione dei tramezzi interni senza alterazione della tipologia dell'unità immobiliare;
 - alla sostituzione di infissi esterni con modifica di materiale o tipologia di infisso;
- *ristrutturazione edilizia*, attinenti:
 - all'apertura di nuove porte e finestre;
 - alla costruzione dei servizi igienici in ampliamento delle superfici e dei volumi esistenti;
 - alla modifica della facciata;
 - alla realizzazione di una mansarda o di un balcone;
 - alla trasformazione della soffitta in mansarda o del balcone in veranda;
- *restauro e risanamento conservativo*, pertinenti:
 - all'adeguamento delle altezze dei solai nel rispetto delle volumetrie esistenti;
 - al ripristino dell'aspetto storico-architettonico di un edificio.

mentre tra i lavori di manutenzione ordinaria su parti condominiali che danno diritto al bonus, senza pretesa di completezza, si può comprendere:

- il rifacimento di intonaci;
- il rinnovo delle impermeabilizzazioni;
- la riparazione delle grondaie;
- la riparazione delle mura di cinta;
- la riparazione o la sostituzione di cancelli o portoni;
- la sostituzione di infissi esterni;
- la sostituzione di pavimenti;
- la sostituzione tegole;
- la tinteggiatura di pareti e soffitti.

Indipendentemente dall'entità delle spese sostenute per i lavori di ristrutturazione, la detrazione del 50% in argomento deve essere individuata su un importo massimo di € 10.000,00, riferito, complessivamente, alle spese sostenute per l'acquisto sia di mobili, sia di grandi elettrodomestici, tenendo presente, in ogni caso, che la detrazione deve necessariamente risultare ripartita tra gli aventi diritto in 10 quote annuali di pari importo.

Per gli interventi di ristrutturazione iniziati nel 2018 (anche se proseguiranno nel 2019), l'importo massimo di € 10.000,00 deve essere considerato:

- al netto delle spese sostenute nello stesso anno e per le quali si è fruito della detrazione;
- riferito alla singola unità immobiliare, comprensiva delle pertinenze, o alla parte comune dell'edificio oggetto di ristrutturazione.

In altri termini, se soggetto interessato o contribuente esegue lavori di ristrutturazione su più unità immobiliari avrà diritto più volte al beneficio.

Condizione importante per convalidare il diritto alla detrazione è data dalla tipologia di pagamento posta in essere.

Infatti, i pagamenti sia inerenti all'acquisto dei beni, sia delle spese di trasporto e montaggio dei medesimi, possono essere eseguiti esclusivamente:

- tramite bonifico bancario o postale ordinario (in quanto non è necessario utilizzare quello soggetto a ritenuta predisposto per le spese di ristrutturazione edilizia);
- con carta di debito o credito;

e, quindi, di conseguenza, non è consentito l'utilizzo di assegni bancari, contanti o altri mezzi di pagamento.

La detrazione per l'acquisto di mobili e di elettrodomestici si ottiene indicando le spese sostenute nella dichiarazione dei redditi (modello 730 o modello Redditi persone fisiche), oltre a conservare:

- la ricevuta del bonifico bancario o postale o, in alternativa, la ricevuta di avvenuta transazione (*per i pagamenti con carta di credito o di debito*);
- la documentazione di addebito sul conto corrente;
- le fatture di acquisto dei beni, riportanti la natura, la qualità e la quantità dei beni e dei servizi acquisiti.

Operatività dell'attestazione di tenuta delle scritture contabili

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Agenda

Scadenario dei principali adempimenti dal 18 al 31 Marzo 2019

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
18	ACCISE-IMPOSTA DI FABBRICAZIONE E CONSUMO Pagamento delle accise relative e/o di competenza del <i>mese precedente</i> , compresa quella sull'energia elettrica in rata d'acconto.	
18	ADDIZIONALI COMUNALE E/O REGIONALE IRPEF I datori di lavoro o sostituti d'imposta che corrispondono redditi di lavoro dipendente e assimilati devono procedere al pagamento delle eventuali addizionali comunali e/o regionali all'Irpef <i>di competenza del mese precedente</i> .	
18	ADDIZIONALE SU BONUS E STOCK OPTIONS I soggetti che operano nel settore finanziario che, 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.	
18	BONIFICI RELATIVI A SPESE DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO O DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI Pagamento da parte delle banche e di Poste Italiane delle ritenute alla fonte che sono state operate 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.	
18	CASAGIT - DENUNCIA E VERSAMENTO CONTRIBUTI Pagamento, da parte dei datori di lavoro che hanno alle proprie dipendenze giornalisti e praticanti giornalisti, dei contributi inerenti al mese precedente.	
18	CONDOMINI PER APPALTI DI OPERE E/O DI SERVIZI I condomini che, nel corso del mese precedente, hanno corrisposto corrispettivi per appalti di opere e/o di servizi che risultano posti in essere nell'esercizio di impresa o che sono qualificabili come redditi diversi a norma dell'art. 67, 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.	
18	CONTRIBUZIONE INPS-ADEMPIMENTO INERENTI AI RAPPORTI DI LAVORO 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.	
18	CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE EX ENPALS 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	

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
	lavoratori dello spettacolo.	
18	CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-BORSE DI STUDIO 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> .	
18	CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-COMPENSI 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> .	
18	CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-LAVORATORI AUTONOMI OCCASIONALI 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.	
18	CONTRIBUZIONE INPS-GESTIONE SEPARATA-PROVVIGIONI PER VENDITE A DOMICILIO 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.	
18	CONTRIBUTI INPS-RETRIBUZIONI DI LAVORO AGRICOLO 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).	
18	CONTRIBUZIONE INPS-SPEDIZIONIERI DOGANALI Versamento del contributo Inps sui compensi erogati agli spedizionieri doganali nel corso del mese precedente.	
18	DICHIARAZIONE ANNUALE IVA-SALDO A CREDITO DELL'ERARIO 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 18 marzo.	
18	IMPOSTA SOSTITUTIVA SUI CAPITAL GAIN - REGIME AMMINISTRATO Pagamento, da parte delle Banche, Poste, Sim, Sgr, società fiduciarie e altri intermediari finanziari, dell'imposta sostitutiva applicata nel corso del	

<i>Giorno</i>	<i>Adempimento</i>	<i>Fatto/ da fare</i>
	precedente mese di gennaio (<i>secondo mese precedente</i>), in applicazione del regime di “risparmio amministrato” agli investitori.	
18	IMPOSTA SOSTITUTIVA REDDITI DI CAPITALE E CAPITAL GAIN - REGIME GESTITO Pagamento, da parte delle Banche, Sim, Sgr, società fiduciarie e altri intermediari finanziari, dell'imposta sostitutiva inerente ai contribuenti in regime di “risparmio gestito”, nell'ipotesi di revoca del mandato di gestione attivata nel corso del precedente mese di gennaio (<i>secondo mese precedente</i>).	
18	IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI I soggetti che pongono in essere in modo continuativo attività di intrattenimento devono procedere al pagamento dell'imposta inerente alle attività che sono state svolte nel <i>corso del mese precedente</i> .	
18	IMU- RAVVEDIMENTO OPEROSO 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 17 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%).	
18	INCREMENTI DI PRODUTTIVITÀ, REDDITIVITÀ, QUALITÀ, EFFICIENZA E INNOVAZIONE O A PARTECIPAZIONE AGLI UTILI DELL'IMPRESA 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.	
18	IVA-SOGGETTI IN REGIME FORFETARIO O DI VANTAGGIO 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).	
18	IVA – LIQUIDAZIONE PERIODICA Pagamento: <ul style="list-style-type: none"> • da parte dei soggetti passivi Iva che effettuano la liquidazione dell'Iva con periodicità mensile, dell'eventuale debito di tributo di competenza dello scorso mese; • da parte dei soggetti Iva che hanno affidato la tenuta della contabilità a terzi nel rispetto delle vigenti disposizioni, dell'eventuale debito di tributo riguardante le risultanze della liquidazione Iva dello scorso mese di gennaio (<i>secondo mese precedente</i>). 	

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
18	<p>IVA E ISI SUGLI APPARECCHI DA DIVERTIMENTO E INTRATTENIMENTO</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>	
18	<p>LIQUIDAZIONE IVA PERIODICA MENSILE-RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO</p> <p>I soggetti passivi Iva, che erano tenuti a porre in essere il versamento dell'Iva a credito dell'Erario reveniente dalla liquidazione periodica di competenza del mese di novembre 2018 (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 17 dicembre 2018) 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>	
18	<p>RITENUTE ALLA FONTE E/O IMPOSTE SOSTITUTIVE</p> <p>I sostituti d'imposta che nel corso del mese precedente hanno corrisposto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - compensi per avviamento commerciale; - contributi degli enti pubblici; - indennità per la cessazione del rapporto di lavoro; - interessi e altri redditi di capitale (esclusi i dividendi); - premi e vincite; - provvigioni inerenti a rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari; - redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente; - redditi di lavoro autonomo; - redditi di lavoro dipendente, comprese le indennità per la cessazione del rapporto di lavoro; - redditi diversi; <p>devono procedere al pagamento, utilizzando il modello F24, delle relative ritenute alla fonte e/o delle imposte sostitutive, specificando gli appropriati codici tributo.</p>	
18	<p>SOSTITUTI D'IMPOSTA-RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO</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 competenza dello scorso mese di novembre (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 17 dicembre 2018), hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla regolarizzazione per ravvedimento cosiddetto</p>	

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
	<p>“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>	
18	<p>TASI-RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO</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 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 17 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>	
18	<p>TASSA ANNUALE CONCESSIONE GOVERNATIVA LIBRI E REGISTRI</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"> - di € 309,87, se il capitale sociale o il fondo di dotazione non è superiore a € 516.456,90; - di € 516,46, se il capitale sociale o il fondo di dotazione è superiore a € 516.456,90; <p>mediante versamento utilizzando il modello F24.</p>	
18	<p>TOBIN TAX</p> <p>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>	
20	<p>LIQUIDAZIONE IVA PERIODICA MENSILE-RAVVEDIMENTO OPEROSO BREVE</p> <p>I soggetti passivi Iva, che erano tenuti a porre in essere il versamento dell’Iva a credito dell’Erario riveniente dalla liquidazione periodica di competenza dello scorso mese di gennaio (il cui termine per l’esecuzione è scaduto il 18 febbraio 2019), 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.</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’1,50% (1/10 del 15%).</p>	
20	<p>LIQUIDAZIONE IVA PERIODICA TRIMESTRALE-RAVVEDIMENTO OPEROSO BREVE</p> <p>I soggetti con partita Iva in regime trimestrale per "natura", che erano tenuti</p>	

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
	<p>a porre in essere il versamento dell'Iva a credito dell'Erario reveniente dalla liquidazione periodica di <i>competenza del quarto trimestre 2018 (il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 18 febbraio 2019)</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 2018, maggiorata degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura dell'1,50% (1/10 del 15%).</p>	
20	<p>SOSTITUTI D'IMPOSTA-RAVVEDIMENTO OPEROSO BREVE</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 18 febbraio 2019)</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>	
20	<p>AGENZIE DI SOMMINISTRAZIONE</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>	
20	<p>AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE</p> <p>Le Amministrazioni 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>	
20	<p>ARMATORI E SOCIETÀ DI ARMAMENTO</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>	
20	<p>AZIENDE DI SPEDIZIONE-AGENZIE MARITTIME-DENUNCIA E VERSAMENTO CONTRIBUTI</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>	
22	<p>CANONE DI CONCESSIONE SUGLI APPARECCHI DA INTRATTENIMENTO</p>	

<i>Giorno</i>	<i>Adempimento</i>	<i>Fatto/ da fare</i>
	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.	
22	PREU-PRELIEVO ERARIALE UNICO APPARECCHI DA INTRATTENIMENTO Gli esercenti attività di intrattenimento, ai quali l'Aams-Amministrazione Autonoma Monopoli di Stato ha rilasciato il nulla osta per gli apparecchi e i congegni da divertimento 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.	
25	ENPAIA-DENUNCIA E VERSAMENTO CONTRIBUTI Le aziende agricole (datori di lavoro agricolo) devono procedere alla presentazione della denuncia delle retribuzioni effettive corrisposte nel <i>mese precedente e, contestualmente</i> a eseguire il versamento dei relativi contributi previdenziali per gli impiegati agricoli.	
25	ENPAIA-DENUNCIA E VERSAMENTO CONTRIBUTI Le aziende agricole (datori di lavoro agricolo) devono procedere alla presentazione della denuncia delle retribuzioni effettive corrisposte nel <i>mese precedente e, contestualmente</i> a eseguire il versamento dei relativi contributi previdenziali per gli impiegati agricoli.	
25	ACCONTO IVA 2018-RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO I soggetti passivi Iva, che erano tenuti a porre in essere il versamento dell'acconto Iva, <i>il cui termine per l'esecuzione è scaduto il 27 dicembre 2018</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%).	
25	MODELLI INTRASTAT Presentazione elenchi Intra mensili relativi al mese di febbraio 2019.	
31	CERTIFICAZIONE DIVIDENDI (MODLELO CUPE) Consegna ai soggetti percettori della certificazione inerente agli utili derivanti dalla partecipazione a soggetti IRES, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, in qualunque forma corrisposti nell'anno precedente, nonché delle relative ritenute operate o delle imposte sostitutive applicate.	
31	CERTIFICAZIONE UNICA Consegna, salvo proroga, 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	

<i>Giorno</i>	<i>Adempimento</i>	<i>Fatto/ da fare</i>
31	compreso). CONTRIBUZIONI INPS 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: <ul style="list-style-type: none">• agli associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro;• ai collaboratori coordinati e continuativi;• ai lavoratori a progetto;• ai lavoratori autonomi occasionali;• ai venditori a domicilio;• agli altri soggetti iscritti alla Gestione separata Inps. Analogo adempimento per i soggetti che svolgono attività nell'ambito dello spettacolo e dello sport.	

Indici & dati

Coefficienti di rivalutazione del TFR¹

Anno 2019	TFR maturato nel periodo		Indice Istat	Differenza	Incidenza percentuale	75% di E	Tasso fisso 1,5%	Totale G+H coefficiente di rivalutazione
	dal	al						
Mese di gennaio	A	B	C	D	E	F	G	H
	15 gen.	14 feb.	102,2	0,1	0,097943	0,073457	0,125	0,198457

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

Nel mese di gennaio 2019 il coefficiente per rivalutare le quote di Tfr-Trattamento di fine rapporto accantonate è risultato pari a **"0,198457"**.

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 2018 (102,1) e quello oggetto di rivalutazione (102,2), pari a "0,1" [102,2 – 102,1], che consente di calcolare l'effettiva percentuale da considerare nei conteggi della rivalutazione che risulta pari a "0,097943";
- a ridurre il valore dell'incidenza percentuale predetta al 75% e cioè da "0,097943" a "0,073457" (75% di 0,097943);
- ad aggiungere il tasso fisso dello 0,125 mensile (pari a 1,500 annuale) che per il mese in esame è pari alla "0,125" [0,125 x 1];

in modo da pervenire all'individuazione del coefficiente di rivalutazione da applicare, nel periodo temporale di competenza, all'accantonamento del TFR pari a **"0,198457"** [0,073457 + 0,125].

TFR-Serie storiche

Mese	Periodo di riferimento	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Gennaio	15/1-14/2	0,198457	0,421736	0,349327	0,125000	0,125000	0,265056	0,265845	0,413462	0,421749	0,235457
Febbraio	15/2-14/3		0,546736	0,773430	0,250000	0,250000	0,320028	0,390845	0,826923	0,769960	0,470913
Marzo	15/3-14/4		0,820104	0,898430	0,375000	0,375000	0,445028	0,656690	1,240385	1,192576	0,761598
Aprile	15/4-14/5		0,945104	1,247757	0,500000	0,570093	0,710084	0,781690	1,725962	1,689595	1,162739
Maggio	15/5-14/6		1,292656	1,223205	0,625000	0,765187	0,765056	0,906690	1,778846	1,888999	1,342968
Giugno	15/6-14/7		1,566024	1,273430	0,750000	0,960280	0,960084	1,172535	2,048077	2,088403	1,467968
Luglio	15/7-14/8		1,913576	1,398430	0,945093	1,015187	1,015056	1,367958	2,245192	2,436615	1,869109
Agosto	15/8-14/9		2,335312	1,822532	1,220234	1,280374	1,280112	1,774648	2,730769	2,784827	2,159794
Settembre	15/9-14/10		2,089392	1,723205	1,195093	1,125000	1,125000	1,617958	2,855769	2,909827	2,063881
Ottobre	15/10-14/11		2,214392	1,698684	1,320093	1,390187	1,320028	1,672535	2,980769	3,332442	2,354566
Novembre	15/11-14/12		2,191024	1,748878	1,445093	1,375000	1,375000	1,586268	2,961538	3,531846	2,534794
Dicembre	15/12-14/1		2,241840	2,098205	1,795304	1,500000	1,500000	1,922535	3,302885	3,880058	2,935935

¹ Elaborazione dati aggiornata al 21 febbraio 2019.

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

(fonte individuativa dati: Istat)

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.	Media
2000	110,5	111,0	111,3	111,4	111,7	112,1	112,3	112,3	112,5	112,8	113,3	113,4	112,1
2001	113,9	114,3	114,4	114,8	115,1	115,3	115,3	115,3	115,4	115,7	115,9	116,0	115,1
2002	116,5	116,9	117,2	117,5	117,7	117,9	118,0	118,2	118,4	118,7	119,0	119,1	117,9
2003	119,6	119,8	120,2	120,4	120,5	120,6	120,9	121,1	121,4	121,5	121,8	121,8	120,8
2004	122,0	122,4	122,5	122,8	123,0	123,3	123,4	123,6	123,6	123,6	123,9	123,9	123,2
2005	123,9	124,3	124,5	124,9	125,1	125,3	125,6	125,8	125,9	126,1	126,1	126,3	125,3
2006	126,6	126,9	127,1	127,4	127,8	127,9	128,2	128,4	128,4	128,2	128,3	128,4	127,8
2007	128,5	128,8	129,0	129,2	129,6	129,9	130,2	130,4	130,4	130,8	131,3	131,8	130,0
2008	132,2	132,5	133,2	133,5	134,2	134,8	135,4	135,5	135,2	135,2	134,7	134,5	134,2
2009	134,2	134,5	134,5	134,8	135,1	135,3	135,3	135,8	135,4	135,5	135,6	135,8	135,2
2010	136,0	136,2	136,5	137,0	137,1	137,1	137,6	137,9	137,5	137,8	137,9	138,4	137,3
Base 2010=100													
Il coefficiente di raccordo tra la base 1995 e la base 2010=100 è pari a 1,3730													
Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.	Media
2011	101,2	101,5	101,9	102,4	102,5	102,6	102,9	103,2	103,2	103,6	103,7	104,0	102,7
2012	104,4	104,8	105,2	105,7	105,6	105,8	105,9	106,4	106,4	106,4	106,2	106,5	105,8
2013	106,7	106,7	106,9	106,9	106,9	107,1	107,2	107,6	107,2	107,1	106,8	107,1	107,0
2014	107,3	107,2	107,2	107,4	107,3	107,4	107,3	107,5	107,1	107,2	107,0	107,0	107,2
2015	106,5	106,8	107,0	107,1	107,2	107,3	107,2	107,4	107,0	107,2	107,0	107,0	107,1
Base 2010=100													
Il coefficiente di raccordo tra la base 2010 e la base 2015=100 è pari a 1,0710													
Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.	Media
2016	99,7	99,5	99,6	99,6	99,7	99,9	100,0	100,2	100,0	100,0	100,0	100,3	99,9
2017	100,6	101,0	101,0	101,3	101,1	101,0	101,0	101,4	101,1	100,9	100,8	101,1	101,0
2018	101,5	101,5	101,7	101,7	102,0	102,2	102,5	102,9	102,4	102,4	102,2	102,1	102,1
2019	102,2												

² Elaborazione dati aggiornata al 21 febbraio 2019.

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

(fonte individuativa dati: Istat)

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.
2000	2,1	2,4	2,5	2,2	2,3	2,7	2,7	2,7	2,6	2,6	2,7	2,7
2001	3,1	3,0	2,8	3,1	3,0	2,9	2,7	2,7	2,6	2,6	2,3	2,3
2002	2,3	2,3	2,4	2,4	2,3	2,3	2,3	2,5	2,6	2,6	2,7	2,7
2003	2,7	2,5	2,6	2,5	2,4	2,3	2,5	2,5	2,5	2,4	2,4	2,3
2004	2,0	2,2	1,9	2,0	2,1	2,2	2,1	2,1	1,8	1,7	1,7	1,7
2005	1,6	1,6	1,6	1,7	1,7	1,6	1,8	1,8	1,9	2,0	1,8	1,9
2006	2,2	2,1	2,1	2,0	2,2	2,1	2,1	2,1	2,0	1,7	1,7	1,7
2007	1,5	1,5	1,5	1,4	1,4	1,6	1,6	1,6	1,6	2,0	2,3	2,6
2008	2,9	2,9	3,3	3,3	3,5	3,8	4,0	3,9	3,7	3,4	2,6	2,0
2009	1,5	1,5	1,0	1,0	0,7	0,4	-0,1	0,2	0,1	0,2	0,7	1,0
2010	1,3	1,3	1,5	1,6	1,5	1,3	1,7	1,5	1,6	1,7	1,7	1,9
2011	2,2	2,3	2,5	2,6	2,6	2,7	2,7	2,8	3,0	3,2	3,2	3,2
2012	3,2	3,3	3,2	3,2	3,0	3,1	2,9	3,1	3,1	2,7	2,4	2,4
2013	2,2	1,8	1,6	1,1	1,2	1,2	1,2	1,1	0,8	0,7	0,6	0,6
2014	0,6	0,5	0,3	0,5	0,4	0,3	0,1	-0,1	-0,1	0,1	0,2	-0,1
2015	-0,7	-0,4	-0,2	-0,3	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	0,0	0,0	0,0
2016	0,3	-0,2	-0,3	-0,4	-0,4	-0,3	-0,1	-0,1	0,1	-0,1	0,1	0,4
2017	0,9	1,5	1,4	1,7	1,4	1,1	1,0	1,2	1,1	0,9	0,8	0,8
2018	0,9	0,5	0,7	0,4	0,3	1,2	1,5	1,5	1,3	1,5	1,4	1,1
2019	0,7											

³ Elaborazione dati aggiornata al 21 febbraio 2019.

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

(fonte individuativa dati: Istat)

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.
2000	3,5	3,6	3,9	3,8	3,9	4,2	4,4	4,3	4,4	4,4	4,8	4,9
2001	5,3	5,4	5,3	5,3	5,4	5,6	5,4	5,4	5,2	5,3	5,1	5,1
2002	5,4	5,3	5,3	5,5	5,4	5,2	5,1	5,3	5,2	5,2	5,0	5,0
2003	5,0	4,8	5,1	4,9	4,7	4,6	4,9	5,0	5,2	5,0	5,1	5,0
2004	4,7	4,7	4,5	4,5	4,5	4,6	4,6	4,6	4,4	4,1	4,1	4,0
2005	3,6	3,8	3,6	3,7	3,8	3,9	3,9	3,9	3,7	3,8	3,5	3,7
2006	3,8	3,7	3,8	3,7	3,9	3,7	3,9	3,9	3,9	3,7	3,6	3,6
2007	3,7	3,6	3,6	3,4	3,6	3,7	3,7	3,7	3,6	3,7	4,1	4,4
2008	4,4	4,4	4,8	4,8	5,0	5,4	5,6	5,5	5,3	5,5	5,0	4,8
2009	4,4	4,4	4,3	4,3	4,2	4,2	3,9	4,1	3,8	3,6	3,3	3,0
2010	2,9	2,8	2,5	2,6	2,2	1,7	1,6	1,8	1,7	1,9	2,4	2,9
2011	3,5	3,6	4,0	4,3	4,2	4,1	4,4	4,3	4,6	5,0	5,0	5,1
2012	5,4	5,6	5,8	5,9	5,8	6,0	5,7	5,9	6,2	6,0	5,7	5,7
2013	5,4	5,1	4,9	4,4	4,3	4,4	4,2	4,3	3,9	3,4	3,0	3,0
2014	2,8	2,3	1,9	1,6	1,6	1,5	1,3	1,0	0,7	0,8	0,8	0,5
2015	-0,2	0,1	0,1	0,2	0,3	0,2	0,0	-0,2	-0,2	0,1	0,2	-0,1
2016	-0,5	-0,6	-0,5	-0,7	-0,5	-0,4	-0,2	-0,2	0,0	-0,1	0,1	0,4
2017	1,2	1,3	1,1	1,3	1,0	0,8	0,9	1,1	1,2	0,8	0,9	1,2
2018	1,8	2,0	2,1	2,1	2,3	2,3	2,5	2,7	2,4	2,4	2,2	1,8
2019	1,7											

⁴ Elaborazione dati aggiornata al 21 febbraio 2019.

Coefficienti per tradurre valori monetari dal mese di gennaio 1947⁵

(fonte individuativa dati: Istat)

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.	Anno
1947	49,419	48,389	47,043	43,178	41,153	38,638	37,432	35,482	33,738	33,832	35,373	36,490	39,310
1948	37,143	37,542	36,564	36,428	36,902	37,197	39,087	37,531	36,632	37,176	36,928	36,579	37,127
1949	36,078	36,273	36,114	35,600	35,635	36,042	37,073	36,632	36,811	37,641	37,547	37,837	36,590
1950	37,983	37,887	38,411	37,848	37,786	37,290	37,284	36,637	35,921	36,361	35,992	35,906	37,089
1951	35,403	34,781	34,593	33,827	33,787	33,342	33,355	33,473	33,486	33,394	33,190	33,207	33,805
1952	33,311	32,946	32,848	32,693	32,568	32,353	32,276	32,259	32,029	31,969	31,929	32,049	32,427
1953	32,097	32,037	32,041	31,730	31,542	31,453	31,929	32,021	31,877	31,754	31,601	31,675	31,809
1954	31,632	31,499	31,593	31,395	30,999	30,745	30,634	30,664	30,708	30,760	30,619	30,575	30,976
1955	30,586	30,656	30,586	30,336	30,061	29,860	29,969	29,920	30,011	30,018	29,892	29,694	30,132
1956	29,488	29,098	28,758	28,584	28,434	28,552	28,616	28,603	28,526	28,683	28,651	28,498	28,703
1957	28,221	28,390	28,530	28,549	28,447	28,390	28,218	28,193	28,062	27,836	27,640	27,483	28,158
1958	27,207	27,321	27,283	26,858	26,582	26,403	26,469	26,590	26,676	26,935	27,032	27,167	26,873
1959	27,060	27,138	27,213	27,164	27,089	27,095	27,127	27,086	26,955	26,777	26,609	26,526	26,983
1960	26,316	26,422	26,518	26,471	26,359	26,256	26,186	26,230	26,251	26,243	26,122	26,053	26,286
1961	25,847	25,834	25,819	25,663	25,573	25,532	25,563	25,514	25,438	25,400	25,209	25,093	25,540
1962	24,868	24,844	24,700	24,393	24,393	24,277	24,185	24,231	24,117	24,026	23,936	23,692	24,300
1963	23,303	22,885	22,783	22,662	22,662	22,662	22,682	22,642	22,423	22,208	22,208	22,074	22,601
1964	21,866	21,810	21,717	21,625	21,534	21,336	21,212	21,177	21,090	20,969	20,883	20,798	21,336
1965	20,697	20,663	20,613	20,563	20,497	20,448	20,383	20,367	20,334	20,318	20,302	20,221	20,448
1966	20,158	20,158	20,142	20,078	20,031	20,047	20,031	20,047	20,047	19,984	19,922	19,860	20,047
1967	19,809	19,829	19,790	19,751	19,712	19,673	19,635	19,596	19,520	19,539	19,539	19,539	19,654
1968	19,463	19,482	19,463	19,425	19,406	19,425	19,444	19,425	19,388	19,369	19,350	19,276	19,406
1969	19,220	19,220	19,147	19,056	19,020	18,948	18,823	18,770	18,718	18,631	18,562	18,476	18,876
1970	18,375	18,241	18,191	18,109	18,044	18,012	17,979	17,931	17,788	17,709	17,616	17,539	17,963
1971	17,474	17,423	17,339	17,289	17,190	17,140	17,075	17,043	16,930	16,851	16,804	16,772	17,108
1972	16,679	16,586	16,541	16,495	16,390	16,300	16,227	16,139	15,981	15,771	15,661	15,620	16,198
1973	15,432	15,288	15,159	14,982	14,772	14,676	14,604	14,533	14,463	14,302	14,144	13,914	14,676
1974	13,733	13,506	13,121	12,960	12,776	12,535	12,236	11,991	11,612	11,376	11,206	11,109	12,287
1975	10,980	10,854	10,841	10,692	10,623	10,517	10,456	10,401	10,306	10,177	10,092	9,996	10,486
1976	9,897	9,736	9,535	9,259	9,104	9,063	9,009	8,932	8,775	8,489	8,312	8,210	9,000
1977	8,181	8,000	7,881	7,799	7,699	7,627	7,569	7,518	7,438	7,359	7,252	7,217	7,620
1978	7,148	7,075	7,004	6,928	6,854	6,797	6,746	6,716	6,627	6,555	6,498	6,451	6,777
1979	6,329	6,237	6,160	6,060	5,984	5,925	5,871	5,814	5,674	5,545	5,474	5,386	5,855
1980	5,214	5,125	5,079	5,000	4,956	4,910	4,828	4,779	4,680	4,601	4,507	4,449	4,833
1981	4,390	4,312	4,251	4,192	4,135	4,093	4,058	4,031	3,975	3,898	3,833	3,794	4,072
1982	3,744	3,695	3,662	3,629	3,588	3,554	3,502	3,440	3,392	3,326	3,283	3,261	3,500
1983	3,216	3,174	3,145	3,112	3,082	3,065	3,036	3,025	2,985	2,936	2,906	2,892	3,044
1984	2,858	2,828	2,808	2,789	2,773	2,757	2,748	2,740	2,720	2,693	2,676	2,659	2,752
1985	2,631	2,604	2,586	2,564	2,549	2,536	2,528	2,523	2,512	2,482	2,465	2,448	2,534
1986	2,437	2,421	2,412	2,405	2,396	2,387	2,387	2,382	2,375	2,362	2,353	2,347	2,389

⁵ Elaborazione dati aggiornata al 21 febbraio 2019.

Circ. n. 5/2019
Periodo 16-31 Marzo 2019

1987	2,332	2,323	2,315	2,308	2,300	2,292	2,285	2,279	2,263	2,243	2,237	2,233	2,283
1988	2,221	2,215	2,206	2,198	2,192	2,185	2,179	2,170	2,159	2,142	2,124	2,117	2,176
1989	2,102	2,084	2,074	2,061	2,052	2,042	2,037	2,034	2,024	2,005	1,997	1,988	2,041
1990	1,975	1,962	1,955	1,947	1,942	1,934	1,927	1,914	1,904	1,888	1,876	1,869	1,923
1991	1,855	1,838	1,833	1,825	1,819	1,809	1,806	1,801	1,793	1,779	1,767	1,762	1,807
1992	1,749	1,744	1,737	1,729	1,721	1,715	1,712	1,710	1,705	1,695	1,685	1,682	1,715
1993	1,676	1,670	1,666	1,660	1,654	1,646	1,639	1,638	1,636	1,625	1,618	1,618	1,646
1994	1,609	1,603	1,600	1,595	1,589	1,586	1,582	1,579	1,575	1,566	1,560	1,555	1,583
1995	1,549	1,536	1,524	1,516	1,507	1,499	1,498	1,492	1,488	1,481	1,472	1,469	1,503
1996	1,468	1,463	1,459	1,451	1,445	1,442	1,445	1,444	1,439	1,438	1,434	1,433	1,446
1997	1,430	1,429	1,427	1,426	1,422	1,422	1,422	1,422	1,419	1,415	1,411	1,411	1,422
1998	1,407	1,403	1,403	1,401	1,398	1,397	1,397	1,395	1,394	1,392	1,390	1,390	1,397
1999	1,389	1,386	1,384	1,379	1,376	1,376	1,374	1,374	1,370	1,367	1,362	1,361	1,375
2000	1,360	1,354	1,350	1,349	1,345	1,341	1,338	1,338	1,336	1,332	1,326	1,325	1,341
2001	1,319	1,315	1,314	1,309	1,306	1,303	1,303	1,303	1,302	1,299	1,297	1,296	1,306
2002	1,290	1,286	1,282	1,279	1,277	1,275	1,274	1,271	1,269	1,266	1,263	1,262	1,275
2003	1,257	1,254	1,250	1,248	1,247	1,246	1,243	1,241	1,238	1,237	1,234	1,234	1,244
2004	1,232	1,228	1,227	1,224	1,222	1,219	1,218	1,216	1,216	1,216	1,213	1,213	1,220
2005	1,213	1,209	1,207	1,203	1,201	1,199	1,197	1,195	1,194	1,192	1,192	1,190	1,199
2006	1,187	1,184	1,182	1,180	1,176	1,175	1,172	1,170	1,170	1,172	1,171	1,170	1,176
2007	1,170	1,167	1,165	1,163	1,160	1,157	1,154	1,152	1,152	1,149	1,145	1,140	1,156
2008	1,137	1,134	1,128	1,126	1,120	1,115	1,110	1,109	1,112	1,112	1,116	1,117	1,120
2009	1,120	1,117	1,117	1,115	1,112	1,111	1,111	1,107	1,110	1,109	1,108	1,107	1,112
2010	1,105	1,103	1,101	1,097	1,096	1,096	1,092	1,090	1,093	1,091	1,090	1,086	1,095
2011	1,082	1,078	1,074	1,069	1,068	1,067	1,064	1,061	1,061	1,057	1,056	1,052	1,066
2012	1,048	1,044	1,040	1,036	1,037	1,035	1,034	1,029	1,029	1,029	1,031	1,028	1,035
2013	1,026	1,026	1,024	1,024	1,024	1,022	1,021	1,017	1,021	1,022	1,025	1,022	1,023
2014	1,020	1,021	1,021	1,019	1,020	1,019	1,020	1,018	1,022	1,021	1,023	1,023	1,021
2015	1,028	1,025	1,023	1,022	1,021	1,020	1,021	1,019	1,023	1,021	1,023	1,023	1,022
2016	1,025	1,027	1,026	1,026	1,025	1,023	1,022	1,020	1,022	1,022	1,022	1,019	1,023
2017	1,016	1,012	1,012	1,009	1,011	1,012	1,012	1,008	1,011	1,013	1,014	1,011	1,012
2018	1,007	1,007	1,005	1,005	1,002	1,000	0,997	0,993	0,998	0,998	1,000	1,001	1,001
2019	1,000												

Variazioni percentuali intercorrenti tra i periodi sottoindicati⁶

(fonte individuativa dati: Istat)

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.	Anno
1947	4.841,9	4.738,9	4.604,3	4.217,8	4.015,3	3.763,8	3.643,2	3.448,2	3.273,8	3.283,2	3.437,3	3.549,0	3.831,0
1948	3.614,3	3.654,2	3.556,4	3.542,8	3.590,2	3.619,7	3.808,7	3.653,1	3.563,2	3.617,6	3.592,8	3.557,9	3.612,7
1949	3.507,8	3.527,3	3.511,4	3.460,0	3.463,5	3.504,2	3.607,3	3.563,2	3.581,1	3.664,1	3.654,7	3.683,7	3.559,0
1950	3.698,3	3.688,7	3.741,1	3.684,8	3.678,6	3.629,0	3.628,4	3.563,7	3.492,1	3.536,1	3.499,2	3.490,6	3.608,9
1951	3.440,3	3.378,1	3.359,3	3.282,7	3.278,7	3.234,2	3.235,5	3.247,3	3.248,6	3.239,4	3.219,0	3.220,7	3.280,5
1952	3.231,1	3.194,6	3.184,8	3.169,3	3.156,8	3.135,3	3.127,6	3.125,9	3.102,9	3.096,9	3.092,9	3.104,9	3.142,7
1953	3.109,7	3.103,7	3.104,1	3.073,0	3.054,2	3.045,3	3.092,9	3.102,1	3.087,7	3.075,4	3.060,1	3.067,5	3.080,9
1954	3.063,2	3.049,9	3.059,3	3.039,5	2.999,9	2.974,5	2.963,4	2.966,4	2.970,8	2.976,0	2.961,9	2.957,5	2.997,6
1955	2.958,6	2.965,6	2.958,6	2.933,6	2.906,1	2.886,0	2.896,9	2.892,0	2.901,1	2.901,8	2.889,2	2.869,4	2.913,2
1956	2.848,8	2.809,8	2.775,8	2.758,4	2.743,4	2.755,2	2.761,6	2.760,3	2.752,6	2.768,3	2.765,1	2.749,8	2.770,3
1957	2.722,1	2.739,0	2.753,0	2.754,9	2.744,7	2.739,0	2.721,8	2.719,3	2.706,2	2.683,6	2.664,0	2.648,3	2.715,8
1958	2.620,7	2.632,1	2.628,3	2.585,8	2.558,2	2.540,3	2.546,9	2.559,0	2.567,6	2.593,5	2.603,2	2.616,7	2.587,3
1959	2.606,0	2.613,8	2.621,3	2.616,4	2.608,9	2.609,5	2.612,7	2.608,6	2.595,5	2.577,7	2.560,9	2.552,6	2.598,3
1960	2.531,6	2.542,2	2.551,8	2.547,1	2.535,9	2.525,6	2.518,6	2.523,0	2.525,1	2.524,3	2.512,2	2.505,3	2.528,6
1961	2.484,7	2.483,4	2.481,9	2.466,3	2.457,3	2.453,2	2.456,3	2.451,4	2.443,8	2.440,0	2.420,9	2.409,3	2.454,0
1962	2.386,8	2.384,4	2.370,0	2.339,3	2.339,3	2.327,7	2.318,5	2.323,1	2.311,7	2.302,6	2.293,6	2.269,2	2.330,0
1963	2.230,3	2.188,5	2.178,3	2.166,2	2.166,2	2.166,2	2.168,2	2.164,2	2.142,3	2.120,8	2.120,8	2.107,4	2.160,1
1964	2.086,6	2.081,0	2.071,7	2.062,5	2.053,4	2.033,6	2.021,2	2.017,7	2.009,0	1.996,9	1.988,3	1.979,8	2.033,6
1965	1.969,7	1.966,3	1.961,3	1.956,3	1.949,7	1.944,8	1.938,3	1.936,7	1.933,4	1.931,8	1.930,2	1.922,1	1.944,8
1966	1.915,8	1.915,8	1.914,2	1.907,8	1.903,1	1.904,7	1.903,1	1.904,7	1.904,7	1.898,4	1.892,2	1.886,0	1.904,7
1967	1.880,9	1.882,9	1.879,0	1.875,1	1.871,2	1.867,3	1.863,5	1.859,6	1.852,0	1.853,9	1.853,9	1.853,9	1.865,4
1968	1.846,3	1.848,2	1.846,3	1.842,5	1.840,6	1.842,5	1.844,4	1.842,5	1.838,8	1.836,9	1.835,0	1.827,6	1.840,6
1969	1.822,0	1.822,0	1.814,7	1.805,6	1.802,0	1.794,8	1.782,3	1.777,0	1.771,8	1.763,1	1.756,2	1.747,6	1.787,6
1970	1.737,5	1.724,1	1.719,1	1.710,9	1.704,4	1.701,2	1.697,9	1.693,1	1.678,8	1.670,9	1.661,6	1.653,9	1.696,3
1971	1.647,4	1.642,3	1.633,9	1.628,9	1.619,0	1.614,0	1.607,5	1.604,3	1.593,0	1.585,1	1.580,4	1.577,2	1.610,8
1972	1.567,9	1.558,6	1.554,1	1.549,5	1.539,0	1.530,0	1.522,7	1.513,9	1.498,1	1.477,1	1.466,1	1.462,0	1.519,8
1973	1.443,2	1.428,8	1.415,9	1.398,2	1.377,2	1.367,6	1.360,4	1.353,3	1.346,3	1.330,2	1.314,4	1.291,4	1.367,6
1974	1.273,3	1.250,6	1.212,1	1.196,0	1.177,6	1.153,5	1.123,6	1.099,1	1.061,2	1.037,6	1.020,6	1.010,9	1.128,7
1975	998,0	985,4	984,1	969,2	962,3	951,7	945,6	940,1	930,6	917,7	909,2	899,6	948,6
1976	889,7	873,6	853,5	825,9	810,4	806,3	800,9	793,2	777,5	748,9	731,2	721,0	800,0
1977	718,1	700,0	688,1	679,9	669,9	662,7	656,9	651,8	643,8	635,9	625,2	621,7	662,0
1978	614,8	607,5	600,4	592,8	585,4	579,7	574,6	571,6	562,7	555,5	549,8	545,1	577,7
1979	532,9	523,7	516,0	506,0	498,4	492,5	487,1	481,4	467,4	454,5	447,4	438,6	485,5
1980	421,4	412,5	407,9	400,0	395,6	391,0	382,8	377,9	368,0	360,1	350,7	344,9	383,3
1981	339,0	331,2	325,1	319,2	313,5	309,3	305,8	303,1	297,5	289,8	283,3	279,4	307,2
1982	274,4	269,5	266,2	262,9	258,8	255,4	250,2	244,0	239,2	232,6	228,3	226,1	250,0
1983	221,6	217,4	214,5	211,2	208,2	206,5	203,6	202,5	198,5	193,6	190,6	189,2	204,4
1984	185,8	182,8	180,8	178,9	177,3	175,7	174,8	174,0	172,0	169,3	167,6	165,9	175,2
1985	163,1	160,4	158,6	156,4	154,9	153,6	152,8	152,3	151,2	148,2	146,5	144,8	153,4
1986	143,7	142,1	141,2	140,5	139,6	138,7	138,7	138,2	137,5	136,2	135,3	134,7	138,9
1987	133,2	132,3	131,5	130,8	130,0	129,2	128,5	127,9	126,3	124,3	123,7	123,3	128,3

⁶ Elaborazione dati aggiornata al 21 febbraio 2019.

Circ. n. 5/2019
Periodo 16-31 Marzo 2019

1988	122,1	121,5	120,6	119,8	119,2	118,5	117,9	117,0	115,9	114,2	112,4	111,7	117,6
1989	110,2	108,4	107,4	106,1	105,2	104,2	103,7	103,4	102,4	100,5	99,7	98,8	104,1
1990	97,5	96,2	95,5	94,7	94,2	93,4	92,7	91,4	90,4	88,8	87,6	86,9	92,3
1991	85,5	83,8	83,3	82,5	81,9	80,9	80,6	80,1	79,3	77,9	76,7	76,2	80,7
1992	74,9	74,4	73,7	72,9	72,1	71,5	71,2	71,0	70,5	69,5	68,5	68,2	71,5
1993	67,6	67,0	66,6	66,0	65,4	64,6	63,9	63,8	63,6	62,5	61,8	61,8	64,6
1994	60,9	60,3	60,0	59,5	58,9	58,6	58,2	57,9	57,5	56,6	56,0	55,5	58,3
1995	54,9	53,6	52,4	51,6	50,7	49,9	49,8	49,2	48,8	48,1	47,2	46,9	50,3
1996	46,8	46,3	45,9	45,1	44,5	44,2	44,5	44,4	43,9	43,8	43,4	43,3	44,6
1997	43,0	42,9	42,7	42,6	42,2	42,2	42,2	42,2	41,9	41,5	41,1	41,1	42,2
1998	40,7	40,3	40,3	40,1	39,8	39,7	39,7	39,5	39,4	39,2	39,0	39,0	39,7
1999	38,9	38,6	38,4	37,9	37,6	37,6	37,4	37,4	37,0	36,7	36,2	36,1	37,5
2000	36,0	35,4	35,0	34,9	34,5	34,1	33,8	33,8	33,6	33,2	32,6	32,5	34,1
2001	31,9	31,5	31,4	30,9	30,6	30,3	30,3	30,3	30,2	29,9	29,7	29,6	30,6
2002	29,0	28,6	28,2	27,9	27,7	27,5	27,4	27,1	26,9	26,6	26,3	26,2	27,5
2003	25,7	25,4	25,0	24,8	24,7	24,6	24,3	24,1	23,8	23,7	23,4	23,4	24,4
2004	23,2	22,8	22,7	22,4	22,2	21,9	21,8	21,6	21,6	21,6	21,3	21,3	22,0
2005	21,3	20,9	20,7	20,3	20,1	19,9	19,7	19,5	19,4	19,2	19,2	19,0	19,9
2006	18,7	18,4	18,2	18,0	17,6	17,5	17,2	17,0	17,0	17,2	17,1	17,0	17,6
2007	17,0	16,7	16,5	16,3	16,0	15,7	15,4	15,2	15,2	14,9	14,5	14,0	15,6
2008	13,7	13,4	12,8	12,6	12,0	11,5	11,0	10,9	11,2	11,2	11,6	11,7	12,0
2009	12,0	11,7	11,7	11,5	11,2	11,1	11,1	10,7	11,0	10,9	10,8	10,7	11,2
2010	10,5	10,3	10,1	9,7	9,6	9,6	9,2	9,0	9,3	9,1	9,0	8,6	9,5
2011	8,2	7,8	7,4	6,9	6,8	6,7	6,4	6,1	6,1	5,7	5,6	5,2	6,6
2012	4,8	4,4	4,0	3,6	3,7	3,5	3,4	2,9	2,9	2,9	3,1	2,8	3,5
2013	2,6	2,6	2,4	2,4	2,4	2,2	2,1	1,7	2,1	2,2	2,5	2,2	2,3
2014	2,0	2,1	2,1	1,9	2,0	1,9	2,0	1,8	2,2	2,1	2,3	2,3	2,1
2015	2,8	2,5	2,3	2,2	2,1	2,0	2,1	1,9	2,3	2,1	2,3	2,3	2,2
2016	2,5	2,7	2,6	2,6	2,5	2,3	2,2	2,0	2,2	2,2	2,2	1,9	2,3
2017	1,6	1,2	1,2	0,9	1,1	1,2	1,2	0,8	1,1	1,3	1,4	1,1	1,2
2018	0,7	0,7	0,5	0,5	0,2	0,0	-0,3	-0,7	-0,2	-0,2	0,0	0,1	0,1
2019	0,0												

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

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.
1991	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1,7786	1,7660	1,7617
1992	1,7480	1,7433	1,7359	1,7286	1,7198	1,7139	1,7111	1,7096	1,704	1,6941	1,6842	1,6816
1993	1,6754	1,6689	1,6658	1,6593	1,6529	1,6449	1,6388	1,6371	1,635	1,6247	1,6170	1,6170
1994	1,6078	1,6020	1,5990	1,5945	1,5885	1,5856	1,5812	1,5783	1,573	1,5653	1,5597	1,5539
1995	1,5483	1,5359	1,5237	1,5156	1,5062	1,4983	1,4969	1,4917	1,487	1,4803	1,4713	1,4688
1996	1,4670	1,4627	1,4585	1,4500	1,4444	1,4417	1,4444	1,4431	1,438	1,4375	1,4335	1,4320
1997	1,4293	1,4280	1,4267	1,4252	1,4212	1,4212	1,4212	1,4212	1,418	1,4145	1,4106	1,4106
1998	1,4066	1,4027	1,4027	1,4001	1,3974	1,3961	1,3961	1,3948	1,393	1,3909	1,3897	1,3897
1999	1,3884	1,3858	1,3833	1,3783	1,3756	1,3756	1,3732	1,3732	1,369	1,3669	1,3619	1,3608
2000	1,3595	1,3533	1,3497	1,3485	1,3448	1,3401	1,3377	1,3377	1,335	1,3318	1,3259	1,3247
2001	1,3189	1,3143	1,3131	1,3086	1,3052	1,3029	1,3029	1,3029	1,301	1,2984	1,2962	1,2950
2002	1,2895	1,2851	1,2818	1,2785	1,2763	1,2742	1,2731	1,2709	1,268	1,2656	1,2624	1,2613
2003	1,2561	1,2540	1,2498	1,2477	1,2467	1,2456	1,2426	1,2405	1,237	1,2364	1,2334	1,2334
2004	1,2314	1,2273	1,2263	1,2233	1,2213	1,2184	1,2174	1,2154	1,215	1,2154	1,2125	1,2125
2005	1,2125	1,2086	1,2066	1,2028	1,2008	1,1989	1,1961	1,1942	1,193	1,1913	1,1913	1,1894
2006	1,1866	1,1838	1,1819	1,1792	1,1755	1,1745	1,1718	1,1700	1,170	1,1718	1,1709	1,1700
2007	1,1691	1,1663	1,1645	1,1627	1,1591	1,1565	1,1538	1,1520	1,152	1,1485	1,1441	1,1398
2008	1,1363	1,1338	1,1278	1,1253	1,1194	1,1144	1,1095	1,1087	1,111	1,1111	1,1153	1,1169
2009	1,1194	1,1169	1,1169	1,1144	1,1120	1,1103	1,1103	1,1062	1,109	1,1087	1,1079	1,1062
2010	1,1046	1,1030	1,1005	1,0965	1,0957	1,0957	1,0918	1,0894	1,092	1,0902	1,0894	1,0854
2011	1,0812	1,0780	1,0737	1,0685	1,0674	1,0664	1,0633	1,0602	1,060	1,0561	1,0551	1,0521
2012	1,0480	1,0440	1,0401	1,0351	1,0361	1,0342	1,0332	1,0283	1,028	1,0283	1,0303	1,0274
2013	1,0254	1,0254	1,0235	1,0235	1,0235	1,0216	1,0206	1,0169	1,020	1,0216	1,0245	1,0216
2014	1,0197	1,0206	1,0206	1,0187	1,0197	1,0187	1,0197	1,0178	1,021	1,0206	1,0226	1,0226
2015	1,0274	1,0245	1,0226	1,0216	1,0206	1,0197	1,0206	1,0187	1,022	1,0206	1,0226	1,0226
2016	1,0251	1,0271	1,0261	1,0261	1,0251	1,0230	1,0220	1,0200	1,022	1,0220	1,0220	1,0189
2017	1,0159	1,0119	1,0119	1,0089	1,0109	1,0119	1,0119	1,0079	1,010	1,0129	1,0139	1,0109
2018	1,0069	1,0069	1,0049	1,0049	1,0020	1,0000	0,9971	0,9932	0,998	0,9980	1,0000	1,0010
2019	1,0000											

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

Schede operative

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

DICHIARAZIONE IVA INFEDELE PER VIOLAZIONI SOSTANZIALI NON RILEVABILI DAI CONTROLLI AUTOMATIZZATI	
Sanzione prevista (art. 5, comma 4, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471)	
Se dalla dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la sanzione amministrativa dal 90 al 180% della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato.	
Ravvedimento operoso	
Regola per la corretta applicazione dell'istituto	<p>Il ravvedimento operoso o, meglio, la regolarizzazione spontanea della <i>dichiarazione Iva infedele</i> si perfeziona mediante la corresponsione:</p> <ul style="list-style-type: none"> • della maggiore imposta dovuta (codice tributo: 6090) o rilevando il minor credito; • degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito (codice tributo: 1991); • della sanzione amministrativa in misura ridotta se la violazione è inerente al versamento dell'imposta (codice tributo: 8904).
Tipo ravvedimento	Entità sanzione amministrativa ridotta
entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione Iva	<p style="text-align: center;">10,00% (1/9 del 90% dell'imposta dovuta)</p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/9 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione che il contribuente intende rettificare.</p>
entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	<p style="text-align: center;">11,25% (1/8 del 90% dell'imposta dovuta)</p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/8 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.</p>
entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	<p style="text-align: center;">12,8571% (1/7 del 90% dell'imposta dovuta)</p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/7 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.</p>

oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	15,00% (1/6 del 90% dell'imposta dovuta) <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/6 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.
--	---

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

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

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

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

- l'identica sanzione si rende operativa nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'art. 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo si riduce alla metà, salva l'applicazione dell'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni (sanzione amministrativa ulteriormente ridotta ad un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo).

Ravvedimento operoso

Regola per la corretta applicazione dell'istituto	Il ravvedimento operoso o, meglio, la regolarizzazione spontanea della dichiarazione Iva infedele si perfeziona mediante la corresponsione: <ul style="list-style-type: none"> • della maggiore imposta dovuta (codice tributo: 6090) o rilevando il minor credito; • degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito (codice tributo: 1991); • della sanzione amministrativa in misura ridotta se la violazione è inerente al versamento dell'imposta (codice tributo: 8904).
---	---

Tipo ravvedimento

Entità sanzione amministrativa ridotta

entro 30 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione	1,50% (1/10 del 15%) tenendo presente che per i contribuenti che regolarizzano gli omessi o i tardivi versamenti di imposte entro i quattordici giorni successivi alla scadenza, è possibile ridurre ulteriormente la misura della sanzione ridotta. In particolare, la sanzione si
--	---

	riduce allo 0,1% per ogni giorno di ritardo, se il versamento dell'imposta è effettuato entro quattordici giorni dalla scadenza e allo stesso si accompagna quello, spontaneo, dei relativi interessi legali e della sanzione entro il termine di 30 giorni dalla scadenza.
Dopo i 30 giorni ed entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione	1,6667% (1/9 del 15%) <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/9 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione che il contribuente intende rettificare.
Dopo i 90 giorni ed entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	3,75% (1/8 del 30%) <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/8 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	4,2857% (1/7 del 30%) <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/7 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.
Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	5,00% (1/6 del 30%) <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/6 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.

**DICHIARAZIONE IVA IRREGOLARE PER VIOLAZIONI
FORMALI O INESATTEZZE NELLA REDAZIONE**

Sanzione prevista (art. 8, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471)

Viene considerata "irregolare" la dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto che non risulta redatta in conformità al modello approvato o se in essa:

- sono omessi o non sono indicati in maniera esatta e completa dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e, se diverso da persona fisica, del suo rappresentante;
- sono omessi o sono indicati in modo errato o incompleto i dati per la determinazione del tributo;
- risulta omessa o rilevata in modo errato l'annotazione inerente al numero di partita Iva o del codice fiscale;
- non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli;

e, quindi, si è in presenza di una violazione di tipo formale, nel qual caso si rende applicabile la sanzione amministrativa da € 250,00 a € 2.000,00.

Ravvedimento operoso	
Regola per la corretta applicazione dell'istituto	<p>Nell'ipotesi di dichiarazione Iva irregolare, il soggetto passivo interessato ha la possibilità di procedere alla regolarizzazione tramite ravvedimento operoso e cioè presentando l'adempimento dichiarativo integrativo e corrispondendo la sanzione amministrativa in misura ridotta (codice tributo: 8911).</p> <p>Al riguardo, si ritiene utile puntualizzare che, poiché il comma 5-bis dell'art. 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, "non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo", si ritiene che se la violazione formale, oltre a non incidere sulla determinazione e/o sulla corresponsione del tributo dovuto, non ostacola l'attività di controllo, non si rende dovuta alcuna sanzione e, di conseguenza, non è necessario porre in essere alcun ravvedimento.</p>
Tipo ravvedimento	Entità sanzione amministrativa ridotta
Entro 30 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione	<p style="text-align: center;">€ 27,78 (1/9 di € 250,00), se le violazioni formali ostacolano l'attività di accertamento <i>oppure € 0,00,</i> se le violazioni formali non ostacolano l'attività di accertamento</p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/9 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore.</p>
Entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione	<p style="text-align: center;">€ 27,78 (1/9 di € 250,00), se le violazioni formali ostacolano l'attività di accertamento <i>oppure € 0,00,</i> se le violazioni formali non ostacolano l'attività di accertamento</p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/9 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione che il contribuente intende rettificare, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica,</p>

	entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore.
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	<p style="text-align: center;">€ 31,25 (1/8 di € 250,00)</p> <p style="text-align: center;">se le violazioni formali ostacolano l'attività di accertamento <i>oppure € 0,00,</i></p> <p style="text-align: center;">se le violazioni formali non ostacolano l'attività di accertamento</p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/8 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.</p>
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	<p style="text-align: center;">€ 35,71 (1/7 di € 250,00)</p> <p style="text-align: center;">se le violazioni formali ostacolano l'attività di accertamento <i>oppure € 0,00,</i></p> <p style="text-align: center;">se le violazioni formali non ostacolano l'attività di accertamento</p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/7 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.</p>
Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	<p style="text-align: center;">€ 41,67 (1/6 di € 250,00)</p> <p style="text-align: center;">se le violazioni formali ostacolano l'attività di accertamento <i>oppure € 0,00,</i></p> <p style="text-align: center;">se le violazioni formali non ostacolano l'attività di accertamento</p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/6 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.</p>

INTERMEDIARI
TARDIVA TRASMISSIONE TELEMATICA DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE IVA
<i>Sanzione prevista (art. 7-bis del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241)</i>
<p>In caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari abilitati (di cui al comma 3 dell'art. 3 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322), a carico dei medesimi si applica la sanzione amministrativa da € 516,00 a € 5.164,00.</p> <p>Al riguardo, si puntualizza che, poiché ai sensi dell'art. 2, comma 7, del D.P.R. 322/1998, "le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse", si ritiene che tale qualificazione possa valere esclusivamente per il contribuente, ma non per l'intermediario, in quanto ai sensi del citato comma 7 le dichiarazioni presentate con ritardo</p>

superiore a novanta giorni “... costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d’imposta”.

Pertanto, sussiste:

- l’omessa trasmissione telematica da parte dell’intermediario soltanto nei casi di trasmissione non effettuata affatto o non andata a buon fine;
- la tardiva trasmissione telematica se questa viene effettuata oltre il termine per la presentazione della dichiarazione, benché l’impegno alla trasmissione sia stato assunto prima della scadenza del suddetto termine.

Infine, è anche opportuno precisare che si concretizza la tardiva trasmissione telematica per l’intermediario che effettua la trasmissione oltre un mese dall’assunzione dell’impegno, nel caso in cui l’impegno stesso sia stato assunto dopo la scadenza del termine per la presentazione delle dichiarazioni; tanto si desume dal comma 7-ter del citato art. 3 del D.P.R. 322/1998, secondo cui: “*le dichiarazioni consegnate ai soggetti incaricati [...] successivamente al termine previsto per la presentazione in via telematica delle stesse, sono trasmesse entro un mese dalla data contenuta nell’impegno alla trasmissione rilasciato dai medesimi soggetti al contribuente ai sensi del comma 6*”.

Ravvedimento operoso

Regola procedurale	In caso di presentazione della dichiarazione con un ritardo non superiore a 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione dell’adempimento dichiarativo, la violazione può essere regolarizzata da parte dell’intermediario eseguendo spontaneamente, entro lo stesso termine, il pagamento di una sanzione di € 51,00 (pari ad 1/10 della sanzione minima di € 516).
Oltre i 90 giorni dalla data di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva	Non è prevista la possibilità di procedere al ravvedimento operoso dopo il decorso dei 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione.

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

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

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

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

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

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

- la sanzione irrogata non può essere inferiore a € 200,00;

- nelle ipotesi in cui risultano poste in essere esclusivamente operazioni per le quali non è dovuta l'imposta o nelle situazioni in cui l'imposta dovuta è pari a zero o a credito, l'omessa presentazione della dichiarazione è punita con la sanzione da € 150,00 a € 1.000,00;
 - parificabile all'omissione è:
 - la presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a 90 giorni (art. 8, e 2, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322), salva l'ipotesi di ravvedimento entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale successiva;
 - la presentazione di dichiarazione priva di sottoscrizione, non regolarizzata entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio (art. 8, 1 e 2, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322). Sul punto la giurisprudenza non è uniforme;
 - l'invio da parte dell'intermediario con un ritardo superiore a 90 giorni;
- la presentazione della dichiarazione annuale Iva oltre i 90 giorni dal termine previsto, pur considerandola omessa, costituisce titolo per la riscossione delle imposte dovute in relazione agli imponibili in esse indicati.
- N.B.: la presentazione della dichiarazione annuale Iva oltre i 90 giorni dal termine previsto, pur considerandola omessa, costituisce titolo per la riscossione delle imposte dovute in relazione agli imponibili in esse indicati.

Ravvedimento operoso

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

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

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

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

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

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

- la sanzione irrogata non può essere inferiore a € 200,00;
- nelle ipotesi in cui risultano poste in essere esclusivamente operazioni per le quali non è dovuta l'imposta o nelle situazioni in cui l'imposta dovuta è pari a zero o a credito, l'omessa presentazione della dichiarazione è punita con la sanzione da € 250,00 a € 2.000,00;
- parificabile all'omissione è:
 - la presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a 90 giorni (art. 8, e 2, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322), salva l'ipotesi di ravvedimento entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale successiva;

- la presentazione di dichiarazione priva di sottoscrizione, non regolarizzata entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio (art. 8, 1 e 2, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322). Sul punto la giurisprudenza non è uniforme;
- l'invio da parte dell'intermediario con un ritardo superiore a 90 giorni;
- la presentazione della dichiarazione annuale Iva oltre i 90 giorni dal termine previsto, pur considerandola omessa, costituisce titolo per la riscossione delle imposte dovute in relazione agli imponibili in esse indicati.

Ravvedimento operoso

Regola procedurale	In caso di dichiarazione omessa (<i>ritardo superiore a 90 giorni e anche mancato invio entro il termine di presentazione dell'adempimento dichiarativo del successivo periodo d'imposta</i>) non è previsto, come regola generale operativa, il ravvedimento operoso. La sanzione amministrativa sarà comunicata dall'Ufficio.
--------------------	---

OMESSI O INSUFFICIENTI VERSAMENTI IVA

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

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

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

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

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

Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione predetta si applica anche in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.

Ravvedimento operoso

Regola per la corretta applicazione dell'istituto	<p>Gli errori, le omissioni e i versamenti carenti possono essere regolarizzati eseguendo spontaneamente il pagamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dell'imposta dovuta (utilizzando il relativo codice tributo); • degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito (codice tributo: 1991); • della sanzione amministrativa in misura ridotta se la violazione è inerente al versamento dell'imposta (codice tributo: 8904).
Tipo ravvedimento	Entità sanzione amministrativa ridotta
	1,50% (1/10 del 15%)

<p>Entro 30 giorni dalla data della sua commissione</p>	<p>tenendo presente che per i contribuenti che regolarizzano gli omessi o i tardivi versamenti di imposte e ritenute entro i quattordici giorni successivi alla scadenza, è possibile ridurre ulteriormente la misura della sanzione ridotta. In particolare, la sanzione si riduce allo 0,1% per ogni giorno di ritardo, se il versamento dell'imposta è effettuato entro quattordici giorni dalla scadenza e allo stesso si accompagna quello, spontaneo, dei relativi interessi legali e della sanzione entro il termine di 30 giorni dalla scadenza.</p>
<p>Dopo i 30 giorni ed entro 90 giorni dalla data della sua commissione</p>	<p style="text-align: center;">1,6667% (1/9 del 15%)</p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/9 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore.</p>
<p>Dopo i 90 giorni ed entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione</p>	<p style="text-align: center;">3,75% (1/8 del 30%)</p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/8 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, <i>oppure</i>, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore.</p>
<p>Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione</p>	<p style="text-align: center;">4,2857% (1/7 del 30%)</p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/7 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore.</p>
<p>Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione</p>	<p style="text-align: center;">5,00% (1/6 del 30%)</p> <p><i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/6 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, quando non è prevista</p>

	dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore.
--	---

**TARDIVA PRESENTAZIONE
DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE IVA**

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

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

Ravvedimento operoso

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

**UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DI CREDITO IVA INESISTENTE
PRIMA DELLA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IVA o SE ERRORE VIENE INDIVIDUATO
DAI CONTROLLI AUTOMATIZZATI**

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

L'Agenzia delle entrate verifica che l'ammontare delle compensazioni effettuate per ciascuna imposta non sia di entità superiore a quanto dichiarato dal contribuente, in termini sia di disponibilità del credito, sia di effettivo utilizzo dello stesso.

Dal punto di vista sanzionatorio, l'art. 2, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 prevede che alle somme dovute a titolo di imposta o di minor credito, emerse a seguito dei controlli effettuati ai sensi degli artt. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, si rende applicabile la sanzione per ritardato od omesso versamento stabilita dall'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Tale disposizione prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa nella misura del 15% o

del 30% di ogni importo non versato o versato in ritardo, “anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile”.

La stessa norma precisa ulteriormente che la sanzione in argomento “si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell’art. 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633”.

Da una lettura sistematica di tali disposizioni normative o richiamate si evince che l’unica sanzione applicabile alle violazioni rilevate in sede di controllo automatizzato delle dichiarazioni effettuato, anche se riferibili all’utilizzo in compensazione di crediti per un ammontare superiore a quanto dichiarato – è quella prevista dall’art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 per i ritardati od omessi versamenti diretti.

Tale sanzione rappresenta, quindi, la base su cui calcolare, eventualmente, le riduzioni previste in caso di ravvedimento operoso del contribuente.

Ravvedimento operoso	
Regola per la corretta applicazione dell’istituto	<p>Il ravvedimento operoso o, meglio, la regolarizzazione si perfeziona mediante la corresponsione:</p> <ul style="list-style-type: none"> • della maggiore imposta irregolarmente compensata (codice tributo: 6090); • degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito (codice tributo: 1991); • della sanzione amministrativa in misura ridotta se la violazione è inerente al versamento dell’imposta (codice tributo: 8904).
Tipo ravvedimento	Entità sanzione amministrativa ridotta
Entro 30 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione	1,50% (1/10 del 15%) tenendo presente che per i contribuenti che regolarizzano gli omessi o i tardivi versamenti di imposte entro i quattordici giorni successivi alla scadenza, è possibile ridurre ulteriormente la misura della sanzione ridotta. In particolare, la sanzione si riduce allo 0,1% per ogni giorno di ritardo, se il versamento dell’imposta è effettuato entro quattordici giorni dalla scadenza e allo stesso si accompagna quello, spontaneo, dei relativi interessi legali e della sanzione entro il termine di 30 giorni dalla scadenza.
Dopo i 30 giorni ed entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione	1,6667% (1/9 del 15%) <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/9 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione che il contribuente intende rettificare.
Dopo i 90 giorni ed entro il termine per la presentazione	3,75% (1/8 del 30%) <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/8 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta

della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	4,2857% (1/7 del 30%) <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/7 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.
Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	5,00% (1/6 del 30%) <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/6 del minimo, se la maggiore imposta dovuta viene corrisposta oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.

UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DI CREDITO IVA INESISTENTE SUCCESSIVAMENTE ALLA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IVA INFEDELE	
<i>Sanzione prevista (art. 27, c. 18, del D.L. 29.11.2008, n. 185, convertito dalla L. 28.1.2009, n. 2)</i>	
Al fine di contrastare un improprio utilizzo della compensazione tributaria, il legislatore ha ritenuto opportuno procedere all'inasprimento delle sanzioni amministrative, stabilendo, con l'art. 27, comma 18, del D.L. 185/2008, che: <i>"l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi."</i>	
In pratica, per le compensazioni di crediti inesistenti, come regola operativa, la sanzione amministrativa applicabile va dal 100% al 200% della maggiore imposta dovuta.	
Ravvedimento operoso	
Regola per la corretta applicazione dell'istituto	Il ravvedimento operoso o, meglio, la regolarizzazione spontanea della dichiarazione Iva infedele si perfeziona mediante la corresponsione: <ul style="list-style-type: none"> • della maggiore imposta irregolarmente compensata (codice tributo: 6090); • degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito (codice tributo: 1991); • della sanzione amministrativa in misura ridotta se la violazione è inerente al versamento dell'imposta (codice tributo: 8904).
Tipo ravvedimento	Entità sanzione amministrativa ridotta
	€ 11,1111% (1/9 del 100% dell'imposta dovuta) <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/9

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

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

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

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

Ravvedimento operoso

Regola per la corretta applicazione dell'istituto	Il ravvedimento operoso o, meglio, la regolarizzazione si perfeziona mediante la corresponsione: <ul style="list-style-type: none"> • dell'ammontare del credito Iva eccedente il limite previsto che risulta compensato (codice tributo: 6090); • degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito (codice tributo: 1991); • della sanzione amministrativa in misura ridotta, in quanto la violazione è inerente al versamento dell'imposta (codice tributo: 8904).
<i>Tipo ravvedimento</i>	<i>Entità sanzione amministrativa ridotta</i>

Entro 30 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione	3% (1/10 del 30%) <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/10 del minimo, se la regolarizzazione dell'utilizzo del credito Iva eccedente i previsti limiti avviene entro il trentesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione che il contribuente intende rettificare.
Dopo i 30 giorni ed entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione	3,3333% (1/9 del 30%) <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/9 del minimo, se la regolarizzazione dell'utilizzo del credito Iva eccedente i previsti limiti avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione che il contribuente intende rettificare.
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	3,75% (1/8 del 30%) <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/8 del minimo, se la regolarizzazione dell'utilizzo del credito Iva eccedente i previsti limiti avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	4,2857% (1/7 del 30%) <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/7 del minimo, se la regolarizzazione dell'utilizzo del credito Iva eccedente i previsti limiti avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.
Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	5,00% (1/6 del 30%) <i>Regola:</i> la sanzione amministrativa ridotta è pari a 1/6 del minimo, se la regolarizzazione dell'utilizzo del credito Iva eccedente i previsti limiti avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.

Dossier Casi e Analisi Contabili

Unica pertinenza dell'abitazione principale di contribuenti proprietari di due distinti appartamenti

Nel caso di due soggetti, proprietari di due distinti appartamenti nei quali dimorano abitualmente, procedono ad acquistare in comproprietà un garage da utilizzare congiuntamente.

In tale situazione viene spontaneo chiedersi se tale unità immobiliare, accatastata in categoria C/6, può essere considerata pertinenza per entrambi i soggetti o, meglio, e più in generale, per un garage (box, autorimessa o posto auto) che risulta posseduto in comproprietà, sussiste la possibilità di considerarlo pertinenza di più di una unità immobiliare ad uso abitativo?

In materia di imposte sui redditi, l'art. 10, comma 3-bis, del Tuir, riguarda specificamente la deduzione dal reddito complessivo sia di quello riveniente dall'unità immobiliare adibita ad abitazione principale, sia di quello delle relative "pertinenze".

Ai fini individuativi delle "pertinenze" si deve fare riferimento all'art. 817 del codice civile, secondo cui sono tali:

- le cose immobili classificate o classificabili in categorie diverse da quelle ad uso abitativo, destinate ed effettivamente utilizzate in modo durevole a servizio delle unità immobiliari adibite ad abitazione principale delle persone fisiche;

nonché:

- le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa;

tenendo presente che:

- per abitazione principale si deve intendere quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente.

Ai fini della sussistenza del vincolo pertinenziale, è necessario:

- il requisito oggettivo della relazione di strumentalità e complementarietà funzionale tra il bene principale e quello accessorio;

- e:

- il requisito soggettivo della volontà effettiva del proprietario del bene principale, o titolare di un diritto reale sul medesimo, di destinare durevolmente il bene accessorio a servizio od ornamento di quello principale.

In merito alla configurabilità di una pertinenza condivisa, destinata, cioè, a servizio di più unità immobiliari, ciascuna appartenente a un diverso proprietario, la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha espresso orientamenti non univoci, affermando:

- *da un lato*, che il regime delle pertinenze, in quanto postula l'esclusività della funzione accessoria, non sarebbe compatibile con l'ipotesi di un immobile contemporaneamente adibito a servizio di più immobili principali (cfr.: da ultimo Cass. n. 28664 del 2011):

e:

- *dall'altro*, che lo stesso non esclude la possibilità di contemplare una pertinenza condivisa, a servizio di più unità immobiliari (cfr.: da ultimo Cass. n. 27302 del 2013).

In particolare, nella sentenza citata del 2013, la Corte ha ritenuto *"ammissibile la costituzione di una pertinenza in comunione, al servizio di più immobili appartenenti in proprietà esclusiva ai condomini della pertinenza stessa, in quanto l'asservimento reciproco del bene accessorio comune consente di ritenere implicitamente sussistente la volontà dei comproprietari di vincolare lo stesso in favore delle rispettive proprietà esclusive"*.

Poiché il comma 3-bis dell'art. 10 del Tuir dà rilievo alla nozione civilistica di pertinenza, si deve ritenere che il vincolo pertinenziale con due distinte unità immobiliari, validamente costituito, assume necessariamente rilievo anche ai fini delle imposte sui redditi.

Per la determinazione dell'importo deducibile, tale comma prevede espressamente che *"se alla formazione del reddito complessivo concorrono il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e quello delle relative pertinenze, si deduce un importo fino all'ammontare della rendita catastale dell'unità immobiliare stessa e delle relative pertinenze, rapportato al periodo dell'anno durante il quale sussiste tale destinazione ed in proporzione alla quota di possesso di detta unità immobiliare"*.

Ne deriva, conseguentemente, che ogni comproprietario ha la possibilità di procedere a dedurre la quota di rendita della pertinenza, adibita a servizio dell'abitazione principale, pari alla percentuale di possesso della pertinenza medesima.

Al riguardo, considerata la rilevanza del vincolo pertinenziale anche in relazione alle detrazioni previste dall'art. 16-bis del Tuir, per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio abitativo.

Per quanto attiene all'individuazione del limite di spesa su cui calcolare la detrazione è necessario tener conto del numero delle unità immobiliari abitative servite dalla pertinenza medesima, in quanto gli interventi edilizi effettuati sulla pertinenza non hanno, infatti, un autonomo limite di spesa detraibile, ma rientrano nel limite previsto per l'unità abitativa di cui la stessa è al servizio.

In altri termini, il limite di spesa detraibile deve essere riferito all'unità abitativa e alle sue pertinenze unitariamente considerate.

A chiarimento dell'assunte, di seguito, si analizzano alcuni casi, ipotizzando che gli interventi di recupero del patrimonio edilizio sono stati eseguiti solamente sulla pertinenza comune al due unità immobiliari abitative.

Caso 1 – nel corso del 2018, per la pertinenza di due diverse unità immobiliari, sono state sostenute spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio per € 100.000,00 di cui il 40% compete all'abitazione di Paolo Rossi e il 60% a quella di Mario Bianchi.

Soluzione

L'imputazione della spesa sostenuta deve essere così ripartita:

<i>Competenza anno 2018</i>	<i>Spese sostenute per la pertinenza comune</i>	<i>Limite massimo di spesa per abitazione e pertinenza</i>	<i>Limite residuo di spesa utilizzabile</i>
Abitazione di Paolo Rossi	€ 40.000,00 [40% di € 100.000,00)	€ 96.000,00	€ 56.000,00 [€ 96.000,00 - € 40.000]
Abitazione di Mario Bianchi	€ 60.000,00 [60% di € 100.000,00)	€ 96.000,00	€ 36.000,00 [€ 96.000,00 - € 60.000]
Totali	€ 100.000,00	€ 192.000,00	€ 92.000,00 [€ 192.000,00 - € 100.000,00]

N.B.: l'intero importo della spesa sostenuta per la pertinenza comune, pari a € 100.000,00, è ammissibile in quanto, per entrambi i proprietari delle distinte unità abitative, l'importo rientra nel limite massimo di € 96.000,00 per unità abitativa.

* * *

Caso 2 – nel corso del 2018, per la pertinenza di due diverse unità immobiliari, di proprietà singolarmente di Paolo Rossi e di Mario Bianchi, sono state sostenute spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio per € 100.000,00 interamente sostenute da Paolo Rossi.

Soluzione

L'imputazione della spesa sostenuta deve essere così ripartita:

<i>Competenza anno 2018</i>	<i>Spese sostenute per la pertinenza comune</i>	<i>Limite massimo di spesa per abitazione e pertinenza</i>	<i>Limite residuo di spesa utilizzabile</i>
Abitazione di Paolo Rossi	€ 100.000,00	€ 96.000,00	€ 0.00

Abitazione di Mario Bianchi	€ 0.00	€ 96.000,00	€ 96.000,00
Totali	€ 100.000,00	€ 192.000,00	€ 96.000,00 [€ 192.000,00 - € 96.000,00]

N.B.: l'intero importo della spesa sostenuta per la pertinenza comune, pari a € 100.000,00, è ammissibile fino all'entità di € 96.000,00, in quanto sostenuta solamente da Paolo Rossi, uno dei due proprietari delle distinte unità abitative, per la quale opera il limite massimo di € 96.000,00 per unità abitativa.

* * *

Caso 3 – nel corso del 2018, per la pertinenza di due diverse unità immobiliari, sono state sostenute spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio per complessivi € 200.000,00 sostenute proporzionalmente da entrambi i proprietari delle due unità immobiliari abitative (Paolo Rossi e Mario Bianchi).

Soluzione

L'imputazione della spesa sostenuta deve essere così ripartita:

<i>Competenza anno 2018</i>	<i>Spese sostenute per la pertinenza comune</i>	<i>Limite massimo di spesa per abitazione e pertinenza</i>	<i>Limite residuo di spesa utilizzabile</i>
Abitazione di Paolo Rossi	€ 100.000,00	€ 96.000,00	€ 0.00
Abitazione di Mario Bianchi	€ 100.000,00	€ 96.000,00	€ 0.00
Totali	€ 200.000,00	€ 192.000,00	€ 0.00

N.B.: l'intero importo della spesa sostenuta per la pertinenza comune, pari a € 200.000,00, è ammissibile fino all'entità di € 192.000,00, in quanto in quanto per entrambi i proprietari delle distinte unità abitative (Paolo Rossi e Mario Bianchi) l'importo rientra nel limite massimo di € 96.000,00 per unità abitativa.

Rivalutazione dei terreni posseduti al 1° gennaio 2019

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 2019, 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, dopo le variazioni apportate dalla legge di bilancio 2019, consentono di assumere per i terreni edificabili e per i terreni agricoli posseduti alla data del 1° gennaio 2019, 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 2019 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 2019 (termine da ritenersi prorogato al 1° luglio 2019, in quanto il giorno 30 giugno cade di domenica).

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 2019;

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 2019.

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 2019, 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 2019.

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.