
Circolare di studio n. 6/2015

Periodo 1-15 Aprile



Sommario

Bene a sapersi.....	4
Voluntary disclosure e determinazione delle sanzioni in sede di accertamento	4
Fornitura di beni significativi nell'ambito degli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria su immobili a prevalente destinazione abitativa	5
Ravvedimento inerente agli errori concernenti gli adempimenti dichiarativi	7
Irrelevanza del documento emesso con partita Iva italiana dal rappresentante fiscale di un soggetto passivo estero residente nell'Unione europea ai fini dell'inversione contabile	8
Limiti e modalità di compensazione dei crediti d'imposta maturati nel 2014	10
Elenco dei partiti politici ammessi al beneficio della destinazione volontaria del due per mille dell'Irpef per l'anno 2015, con riferimento ai redditi 2014	11
Agenda.....	13
Scadenario dal 1 al 15 aprile 2015	13
Formulario operativo.....	18
Come rettificare gli errori concernenti la compilazione del modello di versamento F24	18
Indici & dati	19
Coefficienti rivalutazione Tfr– Aggiornamento mese di febbraio 2015.....	19
Indice nazionali dei prezzi al consumo per famiglie operai e impiegati – Aggiornamento mese di febbraio 2015	21
Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese dell'anno precedente – Aggiornamento mese di febbraio 2015	21
Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese di due anni precedenti – Aggiornamento mese di febbraio 2015	22
Coefficienti per tradurre valori monetari dal mese di gennaio 1947 al mese di febbraio 2015	23
Scheda operativa	25
Spesometro – Principali operazioni di riferimento.....	25
Dossier Casi	28
Sopravvenienze attive da risarcimenti assicurativi.....	28

Iscrizione a bilancio di un unico valore comprensivo del costo del fabbricato e del terreno29

Bene a sapersi

Voluntary disclosure e determinazione delle sanzioni in sede di accertamento

La vigente normativa in materia di “collaborazione volontaria” (voluntary disclosure) prevede che gli accertamenti relativi alle annualità oggetto della regolarizzazione possono essere definiti mediante adesione ai contenuti dell’invito al contraddittorio di cui all’art. 5, comma 1, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 o mediante accertamento con adesione di cui al medesimo decreto.

Al fini procedurali, dopo la presentazione della richiesta per l’accesso alla procedura e successivamente all’invio della documentazione a corredo della medesima, la competente struttura dell’Agenzia delle entrate procederà ad invitare al contraddittorio il contribuente il quale, se ritiene di:

- aderire ai contenuti dell’invito, ha la possibilità di definirlo versando le somme dovute in base allo stesso, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione e secondo le ulteriori modalità indicate nell’art. 5, comma 1-*bis*, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

In particolare, tale disposizione, all’ultimo periodo, prevede che, se il contribuente aderisce ai contenuti dell’invito al contraddittorio, la misura delle sanzioni applicabili, prevista dall’art. 2, comma 5, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, in caso di accertamento con adesione è ridotta alla metà; pertanto, considerato che per l’accertamento con adesione le sanzioni “*si applicano nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge*”, l’adesione ai contenuti dell’invito al contraddittorio rende applicabili le sanzioni nella misura di un sesto del minimo previsto dalla legge;

- non dover accettare *integralmente* quanto contenuto nell’invito, ha la possibilità di presentarsi al contraddittorio, a conclusione del quale, se lo stesso intende definire la propria posizione, potrà sottoscrivere un atto di adesione, secondo quanto previsto dalla normativa che disciplina tale istituto, restando applicabili le sanzioni nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge.

Per una valutazione concreta della situazione, è anche opportuno tenere in considerazione che l’art. 5-*quinquies*, comma 4, terzo periodo, del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227, dispone che la misura minima delle sanzioni per le violazioni in materia:

- ✓ di imposte sui redditi e relative addizionali;
- ✓ di imposte sostitutive;
- ✓ di imposta regionale sulle attività produttive;
- ✓ di imposta sul valore aggiunto;
- ✓ di ritenute;

è fissata al minimo edittale, *ridotto di un quarto*.

Ne deriva, pertanto, che le riduzioni delle sanzioni previste dagli istituti mediante i quali si possono definire gli accertamenti si devono applicare, nell’ambito della procedura di collaborazione volontaria, tenendo conto di una misura della sanzione pari al minimo edittale ridotto di un quarto, ossia quella risultante dall’abbattimento previsto dal citato articolo 5-*quinquies*, comma 4, terzo periodo.

Al fine di stabilire il regime sanzionatorio applicabile, quindi, per “*minimo previsto dalla legge*”, rispetto al quale applicare le riduzioni previste dai citati istituti definitivi, si deve intendere la sanzione risultante dall’applicazione della specifica disposizione prevista per la procedura di collaborazione volontaria, ossia il 75% del minimo edittale (il minimo edittale ridotto di un quarto).

Dopo aver posto in rilievo che, ai sensi dell'art. 1, comma 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, in relazione alle violazioni di omessa o infedele dichiarazione delle imposte dirette riguardanti i redditi prodotti all'estero, le sanzioni sono aumentate di un terzo con riferimento alle imposte o alle maggiori imposte relative a tali redditi, ne deriva che, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, per tali violazioni la riduzione prevista dal citato art. 5-*quiquies*, comma 4, terzo periodo, si deve applicare al minimo editto, aumentato di un terzo per effetto di detto art. 1, comma 3.

Le sanzioni predette, inoltre, si devono ritenere raddoppiate ai sensi dell'art. 12, comma 2, secondo periodo del D.L. n. 78 del 2009. Tuttavia, in presenza di Stati e territori inclusi nei decreti ministeriali che consentono un effettivo scambio di informazioni, non opera tale raddoppio, per effetto dell'art. 5-*quiquies*, comma 7, ultimo periodo, del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227.

Nell'ipotesi di regolarizzazione di violazioni relative a più tributi e a più periodi d'imposta il trattamento sanzionatorio sarà applicato a norma dell'art. 12, comma 8, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, il quale prevede che nei casi di accertamento con adesione, in deroga ai commi 3 e 5 del medesimo articolo, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta.

Tale regime sanzionatorio è applicabile anche nel caso in cui la regolarizzazione si perfezioni mediante adesione all'invito al contraddittorio, considerato che, anche per tale istituto definitorio il cumulo giuridico delle sanzioni trova applicazione limitatamente al singolo tributo e al singolo periodo d'imposta, così come previsto per l'ordinario "accertamento con adesione".

Fornitura di beni significativi nell'ambito degli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria su immobili a prevalente destinazione abitativa

L'art. 7, comma 1, lett. b), della L. 23 dicembre 1999, n. 488, ha previsto l'aliquota Iva ridotta del 10% per i lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria di cui all'art. 31, primo comma, lettere a) e b), della L. 5 agosto 1978, n. 457, purché siano eseguiti su beni immobili a prevalente destinazione abitativa privata.

L'agevolazione riguarda le prestazioni di servizi complessivamente intese, per cui si estende, in linea generale, anche alle materie prime e semilavorate ed altri beni necessari per i lavori forniti nell'ambito dell'intervento agevolato.

Detti beni, infatti, confluiscono nel valore della prestazione e non si rende necessaria una loro distinta indicazione ai fini del trattamento fiscale.

A tale regola fanno, però, eccezione, i beni cosiddetti di "valore significativo", la cui individuazione è stata effettuata tassativamente con decreto del Ministero delle Finanze 29 dicembre 1999, tra i quali, a titolo meramente indicativo, si devono considerare compresi:

- ✓ gli ascensori e i montacarichi;
- ✓ gli impianti di sicurezza;
- ✓ gli infissi esterni ed interni;
- ✓ i sanitari e le rubinetterie da bagno;
- ✓ i video citofoni;

- ✓ le apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria;
- ✓ le caldaie.

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

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

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

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

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

In concreto, quindi, il signor Paolo Rossi corrisponderà complessivamente Iva per € 533,00, di cui:

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

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

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

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

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

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

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

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

Pertanto, in assenza di clausole contrattuali che obblighino l'assuntore a realizzare un *quid novi* rispetto all'ordinaria serie produttiva – si deve considerare "contratto di vendita di beni" la fornitura, anche se con

posa in opera, di impianti di riscaldamento, condizionamento d'aria, infissi ecc. (cosiddetti "beni significativi"), se il fornitore è lo stesso fabbricante o chi fa abitualmente commercio di detti prodotti.

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

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

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

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

In particolare, assume rilievo l'art. 13 del decreto Iva in base al quale la base imponibile Iva è costituita dall'ammontare dei corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore secondo le condizioni contrattuali. Pertanto, per l'individuazione del valore dei beni significativi (elencati nel decreto ministeriale 29 dicembre 1999) è necessario fare riferimento a quello specificato dall'accordo contrattuale stipulato dalle parti nell'esercizio della loro autonomia privata.

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

Ravvedimento inerente agli errori concernenti gli adempimenti dichiarativi

L'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, come modificato da ultimo dall'art. 1, comma 637, della Legge di stabilità per il 2015 (L. 190/2014), consente di regolarizzare, mediante il ravvedimento operoso, le violazioni commesse in sede di predisposizione e di presentazione degli adempimenti dichiarativi, nonché di pagamento delle somme dovute.

Il contribuente, ai fini operativi, ha la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso anche se risultano già iniziati:

- ✓ accessi;
- ✓ ispezioni;
- ✓ verifiche;
- ✓ altre attività amministrative di accertamento;

fatte salve le ipotesi in cui sia stato notificato un atto:

- di liquidazione;
- o:
- di accertamento;

comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 54-bis del decreto Iva.

Ai fini procedurali, si pone in rilievo che il *ravvedimento operoso* consente di rimuovere le *violazioni commesse* usufruendo di una riduzione delle relative sanzioni.

Infatti, in presenza di ravvedimento, le sanzioni amministrative applicabili sono dovute nella misura ridotta pari a:

- *1/10 del minimo*, se il pagamento del tributo o di un acconto viene eseguito nel termine di 30 giorni dalla data della sua scadenza;
- *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 90 giorni dall'omissione o dall'errore;
- *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, *oppure*, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
- *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
- *1/6 del minimo*, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, *oppure*, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;
- *1/10 del minimo della sanzione prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione*, se la dichiarazione viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni, indipendentemente se sia dovuta o meno imposta.

Inoltre, per i contribuenti che regolarizzano gli omessi o i tardivi versamenti di imposte e ritenute entro i 14 giorni successivi alla scadenza, la sanzione amministrativa dovuta è pari allo 0,2% per ogni giorno di ritardo e alla stessa si accompagna il versamento dei relativi interessi legali, con maturazione giorno per giorno (tasso del 2,5% dal 1° gennaio 2012, dell'1% dal 1° gennaio 2014 e dello 0,50% dal 1° gennaio 2015).

Irrilevanza del documento emesso con partita Iva italiana dal rappresentante fiscale di un soggetto passivo estero residente nell'Unione europea ai fini dell'inversione contabile

L'art. 17, comma secondo, del decreto Iva, prevede che *“gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli*

articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427”.

In concreto, detto comma dispone che, in capo al soggetto passivo stabilito in Italia, sussiste l’obbligo di integrare la fattura che ha ricevuto dal fornitore e/o dal prestatore ubicato nell’Unione europea per tutti gli acquisti di beni e/o servizi territorialmente rilevanti in Italia.

Diversamente, in caso di acquisto di beni o servizi territorialmente rilevanti in Italia da fornitori stabiliti in Paesi extra-Unione europea, rimane fermo l’obbligo, in capo al soggetto cessionario e/o committente nazionale, di procedere all’emissione dell’autofattura.

Pertanto, nell’ipotesi in cui il documento risulta emesso con partita Iva italiana dal rappresentante fiscale di un soggetto passivo estero residente nell’Unione europea o fuori dalla Unione europea, per una cessione effettuata nei confronti di un soggetto passivo Iva residente in Italia, si deve ritenere non rilevante come fattura ai fini Iva e, conseguentemente, deve necessariamente essere richiesta, al suo posto, la fattura emessa direttamente dal fornitore estero.

Per quanto attiene alle prestazioni rese dal fornitore o dal prestatore residente nell’Unione europea, gli adempimenti che il soggetto committente e/o cessionario nazionale deve porre in essere possono essere così schematizzati:

1. numerare la fattura del fornitore comunitario e integrarla con l’indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell’operazione espressi in valuta estera, nonché dell’ammontare dell’Iva, calcolata secondo l’aliquota applicabile (art. 46, comma 1, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427);
2. annotare la fattura, come sopra integrata, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della medesima, e con riferimento al mese precedente, distintamente nel registro Iva delle fatture emesse o delle vendite (art. 23 del decreto Iva), secondo l’ordine della numerazione, con l’indicazione anche del corrispettivo dell’operazione espresso in valuta estera (art. 47, comma 1, primo periodo, comma 1, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427);
3. annotare la stessa fattura integrata, distintamente, anche nel registro Iva degli acquisti (art. 25 del decreto Iva), al fine di esercitare la detrazione eventualmente spettante (art. 47, comma 1, terzo periodo, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427);
4. emettere autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione - nel caso di mancata ricezione della fattura del fornitore comunitario entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione - ed annotarla entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente (artt. 46, comma 5, e 47, comma 1, secondo periodo, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427).

Da quanto accennato, si deduce che l’Iva inerente a tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi territorialmente rilevanti ai fini dell’imposta in Italia – rese da soggetti stabiliti in un altro Stato membro dell’Unione europea – deve sempre essere assolta dal soggetto cessionario o committente, quando questi sia un soggetto passivo stabilito in Italia, mediante l’applicazione del meccanismo del *reverse charge*, ancorché il cedente o prestatore sia identificato ai fini del tributo in Italia, tramite identificazione diretta o rappresentante fiscale.

Ne deriva, di conseguenza, che l’art. 17, secondo comma, del decreto Iva *“esclude che il cedente o prestatore non residente sia tenuto all’emissione della fattura (e ai conseguenti adempimenti di annotazione e dichiarazione), tramite il numero identificativo IVA italiano”.*

Per completezza, si puntualizza che si deve ritenere, tuttavia, consentito che, in relazione ad una cessione interna, il rappresentante fiscale di un soggetto estero possa – per proprie esigenze - emettere nei confronti del cessionario o del committente residente un documento non rilevante ai fini dell'Iva, con indicazione della circostanza che l'imposta afferente a tale operazione deve necessariamente risultare assolta dal cessionario o dal committente.

Limiti e modalità di compensazione dei crediti d'imposta maturati nel 2014

I debiti e i crediti nei confronti dei diversi enti impositori (Stato, Inps, Regioni, Inail) risultanti dalla dichiarazione e/o dalle denunce periodiche contributive, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, possono costituire oggetto di compensazione mediante utilizzo del modello di pagamento F24.

E' opportuno porre in evidenza che si possono avvalere di tale facoltà anche i contribuenti che non sono tenuti alla presentazione della dichiarazione in forma unificata.

Infatti, i crediti risultanti dal modello Unico 2015 possono essere utilizzati in compensazione dal giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, compreso il credito Iva di importo fino a € 5.000,00 (per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, i crediti d'imposta revenienti dagli adempimenti dichiarativi per il periodo d'imposta "2014" possono essere utilizzati in compensazione a decorrere dal 1° gennaio 2015).

Ai fini procedurali, si precisa che l'utilizzo in compensazione del credito Iva annuale in misura superiore a € 5.000,00 può essere effettuato a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui il medesimo emerge.

Inoltre, per l'utilizzo in compensazione:

- *del credito Iva annuale per importi superiori a € 15.000,00*, è necessaria l'apposizione nella dichiarazione del visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lett. a) del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, *oppure* dell'attestazione da parte del revisore incaricato del controllo contabile ai sensi dell'art. 2409-bis del codice civile;
- *dei crediti relativi alle imposte sui redditi, alle relative addizionali e alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito per importi superiori a € 15.000,00 annui* è necessario far apporre sulla dichiarazione il visto di conformità (art. 1, comma 574, della L. 27 dicembre 2013, n. 147) *oppure* dell'attestazione da parte del revisore incaricato del controllo contabile.

Gli importi a credito che il contribuente sceglie di utilizzare in compensazione non devono essere necessariamente utilizzati *in via prioritaria* per compensare i debiti risultanti dalla medesima dichiarazione. Ad esempio, l'eccedenza a credito Ires può essere utilizzata per compensare altri debiti (Iva, ritenute) piuttosto che per diminuire l'acconto Ires.

Inoltre, si puntualizza che il contribuente ha la possibilità di avvalersi del tipo di compensazione che ritiene più indicata alle sue esigenze e, conseguentemente, utilizzare gli importi a credito:

- *in compensazione, per il pagamento dei debiti relativi ad una diversa imposta, alle ritenute ed ai contributi*, nel qual caso è obbligato a compilare e presentare il modello di pagamento F24 anche se, per effetto dell'eseguita compensazione, il modello stesso presenti un saldo finale uguale a zero;

▪ *in diminuzione degli importi a debito relativi alla medesima imposta*, nel qual caso può scegliere se esporre la compensazione esclusivamente nel modello di dichiarazione *oppure* anche nel modello F24. Il limite massimo dei crediti di imposta rimborsabili in conto fiscale e/o utilizzabili in compensazione ai sensi del D.Lgs. 241/1997, a partire dall'anno 2014, è di € 700.000,00 per ciascun anno solare, tenendo presente che se l'entità dei crediti spettanti risulta superiore al suddetto limite, l'eccedenza può essere chiesta a rimborso nei modi ordinari *oppure* può essere portata in compensazione nell'anno solare successivo. L'importo dei crediti utilizzati per compensare debiti relativi a una stessa imposta non rileva ai fini del limite massimo di € 700.000,00, anche se la compensazione viene effettuata mediante il modello F24. Per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti è prevista la sanzione dal 100% al 200% dell'importo indebitamente fruito.

Elenco dei partiti politici ammessi al beneficio della destinazione volontaria del due per mille dell'Irpef per l'anno 2015, con riferimento ai redditi 2014

In relazione a quanto disposto dall'art. 1, comma 12-*quater*, del D.L. 31 dicembre 2014, n. 192, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 2015, n. 11, la Commissione di garanzia degli statuti e per la trasparenza e il controllo dei rendiconti dei partiti politici ha segnalato l'elenco dei partiti politici ammessi al beneficio della destinazione volontaria del due per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche per l'anno 2015.

Ai sensi del D.P.C.M. 28 maggio 2014, per esprimere la scelta a favore di uno dei partiti politici, il contribuente deve apporre la propria firma nell'apposito riquadro "Scelta per la destinazione del due per mille dell'IRPEF" presente nelle schede per la scelta della destinazione dell'otto, del cinque e del due per mille dell'IRPEF, indicando il codice del partito prescelto, desunto dal seguente prospetto:

<i>Partito Politico</i>	<i>Codice</i>
Centro Democratico	A10
Die Freiheitlichen	B11
Fratelli d'Italia – Alleanza Nazionale	C12
Lega Nord per l'Indipendenza della Padania	D13
Movimento Associativo Italiani all'Estero – MAIE	E14
Movimento Politico Forza Italia	F15
Movimento Stella Alpina	G16
Nuovo Centrodestra	H17
PATT - Partito Autonomista Trentino Tirolese	K18
Partito della Rifondazione Comunista – Sinistra Europea	L19
Partito Democratico	M20
Partito Liberale Italiano	N21
Partito Socialista Italiano	R22
Popolari per l'Italia	S23

Scelta Civica	T24
Sinistra Ecologia Libertà	U25
SVP - Südtiroler Volkspartei	W26
Union Valdôtaine	Y27
Unione per il Trentino	Z28

Al riguardo, si ritiene opportuno puntualizzare che:

- la scelta può essere effettuata esclusivamente per uno solo dei partiti politici beneficiari;
- le schede sono contenute nei modelli di dichiarazione dei redditi 730 e Unico Persone Fisiche;
- i soggetti esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi possono effettuare la scelta presentando la scheda in busta chiusa, entro il 30 settembre 2015, allo sportello di un ufficio postale o a un intermediario abilitato alla trasmissione telematica (professionista, CAF, ecc.) oppure, in alternativa, può essere trasmessa direttamente dal contribuente avvalendosi dei servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

Agenda

Scadenario dal 1 al 15 aprile 2015

<i>Giorno</i>	<i>Adempimento</i>	<i>Fatto/ da fare</i>
1	SCRITTURE AUSILIARIE DI MAGAZZINO-ATTIVAZIONE DELL'OBBLIGO DI TENUTA Inizia a decorrere, per le imprese aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare che si è chiuso alla fine dello scorso mese, l'obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino se risultano superati, nei periodi d'imposta 1° aprile 2012-31 marzo 2013 e 1° aprile 2013-31 marzo 2014 entrambi gli ammontare inerenti ai ricavi e al valore complessivo delle rimanenze sono risultati superiori rispettivamente a € 5.164.568,99 e a € 1.032.913,80.	
1	SCRITTURE AUSILIARIE DI MAGAZZINO-CESSAZIONE DELL'OBBLIGO DI TENUTA Per le imprese aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare che si è chiuso alla fine dello scorso mese, l'obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino viene meno se nei precedenti periodi d'imposta 1° aprile 2013-31 marzo 2014 e 1° aprile 2014-31 marzo 2015 l'ammontare dei ricavi o il valore complessivo delle rimanenze si sono mantenuti rispettivamente sotto il limite di € 5.164.568,99 e di € 1.032.913,80.	
6	ESERCENTI ATTIVITÀ DI TRASPORTO I soggetti esercenti attività di trasporto devono procedere, in relazione alle annotazioni eseguite nel corso del mese precedente, all'emissione e all'annotazione della fattura o della nota debito inerente alle provvigioni corrisposte ai rivenditori autorizzati di documenti di viaggio per il trasporto pubblico urbano di persone.	
6	IVA E IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI-ANNOTAZIONE ABBONAMENTI Le società e le associazioni sportive dilettantistiche, le pro loco, le bande musicali, i cori e le compagnie teatrali amatoriali, nonché le associazioni filodrammatiche, di musica e danza popolare devono procedere ad eseguire l'annotazione nel previsto prospetto degli abbonamenti che sono stati rilasciati nel corso del mese precedente.	
	AGENZIA DELLE DOGANE-DATI RELATIVI ALLA CONTABILITÀ Invio all'Agenzia delle dogane dei dati relativi alle contabilità dello scorso mese da parte dei destinatari registrati (ex operatori professionali e rappresentanti fiscali) che svolgono attività nel settore dei prodotti energetici, dei depositari autorizzati	

8	del settore alcoli, dei depositari autorizzati che svolgono attività nella fabbricazione di aromi, dei destinatari registrati (ex operatori professionali o rappresentanti fiscali) che svolgono attività nel settore dell'alcole e delle bevande alcoliche, dei depositari autorizzati che svolgono attività nel settore del vino e delle altre bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra e dei destinatari registrati (ex operatori qualificati come operatori professionali registrati), che svolgono attività nel settore del vino e delle bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra in ottemperanza.	
8	AGENZIA DELLE DOGANE-RIEPILOGO DEL MOVIMENTO MENSILE D'IMPOSTA Invio all'Agenzia delle dogane dei dati relativi al riepilogo del movimento mensile d'imposta ed agli accrediti d'imposta utilizzati nel corso del mese precedente da parte dei depositari autorizzati del settore prodotti energetici e dei depositari autorizzati del settore alcoli.	
10	AGENZIA DELLE DOGANE E PRODOTTI ENERGETICI Invio all'Agenzia delle dogane dei dati inerenti alle contabilità dello scorso mese di gennaio da parte degli operatori esercenti i depositi commerciali che svolgono attività nel settore dei prodotti energetici.	
10	COMMERCianti AL MINUTO E SOGGETTI EQUIPARATI E AGENZIE DI VIAGGIO, CON LIQUIDAZIONE IVA MENSILE I commercianti al minuto e soggetti equiparati e le agenzie di viaggio, con liquidazione Iva mensile devono porre in essere la comunicazione in via telematica all'Agenzia delle entrate, direttamente o avvalendosi degli intermediari abilitati, delle operazioni in contanti legate al turismo dell'anno precedente effettuate nei riguardi delle persone fisiche di cittadinanza diversa da quella italiana e, comunque, diversa da quella di uno dei Paesi dell'Unione europea ovvero dello Spazio economico europeo, che abbiano residenza fuori dal territorio italiano, la cui entità è pari o superiore a € 1.000,00 e fino a € 15.000,00.	
10	DATORI DI LAVORO DOMESTICO Pagamento dei contributi Inps inerenti al primo trimestre 2015 (mesi di gennaio, febbraio e marzo) mediante versamento in via telematica o utilizzando il bollettino Mav.	
10	SOGGETTI CHE ESERCITANO ATTIVITÀ DI LEASING FINANZIARIO E/O OPERATIVO, DI LOCAZIONE E/O NOLEGGIO I soggetti che esercitano attività di leasing finanziario e/o operativo, di locazione e/o noleggio, con liquidazione IVA mensile, devono procedere ad effettuare la comunicazione in via telematica all'Anagrafe tributaria, direttamente o avvalendosi degli intermediari abilitati, dei dati relativi ai contratti in essere nell'anno precedente, utilizzando il "modello polivalente".	

10	<p>SPESOMETRO-SOGGETTI MENSILI IVA</p> <p>I soggetti passivi IVA, con liquidazione mensile, devono procedere ad eseguire la comunicazione in via telematica all'Anagrafe tributaria, direttamente o avvalendosi degli intermediari abilitati, delle operazioni rilevanti ai fini Iva, inerenti all'anno 2014 e riguardanti:</p> <ul style="list-style-type: none">- le cessioni di beni e prestazioni di servizi rese e ricevute per le quali sussiste l'obbligo di emissione della fattura o la fattura è stata comunque emessa;- le cessioni di beni e prestazioni di servizi rese e ricevute per le quali non sussiste l'obbligo di emissione della fattura e la fattura non è stata comunque emessa, qualora l'importo unitario dell'operazione sia pari o superiore a € 3.600,00, al lordo dell'Iva.	
13	<p>PREU-PRELIEVO UNICO ERARIALE</p> <p>I concessionari titolari delle autorizzazioni per gli apparecchi da gioco di cui all'art. 110, comma 6, del Tuir, collegati alla rete telematica devono procedere al secondo pagamento del tributo dovuto per il periodo contabile marzo-aprile, pari al 25% del tributo dovuto per il periodo contabile novembre-dicembre dell'anno precedente.</p>	
15	<p>AGRITURISMO-CORRISPETTIVI</p> <p>Annotazione nel registro Iva dei corrispettivi, da parte delle imprese agrituristiche che rilasciano le ricevute fiscali, degli ammontari inerenti alle operazioni effettuate nel corso del mese precedente, se, ovviamente, non hanno già provveduto ad eseguire le rilevazioni analitiche giornaliere.</p>	
15	<p>ALCOLI METILICI</p> <p>Invio al competente ufficio tecnico delle imposte di fabbricazione la copia del registro di carico da parte delle imprese che producono, commercializzano o utilizzano alcoli metilici, nel quale devono risultare le annotazioni inerenti alle operazioni di carico e scarico poste in essere nel corso del mese precedente e le rimanenze alla fine del medesimo mese, oltre ad allegare un documento nel quale devono essere riepilogate le merci che nel corso di tale mese sono state trasferite ai depositi commerciali o alle ditte utilizzatrici (con raggruppamento per cliente destinatario).</p>	
15	<p>ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE-REGISTRAZIONI CONTABILI</p> <p>Le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni senza scopo di lucro e le associazioni <i>pro loco</i> che hanno esercitato la prevista opzione per l'applicazione del regime di cui alla Legge 16 dicembre 1991, n. 398, devono procedere ad eseguire le annotazioni di natura contabile inerenti sia ai corrispettivi, sia agli altri proventi conseguiti nell'ambito dell'esercizio di attività commerciali nel corso del mese</p>	

	<p>precedente.</p> <p>Tali annotazioni, che devono essere effettuate nel prospetto riepilogativo previsto per i cosiddetti contribuenti “supersemplificati” numerato progressivamente prima di essere messo in uso (D.M. 11 febbraio 1997), devono necessariamente rilevare in modo distinto:</p> <ul style="list-style-type: none">- i proventi che, a norma dell’art. 25, co. 1, della Legge 13 maggio 1999, n. 133, non costituiscono reddito imponibile per le associazioni sportive dilettantistiche;- le plusvalenze patrimoniali;- le operazioni intracomunitarie di cui all’art. 47 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331.	
15	<p>COMMERCianti AL DETTAGLIO E SOGGETTI ASSIMILATI-ANNOTAZIONE CUMULATIVA DELLE OPERAZIONI</p> <p>I commercianti al dettaglio e i soggetti assimilati hanno la possibilità di procedere all’annotazione riepilogativa mensile, anziché giornaliera, dei corrispettivi inerenti al mese precedente, se, ovviamente, i medesimi risultano certificati dallo scontrino fiscale. Detta facoltà è consentita anche ai contribuenti che emettono le ricevute fiscali, per effetto dell’equiparazione tra scontrino e ricevuta ai fini certificativi.</p>	
15	<p>FATTURAZIONE OPERAZIONI-SOGGETTI PASSIVI IVA</p> <p>I soggetti passivi Iva, entro la data in esame, devono procedere ad emettere le fatture, eventualmente anche in forma semplificata, inerenti:</p> <ul style="list-style-type: none">• alle cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo all’identificazione degli operatori o dei soggetti tra i quali è stata posta in essere l’operazione nel corso del mese precedente;• alle prestazioni di servizi “generiche” non soggette all’imposta che risultano poste in essere nel corso del mese precedente nei riguardi di soggetti passivi stabiliti nel territorio di uno Stato membro dell’Unione europea diverso dall’Italia;• alle prestazioni di servizi “generiche” rese o ricevute (autofattura) da un soggetto passivo che risulta localizzato fuori dell’Unione europea poste in essere nel corso del mese precedente;• alle prestazioni di servizi identificabili tramite idonea documentazione, poste in essere nel corso del mese precedente nei riguardi dello stesso operatore economico o soggetto;• alle cessioni comunitarie non imponibili che sono state effettuate nel corso del mese precedente. <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"><p>Nota Bene</p><p>Si ritiene opportuno rammentare che i predetti documenti emessi devono necessariamente essere annotati entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettiva esecuzione delle operazioni stesse.</p></div>	

15	FATTURE E AUTOFATTURE DI IMPORTO INFERIORE A € 300,00 Annotazione in modo cumulativo in un documento riepilogativo delle fatture emesse e/o ricevute, nonché delle autofatture emesse dal cessionario o committente per le operazioni, territorialmente rilevanti in Italia, poste in essere dal cedente/prestatore non residente, di ammontare inferiore a € 300,00.	
15	OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE POSTE IN ESSERE DA SOGGETTI IVA I soggetti con partita Iva che effettuano acquisti intracomunitari di beni e servizi, devono procedere: <ul style="list-style-type: none">● ad annotare - nel registro Iva acquisti e in quello Iva delle vendite – le fatture di acquisto intracomunitarie ricevute nel corso del mese precedente, con riferimento a tale mese;● all'emissione dell'autofattura inerente alle operazioni poste in essere nel terzo mese precedente, <i>se non hanno ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;</i>● all'emissione dell'autofattura integrativa in relazione agli addebiti annotati nel mese precedente, <i>se hanno ricevuto una fattura con indicato un corrispettivo di entità inferiore a quello reale.</i>	
15	RAVVEDIMENTO OPERATIVO Regolarizzazione da parte dei sostituti d'imposta degli adempimenti relativi al versamenti unitari scaduti il giorno 16 del mese di precedente, con la sanzione amministrativa ridotta del 3%, oltre agli interessi legali.	

Formulario operativo

Come rettificare gli errori concernenti la compilazione del modello di versamento F24

Nell'ipotesi in cui il modello di versamento F24 sia stato compilato erroneamente in modo da non consentire l'identificazione del soggetto che esegue i versamenti o la corretta imputazione della somma versata, il contribuente interessato, al fine di correggere gli errori commessi, ha la possibilità di procedere a presentare direttamente ad un ufficio dell'Agenzia delle entrate un'istanza per la correzione di dati erroneamente indicati sul modello F24.

Con tale procedura è possibile correggere i dati delle sezioni "Erario" e "Regioni – Enti Locali" relativi a:

- ✓ codice fiscale;
- ✓ periodo di riferimento;
- ✓ codice tributo;
- ✓ suddivisione in più tributi dell'importo versato con un solo codice tributo.

Fac-simile di istanza

All'Agenzia delle entrate
Ufficio locale di

Oggetto: *Istanza per la correzione di dati erroneamente indicati sul modello F24*

Il/La sottoscritt, residente in Via
....., Codice fiscale, quale titolare/legale rappresentante
della, con sede in (.....), alla via
....., Partita I.V.A.: - Codice fiscale

comunica che

in data ha effettuato un versamento con il modello F24, per un importo complessivo di €. , riportando erroneamente

il codice tributo: e l'anno di riferimento:,

in luogo:

del codice tributo: e dell'anno di riferimento:,

in quanto trattasi di versamento relativo a [ovvero ha versato erroneamente invece di]

chiede,

pertanto di procedere alla correzione del modello per imputare le somme versate con il modello F24 di cui si allega la copia, secondo le indicazioni sopra comunicate.

Luogo e data,

Firma

.....

Indici & dati

Coefficienti rivalutazione Tfr- Aggiornamento mese di febbraio 2015

2013	Tfr maturato dal	Tfr maturato al	Indice Istat 1995=100	Differenza	Incidenza percentuale	75% di E	Tasso fisso 1,5%	Totale F+G coefficiente di rivalutazione
<i>Mesi</i>	A	B	C	E	F	G	H	I
Gennaio	15 gen.	14 feb.	106,7	0,2	0,187793	0,140845	0,125	0,265845
Febbraio	15 feb.	14 mar.	106,7	0,2	0,187793	0,140845	0,250	0,390845
Marzo	15 mar.	14 apr.	106,9	0,4	0,375587	0,281690	0,375	0,656690
Aprile	15 apr.	14 mag.	106,9	0,4	0,375587	0,281690	0,500	0,781590
Maggio	15 mag.	14 giu.	106,9	0,4	0,375587	0,281690	0,625	0,906690
Giugno	15 giu.	14 lug.	107,1	0,6	0,563380	0,422535	0,750	1,172535
Luglio	15 lug.	14 ago.	107,2	0,7	0,657222	0,492958	0,875	1,367958
Agosto	15 ago.	14 set.	107,6	1,1	1,032864	0,774648	1,000	1,774548
Settembre	15 set.	14 ott.	107,2	0,7	0,657277	0,492958	1,125	1,617958
Ottobre	15 ott.	14 nov.	107,1	0,6	0,563380	0,422535	1,250	1,672535
Novembre	15 nov.	14 dic.	106,8	0,3	0,281690	0,211268	1,375	1,586268
Dicembre	15 dic.	14 gen.	107,1	0,6	0,563380	0,422535	1,500	1,922535
2014	Tfr maturato dal	Tfr maturato al	Indice Istat 1995=100	Differenza	Incidenza percentuale	75% di E	Tasso fisso 1,5%	Totale F+G coefficiente di rivalutazione
<i>Mesi</i>	A	B	C	E	F	G	H	I
Gennaio	15 gen.	14 feb.	107,3	0,2	0,186741	0,140056	0,125	0,265056
Febbraio	15 feb.	14 mar.	107,2	0,1	0,093371	0,070028	0,250	0,320028
Marzo	15 mar.	14 apr.	107,2	0,1	0,093371	0,070028	0,375	0,445028
Aprile	15 apr.	14 mag.	107,4	0,3	0,280112	0,210084	0,500	0,710084
Maggio	15 mag.	14 giu.	107,3	0,2	0,186741	0,140056	0,625	0,765056
Giugno	15 giu.	14 lug.	107,4	0,3	0,280112	0,210084	0,750	0,960084
Luglio	15 lug.	14 ago.	107,3	0,2	0,186741	0,140056	0,875	1,015056
Agosto	15 ago.	15 set.	107,5	0,4	0,373483	0,280112	1,000	1,280112
Settembre	15 set.	14 ott.	107,1	0,0	0,000000	0,000000	1,125	1,125000
Ottobre	15 ott.	15 nov.	107,2	0,1	0,093371	0,070028	1,250	1,320028
Novembre	15 nov.	14 dic.	107,0	-0,2	0,000000	0,000000	1,375	1,375000
Dicembre	15 dic.	1 gen.	107,0	-0,2	0,000000	0,000000	1,500	1,500000

2015	Tfr maturato dal	Tfr maturato al	Indice Istat 1995=100	Differenza	Incidenza percentuale	75% di E	Tasso fisso 1,5%	Totale F+G coefficiente di rivalutazione
<i>Mesi</i>	A	B	C	E	F	G	H	I
Gennaio	15 gen.	14 feb.	106,5	-0,5	0,000000	0,000000	0,125	0,125000
Febbraio	15 feb.	14 mar.	106,8	-0,1	0,000000	0,000000	0,250	0,250000

Indice nazionali dei prezzi al consumo per famiglie operai e impiegati – Aggiornamento mese di febbraio 2015

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											

Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese dell'anno precedente – Aggiornamento mese di febbraio 2015

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										

Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese di due anni precedenti – Aggiornamento mese di febbraio 2015

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										

Coefficienti per tradurre valori monetari dal mese di gennaio 1947 al mese di febbraio 2015

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.	Anno
1947	48,220	47,215	45,901	42,130	40,155	37,700	36,523	34,621	32,919	33,011	34,515	35,605	38,356
1948	36,242	36,631	35,676	35,544	36,006	36,295	38,139	36,620	35,743	36,273	36,032	35,692	36,226
1949	35,203	35,393	35,237	34,736	34,770	35,168	36,173	35,743	35,918	36,728	36,636	36,918	35,702
1950	37,061	36,968	37,479	36,929	36,869	36,385	36,379	35,748	35,049	35,478	35,118	35,034	36,189
1951	34,544	33,937	33,753	33,006	32,967	32,532	32,545	32,660	32,673	32,584	32,385	32,401	32,985
1952	32,503	32,146	32,051	31,899	31,777	31,568	31,492	31,476	31,251	31,193	31,154	31,271	31,640
1953	31,318	31,259	31,263	30,960	30,777	30,690	31,154	31,244	31,103	30,983	30,834	30,906	31,037
1954	30,864	30,735	30,826	30,633	30,246	29,999	29,891	29,919	29,963	30,013	29,876	29,833	30,224
1955	29,844	29,912	29,844	29,600	29,331	29,136	29,242	29,194	29,283	29,290	29,167	28,973	29,401
1956	28,773	28,392	28,060	27,890	27,744	27,859	27,921	27,909	27,834	27,987	27,956	27,806	28,006
1957	27,536	27,701	27,837	27,856	27,757	27,701	27,533	27,508	27,381	27,161	26,970	26,816	27,475
1958	26,547	26,658	26,621	26,207	25,937	25,762	25,826	25,945	26,029	26,281	26,376	26,508	26,220
1959	26,404	26,480	26,553	26,505	26,432	26,437	26,468	26,429	26,301	26,127	25,964	25,883	26,328
1960	25,677	25,781	25,875	25,829	25,720	25,619	25,551	25,593	25,614	25,606	25,488	25,421	25,648
1961	25,220	25,207	25,192	25,040	24,952	24,912	24,942	24,895	24,821	24,784	24,598	24,484	24,920
1962	24,265	24,241	24,100	23,801	23,801	23,688	23,598	23,643	23,532	23,443	23,355	23,117	23,711
1963	22,737	22,330	22,230	22,112	22,112	22,112	22,131	22,092	21,879	21,669	21,669	21,538	22,053
1964	21,336	21,281	21,190	21,101	21,012	20,819	20,698	20,663	20,578	20,460	20,376	20,293	20,819
1965	20,194	20,162	20,113	20,064	20,000	19,952	19,888	19,872	19,841	19,825	19,809	19,731	19,952
1966	19,668	19,668	19,653	19,591	19,545	19,560	19,545	19,560	19,560	19,499	19,438	19,378	19,560
1967	19,328	19,348	19,309	19,271	19,233	19,196	19,158	19,121	19,046	19,065	19,065	19,065	19,177
1968	18,991	19,009	18,991	18,954	18,935	18,954	18,972	18,954	18,917	18,899	18,881	18,808	18,935
1969	18,754	18,754	18,682	18,593	18,558	18,488	18,367	18,315	18,264	18,179	18,111	18,028	18,418
1970	17,929	17,798	17,750	17,670	17,606	17,574	17,543	17,496	17,356	17,279	17,188	17,113	17,527
1971	17,050	17,000	16,918	16,869	16,772	16,724	16,661	16,629	16,520	16,442	16,396	16,365	16,693
1972	16,274	16,184	16,139	16,095	15,992	15,905	15,833	15,748	15,594	15,388	15,281	15,241	15,805
1973	15,058	14,917	14,791	14,618	14,414	14,320	14,250	14,181	14,112	13,955	13,801	13,576	14,320
1974	13,400	13,178	12,803	12,646	12,466	12,231	11,940	11,700	11,330	11,100	10,934	10,839	11,989
1975	10,713	10,590	10,578	10,433	10,365	10,262	10,202	10,149	10,056	9,930	9,847	9,754	10,232
1976	9,657	9,500	9,303	9,035	8,884	8,843	8,790	8,716	8,562	8,283	8,111	8,011	8,781
1977	7,983	7,805	7,689	7,609	7,512	7,442	7,385	7,336	7,257	7,180	7,076	7,042	7,435
1978	6,975	6,903	6,834	6,760	6,688	6,632	6,583	6,553	6,466	6,396	6,340	6,295	6,612
1979	6,175	6,085	6,010	5,913	5,839	5,781	5,728	5,673	5,537	5,410	5,341	5,255	5,713
1980	5,088	5,001	4,956	4,878	4,835	4,791	4,711	4,663	4,566	4,489	4,397	4,341	4,716
1981	4,283	4,207	4,148	4,090	4,034	3,993	3,960	3,933	3,878	3,803	3,740	3,702	3,973
1982	3,653	3,605	3,573	3,541	3,501	3,468	3,417	3,357	3,309	3,246	3,204	3,182	3,415
1983	3,138	3,097	3,068	3,037	3,008	2,990	2,962	2,951	2,913	2,865	2,836	2,822	2,970

1984	2,789	2,759	2,740	2,721	2,706	2,690	2,681	2,673	2,654	2,627	2,611	2,594	2,686
1985	2,567	2,541	2,523	2,502	2,487	2,474	2,467	2,461	2,451	2,422	2,405	2,389	2,473
1986	2,378	2,362	2,353	2,346	2,337	2,329	2,329	2,324	2,318	2,305	2,296	2,290	2,331
1987	2,275	2,267	2,258	2,252	2,244	2,236	2,230	2,224	2,208	2,188	2,183	2,179	2,228
1988	2,167	2,162	2,152	2,145	2,139	2,132	2,126	2,117	2,106	2,090	2,073	2,066	2,123
1989	2,051	2,034	2,024	2,011	2,002	1,993	1,988	1,985	1,975	1,956	1,949	1,940	1,991
1990	1,928	1,915	1,907	1,900	1,895	1,887	1,880	1,868	1,857	1,842	1,830	1,823	1,877
1991	1,810	1,794	1,789	1,781	1,775	1,765	1,762	1,757	1,750	1,736	1,724	1,719	1,764
1992	1,706	1,702	1,694	1,687	1,679	1,673	1,670	1,669	1,663	1,654	1,644	1,641	1,673
1993	1,636	1,629	1,626	1,620	1,613	1,606	1,600	1,598	1,596	1,586	1,578	1,578	1,606
1994	1,570	1,564	1,561	1,556	1,551	1,548	1,543	1,541	1,536	1,528	1,522	1,517	1,545
1995	1,511	1,499	1,487	1,479	1,470	1,463	1,461	1,456	1,452	1,445	1,436	1,434	1,466
1996	1,432	1,428	1,424	1,415	1,410	1,407	1,410	1,409	1,405	1,403	1,399	1,398	1,411
1997	1,395	1,394	1,393	1,391	1,387	1,387	1,387	1,387	1,385	1,381	1,377	1,377	1,387
1998	1,373	1,369	1,369	1,367	1,364	1,363	1,363	1,362	1,360	1,358	1,356	1,356	1,363
1999	1,355	1,353	1,350	1,345	1,343	1,343	1,340	1,340	1,337	1,334	1,329	1,328	1,342
2000	1,327	1,321	1,317	1,316	1,313	1,308	1,306	1,306	1,303	1,300	1,294	1,293	1,308
2001	1,287	1,283	1,282	1,277	1,274	1,272	1,272	1,272	1,271	1,267	1,265	1,264	1,274
2002	1,259	1,254	1,251	1,248	1,246	1,244	1,243	1,241	1,238	1,235	1,232	1,231	1,244
2003	1,226	1,224	1,220	1,218	1,217	1,216	1,213	1,211	1,208	1,207	1,204	1,204	1,214
2004	1,202	1,198	1,197	1,194	1,192	1,189	1,188	1,186	1,186	1,186	1,184	1,184	1,190
2005	1,184	1,180	1,178	1,174	1,172	1,170	1,167	1,166	1,165	1,163	1,163	1,161	1,170
2006	1,158	1,156	1,154	1,151	1,147	1,146	1,144	1,142	1,142	1,144	1,143	1,142	1,147
2007	1,141	1,138	1,137	1,135	1,131	1,129	1,126	1,125	1,125	1,121	1,117	1,113	1,128
2008	1,109	1,107	1,101	1,098	1,093	1,088	1,083	1,082	1,085	1,085	1,089	1,090	1,093
2009	1,093	1,090	1,090	1,088	1,085	1,084	1,084	1,080	1,083	1,082	1,081	1,080	1,085
2010	1,078	1,077	1,074	1,070	1,070	1,070	1,066	1,063	1,066	1,064	1,063	1,060	1,068
2011	1,055	1,052	1,048	1,043	1,042	1,041	1,038	1,035	1,035	1,031	1,030	1,027	1,040
2012	1,023	1,019	1,015	1,010	1,011	1,009	1,008	1,004	1,004	1,004	1,006	1,003	1,009
2013	1,001	1,001	0,999	0,999	0,999	0,997	0,996	0,993	0,996	0,997	1,000	0,997	0,998
2014	0,995	0,996	0,996	0,994	0,995	0,994	0,995	0,993	0,997	0,996	0,998	0,998	0,996
2015	1,003	1,000											

Scheda operativa

Spesometro – Principali operazioni di riferimento

Tipi di operazioni che interessano l'adempimento	Inserimento nello spesometro
Operazioni imponibili ai fini IVA.	previsto
Acquisti di carburante esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o prepagate.	non previsto
Cessioni all'esportazione dirette, triangolari e/o a cura del soggetto cessionario non residente (<i>operazioni non imponibili Iva ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettere a) e b), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633</i>).	non previsto
Cessioni effettuate all'esportatore abituale (<i>operazioni non imponibili Iva ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633</i>).	previsto
Cessioni gratuite di beni che rientranti nell'ambito dell'oggetto dell'attività d'impresa (<i>tali operazioni, se sono oggetto di autofatturazione, devono costituire oggetto di segnalazione con la specificazione della partita IVA del soggetto cedente</i>).	previsto
Cessioni interne dei beni nell'ambito delle triangolazioni comunitarie nazionali (<i>di cui all'art. 58 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427</i>).	previsto
Corrispettivi scaturenti dagli estratti conto quindicinali SNAI al gestore degli apparecchi da intrattenimento ex art. 110, comma 7, TULPS; fatture emesse dal pubblico esercizio dove sono collocati gli apparecchi nei confronti del gestore degli stessi; corrispettivi derivanti da singole giocate al Lotto da parte di privati.	previsto
Destinazione di beni a finalità estranee all'impresa (c.d. autoconsumo esterno).	previsto
Distinte riepilogative Asl.	previsto
Fatture degli autotrasportatori (<i>iscritti al relativo Albo, che, a norma dell'art. 74, comma 4, del decreto Iva, hanno la possibilità di annotare le fatture emesse entro il trimestre solare successivo a quello della loro emissione, tenendo presente che l'obbligo di inserimento nella comunicazione decorre</i>	previsto

<i>successivamente alla loro regolare annotazione in termini).</i>	
Fatture ricevute da soggetti che rientrano nel regime dei minimi.	previsto
Importazioni.	non previsto
Operazioni effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi IVA e pagate dagli stessi con carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari soggetti agli obblighi di cui all'art. 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605.	non previsto
Operazioni esenti da IVA <i>(di cui all'art. 10 del decreto Iva).</i>	previsto
Operazioni fuori campo Iva per mancanza del presupposto territoriale <i>(ai sensi degli artt. da 7 a 7-septies del decreto Iva)</i> per le quali non sussiste l'obbligo di presentazione degli elenchi Intrastat, ma con obbligo di emissione della fattura se poste in essere nei riguardi di soggetti passivi d'imposta <i>(UE o extra-UE).</i>	previsto
Operazioni fuori campo IVA per mancanza del presupposto oggettivo <i>(artt. 2 e 3 del decreto Iva)</i> o del presupposto soggettivo <i>(artt. 4 e 5 del decreto Iva)</i> , nonché le spese anticipate in nome e per conto del cliente <i>(art. 15 del decreto Iva).</i>	non previsto
Operazioni già comunicate all'anagrafe tributaria di cui all'art. 7 del decreto Iva <i>(si tratta dei contratti di assicurazioni, compravendite immobiliari, ecc.).</i>	non previsto
Operazioni intracomunitarie per le quali vi è l'obbligo di presentazione degli elenchi INTRASTAT <i>(prestazioni di servizi di cui all'art. 7-ter del decreto Iva rese in ambito comunitario, nonché acquisti e/o cessioni intracomunitarie di beni di cui agli artt. 38 e 41 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427).</i>	non previsto
Operazioni nel regime IVA dei beni usati (D.L. 23 febbraio 1995, n. 41 convertito, con modificazioni, dalla L. 22 marzo 1995, n. 85) non documentate da fattura se di importo non inferiore ad € 3.600,00.	previsto
Operazioni non imponibili <i>(ex artt. 8-bis, 8-quater, 71 e 72 del decreto Iva).</i>	previsto
Operazioni soggette ad inversione contabile (reverse charge o autofattura) nell'ipotesi in cui le medesime non siano relative ad operazioni intracomunitarie per le quali sussiste l'obbligo di presentazione degli elenchi Intrastat.	previsto

Passaggi interni di beni tra attività separate (art. 36 del decreto Iva).	non previsto
Scheda carburante (sussiste la possibilità per il soggetto tenuto alla comunicazione di rilevare i dati con le stesse modalità previste per il "documento riepilogativo").	previsto
Servizi internazionali di cui all'art. 9 del decreto Iva (si tratta delle prestazioni di servizio strettamente legate ad operazioni di importazione ed esportazione, come, ad esempio, i servizi di spedizione e trasporto, che devono essere segnalati al netto degli importi esclusi, come i "diritti doganali").	previsto
Utilizzatori dei beni in leasing/noleggio.	previsto
Vendita per corrispondenza senza emissione fattura se di importo non inferiore ad Euro 3.600,00, al lordo dell'IVA.	previsto
Vendite per corrispondenza con emissione fattura.	previsto

Dossier Casi

Sopravvenienze attive da risarcimenti assicurativi

Ai fini della quantificazione del reddito d'impresa, le plusvalenze, ai sensi dell'art. 86, comma 1, lett. b), del Tuir, possono risultare realizzate anche mediante il conseguimento di indennizzi per la perdita o il danneggiamento di beni patrimoniali.

Nella realtà aziendale, può anche accadere che, nel periodo d'imposta o esercizio successivo a quello dell'evento dannoso, venga effettivamente percepito un risarcimento di entità maggiore dell'originaria stima o valutazione eseguita al momento del danno.

A norma del comma 2 dell'art. 88 del Tuir, tale differenza positiva, pur costituendo una sopravvenienza attiva, si rende operativa la possibilità di applicare il regime del differimento della tassazione delle plusvalenze, se il bene, oggetto del sinistro, risulta effettivamente posseduto per almeno tre anni.

In altri termini, le somme incassate dall'esercente attività d'impresa a titolo di risarcimento assicurativo per la perdita o il danneggiamento di beni dell'impresa (beni strumentali o patrimoniali dell'impresa), devono essere considerate "plusvalenze", ai sensi dell'art. 86, comma 1, lettera b), del Tuir, in quanto, poiché si tratta di beni, relativi all'impresa, diversi da quelli indicati nel comma 1, dell'art. 85, concorrono a formare reddito "se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni".

La plusvalenza risulterà costituita dalla differenza tra l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato del bene (costo di acquisto o di costruzione fiscalmente riconosciuto al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti).

Ai sensi del comma 4 dell'art. 86 del Tuir, quando il cespite perso (rubato o distrutto) sia stato posseduto dall'impresa per un periodo non inferiore a tre anni, la plusvalenza realizzata, anche a seguito di risarcimento, può essere validamente ripartita in quote costanti fino a un massimo di cinque esercizi compreso quello di realizzo.

Al riguardo, si pone in rilievo che la scelta del numero di periodi d'imposta in cui si intende ripartire la plusvalenza deve essere esercitata in sede di modello Unico ed è irrevocabile.

A chiarimento dell'assunto, si fa seguire un esempio numerico.

Caso si ipotizzi che nel corso dell'anno 2013 sono andati distrutti beni strumentali acquistati nel 2009 per € 90.000,00, ammortizzati per € 75.000,00.

Il contratto di assicurazione prevede un risarcimento da preventivo/stima di € 19.000,00, contabilizzato dall'esercente attività d'impresa nell'anno 2013.

Soluzione

In relazione al preventivo/stima formulato dal perito dell'assicurazione, l'imprenditore rileva il credito verso la compagnia di assicurazione e la relativa plusvalenza di € 4.000,00 (€ 19.000,00 - € 15.000,00 = € 4.000,00), ottenuta come differenza tra il valore di risarcimento preventivo (€ 19.000,00) e il costo non ammortizzato del bene distrutto (€ 90.000,00 - € 75.000,00 = € 15.000,00).

Poiché il bene è stato posseduto dall'azienda per più di 3 anni, può essere conveniente procedere a rateizzare la plusvalenza.

Nell'esercizio successivo (anno 2014), a seguito delle contestazioni formulate dall'imprenditore, l'assicurazione procede a liquidare l'importo di € 25.000,00.

Deve essere, conseguentemente, rilevata un'ulteriore sopravvenienza attiva pari a € 6.000,00 (€ 25.000,00 - € 19.000,00).

Anche tale sopravvenienza attiva può risultare validamente rateizzata come se fosse una plusvalenza (massimo in cinque periodi d'imposta per quote costanti).

Iscrizione a bilancio di un unico valore comprensivo del costo del fabbricato e del terreno

Se il terreno o l'area è stata a suo tempo acquisita separatamente, è necessario, per procedere allo scorporo, fare riferimento al valore desumibile dalla contabilità o dagli atti aziendali, mentre se è stato acquistato congiuntamente al fabbricato, il principio contabile nazionale Oic 16 pone in rilievo che, ai fini dell'ammortamento, il valore del fabbricato deve necessariamente essere scorporato, anche in base a stime.

Ne deriva che, oltre alla perizia del terreno riferita al momento dell'acquisto del bene immobile, è possibile procedere ad utilizzare altri criteri, quali i valori individuati dalle delibere comunali ai fini della tassazione delle aree edificabili all'epoca dell'acquisto.

In difetto di un'espressa indicazione al riguardo, ci si chiede se lo scorporo deve essere applicato a tutti i fabbricati e non solo ai cosiddetti "cielo-terra" in analogia a quanto previsto dalla normativa fiscale.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate, nella circolare n.11/E/2007, ha precisato che le disposizioni relative all'irrilevanza fiscale dell'ammortamento dei terreni operano in riferimento alle quote di ammortamento riferibili a tutte le aree sulle quali insiste un fabbricato e trova, quindi, applicazione nei confronti di tutti i soggetti per i quali tali aree costituiscono un bene relativo all'impresa.

La disposizione è conseguentemente applicabile nei confronti di tutti i titolari di reddito d'impresa a prescindere dai principi contabili (nazionali o internazionali) di redazione del bilancio adottati.

In particolare, la disposizione si applica anche alle singole unità immobiliari presenti all'interno di un fabbricato, ossia anche per gli immobili che non possono essere definiti "cielo - terra", per i quali i principi contabili internazionali non richiedono la separata indicazione in bilancio del valore del terreno.

Si precisa che si definiscono immobili "cielo - terra" quelli che occupano tutto lo spazio edificabile con un'unica unità immobiliare, come nel caso di un capannone industriale.

Supponendo che una società ha acquistato un immobile nel 2002 per € 1.400.000,00 e lo ha iscritto in bilancio, per intero, alla voce fabbricati.

Dal 2006, l'ammortamento civilistico di € 42.000,00 (aliquota del 3% sull'intero importo) deve risultare dedotto solamente nella misura dell'80% (€ 33.600,00), mentre il 20%, riferibile al terreno, è stato opportunamente considerato come indeducibile.

Nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2013, il fondo ammortamento fabbricati risulta essere pari a € 504.000,00 e la società ha recuperato, ai fini fiscali, nel corso dei periodi d'imposta € 67.200,00 (8.400 x 8) di ammortamenti civilistici riferibili al terreno.

Se si ipotizza, per semplicità operativa, che l'organo amministrativo stima il valore del terreno pari € 280.000,00 e procede a stornare nel bilancio 2014 il fondo ammortamento che si è formato fino al 31 dicembre 2013 (3% di € 280.000 x 12 anni = € 100.800,00) a sopravvenienza attiva, tenendo presente che una parte di tale entità, pari a € 33.600,00 (€ 8.400,00 x 4), riguarda l'ammortamento del terreno che è stato fiscalmente dedotto negli anni dal 2002 al 2005, la cui tassazione potrebbe trovare concretezza nel periodo d'imposta di emersione.

In ogni caso, per procedere alla distinta iscrizione a bilancio dei costi del fabbricato e del terreno, si deve tenere in considerazione che l'applicazione della disciplina dettata ai fini fiscali, può determinare una concreta diversità tra il valore civilistico attribuito al terreno ed il valore fiscalmente assegnato al medesimo, con la conseguenza che l'entità degli ammortamenti calcolati sui cosiddetti "valori ammortizzabili" non corrispondono.

A chiarimento valga il seguente caso numerico.

Caso si considerino i seguenti valori iscritti in bilancio:

Individuazione tipo cespite	conteggi	valori
Bene immobile destinato a magazzino		€ 900.000,00
Terreno sul quale insiste il bene immobile destinato a magazzino		€ 100.000,00
Quota di ammortamento civilistico del bene immobile destinato a magazzino	3% di € 900.000,00	€ 27.000,00

Dati ai fini fiscali:

Individuazione tipo cespite	conteggi	valori
Scorporo del valore del terreno del bene immobile destinato a magazzino	20% di € 1.000.000,00 (€ 900.000,00 + € 100.000,00)	€ 200.000,00
Valore fiscalmente ammortizzabile del bene immobile destinato a magazzino: <ul style="list-style-type: none">• costo complessivo• maggior valore tra € 100.000,00 e € 200.000,00		€ 1.000.000,00 € 200.000,00 € 800.000,00
Quota di ammortamento civilistico del bene immobile destinato a magazzino	3% di € 800.000,00	€ 24.000,00
Variazione in aumento da rilevare nel modello Unico della dichiarazione dei redditi (RF21, col. 1 e col. 3)	(€27.000,00 – € 24.000,00)	€ 3.000,00

In merito, si pone in rilievo che la *variazione in aumento*, che deve essere effettuata in sede di dichiarazione dei redditi, è dovuta quale rettifica della quota del valore civilisticamente assegnata al fabbricato, ma "riferita" al terreno, con la conseguenza che il costo relativo all'ammortamento calcolato su tale quota parte costituisce onere non deducibile ai fini tributari.

