

Studio Fabrizio Mariani
Viale Brigata Bisagno 12/1 16129 Genova
Tel. e. fax. 010.59.58.294
f.mariani@studio-mariani.it

Circolare n. 18/2015
Del 28 maggio 2015

MODELLO IRAP 2015: NOVITÀ

In questa Circolare

1. **Dichiarazione Irap – Novità**
2. **Soggetti passivi Irap**
3. **Modalità e termini di presentazione**
4. **Termini di versamento delle imposte**
5. **Modello Irap 2015 – Correzione della dichiarazione**

Il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 30.1.2015 ha approvato, con le istruzioni (poi modificate dal Provvedimento 30.4.2015), il **Modello Irap 2015** che **persone fisiche** (quadro IQ), **società di persone** (quadro IP), **società di capitali** (quadro IC), **enti non commerciali** (quadro IE) ed **Amministrazioni pubbliche** (quadro IK) devono utilizzare per la dichiarazione ai fini Irap per l'anno d'imposta **2014**.

I contribuenti **non** tenuti a presentare la dichiarazione ai fini delle **imposte** sui **redditi** devono presentare la dichiarazione **Irap** in **forma autonoma** e non più, come in passato, unendola al frontespizio del Modello Unico. Anche la dichiarazione Irap autonoma per le **persone fisiche**, le **società semplici**, le **S.n.c.** e le **S.a.s.** nonché per le società ed associazioni equiparate deve essere presentata «a regime», **esclusivamente** in via **telematica**, entro il **30 settembre** dell'**anno successivo** a quello di **chiusura** del periodo d'imposta. Per i **soggetti Ires** e per gli **enti commerciali** e **non commerciali** (tra cui gli enti pubblici), il termine è differito all'ultimo giorno del **nono mese** (era il settimo mese) **successivo** a quello di **chiusura** del periodo d'imposta.

Tra le **novità** della dichiarazione Irap 2015 vi sono le modifiche relative all'utilizzo del modello da parte delle società di persone con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare e alla scadenza per il versamento del saldo Irap in caso di operazioni straordinarie effettuate da società di persone, la possibilità di trasformare l'eccedenza Ace in credito Irap e le modifiche al quadro IS.

1. Dichiarazione Irap – Novità

Con il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 30.1.2015 è stato approvato, con le istruzioni (poi modificate dal Provvedimento 30.4.2015), il **Modello Irap 2015** che **persone fisiche** (quadro IQ), **società di persone** (quadro IP), **società di capitali** (quadro IC), **enti non commerciali** (quadro IE) ed **Amministrazioni pubbliche** (quadro IK) devono utilizzare per la dichiarazione ai fini Irap per l'anno d'imposta **2014**. Il Provvedimento 16.2.2015 ha approvato le specifiche tecniche per la trasmissione telematica del modello 2015.

La **dichiarazione Irap** **non** può essere presentata in **forma unificata** (vale a dire inserita nel Modello Unico), ma deve essere inviata, in forma **autonoma**, solo in via telematica all'Agenzia delle Entrate, la quale provvederà poi alla trasmissione della dichiarazione alla Regione o alla Provincia autonoma di domicilio fiscale del soggetto passivo.

La struttura del Modello Irap 2015 comprende:

- il **frontespizio**;
- una serie di **quadri**, differenziati a seconda del **soggetto passivo**, per il calcolo del valore della produzione, vale a dire i **quadri IQ** per le persone fisiche, **IP** per le società di persone, **IC** per le società di capitali, **IE** per gli enti non commerciali e **IK** per le Amministrazioni e gli enti pubblici;
- il **quadro IR** per la **ripartizione regionale** della **base imponibile** e dell'**imposta** e per i dati di **versamento**;
- il **quadro IS** composto da **prospetti vari funzionali alla determinazione dell'imposta**.

Nella dichiarazione Irap gli importi devono essere indicati in unità di euro, arrotondando l'importo per eccesso se la frazione decimale è uguale o superiore a 50 centesimi di euro o per difetto se

inferiore a tale limite (ad es. euro 75,50 si arrotonda a euro 76; euro 65,62 diventa euro 66; euro 65,49 diventa euro 65).

Ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. 175/2014 (decreto «semplificazioni»), che ha modificato l'art. 1, D.P.R. 322/1998, tra le novità del modello Irap 2015 vi sono le seguenti:

- **società di persone con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare:** è stato esteso anche alle società di persone con esercizio non solare l'obbligo di presentare i modelli dichiarativi approvati per l'anno precedente; in particolare, come per i contribuenti soggetti ad Ires, anche per le società di persone con esercizio non solare, qualora il periodo d'imposta si sia chiuso anteriormente alla data del 31.12.2014 deve essere utilizzato il Modello Irap 2014 e non, invece, il Modello Irap 2015;
- **operazioni straordinarie effettuate da società di persone:** in caso di operazioni straordinarie poste in essere da società di persone la scadenza per il pagamento del saldo Irap, fissato dall'art. 17, co. 1, D.P.R. 435/2001, non è più il 16 giugno dell'anno in cui è presentata la dichiarazione, ma è il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.

Altre novità 2015 sono illustrate di seguito.

Frontespizio

Nella sezione «**Tipo di dichiarazione**», con riferimento alla casella «**Eventi eccezionali**» sono stati previsti i **nuovi codici 2** (soggetti colpiti dagli eventi alluvionali del 17 e 19 gennaio 2014 verificatisi in alcuni comuni della Regione Emilia Romagna già colpiti dal sisma del 20 e 29 maggio 2012), **4** (soggetti colpiti dagli eventi atmosferici verificatisi dal 30 gennaio al 18 febbraio 2014 in alcuni Comuni della Regione Veneto), **5** (soggetti colpiti dagli eventi meteorologici verificatisi dal 10 al 14 ottobre 2014 nelle Regioni Liguria, Piemonte, Emilia Romagna, Toscana, Veneto e Friuli Venezia Giulia), **6** (soggetti colpiti dagli eventi meteorologici verificatisi il 19 e 20 settembre 2014 nella Regione Toscana) e **7** (soggetti colpiti dagli eventi meteorologici verificatisi dal 1° al 6 settembre 2014 nei Comuni della Provincia di Foggia).

Nella sezione «**Dati del contribuente**», rispetto al Frontespizio del modello Irap dello scorso anno, nella **dichiarazione 2015** dal riquadro «**Dati del contribuente**» sono stati **eliminati** i dati riservati ai **soggetti non residenti**.

Nel riquadro «**Dichiarante diverso dal contribuente**» sono stati **eliminati** i dati relativi alla **residenza estera**.

La nuova colonna «**Firma per attestazione**» di questa sezione, in **alternativa al visto di conformità** del professionista abilitato, può essere sottoscritta dai soggetti ai quali è affidato il **controllo contabile** e che sottoscrivono la relazione di revisione (revisore legale, responsabile della società di revisione, collegio sindacale) per permettere di utilizzare in compensazione nel **modello F24** il credito Irap di importo oltre 15.000 euro annui.

Nella sezione «**Impegno alla presentazione telematica**» **non** è più presente il campo «N. iscrizione all'albo dei Caf»; inoltre la denominazione della casella «Impegno a presentare in via telematica la dichiarazione» è ora «**Soggetto che ha predisposto la dichiarazione**», ma non sono variate le relative modalità di compilazione.

Novità del Quadro IS - Prospetti vari

Nella **Sezione I** del quadro IS «**Deduzioni – art. 11, D.Lgs. 446/1997**», ai **rigli IS2 e IS3** è presente la **nuova colonna «Lavoratori agricoli»** in cui deve essere riportata la deduzione spettante per i lavoratori agricoli, già compresa nella colonna «Deduzione».

È **nuovo** anche il **rigo IS6 «Deduzione per incremento occupazionale»** relativo alla deduzione Irap per gli incrementi occupazionali (art. 1, co. 132, L. 147/2013), nel quale alla **colonna 1** si indica il **numero di lavoratori** per i quali si intende beneficiare della deduzione e alla **colonna 2** l'ammontare della **deduzione spettante**. Per questa deduzione è anche presente lo **specifico rigo** nei quadri **IQ** (rigo IQ63), **IP** (rigo IP69), **IC** (rigo IC68) ed **IE** (rigo IE56).

Nella **Sezione VII «Opzioni»** è stato introdotto il **nuovo rigo IS35 «Società di persone e imprese individuali (art. 5 bis, co. 2, D.Lgs. n. 446)»**, aggiunto a seguito di quanto stabilito dall'art. 16, D.Lgs. 175/2014 (decreto «semplificazioni»), secondo cui l'**opzione** o la **revoca** per la determinazione dell'Irap con il metodo da **bilancio da parte di società di persone e ditte individuali in contabilità ordinaria** deve essere formalizzata nella dichiarazione Irap e non più con inviando l'apposito modello all'Agenzia delle Entrate.

Nel modello Irap 2015 è stata aggiunta la **nuova Sezione XIV «Credito Ace»**, da compilare indicando l'importo del credito spettante a seguito della scelta di **trasformare l'eccedenza ACE in credito d'imposta** ai fini **Irap**, effettuata nel quadro RS del modello Unico 2015 PF, SC, ENC.

Infatti l'art. 19, co. 1, lett. b), D.L. 91/2014 ha modificato il co. 4 dell'art. 1, D.L. 201/2011, prevedendo che *«la parte del rendimento nozionale che supera il reddito complessivo netto dichiarato è computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi ovvero si può fruire di un credito d'imposta applicando alla suddetta eccedenza le aliquote di cui agli articoli 11 e 77 del testo unico delle imposte sui redditi»*.

Pertanto l'eccedenza Ace **non utilizzata per incapienza del reddito complessivo** può essere trasformata in un credito d'imposta, quantificato applicando ad essa il 27,5% per l'Ires e le aliquote per scaglioni per l'Irpef. Tale credito deve essere **ripartito in 5 quote annuali** di pari importo.

Nella **nuova Sezione XIV «Credito Ace»**, si devono riportare:

- al **rigo IS85**, l'importo dell'**intero credito spettante**, risultante dall'applicazione delle aliquote Irpef o Ires all'eccedenza Ace indicata nel rigo RS37, colonna 14 del Modello Unico 2015 PF, nel rigo RS113, colonna 14 del modello Unico 2015 SC, nel rigo RS84, colonna 5 del modello Unico 2015 ENC;
- al **rigo IS86**, l'eventuale **credito** utilizzabile nell'anno che **non ha capienza** nell'imposta dovuta.

Nella **nuova colonna 1** del **rigo IR22** deve essere indicata la **parte di credito utilizzato in diminuzione dell'Irap dovuta**, quindi nel rigo IS86 deve essere esposta la differenza tra la quota annuale di credito (1/5 dell'importo di rigo IS85) e l'importo del rigo IR22, colonna 1.

Nel quadro IS è stata introdotta la **nuova sezione XV «Recupero deduzioni contabili»**, contenente le **colonne 1 «Componente negativo»** e **2 «Componente positivo»**, riservata ai contribuenti che, ai sensi del co. 51, art. 1, L. 244/2007, hanno recuperato a tassazione l'ammontare complessivo dei componenti negativi dedotti dalla base imponibile Irap ai sensi del previgente art. 109, co. 4, lett. b), D.P.R. 917/1986, che residuavano alla fine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 e

che hanno esercitato l'opzione per l'imposta sostitutiva di cui all'art. 1, co. 48, L. 244/2007. In base al co. 2 dell'art. 3, D.M. 3 marzo 2008, l'opzione per l'imposta sostitutiva di cui all'art. 1, co. 48, L. 244/2007, comporta la disapplicazione, in relazione alle differenze di valore assoggettate a imposta sostitutiva, della disposizione citata e il corrispondente svincolo delle riserve in sospensione d'imposta.

2. Soggetti passivi Irap

Il presupposto per l'applicazione dell'Irap è l'**esercizio abituale**, nel territorio delle Regioni, di attività **autonomamente organizzate** dirette alla **produzione** o allo **scambio** di **beni** ovvero alla **prestazione di servizi**. Costituisce in ogni caso presupposto impositivo dell'Irap l'attività esercitata dagli **enti residenti**, **compresi** gli organi e le **Amministrazioni dello Stato**.

Infatti, ai sensi della lett. e-bis), art. 3, co. 1, D.Lgs. 446/1997, sono **soggetti passivi Irap** le Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, co. 2, D.Lgs. 3.2.1993, n. 29, quali:

- **Stato** ed enti locali territoriali (**Regioni, Province, Comuni, comunità montane** e loro consorzi e associazioni);
- **aziende** e **Amministrazioni dello Stato** ad ordinamento autonomo;
- **amministrazioni** di **Camera dei Deputati, Senato della Repubblica, Corte Costituzionale** e **Presidenza della Repubblica**, e gli organi legislativi delle **Regioni a Statuto speciale**;
- **istituti** e **scuole** di ogni ordine e grado, istituzioni **educative** ed istituzioni **universitarie**;
- **istituti autonomi case popolari** (I.A.C.P.);
- **Camere di commercio**, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni;
- **enti pubblici non economici** nazionali, regionali e locali;
- **amministrazioni, aziende ed enti del Servizio sanitario nazionale**.

Non sono, invece, **soggetti** all'imposta gli **Stati esteri** e gli **organismi internazionali** che operano nel territorio delle **Regioni** in regime di **extraterritorialità** (C.M. 26.7.2000, n. 148).

3. Modalità e termini di presentazione

I contribuenti **non** tenuti a presentare la dichiarazione ai fini delle **imposte** sui **redditi** devono presentare la dichiarazione **Irap** in **forma autonoma** e non più, come in passato, unendola al frontespizio del Modello Unico. Come stabilito per la dichiarazione dei redditi, anche in forma unificata (Modello Unico), e la dichiarazione Iva autonoma, **anche** la **dichiarazione Irap autonoma** per le **persone fisiche**, le **società semplici**, le **S.n.c.** e le **S.a.s.** nonché per le società ed associazioni equiparate deve essere presentata «a regime», **esclusivamente** in via **telematica**, entro il **30 settembre** dell'**anno successivo** a quello di **chiusura** del periodo d'imposta.

Per i **soggetti Ires** e per gli **enti commerciali** e **non commerciali** (tra cui gli enti pubblici), il termine è differito all'ultimo giorno del **nono mese** (era il settimo mese) **successivo** a quello di **chiusura** del periodo d'imposta. La dichiarazione da presentare per via telematica all'Agenzia delle Entrate può essere trasmessa:

- direttamente;
- tramite intermediari abilitati;
- tramite gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, che ne cureranno l'invio telematico.

I **contribuenti soggetti ad Ires** e, da quest'anno, le **società di persone con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare** per i quali il periodo d'imposta si è chiuso **anteriormente al 31.12.2014** non devono utilizzare il **modello** approvato con il Provvedimento Agenzia delle Entrate 31.1.2015, ma quello approvato l'**anno precedente**.

La dichiarazione Irap deve essere presentata **anche** dai soggetti in **liquidazione volontaria**. Nei casi di **fallimento** e di **liquidazione coatta amministrativa**, l'obbligo dichiarativo sussiste solamente se vi è **esercizio provvisorio**.

In questo caso, l'imposta è determinata secondo le stesse regole applicabili in via ordinaria e il curatore fallimentare ovvero il commissario liquidatore sono tenuti a presentare la dichiarazione Irap in relazione ai **singoli periodi d'imposta**, compresi nell'ambito della procedura, **autonomamente** considerati.

Estinzione di un soggetto e prosecuzione dell'attività da parte di un altro

Qualora si siano verificate l'**estinzione** di **soggetti preesistenti** e la **prosecuzione** dell'attività da parte di **altro soggetto**, il **nuovo soggetto** deve presentare:

- la **propria dichiarazione Irap**;
- una **dichiarazione Irap** per **ogni soggetto estinto**, indicando tutti i **dati** riguardanti il **periodo** compreso fra l'**inizio** dell'esercizio e la data in cui l'attività è **cessata**.

Soggetti tenuti alla presentazione telematica delle dichiarazioni

Sono **obbligati** a presentare in **via telematica**, con il servizio **Entratel**, le dichiarazioni (direttamente ovvero tramite gli incaricati) i seguenti soggetti:

- i contribuenti tenuti alla presentazione della **dichiarazione Iva**;
- i soggetti tenuti alla presentazione della **dichiarazione dei sostituti d'imposta** (Modello 770);
- le società e gli enti di cui all'art. 73, co. 1, D.P.R. 917/1986, vale a dire le S.p.a., le S.a.p.a., le S.r.l., gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i *trust* soggetti all'Ires, ad **esclusione** degli organi e delle **Amministrazioni dello Stato**, dei **Comuni**, dei consorzi fra enti locali, delle **Province** e delle **Regioni**;
- i soggetti tenuti alla presentazione del **modello** per la comunicazione dei **dati relativi** all'applicazione degli **studi di settore** e dei **parametri**.

L'elenco dei **soggetti incaricati** della **trasmissione telematica** delle dichiarazioni tramite Entratel è contenuto nell'art. 3, D.P.R. 322/1998.

4. Termini di versamento delle imposte

In base all'art. 30, co. 3, il versamento in acconto dell'Irap deve essere effettuato secondo le stesse regole stabilite per le imposte sui redditi. Pertanto, l'**acconto** relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015 è dovuto:

- per le **persone fisiche** e le **società** o **associazioni** nella misura pari al 100% (co. 18 dell'art. 11, D.L. 76/2013) dell'importo indicato nel rigo IR21 (salvo quanto indicato di seguito), a condizione che tale importo sia superiore a 51,65 euro;

- per gli **altri soggetti** diversi da quelli prima indicati (esclusi i soggetti che determinano la base imponibile ai sensi del co. 1 dell'art. 10-bis), nella misura pari al 100% dell'importo indicato nel rigo IR21 (salvo quanto indicato di seguito), purché tale importo sia superiore a euro 20,66.

Ai sensi dell'art. 17, co. 3, D.P.R. 435/2001, l'acconto deve essere versato in due rate:

- la prima, pari al 40%, entro lo stesso termine per il versamento dell'imposta a saldo del periodo oggetto della dichiarazione; quindi entro il **giorno 16 del sesto mese successivo** a quello di chiusura del periodo d'imposta (quindi 16 giugno per esercizi solari), **senza maggiorazioni**. Il versamento della prima rata non è dovuto se d'importo fino a 103 euro. Il versamento della prima rata di acconto può comunque essere effettuato entro il trentesimo giorno successivo a tale scadenza con lo 0,40% in più;
- la seconda, pari al 60%, entro il 30 novembre 2015 o, per i soggetti diversi dalle persone fisiche e dalle società o associazioni, entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese del periodo di imposta.

È possibile commisurare i versamenti in **acconto** sulla base dell'imposta che si **prevede di determinare** per lo stesso periodo di competenza (acconto previsionale), ferma restando, in tal caso, l'applicazione, ai fini del regime sanzionatorio, di quanto stabilito dall'art. 4, co. 2, D.L. 69/1989, convertito dalla L. 154/1989.

Per le **Regioni in deficit sanitario** per le quali, ai fini del versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015, si applicano **maggiorazioni** di aliquota non indicate nella tabella riportata in Appendice alle istruzioni del modello Irap 2015, l'**acconto** Irap va determinato:

- con il **metodo storico**, considerando quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando l'aliquota d'imposta maggiorata (in tal caso non si assume, come imposta del periodo precedente, l'importo di rigo IR21);
- con il **metodo previsionale**, assumendo come imposta di riferimento quella determinata applicando al valore della produzione previsto l'aliquota d'imposta maggiorata.

Il versamento **a saldo** risultante dalla dichiarazione deve essere effettuato:

- entro il **16 giugno** dell'anno di presentazione della dichiarazione, da parte delle persone fisiche e delle società o associazioni;
- entro il **giorno 16 del sesto mese successivo** a quello di chiusura del periodo d'imposta, da parte degli altri soggetti diversi da quelli di cui al punto precedente.

In caso di **operazioni straordinarie** poste in essere da **società di persone** la scadenza per il pagamento del **saldo** Irap, fissato dall'art. 17, co. 1, D.P.R. 435/2001, non è più il 16 giugno dell'anno in cui è presentata la dichiarazione, ma è il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.

5. Modello Irap 2015 – Correzione della dichiarazione

Se il contribuente intende, **prima** della scadenza del termine di presentazione (pertanto, per quest'anno, entro il 30.9.2015), **rettificare** o **integrare** una **dichiarazione già presentata**, deve

compilare una **nuova dichiarazione**, completa di tutte le sue parti, barrando la casella «**Correttiva nei termini**».

Dichiarazione integrativa

Scaduti i termini di presentazione della dichiarazione, il contribuente può **rettificare** o **integrare** la stessa presentando, secondo le **stesse modalità** previste per la dichiarazione originaria, una **nuova dichiarazione** completa di tutte le sue parti, su modello conforme a quello approvato per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione. Il presupposto per poter presentare la **dichiarazione integrativa** è che sia stata **validamente** presentata la **dichiarazione originaria**. Per quanto riguarda quest'ultima, si ricorda che sono considerate valide **anche** le dichiarazioni presentate **entro 90 giorni** dal termine di scadenza, fatta salva l'applicazione delle **sanzioni**.

Dichiarazione integrativa a favore

Nella sezione «Tipo di dichiarazione» del frontespizio del Modello Irap 2015, in aggiunta alle caselle «**Correttiva nei termini**» (da barrare per correggere errori o integrare le omissioni entro le scadenze ordinarie) e «**Dichiarazione integrativa**» (da barrare per correggere, oltre le scadenze ordinarie, errori/omissioni da cui derivi per il contribuente un minor debito o un maggior credito), è presente la casella «**Dichiarazione integrativa a favore**».

Tale casella va barrata nel caso di presentazione, entro il termine previsto per presentare la dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, della dichiarazione per **correggere errori/omissioni** che abbiano determinato l'indicazione di un **maggior debito** o di un **minor credito** per il contribuente, ai sensi dell'art. 2, co. 8-bis, D.P.R. 322/1998. In questo caso l'eventuale credito risultante da tale dichiarazione può essere utilizzato in **compensazione** nel Modello F24 oppure chiesto a **rimborso**.