
Circolare di studio n. 15/2016

Periodo 1-15 Settembre



Bene a sapersi.....	3
Conservazione degli addebiti dell'utenza elettrica con l'inserimento del canone Rai	3
Detraibile il costo del servizio di refezione scolastica, ma non quello collegato al trasporto degli alunni...	4
Adempimenti e modalità operative dei fringe benefit mediante voucher	5
Comunicazione spedita tramite raccomandata con avviso di ricevimento si considera compiuta anche se restituita per mancato ritiro.....	7
Operatività e gestione delle controversie oggetto di reclamo e mediazione	9
Agenda.....	12
Scadenario dal 1 al 15 settembre 2016	12
Indici & dati	18
Coefficienti di rivalutazione del TFR	18
Coefficienti di rivalutazione del TFR - Serie storica.....	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	21
Coefficienti per tradurre valori monetari dal mese di gennaio 1947 al mese di luglio 2016.....	23
Variazioni percentuali intercorrenti tra i periodi sottoindicati e il mese di luglio 2016	25
Coefficienti per la rivalutazione dei crediti di lavoro da liquidare nel mese di luglio 2016	27
Schede operative.....	28
Sanzioni amministrative per omessa presentazione dell'adempimento dichiarativo.....	28
Ripartizione delle spese condominiali tra inquilino e proprietario all'interno dell'unità immobiliare	29
Check list contabile	32
Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci (voce B.6 del conto economico).....	32
Dossier Casi e Contabilità.....	36
Cumulo giuridico è più conveniente del ravvedimento operoso?.....	36
Trattamento contabile dell'assegnazione dei beni ai soci	40

Bene a sapersi

Conservazione degli addebiti dell'utenza elettrica con l'inserimento del canone Rai

Il documento con il quale, oltre all'addebito dell'energia elettrica consumata, vengono richieste le rate del canone Rai, deve essere conservato per un decennio con la relativa quietanza di pagamento, in quanto, a norma dell'art. 2934 del codice civile, il diritto alla pretesa del regolamento si estingue a seguito di prescrizione e, quindi, dopo che risulta trascorso un determinato periodo di tempo, variabile in relazione alla prestazione richiesta e quindi al tipo di pagamento.

Per gli addebiti delle utenze domestiche (gas, energia elettrica, acqua, telefono) la conservazione *era prevista per 5 anni dalla data di scadenza*, così come tutto ciò che è inerente all'erogazione di una prestazione di servizio pubblico di consumo, in quanto si rendeva operativo il disposto dall'art. 2948, comma 1, n. 4, del codice civile, secondo cui si prescrive in cinque anni tutto ciò che si deve corrispondere periodicamente ad anno o in termini più brevi.

Al riguardo, la Corte di Cassazione con la sentenza 14 marzo 2006, n. 5462, ha confermato che il prezzo della somministrazione da parte di un ente fornitore, che viene saldato con periodicità annuale o a scadenze inferiori all'anno in relazione ai consumi che si sono concretizzati per ciascun periodo, configura una prestazione periodica di tipo continuativo e si deve, conseguentemente, ritenere inclusa nella previsione dell'art. 2948, n. 4, del codice civile, che prevede espressamente la prescrizione breve quinquennale dell'inerente credito.

Si è precisato *"era prevista per 5 anni dalla data di scadenza"*, in quanto, come detto, la conservazione delle bollette elettriche che comprendono anche l'addebito del canone Rai, operativo dallo scorso mese di luglio con la richiesta di pagamento dei primi mesi del 2016 (da gennaio a giugno) cui si è aggiunto lo stesso mese di luglio, devono essere, ora, conservate per il periodo decennale.

Ne deriva, di conseguenza, che la fattura di addebito e la relativa ricevuta di pagamento devono essere conservati per 10 anni: termine che risulta anche indirettamente richiamato nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate 2 agosto 2016, prot. n. 125604/2016, nel quale, dopo la precisazione che sussiste l'obbligo per i soggetti incaricati della trasmissione telematica:

- a) di consegnare al richiedente una copia della ricevuta rilasciata dall'Agenzia delle entrate, attestante la corretta trasmissione dell'istanza di rimborso;
- b) di conservare l'originale dell'istanza di rimborso sottoscritta dal richiedente unitamente alla copia del documento di identità del richiedente stesso;
- c) di conservare la delega del richiedente alla trasmissione dell'istanza di rimborso;

viene puntualizzato che *"i suddetti documenti sono conservati per l'ordinario termine di prescrizione decennale e sono esibiti a richiesta dell'Agenzia delle entrate"*.

E', pertanto, evidente che se la ricevuta di avvenuta presentazione e la copia del modello inviato per l'istanza di rimborso devono essere conservati per 10 anni, anche la relativa fattura dell'utenza elettrica su cui è addebitato il canone chiesto a rimborso, debba necessariamente risultare conservata per il medesimo periodo di tempo.

In definitiva, poiché il documento di addebito dell'utenza elettrica, da quest'anno, riporta anche l'addebito di un tributo (il canone Rai), si devono ritenere, come detto, ampliati e operativi i tempi di conservazione del medesimo da 5 a 10 anni.

Ovviamente, è necessario conservare, per lo stesso periodo, non solo la fattura, ma anche la relativa quietanza di pagamento (non solo come giustificativo del pagamento dell'addebito, ma come effettiva dimostrazione della corresponsione del "canone Rai").

Detraibile il costo del servizio di refezione scolastica, ma non quello collegato al trasporto degli alunni

La L. 13 luglio 2015, n. 107, recante la "riforma del sistema nazionale di istruzione e formazione e delega per il riordino delle disposizioni legislative vigenti" ha riformulato le disposizioni del Tuir riguardanti le detrazioni per le spese rientranti nell'ambito dell'istruzione.

Per quanto concerne il servizio di refezione scolastica o mensa scolastica possono essere oggettivamente comprese tra quelle "per la frequenza di scuole dell'infanzia, del primo ciclo di istruzione e della scuola secondaria di secondo grado" e, quindi detraibili, anche quando tale servizio risulta reso per il tramite del Comune o di altri soggetti terzi rispetto alla scuola.

Ne deriva, di conseguenza, che non è necessario che il servizio di ristorazione scolastica risulti deliberato dagli organi di istituto essendo istituzionalmente previsto dall'ordinamento scolastico per tutti gli alunni delle scuole dell'infanzia e delle scuole primarie e secondarie di primo grado.

Ai fini della detrazione, la spesa può essere documentata mediante la ricevuta del bollettino postale o del bonifico bancario intestata al soggetto destinatario del pagamento - sia esso la scuola, il Comune o altro fornitore del servizio - e deve riportare nella causale l'indicazione del servizio mensa, la scuola di frequenza e il nome e cognome dell'alunno.

Se per l'erogazione del servizio è previsto il pagamento in contanti o con altre modalità (ad esempio, bancomat) o l'acquisto di buoni mensa in formato cartaceo o elettronico, la spesa potrà essere documentata mediante attestazione, esente da imposta di bollo, rilasciata dal soggetto che ha ricevuto il pagamento o dalla scuola, che certifica l'ammontare della spesa sostenuta nell'anno e i dati dell'alunno o studente.

La detrazione spetta al genitore al quale è intestato il documento comprovante la spesa e che nel caso in cui il documento sia intestato al figlio, la detrazione spetta ad entrambi i genitori nella misura del 50% ciascuno.

Considerato, tuttavia, che ai fini della detrazione è necessario che gli oneri siano rimasti effettivamente a carico del contribuente, nel caso in cui la spesa sia stata sostenuta da uno solo dei genitori o da entrambi in percentuali diverse dal 50%, nel documento comprovante la spesa deve essere annotata la percentuale di ripartizione della spesa medesima.

Inoltre, si ritiene opportuno porre in rilievo che si devono ritenere detraibili, ai sensi dell'art. 15, comma 1, lettera e-bis), del Tuir, anche le spese sostenute per i servizi scolastici integrativi, quali l'assistenza al pasto e il pre e post scuola, in quanto tali servizi, pur se forniti in orario extracurricolare, sono di fatto strettamente collegati alla frequenza scolastica.

Non è prevista, invece, la detraibilità delle spese relative al servizio di trasporto scolastico, anche se fornito per sopperire ad un servizio pubblico di linea inadeguato per il collegamento abitazione-scuola.

Infatti, se fosse consentita la detraibilità delle spese di scuola bus risulterebbe discriminatorio rispetto a chi, avvalendosi dei mezzi pubblici, non avrebbe diritto ad alcuna agevolazione.

Adempimenti e modalità operative dei fringe benefit mediante voucher

La legge di Stabilità 2016 ha apportato alcune modifiche all'art. 51 del Tuir, variando estensivamente specifiche somme e valori che non concorrono alla determinazione del reddito di lavoro dipendente, tra cui:

- l'utilizzo da parte dei dipendenti e/o dei loro familiari dei servizi erogati dal datore di lavoro alla generalità dei lavoratori e/o a particolari categorie;
 - le somme e le prestazioni erogate dal datore di lavoro:
 - alla generalità di dipendenti;
e/o:
 - ad alcune categorie dei lavoratori;
per il godimento dei servizi di assistenza ai familiari anziani e/o non autosufficienti;
 - le somme, i servizi e le prestazioni erogati dal datore di lavoro:
 - alla generalità di dipendenti;
e/o:
 - ad alcune categorie dei lavoratori;
per la fruizione da parte dei familiari dei servizi di educazione e istruzione, anche, se del caso, in età prescolare, compresi:
 - le eventuali prestazioni di servizi integrativi;
 - i servizi di mensa ad essi connessi;
nonché, sempre a favore di medesimi familiari:
 - la frequenza di ludoteche e di centri estivi ed invernali;
 - l'erogazione borse di studio;
- tenendo in considerazione che per l'erogazione di:
- beni;
 - prestazioni;
 - opere;
 - servizi;

il datore di lavoro ha anche la possibilità di utilizzare documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico riconducibili ad un predeterminato valore nominale.

In altri termini, è stata regolamentata la possibilità dell'utilizzo di *voucher*, siano essi cartacei che elettronici. Infatti, l'art. 51, comma 3-*bis*, del Tuir prevede espressamente che, ai fini dell'applicazione dei precedenti commi 2 e 3, riguardanti la disciplina dei fringe benefit che il datore di lavoro può erogare ai propri dipendenti e il loro trattamento fiscale, *"l'erogazione di beni, prestazioni, opere e servizi da parte del datore"*

di lavoro può avvenire mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale”.

Per disposto dell’art. 6 del D.M. 25 marzo 2016, detti voucher:

- non possono essere utilizzati da persona diversa dal titolare;
- non possono essere monetizzati e/o ceduti a terzi;
- devono consentire il diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio per l’intero valore nominale senza la possibilità di integrazioni a carico del titolare;

tenendo in considerazione, inoltre, che a deroga alle regole generali in materia di reddito di lavoro dipendente, i beni e i servizi di entità non superiore nel periodo d'imposta a € 258,23, possono risultare cumulativamente riportati in un *unico voucher* purché il valore complessivo dei medesimi non ecceda detto limite.

Nella circolare dell’Agenzia delle entrate 15 giugno 2016, n. 28/E, viene, tra l’altro, posto in rilievo che il documento in esame costituisce titolo di legittimazione come un titolo rappresentativo di una specifica utilità e, come tale, deve dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio per l’intero valore nominale, in quanto deve necessariamente prefigurare un’esatta corrispondenza tra il valore indicato nel medesimo ed il valore della prestazione offerta che deve essere determinato in base al valore normale, come definito dall’art. 9 del Tuir.

In merito, è opportuno tenere presente che il *valore normale* può essere costituito anche dal prezzo scontato, praticato dal fornitore sulla base di apposite convenzioni stipulate dal datore.

Pertanto, i voucher, che, come accennato non possono:

- essere emessi a parziale copertura del costo della prestazione, opera o servizio e, quindi, non sono integrabili;
- rappresentare più prestazioni opere o servizi;

hanno lo scopo di identificare il soggetto che ha diritto alla prestazione sottostante e richiedono, pertanto, la previa intestazione del titolo all’effettivo fruitore della prestazione, opera o servizio anche nei casi di utilizzo da parte dei familiari del dipendente.

L’oggetto della prestazione alla quale il titolo può dare diritto consistere in un bene o un servizio e, pertanto, il voucher non può essere rappresentativo di somme di denaro.

L’uso del voucher agevola l’utilizzo di strutture di soggetti terzi per erogare ai dipendenti le prestazioni e i servizi rappresentati, alle quali, come già detto, il datore di lavoro può fare ricorso a condizione che il dipendente non intervenga nel rapporto economico con la struttura che eroga la prestazione, potendo altrimenti configurarsi un aggiramento del divieto di erogare la prestazione in denaro ove non previsto.

Anche nel caso dei voucher il lavoratore dipendente assume la veste di mero destinatario della prestazione, estraneo al contratto in virtù del quale acquista il relativo diritto.

La prestazione rappresentata dal voucher, fruibile presso una delle strutture convenzionate, deve essere individuata:

- nel suo oggetto;
- e:
- nel suo valore nominale;

e può consistere anche in somministrazioni continuative o ripetute nel tempo, indicate nel loro valore complessivo, quali, ad esempio, abbonamenti annuali a teatri, alla palestra, cicli di terapie mediche, pacchetto di lezioni di nuoto.

Non rilevano ai fini in esame, eventuali corrispettivi pagati dal dipendente alla struttura che eroga il benefit, a seguito di un rapporto contrattuale stipulato autonomamente dal dipendente.

Ad esempio, se la prestazione ricreativa erogata dal datore di lavoro mediante voucher consiste in dieci ingressi in palestra, il pagamento dell'undicesimo ingresso contrattato direttamente dal dipendente non costituisce integrazione del voucher.

Comunicazione spedita tramite raccomandata con avviso di ricevimento si considera compiuta anche se restituita per mancato ritiro

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza 14147 dell'11 luglio 2016, inerente a una "comunicazione di irregolarità", spedita a mezzo raccomandata, con la quale il contribuente veniva invitato a fornire chiarimenti in merito alla propria dichiarazione fiscale, anche se, di fatto, restituita all'ufficio postale per "compiuta giacenza", produce i suoi effetti anche nell'ipotesi in cui la stessa non è ritirata dall'interessato nei termini di legge.

Al riguardo, infatti, un contribuente aveva proceduto ad impugnare dinanzi alla Commissione tributaria provinciale la cartella di pagamento emessa all'esito del controllo automatizzato ex articolo 36-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sostenendone la nullità per l'asserito mancato invio della previa "comunicazione di irregolarità", la quale accoglieva parzialmente il gravame, con pronuncia che, a seguito di appello dell'Agenzia delle entrate, veniva riformata dal giudice regionale.

Il collegio di seconde cure – dopo aver dato atto che nel fascicolo di causa era presente l'avviso di ricevimento di una raccomandata, inviata dall'ufficio al contribuente, con la quale si comunicava l'avvenuto controllo della dichiarazione e l'irregolarità in essa riscontrata, rilevava che il soggetto interessato non si era attivato nei termini di legge per usufruire del beneficio della riduzione a un terzo delle sanzioni e che, pertanto, in maniera del tutto legittimamente l'ufficio aveva provveduto all'iscrizione a ruolo con la conseguente emissione della prevista cartella di pagamento.

Nel ricorso per cassazione, il contribuente poneva in risalto, a suo avviso, la sussistenza della violazione di una serie di norme in tema di notificazione di atti tributari e specificamente, degli artt. 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 3 della L. 20 novembre 1982, n. 890 e 6, comma 5, della L. 27 luglio 2000, n. 212 (nota come "Statuto del contribuente"), denunciando, tra l'altro, che:

- il giudicante non aveva data una valida motivazione in merito all'idoneità della lettera raccomandata, restituita al mittente per "compiuta giacenza", quale coerente riferimento al presupposto attivato per il recupero coattivo a suo carico;
- l'inosservanza dell'art. 6 della L. 27 luglio 2000, n. 212 nella parte in cui espressamente prevede che *"L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati"*, puntualizzando che nella specie l'"effettiva conoscenza" dell'atto non si era verificata.

La Corte di Cassazione, oltre a respingere il ricorso, ha confermato la pronuncia di secondo grado, dopo aver precisato che, in relazione all'art. 36-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, l'esito della liquidazione deve necessariamente essere comunicato sia per evitare la reiterazione di errori, sia per permettere la regolarizzazione degli aspetti formali, mentre, in caso di incertezze su aspetti rilevanti dell'adempimento dichiarativo presentato, il contribuente deve essere invitato, anche a mezzo del servizio postale, a fornire le

informazioni e/o i chiarimenti necessari o a produrre la documentazione mancante entro un congruo termine e, comunque, non inferiore a 30 giorni dalla ricezione della richiesta.

Al riguardo, nell'ordinanza predetta, dopo aver posto in rilievo che per la situazione in argomento *"nessuna procedura di notifica è imposta dalla legge... che parla di comunicazione e di invito ...a mezzo del servizio postale"*, puntualizza in modo palese che non possono essere invocati i vizi che attengono alla procedura di notifica, in quanto si tratta di mera *"comunicazione"*, per la quale risulta operativo un regime in virtù del quale, se la medesima risulta regolarmente indirizzata al contribuente e poi restituita al mittente *"per compiuta giacenza"*, a causa dell'omesso ritiro da parte del destinatario, nessun rimprovero può essere mosso all'Amministrazione finanziaria perché il contribuente *"può imputare solo a se stesso il difetto della conoscenza effettiva dell'atto"*.

La disciplina relativa agli strumenti finalizzati a realizzare la conoscenza di atti tributari in capo a soggetti specificamente individuati può avvenire:

con la comunicazione, in quanto si tratta di segnalare una notizia relativa a un atto o un fatto;

con la notificazione, nel qual caso la trasmissione della conoscenza deve necessariamente avvenire mediante la consegna di una copia di un atto, conforme all'originale che in genere resta nella disponibilità del mittente.

Tra gli atti tributari che vengono portati a conoscenza del contribuente mediante la *comunicazione*, a titolo di mera esemplificazione, senza pretesa di completezza, sono:

- l'avviso bonario previsto dall'art. 36-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, riguardante l'esito dei controlli automatici effettuati in sede di liquidazione della dichiarazione;
 - la comunicazione dell'esito del controllo formale prevista dall'art. 36-*ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;
 - la comunicazione dell'esito dell'attività di liquidazione sui redditi soggetti a tassazione separata;
- che, se eseguite a mezzo del servizio postale, devono essere spedite tramite raccomandata, o, meglio, tramite *l'invio a firma*, nel senso che il relativo piego deve necessariamente risultare consegnato al destinatario o ad altra persona abilitata alla ricezione dietro firma per ricevuta.

Nell'ipotesi di assenza all'indirizzo indicato, l'agente postale rilascia un avviso di giacenza, che viene inserito nella cassetta della corrispondenza dell'interessato. Utilizzando tale avviso di giacenza, sussiste la possibilità:

- per il soggetto destinatario;
oppure:
- per altre persone munite di apposita delega;

di procedere al ritiro dell'atto presso l'ufficio postale di distribuzione entro un termine, cosiddetto di giacenza, fissato in 30 giorni a decorrere dal mancato recapito, tenendo, in merito, presente, tra l'altro, che per evitare che il destinatario ne ostacoli la conclusione non ritirando volontariamente l'atto, le vigenti disposizioni normative, a garanzia del mittente, stabiliscono in modo inequivocabile che, concluso inutilmente il periodo di giacenza, l'atto esplica i suoi effetti perché considerato, comunque, conosciuto.

In altri termini, se la comunicazione risulta correttamente indirizzata al contribuente, il difetto di conoscenza effettiva dell'atto può risultare addebitabile esclusivamente al destinatario o soggetto interessato il quale, anche se posto in condizione di effettuare il ritiro, ha volutamente e scientemente omesso di provvedervi.

Ne deriva, di conseguenza che, con la predetta pronuncia, la Corte di Cassazione ha esteso alle *"comunicazioni"* i criteri, già elaborati rispetto alle notificazioni, secondo cui il rispetto delle regole

procedimentali fissate dalla legge consente di “considerare convenzionalmente intervenuta la conoscenza degli atti...”, indipendentemente dal fatto che una effettiva conoscenza dei medesimi vi sia stata”.

Operatività e gestione delle controversie oggetto di reclamo e mediazione

L'*istituto del reclamo/mediazione* è uno strumento deflativo del contenzioso tributario per prevenire ed evitare le controversie che possono essere risolte senza dover far ricorso al giudice, tenendo in considerazione sia degli orientamenti della giurisprudenza, sia, quindi, dell'esito ragionevolmente pronosticabile del giudizio.

La mediazione tributaria si applica alle controversie di valore non superiore a € 20.000,00, relative a tutti gli atti impugnabili, nel qual caso il ricorso produce gli effetti del reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

Per i *ricorsi introduttivi* presentati a partire dal 1° gennaio 2016, la mediazione:

- è applicabile anche alle controversie relative:
 - all'Agenzia delle dogane e dei monopoli;
 - agli enti locali;
 - agli agenti e ai concessionari della riscossione;
- può riguardare, tra le altre, le controversie inerenti a:
 - avviso di accertamento;
 - avviso di liquidazione;
 - provvedimento che irroga le sanzioni;
 - ruolo;
 - rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti;
 - silenzio rifiuto alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori;
 - diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari
 - cartelle di pagamento per vizi propri;
 - fermi di beni mobili registrati (di cui all'art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602);
 - iscrizioni di ipoteche sugli immobili (di cui all'art. 77 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602);
 - ogni altro atto per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie;

tenendo presente che:

- ai fini procedurali:
 - il valore della controversia, che deve essere determinato con riferimento a ciascun atto impugnato, risulta costituito dall'entità del tributo contestato dal contribuente con l'impugnazione, al netto degli interessi, delle eventuali sanzioni e di ogni altro eventuale accessorio;
 - in caso di impugnazione esclusivamente di atti di irrogazione delle sanzioni, il valore della controversia è costituito dalla somma di queste;
 - le controversie instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo o di mancata conclusione dell'accordo di mediazione rientrano nell'ambito di applicabilità della “conciliazione”, disciplinata dai nuovi articoli 48, 48-bis e 48-ter del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546;

- l'istanza *non è proponibile in caso di impugnazione*:
 - di entità superiore a € 20.000,00;
 - di valore indeterminabile (salvo quelle di natura catastale, concernenti il classamento degli immobili e l'attribuzione della rendita catastale);
 - riguardanti atti per i quali si rende operativa la non impugnabilità;
 - di provvedimenti riguardanti "sanzioni accessorie" emessi ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472;
 - concernenti istanze inerenti a "ipoteca e sequestro conservativo" di cui all'art. 22 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472;
- il ricorso, che può contenere anche un'istanza con la quale si propone la rideterminazione delle somme dovute, nel qual caso lo stesso deve risultare notificato:
 - alla Direzione regionale o provinciale o al Centro operativo dell'Agenzia delle entrate competenti;
oppure:
 - all'Ufficio provinciale – Territorio che ha emanato l'atto (dal 1° gennaio 2016, gli Uffici provinciali - Territorio sono confluiti nelle Direzioni Provinciali ad eccezione degli Uffici di Roma, Milano, Torino e Napoli che continuano ad operare in via autonoma);
- *è applicabile la sospensione feriale dei termini* (dal 1° agosto al 31 agosto di ciascun anno);
- *in caso di presentazione di istanza di accertamento con adesione* il termine per la proposizione dell'eventuale, successiva istanza di mediazione, risulta sospeso per un periodo di 90 giorni dalla data di presentazione da parte del contribuente della prevista istanza, nel qual caso il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di 90 giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di mediazione.

L'istruttoria relativa al procedimento di mediazione è attribuita ad apposite strutture diverse e autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti impugnabili.

Tali strutture sono gli uffici legali istituiti presso:

- ciascuna Direzione regionale o provinciale,
- e:
- il Centro operativo di Pescara dell'Agenzia delle entrate.

L'ufficio, all'esito dell'istruttoria, può:

- accogliere, anche parzialmente, o rigettare il reclamo;

oppure:

- formulare una proposta di mediazione;

tenendo in considerazione che:

- sussiste anche la possibilità di instaurare un eventuale contraddittorio con il contribuente in base:
 - all'incertezza delle questioni controverse;
 - al grado di sostenibilità della pretesa;
 - e:
 - al principio di economicità dell'azione amministrativa;
- la mediazione comporta il beneficio per il contribuente dell'automatica riduzione delle sanzioni amministrative al 35% del minimo previsto dalla legge. Tale beneficio può essere riconosciuto anche se il contribuente decide di pagare interamente l'imposta del procedimento di mediazione;
- l'accordo di mediazione:
 - si conclude con la sottoscrizione da parte dell'ufficio e del contribuente;

- si perfeziona con il versamento, anche tramite compensazione, con il modello F24, entro 20 giorni dell'intero importo dovuto o della prima rata, in caso di pagamento rateale. In caso di mancato pagamento delle rate successive alla prima, l'*atto di mediazione* costituisce titolo per la riscossione coattiva;
- trascorsi 90 giorni dal ricevimento del ricorso da parte della Direzione regionale o provinciale o del Centro operativo o dell'ufficio provinciale – Territorio dell'Agenzia, senza che risulti:
 - conclusa la mediazione;
o:
 - l'accoglimento, anche parziale;
o :
 - l diniego dell'istanza;inizia a decorrere il termine di 30 giorni per l'eventuale costituzione in giudizio del contribuente, che si perfeziona con il deposito presso la Commissione tributaria provinciale o di primo grado del ricorso. Si rammenta che nel caso di *deposito del ricorso prima del decorso dei 90 giorni*, l'Agenzia delle entrate ha la possibilità di eccepire l'improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilità, deve necessariamente procedere a rinviare la trattazione per consentire la mediazione.

Per completezza, si ritiene opportuno porre in rilievo che:

- *se il procedimento di mediazione si conclude con esito negativo*, nell'eventuale successivo giudizio tributario, la parte soccombente può essere condannata a pagare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50% delle stesse, a titolo di rimborso delle spese del procedimento di mediazione;
- *la commissione tributaria può compensare parzialmente o per intero* le spese tra le parti solamente nell'ipotesi di soccombenza reciproca o se sussistono gravi ed eccezionali ragioni, che devono essere espressamente motivate;
- *sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali* non si rendono applicabili le sanzioni e gli interessi;
- *la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo* sono sospesi fino alla scadenza del suddetto termine di 90 giorni, fermo restando che, in caso di mancato perfezionamento della mediazione, si rendono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

Agenda

Scadenzario dal 1 al 15 settembre 2016

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
1	PREU-PRELIEVO UNICO ERARIALE I concessionari titolari delle autorizzazioni per gli apparecchi da gioco di cui all'art. 110, comma 6, lettera b) del Tulp, collegati alla rete telematica devono procedere ad effettuare la comunicazione in via telematica all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli delle somme giocate da ciascun apparecchio, in relazione al periodo contabile (bimestre) precedente.	
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° settembre 2013-31 agosto 2014 e 1° settembre 2014-31 agosto 2015 entrambi gli ammontare inerenti ai ricavi e al valore complessivo delle rimanenze sono risultati superiori rispettivamente a € 5.164.568,99 e a € 1.032.913,80.	
1	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° settembre 2014-31 agosto 2015 e 1° settembre 2015-31 agosto 2016 l'ammontare dei ricavi o il valore complessivo delle rimanenze si sono mantenuti rispettivamente sotto il limite di € 5.164.568,99 e di € 1.032.913,80.	
5	ESERCENTI ATTIVITÀ DI TRASPORTO I soggetti esercenti attività di trasporto devono procedere, in relazione alle annotazioni eseguite nel corso del mese precedente, all'emissione e all'annotazione della fattura o della nota debito inerente alle provvigioni corrisposte ai rivenditori autorizzati di documenti di viaggio per il trasporto pubblico urbano di persone.	
5	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.	
5	PREU-PRELIEVO UNICO ERARIALE-SOMME GIOcate I concessionari titolari delle autorizzazioni per gli apparecchi da gioco di cui all'art.	

	110, comma 6, lettera a), del Tulp, collegati alla rete telematica, devono porre in essere la comunicazione telematica all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli delle somme giocate da ciascun apparecchio, in relazione al periodo contabile bimestrale precedente.	
7	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 del settore alcoli, dei depositari autorizzati che svolgono attività nella fabbricazione di aromi, dei destinatari registrati (ex operatori professionali o rappresentanti fiscali) che svolgono attività nel settore dell'alcole e delle bevande alcoliche, dei depositari autorizzati che svolgono attività nel settore del vino e delle altre bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra e dei destinatari registrati (ex operatori qualificati come operatori professionali registrati), che svolgono attività nel settore del vino e delle bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra in ottemperanza.	
7	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 luglio da parte degli operatori esercenti i depositi commerciali che svolgono attività nel settore dei prodotti energetici.	
14	AGENZIA DELLE DOGANE-ALCOLE E BEVANDE ALCOLICHE Invio all'Agenzia delle dogane dei dati inerenti alle contabilità dello scorso mese di luglio da parte degli operatori esercenti i depositi commerciali che svolgono attività nel settore dell'alcole e delle bevande alcoliche, con esclusione del vino e delle bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra.	
14	RAVVEDIMENTO OPEROSO INTERMEDIO Per gli adempimenti <i>scaduti lo scorso 16 giugno</i> , i contribuenti interessati hanno la possibilità di procedere, se non vi hanno già provveduto, alla <i>regolarizzazione per ravvedimento intermedio (entro 90 giorni dalla scadenza del termine)</i> dei pagamenti non eseguiti o effettuati in misura non sufficiente, <i>mediante la</i> corresponsione delle imposte e/o delle ritenute, maggiorate degli interessi legali e della sanzione amministrativa ridotta nella misura del 1,67% (pari a un nono del 15%), mediante versamento della sanzione amministrativa ridotta e degli interessi di ritardato pagamento nonché del tributo da regolarizzare, tra cui, a titolo meramente indicativo: - acconti Imu e Tasi dovuti per l'anno 2016 (scaduti lo scorso 16 giugno); - liquidazioni Iva dello scorso mese di maggio con somma dovuta a favore dell'Erario da parte dei soggetti con partita Iva in regime mensile	

	(adempimento scaduto lo scorso 16 giugno); - ritenute alla fonte dello scorso mese di maggio da parte dei sostituti d'imposta (adempimento scaduto lo scorso 16 giugno); - somme dovute per Irpef, Ires, relative addizionali, Irap, Iva, imposte sostitutive e patrimoniali a saldo per il 2015 o in acconto per il 2016, relative ai modelli Unico 2016 e Irap 2016, da parte dei contribuenti persone fisiche, società di persone e soggetti equiparati, soggetti Ires "solari", la cui scadenza del termine senza la maggiorazione dello 0,4% è maturata lo scorso 16 giugno.	
15	AGRITURISMO-CORRISPETTIVI Annotazione nel registro Iva dei corrispettivi, da parte delle imprese agrituristiche che rilasciano le ricevute fiscali, degli ammontare inerenti alle operazioni effettuate nel corso del mese precedente, se, ovviamente, non hanno già provveduto ad eseguire le rilevazioni analitiche giornaliere.	
15	ALCOLI METILICI 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).	
15	ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE-REGISTRAZIONI CONTABILI 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 L. 16 dicembre 1991, n. 398, devono procedere ad eseguire le annotazioni di natura contabile inerenti sia ai corrispettivi, sia agli altri proventi conseguiti nell'ambito dell'esercizio di attività commerciali nel corso del mese precedente. 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: - i proventi che, a norma dell'art. 25, comma 1, della L. 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	CERTIFICAZIONI UNICHE 2016-INVIO Per i sostituti d'imposta scade il termine per procedere all'invio telematico all'Agenzia delle entrate, direttamente o tramite intermediario, senza applicazione di sanzioni, delle "CU-Certificazioni Uniche 2016", inerenti al periodo d'imposta "2015", a condizione che non si riferiscano e, quindi, non riportano dati indispensabili per l'elaborazione della dichiarazione precompilata.	

	In concreto, la proroga si deve intendere riferita, a titolo di mera esemplificazione, alle certificazioni riguardanti i corrispettivi erogati dal condominio per i contratti di appalto, i redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio abituale di arti o professioni e le provvigioni.	
15	COMMERCianti AL DETTAGLIO E SOGGETTI ASSIMILATI-ANNOTAZIONE CUMULATIVA DELLE OPERAZIONI I commercianti al dettaglio e i soggetti assimilati hanno la possibilità di procedere all'annotazione riepilogativa mensile, anziché giornaliera, dei corrispettivi 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.	
15	DICHIARAZIONE DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA-MODELLO 770-ORDINARIO Per i sostituti d'imposta, a seguito della proroga disposta dal Dpcm 26 luglio 2016, scade il termine per comunicare all'Agenzia delle entrate, mediante una dichiarazione annuale, i dati relativi alle ritenute operate su dividendi, sui proventi da partecipazione, sui redditi di capitale, sulle operazioni di natura finanziaria e sulle indennità di esproprio, nonché i versamenti effettuati, le compensazioni operate e i crediti d'imposta utilizzati.	
15	DICHIARAZIONE DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA-MODELLO 770-SEMPLIFICATO Per i sostituti d'imposta (datori di lavoro e enti pensionistici, amministrazioni dello Stato, ecc.), a seguito della proroga disposta dal Dpcm 26 luglio 2016, scade il termine per comunicare all'Agenzia delle entrate, mediante una dichiarazione annuale, i dati relativi alle ritenute effettuate in ciascun periodo d'imposta, quelli relativi ai versamenti eseguiti, i crediti, le compensazioni operate e i dati contributivi e assicurativi.	
15	ENTI NON COMMERCIALI CHE DETERMINANO FORFETTARIAMENTE IL REDDITO Gli enti non commerciali che determinano forfettariamente il reddito a norma dell'art. 145 del Tuir devono procedere ad annotare l'ammontare complessivo, distinto per aliquota, delle operazioni fatturate nel mese precedente nei registri previsti ai fini Iva o nel modello di prospetto riepilogativo previsto per i cosiddetti contribuenti "supersemplificati" di cui al D.M. 11 febbraio 1997.	

15	FATTURAZIONE OPERAZIONI - SOGGETTI PASSIVI IVA I soggetti passivi Iva, entro la data in esame, devono procedere ad emettere le fatture, eventualmente anche in forma semplificata, inerenti: • 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. N.B.: si ritiene opportuno rammentare che i predetti documenti emessi devono necessariamente essere annotati entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettiva esecuzione delle operazioni stesse.	
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	IMPRESE DELLA GRANDE DISTRIBUZIONE COMMERCIALE O DI SERVIZI In presenza dell'avvenuto esercizio dell'apposita opzione, le imprese operanti nel settore della grande distribuzione commerciale o di servizi devono procedere all'invio telematico all'Agenzia delle entrate, distintamente per ciascun punto vendita e per ciascuna giornata, dell'entità dei corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, inerenti al mese precedente, in sostituzione dell'obbligo di certificazione tramite ricevuta o scontrino fiscale.	
	MODELLO 770 ORDINARIO E SEMPLIFICATO-RAVVEDIMENTO Per i sostituti d'imposta sussiste la possibilità di procedere a regolarizzare: - l'infedele presentazione dei modelli 770/2015-Ordinario e 770/2015-Semplificato inerenti al 2014; - l'omessa effettuazione delle ritenute alla fonte in genere, comprese quelle relative ai redditi di lavoro dipendente e assimilati, lavoro autonomo,	

15	provvigioni e redditi diversi, corrisposti nel 2015; - l'omesso, l'insufficiente o il tardivo versamento delle ritenute operate nel 2015 sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi; - l'omessa applicazione delle imposte sostitutive inerenti a redditi di capitale e redditi diversi corrisposti (o maturati) nel 2015, nonché a contributi, premi e vincite, ecc.; - l'omesso, l'insufficiente o il tardivo versamento delle ritenute alla fonte operate o delle imposte sostitutive applicate nel 2015; con la riduzione delle sanzioni amministrative ad un ottavo del minimo mediante attivazione del ravvedimento operoso che necessariamente deve riguardare sia il pagamento delle ritenute alla fonte e/o delle imposte sostitutive non corrisposte, degli interessi legali e delle sanzioni dovute ridotte previste, sia la presentazione delle eventuali dichiarazioni integrative.	
15	OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE POSTE IN ESSERE DA SOGGETTI IVA I soggetti con partita Iva che effettuano acquisti intracomunitari di beni e servizi, devono procedere: ▪ ad annotare, nel registro Iva acquisti e in quello Iva delle vendite, le fatture di acquisto intracomunitarie ricevute <i>nel corso del mese precedente</i>, 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>.	

Indici & dati

Coefficienti di rivalutazione del TFR¹

(fonte individuativa dati: Istat)

2015	Tfr maturato dal	Tfr maturato al	Indice Istat	Differenza	Incidenza percentuale	75% di F	Tasso fisso 1,5%	Totale G+H coefficiente di rivalutazione
Mesi	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
Marzo	15 mar.	14 apr.	107,0	0,0	0,000000	0,000000	0,375	0,375000
Aprile	15 apr.	14 mag.	107,1	0,1	0,093458	0,070093	0,500	0,570093
Maggio	15 mag.	14 giu.	107,2	0,2	0,186916	0,140187	0,625	0,765187
Giugno	15 giu.	14 lug.	107,3	0,3	0,280374	0,210280	0,750	0,960280
Luglio	15 lug.	14 ago.	107,2	0,2	0,186916	0,140187	0,875	1,015187
Agosto	15 ago.	14 set.	107,4	0,4	0,373832	0,280374	1,000	1,280374
Settembre	15 set.	14 ott.	107,0	0,0	0,000000	0,000000	1,125	1,125000
Ottobre	15 ott.	14 nov.	107,2	0,2	0,186916	0,140187	1,250	1,390187
Novembre	15 nov.	14 dic.	107,0	0,0	0,000000	0,000000	1,375	1,375000
Dicembre	15 dic.	14 gen.	107,0	0,0	0,000000	0,000000	1,500	1,500000
2016	Tfr maturato dal	Tfr maturato al	Indice Istat	Differenza	Incidenza percentuale	75% di F	Tasso fisso 1,5%	Totale G+H coefficiente di rivalutazione
Mesi	A	B	C	E	F	G	H	I
Gennaio	15 gen.	14 feb.	99,7	-0,2	0,000000	0,000000	0,125	0,125000
Febbraio	15 feb.	14 mar.	99,5	-0,4	0,000000	0,000000	0,250	0,250000
Marzo	15 mar.	14 apr.	99,6	-0,3	0,000000	0,000000	0,375	0,375000
Aprile	15 apr.	14 mag.	99,6	-0,3	0,000000	0,000000	0,500	0,500000
Maggio	15 mag.	14 giu.	99,7	-0,2	0,000000	0,000000	0,625	0,625000
Giugno	15 giu.	14 lug.	99,9	0,0	0,000000	0,000000	0,750	0,750000
Luglio	15 lug.	14 ago.	100,0	0,1	0,093458	0,070093	0,875	0,945093
Modalità per l'individuazione del coefficiente di rivalutazione del Tfr - trattamento di fine rapporto mese di Luglio 2016								
Nel mese di luglio 2016 il coefficiente per rivalutare le quote di Tfr-Trattamento di fine rapporto accantonate al 31 dicembre 2015 è risultato pari a "0,945093" .								

¹ Elaborazione dati aggiornata all'11 agosto 2016.

Per l'individuazione del coefficiente di rivalutazione del Tfr-trattamento di fine rapporto e delle eventuali anticipazioni è necessario fare riferimento all'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati (escludendo i "tabacchi lavorati") che mensilmente viene diffuso ogni mese dall'Istat e riprodotti anche nella presente circolare, tenendo presente che, con decorrenza dal mese di gennaio 2016, la base di riferimento dell'indice nazionale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati è stata coordinata in relazione all'anno 2015. Ne deriva, di conseguenza, che la differenza in percentuale rispetto a dicembre 2015, su cui si deve determinare il 75%, deve avvenire utilizzando il *nuovo coefficiente di raccordo* [1,071].

Ai fini operativi, *per il mese in argomento* si deve procedere:

- a determinare la differenza tra l'indice del mese di dicembre 2015 (che da 107,0 raccordato diventa pari a 99,9) e quello del mese di *luglio* 2016 (100,0);
- ad individuare la differenza tra i due indici - pari a "0,1" [100,0 – 99,9] - che consente di calcolare l'effettiva percentuale da considerare nei conteggi della rivalutazione [pari a: "0,093458"];
- a ridurre tale differenza al 75%: da "0,093458" a "0,070093" (75% di 0,093458);
- ad aggiungere il tasso fisso dello 0,125 mensile (pari a 1,50 annuale) che per il mese in esame è pari alla "0,875" [0,125 x 7];

in modo da pervenire all'individuazione del *coefficiente di rivalutazione* da applicare, nel periodo temporale di competenza, all'accantonamento del Tfr: pari a "**0,945093**" [0,070093 + 0,875].

Coefficienti di rivalutazione del TFR - Serie storica²

Mese	Periodo di riferimento	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007
Gennaio	15/1-14/2	0,125000	0,125000	0,265056	0,265845	0,413462	0,421749	0,235457	0,125000	0,352618	0,183411
Febbraio	15/2-14/3	0,250000	0,250000	0,320028	0,390845	0,826923	0,769960	0,470913	0,250000	0,648331	0,483645
Marzo	15/3-14/4	0,375000	0,375000	0,445028	0,656690	1,240385	1,192576	0,761598	0,375000	1,171662	0,725467
Aprile	15/4-14/5	0,500000	0,570093	0,710084	0,781690	1,725962	1,689595	1,162739	0,667286	1,467375	0,967290
Maggio	15/5-14/6	0,625000	0,765187	0,765056	0,906690	1,778846	1,888999	1,342968	0,959572	1,990706	1,325935
Giugno	15/6-14/7	0,750000	0,960280	0,960084	1,172535	2,048077	2,088403	1,467968	1,196097	2,457132	1,626168
Luglio	15/7-14/8	0,945093	1,015187	1,015056	1,367958	2,245192	2,436615	1,869109	1,321097	2,923558	1,926402
Agosto	15/8-14/9		1,280374	1,280112	1,774648	2,730769	2,784827	2,159794	1,724907	3,105463	2,168224
Settembre	15/9-14/10		1,125000	1,125000	1,617958	2,855769	2,909827	2,063881	1,626859	3,059750	2,293224
Ottobre	15/10-14/11		1,390187	1,320028	1,672535	2,980769	3,332442	2,354566	1,807621	3,184750	2,651869
Novembre	15/11-14/12		1,375000	1,375000	1,586268	2,961538	3,531846	2,534794	1,988383	3,025228	3,068925
Dicembre	15/12-14/1		1,500000	1,500000	1,922535	3,302885	3,880058	2,935935	2,224907	3,036419	3,485981

² Elaborazione dati aggiornata all'11 agosto 2016.

Indice nazionale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati³

(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						

³ Elaborazione dati aggiornata all'11 agosto 2016.

Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese dell'anno precedente⁴

(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					

Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese di due anni precedenti⁵

(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

⁴ Elaborazione dati aggiornata all'11 agosto 2016.

⁵ Elaborazione dati aggiornata all'11 agosto 2016.

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					

Coefficienti per tradurre valori monetari dal mese di gennaio 1947 al mese di luglio 2016⁶

(fonte individuativa dati: Istat)

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.	Anno
1947	48,355	47,347	46,030	42,248	40,267	37,806	36,626	34,718	33,012	33,104	34,612	35,705	38,464
1948	36,344	36,734	35,777	35,644	36,107	36,397	38,246	36,723	35,843	36,375	36,133	35,792	36,328
1949	35,301	35,492	35,336	34,834	34,868	35,267	36,275	35,843	36,019	36,831	36,739	37,022	35,802
1950	37,165	37,071	37,584	37,033	36,973	36,487	36,482	35,848	35,148	35,578	35,217	35,133	36,291
1951	34,641	34,032	33,848	33,099	33,060	32,624	32,637	32,752	32,765	32,675	32,475	32,492	33,077
1952	32,594	32,237	32,141	31,989	31,867	31,657	31,581	31,565	31,339	31,280	31,241	31,359	31,729
1953	31,406	31,347	31,351	31,047	30,863	30,776	31,241	31,331	31,191	31,070	30,920	30,993	31,125
1954	30,951	30,821	30,913	30,719	30,331	30,083	29,975	30,003	30,047	30,097	29,960	29,917	30,309
1955	29,928	29,996	29,928	29,683	29,414	29,218	29,324	29,276	29,365	29,372	29,248	29,055	29,483
1956	28,853	28,472	28,139	27,969	27,822	27,937	28,000	27,987	27,912	28,066	28,034	27,884	28,085
1957	27,613	27,779	27,915	27,934	27,835	27,779	27,610	27,586	27,458	27,237	27,045	26,891	27,552
1958	26,622	26,733	26,696	26,280	26,009	25,835	25,899	26,018	26,102	26,355	26,450	26,582	26,294
1959	26,478	26,554	26,627	26,579	26,506	26,512	26,543	26,503	26,375	26,200	26,037	25,955	26,402
1960	25,749	25,853	25,947	25,902	25,792	25,691	25,623	25,665	25,686	25,678	25,560	25,492	25,720
1961	25,291	25,278	25,263	25,110	25,022	24,982	25,012	24,965	24,890	24,853	24,667	24,553	24,990
1962	24,333	24,309	24,168	23,868	23,868	23,755	23,665	23,710	23,598	23,509	23,421	23,182	23,777
1963	22,801	22,392	22,292	22,174	22,174	22,174	22,194	22,154	21,940	21,730	21,730	21,599	22,115
1964	21,395	21,341	21,250	21,160	21,071	20,877	20,756	20,721	20,636	20,517	20,433	20,350	20,877
1965	20,251	20,218	20,169	20,121	20,056	20,008	19,944	19,928	19,896	19,881	19,865	19,786	20,008
1966	19,724	19,724	19,708	19,646	19,600	19,615	19,600	19,615	19,615	19,554	19,493	19,432	19,615
1967	19,383	19,402	19,364	19,325	19,287	19,250	19,212	19,174	19,100	19,118	19,118	19,118	19,231
1968	19,044	19,062	19,044	19,007	18,989	19,007	19,026	19,007	18,970	18,952	18,934	18,861	18,989
1969	18,807	18,807	18,735	18,646	18,610	18,540	18,418	18,366	18,315	18,230	18,162	18,079	18,470
1970	17,979	17,848	17,800	17,719	17,656	17,624	17,592	17,545	17,405	17,328	17,237	17,161	17,576
1971	17,098	17,048	16,966	16,917	16,820	16,771	16,708	16,676	16,566	16,488	16,442	16,411	16,739
1972	16,320	16,229	16,185	16,140	16,037	15,950	15,878	15,792	15,637	15,431	15,324	15,284	15,849
1973	15,100	14,959	14,832	14,659	14,454	14,360	14,290	14,220	14,152	13,994	13,840	13,615	14,360
1974	13,438	13,215	12,839	12,681	12,501	12,265	11,973	11,733	11,362	11,131	10,965	10,870	12,022
1975	10,744	10,620	10,607	10,462	10,394	10,291	10,231	10,177	10,084	9,958	9,874	9,781	10,261
1976	9,684	9,527	9,329	9,060	8,908	8,868	8,815	8,740	8,586	8,306	8,133	8,033	8,806
1977	8,005	7,827	7,711	7,631	7,533	7,463	7,406	7,357	7,278	7,200	7,096	7,062	7,456
1978	6,994	6,923	6,853	6,779	6,707	6,651	6,601	6,572	6,484	6,414	6,358	6,312	6,631
1979	6,193	6,102	6,027	5,930	5,855	5,797	5,744	5,689	5,552	5,426	5,356	5,270	5,729

⁶ Elaborazione dati aggiornata all'11 agosto 2016.

1980	5,102	5,015	4,969	4,892	4,849	4,804	4,724	4,676	4,579	4,502	4,410	4,353	4,729
1981	4,295	4,219	4,159	4,102	4,046	4,004	3,971	3,944	3,889	3,814	3,750	3,712	3,984
1982	3,663	3,616	3,583	3,550	3,511	3,477	3,427	3,366	3,319	3,255	3,213	3,191	3,424
1983	3,147	3,105	3,077	3,045	3,016	2,999	2,971	2,959	2,921	2,873	2,844	2,830	2,978
1984	2,797	2,767	2,748	2,729	2,713	2,698	2,689	2,681	2,661	2,635	2,619	2,601	2,693
1985	2,574	2,548	2,530	2,509	2,494	2,481	2,473	2,468	2,458	2,429	2,412	2,396	2,480
1986	2,385	2,369	2,360	2,353	2,344	2,335	2,335	2,331	2,324	2,311	2,303	2,296	2,337
1987	2,281	2,273	2,265	2,259	2,250	2,242	2,236	2,230	2,214	2,195	2,189	2,185	2,234
1988	2,173	2,168	2,158	2,151	2,145	2,138	2,132	2,123	2,112	2,096	2,079	2,072	2,129
1989	2,056	2,039	2,029	2,016	2,008	1,998	1,994	1,990	1,981	1,962	1,954	1,945	1,997
1990	1,933	1,920	1,913	1,905	1,900	1,893	1,885	1,873	1,863	1,847	1,835	1,829	1,882
1991	1,815	1,799	1,794	1,786	1,780	1,770	1,767	1,762	1,755	1,741	1,729	1,724	1,769
1992	1,711	1,707	1,699	1,692	1,683	1,678	1,675	1,674	1,668	1,658	1,649	1,646	1,678
1993	1,640	1,634	1,631	1,624	1,618	1,610	1,604	1,603	1,601	1,590	1,583	1,583	1,610
1994	1,574	1,568	1,565	1,561	1,555	1,552	1,548	1,545	1,541	1,532	1,527	1,521	1,549
1995	1,516	1,503	1,491	1,483	1,474	1,467	1,465	1,460	1,456	1,449	1,440	1,438	1,470
1996	1,436	1,432	1,428	1,419	1,414	1,411	1,414	1,413	1,409	1,407	1,403	1,402	1,415
1997	1,399	1,398	1,396	1,395	1,391	1,391	1,391	1,391	1,389	1,385	1,381	1,381	1,391
1998	1,377	1,373	1,373	1,370	1,368	1,367	1,367	1,365	1,364	1,362	1,360	1,360	1,367
1999	1,359	1,357	1,354	1,349	1,347	1,347	1,344	1,344	1,340	1,338	1,333	1,332	1,345
2000	1,331	1,325	1,321	1,320	1,316	1,312	1,309	1,309	1,307	1,304	1,298	1,297	1,312
2001	1,291	1,287	1,285	1,281	1,278	1,275	1,275	1,275	1,274	1,271	1,269	1,268	1,278
2002	1,262	1,258	1,255	1,251	1,249	1,247	1,246	1,244	1,242	1,239	1,236	1,235	1,247
2003	1,230	1,227	1,223	1,221	1,220	1,219	1,216	1,214	1,211	1,210	1,207	1,207	1,217
2004	1,205	1,201	1,200	1,197	1,196	1,193	1,192	1,190	1,190	1,190	1,187	1,187	1,194
2005	1,187	1,183	1,181	1,177	1,175	1,174	1,171	1,169	1,168	1,166	1,166	1,164	1,174
2006	1,162	1,159	1,157	1,154	1,151	1,150	1,147	1,145	1,145	1,147	1,146	1,145	1,151
2007	1,144	1,142	1,140	1,138	1,135	1,132	1,129	1,128	1,128	1,124	1,120	1,116	1,131
2008	1,112	1,110	1,104	1,101	1,096	1,091	1,086	1,085	1,088	1,088	1,092	1,093	1,096
2009	1,096	1,093	1,093	1,091	1,088	1,087	1,087	1,083	1,086	1,085	1,084	1,083	1,088
2010	1,081	1,080	1,077	1,073	1,073	1,073	1,069	1,066	1,069	1,067	1,066	1,062	1,071
2011	1,058	1,055	1,051	1,046	1,045	1,044	1,041	1,038	1,038	1,034	1,033	1,030	1,043
2012	1,026	1,022	1,018	1,013	1,014	1,012	1,011	1,007	1,007	1,007	1,008	1,006	1,012
2013	1,004	1,004	1,002	1,002	1,002	1,000	0,999	0,995	0,999	1,000	1,003	1,000	1,001
2014	0,998	0,999	0,999	0,997	0,998	0,997	0,998	0,996	1,000	0,999	1,001	1,001	0,999
2015	1,006	1,003	1,001	1,000	0,999	0,998	0,999	0,997	1,001	0,999	1,001	1,001	1,000
2016	1,003	1,005	1,004	1,004	1,003	1,001	1,000						

Variazioni percentuali intercorrenti tra i periodi sottoindicati e il mese di luglio 2016⁷

(fonte individuativa dati: Istat)

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.	Anno
1947	4.735,5	4.634,7	4.503,0	4.124,8	3.926,7	3.680,6	3.562,6	3.371,8	3.201,2	3.210,4	3.361,2	3.470,5	3.746,4
1948	3.534,4	3.573,4	3.477,7	3.464,4	3.510,7	3.539,7	3.724,6	3.572,3	3.484,3	3.537,5	3.513,3	3.479,2	3.532,8
1949	3.430,1	3.449,2	3.433,6	3.383,4	3.386,8	3.426,7	3.527,5	3.484,3	3.501,9	3.583,1	3.573,9	3.602,2	3.480,2
1950	3.616,5	3.607,1	3.658,4	3.603,3	3.597,3	3.548,7	3.548,2	3.484,8	3.414,8	3.457,8	3.421,7	3.413,3	3.529,1
1951	3.364,1	3.303,2	3.284,8	3.209,9	3.206,0	3.162,4	3.163,7	3.175,2	3.176,5	3.167,5	3.147,5	3.149,2	3.207,7
1952	3.159,4	3.123,7	3.114,1	3.098,9	3.086,7	3.065,7	3.058,1	3.056,5	3.033,9	3.028,0	3.024,1	3.035,9	3.072,9
1953	3.040,6	3.034,7	3.035,1	3.004,7	2.986,3	2.977,6	3.024,1	3.033,1	3.019,1	3.007,0	2.992,0	2.999,3	3.012,5
1954	2.995,1	2.982,1	2.991,3	2.971,9	2.933,1	2.908,3	2.897,5	2.900,3	2.904,7	2.909,7	2.896,0	2.891,7	2.930,9
1955	2.892,8	2.899,6	2.892,8	2.868,3	2.841,4	2.821,8	2.832,4	2.827,6	2.836,5	2.837,2	2.824,8	2.805,5	2.848,3
1956	2.785,3	2.747,2	2.713,9	2.696,9	2.682,2	2.693,7	2.700,0	2.698,7	2.691,2	2.706,6	2.703,4	2.688,4	2.708,5
1957	2.661,3	2.677,9	2.691,5	2.693,4	2.683,5	2.677,9	2.661,0	2.658,6	2.645,8	2.623,7	2.604,5	2.589,1	2.655,2
1958	2.562,2	2.573,3	2.569,6	2.528,0	2.500,9	2.483,5	2.489,9	2.501,8	2.510,2	2.535,5	2.545,0	2.558,2	2.529,4
1959	2.547,8	2.555,4	2.562,7	2.557,9	2.550,6	2.551,2	2.554,3	2.550,3	2.537,5	2.520,0	2.503,7	2.495,5	2.540,2
1960	2.474,9	2.485,3	2.494,7	2.490,2	2.479,2	2.469,1	2.462,3	2.466,5	2.468,6	2.467,8	2.456,0	2.449,2	2.472,0
1961	2.429,1	2.427,8	2.426,3	2.411,0	2.402,2	2.398,2	2.401,2	2.396,5	2.389,0	2.385,3	2.366,7	2.355,3	2.399,0
1962	2.333,3	2.330,9	2.316,8	2.286,8	2.286,8	2.275,5	2.266,5	2.271,0	2.259,8	2.250,9	2.242,1	2.218,2	2.277,7
1963	2.180,1	2.139,2	2.129,2	2.117,4	2.117,4	2.117,4	2.119,4	2.115,4	2.094,0	2.073,0	2.073,0	2.059,9	2.111,5
1964	2.039,5	2.034,1	2.025,0	2.016,0	2.007,1	1.987,7	1.975,6	1.972,1	1.963,6	1.951,7	1.943,3	1.935,0	1.987,7
1965	1.925,1	1.921,8	1.916,9	1.912,1	1.905,6	1.900,8	1.894,4	1.892,8	1.889,6	1.888,1	1.886,5	1.878,6	1.900,8
1966	1.872,4	1.872,4	1.870,8	1.864,6	1.860,0	1.861,5	1.860,0	1.861,5	1.861,5	1.855,4	1.849,3	1.843,2	1.861,5
1967	1.838,3	1.840,2	1.836,4	1.832,5	1.828,7	1.825,0	1.821,2	1.817,4	1.810,0	1.811,8	1.811,8	1.811,8	1.823,1
1968	1.804,4	1.806,2	1.804,4	1.800,7	1.798,9	1.800,7	1.802,6	1.800,7	1.797,0	1.795,2	1.793,4	1.786,1	1.798,9
1969	1.780,7	1.780,7	1.773,5	1.764,6	1.761,0	1.754,0	1.741,8	1.736,6	1.731,5	1.723,0	1.716,2	1.707,9	1.747,0
1970	1.697,9	1.684,8	1.680,0	1.671,9	1.665,6	1.662,4	1.659,2	1.654,5	1.640,5	1.632,8	1.623,7	1.616,1	1.657,6
1971	1.609,8	1.604,8	1.596,6	1.591,7	1.582,0	1.577,1	1.570,8	1.567,6	1.556,6	1.548,8	1.544,2	1.541,1	1.573,9
1972	1.532,0	1.522,9	1.518,5	1.514,0	1.503,7	1.495,0	1.487,8	1.479,2	1.463,7	1.443,1	1.432,4	1.428,4	1.484,9
1973	1.410,0	1.395,9	1.383,2	1.365,9	1.345,4	1.336,0	1.329,0	1.322,0	1.315,2	1.299,4	1.284,0	1.261,5	1.336,0
1974	1.243,8	1.221,5	1.183,9	1.168,1	1.150,1	1.126,5	1.097,3	1.073,3	1.036,2	1.013,1	996,5	987,0	1.102,2
1975	974,4	962,0	960,7	946,2	939,4	929,1	923,1	917,7	908,4	895,8	887,4	878,1	926,1
1976	868,4	852,7	832,9	806,0	790,8	786,8	781,5	774,0	758,6	730,6	713,3	703,3	780,6
1977	700,5	682,7	671,1	663,1	653,3	646,3	640,6	635,7	627,8	620,0	609,6	606,2	645,6
1978	599,4	592,3	585,3	577,9	570,7	565,1	560,1	557,2	548,4	541,4	535,8	531,2	563,1

⁷ Elaborazione dati aggiornata all'11 agosto 2016.

1979	519,3	510,2	502,7	493,0	485,5	479,7	474,4	468,9	455,2	442,6	435,6	427,0	472,9
1980	410,2	401,5	396,9	389,2	384,9	380,4	372,4	367,6	357,9	350,2	341,0	335,3	372,9
1981	329,5	321,9	315,9	310,2	304,6	300,4	297,1	294,4	288,9	281,4	275,0	271,2	298,4
1982	266,3	261,6	258,3	255,0	251,1	247,7	242,7	236,6	231,9	225,5	221,3	219,1	242,4
1983	214,7	210,5	207,7	204,5	201,6	199,9	197,1	195,9	192,1	187,3	184,4	183,0	197,8
1984	179,7	176,7	174,8	172,9	171,3	169,8	168,9	168,1	166,1	163,5	161,9	160,1	169,3
1985	157,4	154,8	153,0	150,9	149,4	148,1	147,3	146,8	145,8	142,9	141,2	139,6	148,0
1986	138,5	136,9	136,0	135,3	134,4	133,5	133,5	133,1	132,4	131,1	130,3	129,6	133,7
1987	128,1	127,3	126,5	125,9	125,0	124,2	123,6	123,0	121,4	119,5	118,9	118,5	123,4
1988	117,3	116,8	115,8	115,1	114,5	113,8	113,2	112,3	111,2	109,6	107,9	107,2	112,9
1989	105,6	103,9	102,9	101,6	100,8	99,8	99,4	99,0	98,1	96,2	95,4	94,5	99,7
1990	93,3	92,0	91,3	90,5	90,0	89,3	88,5	87,3	86,3	84,7	83,5	82,9	88,2
1991	81,5	79,9	79,4	78,6	78,0	77,0	76,7	76,2	75,5	74,1	72,9	72,4	76,9
1992	71,1	70,7	69,9	69,2	68,3	67,8	67,5	67,4	66,8	65,8	64,9	64,6	67,8
1993	64,0	63,4	63,1	62,4	61,8	61,0	60,4	60,3	60,1	59,0	58,3	58,3	61,0
1994	57,4	56,8	56,5	56,1	55,5	55,2	54,8	54,5	54,1	53,2	52,7	52,1	54,9
1995	51,6	50,3	49,1	48,3	47,4	46,7	46,5	46,0	45,6	44,9	44,0	43,8	47,0
1996	43,6	43,2	42,8	41,9	41,4	41,1	41,4	41,3	40,9	40,7	40,3	40,2	41,5
1997	39,9	39,8	39,6	39,5	39,1	39,1	39,1	39,1	38,9	38,5	38,1	38,1	39,1
1998	37,7	37,3	37,3	37,0	36,8	36,7	36,7	36,5	36,4	36,2	36,0	36,0	36,7
1999	35,9	35,7	35,4	34,9	34,7	34,7	34,4	34,4	34,0	33,8	33,3	33,2	34,5
2000	33,1	32,5	32,1	32,0	31,6	31,2	30,9	30,9	30,7	30,4	29,8	29,7	31,2
2001	29,1	28,7	28,5	28,1	27,8	27,5	27,5	27,5	27,4	27,1	26,9	26,8	27,8
2002	26,2	25,8	25,5	25,1	24,9	24,7	24,6	24,4	24,2	23,9	23,6	23,5	24,7
2003	23,0	22,7	22,3	22,1	22,0	21,9	21,6	21,4	21,1	21,0	20,7	20,7	21,7
2004	20,5	20,1	20,0	19,7	19,6	19,3	19,2	19,0	19,0	19,0	18,7	18,7	19,4
2005	18,7	18,3	18,1	17,7	17,5	17,4	17,1	16,9	16,8	16,6	16,6	16,4	17,4
2006	16,2	15,9	15,7	15,4	15,1	15,0	14,7	14,5	14,5	14,7	14,6	14,5	15,1
2007	14,4	14,2	14,0	13,8	13,5	13,2	12,9	12,8	12,8	12,4	12,0	11,6	13,1
2008	11,2	11,0	10,4	10,1	9,6	9,1	8,6	8,5	8,8	8,8	9,2	9,3	9,6
2009	9,6	9,3	9,3	9,1	8,8	8,7	8,7	8,3	8,6	8,5	8,4	8,3	8,8
2010	8,1	8,0	7,7	7,3	7,3	7,3	6,9	6,6	6,9	6,7	6,6	6,2	7,1
2011	5,8	5,5	5,1	4,6	4,5	4,4	4,1	3,8	3,8	3,4	3,3	3,0	4,3
2012	2,6	2,2	1,8	1,3	1,4	1,2	1,1	0,7	0,7	0,7	0,8	0,6	1,2
2013	0,4	0,4	0,2	0,2	0,2	0,0	-0,1	-0,5	-0,1	0,0	0,3	0,0	0,1
2014	-0,2	-0,1	-0,1	-0,3	-0,2	-0,3	-0,2	-0,4	0,0	-0,1	0,1	0,1	-0,1
2015	0,6	0,3	0,1	0,0	-0,1	-0,2	-0,1	-0,3	0,1	-0,1	0,1	0,1	0,0
2016	0,3	0,5	0,4	0,4	0,3	0,1	0,0						

Coefficienti per la rivalutazione dei crediti di lavoro da liquidare nel mese di luglio 2016

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.
1991	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1,7403	1,7280	1,7238
1992	1,7104	1,7058	1,6985	1,6914	1,6828	1,6771	1,6742	1,6728	1,6673	1,6576	1,6479	1,6454
1993	1,6394	1,6330	1,6299	1,6235	1,6173	1,6095	1,6035	1,6018	1,6004	1,5897	1,5822	1,5822
1994	1,5732	1,5675	1,5645	1,5602	1,5543	1,5515	1,5472	1,5444	1,5400	1,5316	1,5261	1,5205
1995	1,5150	1,5029	1,4909	1,4829	1,4737	1,4661	1,4647	1,4596	1,4559	1,4485	1,4396	1,4372
1996	1,4354	1,4312	1,4271	1,4188	1,4133	1,4107	1,4133	1,4121	1,4080	1,4066	1,4026	1,4012
1997	1,3985	1,3972	1,3960	1,3946	1,3906	1,3906	1,3906	1,3906	1,3881	1,3841	1,3803	1,3803
1998	1,3763	1,3725	1,3725	1,3699	1,3674	1,3661	1,3661	1,3648	1,3635	1,3610	1,3598	1,3598
1999	1,3586	1,3560	1,3536	1,3486	1,3460	1,3460	1,3436	1,3436	1,3399	1,3375	1,3326	1,3315
2000	1,3302	1,3242	1,3206	1,3195	1,3159	1,3113	1,3089	1,3089	1,3066	1,3031	1,2974	1,2962
2001	1,2905	1,2860	1,2849	1,2804	1,2771	1,2749	1,2749	1,2749	1,2738	1,2705	1,2683	1,2672
2002	1,2617	1,2574	1,2542	1,2510	1,2489	1,2467	1,2457	1,2436	1,2415	1,2383	1,2352	1,2342
2003	1,2290	1,2270	1,2229	1,2209	1,2198	1,2188	1,2158	1,2138	1,2108	1,2098	1,2068	1,2068
2004	1,2048	1,2009	1,1999	1,1970	1,1950	1,1921	1,1912	1,1892	1,1892	1,1892	1,1864	1,1864
2005	1,1864	1,1826	1,1807	1,1769	1,1750	1,1731	1,1703	1,1685	1,1675	1,1657	1,1657	1,1638
2006	1,1611	1,1583	1,1565	1,1538	1,1502	1,1493	1,1466	1,1448	1,1448	1,1466	1,1457	1,1448
2007	1,1439	1,1412	1,1395	1,1377	1,1342	1,1316	1,1290	1,1272	1,1272	1,1238	1,1195	1,1153
2008	1,1119	1,1094	1,1035	1,1011	1,0953	1,0904	1,0856	1,0848	1,0872	1,0872	1,0912	1,0929
2009	1,0953	1,0929	1,0929	1,0904	1,0880	1,0864	1,0864	1,0824	1,0856	1,0848	1,0840	1,0824
2010	1,0808	1,0792	1,0769	1,0729	1,0721	1,0721	1,0682	1,0659	1,0690	1,0667	1,0659	1,0621
2011	1,0579	1,0548	1,0506	1,0455	1,0445	1,0435	1,0404	1,0374	1,0374	1,0334	1,0324	1,0294
2012	1,0255	1,0215	1,0177	1,0129	1,0138	1,0119	1,0109	1,0062	1,0062	1,0062	1,0081	1,0052
2013	1,0034	1,0034	1,0015	1,0015	1,0015	0,9996	0,9987	0,9950	0,9987	0,9996	1,0024	0,9996
2014	0,9977	0,9987	0,9987	0,9968	0,9977	0,9968	0,9977	0,9959	0,9996	0,9987	1,0005	1,0005
2015	1,0052	1,0024	1,0005	0,9996	0,9987	0,9977	0,9987	0,9968	1,0005	0,9987	1,0005	1,0005
2016	1,0030	1,0050	1,0040	1,0040	1,0030	1,001	1,0000					

N.B.: i crediti di lavoro maturati e pagati dopo l'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

Sanzioni amministrative per omessa presentazione dell'adempimento dichiarativo

OMESSA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE		
Imposte sui redditi	con imposte dovute	Sanzione amministrativa dal 120% al 240% delle imposte dovute, con un minimo di € 250,00.
	senza imposte dovute	Sanzione amministrativa da € 250,00 a € 1.000,00.
	Presenza di redditi prodotti all'estero	Sanzione amministrativa maggiorata di un terzo
	dichiarazione presentata entro termine invio di quella per l'anno successivo (comunque prima dell'inizio di un accertamento) – con imposte dovute	Sanzione amministrativa dal 60% al 120% delle imposte dovute, con un minimo di € 200,00.
	dichiarazione presentata entro termine invio di quella per l'anno successivo (comunque prima dell'inizio di un accertamento) – senza imposte dovute	Sanzione amministrativa da un minimo di € 150,00 ad un massimo di € 500,00.
	soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili	Sanzioni amministrative fisse applicabili in assenza di imposte dovute, possono essere aumentate fino al doppio
Iva-imposta sul valore aggiunto	con imposte dovute	Sanzione amministrativa dal 120% al 240% delle imposte dovute, con un minimo di € 250,00.
	senza imposte dovute	Sanzione amministrativa da € 250,00 a € 2.000,00.
	dichiarazione presentata entro termine invio di quella per l'anno successivo (comunque prima dell'inizio di un accertamento) – con imposte dovute	Sanzione amministrativa dal 60% al 120% delle imposte dovute, con un minimo di € 200,00.
	dichiarazione presentata entro termine invio di quella per l'anno	Sanzione amministrativa da un minimo di € 150,00 ad un massimo di

	successivo (comunque prima dell'inizio di un accertamento) – senza imposte dovute	€ 1.000,00.
Irap-Imposta regionale sulle attività produttive	con imposte dovute	Sanzione amministrativa dal 120% al 240% delle imposte dovute, con un minimo di € 250,00.
	senza imposte dovute	Sanzione amministrativa da € 250,00 a € 1.000,00.
	Presenza di redditi prodotti all'estero	Sanzione amministrativa maggiorata di un terzo.
	dichiarazione presentata entro termine invio di quella per l'anno successivo (comunque prima dell'inizio di un accertamento) – con imposte dovute	Sanzione amministrativa dal 60% al 120% delle imposte dovute, con un minimo di € 200,00.
	dichiarazione presentata entro termine invio di quella per l'anno successivo (comunque prima dell'inizio di un accertamento) – senza imposte dovute	Sanzione amministrativa da un minimo di € 150,00 ad un massimo di € 500,00.
	soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili	Sanzioni amministrative fisse applicabili in assenza di imposte dovute, possono essere aumentate fino al doppio

Ripartizione delle spese condominiali tra inquilino e proprietario all'interno dell'unità immobiliare

IMPIANTO ELETTRICO DELL'UNITÀ IMMOBILIARE	
<i>tipologia di spesa</i>	<i>a chi compete</i>
Rifacimento e riparazione integrale dell'impianto elettrico	Proprietario o locatore
Riparazione dell'impianto elettrico per corto circuito	Proprietario o locatore
Sostituzione degli impianti di citofono e videocitofono	Proprietario o locatore
Sostituzione degli impianti di soneria, timer luce scala	Proprietario o locatore
Sostituzione delle apparecchiature elettriche (interruttori, prese di corrente, deviatori, pulsanti e segnalatori acustici e luminosi)	Inquilino o locatorio o conduttore
IMPIANTO IDRICO, SANITARIO, GAS DELL'UNITÀ IMMOBILIARE	

<i>tipologia di spesa</i>	<i>a chi compete</i>
Allacciamento dalla rete sino ai contatori	Proprietario o locatore
Disotturazione di elementi di raccordo alle colonne montanti ("braghe")	Proprietario o locatore
Installazione e sostituzione dei contatori divisionali dell'acqua calda e fredda	Proprietario o locatore
Installazione, rifacimento e manutenzione straordinaria impianto idrico, sanitario e gas	Proprietario o locatore
Manutenzioni ordinarie delle rubinetterie acqua e gas, in conseguenza dell'uso	Inquilino o locatorio o conduttore
Pulizia dei contatori divisionali dell'acqua calda e fredda in conseguenza dell'uso	Inquilino o locatorio o conduttore
Sostituzione dei sifoni	Proprietario o locatore
Sostituzione delle apparecchiature e della rubinetteria del bagno	Proprietario o locatore
Sostituzione delle apparecchiature e della rubinetteria della cucina	Proprietario o locatore

PARETI E SOFFITTI DELL'UNITÀ IMMOBILIARE	
<i>tipologia di spesa</i>	<i>a chi compete</i>
Montaggio di carta da parati o materiali simili, se voluto dall'inquilino, nel corso del rapporto di locazione	Inquilino o locatorio o conduttore
Ripristino di intonaci	Proprietario o locatore
Tinteggiatura e verniciatura delle pareti e dei soffitti, se volute dall'inquilino, nel corso del rapporto di locazione	Inquilino o locatorio o conduttore

PAVIMENTI E RIVESTIMENTI DELL'APPARTAMENTO	
<i>tipologia di spesa</i>	<i>a chi compete</i>
Rifacimento, sostituzione e riparazione di pavimenti	Proprietario o locatore
Rifacimento, sostituzione e riparazione rivestimenti	Proprietario o locatore
Manutenzione ordinaria di pavimenti	Inquilino o locatorio o conduttore
Manutenzione ordinaria di rivestimenti	Inquilino o locatorio o conduttore

RISCALDAMENTO, CONDIZIONAMENTO E PRODUZIONE DI ACQUA CALDA	
<i>tipologia di spesa</i>	<i>a chi compete</i>
Pulizia del bruciatore, della caldaia, del bollitore, delle canne fumarie	Inquilino o locatorio o conduttore
Rifacimento integrale degli impianti autonomi di riscaldamento, condizionamento e produzione di acqua calda	Proprietario o locatore

Sostituzione e riparazione del bollitore dell'acqua calda	Proprietario o locatore
Sostituzione e riparazione di parti degli impianti di riscaldamento, condizionamento e produzione di acqua calda (caldaia, pompa, bruciatore, tubazioni, valvole, canna fumaria, impianti (idrico, elettrico), avvolgimento pompe, sfitto, elementi riscaldamento, etc.	Proprietario o locatore

SERRAMENTI E INFISSI DELL'APPARTAMENTO	
<i>tipologia di spesa</i>	<i>a chi compete</i>
Riparazione delle porte, dei telai finestre, delle persiane, degli scuri, delle tende esterne di oscuramento, sostituzione parti accessorie (maniglie, serrature, vetri, cornici)	Proprietario o locatore
Riparazione delle serrande avvolgibili nei seguenti elementi: stecche; ganci; rullo; cordelle d'attacco al rullo; molle nelle serrande avvolgibili	Proprietario o locatore
Sostituzione di porte, telai finestre, serrande avvolgibili, scuri e tende di oscuramento	Proprietario o locatore
Verniciatura di serramenti interni, porte e telai finestre, se voluta dall'inquilino	Inquilino o locatorio o conduttore
Verniciatura serramenti esterni: serrande, avvolgibili, persiane, scuri e parapetti balconi	Proprietario o locatore

Check list contabile

Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci (voce B.6 del conto economico)

• Riscontri contabili e controlli				
	SI	NO	N/A	Note e/o osservazioni
E' stata verificata la correttezza procedurale della contabilizzazione dei diversi componenti positivi di reddito inerenti ai costi:				
- per materie prime?	☐	☐	☐	
- per materie sussidiarie?	☐	☐	☐	
- per materie di consumo?	☐	☐	☐	
- di merci?	☐	☐	☐	
E' stata verificata, per i diversi componenti di competenza della voce "Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci", la coerente imputazione della contropartita contabile?	☐	☐	☐	
E' stata analizzata la coerente imputazione dei costi di acquisto inerenti alla voce "Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci", è avvenuta nel rispetto del principio di competenza e, quindi, al momento della consegna o della spedizione dei beni?	☐	☐	☐	
I criteri di contabilizzazione dei costi di acquisto inerenti alla voce "Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci" e degli inerenti oneri accessori di diretta imputazione, risultano coerenti con i criteri dettati dai principi contabili vigenti?	☐	☐	☐	
E' stato verificato se nella voce "Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci", sono stati coerentemente rilevati contabilmente anche gli oneri accessori di acquisto, se i medesimi risultano inclusi dal fornitore nel prezzo di acquisto?	☐	☐	☐	
I criteri di contabilizzazione dei costi di acquisto inerenti alla voce "Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci" e degli inerenti oneri accessori di diretta imputazione, risultano coerenti e uniformi rispetto all'esercizio precedente?	☐	☐	☐	

E' stato verificato, se nella voce "Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci", le imputazioni risultano effettuate al netto di eventuali:				
- imposte direttamente connesse agli acquisti?	☐	☐	☐	
- resi su acquisti?	☐	☐	☐	
- conti, abbuoni e/o premi?	☐	☐	☐	
E' stato verificato, se nella voce "Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci", i componenti inerenti alle operazioni in valuta sono stati individuati e contabilizzati in relazione al cambio corrente alla data in cui l'operazione risulta effettivamente compiuta?	☐	☐	☐	
E' stato verificato se:				
- gli oneri per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa;				
- i costi sostenuti a beneficio del personale dipendente; che, in base alla loro natura, sono classificabili nella voce in esame, sono stati esclusi dalla voce B.9 (costi per il personale)?	☐	☐	☐	

• Controllo imputazione delle scritture di assestamento				
	<i>SI</i>	<i>NO</i>	<i>N/A</i>	<i>Note e/o osservazioni</i>
Risultano coerentemente imputati e, quindi, contabilizzati i costi per acquisti inerenti ad eventuali fatture ancora da ricevere?	☐	☐	☐	
Risultano coerentemente stornati i costi per acquisti contabilizzati per i quali si è in attesa di eventuali inerenti a fatture note di credito ancora da ricevere?	☐	☐	☐	
Risultano coerentemente rilevati gli eventuali abbuoni collegati e/o connessi con le acquisizioni di beni poste in essere nel corso dell'esercizio sociale o periodo d'imposta?	☐	☐	☐	
Risultano coerentemente rilevati gli eventuali premi commerciali spettanti collegati e/o connessi con le acquisizioni di beni poste in essere nel corso dell'esercizio sociale o periodo d'imposta?	☐	☐	☐	

• Nota integrativa				
	<i>SI</i>	<i>NO</i>	<i>N/A</i>	<i>Note e/o osservazioni</i>
Nella nota integrativa, per la correttezza procedurale della contabilizzazione dei diversi componenti negativi				

di reddito rientranti nell'ambito della voce "Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci", risultano evidenziati e/o esplicitati i criteri utilizzati: - per la valutazione? ☐ - per le rettifiche di valore? ☐ - per la conversione dei valori espressi in valuta estera? ☐	☐	☐	☐	
Nella nota integrativa, per la correttezza procedurale della contabilizzazione dei diversi componenti negativi di reddito rientranti nell'ambito della voce "Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci", risultano motivati: - gli eventuali cambiamento dei criteri di valutazione che sono stati utilizzati nei precedenti periodi d'imposta o esercizi sociali? ☐ - le conseguenze generate sulla situazione patrimoniale e finanziaria? ☐ - gli effetti sul risultato dell'esercizio sociale o periodo d'imposta? ☐	☐	☐	☐	
Nella nota integrativa, per la correttezza procedurale della contabilizzazione dei diversi componenti negativi di reddito rientranti nell'ambito della voce "Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci", risultano evidenziati e commentati: - i dati dell'esercizio sociale o periodo d'imposta precedente che non sono comparabili con quelli del periodo o dell'esercizio in corso? ☐ - i conseguenti criteri seguiti per l'assestamento e/o per l'adattamento posto in essere? ☐ <i>oppure:</i> - i presupposti che hanno determinato l'impossibilità ad eseguire gli assestamenti e/o gli adattamenti? ☐	☐	☐	☐	
Nella nota integrativa, per la correttezza procedurale della contabilizzazione dei diversi componenti negativi di reddito rientranti nell'ambito della voce "Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci", risultano analizzate le eventuali non comparabilità della voce del periodo d'imposta o dell'esercizio sociale precedente con quelle del periodo in corso? Inoltre, è stato valutato: - il conseguente adattamento compiuto? ☐ <i>oppure:</i> - l'impossibilità ad eseguire il coerente adattamento? ☐	☐	☐	☐	

Nella nota integrativa, nel caso di rilevanti operazioni con parti correlate inerenti alla gestione accessoria, è stato riscontrato se la loro esecuzione rispetta le normali condizioni di mercato? Inoltre, per tali operazioni sono state analizzate e specificamente evidenziati: - gli ammontari delle singole operazioni? - la natura del rapporto di correlazione che risulta intercorrere? - le specifiche informazioni indispensabili per una coerente cognizione dell'operazione?	☐	☐	☐	
	☐	☐	☐	
	☐	☐	☐	
	☐	☐	☐	

Dossier Casi e Contabilità

Cumulo giuridico è più conveniente del ravvedimento operoso?

L'istituto del *cumulo giuridico* consente di far considerare sussistente e, quindi, operativo la relazione formale o materiale tra comportamenti lesivi di norme inerenti al medesimo o più tributi di competenza dello stesso o di diversi periodi d'imposta.

Infatti, con il *cumulo giuridico* si attiva l'incremento di una certa percentuale la sanzione amministrativa prevista per la violazione ritenuta più grave, in maniera da ritenere assorbite quelle previste e relative alle altre violazioni commesse, purché legate da specifici vincoli di continuazione o di progressione.

In altri termini, con il *cumulo giuridico* si procede a sostituire il cumulo materiale delle sanzioni amministrative, se, ovviamente, il risultato è più favorevole al contribuente, in quanto anziché porre in essere la somma aritmetica delle sanzioni amministrative che risultano applicabili per la pluralità delle violazioni commesse, si procede all'applicazione di una *sanzione unica* debitamente incrementata nella specifica misura prevista dalla vigenti disposizioni normative.

Nel caso di:

- *concorso di violazioni, di cui al comma 1 dell'art. 12 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, il soggetto che:
 - ha violato con una sola azione od omissione, diverse disposizioni anche relative a tributi diversi;
oppure:
 - ha commesso, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione;

viene punito con la sanzione che si dovrebbe infliggere per la violazione più grave, *aumentata da un quarto al doppio*.

Ne deriva, conseguentemente, valutare che nella fattispecie predetta si devono necessariamente distinguere due diverse situazioni di concorso di violazioni e cioè:

- *il concorso materiale*, consistente nel comportamento illecito costituito da più azioni e/o omissioni, che, in concreto, può essere qualificato come "omogeneo", se riguarda più violazioni della medesima norma o "eterogeneo" se si riferisce a più violazioni di norme diverse, come nel caso in cui un contribuente che non procede all'emissione di più scontrini o ricevute fiscali, commette, di fatto, una specifica violazione consistente in più omissioni della medesima disposizione normativa;
- *il concorso formale*, riguardante un'unica azione o una sola omissione che costituisce la causa dell'effettiva violazione di più disposizioni normative che, anche, in questa situazione può essere qualificato come "omogeneo", se riguarda più violazioni della medesima norma o "eterogeneo" se si riferisce a più violazioni di norme diverse, come nel caso in cui un contribuente che, anche se tenuto, non procede alla presentazione il modello Unico, commettendo con un'unica omissione la violazione di più disposizioni violazioni normative.

Ai fini procedurali, il *cumulo giuridico*, da quanto accennato, può trovare pratica applicazione nelle situazioni di concorso di violazioni, individuabili nell'ambito del cosiddetto concorso:

- formale eterogeneo;
- formale omogeneo;
- materiale omogeneo;

mentre si deve ritenere escluso il concorso materiale eterogeneo, in quanti allo stesso si rende applicabile il cumulo materiale delle sanzioni, che, conseguentemente, determina l'irrogazione di una specifica sanzione per ciascuna delle violazioni;

- *continuazione o progressione di violazioni, di cui al comma 2 dell'art. 12 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, il soggetto che, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare:

- la determinazione dell'imponibile;

oppure:

- la liquidazione, anche periodica, del tributo;

viene punito con la sanzione che si dovrebbe infliggere per la violazione più grave, *aumentata da un quarto al doppio*.

Ne deriva, conseguentemente, che la continuazione deve necessariamente essere individuata nel comportamento che determina una palese *pluralità di violazioni* che tendono alla realizzazione di un particolare illecito di natura sostanziale.

In concreto, gli illeciti che possono trovare riscontro nella cosiddetta "progressione" sono individuabili in tutte le violazioni prodromiche all'evasione e, quindi, alla *potenzialità dell'evasione del comportamento*.

L'Agenzia delle entrate interrompe il comportamento illecito, in presenza sia del concorso di violazioni, sia della continuazione delle medesime, con la notifica o la consegna, a titolo meramente indicativo:

- del processo verbale di constatazione;
- dell'atto di contestazione;
- dell'avviso di irrogazione delle sanzioni;

tenendo in considerazione che, se ne ricorrano i presupposti, deve anche applicare il *cumulo giuridico* e, in pratica, al fine dell'individuazione della sanzione effettivamente irrogabile, sarà necessario individuare, in via preventiva, la sanzione amministrativa base sulla quale, successivamente, procedere ad applicare l'incremento previsto per le situazioni di "concorso" e "continuazione".

La "sanzione amministrativa base" cui fare riferimento, se si tratta:

- *di più violazioni di uno stesso tributo e inerenti ad un solo periodo d'imposta*, è quella più grave (definibile "sanzione base"), che sarà incrementata da un quarto fino al doppio;
- *di più violazioni di tributi diversi di competenza di un solo periodo d'imposta*, è quella più grave (definibile "sanzione base"), che sarà incrementata fino a un quinto;
- *di violazioni riguardanti più tributi e più periodi d'imposta*, è quella più grave (definibile "sanzione base"), che sarà incrementata dalla metà al triplo.

Una volta individuata la "sanzione amministrativa base", la medesima verrà aumentata da un minimo di un quarto ad un massimo del doppio, tenendo presente, in ogni caso, che:

- la stessa non può risultare di entità superiore a quella che risulterebbe dal *cumulo materiale* delle sanzioni che troverebbero applicazione alle singole violazioni;
- il contribuente, se provvede all'effettuazione del pagamento entro i termini per proporre il ricorso (di regola, entro 60 giorni dalla notifica dell'atto di contestazione), ha la possibilità di pervenire alla definizione della controversia corrispondendo una somma pari a un terzo della sanzione amministrativa.

Con decorrenza dal 1° gennaio 2015 il ravvedimento operoso si rende operativo per tutto il periodo previsto per l'accertamento e, conseguentemente, la regolarizzazione, di regola, potrebbe risultare maggiormente conveniente dell'irrogazione delle sanzioni amministrative con l'applicazione dell'istituto del cumulo giuridico.

Si è puntualizzato “di regola”, in quanto l’applicazione di un’unica “sanzione amministrativa base o piena”, anche se incrementata per l’applicazione del “cumulo giuridico”, potrebbe risultare maggiormente conveniente rispetto alla regolarizzazione di diverse sanzioni in misura ridotta per una o più violazioni.

Un esempio numerico, a chiarimento dell’assunto predetto.

Caso – si consideri l’ipotesi di una violazione fiscale posta in essere da un imprenditore individuale consistente nella mancata emissione di una fattura attiva per un imponibile di € 10.000,00 (+ Iva 22% pari a € 2.200,00), che ovviamente non viene annotata nel registro delle fatture emesse ai sensi dell’art. 23 del decreto Iva.

Analisi

La violazione, oltre all’evasione dell’Iva per € 2.200,00, determina anche l’onere della mancata corresponsione di altri tributi e cioè (considerando le aliquote base):

- € 2.300,00, per Irpef (23% di € 10.000,00);
- € 390,00, per Irap (3,90% di € 10.000,00).

Le singole sanzioni amministrative inerenti alle potenziali violazioni conseguenti all’omessa fatturazione possono essere così schematizzate:

<i>violazione individuabile</i>	<i>sanzione amministrativa prevista</i>	<i>entità della sanzione amministrativa prevista</i>
omessa fatturazione	dal 90% al 180% dell'imposta dovuta	€ 1.980,00
omesso versamento periodico	30% dell’Iva non corrisposta	€ 660,00 (30% di € 2.200,00)
infedele dichiarazione annuale Iva	dal 90% al 180% dell'imposta dovuta	€ 1.980,00
infedele dichiarazione dei redditi (modello Unico-PF)	dal 90% al 180% dell'imposta dovuta	€ 2.070,00
infedele dichiarazione Irap	dal 90% al 180% dell'imposta dovuta	€ 351,00

Soluzione: ravvedimento operoso:

- *per l’omessa fatturazione entro la data di presentazione della dichiarazione Iva dell’anno nel corso del quale la violazione risulta commessa.*

Se il contribuente procede alla regolarizzazione prima della scadenza del termine di presentazione dell’adempimento dichiarativo inerente all’anno nel corso del quale la violazione risulta commessa, beneficia sia per l’omessa fatturazione dell’operazione, sia per il mancato versamento del tributo, se le liquidazioni periodiche non evidenziavano una posizione creditoria, della riduzione della sanzione, come regola, ad un ottavo dell’entità minima prevista.

Ne deriva, conseguentemente, le sanzioni amministrative ridotte a seguito del ravvedimento operoso di tali risultano essere di:

- € 247,50 (1/8 del 90% di € 2.200,00 e cioè 1/8 di € 1.980,00), per l’omessa fatturazione;
- € 24,75 (3,75% del 30% di € 2.200,00 e cioè pari al 3,75% di € 660,00), per l’omesso versamento del tributo;

tenendo presente che così operando l'imprenditore individuale si troverà nella situazione di poter procedere alla presentazione delle regolari dichiarazioni dei redditi, Irap e Iva.

Se il ravvedimento viene posto in essere *dopo la data di presentazione della dichiarazione Iva dell'anno nel corso del quale la violazione risulta commessa*, la violazione di omessa fatturazione può essere regolarizzata corrispondendo la sanzione amministrativa ridotta da un settimo a un quinto del minimo, in relazione al momento di esecuzione.

- *per l'omessa fatturazione non ravveduta entro la data di presentazione della dichiarazione Iva dell'anno nel corso del quale la violazione risulta commessa e per la conseguente presenza delle dichiarazioni dei redditi, Iva e Irap infedeli.*

Le vigenti disposizioni normative consentono all'imprenditore individuale di poter attivare il ravvedimento operoso anche oltre la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione successiva all'anno in cui la fattura è stata omessa.

Le sanzioni amministrative, in sede di ravvedimento, si riducono 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;
- *a 1/6 del minimo*, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore
- *a 1/5 del minimo*, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione (ai sensi dell'art. 24 della L. 7 gennaio 1929, n. 4), salvo nei casi di mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto o di omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale).

Le sanzioni amministrative ridotte, 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, vengono così determinate:

<i>tipologia da regolarizzare</i>	<i>modalità di calcolo</i>	<i>sanzione ridotta</i>
Omessa fatturazione	1/6 del 90% di € 2.200,00 o 1/6 di € 1.980,00	€ 330,00
Infedele dichiarazione dei redditi	1/6 del 90% del 23% di € 10.000,00 o 1/6 del 90% di € 2.300,00 o 1/6 di € 2.070,00	€ 345,00
Infedele dichiarazione Iva	1/6 del 90% di € 2.200,00 o 1/6 di € 1.980,00	€ 330,00
Infedele dichiarazione Irap	1/6 del 90% del 3,90% di € 10.000,00 o 1/6 del 90% di € 390,00 o 1/6 di € 351,00	€ 58,50
Ammontare complessivo delle sanzioni amministrative ridotte		€ 1.063,50

- *applicazione sanzioni amministrative con il riconoscimento dell'istituto del cumulo giuridico, se l'imprenditore individuale non ha provveduto alla regolarizzazione e la violazione è stata rilevata da parte dell'Agenzia delle entrate.*

Operativamente, per la determinazione della sanzione amministrativa dovuta con applicazione del cumulo giuridico, il conteggio può essere così schematizzato:

<i>causale procedurale</i>	<i>riferimento o conteggio</i>	<i>sanzione</i>
Sanzione più gravosa: infedele dichiarazione imposte sui redditi (<i>modello Unico-PF</i>)	90% del 23% di € 10.000,00 o 90% di € 2.300,00	€ 2.070,00 +
Incremento del 20% (<i>art. 12, comma 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472</i>)	20% di € 2.070,00	€ 414,00 =
Sanzione base	€ 2.070,00 + € 414,00	€ 2.484,00 +
Incremento del 25% della sanzione base (<i>art. 12, commi 1 e 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472</i>)	25% di € 2.484,00	€ 414,00 =
Totale sanzione dovuta con applicazione del cumulo giuridico		€ 3.105,00.

Se l'imprenditore individuale decide di procedere alla definizione della controversia nel termine per proporre ricorso e cioè entro 60 giorni dalla data della notifica dell'atto di contestazione ha diritto di beneficiare della riduzione ad un terzo del totale della sanzione dovuta con applicazione del cumulo giuridico.

In concreto, la sanzione amministrativa dovuta è pari a € 1.035,00 [1/3 di € 3.105,00].

Nel caso esaminato:

- *il ravvedimento operoso non risulta vantaggioso*, se posto in essere oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione non risulta conveniente;
in quanto:
- *se l'imprenditore individuale decide di attendere l'atto di irrogazione delle sanzioni con l'applicazione del cumulo giuridico conseguente al concorso di violazioni*, ha la possibilità di procedere a regolarizzare la situazione corrispondendo un ammontare inferiore a quella che si renderebbe dovuta con il ravvedimento operoso [risparmio pari a € 28,50 dato dalla differenza tra € 1.063,50 e € 1.035,00].

N.B.: si ritiene opportuno puntualizzare che il ravvedimento operoso può risultare conveniente prima dei tre anni dalla violazione originaria.

Trattamento contabile dell'assegnazione dei beni ai soci

L'art. 1, commi da 115 a 120, della L. 28 dicembre 2015, n. 208, consente la possibilità di assegnare beni ai soci consentendo alla società di beneficiare di una imposizione inferiore a quella normalmente prevista, individuata nella differenza tra il valore normale dei beni assegnati e il loro costo fiscalmente riconosciuto. Di seguito, seguendo le impostazioni delle esemplificazioni evidenziate nel documento "marzo 2016" del Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili, viene delineato il comportamento

contabile ritenuto più coerenti alla luce delle disposizioni del codice civile e dei pertinenti Principi contabili nazionali.

Infatti, è opportuno porre in rilievo che l'assegnazione dei beni ai soci, di regola, può avvenire in sede di:

- distribuzione dell'utile d'esercizio;
- ripartizione di riserve (di utili o di capitale);
- riduzione del capitale sociale, come, per esempio, nei casi di recesso o di liquidazione della partecipazione del socio.

Indipendentemente dalla circostanza che determina l'assegnazione, dalla lettura dell'operazione si possono verificare in ambito societario tre situazioni, in quanto i soci possono attribuire al bene:

- un valore pari al suo valore netto contabile;
- un valore superiore al suo valore netto contabile;
- un valore inferiore al suo valore netto contabile.

In termini generali, è necessario rilevare che, essendo l'oggetto della previsione l'assegnazione di beni immobili o mobili iscritti in pubblici registri non strumentali, le problematiche sono per alcuni versi collegate alla classificazione del bene in bilancio.

In altri termini, il bene assegnato, che potrebbe essere qualificato come:

- bene immobilizzato (sottoclasse B.II. dell'attivo patrimoniale):
oppure come:

- rimanenza (sottoclasse C.I. dell'attivo patrimoniale);

può comportare:

- *se si tratta di una rimanenza (bene merce)*, la rilevazione di un provento a fronte dell'estinzione dell'obbligazione della società nei confronti del socio a cui il bene è assegnato;
- *se si tratta di un'immobilizzazione*, l'eliminazione del bene con la rilevazione della eventuale plusvalenza o minusvalenza, a fronte dell'estinzione dell'obbligazione della società nei confronti del socio a cui il bene è assegnato.

Nell'ipotesi in cui i soci attribuiscono al bene oggetto dell'assegnazione:

- *un valore pari al suo valore netto contabile*, non sono individuabili particolari problematiche nella contabilizzazione di tale operazione, in quanto i beni assegnati vengono eliminati dalla contabilità societaria, come schematizzato nell'analisi della seguente esemplificazione numerica.

Caso: una società, che ha realizzato un utile di € 100.000,00, dopo aver accantonato la quota parte del 5% a riserva legale (art. 2430 del codice civile) ed un altro 5% a riserva statutaria, decide di assegnare l'utile distribuibile pari a € 90.000,00 ai tre soci con la seguente modalità:

- € 30.000,00 al socio A;
- € 30.000,00 al socio B;
- un immobile con costo storico pari a € 50.000,00 e fondo ammortamento di € 20.000,00 al socio C.

Considerazioni procedurali

Si ritiene che il bene oggetto dell'assegnazione rientra nell'ambito dei beni soggetti ad ammortamento, considerando che la determinazione del fondo ammortamento parte dal presupposto che lo stesso tiene in considerazione anche la quota di ammortamento di competenza dell'esercizio, sino al momento in cui il bene in oggetto è stato dismesso.

A tale fine, si rammenta che il paragrafo 74 del principio contabile nazionale Oic 16, *Immobilizzazioni materiali*, dispone che: *"Quando un'immobilizzazione materiale è venduta occorre*

eliminare contabilmente, in contropartita al corrispettivo ricevuto, la voce delle immobilizzazioni per il valore netto contabile dell'immobilizzazione ceduta, cioè al netto degli ammortamenti accumulati fino alla data di alienazione comprendendo anche la quota di ammortamento relativa alla frazione dell'ultimo esercizio in cui è stato utilizzato".

Contabilità generale

Le scritture da effettuare in sede di approvazione del bilancio, o nella diversa circostanza in cui, comunque, l'assemblea deliberi di distribuire parte dell'utile in natura, sono le seguenti:

- *in sede di distribuzione degli utili:*

Utile d'esercizio	a	Diversi		100.000,00
		Riserva legale	5.000,00	
		Riserva statutaria	5.000,00	
		Socio A c/utili	30.000,00	
		Socio B c/utili	30.000,00	
		Socio C c/utili	30.000,00	

- *in sede di chiusura o giroconto della quota del fondo di ammortamento inerente al bene immobile:*

Fondo ammortamento Immobili	a	Immobili		20.000,00
-----------------------------	---	----------	--	-----------

- *in sede di regolamento del debito nei riguardi dei soci:*

Socio A c/utili	a	Banca c/c		30.000,00
-----------------	---	-----------	--	-----------

Socio B c/utili	a	Banca c/c		30.000,00
-----------------	---	-----------	--	-----------

Socio C c/utili	a	Immobili		30.000,00
-----------------	---	----------	--	-----------

- *un valore superiore al suo valore netto contabile, l'operazione rivela di fatto l'esistenza di un plusvalore per la società, nella misura in cui il bene assegnato al socio acquisisce in questo contesto un valore maggiore rispetto a quello rappresentato nei conti societari.*

In termini più generali, si rileva che:

- le plusvalenze, che non hanno una contropartita monetaria, ma relativa a debiti verso soci per utili da distribuire o riserve, devono necessariamente figurare nei bilanci - che hanno inizio a partire dal 1° gennaio 2016 - nel conto economico alla voce A5 "Altri proventi";
e analogamente:
- le minusvalenze devono essere imputate alla voce B14 "Oneri diversi di gestione".

Al riguardo, si ritiene opportuno rammentare che il D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139, ha eliminato dal bilancio l'area straordinaria di conto economico, per cui si ritiene che il componente positivo di reddito generato da fatti amministrativi o operazioni inerenti l'emersione di un plusvalore connesso ad assegnazione di

beni ai soci possa essere iscritto alla voce di conto economico A5 “Altri Proventi”, come schematizzato nell’analisi della seguente esemplificazione numerica.

Caso: una società, che ha realizzato un utile di € 100.000,00, dopo aver accantonato la quota parte del 5% a riserva legale (art. 2430 del codice civile) ed un altro 5% a riserva statutaria, decide di assegnare l’utile distribuibile pari a € 90.000,00 ai tre soci con la seguente modalità:

- € 30.000,00 al socio A;
- € 30.000,00 al socio B;
- un immobile con costo storico pari a € 50.000,00 e fondo ammortamento di € 30.000,00 al socio C.

Considerazioni procedurali

Per esigenze esemplificative, si è deciso di assumere, come normalmente avviene, che il valore attribuito dai soci al bene rappresenta un valore di realizzo, identificabile, ai fini fiscali, con il valore normale.

Al riguardo, si può affermare, in estrema sintesi e non trattando di casistiche particolari, che la plusvalenza eventualmente emergente dal conto economico viene “assorbita” ai fini delle imposte sui redditi e dell’Irap, dall’imposta sostitutiva introdotta dalla Legge di stabilità 2016.

Le medesime considerazioni, *mutatis mutandis*, possono essere estese all’assegnazione di “beni merce” che generino un margine positivo.

Diverso è, invece, il trattamento fiscale dell’eventuale minusvalenza in quanto, la lettura combinata delle norme in materia porta a concludere che le minusvalenze generate dall’assegnazione di beni diversi da quelli merce non sono deducibili (artt. 86 e 101, comma 1, del Tuir).

Per le “perdite” (margini negativi) derivanti dall’assegnazione di “beni merce” non sembra, al contrario, che sussista alcuna disposizione che ne precluda la deducibilità, come appare confermato dall’art. 85, comma 2, del Tuir.

Contabilità generale

Le scritture da effettuare in sede di approvazione del bilancio, o nella diversa circostanza in cui, comunque, l’assemblea deliberi di distribuire parte dell’utile in natura, sono le seguenti:

- *in sede di distribuzione degli utili:*

Utile d’esercizio	a	Diversi		100.000,00
		Riserva legale	5.000,00	
		Riserva statutaria	5.000,00	
		Socio A c/utili	30.000,00	
		Socio B c/utili	30.000,00	
		Socio C c/utili	30.000,00	

- *in sede di chiusura o giroconto della quota del fondo di ammortamento inerente al bene immobile:*

Fondo ammortamento Immobili	a	Immobili		20.000,00
-----------------------------	---	----------	--	-----------

- *in sede di regolamento del debito nei riguardi dei soci:*

Socio A c/utili	a	Banca c/c		30.000,00
Socio B c/utili	a	Banca c/c		30.000,00
Socio C c/utili	a	Diversi		30.000,00
	a	Immobili	20.000,00	
	a	Plusvalenza	10.000,00	

- *un valore inferiore al suo valore netto contabile*, nel qual caso si deve assumere che il valore attribuito al bene sia diverso dal valore contabile.

Nella fattispecie specifica, si supponga che i soci attribuiscano al bene un valore inferiore al suo valore netto contabile, come schematizzato nell'analisi della seguente esemplificazione numerica.

Caso: una società, che ha realizzato un utile di € 100.000,00, dopo aver accantonato la quota parte del 5% a riserva legale (art. 2430 del codice civile) ed un altro 5% a riserva statutaria, decide di assegnare l'utile distribuibile pari a € 90.000,00 ai tre soci con la seguente modalità:

- € 30.000,00 al socio A;
- € 30.000,00 al socio B;
- un immobile con costo storico pari a € 50.000,00 e fondo ammortamento di € 10.000,00 al socio C.

Contabilità generale

Le scritture da effettuare in sede di approvazione del bilancio, o nella diversa circostanza in cui, comunque, l'assemblea deliberi di distribuire parte dell'utile in natura, sono le seguenti:

- *in sede di distribuzione degli utili:*

Utile d'esercizio	a	Diversi		100.000,00
		Riserva legale	5.000,00	
		Riserva statutaria	5.000,00	
		Socio A c/utili	30.000,00	
		Socio B c/utili	30.000,00	
		Socio C c/utili	30.000,00	

- *in sede di chiusura o giroconto della quota del fondo di ammortamento inerente al bene immobile:*

Fondo ammortamento Immobili	a	Immobili		10.000,00
-----------------------------	---	----------	--	-----------

- *in sede di regolamento del debito nei riguardi dei soci:*

Socio A c/utili	a	Banca c/c		30.000,00
Socio B c/utili	a	Banca c/c		30.000,00

<i>Diversi</i>	a Immobili		40.000,00
Socio C c/utili		30.000,00	
Minusvalenza		10.000,00	