

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

Circolare n. 30/2015
Del 5 novembre 2015

ACCONTI D'IMPOSTA – SECONDA O UNICA RATA DI NOVEMBRE 2015

In questa Circolare

1. Regole comuni
2. Regole specifiche
3. Casi particolari

Studio Mariani

I contribuenti, in autoliquidazione, effettuano il versamento della **seconda o unica rata** di acconto delle imposte dirette entro l'undicesimo mese del periodo d'imposta in corso. Per molti l'appuntamento è fissato alla fine del mese di **novembre**.

Le regole mutano in base ai soggetti coinvolti (soggetti Irpef o Ires) ed in base al metodo di calcolo utilizzato (storico o previsionale).

In taluni casi risulta obbligatorio effettuare un **ricalcolo delle imposte passate**, al fine di determinare la corretta base di calcolo (storica o previsionale). Esistono infatti norme specifiche che – generalmente dettate da ragioni di equilibrio delle finanze statali – intervengono a influenzare il calcolo degli acconti con il **metodo storico** (e a volta con il **metodo previsionale**).

1. Regole comuni

Per il versamento degli acconti occorre seguire alcune regole – in ordine ai **termini** e alle **modalità** – applicabili a prescindere dal soggetto che effettua il versamento o dal metodo di calcolo.

Verranno poi esaminati alcuni casi particolari.

Arrotondamento

Occorre distinguere tra:

- gli importi delle imposte che scaturiscono dalla dichiarazione, i quali devono essere versati arrotondati all'unità di euro, così come determinati nella dichiarazione stessa;
- gli importi che sono frutto di una elaborazione dei dati indicati nella dichiarazione – è il caso degli acconti calcolati secondo il metodo storico – i quali, prima di essere versati, vanno arrotondati al **centesimo di euro**.

ESEMPIO N. 1

Se la seconda rata di versamento dell'acconto risulta essere pari a:

- 10.000,752 euro, arrotondato diventa 10.000,75;
- 10.000,755 euro arrotondato diventa 10.000,76;
- 10.000,758 euro arrotondato diventa 10.000,76

trattandosi di importi che non si indicano in dichiarazione ma direttamente nel modello di versamento F24.

La questione si pone soprattutto nell'ipotesi di versamento della prima rata di acconto, dalla cui rateizzazione possono derivare singoli risultati di calcolo con innumerevoli decimali.

Dal 2015, essendo gli acconti – calcolati con il metodo storico – dovuti, generalmente (fa eccezione l'acconto sulla cedolare secca, pari al 95%), nella misura del 100% (importo complessivamente versato, se del caso, in due rate del 60% e del 40%), non si perviene a risultati con più di due decimali.

ESEMPIO N. 2

La base di calcolo, risultante dalla dichiarazione dei redditi, dell'acconto 2015 sulla cedolare secca

è pari a 852 euro.

Il 95% è pari a 809,40 euro e la seconda rata di acconto (pari al 60% di detta cifra) ammonta a 485,64 euro che, essendo già espressa in centesimi di euro, non richiede ulteriori arrotondamenti.

Termini di versamento

Le **persone fisiche**, aventi un periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, versano il secondo acconto (o l'unica rata) entro il mese di **novembre**.

I **sogetti Ires** versano il dovuto entro la fine dell'**undicesimo mese** dell'esercizio o periodo di imposta: se il periodo coincide con l'anno solare, anch'essi versano le imposte in acconto nel mese di novembre.

In linea generale, i termini che scadono di sabato o in un giorno festivo sono **prorogati** al primo giorno feriale successivo, situazione che per il 2015 non si pone per i soggetti (es. soggetti «solari») che devono versare la seconda o unica rata di acconto entro il 30.11.2015.

Modalità di versamento

Per il pagamento delle imposte tutti i contribuenti devono utilizzare il **modello F24**, che deve essere presentato anche se il **saldo finale** indicato risulti uguale a **zero** per effetto della compensazione (art. 17, co. 1, D.Lgs. 9.7.1997, n. 241) con crediti erariali o verso altri enti (comuni, Inps, ecc.).

Restano ferme le **restrizioni** vigenti:

- in tema di crediti Iva superiore a **5.000 euro** (art. 10, co. 7, D.L. 78/2009);
- per le compensazioni di crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali e alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito per importi superiori a **15.000 euro** annui (art. 1, co. 574, L. 27.12.2013, n. 147);
- in presenza di debiti iscritti a ruolo scaduti per imposte erariali di ammontare superiore a **1.500 euro** (art. 31, co. 1, D.L. 78/2010) la compensazione dei crediti tributari è vietata. Le imposte erariali che fanno scattare il divieto sono, in particolare, le imposte dirette, l'Iva, l'Irap e le altre imposte indirette, con esclusione dei tributi locali e dei contributi di qualsiasi natura (C.M. 13/E/2011);
- relative al limite massimo dei crediti compensabili, pari a **700.000 euro** per ciascun anno solare. È importante ricordare che l'importo dei crediti utilizzati per compensare debiti relativi alla stessa imposta (cd. compensazione verticale) non ha rilievo ai fini del limite massimo di 700.000 euro, anche se la compensazione, per comodità o per obbligo, viene effettuata attraverso il modello F24.

ESEMPIO N. 3

Qualora il contribuente abbia un saldo Irpef a credito (derivante dalla dichiarazione dell'anno precedente) e un debito a titolo di acconto Irpef dovuto il periodo di imposta in corso, può indifferentemente:

- utilizzare il credito Irpef in diminuzione dell'acconto Irpef dovuto per il periodo di imposta in corso, senza presentare il modello F24;
- utilizzare il credito Irpef per diminuire l'acconto Irpef dovuto per il periodo di imposta in corso utilizzando il modello F24. In tal caso, nella colonna «Importi a debito versati» va indicato il debito Irpef e nella colonna «Importi a credito compensati» va indicato il credito

Irpef risultante dalla dichiarazione che si utilizza in compensazione.

Ancorché sia stato scelto di evidenziare la compensazione nel modello F24, la compensazione mantiene la natura di compensazione cd. «verticale» (ossia tra importi della medesima imposta) e, quindi, non è computata entro il limite di 700.000 euro di cui sopra.

Si ricorda che i crediti che risultano dal Modello Unico 2015 (relativi al 2014) possono essere utilizzati – salve le restrizioni sopra ricordate – per compensare debiti dal giorno successivo a quello della chiusura del periodo di imposta per il quale deve essere presentata la dichiarazione da cui risultano i suddetti crediti (quindi dall'1.1.2015 e fino alla presentazione della dichiarazione successiva).

ESEMPIO N. 4

Il credito Irpef relativo al periodo d'imposta 2014 in via di principio può essere compensato a partire dal mese di gennaio 2015, fatte salve le limitazioni di cui si è fatto cenno.

I contribuenti **titolari di partita Iva** sono obbligati ad effettuare i versamenti con **modello F24 in via telematica** con le seguenti modalità:

- direttamente:
 1. mediante lo stesso servizio telematico utilizzato per la presentazione telematica delle dichiarazioni fiscali;
 2. ricorrendo ai servizi di home banking delle banche e di Poste italiane S.p.a.;
 3. utilizzando i servizi di remote banking (CBI) offerti dal sistema bancario;
- tramite gli intermediari abilitati al servizio telematico Entratel che aderiscono ad una specifica convenzione con l'Agenzia delle Entrate ed utilizzano il software fornito loro gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate o che si avvalgono dei servizi on line offerti dalle banche e da Poste italiane S.p.a.

Anche i contribuenti **non titolari di partita Iva** devono, sin **dall'1.10.2014**, adottare le modalità telematiche di versamento utilizzando i servizi online dell'Agenzia delle Entrate o del sistema bancario e postale, salva l'ipotesi di saldo a debito fino a 1.000 euro e senza utilizzo di crediti in compensazione, per i quali è possibile continuare ad utilizzare il **modello cartaceo**.

Nella tabella n. 1 che segue si riepilogano le modalità di versamento in vigore dall'1.10.2014 a seguito delle modifiche apportate dall'art. 11, co. 2, D.L. 66/2014 che ha esteso ulteriormente l'uso del **canale telematico** a scapito di quello cartaceo, senza più distinguere a seconda che si tratti di titolari di partita Iva o privati (C.M. 19.9.2014, n. 27/E).

Tabella n. 1 – Modalità di versamento

F24 a zero	<p>Il modello F24 che, per effetto di compensazioni, presenta un saldo a zero va presentato esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (Entratel/Fisconline):</p> <ul style="list-style-type: none">• «F24 on line» e «F24 web» utilizzabili da qualsiasi soggetto. Per accedervi occorre essere registrati ai servizi telematici Entratel/Fisconline, ed essere titolari di un c/c presso una banca convenzionata/poste sul quale richiedere l'addebito. Con «F24 web» l'ordine di addebito è trasmesso all'Agenzia senza disporre di alcun
-------------------	---

	<p>software specifico, mentre con «F24 online» è necessario scaricare l'apposito software;</p> <ul style="list-style-type: none"> • «F24 cumulativo», utilizzabile dagli intermediari abilitati a Entratel per trasmettere telematicamente i modelli F24 in nome e per conto dei propri clienti. In tal caso il pagamento può essere effettuato: <ol style="list-style-type: none"> 1. sul c/c postale o bancario dei singoli clienti; 2. sul c/c postale o bancario dell'intermediario; <p>oppure il servizio «F24 addebito unico».</p> <p>Pertanto nel caso di F24 a zero non sarà più possibile utilizzare né il modello cartaceo né i servizi di remote/home banking gestiti da banche/Poste italiane S.p.a..</p>
F24 a debito con compensazioni	Questi modelli potranno essere presentati esclusivamente con modalità telematica:
F24 con debito superiore a 1.000 euro	<ul style="list-style-type: none"> • mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (come visto sopra per i modelli con saldo a zero); • mediante i servizi di internet banking delle banche, Poste italiane S.p.a., Agenti della riscossione.

PRINCIPALI CODICI TRIBUTO
4034: Irpef – Acconto seconda rata o unica soluzione
3843: Addizionale comunale - Acconto
1794: Imposta sostitutiva regime fiscale di vantaggio – Acconto seconda rata o unica soluzione
1841: Cedolare secca locazioni – Acconto seconda rata o unica soluzione
2002: Ires - Acconto seconda rata o acconto in unica soluzione
2019: Acconto maggiorazione Ires (10,5%) società di comodo (seconda o unica rata)
3813: Irap – Acconto seconda rata o unica soluzione

2. Regole specifiche

I meccanismi di calcolo possono variare in funzione del soggetto debitore dell'imposta, come riepilogato nelle tabelle che seguono.

I righi di riferimento alla dichiarazione vanno utilizzati per determinare l'acconto secondo il **metodo storico**.

In alternativa al calcolo basato sulle imposte dovute per l'anno precedente, nell'ipotesi in cui il contribuente fondatamente preveda una diminuzione dei redditi per l'anno 2015 rispetto a quelli conseguiti nel 2014, può procedere al calcolo dell'acconto basandosi sulle imposte che prevede

siano dovute per l'anno 2015 (art. 4, D.L. 69/1989). Questa modalità, detto **metodo previsionale**, deve essere utilizzata con attenzione; infatti se, a posteriori, sulla base di quello che sarà il reddito definitivo per il 2015, dovesse risultare un versamento di acconto inferiore alle percentuali richieste dalla legge con utilizzo del metodo storico, si renderà applicabile una **sanzione** pecuniaria amministrativa pari al **30%** dell'importo non versato.

Non sono obbligati al versamento dell'acconto Irap i **produttori agricoli** che nel **2014** risultavano esonerati dagli adempimenti Iva ai sensi dell'art. 34, co. 6, D.P.R. 633/1972 e che in tale anno hanno superato i limiti previsti per l'esonero.

Sono, invece, tenuti a tale versamento i produttori agricoli che, avendo superato nell'anno **2013** il limite di un terzo delle cessioni di beni diversi da quelli compresi nella prima parte della tabella A allegata al citato decreto non rientrano nel regime di esonero per l'anno 2014.

TABELLA N. 2 – MISURA DEGLI ACCONTI – SOGGETTI IRPEF

Soggetti Irpef		
Imposta	Rigo di riferimento	Misura
Irpef	Rigo RN34 «Differenza» (purché l'importo indicato sia almeno pari a 52 euro) di Unico PF 2015	Si versa il 100% del suo ammontare a titolo di acconto per il 2015 entro il giorno 30.11.2015 se l'importo dovuto è fino a 257 euro; il 60%, entro la predetta data, se quanto dovuto è almeno di 258 euro. Per la cedolare secca l'anticipo complessivo è pari al 95% dell'imposta dovuta e va versata in due rate (38% per la prima rata e 57% per la seconda rata); inoltre, se la prima rata era non superiore a 103 euro, l'intero acconto potrà essere versato entro fine novembre.
Cedolare secca	Rigo RB11, colonna 3, «Totale imposta cedolare secca» (purché l'importo indicato sia almeno pari a 52 euro) di Unico PF 2015	
Addizionale comunale all'Irpef	Per determinare l'acconto per l'addizionale comunale all'Irpef per il 2015 occorre effettuare le seguenti operazioni: <ul style="list-style-type: none"> • applicare al reddito imponibile relativo all'anno di imposta 2014 (rigo RV17 col. 2) l'aliquota deliberata dal comune nel quale il contribuente ha la residenza alla data dell'1.1.2015; • calcolare il 30% dell'importo così determinato (acconto per il 2015); 	Prima della determinazione dell'acconto dovuto per addizionale comunale 2015, occorre tener conto dell'eventuale soglia di esenzione deliberata dal comune e rilevabile dalla tabella del Dipartimento delle Finanze. Se l'importo di colonna 2 del rigo RV17 è minore o uguale all'importo indicato come soglia di esenzione nella citata tabella, l'acconto per addizionale comunale 2015 non è dovuto; in caso contrario, è dovuto l'acconto per l'addizionale comunale 2015. Se il comune ha deliberato determinate agevolazioni con riferimento a particolari

	<ul style="list-style-type: none"> detrarre dal risultato ottenuto l'acconto per l'addizionale comunale 2015 trattenuto dal datore di lavoro (rigo RC10 col. 5). <p>L'aliquota da applicare è quella deliberata per l'anno precedente (art. 8, co. 2, D.Lgs. 21.11.2015, n. 175).</p>	condizioni reddituali è necessario verificare se si è in possesso dei requisiti per fruire delle agevolazioni. Se invece le agevolazioni sono riferite a condizioni soggettive non desumibili dai dati presenti nella dichiarazione (ad esempio l'importo ISEE ovvero una particolare composizione del nucleo familiare), per attestare il possesso di tali requisiti occorre compilare un'apposita casella «Agevolazione» nel modello di dichiarazione.
Irap	IR21 del modello Irap 2015	100%

TABELLA N. 3 – MISURA DEGLI ACCONTI – SOGGETTI IRES

Soggetti Ires		
Imposta	Rigo di riferimento	Misura
Ires	Rigo RN17 (purché l'importo indicato sia almeno pari a 21 euro) di Unico SC 2015	<p>Si versa il 100% del suo ammontare a titolo di acconto per il 2015: il 60% del 100% va versato entro il giorno 30.11.2015 (o, meglio, entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo di ciascun periodo d'imposta) se quanto dovuto come prima rata – 40% - era superiore a 103 euro (art. 17, D.P.R. 7.12.2001, n. 435).</p> <p>Non opera più, per i contribuenti solari, l'innalzamento della percentuale al 101,5% che era fissato dal D.M. 30.11.2013 per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2013 e per il successivo (2014).</p>
Imposta sostitutiva Cfc (artt. 167 e 168, Tuir)	Per i termini e le modalità di versamento dell'acconto dell'imposta dovuta sui redditi derivanti da partecipazioni in soggetti esteri residenti in Paesi <i>black list</i> assoggettati a tassazione separata nel Quadro RM di Unico SC, occorre avere riguardo ai termini e alle modalità indicate nella riga precedente.	L'acconto, tuttavia, va determinato autonomamente rispetto all'acconto per i redditi assoggettati in via ordinaria ad Ires.
Irap	IR21 del modello Irap 2015	100%

3. Casi particolari

Si forniscono alcune indicazioni sul calcolo degli acconti al verificarsi di determinate situazioni in capo a **persone fisiche private, imprese soggette all'Irpef** o **soggetti Ires**, che possono riguardare il luogo di produzione del reddito, l'attività esercitata, la dimensione dell'impresa, le opzioni di particolari forme di tassazione, ecc.

Soggetti non residenti

I soggetti non residenti devono calcolare l'acconto Irpef per l'anno 2015 senza tener conto della detrazione per **carichi di famiglia** di cui all'art. 12, D.P.R. 917/1986.

Anche in questo caso occorre procedere alla rideterminazione del reddito, al fine di non tener conto delle detrazioni per familiari a carico di cui hanno fruito i soggetti non residenti.

Questi soggetti hanno goduto delle detrazioni per carichi di famiglia in virtù della proroga al 2014 operata dall'art. 9, co. 15-quater, lett. a), D.L. 150/2013. Si ricorda che ai soggetti **non residenti** che presentano una specifica documentazione attestante il rispetto delle condizioni di legge (D.M. 2.8.2007, n. 149) spettano le detrazioni d'imposta per carichi familiari, come previsto dall'art. 1, co. 1324, L. 296/2006. **Dal 2015**, salvo ulteriori proroghe, le detrazioni non spettano, e i soggetti non residenti devono versare l'acconto 2015 senza tener conto del beneficio fruito nel 2014.

Il ricalcolo non è dovuto per i soggetti che godono dello *status* di "non residente Schumacker". In questo caso, se il contribuente, pur essendo non residente, produce almeno il 75% del proprio reddito complessivo in Italia e non goda di analoghe agevolazioni fiscali nello Stato di residenza beneficia – limitatamente ai redditi che si considerano prodotti in Italia – degli stessi oneri deducibili e detraibili e delle stesse esclusioni previste per i residenti. Anche le detrazioni d'imposta per carichi di famiglia competono secondo le regole previste per i residenti, in deroga alla disciplina del citato co. 1324 (art. 24, co. 3-bis, D.P.R. 917/1986).

Questa modifica normativa si è resa necessaria da quando l'Italia è stata obbligata a prevedere l'estensione di detrazioni (in particolare per i carichi di famiglia) e deduzioni Irpef per le persone fisiche non residenti fiscalmente in Italia, ma soggetti fiscalmente residenti nell'Ue oppure in uno Stato See che assicuri un adeguato scambio di informazioni, e che producano in Italia almeno il 75% del loro reddito complessivo (art. 7, L. 30.10.2014, n. 161).

Sfratti

Nel calcolo degli acconti non si deve tener conto dell'agevolazione, prevista dall'art. 2, co. 1, L. 9/2007, la quale consente ai proprietari di non far concorrere alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte dirette, quello derivante dai fabbricati locati ai sensi degli artt. 37 e 90, D.P.R. 917/1986 per i quali gli inquilini possono beneficiare della **sospensione degli sfratti** ai sensi dell'art. 1, D.L. 158/2008. Poiché la sospensione è terminata il 31.12.2014 (art. 4, co. 8, D.L. 150/2013), per l'acconto 2015 occorre ricalcolare l'imposta a debito del 2014 senza tener conto dei suddetti benefici fiscali.

Agricoltori che vendono energia prodotta da fonti rinnovabili

I soggetti (imprese individuali o società) che determinano il reddito con criteri catastali (anche se per opzione) devono tener conto (già dal 2014, in quanto il provvedimento è entrato in vigore il 24.6.2014) di un nuovo modo di determinazione del **reddito prodotto da energia prodotta da fonti rinnovabili agro-forestali e fotovoltaiche** (art. 22, co. 1-bis, D.L. 24.4.2014, n. 66). In particolare, detti soggetti devono assoggettare ad imposizione, anche ai fini Irap, un ammontare relativo all'energia prodotta (diversa da quella autoconsumata) che oltrepassa determinate franchigie (2.400.000 kWh per l'energia prodotta da fonti agroforestali e 260.000 kWh per quella derivante da fonti fotovoltaiche; entro questi limiti la produzione ceduta rientra nel reddito agrario).

Al corrispettivo ottenuto ai fini Iva si applica un **coefficiente di redditività del 25%**.

ESEMPIO N. 5

Una S.r.l. agricola che ha optato per la determinazione del reddito secondo i criteri catastali produce energia da fonti rinnovabili fotovoltaiche.

La produzione è stata pari a 600.000 kWh annua; 200.000 kWh sono stati autoconsumati. La restante parte è stata ceduta (immessa in rete, come da fatture emesse al GSE).

Sul corrispettivo derivante dalla vendita di quest'ultima parte, al netto della franchigia di 260.000 kWh (praticamente sul corrispettivo della vendita dei 140.000 kWh eccedenti) occorrerà applicare un coefficiente di redditività del 25%.

Noleggjo occasionale

In presenza di redditi derivanti dall'attività di **noleggjo occasionale di imbarcazioni** e navi da diporto assoggettati ad imposta sostitutiva del 20% (Quadro RM), l'acconto Irpef per l'anno 2015 deve essere calcolato tenendo conto anche di tali redditi (art. 59-ter, co. 5, D.L. 1/2012).

Lo stesso è previsto per i soggetti Ires (art. 49-bis, co. 5, D.Lgs. 18.7.2005, n. 171, relativo al noleggjo occasionale di navi e altre imbarcazioni): nella determinazione dell'acconto dovuto si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata senza tenere conto di detta disposizione.

Distributori di carburante

In presenza di redditi d'impresa conseguiti dagli esercenti impianti di distribuzione di carburante – che hanno fruito nel 2014 della **deduzione forfetaria** prevista dall'art. 34, co. 2, L. 12.11.2011, n. 183 – si dovrà determinare l'acconto delle imposte con il metodo storico senza tener conto della predetta deduzione.

Ace

Ai sensi dell'art. 1, co. 138, L. 27.12.2013, n. 147 (Legge di stabilità 2014), i soggetti che beneficiano della deduzione di cui all'art. 1, D.L. 201/2011 (Ace), determinano l'acconto delle imposte sui redditi dovute per i periodi di imposta in corso al 31.12.2014 e al 31.12.2015 utilizzando l'**aliquota** percentuale per il calcolo del **rendimento nozionale del capitale proprio** relativa al periodo d'imposta precedente (ossia senza tener conto degli **aumenti di rendimento** ivi previsti).

I soggetti che partecipano alla **tassazione di gruppo**, per i quali trovano applicazione le sopra citate norme in materia di rideterminazione dell'acconto, devono comunicare alla società o ente consolidante i dati necessari per la corretta determinazione dell'acconto dovuto in capo al gruppo consolidato.

Ritenute

Ai fini del computo dell'acconto, non si può tener conto, nella misura del **70%**, delle ritenute sugli **interessi, premi e altri frutti dei titoli** di cui all'art. 1, D.Lgs. 1.4.1996, n. 239 (es. obbligazioni e titoli similari), scomutate per il periodo d'imposta precedente (art. 13, co. 1, D.Lgs. 239/1996).

Per precisione, i titoli che obbligano alla rideterminazione dell'importo di riferimento ai fini degli acconti sono:

- obbligazioni e titoli similari (escluse le cambiali finanziarie) emessi da banche, da società per azioni negoziate in mercati regolamentati italiani e da enti pubblici economici trasformati in società per azioni in base a disposizione di legge;
- obbligazioni e titoli similari ammessi alla negoziazione al momento dell'emissione, esclusivamente in mercati esteri;
- obbligazioni emesse da enti territoriali.

Quanto alle modalità operative per rideterminare l'imposta dovuta, occorre aumentare il rigo «differenza» oppure «imposta dovuta» (a seconda che si tratti di soggetti Irpef o di soggetti Ires) di un importo pari al 70% delle ritenute subite su interessi, premi e altri frutti dei titoli indicati.

ESEMPIO N. 6

Si ipotizzi che l'importo del rigo (nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta precedente a quello per il quale l'acconto è versato) che cumula le ritenute subite dal contribuente sia così composto:

- ritenute subite su provvigioni percepite: euro 230,00
- ritenute su interessi attivi di conto corrente bancario: euro 345,00
- ritenute subite su obbligazioni emesse da banche: euro 343,00

Totale ritenute subite: euro 918,00

Per calcolare l'acconto d'imposta dovuto per il 2015 occorre rideterminare il debito del 2014, aumentando l'importo indicato nel rigo «Differenza» oppure «Imposta dovuta» di un importo pari al 70% delle ritenute subite di cui al punto sub c).

Pertanto, l'importo di riferimento per la determinazione dell'acconto 2015 sarà:

Rigo «Differenza» o «Imposta dovuta» + 240,10 euro (343,00 euro x 70%).

Rivalutazione delle rendite

Nella determinazione dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta 2015, occorre tenere conto della **rivalutazione dei redditi dominicale e agrario**, prevista dall'art. 7, co. 4, D.L. 24.6.2014, n. 91. Detta disposizione ha incrementato, per il solo anno 2015, la rivalutazione che l'art. 1, co. 512, L. 228/2012 aveva incrementato al **15%** per il triennio 2013-2015 (la rivalutazione del 5% per i terreni agricoli, ancorché non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola, per il 2015 passa al 10%). Dal 2016 la rivalutazione è fissata al 7%. Si ricorda che la rivalutazione si applica sull'importo risultante dalla rideterminazione operata ai sensi dell'art. 3, co. 50, L. 662/1996, ossia dopo aver rivalutato il reddito dominicale dell'80% e il reddito agrario del 70%. Il citato co. 512 ha previsto che le suddette rivalutazioni devono essere prese in considerazione ai fini della determinazione (anche con metodo storico) degli acconti delle imposte sui redditi dovuti per l'anno 2015.

Regime fiscale di trasparenza

In caso di adesione al regime di tassazione per trasparenza, gli obblighi d'acconto permangono, nel **primo periodo d'imposta di efficacia dell'opzione**, anche in capo alla società partecipata (art. 115, co. 7, D.P.R. 917/1986; art. 9, D.M. 23.4.2004), che dovrà calcolarli:

- con il **criterio storico**, sulla base del reddito prodotto nel periodo d'imposta precedente;

- ovvero facendo ricorso al **criterio previsionale**, ma senza tenere conto degli effetti dell'opzione nella determinazione dell'imposta.

L'acconto versato dalla partecipata sarà naturalmente scomputabile, in base alla rispettiva percentuale di partecipazione agli utili, dall'imposta dovuta a saldo dai singoli soci.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. 22.11.2004, n. 49/E, invece, ciascuna società partecipante, a differenza della partecipata, può adottare, in alternativa al metodo storico, il metodo previsionale tenendo conto degli effetti della trasparenza. In tal caso, tuttavia, ove la possibilità di applicare concretamente la trasparenza venisse meno per la sopravvenuta perdita dei requisiti richiesti per l'accesso al regime o per il sopraggiungere di cause ostative all'esercizio dell'opzione, la partecipante dovrà integrare gli acconti entro 30 giorni, se inferiori a quelli effettivamente dovuti.

Per quanto riguarda la determinazione dell'acconto per l'**anno successivo** a quello di efficacia dell'opzione, si evidenzia che la società partecipata non deve versare acconti. L'obbligo ricade, infatti, sui singoli soci che possono determinare l'importo da versare a titolo di acconto sulla base del metodo previsionale o sulla base del metodo storico, in ogni caso considerando anche l'imposta corrispondente al reddito imputato per trasparenza.

Nel caso di **mancato rinnovo dell'opzione** alla scadenza del periodo triennale di efficacia della trasparenza, qualora si opti per la determinazione dell'acconto in base al metodo storico, sia la società partecipata che i soci devono calcolare gli acconti sulla base di una imposta «virtuale», cioè assumendo come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in assenza dell'opzione.

In sostanza:

- la partecipata deve commisurare l'acconto sull'imposta corrispondente al reddito prodotto nel periodo precedente e imputato per trasparenza ai soci;
- le partecipanti determinano l'acconto sulla base dell'imposta corrispondente al reddito dichiarato nel periodo precedente.

Consolidato fiscale

In caso di esercizio dell'opzione per il consolidato nazionale o mondiale, agli obblighi di versamento dell'acconto è tenuta esclusivamente la società o ente **consolidante**.

Limitando l'osservazione al consolidato nazionale, per il **primo esercizio** la determinazione dell'acconto dovuto dalla controllante è effettuato, ai sensi dell'art. 118, co. 3, D.P.R. 917/1986, sulla base dell'imposta, al netto delle detrazioni, dei crediti di imposta e delle ritenute d'acconto, corrispondente alla somma algebrica dei redditi relativi al periodo precedente come indicati nelle dichiarazioni dei redditi presentate per il periodo stesso dalle società singolarmente considerate.

Senonché, l'art. 6, co. 1, D.M. 9.6.2004 ammette la possibilità che gli acconti siano versati, in tutto o in parte, **separatamente** dai soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo precedentemente alla comunicazione dell'opzione (il caso potrebbe riguardare ad esempio la prima rata d'acconto versata prima dell'adesione al regime di tassazione di gruppo).

Comunque, anche gli acconti versati separatamente dalle società partecipanti al consolidato, in attesa della comunicazione dell'opzione, si considerano validamente eseguiti sicché il soggetto

consolidante può tenerne conto nell'esecuzione dei propri adempimenti; resta ferma, tuttavia, la responsabilità della consolidante ai sensi dell'art. 127, co. 3, D.P.R. 917/1986 qualora essi risultino insufficienti.

Operazioni straordinarie

Si riportano le disposizioni normative e alcuni interventi di prassi che regolano la materia, insieme ad alcune note di commento.

Tabella n. 4 – Operazioni straordinarie

<p>Fusione e scissione</p>	<p>L'art. 4, co. 1, D.L. 11.3.1997, n. 50 ha disposto che «... <i>nelle operazioni di fusione e scissione gli obblighi di versamento, inclusi quelli relativi agli acconti di imposta ed alle ritenute operate su redditi altrui, dei soggetti che si estinguono per effetto delle operazioni medesime, sono adempiuti dagli stessi soggetti fino alla data di efficacia della fusione o scissione, ai sensi, rispettivamente, degli artt. 2504-bis, secondo comma, e 2504-decies, primo comma, primo periodo (ora 2506-quater), del Codice civile: successivamente a tale data, i predetti obblighi si intendono a tutti gli effetti trasferiti alla società incorporante, beneficiaria o comunque risultante dalla fusione o scissione ...</i>».</p> <p>Con C.M. 12.11.1998, n. 263, quesito 2.15, è stato rilevato che la norma citata, stante il suo carattere generale, si rende applicabile anche agli effetti dell'Irap.</p> <p>In base alla predetta disciplina, indipendentemente dall'efficacia retroattiva o meno dell'operazione straordinaria ai fini contabili e fiscali, l'obbligo di versamento degli acconti di imposta dovuti dalle società estinte ricade sulla società risultante dalla fusione, incorporante ovvero sui soggetti beneficiari della scissione qualora la data di efficacia civilistica della fusione o della scissione sia anteriore alla scadenza del termine previsto per il pagamento degli stessi acconti (ad esempio anteriore al 30.11.2015).</p> <p>Al contrario, qualora la data di efficacia civilistica della fusione o della scissione sia successiva alla scadenza del termine previsto per il pagamento degli stessi acconti, l'obbligo di versamento ricadrà ancora sulla società fusa, incorporata o scissa, con la possibilità, da parte della società risultante dalla fusione, incorporante ovvero dei soggetti beneficiari della scissione, di scomputare tali versamenti in sede di determinazione del saldo d'imposta relativo al periodo nel corso del quale interviene la fusione o la scissione.</p> <p>Sul punto la Circolare conferma, inoltre, che successivamente alla data di efficacia giuridica della fusione o della scissione nessun obbligo d'acconto deve essere adempiuto dalla società fusa, incorporata o scissa, e che i versamenti in acconto della società risultante dalla fusione, incorporante o beneficiaria della scissione, scadenti successivamente alla data di efficacia giuridica dell'operazione, devono essere calcolati tenendo conto anche dell'imposta liquidata dalle società fuse o incorporate ovvero dalla società scissa nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta anteriore a quello in cui interviene la fusione o la scissione.</p>
---	--

	<p>Esempio n. 7</p> <p>Nel caso di fusione per incorporazione tra due società di capitali con efficacia fiscale retroattiva all' 1.1.2015 ed effetto civilistico a far data dal 31.8.2015, le due società avrebbero dovuto provvedere, entro il termine per il versamento a saldo delle imposte emergenti dalla dichiarazione dei redditi, a versare distintamente il primo acconto in base all'imposta da ciascuna dovuta per l'esercizio precedente (rigo RN17 del modello Unico 2015 società di capitali), mentre la sola società incorporante sarà tenuta, entro il 30.11.2015, a versare il secondo acconto tenendo in considerazione non solo l'imposta dalla stessa dovuta per l'esercizio precedente ma anche quella dovuta dalla società incorporata per lo stesso periodo di imposta.</p> <p>La Circolare in commento ha, inoltre, il pregio di dirimere i problemi interpretativi sorti nel caso in cui una o più delle</p>
	<p>società interessate all'operazione intenda commisurare l'acconto alla minore imposta che si prevede di dovere liquidare nel periodo di competenza (metodo previsionale). Poiché nel caso di retrodatazione degli effetti fiscali delle operazioni le società incorporate o scisse potrebbero venire private di un proprio autonomo periodo di imposta, in queste ipotesi era sorto il dubbio se l'acconto potesse essere commisurato alla sola imposta che si rendesse dovuta dalla società subentrante. In coerenza con i principi generali in materia di acconto e tenendo conto che le operazioni con effetto retroattivo comportano inevitabilmente che l'unica imposta liquidabile è quella relativa ai soggetti subentranti, la C.M. n. 263/1998 (sebbene si riferisca all'Irap) precisa che tanto la società fusa, incorporata o scissa (per i versamenti da effettuare prima della data di efficacia dell'operazione) che la società risultante, incorporante o beneficiaria (per i versamenti da effettuare successivamente) possono avvalersi della facoltà di commisurare l'importo al cd. dato previsionale e cioè alla minore imposta di cui si prevede la liquidazione per il periodo di competenza da parte delle anzidette società subentranti.</p>
<p>Trasformazione</p>	<p>Particolari problemi riguardo l'acconto sorgono nel caso di trasformazione da società di persone a società di capitali e viceversa.</p> <p>Con la C.M. 31.10.1977, n. 96 è stato precisato che qualora la trasformazione avvenga prima del termine di versamento dell'acconto questo non dovrà più essere versato «... <i>poiché ai fini dell'acconto la qualità di soggetto di imposta deve sussistere tanto nel periodo di competenza quanto in quello precedente ...</i>».</p> <p>Tale interpretazione deve intendersi valida dal momento successivo a quello in cui la trasformazione ha avuto effetto, momento che coincide con la data di iscrizione presso il Registro delle imprese.</p> <p>Esempio n. 8</p> <p>Se una società di capitali si è trasformata in società di persone in data 31.10.2015 (facendo riferimento alla data di iscrizione della delibera di trasformazione al Registro delle imprese), la ex società di capitali non dovrà effettuare alcun versamento a titolo di seconda o unica rata di acconto Ires relativamente al periodo d'imposta 1.1.2015-30.10.2015, in quanto al 30.11.2015 la società</p>

	<p>trasformata non assume la qualifica di soggetto passivo ai fini Ires.</p> <p>Nel caso contrario, vale a dire di trasformazione da società di persone a società di capitali avvenuta alla medesima data (31.10.2015), nessuna società dovrà effettuare il versamento di acconto (in particolare di Ires trattandosi, per la società risultante, del primo periodo d'imposta).</p> <p>Quindi se la trasformazione è stata deliberata, ma non risulta ancora iscritta e nel frattempo scade il termine per il pagamento della rata di acconto la società dovrà procedervi nei modi ordinari. L'acconto versato avrà valenza sulle imposte dovute per la frazione di esercizio fino alla data di effettuazione della trasformazione.</p>
<p>Liquidazione</p>	<p>Per quanto riguarda le ipotesi di liquidazione volontaria (come pure di fallimento), il Ministero delle Finanze nella C.M. 31.10.1977, n. 96 ha chiarito che «... qualora nel periodo di competenza sia intervenuta la dichiarazione di fallimento di un'impresa individuale o societaria, o la messa in liquidazione di una società o ente, il curatore e liquidatore non sono tenuti al versamento dell'acconto, a meno che nell'anno di riferimento non vi sia stato esercizio provvisorio e sussista quindi l'obbligo della dichiarazione» attualmente prevista dall'art. 5, D.P.R. 322/1998.</p>

Studio Malinverni