

Main Office: Via S. Radegonda, 8 - Milano www.rossiassociati.it Tel + 39 02.874271 Fax + 39 02.72099377

CIRCOLARE

Novembre 2019 - nr. 2

Tutte le informazioni sono tratte, previa critica rielaborazione,
da normativa, riviste e stampe specializzate
Per ulteriori informazioni contattare direttamente lo Studio
(Tel.02/874271 – Fax 02/72099377, e-mail: info@rossiassociati.com)

Acconti IRPEF, IRES, IRAP, imposte sostitutive, addizionali, IVIE, IVAFE e contributo INPS ex L. 335/9

PREMESSA

Lunedì 2.12.2019 (in quanto il 30.11.2019 è sabato) scade il termine per il versamento degli acconti d'imposta e contributivi per il 2019, tenendo conto delle novità applicabili quest'anno. Per le società ed enti il cui esercizio sociale non coincide con l'anno solare, il termine di versamento del secondo o unico acconto è stabilito entro 11° mese dell'esercizio.

Si ricorda che la disciplina relativa ai termini e alle modalità di versamento in due rate degli acconti IRPEF ed IRES è contenuta nel co. 3 dell'art. 17 del DPR 7.12.2001 n. 435¹.

Tale norma prevede espressamente che le disposizioni in materia di acconti IRPEF e IRES si applichino anche al versamento degli acconti IRAP².

Particolari disposizioni sono poi previste per i soggetti che si avvalgono dei regimi della trasparenza fiscale e del consolidato nazionale. A tale tema è dedicata un'apposita successiva Circolare.

Imposte soggette all'obbligo di versamento

Oltre all'IRPEF/IRES e all'IRAP, l'acconto risulta dovuto, con gli stessi termini e modalità, anche in ordine alle relative addizionali ed imposte sostitutive, vale a dire:

- all'imposta sostitutiva prevista dal regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità ex art. 27 del DL 98/2011;
- all'imposta sostitutiva prevista dal regime fiscale agevolato per autonomi ex art. 1 co. 54 -89 della L. 190/2014 (c.d. regime "forfetario");
- alla "cedolare secca" sulle locazioni di immobili abitativi (ai sensi dell'art. 3 del DLgs. 23/2011);
- alle imposte patrimoniali su immobili e attività finanziarie all'estero (IVIE e IVAFE);
- all'addizionale IRES del 10,5% per le società di comodo e in perdita sistematica;
- all'addizionale IRES del 3,5% per gli intermediari finanziari;
- all'addizionale IRES del 4% per le imprese con elevata capitalizzazione di Borsa che operano nei settori del petrolio e dell'energia, prevista dall'art. 3 della L. 6.2.2009 n. 7;
- all'addizionale delle imposte dirette del 25% sul materiale pornografico e di incitamento alla violenza, c.d. "tassa etica" o "porno tax" (prevista dall'art. 1 co. 466 della L. 23.12.2005 n. 266 e successive modifiche);
- all'addizionale comunale IRPEF: tuttavia, anche con riferimento al 2019, il pagamento doveva essere effettuato in un'unica soluzione entro il termine di corresponsione del saldo IRPEF 2018³; tale adempimento non ha quindi nessun effetto in occasione delle prossime scadenze.

2 PERCENTUALI DI COMPUTO PER IL 2019

L'art. 58 del DL 26.10.2019 n. 124 (c.d. "decreto fiscale collegato alla legge di bilancio 2020")⁴ modifica, a regime, la misura della prima e seconda rata degli acconti dell'IRPEF, dell'IRES, dell'IRAP e delle relative addizionali e imposte sostitutive, dovuti dai contribuenti soggetti agli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), di cui all'art. 9-bis del DL 50/2017.

Come sostituito dall'art. 2 del DL 15.4.2002 n. 63, conv. L. 15.6.2002 n. 112 e successivamente modificato dall'art. 37 co. 11 del DL 4.7.2006 n. 223, conv. L. 4.8.2006 n. 248, a decorrere dall'1.5.2007, e dall'art. 7-quater co. 19 del DL 22.10.2016 n. 193, conv. L. 1.12.2016 n. 225, a decorrere dall'1.1.2017. Sulle modalità di versamento degli acconti è da ultimo intervenuto l'art. 58 del DL 26.10.2019 n. 124 (si veda il successivo § 2).

In pratica, viene estrinsecata la regola dell'art. 30 co. 3 del DLgs. 15.12.97 n. 446 che, ai fini del versamento degli acconti IRAP, rinviava alla disciplina prevista per le imposte sui redditi. La modifica è quindi puramente formale.

Ferma restando la facoltà di rateizzazione ai sensi dell'art. 20 del DLgs. 9.7.97 n. 241.

Alla data della presente Circolare, il DL 124/2019 è in corso di conversione in legge.

In luogo degli attuali 40% (prima rata) e 60% (seconda rata) dell'importo complessivamente dovuto, è prevista la corresponsione di due rate di pari importo (ognuna del 50%).

Disposizioni non modificate

La modifica attiene esclusivamente alla misura delle rate, mentre restano invariate tutte le altre disposizioni in materia (es. termini di versamento, metodi di calcolo, ecc.).

Così, ad esempio, gli importi degli acconti derivanti dal modello REDDITI continuano a dover essere versati:

- con arrotondamento al centesimo di euro secondo le regole ordinarie (per difetto, se la terza cifra decimale è inferiore a 5, per eccesso, se uguale o superiore a 5)⁵;
- in un'unica soluzione entro il termine di pagamento della seconda rata qualora l'importo della prima non superi 103,00 euro (ex art. 17 co. 3 del DPR 435/2001).

2.1 SOGGETTI ISA INTERESSATI DALLA MODIFICA

La modifica interessa soltanto i soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale o che dichiarano "per trasparenza" redditi di tali soggetti (di cui all'art. 12-quinquies co. 3 e 4 del DL 34/2019). In pratica, si tratta dei medesimi contribuenti che hanno beneficiato della proroga al 30.9.2019 dei termini dei versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA, scadenti nel periodo 30.6.2019 - 30.9.2019.

In base ai chiarimenti forniti dalla ris. Agenzia delle Entrate 12.11.2019 n. 93, si tratta di quei contribuenti che, contestualmente:

- esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo per le quali sono stati approvati gli ISA, a prescindere dal fatto che tale metodologia statistica sia stata concretamente applicata;
- dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun ISA, dal relativo decreto ministeriale di approvazione (attualmente pari a 5.164.569,00 euro).

2.1.1 Soci di società e associazioni "trasparenti"

Come anticipato, stante il rimando al co. 4 dell'art. 12-quinquies del DL 34/2019, anche se non ribadito dalla citata ris. 93/2019, la modifica del DL 124/2019 riguarda anche i soggetti che:

- partecipano a società, associazioni e imprese che presentano i suddetti requisiti;
- devono dichiarare redditi "per trasparenza", ai sensi degli artt. 5, 115 e 116 del TUIR.

2.1.2 Contribuenti con cause di esclusione dagli ISA

Sono interessati dalla rimodulazione delle rate degli acconti d'imposta tutti i contribuenti che, contestualmente:

- esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo per le quali sono stati approvati gli ISA, a
 prescindere dal fatto che tale metodologia statistica sia stata concretamente applicata;
- dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun ISA, dal relativo decreto ministeriale di approvazione (attualmente pari a 5.164.569,00 euro).

Ricorrendo tali condizioni, la modifica del DL 124/2019 interessa anche i contribuenti che:

- applicano il regime forfetario di cui all'art. 1 co. 54 ss. della L. 190/2014;
- applicano il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27 co. 1 e 2 del DL 98/2011 (c.d. "contribuenti minimi");
- determinano il reddito con altre tipologie di criteri forfetari;
- ricadono nelle altre cause di esclusione dagli ISA.

Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 21.12.2001 n. 106 (§ 5.2).

In sostanza, le uniche cause di esclusione dalla rimodulazione delle rate di acconto risultano essere:

- la mancata approvazione degli ISA per il settore specifico di attività (un esempio è rappresentato dalle holding di partecipazione "pure", con codice ATECO 64.20.00, con riferimento al quale non è stato approvato l'ISA per il periodo d'imposta 2018);
- in caso di approvazione dell'ISA per lo specifico settore di attività, la dichiarazione di ricavi o compensi superiori alla soglia di 5.164.569,00 euro.

Rientrano quindi tra i soggetti beneficiari delle nuove misure delle rate degli acconti anche le imprese e i lavoratori autonomi che, dichiarando ricavi o compensi di importo inferiore alla soglia, possono beneficiare di cause di esclusione dagli ISA e non applicare, quindi, concretamente tale metodologia statistica (es. contribuenti in regime forfetario, esclusi *tout court*, ovvero contribuenti con periodi d'imposta in cui è iniziata o cessata l'attività, o in cui sussistono condizioni di non normale svolgimento della stessa).

2.1.3 Soggetti che svolgono attività agricole

Con specifico riferimento alla proroga dei versamenti disposta dall'art. 12-quinquies co. 3 e 4 del DL 34/2019, la risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate 2.8.2019 n. 330 ha chiarito che l'ambito applicativo soggettivo degli ISA riguarda gli esercenti "attività di impresa, arti o professioni", per tali intendendosi esclusivamente i soggetti che dichiarano redditi d'impresa di cui all'art. 55 del TUIR oppure redditi derivanti dall'esercizio di arti o professioni di cui all'art. 53 del medesimo TUIR. Atteso il rinvio operato dall'art. 58 del DL 124/2019 al suddetto art. 12-quinquies co. 3 e 4, deve ritenersi che:

- i soggetti che esercitano attività agricole applicano gli ISA, e possono conseguentemente beneficiare delle nuove misure delle rate di acconto, solo quando dichiarano redditi d'impresa ai sensi dell'art. 55 del TUIR;
- la nuova misura delle rate di acconto non è applicabile ai contribuenti che svolgono attività agricole e che sono titolari solo di redditi agrari ai sensi degli artt. 32 ss. del TUIR (da dichiarare nel quadro RA del modello REDDITI).

Pertanto, come evidenziato in dottrina con riferimento alla suddetta proroga, si ritiene che la modifica alla misura delle rate di acconto:

- non sia applicabile alle persone fisiche, alle società semplici e agli enti non commerciali, che svolgono attività agricole rientranti nel reddito agrario ex art. 32 del TUIR;
- sia invece applicabile alle snc, alle sas, alle società di capitali e cooperative, in quanto, ai sensi degli artt. 55 co. 2 lett. c) e 81 del TUIR, tali soggetti sono titolari di reddito d'impresa anche in relazione all'esercizio di attività agricole nei limiti dell'art. 32 del TUIR e anche qualora abbiano esercitato l'opzione per la determinazione del reddito d'impresa ai sensi dell'art. 32 del TUIR⁶.

In relazione al settore agricolo sono infatti stati approvati gli ISA AA01S — Coltivazioni agricole, silvicoltura ed utilizzo di aree forestali e AA02S — Produzione di prodotti animali, caccia e servizi connessi⁷, che riguardano quindi i soggetti che esercitano attività agricole dichiarando redditi d'impresa (art. 55 del TUIR). Sotto il profilo degli adempimenti ISA, poi, se tali soggetti determinano il reddito d'impresa derivante dall'attività agricola con criteri forfetari, opera una causa di

.

Ai sensi dell'art. 1 co. 1093 della L. 27.12.2006 n. 296 e del DM 27.9.2007 n. 213.

Fino al periodo d'imposta 2017, le attività oggetto di questi nuovi ISA erano incluse tra quelle interessate dai parametri contabili in base alla Tabella A allegata al DPCM 29.1.96.

esclusione che li esonera dalla presentazione del relativo modello (cfr. istruzioni ai modelli ISA - Parte generale)⁸.

2.2 IMPOSTE INTERESSATE DALLA MODIFICA

Per espressa previsione dell'art. 58 del DL 124/2019, la nuova misura delle rate si applica agli acconti:

- dell'IRPEF:
- dell'IRES:
- dell'IRAP.

Come chiarito dalla ris. Agenzia delle Entrate 12.11.2019 n. 93, la stessa si estende anche alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'IRAP dovute dai contribuenti che si avvalgono di forme di determinazione del reddito con criteri forfetari, oppure per le quali si applicano i criteri IRPEF di versamento dell'acconto⁹.

Si tratta, in particolare, delle seguenti imposte sostitutive e patrimoniali:

- la cedolare secca di cui all'art. 3 del DLgs. 23/2011;
- I'IVAFE di cui all'art. 19 co. 18 22 del DL 201/2011;
- I'IVIE di cui all'art. 19 co. 13 17 del DL 201/2011.

Per quanto non espressamente citate dalla ris. 93/2019, si ritiene che la modifica dell'importo delle rate di acconto si estenda anche:

- alla maggiorazione IRES del 10,5% per le società non operative (art. 2 del DL 138/2011);
- all'addizionale IRES del 3,5% per gli intermediari finanziari e la Banca d'Italia (art. 1 co. 65 della L. 208/2015);
- all'addizionale IRES del 4% per le imprese con elevata capitalizzazione di Borsa che operano nei settori del petrolio e dell'energia (art. 3 della L. 7/2009);
- all'addizionale IRPEF/IRES sul materiale pornografico e di incitamento alla violenza, c.d. "tassa etica" (art. 1 co. 466 della L. 266/2005).

2.3 EFFETTI DELLA MODIFICA PER IL 2019

2.3.1 Soggetti ISA

Per gli elencati contribuenti ISA, riguardo al periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 (2019, per i soggetti "solari"):

- resta "salva" la prima rata di acconto versata in misura pari al 40% (non occorre, quindi, in ogni caso integrare il pagamento a suo tempo effettuato);
- la seconda rata è dovuta nella misura del 50%;
- in caso di versamento in un'unica soluzione entro il 2.12.2019 (soggetti "solari"), l'acconto è dovuto in misura pari al 90% (85,5% per la cedolare secca¹⁰).

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 2.8.2019 n. 17 (§ 4), rientrano nella causa di esclusione dalla applicazione degli ISA relativa alla "determinazione del reddito con altre tipologie di criteri forfetari" le società agricole che hanno optato per la determinazione del reddito d'impresa ai sensi dell'art. 32 del TUIR ai sensi dell'art. 1 co. 1093 della L. 27.12.2006 n. 296. Analogamente, la proroga e, quindi, la rimodulazione delle rate sono applicabili agli esercenti attività agricole che determinano il reddito d'impresa con criteri forfetari ai sensi degli artt. 56 co. 5 e 56-bis co. 1 - 3 del TUIR (circ. Agenzia delle Entrate 9.9.2019 n. 20, § 8.2).

Espressamente in tal senso, cfr. anche il comunicato stampa Assosoftware 7.11.2019.

Cioè il 90% della misura del 95% previsto per l'acconto della cedolare secca.

Di fatto, quindi, per il 2019, in capo ai citati soggetti ISA, la misura degli acconti dell'IRPEF, dell'IRES, dell'IRAP e delle relative addizionali e imposte sostitutive si riduce al 90% (85,5% per la cedolare secca), secondo quanto riportato nella tabella che segue¹¹.

Tipologia di acconto		Misura 2019	Norme di riferimento
IRPEF		90%	Artt. 11 co. 18 del DL 76/2013 e 58 del DL 124/2019
IRES		90%	Artt. 1 co. 301 della L. 311/2004 e 58 del DL 124/2019
IRAP	Soggetti IRPEF	90%	Artt. 30 del DLgs. 446/97, 11 co. 18 del DL 76/2013 e 58 del DL 124/2019
	Soggetti IRES	90%	Artt. 30 del DLgs. 446/97, 1 co. 301 della L. 311/2004 e 58 del DL 124/2019
Imposta sostitutiva per il regime di vantaggio ex DL 98/2011		90%	Artt. 1 co. 105 della L. 244/2007, 11 co. 18 del DL 76/2013 e 58 del DL 124/2019
Imposta sostitutiva per il regime forfetario ex L. 190/2014		90%	Artt. 1 co. 74 della L. 190/2014, 11 co. 18 del DL 76/2013 e 58 del DL 124/2019
Cedolare secca		85,5%	Artt. 3 co. 4 del DLgs. 23/2011 e 58 del DL 124/2019
IVIE		90%	Artt. 19 co. 17 del DL 201/2011, 11 co. 18 del DL 76/2013 e 58 del DL 124/2019
IVAFE		90%	Artt. 19 co. 22 del DL 201/2011, 11 co. 18 del DL 76/2013 e 58 del DL 124/2019
Addizionale IRES per le imprese ad elevata capitalizzazione dei settori petrolifero ed energetico		90%	Artt. 3 della L. 7/2009, 1 co. 301 della L. 311/2004 e 58 del DL 124/2019
Tassa etica	Soggetti IRPEF	90%	Artt. 1 co. 466 della L. 266/2005, 11 co. 18 del DL 76/2013 e 58 del DL 124/2019
	Soggetti IRES	90%	Artt. 1 co. 466 della L. 266/2005, 1 co. 301 della L. 311/2004 e 58 del DL 124/2019

Esempio

Si consideri un artigiano soggetto agli ISA che, nel contempo:

- ha riportato, nel rigo RN34 del modello REDDITI PF 2019, un importo pari a 2.000,00 euro;
- determina l'acconto IRPEF 2019, in assenza di obblighi di ricalcolo, con il metodo storico.

La prima rata di acconto versata al 30.9.2019 ammonta a 800,00 euro (40% dell'acconto complessivamente dovuto, pari a 2.000,00). In assenza della modifica normativa, entro il 2.12.2019 avrebbe dovuto essere versato il restante 60% (1.200,00 euro) o, il che è lo stesso, la differenza tra l'acconto complessivamente dovuto (2.000,00) e quanto versato a titolo di prima rata (800,00).

Per effetto della nuova disposizione, invece, il pagamento di 800,00 euro del 30.9.2019 viene, di fatto, "cristallizzato" ed entro il 2.12.2019 occorrerà corrispondere il 50% (anziché il 60%) dell'acconto complessivamente dovuto (cioè, 1.000,00 euro), per un totale di 1.800,00 euro (vale a dire, il 90% del rigo RN34).

Se il DL 124/2019 non subirà modifiche nell'*iter* di conversione in legge, a partire dal 2020, la prima e la seconda rata di acconto saranno dovute in misura differente per le suddette categorie di soggetti, ferma restando la misura complessivamente dovuta (pari, nella generalità dei casi, al 100%, fatta eccezione per la cedolare secca il cui acconto, ancora per il 2020, sarà dovuto nella misura del 95%).

Così, per i citati soggetti ISA, sia la prima che la seconda rata di acconto saranno dovute nella misura del 50%. Per gli altri soggetti "estranei" agli ISA, la prima rata di acconto andrà versata in misura pari al 40%, mentre la seconda rata sarà dovuta nella misura del 60%.

In entrambi i casi, se l'importo della prima rata non supera 103,00 euro, l'acconto sarà versato in un'unica soluzione entro il termine per il versamento della seconda rata.

2.3.2 Soggetti estranei agli ISA

Per gli altri soggetti, restano ferme le consuete modalità, con versamento in due rate (al ricorrere delle previste condizioni) pari al 40% e al 60% e misura dell'acconto complessivamente dovuto sempre pari al 100% (95% per la cedolare secca).

Tipologia di acconto		Misura 2019	Norme di riferimento
IRPEF		100%	Art. 11 co. 18 del DL 76/2013
IRES		100%	Art. 1 co. 301 della L. 311/2004
IRAP	Soggetti IRPEF	100%	Artt. 30 del DLgs. 446/97 e 11 co. 18 del DL 76/2013
	Soggetti IRES	100%	Artt. 30 del DLgs. 446/97 e 1 co. 301 della L. 311/2004
Imposta sostitutiva per il regime di vantaggio ex DL 98/2011		100%	Artt. 1 co. 105 della L. 244/2007 e 11 co. 18 del DL 76/2013
Imposta sostitutiva per il regime forfetario ex L. 190/2014		100%	Artt. 1 co. 74 della L. 190/2014 e 11 co. 18 del DL 76/2013
Cedolare secca		95%	Artt. 3 co. 4 del DLgs. 23/2011
IVIE		100%	Artt. 19 co. 17 del DL 201/2011 e 11 co. 18 del DL 76/2013
IVAFE		100%	Artt. 19 co. 22 del DL 201/2011 e 11 co. 18 del DL 76/2013
Addizionale IRES per le imprese ad elevata capitalizzazione dei settori petrolifero ed energetico		100%	Artt. 3 della L. 7/2009 e 1 co. 301 della L. 311/2004
Tassa etica	Soggetti IRPEF	100%	Artt. 1 co. 466 della L. 266/2005 e 11 co. 18 del DL 76/2013
	Soggetti IRES	100%	Artt. 1 co. 466 della L. 266/2005 e 1 co. 301 della L. 311/2004

3 OBBLIGHI DI VERSAMENTO E MODALITÀ DI CALCOLO

Tutti coloro che hanno presentato il modello REDDITI 2019 per i redditi del 2018 sono potenzialmente tenuti al versamento degli acconti d'imposta; occorre però verificare se l'acconto sia dovuto o meno sulla base degli importi indicati in dichiarazione.

3.1 ACCONTO IRPEF

Devono pagare l'acconto IRPEF i contribuenti che, nel rigo RN34 ("Differenza") del modello REDDITI PF 2019, hanno indicato un importo superiore a 51,65 euro¹² o quei soggetti che, pur essendovi obbligati, hanno omesso di presentare tale dichiarazione.

Dal momento che tutti gli importi indicati in dichiarazione sono espressi in unità di euro, l'acconto risulta dovuto qualora l'ammontare del rigo RN34 risulti pari o superiore a 52,00 euro ¹³.

3.1.1 Obbligo di ricalcolo dell'IRPEF dovuta per il 2018

La regola sopra evidenziata soffre un'eccezione nell'ipotesi in cui ricorra una o più delle ipotesi che impongono l'obbligo di rideterminare l'IRPEF dovuta per il 2018¹⁴.

_

Art. 2 della L. 23.3.77 n. 97 e art. 4 co. 2 del DL 2.3.89 n. 69, conv. L. 27.4.89 n. 154.

Così le istruzioni al modello REDDITI PF 2019.

Si veda il successivo § 6.

In questo caso, infatti, al fine di verificare se l'acconto IRPEF 2019 vada o meno corrisposto, non occorre considerare l'importo del rigo RN34 ("Differenza"), bensì quello indicato nella colonna 4 del rigo RN61, vale a dire l'ammontare del rigo "Differenza" risultante a seguito della rideterminazione.

L'acconto IRPEF 2019 risulterà così dovuto:

- in caso di rideterminazione dell'IRPEF 2018, se l'importo "Differenza", indicato nella colonna 4 del rigo RN61 del modello REDDITI PF 2019, è pari o superiore a 52,00 euro;
- in assenza di rideterminazione dell'IRPEF 2018 (in quanto non si rientra in nessuna delle ipotesi che impongono detto ricalcolo), se il rigo RN34 del modello REDDITI PF 2019 risulta pari o superiore a 52,00 euro.

Indicazione nel modello REDDITI

In caso di rideterminazione dell'IRPEF 2018, occorre compilare il rigo RN61 del modello REDDITI PF 2019, barrando la colonna 1 e indicando:

- nella colonna 2, il reddito complessivo ricalcolato in applicazione delle disposizioni che ne hanno imposto la rideterminazione;
- nella colonna 3, l'importo dell'imposta netta ricalcolata;
- nella colonna 4, il nuovo ammontare dell'importo "differenza"

3.1.2 Soggetti esclusi dall'obbligo di versamento

Non devono effettuare il versamento dell'acconto IRPEF:

- i soggetti che, al rigo RN34 (o RN61, colonna 4, se sussiste l'obbligo di ricalcolo) del modello REDDITI PF 2019, hanno evidenziato un'imposta pari a zero, ovvero di importo pari o inferiore a 51,00 euro;
- i soggetti che, pur essendo debitori d'imposta, hanno potuto beneficiare di crediti d'imposta superiori all'imposta dovuta a titolo di acconto;
- i soggetti che hanno un credito IRPEF risultante dalla dichiarazione dell'anno precedente, non ancora utilizzato in compensazione, che copre tutto l'acconto dovuto;
- i soggetti che presumono di non dover pagare imposte nella dichiarazione dei redditi del 2019, da presentare nel 2020, sulla base di opportuni calcoli delle imposte dovute per l'anno in corso, tenendo conto di detrazioni, crediti d'imposta e ritenute subite 16;
- i soggetti che, nel 2019, non hanno presentato la dichiarazione dei redditi, in quanto non erano tenuti a farlo;
- i soggetti che quest'anno, per la prima volta, percepiscono redditi assoggettabili ad IRPEF;
- i soggetti che hanno presentato la dichiarazione dei redditi nel 2019 per l'ultima volta;
- i contribuenti che hanno dichiarato nel modello REDDITI 2019 solo redditi d'impresa o di lavoro autonomo soggetti all'imposta sostitutiva prevista dal regime di vantaggio ex DL 98/2011 o dal regime "forfetario" ex L. 190/2014;
- gli eredi dei contribuenti deceduti nel corso del 2019¹⁷;
- i soggetti falliti.

-

Cioè l'importo del rigo RN34 rideterminato.

Si veda il successivo § 7.

Si veda l'art. 1 u.c. della L. 23.3.77 n. 97, in base al quale "nel caso di successione apertasi durante il periodo d'imposta in corso alla data stabilita per il versamento dell'acconto gli eredi non sono tenuti al versamento".

3.1.3 Versamento in due rate o in un'unica soluzione

Come detto, l'acconto IRPEF va versato in due rate qualora l'importo della prima rata superi 103,00 euro¹⁸, cioè se il rigo RN34 (o RN61, colonna 4, se sussiste l'obbligo di ricalcolo) è pari o superiore a 258,00 euro¹⁹.

In tale ipotesi:

- la prima rata è dovuta entro il termine di scadenza del versamento a saldo relativo alla dichiarazione dei redditi presentata per l'anno precedente;
- la seconda va versata entro il 2.12.2019.

In caso contrario, cioè se il rigo RN34 (o RN61, colonna 4, se sussiste l'obbligo di ricalcolo) è inferiore o uguale a 257,00 euro, il versamento è effettuato in un'unica soluzione entro il 2.12.2019.

3.1.4 Modalità di calcolo

L'acconto IRPEF può essere determinato in due modi:

- con il criterio c.d. "storico", utilizzando il riferimento dell'imposta dovuta per l'anno precedente (nel caso di specie, 2018) indicata nel rigo RN34 (o RN61, colonna 4, in caso di obblighi di ricalcolo) del modello REDDITI PF 2019;
- oppure con il criterio c.d. "previsionale", sulla base dell'imposta che si presume dovuta per l'anno in corso²⁰.

3.1.5 Indicazione nel modello REDDITI

L'acconto IRPEF dovuto per il 2019 (prima e seconda o unica rata), sulla base del c.d. "metodo storico", va indicato nel rigo RN62 del modello REDDITI PF 2019.

Anche se il contribuente si avvale del c.d. "metodo previsionale", gli importi da indicare nel rigo RN62 devono essere comunque quelli determinati utilizzando il suddetto "metodo storico" e non i minori importi versati o che si intendono versare.

3.1.6 Esempio

Si supponga che:

- l'acconto IRPEF 2019 sia determinato con il criterio storico;
- non sussistano obblighi di ricalcolo;
- siano esercitate attività d'impresa o di lavoro autonomo per le quali sono stati approvati gli ISA (di cui all'art. 9-bis del DL 50/2017);
- l'importo indicato nel rigo RN34 del modello REDDITI PF 2019, sul quale commisurare l'acconto, ammonti a 10.000,00 euro.

Si decide di determinare l'acconto da versare:

- in sede di prima rata, con il metodo storico: posto che, per ipotesi, l'importo indicato nel rigo RN34 del modello REDDITI 2019 ammonta a 10.000,00 euro, non sussistendo obblighi di ricalcolo, si provvede al versamento di 4.000,00 euro (10.000,00 x 100% x 40%);
- in sede di seconda rata, con il criterio previsionale: posto che, per ipotesi, l'IRPEF dovuta per il 2019 (al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute subite) è presunta pari a 8.500,00 euro, in data 2.12.2019 sarà corrisposto l'importo di 3.650,00 euro (8.500,00 × 90% – 4.000,00).

_

Importo così stabilito dall'art. 17 co. 3 del DPR 7.12.2001 n. 435.

Infatti, 258,00 euro × 100% × 40% è pari a 103,20 euro, mentre 257,00 euro × 100% × 40% è pari a 102,80 euro.

Si veda il successivo § 7.

Indipendentemente dagli importi pagati in sede di prima e seconda rata, nel rigo RN62 del modello REDDITI PF 2019 occorre indicare l'acconto dovuto per il 2019 (prima e seconda o unica rata) sulla base del c.d. "metodo storico", tenuto conto delle percentuali delle rate *ante* modifiche del DL 124/2019²¹ e, quindi:

- 4.000,00, nella colonna 1 ("Primo acconto");
- 6.000,00, nella colonna 2 ("Secondo o unico acconto").

3.2 ACCONTO IRES

Devono pagare l'acconto IRES i soggetti che hanno rilevato nel rigo RN17 del modello REDDITI SC 2019, ovvero nel rigo RN28 del modello REDDITI ENC 2019, un importo superiore a 20,66 euro²².

Dal momento che tutti gli importi indicati in dichiarazione sono espressi in unità di euro, l'acconto è dovuto qualora l'ammontare del rigo RN17 (modello REDDITI SC 2019), ovvero RN28 (modello REDDITI ENC 2019), risulti pari o superiore a 21,00 euro²³.

Soggetti esclusi dall'obbligo di versamento

Non sono tenuti al versamento dell'acconto:

- i soggetti che si sono costituiti nel corso del 2019;
- i soggetti che, nel modello REDDITI 2019, hanno evidenziato una perdita fiscale;
- i soggetti che hanno rilevato nel rigo RN17 (per le società di capitali ed enti commerciali) o nel rigo RN28 (per gli enti non commerciali) del modello REDDITI 2019 un importo pari o inferiore a 20,00 euro;
- i soggetti che, pur avendo determinato nei righi suddetti un importo pari o superiore a 21,00 euro, sanno o presumono di conseguire una perdita nel 2019;
- i soggetti che hanno cessato l'attività nel corso del 2018;
- i soggetti che hanno un credito d'imposta IRES, risultante dalla dichiarazione dell'anno precedente e non utilizzato in compensazione, che copre tutto l'acconto dovuto;
- i soggetti falliti.

3.2.1 Versamento in due rate o in un'unica soluzione

Come detto, l'acconto IRES va versato in due rate qualora l'importo della prima rata superi 103,00 euro²⁴, cioè se il rigo RN17 (società di capitali ed enti commerciali) o RN28 (enti non commerciali) è pari o superiore a 258,00 euro²⁵. In tale ipotesi:

- la prima rata è dovuta entro il termine di scadenza del versamento a saldo relativo alla dichiarazione dei redditi presentata per l'anno precedente;
- la seconda va versata entro il 2.12.2019 (ovvero entro 11° mese dell'esercizio per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare).

In caso contrario, cioè se il rigo RN17 (società di capitali ed enti commerciali) o RN28 (enti non commerciali) è inferiore o uguale a 257,00 euro, il versamento è effettuato in un'unica soluzione entro il 2.12.2019 (ovvero entro 11° mese dell'esercizio per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare).

Art. 2 della L. 23.3.77 n. 97 e art. 4 co. 2 del DL 2.3.89 n. 69, conv. L. 27.4.89 n. 154.

Comunicato Assosoftware 7.11.2019.

Si veda quanto precisato, con riferimento alle persone fisiche, dalle istruzioni al modello REDDITI PF 2019.

Importo così stabilito dall'art. 17 co. 3 del DPR 7.12.2001 n. 435.

Infatti, 258,00 euro × 100% × 40% è pari a 103,20 euro, mentre 257,00 euro × 100% × 40% è pari a 102,80 euro.

3.2.2 Modalità di calcolo

L'acconto IRES può essere determinato in due modi:

- con il criterio c.d. "storico", utilizzando il riferimento dell'imposta dovuta per l'anno precedente (nel caso di specie, 2018), indicata nel rigo RN17 (società di capitali ed enti commerciali) o RN28 (enti non commerciali), fatti salvi eventuali obblighi di ricalcolo;
- con il criterio c.d. "previsionale", sulla base dell'imposta che si presume dovuta per il periodo d'imposta in corso²⁶.

3.3 ACCONTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA PER I CONTRIBUENTI MINIMI *EX* DL 98/2011

L'art. 1 co. 54 - 89 della L. 23.12.2014 n. 190 (legge di stabilità 2015) ha modificato i regimi fiscali e contabili agevolati riservati alle persone fisiche esercenti attività d'impresa, arte o professione, disponendo, a decorrere dall'1.1.2015, l'introduzione del nuovo regime fiscale agevolato per autonomi (c.d. regime "forfetario"). A decorrere dalla medesima data, l'art. 1 co. 85 della L. 190/2014 ha abrogato i regimi agevolati in vigore nel 2014 e le relative norme istitutive, vale a dire:

- il regime delle nuove iniziative produttive (art. 13 della L. 388/2000);
- il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità (artt. 27 co. 1, 2 e 7 del DL 98/2011 e 1 co. 96 - 115 e 117 della L. 244/2007);
- il regime agevolato per gli "ex minimi" (art. 27 co. 3 5 del DL 98/2011).

L'art. 1 co. 88 della L. 190/2014 dispone anche che, nonostante l'abrogazione, il regime di vantaggio ex DL 98/2011 può continuare ad essere applicato in via transitoria e fino a scadenza naturale dai soggetti che già lo applicavano nel 2014.

Per effetto del nuovo co. 12-undecies dell'art. 10 del DL 192/2014, inserito in sede di conversione nella L. 11/2015, il solo regime di vantaggio è stato prorogato ancora per un anno. Nello specifico, in deroga all'art. 1 co. 85 lett. b) e c) della L. 190/2014, sono prorogati gli artt. 27 co. 1, 2 e 7 del DL 98/2011 e 1 co. 96 - 115 e 117 della L. 244/2007 "per i soggetti che, avendone i requisiti, decidono di avvalersene, consentendone la relativa scelta nel corso dell'anno 2015".

La disposizione prevede una deroga all'art. 1 co. 85 lett. b) e c) della L. 190/2014 volta a consentire l'applicabilità del regime di vantaggio ancora "per il solo anno 2015", come precisa la Relazione tecnica al disegno di legge di conversione del DL 192/2014. Al riguardo, si ritiene che, sebbene la L. 11/2015 sia entrata in vigore l'1.3.2015 (giorno successivo alla sua pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale*), gli effetti della proroga si producano a partire dall'1.1.2015, in quanto la norma derogata è efficace da tale data.

Ai fini che qui interessano, l'art. 1 co. 105 della L. 244/2007 dispone che, per il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta dai contribuenti in esame, si osservano le disposizioni in materia di versamento dell'imposta sui redditi delle persone fisiche (IRPEF). Al riguardo, la Relazione governativa alla L. 244/2007 ha chiarito che si applicano, tra l'altro, "le disposizioni vigenti in materia di acconto dell'imposta, compensazione e rateazione".

3.3.1 Soggetti obbligati e soggetti esclusi

Devono pagare l'acconto dell'imposta sostitutiva i contribuenti in regime di vantaggio ex DL 98/2011 che hanno presentato il modello REDDITI PF 2019 con l'indicazione al rigo LM42 di un importo pari o superiore a 52,00 euro²⁷.

_

Si veda il successivo § 7.

Si veda quanto precisato nel precedente § 3.1 con riferimento all'acconto IRPEF.

Non sono, invece, tenuti al versamento dell'acconto dell'imposta sostitutiva i contribuenti che hanno evidenziato, nel predetto rigo LM42, un'imposta pari o inferiore a 51,00 euro²⁸.

3.3.2 Fuoriuscita dal regime a partire dal 2019

Nel caso di fuoriuscita dal regime (per obbligo o scelta del contribuente), non è dettata una specifica disciplina con riferimento agli acconti d'imposta. Al riguardo, pare ragionevole ritenere che operino le regole generali.

Occorre distinguere tra le due seguenti ipotesi:

- fuoriuscita dal regime di vantaggio con applicazione, a partire dal 2019, del regime ordinario (esaminata nel successivo paragrafo);
- fuoriuscita dal regime di vantaggio con applicazione, a partire dal 2019, del regime forfetario ex L. 190/2014 (esaminata nel successivo § 3.4.1, sub "Applicazione del regime di vantaggio ex DL 98/2011 fino al 2018").

Applicazione del regime ordinario a partire dal 2019

Si ipotizzi un contribuente che ha fruito del regime in esame fino al 2018, essendo fuoriuscito dallo stesso a partire dal 2019 (ad esempio, per aver percepito nel 2018 ricavi o compensi superiori a 30.000,00 euro, ma non a 45.000,00 euro, oppure per la mancanza degli ulteriori requisiti richiesti dall'art. 27 del DL 98/2011). Nell'ipotesi in cui non sia applicato il regime forfetario, dal momento che per il 2019 non sarà dovuta alcuna imposta sostitutiva da dichiarare nel quadro LM del modello REDDITI PF 2020 (come conseguenza della fuoriuscita del contribuente dal regime), si ritiene che nel 2019 non sia dovuto alcun importo a titolo di acconto di tale imposta.

Potrebbe invece risultare dovuto l'acconto IRPEF 2019, al ricorrere delle condizioni sopra esposte²⁹, da corrispondere in due rate o in un'unica soluzione, secondo le consuete modalità e con i codici tributo propri dell'IRPEF.

In buona sostanza, ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF 2019 con il criterio storico, nessun rilievo assume il reddito del 2018 assoggettato ad imposta sostitutiva. Invece, qualora l'acconto IRPEF 2019 fosse determinato con il criterio previsionale³⁰, il reddito che, nel 2019, derivasse dall'attività d'impresa o di lavoro autonomo per la quale nel 2018 si è applicato il regime di vantaggio andrebbe considerato nel reddito complessivo IRPEF 2019 sul quale calcolare la relativa IRPEF presunta 2019, base di commisurazione dell'acconto 2019.

3.3.3 Modalità di calcolo

L'acconto dell'imposta sostitutiva in commento può essere determinato in due modi:

- con il criterio c.d. "storico", utilizzando il riferimento dell'imposta dovuta per l'anno precedente (nel caso di specie, 2018) indicata nel rigo LM42 del modello REDDITI PF 2019;
- oppure con il criterio c.d. "previsionale", sulla base dell'imposta che si presume dovuta per l'anno in corso³¹.

3.3.4 Impresa familiare

Per le imprese familiari, il versamento degli acconti è disciplinato dall'art. 1 co. 105 e 117 della L. 244/2007.

Peraltro, potrebbe risultare dovuto l'acconto IRPEF 2019, alle condizioni sopra precisate (si veda il precedente § 3.1).

Si veda il precedente § 3.1.

Si veda il successivo § 7.

Si veda il successivo § 7.

Titolare dell'impresa familiare

In virtù delle richiamate disposizioni, l'acconto dell'imposta sostitutiva è dovuto dal titolare anche per la quota imputabile ai collaboratori dell'impresa.

Pertanto:

- in caso di adozione del metodo storico, l'imposta sostitutiva 2018 sulla quale commisurare l'acconto 2019 (risultante dal rigo LM42) è stata calcolata sul reddito d'impresa complessivo, al lordo delle quote che sono state assegnate al coniuge e ai collaboratori familiari;
- in caso di adozione del metodo previsionale, l'imposta sostitutiva "presunta" 2019 sulla quale commisurare il relativo acconto è calcolata sul reddito d'impresa complessivo 2019, al lordo delle quote che saranno assegnate al coniuge e ai collaboratori familiari.

Collaboratori familiari

I collaboratori familiari sono esonerati dagli obblighi dichiarativi e di versamento, limitatamente alla parte riferibile al reddito derivante dalla partecipazione all'impresa familiare³².

Per il resto, possono versare il proprio acconto IRPEF:

- sia utilizzando il metodo storico, ossia sulla base della quota di imposta risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'anno precedente³³ (nel caso di specie, REDDITI 2019) riferibile ai redditi diversi da quello di partecipazione all'impresa familiare;
- sia utilizzando il metodo previsionale, sempre con riguardo all'imposta relativa ad eventuali altri redditi posseduti, diversi da quello di partecipazione all'impresa familiare.

3.3.5 Versamento in due rate o in un'unica soluzione

Come detto, l'acconto va versato in due rate qualora l'importo della prima superi 103,00 euro³⁴ e, cioè, se il rigo LM42 è pari o superiore a 258,00 euro³⁵. In tale ipotesi:

- la prima rata è dovuta entro il termine di scadenza del versamento a saldo relativo alla dichiarazione dei redditi presentata per l'anno precedente;
- la seconda va versata entro il 2.12.2019.

In caso contrario, cioè se il rigo LM42 è inferiore o uguale a 257,00 euro, il versamento è effettuato in un'unica soluzione entro il 2.12.2019.

3.4 IMPOSTA SOSTITUTIVA DEL REGIME FORFETARIO EX L. 190/2014

Sono tenuti al versamento degli acconti dell'imposta sostitutiva in esame i "forfetari" che presentano il modello REDDITI PF 2019 con l'indicazione al rigo LM42 di un importo pari o superiore a 52,00 euro.

3.4.1 Passaggio al regime forfetario nel 2019

Non sono tenuti al versamento degli acconti dell'imposta sostitutiva i soggetti per cui il 2019 sia il primo anno di applicazione del regime forfetario³⁶.

Qualora, invece, nel 2019 si preveda di conseguire redditi ulteriori rispetto a quello d'impresa o di lavoro autonomo, gli acconti IRPEF 2019 potrebbero risultare dovuti, secondo le regole ordinarie.

Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 28.1.2008 n. 7 (§ 6.11).

Secondo quanto precisato nel precedente § 3.1.

Art. 17 co. 3 del DPR 7.12.2001 n. 435.

Infatti, 258,00 euro × 100% × 40% è pari a 103,20 euro, mentre 257,00 euro × 100% × 40% è pari a 102,80 euro.

Si vedano le considerazioni formulate in materia di IRPEF nel precedente § 2.1.2.

Applicazione del regime di vantaggio ex DL 98/2011 fino al 2018

Si considera l'ipotesi di passaggio diretto dal regime di vantaggio (ex DL 98/2011), applicato fino al 2018, a quello forfetario (ex L. 190/2014), applicato dal 2019.

In questo caso, se il contribuente non è titolare di ulteriori redditi oltre a quelli per i quali è dovuta l'imposta sostitutiva, nel 2019 non risulta dovuto nessun acconto a titolo d'imposta sostitutiva per il regime forfetario, per l'assenza di una base storica di riferimento (in base alle regole generali).

Si ritiene comunque irrilevante l'importo indicato nel rigo LM42 del modello REDDITI PF 2019 che, nella differente ipotesi in cui non vi sia passaggio tra regimi, determinerebbe l'obbligo di versamento dell'acconto ove di importo pari o superiore a 52,00 euro. Infatti, la base di computo dell'acconto dell'imposta sostitutiva del regime forfetario (ex L. 190/2014) non può essere costituita dall'imposta sostitutiva del regime di vantaggio dovuta per il 2018 (indicata sempre nel rigo LM42, prima dello scomputo degli acconti e di eventuali eccedenze a credito risultanti dalla precedente dichiarazione), considerate le differenti modalità di calcolo del reddito previste per i due regimi.

Ovviamente, in questo caso, non è dovuto neppure l'acconto dell'imposta sostitutiva del regime di vantaggio, atteso che il contribuente nel 2019 non è più soggetto a tale regime.

Transito tra regimi in corso d'anno

Con la risposta a interpello 14.5.2019 n. 140, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che è possibile il transito dal regime di vantaggio a quello forfetario in corso d'anno, qualora si verifichi la fuoriuscita immediata dal primo dei citati regimi per superamento della soglia di 45.000,00 euro di ricavi e compensi, ossia di oltre il 50% del limite di 30.000,00 euro.

In tale ipotesi, ai fini dell'imposizione diretta, il reddito imponibile per l'intero anno sarà determinato applicando le sole disposizioni del regime forfetario.

Posto che il citato documento di prassi non contiene indicazioni sul punto, ci si domanda se e come, nell'anno di transito (per ipotesi, il 2019), vadano versati gli acconti delle due imposte sostitutive. A nostro avviso, in base alle disposizioni generali, tale obbligo deve escludersi.

Infatti, per quanto riguarda l'imposta sostitutiva del regime forfetario, nel 2019 il contribuente è soggetto d'imposta per la prima volta e manca quindi una base storica di riferimento sulla quale computare l'acconto dovuto.

Con riferimento, invece, all'imposta sostitutiva del regime di vantaggio, l'insussistenza, nel 2019, dell'obbligo di versamento del relativo acconto deriva dalla circostanza che, in tale anno, il contribuente non applica più tale regime. Infatti, come chiarito dalla citata risposta a interpello 140/2019, per l'intero anno in cui avviene il transito (cioè, nel nostro caso, per tutto il 2019), il reddito imponibile è determinato applicando le sole disposizioni del regime forfetario.

Di fatto, quindi, nel 2019 il contribuente non è più soggetto passivo dell'imposta sostitutiva del regime di vantaggio.

Peraltro, potrebbe accadere che il transito avvenga dopo l'avvenuto versamento della prima o della seconda o unica rata dell'acconto 2019 dell'imposta sostitutiva del regime di vantaggio.

Ricorrendo tale ipotesi, gli acconti versati potranno essere scomputati dal saldo dell'imposta sostitutiva del regime forfetario indicandoli nel rigo LM45, colonna 2 del modello REDDITI PF 2020 (ammesso che la numerazione dei righi rimanga la stessa).

3.4.2 Fuoriuscita dal regime forfetario nel 2019

Gli acconti d'imposta non sono dovuti da coloro che hanno applicato il regime forfetario per il 2018, essendone fuoriusciti a partire dal 2019 (ad esempio, per aver percepito un ammontare di ricavi o compensi eccedente i limiti tabellari). In tale ipotesi, dal momento che per il 2019 non sarà dovuta alcuna imposta sostitutiva da dichiarare nel quadro LM del modello REDDITI PF 2020 (come conseguenza della fuoriuscita dal regime), si ritiene che nel 2019 non sia dovuto alcun importo a titolo di acconto di tale imposta.

.....

Potrebbe, invece, risultare dovuto l'acconto IRPEF 2019, da corrispondere in due rate o in un'unica soluzione, secondo le consuete modalità e con i codici tributo propri dell'IRPEF. Ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF 2019 con il criterio storico, nessun rilievo assume il reddito assoggettato ad imposta sostitutiva nel 2018. Invece, qualora l'acconto IRPEF 2019 fosse determinato con il criterio previsionale, il reddito che, nel 2019, derivasse dall'attività d'impresa o di lavoro autonomo per la quale nel 2018 si è applicato il regime forfetario andrebbe considerato nel reddito complessivo IRPEF 2019 sul quale calcolare la relativa IRPEF presunta 2019, base di commisurazione dell'acconto 2019.

3.4.3 Impresa familiare

Per le imprese familiari di cui all'art. 5 co. 4 del TUIR, l'imposta sostitutiva è calcolata sul reddito al lordo delle quote assegnate al coniuge e ai collaboratori familiari ed è dovuta dall'imprenditore.

Effetti in caso di adozione del metodo storico

Per quanto sopra, in caso di adozione del metodo storico, l'imposta sostitutiva 2018, sulla quale commisurare il relativo acconto, è quella risultante dal predetto rigo LM42, essendo stata calcolata sul reddito complessivo, al lordo delle quote che sono state assegnate al coniuge e ai collaboratori familiari.

Effetti in caso di adozione del metodo previsionale

In caso di adozione del metodo previsionale, l'imposta sostitutiva "presunta" 2019, sulla quale commisurare il relativo acconto, è quella calcolata sul reddito complessivo 2019, al lordo delle quote che saranno assegnate al conjuge e ai collaboratori familiari.

3.4.4 Versamento in due rate o in un'unica soluzione

Come detto, l'acconto va versato in due rate qualora l'importo della prima superi 103,00 euro³⁷ e, cioè, se il rigo LM42 è pari o superiore a 258,00 euro³⁸. In tale ipotesi:

- la prima rata è dovuta entro il termine di scadenza del versamento a saldo relativo alla dichiarazione dei redditi presentata per l'anno precedente;
- la seconda va versata entro il 2.12.2019.

In caso contrario, cioè se il rigo LM42 è inferiore o uguale a 257,00 euro, il versamento è effettuato in un'unica soluzione entro il 2.12.2019.

3.5 ACCONTO DELLA "CEDOLARE SECCA" SULLE LOCAZIONI DI IMMOBILI ABITATIVI

Con l'art. 3 del DLgs. 14.3.2011 n. 23 è stato previsto un nuovo regime opzionale di imposizione sostitutiva sul reddito fondiario derivante dalla locazione di immobili abitativi, noto come "cedolare secca".

Le disposizioni attuative di tale disciplina sono state stabilite dal provv. Agenzia delle Entrate 7.4.2011 n. 55394, che ha definito – in particolare – le modalità di esercizio dell'opzione e di versamento dell'imposta sostitutiva 39

Art. 17 co. 3 del DPR 7.12.2001 n. 435.

Infatti, 258,00 euro \times 100% \times 40% è pari a 103,20 euro, mentre 257,00 euro \times 100% \times 40% è pari a 102,80 euro.

Sul punto, si rinvia all'Informativa dell'Istituto di ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, servizio per la clientela, 18.4.2011 n. 19. Si vedano anche i chiarimenti forniti dalle circ. Agenzia delle Entrate 1.6.2011 n. 26 e 4.6.2012 n. 20.

3.5.1 Ambito soggettivo

La "cedolare secca" si applica ai proprietari (o titolari di diritti reali di godimento) di abitazioni concesse in locazione a terzi al di fuori dell'esercizio di imprese, arti o professioni⁴⁰.

3.5.2 Ambito oggettivo

Il regime della "cedolare secca" interessa i contratti di locazione aventi ad oggetto fabbricati censiti nel catasto dei fabbricati nella tipologia abitativa (categoria catastale A, escluso A/10), ovvero per i quali è stata presentata domanda di accatastamento in detta tipologia abitativa⁴¹.

L'art. 1 co. 59 della L. 145/2018 ha però introdotto la possibilità di accedere al regime in oggetto, a determinate condizioni, per alcuni immobili commerciali⁴².

3.5.3 Misura dell'imposta sostitutiva

La "cedolare secca" è dovuta in misura differente a seconda che il contratto di locazione sia, o meno, concordato.

In particolare, si applica la misura del 21% se il contratto di locazione non è concordato, e quindi:

- per i contratti del c.d. "canale libero" (4+4);
- per i contratti soggetti alla disciplina civilistica degli artt. 1571 ss. c.c., quali quelli aventi ad oggetto abitazioni censite in Catasto nelle categorie A/1, A/8 e A/9⁴³, ovvero locate esclusivamente per finalità turistiche⁴⁴.

Per i soli contratti concordati, la "cedolare secca" è dovuta in misura pari al:

- 19%, fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2012;
- 15%, per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2013⁴⁵;
- 10% per gli anni dal 2014 al 2019⁴⁶.

La norma istitutiva della "cedolare secca" si riferisce ai contratti stipulati ex art. 2 co. 3 e 8 della L. 431/98, relativi ad abitazioni ubicate nei Comuni di cui all'art. 1 co. 1 lett. a) e b) del DL 30.12.88

n. 551, conv. L. 21.2.89 n. 61, e negli altri Comuni ad alta tensione abitativa individuati dal CIPE con apposite delibere 47.

Art. 1 co. 2 lett. a) della L. 9.12.98 n. 431. Sempre che il contratto non sia stipulato secondo le modalità dei contratti concordati, ai sensi dell'art. 2 co. 3 della stessa L. 431/98.

⁴⁵ Si veda l'art. 4 del DL 102/2013 (conv. L. 124/2013), che ha modificato l'art. 3 co. 2, quarto periodo, del DLgs. 23/2011.

Peraltro, l'art. 9 co. 2-ter del DL 47/2014 ha previsto che il CIPE aggiorni detto elenco.

In pratica, deve trattarsi di soggetti passivi IRPEF che, in relazione alla locazione posta in essere, conseguano reddito fondiario.

Pertanto, la "cedolare secca" non può essere applicata ai contratti di locazione di immobili che, pur possedendo i requisiti di fatto per essere destinati ad uso abitativo, sono iscritti in una categoria catastale diversa (ad esempio, fabbricati accatastati come uffici o negozi).

Si veda il successivo § 7.1.16.

Art. 1 co. 2 lett. c) della L. 9.12.98 n. 431.

Modificando l'art. 9 co. 1 del DL 47/2014 (conv. L. 80/2014), l'art. 1 co. 16 della L. 205/2017 (legge di bilancio 2018) ha esteso l'applicabilità dell'aliquota del 10% (inizialmente prevista solo per il quadriennio 2014-2017) anche agli anni 2018 e 2019.

L'elenco completo dei Comuni in esame è contenuto nella delibera CIPE 13.11.2003 n. 87. Si tratta, ad esempio, dei Comuni di Bari, Bologna, Catania, Firenze, Genova, Milano, Napoli, Palermo, Roma, Torino e Venezia, nonché dei Comuni confinanti con gli stessi, e degli altri Comuni capoluogo di Provincia.

L'aliquota del 10% si applica anche ai contratti di locazione stipulati nei Comuni per i quali sia stato deliberato, negli ultimi 5 anni precedenti il 28.5.2014⁴⁸, lo stato di emergenza a seguito del verificarsi degli eventi calamitosi di cui all'art. 2 co. 1 lett. c) della L. 225/92⁴⁹.

3.5.4 Modalità di opzione per l'imposta sostitutiva

La scelta tra il regime ordinario di imposizione e la "cedolare secca":

- compete al locatore, vale a dire al contribuente che consegue il reddito fondiario derivante dalla locazione;
- deve essere esercitata distintamente con riferimento a ciascuna abitazione locata (ed alle relative pertinenze, se locate congiuntamente ad essa).

3.5.5 Obbligo di versamento dell'acconto

L'art. 3 co. 4 del DLgs. 23/2011 e l'art. 7, punto 7.1, del provvedimento attuativo sanciscono l'obbligo di effettuare versamenti a titolo di acconto della "cedolare secca".

In particolare, l'acconto risulta dovuto se l'importo indicato nel rigo LC1, colonna 5 ("Differenza") del quadro LC del modello REDDITI PF 2019 risulta pari o superiore a 52,00 euro ⁵⁰.

Diversamente, l'acconto non è dovuto e la relativa "cedolare secca" è versata a saldo per l'intero suo ammontare.

3.5.6 Misura dell'acconto

L'acconto della "cedolare secca" per il 2019 è pari al 95%⁵¹.

3.5.7 Versamento in due rate o in unica soluzione

L'acconto va versato in due rate qualora l'importo della prima superi 103,00 euro⁵², vale a dire se il rigo LC1, colonna 5, è pari o superiore a 272,00 euro⁵³. In tale ipotesi:

- la prima rata è dovuta entro il termine di scadenza del versamento a saldo relativo alla dichiarazione dei redditi presentata per l'anno precedente;
- la seconda va versata entro il 2.12.2019.

In caso contrario, cioè se il rigo LC1, colonna 5, è inferiore o uguale a 271,00 euro, il versamento è effettuato in un'unica soluzione entro il 2.12.2019.

3.5.8 Metodo di calcolo

L'acconto della cedolare secca può essere determinato in due modi:

- con il criterio c.d. "storico";
- oppure con il criterio c.d. "previsionale".

Metodo storico

In tale ipotesi, il calcolo è effettuato utilizzando il riferimento dell'imposta dovuta per l'anno precedente (nel caso di specie, 2018) indicata nel rigo LC1, colonna 5 del modello REDDITI PF 2019.

Data di entrata in vigore della L. 80/2014, di conversione del DL 47/2014.

Si tratta delle calamità naturali o connesse con l'attività dell'uomo che, in ragione della loro intensità ed estensione debbono, con immediatezza d'intervento, essere fronteggiate con mezzi e poteri straordinari da impiegare durante limitati e predefiniti periodi di tempo.

Così le istruzioni al modello REDDITI PF 2019.

Art. 3 co. 4 del DLgs. 14.3.2011 n. 23 e istruzioni al modello REDDITI PF 2019.

Art. 17 co. 3 del DPR 7.12.2001 n. 435.

Infatti, 272,00 euro \times 95% \times 40% è pari a 103,36 euro, mentre 271,00 euro \times 95% \times 40% è pari a 102,98 euro.

Metodo previsionale

Con il presente metodo, l'acconto è pari al 95% dell'imposta che si ritiene dovuta per l'anno in corso (nel caso di specie, 2019).

3.5.9 Indicazione nel modello REDDITI

L'acconto della cedolare secca dovuto per il 2019 (prima e seconda o unica rata), sulla base del "metodo storico", va indicato nel rigo LC2 del modello REDDITI PF 2019.

Pertanto, anche nell'ipotesi in cui il contribuente determini gli acconti da versare sulla base del "metodo previsionale", gli importi da indicare nel rigo LC2 devono essere comunque quelli determinati utilizzando il suddetto "metodo storico" e non i minori importi versati o che si intendono versare.

3.6 MAGGIORAZIONE IRES PER LE SOCIETÀ NON OPERATIVE E IN PERDITA SISTEMA-TICA

Con l'art. 2 del DL 138/2011 è stata integrata in modo significativo la disciplina delle società non operative di cui all'art. 30 della L. 724/94, tramite la previsione:

- della maggiorazione di 10,5 punti percentuali dell'aliquota IRES;
- dell'estensione delle limitazioni previste per le società di comodo alle società (sia di capitali che di persone) che dichiarano perdite fiscali per cinque periodi d'imposta consecutivi⁵⁴ o che, nello stesso arco temporale quinquennale, sono in perdita per quattro periodi d'imposta e dichiarano un reddito inferiore a quello minimo nel rimanente⁵⁵.

3.6.1 Ambito soggettivo

La maggiorazione riguarda i soli soggetti IRES, e non invece le società di persone, per le quali quindi il reddito, pur se adeguato al minimo presunto, viene tassato in capo ai soci secondo le aliquote ordinarie. Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 4.3.2013 n. 3 (§ 1), la cui impostazione è confermata anche dalle istruzioni alla sez. XVIII del quadro RQ del modello REDDITI SC 2019, sono soggette alla maggiorazione IRES:

- sia le società non operative, i cui ricavi sono inferiori a quelli minimi presunti;
- sia le società in perdita sistematica.

-

Art. 2 co. 36-decies del DL 138/2011, come modificato dall'art. 18 co. 1 del DLgs. 175/2014 (c.d. "decreto di semplificazioni fiscali"), con effetto dal periodo d'imposta in corso al 13.12.2014 (data della relativa entrata in vigore): si tratta del 2014, per i soggetti "solari". In precedenza, erano considerate di comodo le società le cui ultime tre dichiarazioni fiscali avessero evidenziato una perdita fiscale.

Art. 2 co. 36-undecies del DL 138/2011, come modificato dall'art. 18 co. 2 del DLgs. 175/2014 (c.d. "decreto di semplificazioni fiscali"), con effetto dal periodo d'imposta in corso al 13.12.2014 (2014, per i soggetti "solari"). In precedenza, erano considerate di comodo le società che, in un arco temporale triennale, fossero risultate in perdita per due periodi d'imposta e, nel rimanente, avessero dichiarato un reddito inferiore a quello minimo.

3.6.2 Obbligo di versamento dell'acconto

Le imprese soggette all'addizionale devono effettuare altresì i relativi versamenti in acconto. Trattandosi di addizionale IRES, per quanto riportato nel precedente § 3.2, si ritiene che l'acconto risulti dovuto qualora l'importo del rigo RQ62, colonna 9⁵⁶, del modello REDDITI SC 2019 (al netto degli importi indicati nelle colonne 12 e 15⁵⁷) risulti pari o superiore a 21,00 euro.

3.6.3 Modalità di versamento

L'acconto dell'addizionale va versato in due rate qualora l'importo della prima rata superi 103,00 euro, vale a dire se l'importo del rigo RQ62, colonna 9, del modello REDDITI SC 2019 (al netto degli importi indicati nelle colonne 12 e 15) è pari o superiore a 258,00 euro⁵⁸. In tale ipotesi:

- la prima rata è dovuta entro il termine di scadenza del versamento a saldo relativo alla dichiarazione dei redditi presentata per l'anno precedente;
- la seconda va versata entro il 2.12.2019 (ovvero entro 11° mese dell'esercizio per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare).

In caso contrario, cioè se il suddetto rigo è inferiore o uguale a 257,00 euro, si effettua il versamento in un'unica soluzione entro il termine di cui al secondo punto.

3.6.4 Metodo di calcolo

L'acconto della maggiorazione può essere determinato in due modi:

- con il criterio c.d. "storico";
- oppure con il criterio c.d. "previsionale".

Metodo storico

In tale ipotesi, il calcolo è effettuato sulla base della maggiorazione dovuta per l'anno precedente (nel caso di specie, 2018), al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto, indicata nel rigo RQ62, colonna 9, del modello REDDITI SC 2019 (al netto degli importi indicati nelle colonne 12 e 15), salva la sussistenza di obblighi di ricalcolo⁵⁹.

Metodo previsionale

Con il presente metodo, ai fini del calcolo si utilizza il riferimento della maggiorazione dovuta per l'anno in corso (nel caso di specie, 2019), tenendo conto dei redditi che presumibilmente saranno conseguiti nell'anno (e delle ritenute che saranno eventualmente operate), degli oneri deducibili e/o detraibili che si ipotizza di sostenere e dei crediti d'imposta spettanti⁶⁰.

Peraltro, tenuto conto di quanto precisato dalle istruzioni al modello REDDITI PF 2019, fascicolo 1, p. 113 - 114, si ritiene che, se ricorre una o più delle ipotesi che, al fine del calcolo degli acconti, impongono la rideterminazione dell'IRES dovuta per il 2018 (si veda il successivo § 6), al fine di verificare la sussistenza dell'obbligo di versamento dell'acconto 2019 della maggiorazione in oggetto, occorra fare riferimento non all'importo indicato in tale rigo, bensì a quello che risulta a seguito della rideterminazione.

Nella colonna 12 devono essere indicate le detrazioni d'imposta, al netto di quanto utilizzato nel quadro RN a scomputo dell'IRES "ordinaria", mentre nella colonna 15 trovano allocazione, tra l'altro, i crediti d'imposta per i proventi da fondi comuni di investimento (al netto di quanto utilizzato nel quadro RN a scomputo dell'IRES "ordinaria"), i crediti per le imposte pagate all'estero e le ritenute subite (al netto di quanto utilizzato nel quadro RN a scomputo dell'IRES "ordinaria").

Infatti, 258,00 euro \times 100% \times 40% è pari a 103,20 euro, mentre 257,00 euro \times 100% \times 40% è pari a 102,80 euro.

Si veda il successivo § 6.

Si veda il successivo § 7.

3.7 ADDIZIONALE IRES PER GLI INTERMEDIARI FINANZIARI

L'art. 1 co. 65 della L. 208/2015 (legge di stabilità 2016) ha previsto, per gli intermediari finanziari⁶¹ e la Banca d'Italia, l'applicazione di un'addizionale del 3,5% dell'aliquota IRES, con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016 (quindi, dal 2017 per i soggetti "solari").

3.7.1 Soggetti che hanno optato per il consolidato nazionale

I soggetti che hanno esercitato l'opzione per il consolidato nazionale di cui all'art. 117 del TUIR assoggettano autonomamente il proprio reddito imponibile all'addizionale IRES in esame e provvedono al relativo versamento.

3.7.2 Soggetti che hanno optato per la trasparenza fiscale

Per ciò che concerne i soggetti che aderiscono al regime per la trasparenza fiscale di cui all'art. 115 del TUIR, occorre distinguere tra:

- società che hanno esercitato l'opzione in qualità di partecipate, le quali assoggettano autonomamente il proprio reddito imponibile all'addizionale del 3,5% e provvedono al relativo versamento;
- società che hanno esercitato l'opzione in qualità di partecipanti, le quali assoggettano il proprio reddito imponibile all'addizionale del 3,5% senza tener conto del reddito imputato per trasparenza dalla società partecipata.

3.7.3 Esclusione delle SGR, delle SIM e delle fiduciarie

L'addizionale IRES del 3,5% non si applica alle società di gestione dei fondi comuni d'investimento e alle società di intermediazione mobiliare di cui al DLgs. 24.2.98 n. 58⁶².

Per Assofiduciaria (comunicazione 1.3.2017 n. 39) sono altresì escluse le fiduciarie.

3.7.4 Obbligo di versamento dell'acconto

Le imprese soggette all'addizionale devono altresì effettuare i relativi versamenti in acconto.

Per la liquidazione dell'addizionale in oggetto è stata inserita l'apposita sezione XI-A nel quadro RQ (righi RQ43-RQ 47) del modello REDDITI SC 2019⁶³.

Atteso che, per espressa previsione normativa, l'acconto è corrisposto in base alle disposizioni previste ai fini IRES, l'acconto dell'addizionale in commento risulta dovuto qualora l'importo del rigo

Il modello REDDITI SC 2018 non aveva istituito un apposito quadro o sezione di quadro in cui procedere alla liquidazione dell'addizionale. Né era stato previsto che i versamenti in acconto e a saldo avvenissero separatamente dall'imposta principale utilizzando appositi codici tributo.

Pertanto, gli intermediari finanziari sottoposti all'addizionale hanno, di fatto, versato il saldo IRES 2017 e l'acconto IRES 2018 sulla base dell'aliquota "potenziata" del 27,5% (24% + 3,5%) secondo le ordinarie modalità e con i codici tributo propri di tale imposta. Appare quindi dubbio se quanto versato a titolo di acconto della maggiorazione del 3,5% nel corso del 2018 vada indicato nella colonna 20 ("Acconti") del rigo RQ43 oppure unitamente all'imposta principale all'interno del rigo RN22, colonna 2 ("Acconti versati"). In quest'ultimo caso, la colonna 20 sarebbe compilata soltanto a partire del modello REDDITI 2020.

La circostanza che la colonna 20 non sia "annerita" e consenta quindi l'indicazione di importi già a partire dal modello REDDITI 2019 potrebbe indurre a ritenere che l'acconto IRES versato lo scorso anno, per la quota riferibile all'addizionale, vada indicato in tale colonna.

Nonostante la modifica dell'art. 1 co. 65 della L. 208/2015 ad opera dell'art. 12 co. 3 del DLgs. 142/2018, le istruzioni al modello REDDITI SC 2019 continuano a richiamare la precedente formulazione normativa la quale aveva ad oggetto gli "enti creditizi e finanziari di cui al DLgs. 87/92".

Artt. 1 co. 49 della L. 11.12.2016 n. 232 e 1 co. 84 della L. 27.12.2017 n. 205.

RQ43, colonna 10 ("Imposta"), al netto degli importi indicati nelle colonne 13 ("Detrazioni") e 16 "Crediti d'imposta e ritenute" (1,00 euro 65).

3.7.5 Versamento in due rate o in unica soluzione

L'acconto dell'addizionale va versato in due rate qualora l'importo della prima rata superi 103,00 euro, vale a dire se l'importo del rigo RQ43, colonna 10, al netto degli importi indicati nelle colonne 13 e 16) è pari o superiore a 258,00 euro ⁶⁶.

Se sussiste l'obbligo di versamento in due rate:

- la prima rata è dovuta entro il termine del versamento a saldo relativo alla dichiarazione dei redditi dell'anno precedente;
- la seconda, pari alla differenza tra l'acconto complessivamente dovuto e quanto corrisposto a titolo di prima rata, va versata entro il 2.12.2019 ovvero entro l'ultimo giorno dell'11° mese dell'esercizio per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

In caso contrario, si effettua il versamento in un'unica soluzione entro il termine di cui al secondo punto.

3.7.6 Metodo di calcolo

L'acconto della maggiorazione può essere determinato in due modi:

- con il criterio c.d. "storico";
- oppure con il criterio c.d. "previsionale".

Metodo storico

In questo caso, il calcolo è effettuato utilizzando il riferimento dell'addizionale dovuta per l'anno precedente (nel caso di specie, 2018), indicata nel suddetto rigo RQ43, colonna 10, del modello REDDITI SC 2019.

Metodo previsionale

Con il presente metodo, l'acconto è calcolato sulla base dell'addizionale dovuta per l'anno in corso (nel caso di specie, 2019), tenendo conto dei redditi che presumibilmente saranno conseguiti nell'anno (e delle ritenute che saranno eventualmente operate), degli oneri deducibili e/o detraibili che si ipotizza di sostenere e dei crediti d'imposta spettanti⁶⁷.

Nella colonna 13 devono essere indicate le detrazioni d'imposta, al netto di quanto utilizzato nel quadro RN a scomputo dell'IRES "ordinaria", mentre nella colonna 16 trovano allocazione, tra l'altro, i crediti d'imposta per i proventi da fondi comuni di investimento (al netto di quanto utilizzato nel quadro RN a scomputo dell'IRES "ordinaria"), i crediti per le imposte pagate all'estero e le ritenute subite (al netto di quanto utilizzato nel quadro RN a scomputo dell'IRES "ordinaria").

Peraltro, tenuto conto di quanto precisato dalle istruzioni al modello REDDITI PF 2019, fascicolo 1, p. 113 - 114, si ritiene che, se ricorre una o più delle ipotesi che, al fine del calcolo degli acconti, impongono la rideterminazione dell'IRES dovuta per il 2018 (si veda il successivo § 6), al fine di accertare la sussistenza dell'obbligo di versamento dell'acconto 2019, occorra fare riferimento non all'importo indicato nel citato rigo, bensì a quello che risulta a seguito della rideterminazione.

Infatti, 258,00 euro × 100% × 40% è pari a 103,20 euro, mentre 257,00 euro × 100% × 40% è pari a 102,80 euro.

Si veda il successivo § 7.

3.8 ACCONTO DELL'ADDIZIONALE IRES PER LE IMPRESE AD ELEVATA CAPITALIZZA-ZIONE DEI SETTORI PETROLIFERO ED ENERGETICO

L'art. 3 della L. 6.2.2009 n. 7⁶⁸ ha istituito un'ulteriore addizionale IRES nei confronti delle società e degli enti commerciali residenti in Italia:

- che operano nel settore della ricerca e della coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi, con partecipazioni di controllo e di collegamento e con immobilizzazioni materiali e immateriali nette dedicate a tale attività con valore di libro superiore al 33% della corrispondente voce del bilancio di esercizio;
- emittenti azioni o titoli equivalenti ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato;
- con una capitalizzazione superiore a 20 miliardi di euro, determinata sulla base della media delle capitalizzazioni rilevate nell'ultimo mese di esercizio sul mercato regolamentato con i maggiori volumi negoziati.

3.8.1 Decorrenza

L'addizionale si applica:

- a decorrere dall'esercizio che inizia successivamente al 31.12.2008 (2009, per i soggetti "solari");
- fino all'esercizio in corso al 31.12.2028 (2028, per i soggetti "solari").

3.8.2 Aliquota dell'addizionale

L'aliquota dell'addizionale è pari al 4%.

3.8.3 Modalità di applicazione dell'addizionale

L'addizionale IRES del 4% è applicata all'utile prima delle imposte risultante dal Conto economico, qualora dallo stesso risulti un'incidenza fiscale inferiore al 19%.

Al fine di procedere alla liquidazione dell'addizionale, all'interno del quadro RQ del modello REDDITI SC 2019, è stata prevista la sezione XI-B.

Limite massimo

L'addizionale IRES del 4% non può eccedere il minore tra:

- l'importo determinato applicando all'utile prima delle imposte la differenza tra il 19% e l'aliquota di incidenza fiscale risultante dal Conto economico;
- l'importo di determinate percentuali del patrimonio netto.

La percentuale del patrimonio netto rilevante, al fine di determinare l'importo massimo dell'addizionale, risulta pari allo 0,515% dall'esercizio che inizia successivamente al 31.12.2015 e fino all'esercizio in corso al 31.12.2019 (si tratta del quadriennio 2016-2019 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

Dall'esercizio che inizia successivamente al 31.12.2012 e fino all'esercizio in corso al 31.12.2015 (si tratta del triennio 2013-2015 per i soggetti "solari"), la percentuale è stata dello 0,58%.

Esercizi in perdita - Esclusione

L'addizionale IRES del 4% non è dovuta per gli esercizi in perdita.

3.8.4 Soggetti obbligati al versamento

Le imprese soggette all'addizionale devono altresì effettuare i relativi versamenti in acconto.

Legge di ratifica ed esecuzione del Trattato di amicizia, partenariato e cooperazione tra l'Italia e la Libia.

Si ritiene che l'acconto in esame risulti dovuto qualora l'importo del rigo RQ48, colonna 8⁶⁹, del modello REDDITI SC 2019 risulti pari o superiore a 21,00 euro.

3.8.5 Versamento in due rate o in unica soluzione

L'acconto dell'addizionale va versato in due rate qualora l'importo della prima rata superi 103,00 euro, vale a dire se il suddetto rigo è pari o superiore a 258,00 euro. In tale ipotesi:

- la prima rata è dovuta entro il termine di scadenza del versamento a saldo relativo alla dichiarazione dei redditi presentata per l'anno precedente;
- la seconda va versata entro il 2.12.2019 (ovvero entro l'11° mese dell'esercizio per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare).

In caso contrario, cioè se il suddetto rigo è inferiore o uguale a 257,00 euro, il versamento è effettuato in un'unica soluzione entro il 2.12.2019 (ovvero entro l'11° mese dell'esercizio per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare).

3.8.6 Metodo di calcolo

L'acconto della maggiorazione può essere determinato in due modi:

- con il criterio c.d. "storico";
- oppure con il criterio c.d. "previsionale".

Metodo storico

In questo caso, il calcolo è effettuato utilizzando il riferimento dell'addizionale dovuta per l'anno precedente (nel caso di specie, 2018), indicata nel rigo RQ48, colonna 8, del modello REDDITI SC 2019.

Metodo previsionale

Con il presente metodo, l'acconto è calcolato sulla base dell'addizionale dovuta per l'anno in corso (nel caso di specie, 2019), tenendo conto dei redditi che presumibilmente saranno conseguiti nell'anno (e delle ritenute che saranno eventualmente operate), degli oneri deducibili e/o detraibili che si ipotizza di sostenere e dei crediti d'imposta spettanti⁷¹.

3.9 ACCONTO DELL'IMPOSTA SUL MATERIALE PORNOGRAFICO E DI INCITAMENTO ALLA VIOLENZA

Ai sensi dell'art. 1 co. 466 della L. 23.12.2005 n. 266 (Finanziaria 2006)⁷², è stata istituita l'imposta sul materiale pornografico e di incitamento alla violenza (c.d. "tassa etica" o "*porno tax*"), consistente in un'addizionale delle "imposte sul reddito" (IRPEF e IRES) nella misura del 25%.

Detta addizionale è indeducibile ai fini delle imposte medesime e, con riferimento ad essa, sono dovuti altresì i versamenti in acconto in base alle "disposizioni previste per le imposte sul reddito".

Peraltro, tenuto conto di quanto precisato dalle istruzioni al modello REDDITI PF 2019, fascicolo 1, p. 113 - 114, si ritiene che, se ricorre una o più delle ipotesi che, al fine del calcolo degli acconti, impongono la rideterminazione dell'IRES dovuta per il 2018 (si veda il successivo § 6), al fine di accertare la sussistenza dell'obbligo di versamento dell'acconto 2019 dell'addizionale in oggetto, occorra fare riferimento non all'importo indicato nel citato rigo, bensì a quello che risulta a seguito della rideterminazione.

Infatti, 258,00 euro × 100% × 40% è pari a 103,20 euro, mentre 257,00 euro × 100% × 40% è pari a 102,80 euro.

Si veda il successivo § 7.

Come modificato dall'art. 31 co. 3 del DL 29.11.2008 n. 185, conv. L. 28.1.2009 n. 2.

3.9.1 Decorrenza

L'art. 31 co. 3 del DL 185/2008 stabilisce che l'addizionale si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 29.11.2008⁷³.

3.9.2 Ambito soggettivo

L'addizionale è dovuta:

- dai soggetti titolari di reddito d'impresa;
- dagli esercenti arti e professioni;
- dalle società di persone e dai soggetti ad esse assimilati, ai sensi dell'art. 5 del TUIR.

Società di persone e soggetti assimilati

Si ritiene che le società di persone e i soggetti ad esse assimilati debbano provvedere direttamente al versamento dell'addizionale, per quanto essa rivesta natura di addizionale delle imposte sui redditi. Si tratterebbe, in pratica, di una deroga al generale principio di trasparenza stabilito dall'art. 5 co. 1 del TUIR, ai sensi del quale "i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili⁷⁴.

3.9.3 Ambito oggettivo

Ai sensi del combinato disposto degli artt. 1 co. 466 della L. 266/2005 e 31 co. 3 del DL 185/2008, l'addizionale si applica:

- alla quota del reddito complessivo netto proporzionalmente corrispondente all'ammontare dei ricavi o dei compensi derivanti dalla produzione, distribuzione, vendita e rappresentazione di materiale pornografico e di incitamento alla violenza, rispetto all'ammontare totale dei ricavi o compensi⁷⁵;
- al reddito proporzionalmente corrispondente alla quota di ricavi derivanti dalla trasmissione di programmi televisivi del medesimo contenuto;
- ai soggetti che utilizzano trasmissioni televisive volte a sollecitare la credulità popolare che si rivolgono al pubblico attraverso numeri telefonici a pagamento.

Definizione di materiale pornografico

Ai fini dell'addizionale in esame, per "materiale pornografico" si intendono i giornali quotidiani o periodici, con i relativi supporti integrativi, e ogni opera teatrale, letteraria, cinematografica, audiovisiva o multimediale, anche realizzata o riprodotta su supporto informatico o telematico, in cui siano presenti immagini o scene contenenti atti sessuali espliciti e non simulati tra adulti consenzienti.

Definizione di trasmissioni volte a sollecitare la credulità popolare

Ai fini dell'addizionale in esame, per "trasmissioni volte a sollecitare la credulità popolare" si intendono le trasmissioni, accessibili attraverso servizi telefonici a pagamento o nelle quali sia prevista, a carico dell'utente, ogni altra dazione economica, in qualunque forma corrisposta in relazione alla

Data di entrata in vigore del DL 185/2008.

Depongono a favore di tale conclusione sia il tenore letterale dell'art. 1 co. 466 della L. 266/2005 (secondo cui l'addizionale è "dovuta (...) dai soggetti di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi"), sia la struttura del modello REDDITI SP 2019, laddove l'imponibile assoggettato all'addizionale e l'addizionale medesima sono evidenziati in un apposito rigo del quadro RQ, senza che il primo sia attribuito pro quota ai soci.

Al fine della determinazione di tale quota di reddito, le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente alle predette attività e ad altre attività, sono deducibili in base al rapporto tra l'ammontare dei ricavi, degli altri proventi o dei compensi derivanti da tali attività e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi o compensi.

prestazione, nell'ambito della trasmissione stessa, resa da cartomanti, indovini, taumaturghi e *medium* o comunque da soggetti che fanno riferimento a credenze magiche, astrologiche, divinatorie e analoghe.

3.9.4 Soggetti obbligati al versamento

Persone fisiche

Per le persone fisiche, si ritiene che l'acconto dell'addizionale in commento risulti dovuto qualora l'importo del rigo RQ49, colonna 2, del modello REDDITI PF 2019 risulti pari o superiore a 52,00 euro.

Società di persone e soggetti assimilati

Per le società di persone e i soggetti assimilati, si ritiene che l'acconto dell'addizionale in commento risulti dovuto qualora l'importo del rigo RQ49, colonna 2, del modello REDDITI SP 2019 risulti pari o superiore a 52,00 euro.

Società di capitali, enti commerciali e soggetti assimilati

Per le società di capitali, gli enti commerciali e i soggetti assimilati, si ritiene che l'acconto dell'addizionale in commento risulti dovuto qualora l'importo del rigo RQ49, colonna 2, del modello REDDITI SC 2019 risulti pari o superiore a 21,00 euro.

Enti non commerciali e soggetti assimilati

Per gli enti non commerciali e i soggetti assimilati, si ritiene che l'acconto dell'addizionale in commento risulti dovuto qualora l'importo del rigo RQ49, colonna 2, del modello REDDITI ENC 2019 risulti pari o superiore a 21,00 euro.

3.9.5 Versamento in due rate o in unica soluzione

Sia per i soggetti IRPEF, sia per i soggetti IRES, l'acconto dell'addizionale va versato in due rate qualora l'importo della prima rata superi 103,00 euro, vale a dire se i suddetti righi risultano pari o superiori a 258,00 euro⁷⁶.

In tale ipotesi:

- la prima rata è dovuta entro il termine di scadenza del versamento a saldo relativo alla dichiarazione dei redditi presentata per l'anno precedente;
- la seconda va versata entro il 2.12.2019 (ovvero entro l'ultimo giorno dell'11° mese dell'esercizio per i soggetti IRES con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare).

Il versamento è invece effettuato in un'unica soluzione entro il 2.12.2019 (ovvero entro l'ultimo giorno dell'11° mese dell'esercizio per i soggetti IRES con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare), qualora i suddetti righi siano pari o inferiori a 257,00 euro.

3.9.6 Metodo di calcolo

L'acconto della maggiorazione può essere determinato in due modi:

- con il criterio c.d. "storico";
- · oppure con il criterio c.d. "previsionale".

Metodo storico

In questo caso, il calcolo è effettuato utilizzando il riferimento dell'addizionale dovuta per l'anno precedente (nel caso di specie, 2019), indicata:

⁷⁶ Infatti, 258,00 euro \times 100% \times 40% è pari a 103,20 euro, mentre 257,00 euro \times 100% \times 40% è pari a 102,80 euro.

- per le persone fisiche, all'interno del rigo RQ49, colonna 2, del modello REDDITI PF 2019;
- per le società di persone e i soggetti assimilati, all'interno del rigo RQ49, colonna 2, del modello REDDITI SP 2019;
- per le società di capitali, gli enti commerciali e i soggetti equiparati, all'interno del rigo RQ49, colonna 2, del modello REDDITI SC 2019;
- per gli enti non commerciali e i soggetti equiparati, all'interno del rigo RQ49, colonna 2, del modello REDDITI ENC 2019.

Metodo previsionale

Con il presente metodo, ai fini del calcolo si utilizza il riferimento dell'addizionale dovuta per l'anno in corso (nel caso di specie, 2019), tenendo conto dei redditi che presumibilmente saranno conseguiti nell'anno (e delle ritenute che saranno eventualmente operate), degli oneri deducibili e/o detraibili che si ipotizza di sostenere e dei crediti d'imposta spettanti⁷⁷.

4 ACCONTI DELLE IMPOSTE PATRIMONIALI (IVIE E IVAFE)

Con l'art. 19 co. 13 - 22 del DL 201/2011 (conv. L. 214/2011) è stato istituito un nuovo sistema di imposte patrimoniali rappresentato da:

- un'imposta sugli immobili esteri posseduti dalle persone fisiche residenti (c.d. "IVIE");
- un'imposta sulle attività finanziarie detenute all'estero da persone fisiche residenti (c.d. "IVAFE")⁷⁸.

Con l'approvazione della L. 24.12.2012 n. 228 (legge di stabilità 2013), le disposizioni relative alle suddette imposte sono state adeguate in modo da evitare censure a livello comunitario⁷⁹.

4.1 IVIE

Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche residenti ai fini fiscali in Italia (a prescindere, quindi, dalla cittadinanza) proprietarie di immobili esteri, ovvero i titolari di altro diritto reale sugli stessi.

4.1.1 Aliquota e base imponibile

L'imposta è stabilita nella misura dello 0,76% (0,4% per l'immobile estero adibito ad abitazione principale) applicato:

- sul costo risultante dall'atto o dal contratto di acquisto;
- in mancanza, sul valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile.

4.1.2 Determinazione dell'imposta

L'imposta è dovuta proporzionalmente alla quota di possesso e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso; a tal fine, il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno 15 giorni è computato per intero.

Si veda il successivo § 7.

Si vedano l'Informativa, servizio per la clientela, 13.6.2012 n. 31 e l'Informativa, servizio per il professionista, 7.1.2013 n. 1 (8.3)

In particolare, la Commissione europea avrebbe potuto rilevare alcuni profili discriminatori rispetto all'IMU, con riferimento all'IVIE, e rispetto ai contribuenti che scontano l'imposta di bollo ordinaria, riguardo all'IVAFE.

4.2 IVAFE

Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche residenti che detengono attività finanziarie all'estero a titolo di proprietà o di altro diritto reale, indipendentemente dalle modalità della loro acquisizione e quindi anche se pervengono da eredità o donazioni⁸⁰.

4.2.1 Ambito applicativo

Con effetto dal periodo d'imposta 2014, l'art. 9 della L. 30.10.2014 n. 161 (legge europea 2013-bis) ha limitato l'ambito oggettivo dell'imposta.

In precedenza, essa si applicava a tutte le attività finanziarie produttive di redditi di capitale o redditi diversi di natura finanziaria di fonte estera, secondo l'elenco fornito dalla circ. Agenzia delle Entrate 2.7.2012 n. 28 al § 2.2.

In seguito alle novità introdotte, l'IVAFE si applica sui prodotti finanziari, sui conti correnti e sui libretti di risparmio detenuti all'estero. Per "prodotti finanziari", infatti, si intendono gli strumenti finanziari e ogni altra forma di investimento di natura finanziaria. Di conseguenza, sono ora soggetti all'imposta in argomento:

- i valori mobiliari;
- gli strumenti del mercato monetario;
- le quote di organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR);
- le varie tipologie di contratti a termine e derivati connessi ad attività finanziarie, merci, indici finanziari e non finanziari, ecc. (ossia i contratti di opzione, *future*, *swap*, ecc.);
- i contratti finanziari differenziali;
- ogni altra forma di investimento di natura finanziaria.

A seguito dell'introduzione del concetto di "prodotto finanziario", risultano quindi esclusi i metalli preziosi e le valute estere (in banconote o monete)⁸¹.

4.2.2 Aliquota e base imponibile

Sono previste le seguenti aliquote da applicare sul valore delle suddette attività finanziarie:

- lo 0,1%, per il 2011 e il 2012;
- lo 0,15%, per il 2013;
- lo 0,2%, a decorrere dal 2014.

A differenza di quanto espressamente stabilito per l'IVIE, non è prevista alcuna soglia di esenzione per il versamento dell'imposta in esame.

Il valore delle attività finanziarie è costituito dal valore di mercato, rilevato al termine di ciascun anno solare nel luogo in cui esse sono detenute, anche utilizzando la documentazione dell'intermediario estero di riferimento per le singole attività ovvero dell'impresa di assicurazione estera.

4.2.3 Determinazione dell'imposta

L'imposta è dovuta in proporzione ai giorni di detenzione e alla quota di possesso in caso di attività finanziarie cointestate.

I soggetti interessati sono unicamente le persone fisiche fiscalmente residenti in Italia, a prescindere dalla cittadinanza, in modo del tutto analogo all'IVIE.

Dovrebbero essere esclusi dall'ambito di applicazione dell'IVAFE anche le quote di partecipazione in società estere non rappresentate da titoli ed i finanziamenti dei soci. Infatti, tali attività finanziarie non sono soggette all'imposta di bollo se situate in Italia e le persone fisiche residenti ne possiedono la proprietà diretta, senza l'intervento di società fiduciarie. Sul punto, sarebbe opportuna una conferma espressa.

Qualora le attività non siano più possedute alla data del 31 dicembre, si deve fare riferimento al valore di mercato delle attività rilevato al termine del periodo di detenzione.

4.3 VERSAMENTO, LIQUIDAZIONE ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

Per il versamento, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e i rimborsi, nonché per il contenzioso, relativamente alle imposte in esame, si applicano le disposizioni previste per l'IRPEF, ivi comprese quelle relative alle modalità di versamento dell'imposta in acconto e a saldo.

4.4 OBBLIGO DI VERSAMENTO DELL'ACCONTO

Con la modifica della decorrenza delle imposte in esame dal 2011 al 2012, la L. 228/2012 ha previsto che:

- il versamento deve avvenire sia in acconto che a saldo, con le stesse modalità stabilite per l'IRPEF:
- i versamenti effettuati nel 2012 per l'anno 2011, in conformità al provv. Agenzia delle Entrate 5.6.2012 n. 72442, si considerano eseguiti in acconto per l'anno 2012.

In particolare, l'acconto per l'anno 2019 risulta dovuto se l'importo indicato nel rigo RW7, colonna 1 (con riferimento all'IVAFE) del quadro RW del modello REDDITI PF 2019 supera 51,65 euro. Atteso che tutti gli importi indicati in dichiarazione sono espressi in unità di euro, l'acconto risulta dovuto qualora l'importo dei predetti righi risulti pari o superiore a 52,00 euro⁸². Diversamente, l'acconto non è dovuto e le imposte in esame sono versate a saldo per l'intero loro ammontare.

4.5 VERSAMENTO IN DUE RATE O IN UNICA SOLUZIONE

L'acconto va versato in due rate qualora l'importo della prima superi 103,00 euro⁸³, ossia se il rigo RW7, colonna 1 (con riferimento all'IVIE) o il rigo RW6, colonna 1 (con riferimento all'IVAFE) è pari o superiore a 258,00 euro⁸⁴. In tale ipotesi:

- la prima rata è dovuta entro il termine di scadenza del versamento a saldo relativo alla dichiarazione dei redditi presentata per l'anno precedente;
- la seconda va versata entro il 2.12.2019.

In caso contrario, cioè se il rigo RW7, colonna 1 (con riferimento all'IVIE) o il rigo RW6, colonna 1 (con riferimento all'IVAFE) è inferiore o uguale a 257,00 euro, il versamento è effettuato in un'unica soluzione entro il 2.12.2019.

4.6 METODO DI CALCOLO

L'acconto dell'IVIE e dell'IVAFE può essere determinato in due modi:

- con il criterio c.d. "storico";
- oppure con il criterio c.d. "previsionale".

4.6.1 Metodo storico

In tale ipotesi, il calcolo è effettuato utilizzando il riferimento dell'imposta dovuta per l'anno precedente (nel caso di specie, 2018), indicata nel quadro RW del modello REDDITI PF 2019 all'interno del:

Tale aspetto non è ribadito espressamente dalle istruzioni al modello REDDITI 2019, ma è una logica conseguenza di quanto precisato con riferimento alle altre imposte.

Art. 17 co. 3 del DPR 7.12.2001 n. 435.

of Infatti, 258,00 euro × 100% × 40% è pari a 103,20 euro, mentre 257,00 euro × 100% × 40% è pari a 102,80 euro.

- rigo RW7, colonna 1 (con riferimento all'IVIE);
- rigo RW6, colonna 1 (con riferimento all'IVAFE).

4.6.2 Metodo previsionale

Con il presente metodo, ai fini del calcolo si utilizza il riferimento dell'imposta dovuta per l'anno in corso (nel caso di specie, 2019), tenendo conto delle attività immobiliari e/o finanziarie che si presume saranno possedute nell'anno.

5 ACCONTO IRAP

I versamenti in acconto relativi all'IRAP seguono le stesse regole stabilite per le imposte sui redditi (rispettivamente, IRPEF o IRES)⁸⁵.

5.1 SOGGETTI OBBLIGATI E SOGGETTI ESCLUSI

Devono pagare l'acconto IRAP i soggetti che presentano la dichiarazione IRAP 2019 con l'indicazione nel rigo IR21 di un importo superiore a:

- 51,65 euro, nel caso di soggetti IRPEF (atteso che tutti gli importi indicati in dichiarazione sono espressi in unità di euro, l'acconto risulta dovuto qualora tale importo risulti pari o superiore a 52,00 euro);
- 20,66 euro, nel caso di soggetti IRES (atteso che tutti gli importi indicati in dichiarazione sono espressi in unità di euro, l'acconto risulta dovuto qualora tale importo risulti pari o superiore a 21,00 euro).

Obbligati a tale versamento sono anche coloro che, pur essendovi obbligati, omettono di presentare la dichiarazione IRAP 2019.

Esercenti arti e professioni e piccoli imprenditori

Prima di procedere all'eventuale pagamento, appare consigliabile verificare se, con riferimento al periodo d'imposta 2019, possano ritenersi esclusi dall'obbligo di versamento dell'IRAP, in quanto privi di "autonoma organizzazione":

- gli esercenti arti e professioni;
- gli agenti, i rappresentanti, i promotori finanziari e gli altri ausiliari del commercio;
- i piccoli imprenditori (es. elettricisti, artigiani, tassisti, coltivatori diretti, ecc.).

Compiere tale verifica già all'atto della corresponsione dell'acconto consente di evitare ab origine le questioni che invece ricorrono qualora il contribuente decida di non essere debitore d'imposta soltanto "in sede di saldo", trovandosi poi a dover recuperare gli acconti versati senza che siano state dettate istruzioni chiare in materia.

5.2 VERSAMENTO IN DUE RATE O IN UNICA SOLUZIONE

L'acconto IRAP va versato in due rate qualora l'importo della prima rata superi 103,00 euro⁸⁶, ossia se il suddetto rigo IR21 è pari o superiore a 258,00 euro⁸⁷.

Nell'ipotesi di duplice versamento:

 la prima rata è dovuta entro il termine di scadenza del versamento a saldo relativo alla dichiarazione dei redditi presentata per l'anno precedente;

Si vedano, rispettivamente, i precedenti § 3.1 e 3.2.

Importo così stabilito dall'art. 17 co. 3 del DPR 7.12.2001 n. 435.

Infatti, 258,00 euro × 100% × 40% è pari a 103,20 euro, mentre 257,00 euro × 100% × 40% è pari a 102,80 euro.

• la seconda va versata entro il 2.12.2019 (ovvero entro l'ultimo giorno dell'11° mese dell'esercizio per i soggetti IRES con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare).

Il versamento è invece effettuato in un'unica soluzione entro il 2.12.2019 (ovvero entro l'ultimo giorno dell'11° mese dell'esercizio per i soggetti IRES con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare), qualora il suddetto rigo IR21 sia pari o inferiore a 257,00 euro.

5.3 METODO DI CALCOLO

L'acconto IRAP può essere determinato in due modi:

- con il criterio c.d. "storico";
- oppure con il criterio c.d. "previsionale".

5.3.1 Metodo storico

In tale ipotesi, il calcolo è effettuato utilizzando il riferimento dell'imposta dovuta per il periodo d'imposta precedente (nel caso di specie, 2018), indicata nel rigo IR21 della dichiarazione IRAP 2019.

5.3.2 Metodo previsionale

Con il presente metodo, ai fini del calcolo si utilizza il riferimento dell'imposta dovuta per l'anno in corso (nel caso di specie, 2019), tenendo conto del valore della produzione netta che presumibilmente sarà conseguito nell'anno.

6 OBBLIGO DI RICALCOLO DELL'ACCONTO

In alcuni casi, l'imposta relativa al 2018, sulla quale commisurare gli acconti IRPEF, IRES o IRAP dovuti per il 2019, deve essere ricalcolata per effetto dell'introduzione di alcune modifiche alla disciplina fiscale.

Quest'anno, le disposizioni rilevanti ai fini del ricalcolo degli acconti sono le seguenti:

- la deduzione forfetaria dal reddito d'impresa per gli esercenti impianti di distribuzione di carburante (si veda il successivo § 6.1);
- l'esclusione da imposizione delle liberalità ricevute da imprese sottoposte a procedure di crisi (si veda il successivo § 6.2);
- il regime fiscale agevolato per i proventi derivanti dall'attività di noleggio occasionale di imbarcazioni e navi da diporto (si veda il successivo § 6.3);
- l'abolizione delle ritenute su determinate obbligazioni (si veda il successivo § 6.4).

Nell'ipotesi in cui oggetto di rideterminazione sia l'IRPEF relativa al 2018, deve essere compilato il rigo RN61 del modello REDDITI PF 2019, secondo quanto riportato nel precedente § 3.1.1.

6.1 PROROGA "A REGIME" DELLA DEDUZIONE FORFETARIA IN FAVORE DEI BENZINAI

Per effetto dell'art. 34 co. 1 della L. 12.11.2011 n. 183 (legge di stabilità 2012), a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2011⁸⁸, la deduzione forfetaria in favore degli esercenti impianti di distribuzione di carburante è stata prevista "a regime".

In particolare, per tenere conto dell'incidenza delle accise sul reddito d'impresa degli esercenti impianti di distribuzione di carburante, il reddito stesso è ridotto, a titolo di deduzione forfetaria, di un importo pari alle seguenti percentuali dei volumi d'affari di cui all'art. 20 co. 1 del DPR 633/72⁸⁹:

In base al quale, per volume d'affari del contribuente s'intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento a un anno solare, a

Si tratta del 2012, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare.

- 1,1% dei ricavi fino a 1.032.913,80 euro;
- 0,6% dei ricavi oltre 1.032.913,80 euro e fino a 2.065.827,60 euro;
- 0,4% dei ricavi oltre 2.065.827,60 euro.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF/IRES

Se l'acconto IRPEF/IRES 2019 è calcolato con il metodo storico, l'IRPEF/IRES 2018, base di commisurazione dell'acconto medesimo, va assunta senza considerare la predetta deduzione forfetaria.

Della deduzione che si prevede di fruire nel 2019 è invece possibile tenere conto nella determinazione dell'acconto IRPEF/IRES 2019 con il metodo previsionale⁹⁰.

6.2 LIBERALITÀ PERCEPITE DA SOGGETTI SOTTOPOSTI A PROCEDURE DI CRISI

L'art. 88 co. 3-bis del TUIR⁹¹ stabilisce che non costituiscono sopravvenienze attive imponibili, in quanto esclusi, i contributi percepiti a titolo di liberalità dai soggetti sottoposti a procedure di crisi.

6.2.1 Ambito soggettivo

L'esclusione da imposizione riguarda i soggetti sottoposti alle procedure concorsuali previste:

- dal RD 267/42 (fallimento, concordato preventivo, accordi di ristrutturazione del debito, liquidazione coatta amministrativa e piani di risanamento attestati da un professionista qualificato);
- dal DLgs. 270/99 (amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi);
- dal DL 347/2003, conv. L. 39/2004 (amministrazione straordinaria speciale per le imprese di grandi dimensioni).

Per quanto concerne gli enti creditizi, l'esclusione da imposizione riguarda i soggetti sottoposti alle procedure di crisi previste:

- dall'art. 20 del DLgs. 180/2015 (si tratta delle procedure attivabili nelle ipotesi di dissesto o di rischio di dissesto bancario, indicate dall'art. 17 del medesimo DLgs. 180/2015);
- dagli artt. 70 ss. del DLgs. 385/93, c.d. "TUB" (amministrazione straordinaria).

6.2.2 Ambito oggettivo

I contributi "agevolati" (esclusi da imposizione) sono esclusivamente quelli percepiti a titolo di liberalità, qualunque sia la fonte di provenienza, dalla data di apertura della procedura fino al 24° mese successivo alla chiusura della stessa.

La Relazione illustrativa al DL 18/2016 precisa che, per l'individuazione della data in cui l'impresa può considerarsi assoggettata alle procedure sopra evidenziate, risultano mutuabili le disposizioni dell'art. 101 co. 5 secondo periodo del TUIR.

A seconda della procedura, occorre quindi fare riferimento alla data:

della sentenza dichiarativa del fallimento;

norma degli artt. 23 e 24 del DPR 633/72, tenendo conto delle variazioni, in aumento e in diminuzione, di cui all'art. 26 del medesimo DPR. Non concorrono a formare il volume d'affari:

- le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nelle voci B.I.3 e B.I.4 dell'attivo dello Stato patrimoniale;
- i passaggi interni di beni e servizi in caso di applicazione separata dell'imposta di cui all'art. 36 u.c. del DPR 633/72.
- Infatti, testualmente l'art. 34 co. 2 della L. 183/2011 afferma che i soggetti interessati dalla deduzione "nella determinazione dell'acconto dovuto per ciascun periodo di imposta assumono quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata senza tenere conto della deduzione forfetaria di cui al medesimo comma 1". Dalla formulazione della norma, è possibile evincere che la stessa si applica esclusivamente in caso di rideterminazione dell'imposta storica da assumere a base per il calcolo dell'acconto.
- Inserito dall'art. 14 del DL 14.2.2016 n. 18 (conv. L. 8.4.2016 n. 49).

- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione;
- del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi;
- dell'iscrizione nel Registro delle imprese del piano attestato di risanamento.

Vengono esclusi dal regime agevolato e sono, quindi, soggetti a imposizione secondo i criteri generali i contributi provenienti da:

- società controllate dall'impresa in crisi;
- società controllate dalla stessa società che controlla l'impresa in crisi (c.d. "imprese sorelle").

6.2.3 Decorrenza

Ai sensi dell'art. 14 co. 2 del DL 18/2016, la suddetta irrilevanza fiscale interessa i contributi percepiti dal periodo d'imposta in corso al 16.2.2016 (data di entrata in vigore del medesimo DL) e, dunque, dal 2016 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare.

6.2.4 Disposizioni transitorie

Limitatamente ai contributi percepiti nel periodo d'imposta in corso al 16.2.2016, la suddetta esclusione da imposizione non si è applicata immediatamente: pertanto, come ribadito dalla relazione di accompagnamento al DL 18/2016, in detto periodo ha operato la piena e integrale tassazione dei contributi stessi.

Relativamente a tali contributi, invece, l'esclusione da imposizione è riconosciuta mediante una deduzione dal reddito ripartita in cinque quote costanti, da effettuare nelle dichiarazioni dei redditi relative ai cinque periodi d'imposta successivi (vale a dire, nei modelli REDDITI 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022).

Tuttavia, se i contributi percepiti nel 2016 non sono stati assoggettati integralmente ad imposizione in detto periodo, ma in quote costanti in detto esercizio e nei successivi, ma non oltre il quarto (in applicazione dell'art. 88 co. 3 lett. b) del TUIR), la relativa irrilevanza reddituale, secondo quanto sopra riportato, non opera.

6.2.5 Effetti ai fini del calcolo degli acconti

Ai sensi dell'art. 14 co. 3 del DL 18/2016, la determinazione dell'acconto dovuto per i periodi d'imposta per i quali è operata la deduzione di cui al precedente paragrafo, è effettuata considerando, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata in assenza delle disposizioni agevolative in commento.

Pertanto, in caso di calcolo dell'acconto IRPEF/IRES 2019 con il metodo storico, i contribuenti che hanno portato in riduzione del reddito imponibile del periodo d'imposta 2018 la seconda quota costante della suddetta deduzione, devono rideterminare l'IRPEF/IRES relativa al 2018 come se la deduzione non fosse stata operata.

Della quota deducibile nel 2019 è, invece, possibile tenere conto in caso di adozione del c.d. "metodo previsionale".

6.3 NOLEGGIO OCCASIONALE DI IMBARCAZIONI E NAVI DA DIPORTO

Ai sensi dell'art. 49-bis⁹² del DLgs. 171/2005⁹³, è possibile:

93 Codice della nautica da diporto ed attuazione della direttiva 2003/44/CE.

Inserito dall'art. 59-ter del DL 1/2012 conv. L. 27/2012.

- effettuare, in forma occasionale, attività di noleggio di imbarcazioni e navi da diporto; tale forma di noleggio non costituisce uso commerciale dell'unità⁹⁴;
- assoggettare i proventi derivanti dalla suddetta attività ad un'imposta sostitutiva.

6.3.1 Soggetti interessati

La disciplina in esame è riservata:

- al titolare persona fisica di imbarcazioni e navi da diporto⁹⁵;
- al titolare società (non avente come oggetto sociale il noleggio o la locazione) di imbarcazioni e navi da diporto;
- all'utilizzatore, a titolo di locazione finanziaria, di imbarcazioni e navi da diporto.

6.3.2 Condizioni per l'effettuazione del noleggio

L'effettuazione del noleggio è subordinata esclusivamente alla previa comunicazione, da effettuare mediante modalità telematiche:

- all'Agenzia delle Entrate e alla Capitaneria di porto territorialmente competente;
- all'INPS e all'INAIL, nel caso di impiego per il comando e la condotta dell'imbarcazione da diporto di personale diverso dal titolare o dall'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria.

Le suddette modalità di comunicazione sono state definite con il DM 26.2.2013.

Mancata comunicazione alla Capitaneria di porto - Effetti

L'effettuazione del servizio di noleggio in assenza della comunicazione alla Capitaneria di porto comporta l'applicazione della sanzione amministrativa di cui all'art. 55 co. 1 del DLgs. 171/2005 (pagamento di una somma da 2.066,00 a 8.263,00 euro).

Mancata comunicazione all'INPS o all'INAIL - Effetti

La mancata comunicazione all'INPS o all'INAIL comporta l'applicazione delle sanzioni di cui all'art. 3 co. 3 del DL 12/2002 (conv. L. 73/2002), vale a dire di una sanzione amministrativa pecuniaria:

- da 1.500,00 a 9.000,00 euro per ciascun lavoratore irregolare, in caso di impiego del lavoratore sino a 30 giorni di effettivo lavoro;
- da 3.000,00 a 18.000,00 euro per ciascun lavoratore irregolare, in caso di impiego del lavoratore da 31 e sino a 60 giorni di effettivo lavoro;
- da 6.000,00 a 36.000,00 euro per ciascun lavoratore irregolare, in caso di impiego del lavoratore oltre 60 giorni di effettivo lavoro.

Il comando e la condotta dell'imbarcazione da diporto possono essere assunti dal titolare, dall'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria dell'imbarcazione ovvero attraverso l'utilizzazione di altro personale, con il solo requisito del possesso della patente nautica (di cui all'art. 39 del DLgs. 171/2005), in deroga alle disposizioni recanti l'istituzione e la disciplina dei titoli professionali del diporto.

Nel caso di navi da diporto, in luogo della patente nautica, il conduttore deve essere munito di titolo professionale del diporto. Qualora sia utilizzato personale diverso, le relative prestazioni di lavoro dovrebbero rientrare nella nuova disciplina delle prestazioni occasionali di cui all'art. 54-bis del DL 50/2017 (conv. L. 96/2017), a seguito dell'abrogazione della disciplina delle prestazioni occasionali di tipo accessorio (artt. 48 - 50 del DLgs. 81/2015) ad opera del DL 25/2017 (conv. L. 49/2017).

Per nave da diporto, si intende ogni unità con scafo di lunghezza superiore a 24 metri, misurata secondo le norme armonizzate EN/ISO/DIS 8666 per la misurazione dei natanti e delle imbarcazioni da diporto. Per imbarcazione da diporto, si intende ogni unità con scafo di lunghezza superiore a 10 metri e fino a 24 metri, misurata secondo le medesime norme armonizzate.

Dall'1.1.2019 tali sanzioni sono incrementate del 20%, ai sensi dell'art. 1 co. 445 lett. d) n. 1 della L. 145/2018; ai sensi della successiva lett. e), in caso di "recidiva" la maggiorazione è del 40%.

Mancata comunicazione all'Agenzia delle Entrate - Effetti

La mancata comunicazione all'Agenzia delle Entrate, in alternativa:

- preclude la possibilità di fruire del regime tributario sostitutivo di cui al successivo paragrafo;
- comporta la decadenza dal medesimo regime.

6.3.3 Disciplina dei proventi derivanti dall'attività di noleggio

I proventi derivanti dall'attività di noleggio in esame sono assoggettati, a richiesta del percipiente, a un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali⁹⁶, nella misura del 20%, con esclusione della detraibilità o deducibilità dei costi e delle spese sostenute relative all'attività di noleggio.

Condizioni per la fruizione dell'imposta sostitutiva

Per fruire dell'imposizione sostitutiva, l'attività di noleggio deve risultare di durata complessiva non superiore a 42 giorni⁹⁷.

Dichiarazione dei proventi

I proventi derivanti dall'attività di noleggio occasionale di unità da diporto sono indicati nella dichiarazione dei redditi, secondo le modalità ivi previste.

A tal fine, la dichiarazione vale anche come richiesta di applicazione dell'imposta sostitutiva98.

In particolare, con riferimento al 2018, i suddetti proventi sono dichiarati:

- in caso di persone fisiche, nella sezione XV del quadro RM del modello REDDITI PF 2019;
- in caso di società di persone e soggetti assimilati, nella sezione XX del quadro RQ del modello REDDITI SP 2019;
- in caso di società di capitali, enti commerciali e soggetti assimilati, nella sezione XX del quadro RQ del modello REDDITI SC 2019;
- in caso di enti non commerciali e soggetti assimilati, nella sezione XX del quadro RQ del modello REDDITI ENC 2019.

Documentazione dei proventi

Per documentare i proventi in esame, bisogna conservare, fino al decorso dei termini di decadenza dell'attività di accertamento delle imposte sui redditi e delle relative addizionali:

• l'originale del modello di comunicazione di cui all'art. 1 del DM 26.2.2013, in attesa dell'attivazione della procedura di invio telematico, da utilizzare qualora emergano incongruenze dalle modalità di invio⁹⁹;

L'imposta non è quindi sostitutiva dell'IRAP, con riferimento alla quale, anche in caso di opzione, continuano ad applicarsi le regole ordinarie.

⁹⁷ Il dato normativo non contiene ulteriori specificazioni. Andrebbe quindi confermato che il superamento del limite deve essere verificato in base alla durata del periodo d'imposta, con eventuale ragguaglio ad anno in caso di periodi d'imposta di durata inferiore a 12 mesi.

Si veda il provv. Agenzia delle Entrate 13.12.2013 n. 149348.

Come si legge nelle motivazioni del provv. Agenzia delle Entrate 13.12.2013 n. 149348, tale obbligo di conservazione "è posto ai fini dell'eventuale esibizione all'Amministrazione finanziaria in sede di controllo e comunque a tutela del contribuente in modo da dimostrare di avere titolo per la fruizione del regime agevolativo dell'imposta sostitutiva su detti proventi ovvero in caso di eventuali incoerenze nei distinti flussi di comunicazione attivati dal contribuente verso la Capitaneria di porto e l'Agenzia delle Entrate".

- la ricevuta dell'invio del predetto modello, secondo le modalità previste dall'art. 3 del citato DM 26.2.2013, all'Agenzia delle Entrate;
- i documenti comprovanti i pagamenti ricevuti per l'attività di noleggio occasionale effettuata.

Disciplina dell'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva deve essere versata entro il termine stabilito per il pagamento a saldo dell'IRPEF, tramite il modello F24, utilizzando il codice tributo 1847¹⁰⁰.

Ai fini della liquidazione, dell'accertamento, della riscossione e del contenzioso ad essa relativi, si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

Effetti ai fini del calcolo degli acconti

L'acconto IRPEF/IRES dovuto per il 2019 deve essere calcolato senza tenere conto delle illustrate disposizioni agevolative ¹⁰¹. Pertanto, qualora si opti per il regime di imposizione sostitutiva, i proventi derivanti dall'attività di noleggio devono concorrere alla formazione del reddito complessivo in base al quale determinare l'imposta su cui commisurare l'acconto.

Per quanto sopra:

- in caso di adozione del metodo storico, ai soli fini del calcolo dell'acconto 2019, l'imposta dovuta per il 2018 deve essere rideterminata facendo concorrere al reddito complessivo anche i proventi che sono stati sottoposti ad imposta sostitutiva;
- nell'ipotesi di adozione del metodo previsionale, l'IRPEF/IRES presunta relativa al 2019 (base di computo dell'acconto) va calcolata facendo concorrere al reddito complessivo anche i proventi che saranno poi assoggettati, nel modello REDDITI 2020, ad imposta sostitutiva.

6.4 ABOLIZIONE DI ALCUNE RITENUTE SU INTERESSI OBBLIGAZIONARI

Dall'1.1.97 sugli interessi, premi e altri frutti di determinate tipologie di obbligazioni (es. titoli di Stato, obbligazioni di banche e società quotate), non si applica più la prevista ritenuta se percepiti da società di persone o di capitali. Per gli imprenditori individuali, è invece applicata un'imposta sostitutiva a titolo di acconto 102.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF/IRES

Per la determinazione degli acconti dei soggetti IRES e degli acconti IRPEF dei soci di società di persone, anche per il periodo d'imposta 2019 (in caso di esercizi "solari"), non si tiene conto del 70% delle ritenute sui suddetti titoli scomputate per il periodo d'imposta precedente 103.

7 AUTORIDUZIONE DEGLI ACCONTI (C.D. "METODO PREVISIONALE")

Gli acconti d'imposta, costituendo una riscossione anticipata dei tributi relativi al periodo d'imposta in corso, possono essere oggetto di riduzione da parte del contribuente che, ad esempio:

A ben vedere, l'art. 49-bis co. 5 del DLgs. 171/2005 richiama esclusivamente l'acconto IRPEF. Effettivamente, prima delle modifiche introdotte dall'art. 23 co. 01 del DL 69/2013 (conv. L. 98/2013), la facoltà di avvalersi del regime in esame era riservata alle sole persone fisiche. A seguito di tale intervento normativo, l'ambito soggettivo della disposizione è stato esteso anche ai soggetti IRES, senza che, peraltro, sia stata contestualmente modificata la norma in materia di acconti. Privilegiando un approccio di tipo logico-sistematico, le istruzioni ai modelli REDDITI SC ed ENC 2019 affermano che interessato dall'obbligo di ricalcolo è altresì l'acconto IRES.

Si veda il DLgs. 1.4.96 n. 239. Nella misura del 20%, con riferimento agli interessi e ai proventi maturati a partire dall'1.1.2012 su obbligazioni di banche e società quotate; sui medesimi interessi e proventi maturati dall'1.7.2014, si applica la nuova misura del 26%. Per i titoli di Stato, resta applicabile la percentuale del 12,5%.

Istituito con la ris. Agenzia delle Entrate 23.4.2014 n. 43.

Si veda l'art. 13 del DLgs. 239/96. Ad oggi, la concreta operatività della disposizione appare dubbia; tuttavia, la si riporta perché rammentata dalle istruzioni generali al modello REDDITI 2019 (§ 4.2).

- prevede per il 2019 un reddito inferiore a quello dichiarato per il 2018;
- sostiene nel 2019 maggiori oneri deducibili o detraibili;
- prevede per il 2019 una minor base imponibile;
- ha diritto nel 2019 a maggiori detrazioni o crediti d'imposta.

Il contribuente, quindi, può ridurre, anche fino ad annullare, il versamento degli acconti per il periodo d'imposta 2019, sulla base del c.d. "metodo previsionale" in invece di utilizzare il riferimento dell'imposta dovuta per l'anno precedente (al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto), c.d. "metodo storico". A tal fine, non è sufficiente tenere conto delle disposizioni che comportano un vantaggio per il contribuente, in quanto tali novità possono essere "controbilanciate" (in tutto o in parte) da modifiche "peggiorative" che rilevano ai fini della determinazione dell'imposta complessivamente dovuta per l'anno 2019.

In tal caso, però, l'acconto deve comunque essere pari almeno a una determinata soglia minima, diversa in base alla tipologia di contribuente (soggetto ISA o soggetto estraneo agli ISA), secondo quanto di seguito riportato.

Soggetti ISA

Per i soggetti in esame, l'acconto deve comunque essere pari almeno al:

- 90% dell'IRPEF e delle imposte sostitutive per i regimi di vantaggio (ex DL 98/2011) e forfetario (ex L. 190/2014), ovvero all'85,5% della "cedolare secca" sulle locazioni, relative ai redditi del 2019, da dichiarare nel 2020, per le persone fisiche;
- 90% dell'IVIE e dell'IVAFE, relative al valore degli immobili e delle attività finanziarie all'estero nel 2019, da dichiarare nel 2020, per le persone fisiche;
- 90% dell'IRES relativa ai redditi del 2019, da dichiarare nel 2020, per le società di capitali, gli enti commerciali e non commerciali;
- 90% dell'IRAP relativa al 2019, da dichiarare nel 2020, per le persone fisiche e le società di persone:
- 90% dell'IRAP relativa al 2019, da dichiarare nel 2020, per le società di capitali e gli enti (commerciali e non).

In tutti i precedenti casi, l'importo versato a titolo di prima rata deve essere almeno pari al 40% (38% ¹⁰⁵ per la cedolare secca) dell'imposta relativa ai corrispondenti redditi del 2019, da dichiarare nel 2020.

Soggetti estranei agli ISA

Per i soggetti in esame, l'acconto deve comunque essere pari almeno al:

- 100% dell'IRPEF e delle imposte sostitutive per i regimi di vantaggio (ex DL 98/2011) e forfetario (ex L. 190/2014), ovvero al 90% della "cedolare secca" sulle locazioni, relative ai redditi del 2019, da dichiarare nel 2020, per le persone fisiche;
- 100% dell'IVIE e dell'IVAFE, relative al valore degli immobili e delle attività finanziarie all'estero nel 2019, da dichiarare nel 2020, per le persone fisiche;
- 100% dell'IRES relativa ai redditi del 2019, da dichiarare nel 2020, per le società di capitali, gli enti commerciali e non commerciali;
- 100% dell'IRAP relativa al 2019, da dichiarare nel 2020, per le persone fisiche e le società di persone;

٠

Di cui all'art. 2 della L. 23.3.77 n. 97.

Vale a dire, il 40% del 95%.

• 100% dell'IRAP relativa al 2019, da dichiarare nel 2020, per le società di capitali e gli enti (commerciali e non).

In tutti i precedenti casi, l'importo versato a titolo di prima rata deve essere almeno pari al 40% ($38\%^{106}$ per la cedolare secca) dell'imposta relativa ai corrispondenti redditi del 2019, da dichiarare nel 2020.

Di seguito, si segnalano le principali novità rilevanti ai fini dell'autoriduzione degli acconti, che sono applicabili nel periodo d'imposta 2019.

7.1 NOVITÀ IN MATERIA DI IRPEF

Per i soggetti IRPEF, rilevano innanzitutto le modifiche relative alla determinazione del reddito d'impresa 107, sulle quali si veda — *mutatis mutandis* — il successivo § 7.2.

In secondo luogo, occorre considerare:

- le novità che decorrono proprio dal periodo d'imposta 2019;
- le norme già in vigore negli anni passati, ma che possono incidere sulla determinazione dell'acconto 2019 (si pensi alle detrazioni d'imposta per gli interventi di recupero edilizio e di riqualificazione energetica, con riferimento alle quali rilevano le rate di competenza del 2018 delle detrazioni spettanti sulle spese sostenute negli anni passati).

7.1.1 Detrazione IRPEF del 36-50% delle spese per interventi di recupero edilizio

Per la realizzazione di determinati interventi di recupero edilizio, il contribuente può detrarre dall'IRPEF lorda una quota delle spese sostenute.

Attraverso l'introduzione nel TUIR del nuovo art. 16-*bis* a decorrere dall'1.1.2012¹⁰⁸, la detrazione in esame è stata "messa a regime", con alcune modifiche al relativo ambito oggettivo ¹⁰⁹.

Misura della detrazione

Relativamente al 2019, la percentuale di detrazione risulta pari al 50% 110.

Limite di spesa

L'agevolazione si applica nel limite dei seguenti importi di spese sostenute nell'anno:

- 77.468,53 euro (150 milioni di lire), per le spese sostenute nel periodo 1998 2002;
- 48.000,00 euro, per le spese sostenute dal 2003 al 25.6.2012;
- 96.000,00 euro, per le spese sostenute nel periodo 26.6.2012 31.12.2019¹¹¹.

-

Vale a dire, il 40% del 95%.

Salvo che le stesse riguardino i soli soggetti IRES.

Ad opera dell'art. 4 co. 1 del DL 6.12.2011 n. 201, conv. L. 22.12.2011 n. 214.

Per approfondimenti, si vedano l'Informativa dell'Istituto di ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, servizio per la clientela, 21.12.2011 n. 64 e l'Informativa, servizio per la clientela, 17.9.2012 n. 37.

Dapprima, l'art. 11 co. 1 del DL 83/2012 (conv. L. 134/2012) ha innalzato al 50% l'ammontare detraibile per le spese sostenute dal 26.6.2012 e fino al 30.6.2013. Successivamente, l'art. 16 co. 1 del DL 63/2013 (conv. L. 90/2013) ha esteso l'agevolazione "potenziata" dal citato DL 83/2012 anche alle spese sostenute fino al 31.12.2013. Tramite successive proroghe (l'ultima ad opera dell'art. 1 co. 67 lett. b) n. 1 della L. 145/2018, legge di bilancio 2019), l'agevolazione "potenziata" è stata infine estesa sino al 31.12.2019.

Si ricorda che l'art. 11 co. 1 del DL 83/2012 (conv. L. 134/2012) ha innalzato a 96.000,00 euro, dal 26.6.2012 al 30.6.2013, il limite massimo di spese sostenute nell'anno che possono fruire della detrazione. Successivamente, l'art. 16 co. 1 del DL 63/2013 (conv. L. 90/2013) ha esteso l'applicabilità di tale limite alle spese sostenute fino al 31.12.2013. Infine, tramite successive proroghe (l'ultima ad opera dell'art. 1 co. 67 lett. b) n. 1 della L. 145/2018, legge di bilancio 2019), tale limite massimo è stato esteso sino al 31.12.2019.

Peraltro, mentre per le spese sostenute fino al 30.9.2006 il limite di spesa andava riferito, per ogni singola unità immobiliare oggetto di intervento, a ciascuna persona fisica legittimata 112, con riferimento alle spese sostenute successivamente detto limite va riferito nella sua unitarietà soltanto all'unità immobiliare, ancorché posseduta in regime di comproprietà o contitolarità.

Modalità di ripartizione della detrazione

Per gli oneri sostenuti dal 1998 al 2001, la detrazione del 36-41% andava ripartita, a scelta del contribuente, in 5 o 10 quote annuali di pari importo. Per le spese sostenute dal 2002, invece, la detrazione deve essere ripartita in 10 quote annuali di pari importo¹¹³, salva la facoltà accordata a talune categorie di contribuenti, individuate in ragione dell'età anagrafica, a partire dalle spese sostenute dal 2003 e fino a quelle sostenute nel 2011, di ripartire e scomputare dall'IRPEF la detrazione entro un orizzonte temporale più ristretto (5 o 3 anni)¹¹⁴.

Attribuzione della residua detrazione in caso di compravendita dell'immobile

A decorrere dal 17.9.2011, nel caso di vendita dell'unità immobiliare, per i rimanenti periodi d'imposta la detrazione può, in alternativa:

- essere trasferita al nuovo acquirente, purché sia una persona fisica;
- rimanere in capo al venditore¹¹⁵.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

Alla luce di quanto sopra, in sede di eventuale calcolo dell'acconto IRPEF 2019 con il criterio previsionale, occorre tenere presenti:

- l'ultima delle 10 rate (di regola) della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2010 (aliquota del 36%);
- la nona delle 10 rate (di regola) della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2011 (aliquota del 36%);
- l'ottava delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2012 (aliquota del 36% dall'1.1.2012 al 25.6.2012 e 50% dal 26.6.2012 al 31.12.2012);
- la settima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2013 (aliquota del 50%);
- la sesta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2014 (aliquota del 50%):
- la quinta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2015 (aliquota del 50%);

In tal modo, in caso di comproprietà o contitolarità di un medesimo diritto reale ovvero di coesistenza di diversi diritti reali sull'unità immobiliare oggetto dell'intervento di recupero, ciascun comproprietario o contitolare, indipendentemente dalla quota di comproprietà o contitolarità, aveva titolo a calcolare la detrazione a sé spettante assumendo come rilevanti le spese pagate e rimaste a suo carico fino al limite rappresentato da 48.000,00 euro (a partire dal 2003).

Art. 9 co. 1 della L. 448/2001.

Facoltà riconosciuta a partire dalle spese sostenute dal 2003, ai sensi dell'art. 2 co. 5 della L. 289/2002.
 A decorrere dalle spese sostenute dall'1.1.2012, tali deroghe non sono più applicabili, in quanto non più previste dall'art. 16-bis del TUIR. Pertanto, dal 2012 si applica sempre la suddivisione in 10 rate.

Si vedano l'art. 2 co. 12-bis e 12-ter del DL 138/2011 conv. L. 148/2011 e la circ. Agenzia delle Entrate 1.6.2012 n. 19 (§ 1.7). A regime, la disposizione è stata trasfusa nell'art. 16-bis co. 8 del TUIR, con la precisazione che, in assenza di accordo, si applica il trasferimento all'acquirente.

In precedenza, la detrazione non utilizzata in tutto o in parte dal venditore spettava in ogni caso, per i rimanenti periodi d'imposta, all'acquirente persona fisica.

- la quarta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2016 (aliquota del 50%);
- la terza delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2017 (aliquota del 50%);
- la seconda delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2018 (aliquota del 50%);
- la prima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2019 (aliquota del 50%).

7.1.2 Detrazione IRPEF del 36-50% per l'acquisto di immobili oggetto di interventi di restauro e risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia

L'art. 9 co. 2 della L. 28.12.2001 n. 448 (Finanziaria 2002) ha esteso la detrazione IRPEF del 36% anche in caso di acquisto o assegnazione di immobili oggetto di interventi di restauro e risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie.

Anche tale detrazione, mediante l'introduzione nel TUIR del nuovo art. 16-bis a decorrere dal- $l'1.1.2012^{116}$, è stata "messa a regime" $l'1.1.2012^{116}$.

Misura della detrazione

Dal momento che le novità del DL 83/2012 e del DL 63/2013 (e successive modifiche) si applicano anche agli interventi in esame ¹¹⁸, la detrazione spettante all'acquirente si assume pari al:

- 36% del valore dell'intervento eseguito (considerato per legge pari al 25% del prezzo delle unità residenziali quale risulta dall'atto pubblico di acquisto), per i rogiti notarili stipulati dal 2002 al 2005, dall'1.10.2006 al 30.6.2007 e nuovamente dall'1.1.2008;
- 41% del valore dell'intervento eseguito, per i rogiti notarili stipulati dall'1.1.2006 al 30.9.2006.

Se le spese per l'acquisto dell'immobile sono sostenute dal 26.6.2012 al 31.12.2019, la detrazione spetta nella misura del 50%.

Limite di spesa

La detrazione si applica:

 con riferimento agli atti di acquisto o assegnazione effettuati entro il 30.6.2003, in edifici ristrutturati entro il 31.12.2002, su un importo non superiore a 77.468,53 euro per ogni beneficiario;

40

Ad opera dell'art. 4 co. 1 del DL 6.12.2011 n. 201, conv. L. 22.12.2011 n. 214. Per approfondimenti, si vedano l'Informativa dell'Istituto di ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, servizio per la clientela, 21.12.2011 n. 64 e l'Informativa, servizio per la clientela, 17.9.2012 n. 37.

In precedenza, tale agevolazione, originariamente applicabile in relazione agli interventi di recupero effettuati fino al 31.12.2002 e agli acquisti o assegnazioni di unità immobiliari effettuati entro il 30.6.2003, era stata prorogata:

per effetto dell'art. 1 co. 121 lett. b) della L. 23.12.2005 n. 266 (Finanziaria 2006), in relazione agli interventi di recupero eseguiti entro il 31.12.2006 e ai conseguenti acquisti o assegnazioni di unità immobiliari (rogiti notarili) effettuati entro il 30.6.2007;

[•] per effetto dell'art. 1 co. 17 lett. b) della L. 24.12.2007 n. 244 (Finanziaria 2008), come modificato dall'art. 2 co. 10 lett. a) e c) della L. 191/2009 e dall'art. 4 co. 2 lett. c) del DL 201/2011, in relazione agli interventi di recupero eseguiti dall'1.1.2008 al 31.12.2011 e ai conseguenti acquisti o assegnazioni di unità immobiliari (rogiti notarili) effettuati entro il 30.6.2012.

L'agevolazione in esame, invece, non era stata prorogata dalla L. 27.12.2006 n. 296 (Finanziaria 2007) e, pertanto, si è creata un'interruzione in relazione agli interventi di recupero effettuati nell'anno 2007.

Si veda, da ultimo, la guida Agenzia delle Entrate luglio 2019.

- con riferimento agli atti di acquisto o assegnazione effettuati dall'1.7.2003 ed entro il 30.9.2006, in edifici ristrutturati entro il 30.9.2006, su un importo non superiore a 48.000,00 euro per ogni beneficiario;
- con riferimento agli atti di acquisto o assegnazione effettuati dall'1.10.2006 ed entro il 30.6.2007, in edifici ristrutturati entro il 31.12.2006, su un importo non superiore a 48.000,00 euro per unità immobiliare, indipendentemente dal numero dei beneficiari;
- con riferimento agli atti di acquisto o assegnazione effettuati dall'1.1.2008, in edifici ristrutturati dall'1.1.2008, su un importo non superiore a 48.000,00 euro per unità immobiliare, indipendentemente dal numero dei beneficiari.

Se le spese per l'acquisto dell'immobile sono sostenute dal 26.6.2012 al 31.12.2019, la detrazione spetta su un importo non superiore a 96.000,00 euro per unità immobiliare, indipendentemente dal numero dei beneficiari.

Modalità di ripartizione della detrazione

La detrazione va ripartita in 10 rate annuali di pari importo 119.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

Per quanto sopra esposto, in sede di eventuale calcolo dell'acconto IRPEF 2019 con il criterio previsionale, occorre tenere presenti:

- l'ultima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2010;
- la nona delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2011;
- l'ottava delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2012;
- la settima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2013;
- la sesta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2014;
- la quinta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2015;
- la guarta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2016;
- la terza delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2017;
- la seconda delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2018;
- la prima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2019.

7.1.3 Detrazioni IRPEF/IRES per gli interventi di riqualificazione energetica

Ai sensi dell'art. 1 co. 344 - 349 della L. 27.12.2006 n. 296 (Finanziaria 2007), sono state introdotte alcune detrazioni d'imposta, in misura pari al 55% delle spese documentate, in relazione a talune tipologie di interventi volti alla riqualificazione energetica degli edifici esistenti¹²⁰.

Attualmente, le detrazioni sono riconosciute in misura pari al 65% delle spese, per quelle sostenute dal 6.6.2013 al 31.12.2019 121.

Relativamente all'attribuzione della residua detrazione in caso di compravendita dell'immobile, si veda quanto riportato nel precedente § 7.1.1.

Inizialmente, era previsto che l'agevolazione spettasse con esclusivo riferimento alle spese sostenute entro il 31.12.2007. Successivamente, l'art. 1 co. 20 - 24 e 286 della L. 244/2007 ha prorogato l'agevolazione in esame in relazione alle spese sostenute entro il 31.12.2010 e apportato alcune modifiche ed integrazioni alla relativa disciplina. Un'ulteriore proroga si è avuta per opera dell'art. 14 co. 1 del DL 63/2013 (conv. L. 90/2013), come modificato, da ultimo, dall'art. 1 co. 67 lett. a) n. 1 della L. 145/2018.

Per approfondimenti, si vedano l'Informativa dell'Istituto di ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, servizio per la clientela, 21.12.2011 n. 64 e le Informative, servizio per la clientela, 17.9.2012 n. 37 e 6.9.2013 n. 29.

Fatte salve le ipotesi in cui si applichino le misure del 70% o 75%, secondo quanto precisato alla nota successiva.

La detrazione si applica, nella misura del 65%, anche alle spese documentate e rimaste a carico del contribuente:

- per interventi relativi a parti comuni degli edifici condominiali di cui agli artt. 1117 e 1117-bis c.c. o che interessino tutte le unità immobiliari di cui si compone il singolo condominio, sostenute dal 6.6.2013 al 31.12.2021 122;
- per l'acquisto e la posa in opera delle schermature solari di cui all'Allegato M al DLgs. 311/2006, sostenute dall'1.1.2015 al 31.12.2017, fino a un valore massimo della detrazione di 60.000,00 euro¹²³;
- per l'acquisto e la posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, sostenute dall'1.1.2015 al 31.12.2017, fino a un valore massimo della detrazione di 30.000,00 euro 124.

Infine, per effetto delle modifiche introdotte dall'art. 1 co. 3 della L. 205/2017:

- sono state rimodulate le aliquote della detrazione spettante per gli interventi afferenti alle finestre e alle schermature solari, nonché agli impianti di climatizzazione invernale 123;
- sono stati agevolati gli interventi di acquisto e posa in opera di micro-cogeneratori;
- è stato esteso l'ambito soggettivo della detrazione.

Le detrazioni in commento si applicano non solo ai soggetti IRPEF, ma anche ai soggetti IRES¹²⁶.

Disposizioni attuative

Le disposizioni attuative dell'agevolazione in esame sono state emanate con il DM 19.2.2007, che, a seguito della proroga disposta dalla L. 244/2007, è stato modificato dal DM 7.4.2008.

II DM 6.8.2009 ha apportato ulteriori modifiche ed integrazioni al DM 19.2.2007, allo scopo di semplificare le procedure e ridurre gli adempimenti amministrativi a carico dei contribuenti.

Ampliamento dei soggetti beneficiari della detrazione

Sostituendo il co. 2-septies dell'art. 14 del DL 63/2013, l'art. 1 co. 13 lett. a) n. 10 della L. 205/2017 (legge di bilancio 2018) ha stabilito che le detrazioni per gli interventi di riqualificazione energetica spettano anche:

agli Istituti autonomi per le case popolari (IACP), comunque denominati, nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di in house providing e che siano costitui-

Si veda oltre, sub "Misura della detrazione".

42

Per le spese sostenute dall'1.1.2017 al 31.12.2021 per interventi sulle parti comuni di edifici condominiali, la detrazione spetta nella misura (art. 14 co. 2-quater - 2-septies del DL 63/2013, inseriti dall'art. 1 co. 2 lett. a) n. 3 della L. 232/2016 e modificati dall'art. 4-bis del DL 50/2017, conv. L. 96/2017):

[•] del 70%, nel caso in cui tali lavori interessino l'involucro dell'edificio "con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo";

del 75%, se gli interventi sono finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e conseguono almeno la qualità media definita dal DM 26.6.2015.

Per i sopraelencati interventi il limite massimo di spesa è pari a 40.000,00 euro, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio.

Per le spese sostenute dall'1.1.2018 al 31.12.2019, la misura della detrazione è stata ridotta al 50%.

Si veda la nota precedente.

Per il riepilogo degli interventi agevolati e delle ulteriori caratteristiche dell'incentivo, si rimanda alla Circolare della Fondazione Aristeia, servizio per il professionista, 21.6.2007 n. 18, alle Informative dell'Istituto di ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, servizio per il professionista, 4.3.2008 n. 6 (§ 2.6) e 11.2.2009 n. 3 (§ 4), nonché alle Informative, servizio per la clientela, 17.9.2012 n. 37 e 6.9.2013 n. 29.

ti e operanti alla data del 31.12.2013, per interventi di efficienza energetica realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei Comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica;

alle cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

Cessione della detrazione agli esecutori dei lavori o ad altri soggetti

L'art. 14 co. 2-ter del DL 63/2013¹²⁷ ha introdotto la possibilità, per i soggetti che si trovano nella c.d. "no tax area" (pensionati, dipendenti e autonomi), di cedere la detrazione fiscale loro spettante per gli interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali ai fornitori che hanno effettuato i lavori.

Per le spese sostenute dall'1.1.2016 al 31.12.2016, la cessione è effettuata con le modalità definite dal provv. Agenzia delle Entrate 22.3.2016 n. 43434.

Per le spese sostenute dall'1.1.2017 al 31.12.2021:

- le condizioni di incapienza del contribuente devono sussistere nell'anno precedente a quello di sostenimento delle spese;
- la detrazione può essere ceduta ai fornitori che hanno effettuato i lavori ovvero ad altri soggetti privati, compresi istituti di credito e intermediari finanziari, con la facoltà di successiva cessione del corrispondente credito;
- la cessione è effettuata con le modalità definite dal provv. Agenzia delle Entrate 28.8.2017 n. 165110.

Per effetto dell'art. 14 co. 2-sexies del DL 63/2013, dall'1.1.2017 la cessione della detrazione può essere effettuata anche dai soggetti diversi da quelli che si trovano nella condizione di incapienza, con esclusione però della cessione ad istituti di credito e ad intermediari finanziari.

Sconto sul corrispettivo

A determinate condizioni, l'art. 14 co. 3.1 del DL 63/2013¹²⁸ ha introdotto per il contribuente la possibilità, in luogo dell'utilizzo diretto delle detrazioni spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica di cui all'art. 14 del DL 63/2013, o della sua cessione, di optare per uno sconto sul corrispettivo dovuto.

L'esercizio dell'opzione deve essere effettuata d'intesa con il fornitore.

In particolare, lo sconto è:

- di importo pari all'ammontare della detrazione spettante, in base alle spese sostenute entro il 31 dicembre del periodo d'imposta di riferimento;
- anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e a quest'ultimo rimborsato sotto forma di credito d'imposta da utilizzare esclusivamente in compensazione, in 5 rate annuali di pari importo, mediante il modello F24 presentato esclusivamente in via telematica 129.

Il fornitore che ha effettuato gli interventi ha a sua volta la facoltà di cedere il credito d'imposta ai propri fornitori di beni e servizi, con esclusione della possibilità di ulteriori cessioni da parte di questi ultimi. Rimane in ogni caso esclusa la cessione ad istituti di credito e ad intermediari finanziari.

Le relative disposizioni attuative sono state dettate con il provv. Agenzia delle Entrate 31.7.2019 n. 660057.

Inserito dall'art. 1 co. 74 lett. a) della L. 208/2015.

Inserito dall'art. 10 co. 1 del DL 34/2019.

Non si applicano i limiti di compensazione previsti dall'art. 34 della L. 388/2000 e dall'art. 1 co. 53 della L. 244/2007 (si vedano i successivi § 10.5.3 e 10.5.4).

Misura della detrazione

Come anticipato, relativamente al 2019, la quota detraibile risulta pari al 65% (fatte salve le ipotesi in cui si applichino misure differenti, secondo quanto di seguito riepilogato).

Momento di sostenimento delle spese	Aliquota detrazione	Tipologia di interventi
Dall'1.1.2018 al 31.12.2019	50% o 65% o nessuna detrazione	Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale
Dall'1.1.2018 al 31.12.2019	65%	Acquisto e posa di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti
Dall'1.1.2017 al 31.12.2021	70%	Interventi sulle parti comuni di edifici condominiali che interessano l'involucro dell'edificio con una definita incidenza
Dall'1.1.2017 al 31.12.2021	75%	Interventi sulle parti comuni di edifici condominiali finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva

Obbligo di ripartizione della detrazione

Le detrazioni spettanti:

- per il periodo d'imposta 2007, dovevano essere ripartite in tre quote annuali di pari importo;
- per il periodo d'imposta 2008, potevano essere suddivise, su scelta irrevocabile del contribuente, in un numero di quote annuali di pari importo compreso fra tre e dieci;
- per i periodi d'imposta 2009 e 2010, dovevano essere ripartite in 5 rate annuali di pari importo;
- per i periodi d'imposta dal 2011 in poi, devono essere ripartite in 10 rate annuali di pari importo.

Attribuzione della residua detrazione in caso di compravendita dell'immobile

A decorrere dal 17.9.2011, nel caso di vendita dell'unità immobiliare, per i rimanenti periodi d'imposta la detrazione può, in alternativa:

- essere trasferita al nuovo acquirente, purché sia una persona fisica;
- rimanere in capo al venditore ¹³⁰.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF/IRES

In sede di eventuale calcolo dell'acconto con il criterio previsionale, alla luce di quanto sopra, con riferimento al 2019 occorre tenere presenti, sempreché non ci si sia avvalsi della facoltà di cessione della detrazione o dello sconto sul corrispettivo:

- la nona delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2011;
- l'ottava delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2012;
- la settima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2013;
- la sesta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2014;
- la quinta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2015;
- la guarta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2016;
- la terza delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2017;
- la seconda delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2018;
- la prima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2019.

Si vedano l'art. 2 co. 12-*bis* e 12-*ter* del DL 138/2011, conv. L. 148/2011 e la circ. Agenzia delle Entrate 1.6.2012 n. 19 (§ 1.7). In precedenza, ai sensi dell'art. 9-*bis* del DM 19.2.2007, la detrazione non utilizzata in tutto o in parte dal venditore spettava in ogni caso, per i rimanenti periodi d'imposta, all'acquirente persona fisica.

7.1.4 Detrazione IRPEF/IRES per determinati interventi antisismici

L'art. 16 co. 1-bis del DL 4.6.2013 n. 63, inserito in sede di conversione nella L. 3.8.2013 n. 90, ha introdotto una nuova detrazione d'imposta in relazione alle spese sostenute per determinati interventi antisismici.

Ambito oggettivo di applicazione

Per le spese sostenute fino al 31.12.2016, la nuova detrazione si applica in relazione alle spese sostenute per interventi relativi all'adozione di misure antisismiche, di cui all'art. 16-bis co. 1 lett. i) del TUIR:

- le cui procedure autorizzatorie sono attivate a decorrere dal 4.8.2013¹³¹;
- su edifici ricadenti nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2), di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri 20.3.2003 n. 3274 132;
- riferite a costruzioni adibite ad abitazione principale o ad attività produttive.

Per le spese sostenute dall'1.1.2017 al 31.12.2021, la detrazione si applica con riferimento ad interventi relativi all'adozione di misure antisismiche, di cui all'art. 16-bis co. 1 lett. i) del TUIR:

- le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo l'1.1.2017¹³³;
- su edifici ubicati nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2) e nella zona sismica 3, di cui alla citata ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri 20.3.2003 n. 3274;
- riferite a costruzioni adibite ad abitazione ¹³⁴ o ad attività produttive.

Ambito soggettivo di applicazione

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 18.9.2013 n. 29 (§ 2.2), possono beneficiare della nuova detrazione sia i soggetti passivi IRPEF, sia i soggetti passivi IRES che:

- posseggono o detengono l'immobile in base a un titolo idoneo (diritto di proprietà o altro diritto reale, contratto di locazione, o altro diritto personale di godimento);
- sostengono le spese per gli interventi agevolabili, le quali devono rimanere a loro carico.

Inserendo il co. 1-*sexies*.1 all'interno dell'art. 16 del DL 63/2013, l'art. 1 co. 3 lett. b) n. 2 della L. 205/2017 ha stabilito che le detrazioni in oggetto spettino anche:

- agli Istituti autonomi per le case popolari (IACP), comunque denominati, nonché dagli enti
 aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di in house providing e che siano costituiti e operanti alla data del 31.12.2013, per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà
 ovvero gestiti per conto dei Comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica;
- alle cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

Misura e caratteristiche della detrazione

Ai sensi dell'art. 16 co. 1-*bis* del DL 63/2013¹³⁵, riguardo alle spese sostenute fino al 31.12.2016, la detrazione compete in misura pari al 65%, per un ammontare complessivo fino a 96.000,00 euro per ciascuna unità immobiliare facente parte dell'edificio.

Data di entrata in vigore della L. 232/2016

Data di entrata in vigore della suddetta L. 90/2013.

Pubblicata nel S.O. n. 72 alla *G.U.* 8.5.2003 n. 105.

Data di entrata in vigore della L. 232/2016.

Si noti che, a differenza della precedente formulazione del co. 1-bis dell'art. 16 del DL 63/2013, la detrazione spetta per tutte le "costruzioni adibite ad abitazione" (quindi anche per le c.d. "seconde case") e non soltanto per quelle adibite ad abitazione principale.

Riguardo alle spese sostenute dall'1.1.2017 al 31.12.2021, la detrazione spetta in misura pari al 50%, per un ammontare complessivo delle spese fino a 96.000,00 euro per ciascuna unità immobiliare facente parte dell'edificio.

Inoltre, nel caso in cui gli interventi realizzati in ciascun anno consistano nella mera prosecuzione di interventi iniziati in anni precedenti, ai fini del computo del limite massimo delle spese ammesse a fruire della detrazione si tiene conto anche delle spese sostenute negli stessi anni per le quali si è già fruito della detrazione.

Potenziamento della detrazione per la generalità degli immobili

Per gli interventi antisismici di cui ai nuovi co. 1-bis e 1-ter dell'art. 16 del DL 63/2013¹³⁶, l'aliquota della detrazione aumenta:

- al 70%, nel caso in cui dalla realizzazione degli interventi il rischio sismico dell'immobile si riduca sino a determinare il passaggio ad una classe di rischio inferiore;
- all'80%, nel caso in cui gli interventi determinino il passaggio dell'immobile a due classi di rischio inferiori (si veda il DM 28.2.2017 n. 58).

Se la classe di rischio non migliora, il bonus è del 50%.

Se tali interventi sono realizzati nei Comuni ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3 ai sensi dell'ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri 28.4.2006 n. 3519¹³⁷, mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurne il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, ove le norme urbanistiche vigenti consentano tale aumento, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, che provvedano, entro 18 mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile, la detrazione spetta all'acquirente delle unità immobiliari, nella misura:

- del 75% del prezzo della singola unità immobiliare (nel limite di 96.000,00 euro di spesa), risultante nell'atto pubblico di compravendita, nel caso in cui dalla realizzazione degli interventi il rischio sismico dell'immobile si riduca sino a determinare il passaggio ad una classe di rischio inferiore;
- dell'85% del prezzo della singola unità immobiliare (nel limite di 96.000,00 euro di spesa), risultante nell'atto pubblico di compravendita, nel caso in cui gli interventi determinino il passaggio dell'immobile a due classi di rischio inferiori (si veda il DM 28.2.2017 n. 58).

I soggetti beneficiari delle detrazioni del 75% e dell'85% possono optare, in luogo della detrazione, per la cessione del corrispondente credito alle imprese che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri soggetti privati, esclusa la cessione a istituti di credito e intermediari finanziari, con la facoltà di successiva cessione del credito.

Potenziamento della detrazione per gli interventi sulle parti comuni di edifici

Nel caso in cui gli interventi antisismici di cui sopra siano realizzati sulle parti comuni del condominio, l'aliquota della detrazione aumenta:

- al 75%, se dalla realizzazione degli stessi il rischio sismico dell'immobile si riduce sino a determinare il passaggio ad una classe di rischio inferiore;
- all'85%, se dalla realizzazione degli stessi si determini il passaggio dell'immobile a due classi di rischio inferiori.

Come modificato dall'art. 1 co. 74 lett. c) della L. 208/2015.

Spese sostenute dall'1.1.2017 al 31.12.2021.

L'estensione alle zone sismiche 2 e 3 è stata disposta dall'art. 8 del DL 34/2019.

In questo caso le detrazioni (75% e 85%) si applicano su un ammontare di spesa non superiore a 96.000,00 euro, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio.

Dall'1.1.2017, per tali interventi, i soggetti beneficiari della detrazione possono optare per la cessione del corrispondente credito ai fornitori che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri soggetti privati, con la facoltà di successiva cessione del credito.

La cessione è effettuata con le modalità definite dal provv. Agenzia delle Entrate 8.6.2017 n. 108572. Non è possibile cedere il credito a:

- istituti di credito;
- intermediari finanziari;
- amministrazioni pubbliche di cui al DLgs. 165/2001.

Sconto sul corrispettivo

A determinate condizioni, l'art. 16 co. 1-*octies* del DL 63/2013¹³⁸ ha introdotto per il contribuente la possibilità, in luogo dell'utilizzo diretto delle detrazioni spettanti per gli interventi antisismici di cui all'art. 16 del DL 63/2013, o della sua cessione, di optare per uno sconto sul corrispettivo dovuto.

L'esercizio dell'opzione deve essere effettuata d'intesa con il fornitore.

In particolare, lo sconto è:

- di importo pari all'ammontare della detrazione spettante, in base alle spese sostenute entro il 31 dicembre del periodo d'imposta di riferimento;
- anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e a quest'ultimo rimborsato sotto forma di credito d'imposta da utilizzare esclusivamente in compensazione, in 5 rate annuali di pari importo, mediante il modello F24 presentato esclusivamente in via telematica¹³⁹.

Il fornitore che ha effettuato gli interventi ha a sua volta la facoltà di cedere il credito d'imposta ai propri fornitori di beni e servizi, con esclusione della possibilità di ulteriori cessioni da parte di questi ultimi. Rimane in ogni caso esclusa la cessione ad istituti di credito e ad intermediari finanziari.

Le relative disposizioni attuative sono state dettate con il provv. Agenzia delle Entrate 31.7.2019 n. 660057.

Ripartizione della detrazione

La detrazione spettante:

- riguardo alle spese sostenute fino al 31.12.2016, deve essere ripartita in 10 quote annuali costanti e di pari importo, nell'anno di sostenimento delle spese e nei 9 successivi;
- riguardo alle spese sostenute dall'1.1.2017 al 31.12.2021, deve essere ripartita in 5 quote annuali di pari importo, nell'anno di sostenimento delle spese e nei 4 successivi.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF/IRES

In caso di determinazione dell'acconto IRPEF/IRES con il metodo previsionale, con riferimento al 2019 occorre tenere presenti, sempreché non ci si sia avvalsi della facoltà di cessione della detrazione o dello sconto sul corrispettivo:

- la sesta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2014;
- la quinta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2015;
- la quarta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2016;

4

Inserito dall'art. 10 co. 2 del DL 34/2019.

Non si applicano i limiti di compensazione previsti dall'art. 34 della L. 388/2000 e dall'art. 1 co. 53 della L. 244/2007 (si vedano i successivi § 10.5.3 e 10.5.4).

- la terza delle 5 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2017;
- la seconda delle 5 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2018;
- la prima delle 5 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2019.

7.1.5 Detrazione IRPEF/IRES per interventi antisismici combinati con quelli di riqualificazione energetica sulle parti comuni degli edifici condominiali

L'art. 14 co. 2-quater.1¹⁴⁰ del DL 63/2013 prevede una nuova detrazione nel caso di interventi su parti comuni di edifici condominiali:

- ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3;
- finalizzati congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica.

La detrazione è fruibile in alternativa alle detrazioni previste rispettivamente dal co. 2-quater dell'art. 14 del DL 63/2013 e dal co. 1-quinquies dell'art. 16 dello stesso DL 63/2013.

Ambito soggettivo di applicazione

Possono beneficiare della detrazione in oggetto:

- sia i soggetti passivi IRPEF;
- sia i soggetti passivi IRES.

Misura della detrazione

La detrazione spetta nelle seguenti misure:

- 80%, se gli interventi determinano il passaggio ad una classe di rischio inferiore;
- 85%, se gli interventi determinano il passaggio a due classi di rischio inferiori.

Limite massimo di spesa

L'agevolazione si applica su un ammontare delle spese non superiore a 136.000,00 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio.

Ripartizione della detrazione

La detrazione è ripartita in 10 quote annuali di pari importo.

Cessione della detrazione

Anche la detrazione in esame può essere ceduta, da parte dei soggetti beneficiari, ai fornitori o ad altri soggetti privati (esclusi istituti di credito e intermediari finanziari)¹⁴¹.

Sconto sul corrispettivo

Anche per gli interventi in esame, in luogo dell'utilizzo della detrazione spettante, o della sua cessione, è possibile optare per uno sconto sul corrispettivo, ai sensi del provv. Agenzia delle Entrate 31.7.2019 n. 660057.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF/IRES

Alla luce di quanto sopra, in caso di determinazione dell'acconto IRPEF/IRES con il metodo previsionale, con riferimento al 2019 occorre tenere presenti, sempreché non ci si sia avvalsi della facoltà di cessione della detrazione o dello sconto sul corrispettivo:

- la seconda delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2018;
- la prima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2019.

Cfr. punto 8 del provv. Agenzia delle Entrate 18.4.2019 n. 100372.

Inserito dall'art. 1 co. 3 lett. a) n. 7 della L. 205/2017.

7.1.6 Detrazione IRPEF del 50% per l'arredamento di immobili oggetto di lavori edilizi

Per effetto dell'art. 16 co. 2 del DL 4.6.2013 n. 63, conv. L. 3.8.2013 n. 90, è stata istituita una nuova detrazione IRPEF del 50% per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici (con determinate caratteristiche) finalizzati all'arredamento dell'unità immobiliare residenziale oggetto di interventi di ristrutturazione (c.d. "bonus arredamento") ¹⁴².

L'art. 1 co. 74 lett. c) della L. 28.12.2015 n. 208 (legge di stabilità 2016) ha prorogato l'agevolazione alle spese sostenute dal 6.6.2013 al 31.12.2016, mentre l'art. 1 co. 2 della L. 232/2016, modificandone la disciplina, ha esteso il beneficio alle spese sostenute dall'1.1.2017 al 31.12.2017.

Da ultimo, l'art. 1 co. 67 lett. b) n. 2 della L. 145/2018 ha prorogato l'agevolazione al 2019.

Interventi edilizi rilevanti

Secondo quanto precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate 18.9.2013 n. 29 (§ 3), il "bonus arredamento" è collegato ai seguenti interventi edilizi:

- manutenzione ordinaria sulle parti comuni di edificio residenziale (es. guardiole, appartamento del portiere, sala adibita a riunioni condominiali, lavatoi, ecc.);
- manutenzione straordinaria su singole unità immobiliari residenziali e sulle parti comuni di edificio residenziale;
- restauro e risanamento conservativo su singole unità immobiliari residenziali e sulle parti comuni di edificio residenziale;
- ristrutturazione edilizia su singole unità immobiliari residenziali e sulle parti comuni di edificio residenziale;
- interventi necessari alla ricostruzione o al ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi, ancorché non rientranti nelle categorie precedenti, sempreché sia stato dichiarato lo stato di emergenza;
- restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia riguardanti interi fabbricati, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie, che provvedano entro 6 mesi dal termine dei lavori alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile.

Mobili agevolabili

La detrazione del 50% si applica in relazione agli acquisti di mobili, quali:

- letti e materassi;
- armadi, credenze, cassettiere e comodini;
- librerie e scrivanie;
- tavoli e sedie;
- divani e poltrone;
- apparecchi di illuminazione che costituiscono un necessario completamento dell'arredo dell'immobile.

Non sono agevolabili, invece, gli acquisti di:

- porte:
- pavimentazioni (es. il parquet);
- tende e tendaggi;
- altri complementi di arredo.

Per approfondimenti sull'ambito applicativo della detrazione, si veda l'Informativa, servizio per la clientela, 20.9.2013n. 34.

Elettrodomestici agevolabili

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, la detrazione del 50% si applica in relazione agli acquisti di grandi elettrodomestici:

- di classe energetica non inferiore alla "A+", ovvero classe "A" per i forni, in relazione alle apparecchiature per le quali è obbligatoria l'etichetta energetica;
- oppure per i quali non sia ancora previsto l'obbligo di etichetta energetica.

Rientrano nei "grandi elettrodomestici", ad esempio, frigoriferi, congelatori, lavatrici, asciugatrici, lavastoviglie, apparecchi di cottura, stufe elettriche, piastre riscaldanti elettriche, forni a microonde, apparecchi elettrici di riscaldamento, radiatori elettrici, ventilatori elettrici, apparecchi per il condizionamento.

Periodo di acquisto dei beni

Per poter usufruire della detrazione, le spese per l'acquisto dei suddetti beni devono essere sostenute (mediante bonifico bancario o postale oppure carte di credito o carte di debito 143) nel periodo:

- dal 6.6.2013 (data di entrata in vigore del DL 63/2013), anche in relazione agli acquisti di elettrodomestici, ancorché introdotti in sede di conversione;
- al 31.12.2019¹⁴⁴ (analogamente alle spese per lavori edilizi che danno diritto alla detrazione IRPEF del 50%).

Misura e caratteristiche della detrazione

Le spese sostenute per l'acquisto degli arredi rilevano ai fini della detrazione fino a concorrenza di un ammontare massimo pari a 10.000,00 euro per ciascuna unità immobiliare residenziale o parti comuni dell'edificio. Posto che l'aliquota della detrazione è pari al 50%, la detrazione massima risulta pari a 5.000,00 euro per ciascuna unità immobiliare residenziale o parti comuni dell'edificio.

La detrazione in esame interessa soltanto i soggetti che possono beneficiare della detrazione IRPEF del 50% per le spese sostenute, per i suddetti interventi di recupero del patrimonio edilizio, nel periodo dal 26.6.2012 al 31.12.2019. In relazione alle spese sostenute nell'anno 2019, gli interventi di recupero del patrimonio edilizio devono essere iniziati a decorrere dall'1.1.2018.

Ripartizione della detrazione

La detrazione deve essere obbligatoriamente suddivisa in 10 rate annuali, a valere su altrettanti periodi d'imposta.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

Alla luce di quanto sopra, in caso di determinazione dell'acconto IRPEF con il metodo previsionale, con riferimento al 2019 occorre tenere presenti:

- la settima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute dal 6.6.2013 al 31.12.2013;
- la sesta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2014;
- la quinta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2015;
- la guarta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2016;
- la terza delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2017;
- la seconda delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2018;
- la prima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2019.

Non è consentito eseguire il pagamento mediante assegni bancari, contanti o altri mezzi di pagamento (circ. Agenzia delle Entrate 18.9.2013 n. 29, § 3.6).

Per effetto della proroga sancita, da ultimo, dall'art. 1 co. 67 lett. b) n. 2 della L. 145/2018.

7.1.7 Detrazione IRPEF del 50% per l'acquisto di mobili da parte di giovani coppie

L'art. 1 co. 75 della L. 208/2015 ha introdotto una detrazione IRPEF per le giovani coppie che acquistano e arredano un'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale.

Soggetti beneficiari

Beneficiarie della detrazione sono le giovani coppie, definite come quelle costituenti un nucleo familiare composto da:

- coniugi o
- conviventi *more uxorio* che abbiano costituito nucleo da almeno 3 anni.

Nel nucleo familiare almeno uno dei due componenti non deve aver superato i 35 anni.

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate, nella circ. 31.3.2016 n. 7, ha chiarito che la convivenza deve durare da almeno 3 anni per le sole coppie conviventi *more uxorio* e che tale condizione deve risultare soddisfatta nell'anno 2016.

Per le coppie coniugate, invece, è sufficiente che la coppia risulti sposata nell'anno 2016.

Condizioni per beneficiare della detrazione

Per beneficiare della detrazione è necessario che una "giovane coppia" abbia:

- acquistato un'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale;
- sostenuto spese per l'acquisto di mobili ad arredo della medesima.

Misura e caratteristiche della detrazione

La detrazione, da ripartire tra gli aventi diritto in 10 quote annuali di pari importo:

- spetta nella misura del 50% delle spese sostenute dall'1.1.2016 al 31.12.2016 per l'acquisto dei mobili;
- è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a 16.000,00 euro.

Nella circ. 31.3.2016 n. 7, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il limite di 16.000,00 euro deve essere riferito alla coppia.

Pertanto, se le spese sostenute superano l'importo di 16.000,00 euro, la detrazione deve essere calcolata su tale ammontare massimo e ripartita fra i componenti della coppia, in base all'effettivo sostenimento della spesa da parte di ciascuno.

Incumulabilità con altre agevolazioni

Il nuovo beneficio non è cumulabile con quello di cui all'art. 16 del DL 63/2013, concernente le detrazioni fiscali per gli interventi di ristrutturazione edilizia e per l'acquisto di mobili, c.d. "bonus arredamento" (si veda il precedente § 7.1.6), in relazione alla medesima unità abitativa.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

Alla luce di quanto sopra, in caso di determinazione dell'acconto IRPEF con il metodo previsionale, con riferimento al 2019 occorre tenere presente la quarta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2016.

7.1.8 Detrazione IRPEF dell'IVA pagata per l'acquisto di immobili ad alta classe energetica

L'art. 1 co. 56 della L. 208/2015 ha introdotto una nuova detrazione IRPEF dell'importo corrisposto per il pagamento dell'IVA relativa agli acquisti, effettuati entro il 31.12.2017¹⁴⁵, di unità immobiliari residenziali, di classe energetica A o B, cedute dalle imprese costruttrici delle stesse.

Termine così prorogato dal precedente 31.12.2016 ad opera dell'art. 9 co. 9-octies del DL 244/2016 conv. L. 19/2017.

Requisiti degli immobili residenziali

La nuova detrazione presuppone l'acquisto, direttamente dall'impresa costruttrice, nel periodo compreso tra gennaio 2016 e dicembre 2017, di unità immobiliari a destinazione residenziale di classe energetica A o B, a prescindere da ulteriori requisiti.

Il beneficio fiscale, quindi, riguarda i soli immobili abitativi, ossia quelli rientranti nella categoria catastale A (con l'esclusione degli A/10), di classe energetica A o B.

Nozione di impresa costruttrice

Nella circ. 18.5.2016 n. 20 (Cap. I, § 10), l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la detrazione spetta nel caso in cui l'immobile sia stato acquistato:

- dall'impresa che ha realizzato l'immobile;
- dalle imprese di "ripristino" o di ristrutturazione che hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 3 co. 1 lett. c), d) ed f) del DPR 380/2001 (tali imprese sono espressamente equiparate alle imprese edili in materia di IVA dall'art. 10 co. 1 n. 8-bis del DPR 633/72).

In sostanza, le cessioni delle unità immobiliari residenziali interessate dall'agevolazione devono essere effettuate, in senso ampio, dalle imprese che applicano l'IVA all'atto del trasferimento.

Misura e caratteristiche della detrazione

La detrazione IRPEF è pari al 50% dell'IVA dovuta e pagata nel 2016 o nel 2017 sul corrispettivo d'acquisto (intervenuto entro il 31.12.2017) ed è ripartita in 10 quote annuali. La norma non fissa un limite di importo oltre il quale l'IVA non può più essere detratta dall'IRPEF.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

Alla luce di quanto sopra, in caso di determinazione dell'acconto IRPEF con il metodo previsionale, con riferimento al 2019 occorre tenere presenti:

- la quarta delle 10 rate della detrazione spettante sull'IVA pagata nel 2016, per acquisti effettuati nel 2016;
- la terza delle 10 rate della detrazione spettante sull'IVA pagata nel 2016 e 2017, per acquisti effettuati nel 2017¹⁴⁶.

7.1.9 Detrazione IRPEF per l'acquisto in leasing dell'abitazione principale

L'art. 1 co. 82 della L. 208/2015, introducendo le lett. i-sexies.1) ed i-sexies.2) al co. 1 dell'art. 15 del TUIR, ha introdotto una detrazione IRPEF per coloro che acquistano un immobile da destinare ad abitazione principale attraverso un contratto di locazione finanziaria.

Spese detraibili

Dall'IRPEF lorda si può detrarre un importo pari al 19% per:

- i canoni ed i relativi oneri accessori;
- il costo di acquisto dell'unità immobiliare riscattata.

Tali oneri devono derivare da contratti di locazione finanziaria di unità immobiliari.

Condizioni per beneficiare dell'agevolazione

Dette unità immobiliari:

- devono essere adibite ad abitazione principale entro un anno dalla consegna;
- possono riguardare anche immobili da costruire.

Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 4.4.2017 n. 7, *sub* "IVA per acquisto abitazione classe energetica A o B",

La detrazione in commento, inoltre, spetta alle medesime condizioni previste per la detrazione degli interessi passivi sui mutui contratti per l'acquisto dell'abitazione principale, di cui all'art. 15 co. 1 lett. b) del TUIR.

Soggetti beneficiari della detrazione

Sotto l'aspetto soggettivo, possono beneficiare dell'agevolazione i soggetti IRPEF che:

- hanno un reddito complessivo non superiore a 55.000,00 euro all'atto della stipula del contratto di locazione finanziaria;
- non sono titolari di diritti di proprietà su immobili a destinazione abitativa.

Misura della detrazione

L'agevolazione spetta in misura diversa a seconda che le spese siano sostenute da soggetti di età inferiore o superiore a 35 anni.

Per quanto concerne i giovani di età inferiore a 35 anni, la detrazione IRPEF del 19% compete:

- per un importo non superiore a 8.000,00 euro per i canoni ed i relativi oneri accessori del leasing;
- per un importo non superiore a 20.000,00 euro per il costo di acquisto dell'immobile a fronte dell'esercizio dell'opzione finale.

Per quanto concerne i soggetti di età non inferiore a 35 anni (ovverosia per coloro che hanno un'età pari o superiore a 35 anni), la detrazione IRPEF del 19% spetta:

- per un importo non superiore a 4.000,00 euro per i canoni ed i relativi oneri accessori del *leasing*;
- per un importo non superiore a 10.000,00 euro per il costo di acquisto dell'immobile a fronte dell'esercizio dell'opzione finale.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

Se si intende fruire di tale detrazione nel 2019, l'acconto IRPEF 2019 calcolato con il metodo previsionale deve tenerne conto.

7.1.10 Deduzione ai fini IRPEF del 20% del costo di acquisto o di costruzione di immobili residenziali

Ai sensi dell'art. 21 del DL 12.9.2014 n. 133, conv. L. 11.11.2014 n. 164 (c.d. "Sblocca Italia"), è riconosciuta una deduzione dal reddito complessivo IRPEF, pari al 20% delle spese sostenute, per:

- l'acquisto di unità immobiliari residenziali di nuova costruzione, invendute al 12.11.2014¹⁴⁷ o che siano state oggetto di interventi di ristrutturazione edilizia o di restauro e risanamento conservativo;
- le prestazioni di servizi, dipendenti da contratti d'appalto, per la costruzione di un'unità immobiliare residenziale su aree edificabili già in possesso del contribuente 148.

Soggetti beneficiari

Beneficiarie della deduzione IRPEF del 20% sono le persone fisiche non esercenti attività commerciale.

Acquisti agevolati

Possono fruire dell'agevolazione gli acquisti effettuati dall'1.1.2014 al 31.12.2017.

Data di entrata in vigore della suddetta L. 164/2014.

Prima dell'inizio dei lavori tali aree fabbricabili devono risultare già possedute dal contribuente o sulle stesse devono essere già stati riconosciuti diritti edificatori. Ai fini della deduzione, le spese di costruzione sono attestate dall'impresa che esegue i lavori.

Tale limitazione dovrebbe applicarsi anche per le costruzioni in proprio delle unità immobiliari.

Requisiti per beneficiare dell'agevolazione

La deduzione del 20% spetta a condizione che:

- entro 6 mesi dall'acquisto o dal termine dei lavori di costruzione, l'unità immobiliare venga destinata alla locazione in via continuativa per almeno 8 anni¹⁴⁹;
- il locatore ed il locatario non siano parenti entro il primo grado;
- il canone di locazione non sia superiore:
 - a quello cosiddetto "concordato" sulla base degli accordi definiti in sede locale 150;
 - oppure a quello definito in ambito locale per gli alloggi di edilizia "convenzionata"
 - oppure a quello definito in ambito comunale (c.d. "edilizia a canone speciale")¹⁵²;
- l'unità immobiliare sia a destinazione residenziale e non sia classificata o classificabile nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 (immobili di pregio);
- l'unità immobiliare non sia ubicata nelle zone E¹⁵³, ossia in quelle destinate ad usi agricoli;
- l'unità immobiliare consegua prestazioni energetiche certificate in classe A o B¹⁵⁴.

La deduzione spetta anche per l'acquisto o la realizzazione di ulteriori unità immobiliari destinate alla locazione.

Limite massimo di spesa

L'agevolazione compete nel limite massimo di spesa di 300.000,00 euro, riguardante complessivamente:

- il prezzo di acquisto dell'immobile risultante dall'atto di compravendita;
- gli interessi passivi relativi ai mutui contratti per l'acquisto dell'immobile;
- le spese sostenute per prestazioni di servizi (dipendenti da contratti d'appalto) per la costruzione dell'unità immobiliare sull'area edificabile posseduta.

Ripartizione della deduzione

Il contribuente deve ripartire la deduzione del 20% spettante in 8 quote annuali di pari importo, a partire dal periodo d'imposta nel quale avviene la stipula del contratto di locazione.

Di conseguenza, la deduzione massima dal reddito potrà essere di 60.000,00 euro (20% di 300.000,00 euro), ossia di 7.500,00 euro all'anno.

Incumulabilità con altre agevolazioni fiscali

La deduzione non è cumulabile con altre agevolazioni fiscali previste da altre disposizioni di legge per le medesime spese ¹⁵⁵.

Tuttavia, il diritto alla deduzione non viene meno se, per motivi non imputabili al locatore, il contratto di locazione si risolve prima del decorso degli 8 anni e ne viene stipulato un altro entro un anno dalla data della suddetta risoluzione del precedente contratto.

Ai sensi dell'art. 2 co. 3 della L. 9.12.98 n. 431.

Di cui all'art. 18 del DPR 380/2001.

¹⁵² Ai sensi dell'art. 3 co. 114 della L. 24.12.2003 n. 350.

Ai sensi del DM 2.4.68 n. 1444.

Ai sensi dell'Allegato 4 del DM 26.6.2009, ovvero ai sensi della normativa regionale, laddove vigente.

Quali, ad esempio, la detrazione IRPEF sul 25% della spesa sostenuta, nei limiti di 96.000,00 euro, per gli immobili oggetto di interventi di recupero, ai sensi dell'art. 16-bis co. 3 del TUIR e successive modifiche ed integrazioni.

Disposizioni attuative

Con il DM 8.9.2015 sono state definite le ulteriori modalità attuative della norma in oggetto.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

In sede di calcolo dell'acconto con il criterio previsionale occorre tenere presenti:

- la sesta delle 8 rate della deduzione complessivamente spettante con riferimento alle spese sostenute nel 2014:
- la quinta delle 8 rate della deduzione complessivamente spettante con riferimento alle spese sostenute nel 2015;
- la quarta delle 8 rate della deduzione complessivamente spettante con riferimento alle spese sostenute nel 2016;
- la terza delle 8 rate della deduzione complessivamente spettante con riferimento alle spese sostenute nel 2017.

7.1.11 Detrazione IRPEF per la sistemazione di giardini e terrazzi

È possibile beneficiare della detrazione IRPEF, nella misura del 36%, per le spese sostenute nell'anno 2019 relative agli interventi (anche se eseguiti sulle parti comuni condominiali di cui agli artt. 1117 e 1117-bis c.c.) riguardanti:

- la "sistemazione a verde" di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi;
- la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili¹⁵⁶.

Tra le spese agevolabili sono comprese quelle di progettazione e manutenzione connesse all'esecuzione degli interventi sopra elencati.

Tipologie di immobili agevolati

Sono agevolati gli interventi di "sistemazione a verde" qualora siano effettuati:

- su unità immobiliari ad uso abitativo;
- sulle parti comuni esterne degli edifici condominiali di cui agli artt. 1117 e 1117-bis c.c.

Limite di spesa e ripartizione della detrazione

La nuova detrazione:

- è fruibile fino ad un ammontare complessivo delle spese non superiore a 5.000,00 euro per unità immobiliare;
- deve essere ripartita in 10 quote annuali di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

Per quanto sopra, in sede di eventuale calcolo dell'acconto con il criterio previsionale, occorre tenere presenti:

- la seconda delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2018;
- la prima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2019.

Modificando l'art. 1 co. 12 della L. 205/2017, l'art. 1 co. 68 della L. 145/2018 ha prorogato al 2019 la detrazione in oggetto, originariamente prevista per il solo 2018.

7.1.12 Modifica degli importi detraibili delle spese per la frequenza scolastica

Modificando l'art. 15 co. 1 lett. e-bis) del TUIR, l'art. 1 co. 617 della L. 232/2016 ha fissato l'importo massimo per studente per il quale è possibile usufruire della detrazione IRPEF delle spese per la frequenza:

- delle scuole dell'infanzia ("vecchi" asili);
- del primo ciclo di istruzione, cioè delle scuole primarie ("vecchie" elementari) e delle scuole secondarie di primo grado ("vecchie" medie);
- delle scuole secondarie di secondo grado ("vecchie" superiori).

La disciplina interessa sia le scuole statali, sia le scuole paritarie private e degli enti locali, appartenenti al sistema nazionale di istruzione di cui all'art. 1 della L. 10.3.2000 n. 62.

Nello specifico, è stabilito che, in relazione a ciascuno alunno o studente, la detrazione IRPEF del 19% si applica su un importo annuo non superiore a:

- 564,00 euro per l'anno 2016 (in precedenza l'importo massimo era pari a 400,00 euro);
- 717,00 euro per l'anno 2017;
- 786,00 euro per l'anno 2018;
- 800,00 euro a decorrere dall'anno 2019.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

Della maggiore detrazione spettante per il 2019 occorre tenere conto nel calcolo dell'IRPEF presunta del 2019, base di computo dell'acconto IRPEF 2019 calcolato con il criterio previsionale.

7.1.13 Aumento della detrazione IRPEF per le somme investite in start up innovative

L'art. 29 del DL 179/2012 prevede, per i soggetti IRPEF, la possibilità di detrarre le somme investite nel capitale sociale delle *start up* innovative in misura pari al 30%, con tetto massimo di investimento annuo pari a 1,8 milioni di euro.

Con riferimento al 2019, l'art. 1 co. 218 della L. 145/2018 ha incrementato dal 30% al 40% l'aliquota dell'agevolazione per tutti i soggetti che investono in *start up* innovative.

Autorizzazione della Commissione europea

Le disposizioni previste dall'art. 1 co. 218 della L. 145/2018 sono subordinate all'autorizzazione della Commissione europea.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

Dell'incremento della misura detraibile occorre tenere conto ai fini del calcolo dell'IRPEF presunta relativa al 2019, base di computo dell'acconto IRPEF determinato con il criterio previsionale.

7.1.14 Detrazione IRPEF/IRES per l'acquisto e la posa in opera di infrastrutture di ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica

L'art. 16-*ter* del DL 63/2013¹⁵⁷ ha introdotto una nuova detrazione IRPEF/IRES¹⁵⁸ del 50% per le spese documentate:

sostenute dall'1.3.2019 al 31.12.2021;

Inserito dall'art. 1 co. 1039 della L. 145/2018.

¹⁵⁸ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 28.2.2019 n. 32.

 relative all'acquisto e alla posa in opera di infrastrutture di ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica, ivi inclusi i costi iniziali per la richiesta di potenza addizionale fino ad un massimo di 7 kW.

Calcolo e ripartizione della detrazione

La nuova detrazione:

- è calcolata su un ammontare complessivo di spesa non superiore a 3.000,00 euro;
- deve essere ripartita tra gli aventi diritto in 10 quote annuali di pari importo.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF/IRES

Per quanto sopra, in sede di eventuale calcolo dell'acconto con il criterio previsionale, occorre tenere presente la prima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2019.

7.1.15 Aumento della detrazione IRPEF delle spese per il mantenimento dei cani guida

Ai sensi dell'art. 15 co. 1-*quater* del TUIR¹⁵⁹, dall'1.1.2019, per le spese sostenute dai non vedenti per il mantenimento dei cani guida spetta una detrazione IRPEF nella misura forfetaria di 1.000,00 euro (fino al 31.12.2018, la misura della detrazione era fissata a 516,46 euro).

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

Se nel 2019 sussistono i requisiti per la fruizione della detrazione, l'IRPEF presunta relativa allo stesso anno deve essere calcolata considerando il maggior importo detraibile.

7.1.16 Estensione della cedolare secca alle locazioni commerciali

L'art. 1 co. 59 della L. 145/2018 ha introdotto la possibilità di accedere alla cedolare secca del 21%, a determinate condizioni, per alcuni immobili commerciali. In particolare, la nuova norma consente l'accesso all'imposizione sostitutiva per i contratti di locazione:

- relativi a negozi in categoria catastale C/1 e le relative pertinenze;
- di superficie fino a 600 metri quadrati (senza includere nel computo le pertinenze);
- stipulati nel 2019¹⁶⁰;
- tra soggetti che il 15.10.2018 non avevano già in essere un contratto per lo stesso immobile, poi interrotto in anticipo.

Possono accedere alla cedolare secca anche:

- i contratti di locazione con conduttori, sia persone fisiche che soggetti societari, che svolgono attività commerciale (ris. Agenzia delle Entrate 17.5.2019 n. 50)¹⁶¹;
- i contratti di locazione di immobili commerciali che fanno dipendere la quota variabile del canone dal fatturato del conduttore, atteso che tale previsione non rientra nel divieto di cui all'art. 3 co. 11 del DLgs. 23/2011, che fa riferimento ai soli casi di aggiornamento del canone per variazioni del potere di acquisto della moneta (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 23.8.2019 n. 340).

L'imposta sostitutiva dovrebbe però trovare applicazione per tutta la durata contrattuale.

La cedolare è applicabile anche ai contratti prorogati nel 2019 (cfr. risposta a interpello Agenzia delle Entrate 22.7.2019 n. 297), mentre non consente l'opzione il subentro nel contratto nel 2019 (cfr. risposta interpello Agenzia delle Entrate 30.8.2019 n. 364).

Come modificato dall'art. 1 co. 27 della L. 145/2018.

Restano ferme, invece, le limitazioni attinenti alla figura del locatore, che deve necessariamente essere una persona fisica che non agisce nell'esercizio dell'attività d'impresa o di arti e professioni, così come già chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 1.6.2011 n. 26.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

Se, nel 2019, la cedolare secca è applicata alle locazioni commerciali con le predette caratteristiche, l'IRPEF presunta relativa allo stesso anno deve essere calcolata senza considerare il reddito assoggettato a imposta sostitutiva.

7.1.17 Imposta sostitutiva del 26% sulle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate

Per i redditi diversi realizzati dall'1.1.2019, l'art. 1 co. 999 e ss. della L. 205/2017 (legge di bilancio 2018) ha previsto che sulle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate si applica l'imposta sostitutiva del 26%. Le medesime regole sono valide anche per gli enti non commerciali, che sono stati oggetto della stessa modifica normativa.

In passato, le plusvalenze derivanti dalle cessioni delle partecipazioni qualificate, assunte al netto delle relative minusvalenze, concorrevano parzialmente al reddito (cfr. DM 26.5.2017 e DM 2.4.2008) nella misura:

- del 58,14%, per gli atti di realizzo posti in essere dall'1.1.2018;
- del 49,72%, per gli atti di realizzo posti in essere dall'1.1.2009 al 31.12.2017;
- del 40%, per gli atti di realizzo posti in essere prima dell'1.1.2009.

Le plusvalenze derivanti da partecipazioni non qualificate (art. 67 co. 1 lett. c-bis) del TUIR) erano e restano imponibili per il loro intero ammontare, tuttavia sono assoggettate ad un'imposta sostitutiva pari al 26%.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

Se, nel 2019, sono realizzate plusvalenze su partecipazioni qualificate, l'IRPEF presunta relativa allo stesso anno deve essere calcolata senza tenere conto del reddito diverso assoggettato alla suddetta imposta sostitutiva.

7.1.18 Modifiche al regime impositivo di dividendi e plusvalenze di fonte estera

L'art. 47-*bis* del TUIR¹⁶² definisce i "regimi fiscali privilegiati" ai fini della tassazione dei dividendi e delle plusvalenze di fonte estera, sia per i soggetti imprenditori che per i soggetti non imprenditori.

Laddove la società estera abbia un regime fiscale privilegiato, i dividendi percepiti dal socio italiano, così come le plusvalenze che derivano dalla cessione delle partecipazioni nella società estera, sono assoggettati all'IRES, o alle aliquote IRPEF progressive, per il 100% del loro ammontare.

Nozione di "regimi fiscali privilegiati"

Sono regimi fiscali privilegiati ai fini della tassazione dei dividendi e delle plusvalenze:

- per le partecipazioni di controllo, i regimi delle partecipate estere il cui livello di tassazione effettiva è inferiore al 50% di quello italiano;
- per le partecipazioni non di controllo, i regimi delle partecipate estere il cui livello di tassazione nominale è inferiore al 50% di quello italiano.

Non sono mai privilegiati i regimi fiscali degli Stati dell'Unione europea.

Anche se la partecipata risulta a regime fiscale privilegiato, rimane salva la possibilità di dimostrare che dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi nel "paradiso fiscale".

Se ciò avviene, i dividendi sono tassati come ordinari dividendi di fonte estera (ad esempio, nel limite del 5% del relativo ammontare, se il percipiente è una società di capitali italiana), e non per l'intero ammontare.

Analogo beneficio è accordato alle plusvalenze.

Inserito dall'art. 5 del DLgs. 142/2018.

Partecipazioni qualificate in società quotate nei mercati regolamentati

Con apposite modifiche di coordinamento all'art. 68 del TUIR è stato previsto che, se un soggetto IRPEF non imprenditore (es. persona fisica, società semplice) detiene una partecipazione qualificata (che attribuisce, quindi, più del 2% dei diritti di voto o più del 5% del capitale) in una società quotata nei mercati regolamentati:

- la relativa plusvalenza non è mai assoggettata alle aliquote IRPEF progressive per il 100% del relativo ammontare, anche se la società è a regime fiscale privilegiato;
- la tassazione avviene con imposta sostitutiva del 26%.

Si è così esteso a tali partecipazioni il regime in precedenza riservato alle sole partecipazioni non qualificate in società quotate.

Modifiche al regime della participation exemption

Viene modificato l'art. 87 co. 2 del TUIR in materia di participation exemption, prevedendo che:

- il requisito dell'esercizio di imprese commerciali da parte della società partecipata debba sussistere ininterrottamente dal primo giorno del terzo periodo d'imposta anteriore a quello del realizzo (come in precedenza);
- il requisito della residenza fiscale della società partecipata in uno Stato a regime non privilegiato debba essere verificato su un arco temporale più ampio (novità).

In particolare:

- se la cessione della partecipazione avviene nei confronti di una società del gruppo, occorre risalire sino all'inizio del periodo di possesso;
- se la cessione della partecipazione avviene nei confronti di un soggetto terzo, il periodo di sorveglianza è fissato in cinque periodi d'imposta.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF/IRES

Se nel 2019 vengono conseguiti o incassati dividendi e plusvalenze di fonte estera in possesso delle suddette caratteristiche, la determinazione dell'acconto IRPEF 2019 con il metodo previsionale deve tenerne conto.

7.2 NOVITÀ IN MATERIA DI IRES

Di seguito, vengono riepilogate le disposizioni rilevanti con riferimento all'IRES, nell'ipotesi di determinazione dell'acconto 2019 con il metodo previsionale 163.

7.2.1 Modifiche al regime di deducibilità degli interessi passivi

Il DLgs. 142/2018, attuativo della direttiva 2016/1164/UE (c.d. "ATAD"), ha modificato il regime di deducibilità degli interessi passivi per la generalità dei soggetti IRES, diversi da quelli esercenti attività finanziaria.

Decorrenza delle modifiche

In linea generale, le novità in argomento si applicano a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2018 (si tratta del 2019 per i soggetti "solari"), salvo l'applicazione del regime transitorio previsto dallo stesso DLgs. 142/2018 (si tratta del 2019 per i soggetti "solari"), salvo l'applicazione del regime transitorio previsto dallo stesso DLgs. 142/2018 (si tratta del 2019 per i soggetti "solari"), salvo l'applicazione del regime transitorio previsto dallo stesso DLgs. 142/2018 (si tratta del 2019 per i soggetti "solari"), salvo l'applicazione del regime transitorio previsto dallo stesso DLgs. 142/2018 (si tratta del 2019 per i soggetti "solari"), salvo l'applicazione del regime transitorio previsto dallo stesso DLgs. 142/2018 (si tratta del 2019 per i soggetti "solari"), salvo l'applicazione del regime transitorio previsto dallo stesso DLgs. 142/2018 (si tratta del 2019 per i soggetti "solari"), salvo l'applicazione del regime transitorio previsto dallo stesso DLgs. 142/2018 (si tratta del 2019 per i soggetti "solari"), salvo l'applicazione del regime transitorio previsto dallo stesso DLgs. 142/2018 (si tratta del 2019 per i soggetti "solari"), salvo l'applicazione del regime transitorio previsto dallo stesso DLgs. 142/2018 (si tratta del 2019 per i soggetti "solari"), salvo l'applicazione del regime transitorio previsto dallo stesso DLgs. 142/2018 (si tratta del 2019 per i soggetti "solari"), salvo l'applicazione del regime transitorio previsto dallo stesso del solari per i soggetti "solari per i solari per i solari

Oltre alle novità elencate nei paragrafi successivi, occorre tenere presente altresì le disposizioni trattate nei precedenti § 6.1, 6.2, 6.3, 6.4, 7.1.3, 7.1.4, 7.1.5 e 7.1.14, che possono avere effetto anche nel calcolo dell'acconto IRES con il metodo previsionale.

Caratteristiche del nuovo ROL fiscale

Con riferimento al calcolo del 30% del ROL da confrontare con gli interessi passivi che si intendono dedurre, il DLgs. 142/2018 stabilisce che il medesimo debba essere calcolato come differenza tra il valore e i costi della produzione di cui all'art. 2425 c.c. lett. A) e B), con esclusione delle voci di cui al n. 10 lett. a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, assunti nella misura risultante dall'applicazione delle disposizioni volte alla determinazione del reddito di impresa.

Inoltre, secondo quanto disciplinato dal regime transitorio relativo alle nuove norme, non si deve tenere conto dei componenti positivi o negativi che hanno già concorso a formare il valore o i costi della produzione dell'esercizio in corso al 31.12.2018 o dei precedenti e che al termine dello stesso esercizio non hanno ancora assunto, in tutto o in parte, rilevanza fiscale e assumono rilevanza fiscale negli esercizi successivi.

In questo modo, si evita che la medesima componente positiva o negativa venga conteggiata due volte per il calcolo del ROL.

Sempre in relazione al c.d. meccanismo del ROL, si segnala che:

- non è più prevista l'esclusione dal ROL dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti dai trasferimenti di azienda o di rami di azienda;
- il riporto dell'eccedenza del ROL viene limitato a 5 periodi di imposta;
- non sarà consentito riportare le eccedenze di ROL maturate sino al 31.12.2018, fatta salva la parte riferita agli interessi su prestiti stipulati prima del 17.6.2016.

In merito, la risposta all'interrogazione parlamentare 3-00502/2019 ha chiarito che:

- per "prestiti stipulati prima del 17.6.2016" si intendono i rapporti di finanziamento passivi, con scadenza definita, in essere alla data sopracitata, da cui si originano posizioni debitorie del contribuente;
- non è previsto alcun limite temporale per il riporto del previgente "ROL contabile" pregresso; continua, quindi, ad applicarsi la disciplina vigente anteriormente alle modifiche apportate alla norma.

Inoltre, viene stabilito che, in caso di eccedenza degli interessi passivi rispetto agli interessi attivi dello stesso periodo e del periodo precedente, deve essere utilizzato prioritariamente il 30% del ROL prodotto nel corso dell'esercizio e poi il 30% di quello riportato dai periodi d'imposta precedenti, a partire da quello relativo al periodo d'imposta meno recente. In sostanza, viene introdotto un criterio FIFO di utilizzo del ROL in compensazione con gli interessi passivi.

Interessi attivi e passivi interessati dal monitoraggio del ROL

L'art. 96 co. 3 del TUIR individua gli interessi passivi e i proventi finanziari assimilati da assoggettare alla disciplina laddove ricorrano i seguenti presupposti:

- sono qualificati come tali dai principi contabili adottati dall'impresa e dalla normativa relativa ai componenti di Conto economico rilevanti fiscalmente per i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata¹⁶⁵;
- derivano da un'operazione o da un rapporto contrattuale aventi causa finanziaria o da un rapporto contrattuale contenente una componente di finanziamento significativa.

Dall'esercizio in corso al 31.12.2018 (ossia, il 2018 per i soggetti "solari") si applica, invece, la modifica del co. 5 dell'art. 96 del TUIR che prevede esplicitamente l'esclusione dal monitoraggio del ROL degli intermediari finanziari, delle imprese di assicurazione e delle società capogruppo di gruppi assicurativi.

Quindi, il primo presupposto da verificare agli effetti dell'applicazione dell'art. 96 del TUIR è se l'onere (o provento) finanziario sia così qualificato in bilancio.

Pertanto, ai fini dell'art. 96 del TUIR, rilevano gli interessi secondo la qualificazione operata dai principi contabili nazionali o internazionali, che deve essere, però, assunta tenendo conto di quanto stabilito nei DM 3.8.2017 e DM 8.6.2011 emanati per disciplinare il principio di derivazione "rafforzata" ai fini della determinazione del reddito d'impresa (che non è applicabile alle "micro-imprese"). Rispetto alla formulazione della norma in vigore fino all'esercizio in corso al 31.12.2018:

- viene meno l'elencazione delle operazioni che danno luogo a componenti finanziari rientranti nell'art. 96 del TUIR¹⁶⁶;
- permane il riferimento ai rapporti aventi causa finanziaria;
- è stato aggiunto il richiamo ai rapporti contrattuali contenenti una componente di finanziamento significativa, nonché la condizione che l'onere/provento finanziario sia così qualificato in bilancio e dalla normativa (fiscale) secondaria applicabile ai soggetti in derivazione rafforzata.

Interessi passivi capitalizzati

Fino all'esercizio in corso al 31.12.2018, l'art. 96 del TUIR escludeva esplicitamente dall'ambito di applicazione delle limitazioni alla deducibilità gli interessi compresi nel costo dei beni ai sensi dell'art. 110 co. 1 lett. b) del TUIR.

A seguito delle novità introdotte dal DLgs. 142/2018, invece, occorrerà verificare la deducibilità di tali interessi nell'anno in cui sono rilevati contabilmente e capitalizzati, con conseguente eventuale loro indeducibilità totale o parziale, fermo restando il riconoscimento integrale, ai fini fiscali, del valore contabile del bene ad incremento del quale è stata operata la capitalizzazione.

Interessi prioritariamente indeducibili

Anche a seguito delle modifiche del DLgs. 142/2018, vengono confermate le regole di indeducibilità prioritaria degli interessi passivi già previste dalla disciplina precedente.

È stato eliminato il riferimento al co. 10 dell'art. 110 del TUIR che si riferiva agli interessi passivi derivanti da finanziamenti erogati da imprese residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata, in quanto l'intera disciplina sui costi *black list* è stata abrogata dal 2016.

Deduzione integrale degli interessi passivi

A decorrere dal 2019, è stata eliminata l'ipotesi di esclusione dall'applicazione del monitoraggio del ROL concernente:

- le società consortili costituite per l'esecuzione di lavori pubblici (art. 96 del DPR 21.11.99 n. 554);
- le società di progetto (ai sensi dell'art. 156 del DLgs. 12.4.2006 n. 163);
- le società costituite per la realizzazione e l'esercizio di interporti (L. 4.8.90 n. 240).

Sempre a partire dalla medesima data, però, viene introdotta l'integrale deducibilità degli interessi passivi relativi a prestiti utilizzati per finanziare un progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine.

Interessi attivi compensabili e riporto dell'eccedenza

Anche nella nuova disciplina, in prima battuta gli interessi passivi sono deducibili fino a concorrenza degli interessi attivi realizzati dalla società.

Inoltre, nel nuovo regime del monitoraggio del ROL sarà consentito il riporto degli interessi attivi ai periodi d'imposta successivi qualora l'ammontare degli interessi attivi e dei proventi assimilati di competenza sia superiore alla somma tra gli interessi passivi e gli oneri assimilati di competenza e gli interessi passivi riportati da periodi d'imposta precedenti.

A questi fini, assumono rilevanza (art. 96 co. 3 del TUIR):

gli interessi attivi nella misura in cui sono imponibili;

⁶⁶ Contratti di mutuo, di locazione finanziaria, emissione di obbligazioni e titoli similari.

• i proventi che, pur derivando da strumenti finanziari che sono qualificabili come strumenti rappresentativi di capitale, sono integralmente imponibili in capo al percipiente.

Effetti ai fini del calcolo degli acconti

Del nuovo meccanismo di deducibilità degli interessi passivi, occorre tenere conto al fine del calcolo dell'IRES presunta 2019, base di computo dell'acconto IRES 2019 determinato con il c.d. "metodo previsionale".

7.2.2 Proroga dei super-ammortamenti

L'art. 1 del DL 34/2019 reintroduce i super-ammortamenti, con maggiorazione pari al 30%, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni.

Ambito temporale

Sono oggetto dell'agevolazione gli investimenti effettuati:

- dall'1.4.2019 al 31.12.2019:
- ovvero, nel termine "lungo" del 30.6.2020, a condizione che entro la data del 31.12.2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Sono quindi esclusi gli investimenti effettuati dall'1.1.2019 al 31.3.2019.

Tetto massimo agli investimenti

Sono agevolabili gli investimenti nel limite di 2,5 milioni di euro, per cui il beneficio non spetta per la parte eccedente.

Esclusioni

Sono espressamente esclusi i veicoli di cui all'art. 164 co. 1 del TUIR, ma l'agevolazione continua a spettare per mezzi di trasporto diversi (autobus e autocarri).

Restano ferme le disposizioni di cui all'art. 1 co. 93 della L. 208/2015, per cui restano esclusi dai super-ammortamenti:

- i beni materiali strumentali per i quali il DM 31.12.88 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%;
- gli acquisti di fabbricati e di costruzioni;
- i beni di cui all'Allegato 3 alla L. 208/2015.

Effetti ai fini del calcolo degli acconti

In caso di applicazione dell'agevolazione nel 2019, l'IRPEF/IRES presunta sulla quale misurare l'acconto IRPEF/IRES dovuto per il 2019 deve essere calcolata tenendo conto delle suddette novità.

7.2.3 Proroga degli iper-ammortamenti

L'art. 1 co. 60 - 65 e 239 della L. 145/2018 (legge di bilancio 2019) ha prorogato gli iper-ammortamenti anche agli investimenti in beni strumentali materiali nuovi di cui all'Allegato A della L. 232/2016, destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato, effettuati:

- entro il 31.12.2019;
- ovvero entro il 31.12.2020, a condizione che entro il 31.12.2019 il relativo ordine risulti
 accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%
 del costo di acquisizione.

Nuova misura della maggiorazione

Per effetto della legge di bilancio 2019, la maggiorazione del costo di acquisizione degli investimenti si applica con le seguenti misure:

- 170%, per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- 100%, per gli investimenti compresi tra 2,5 e 10 milioni di euro;
- 50%, per gli investimenti compresi tra 10 e 20 milioni di euro.

Proroga della maggiorazione per i beni immateriali

La maggiorazione per i beni immateriali di cui all'art. 1 co. 10 della L. 232/2016 viene confermata in misura pari al 40% per i soggetti che beneficiano della proroga dell'iper-ammortamento.

Cloud computing

Con riferimento alla maggiorazione per i beni immateriali, viene previsto che sono agevolabili anche i costi sostenuti a titolo di canone per l'accesso, mediante soluzioni di *cloud computing*, a beni immateriali di cui all'Allegato B della L. 232/2016, limitatamente alla quota del canone di competenza del singolo periodo d'imposta di vigenza della disciplina agevolativa.

Effetti sul calcolo dell'acconto IRES/IRPEF

Se nel 2019 si fruisce dell'agevolazione, bisogna tenerne conto nel calcolo dell'IRPEF/IRES presunta relativa allo stesso 2019 sulla quale commisurare l'acconto dovuto per il medesimo anno.

7.2.4 Aumento della percentuale deducibile dell'IMU

Mediante la modifica all'art. 14 del DLgs. 14.3.2011 n. 23¹⁶⁷, sono state previste le seguenti percentuali di deducibilità dell'IMU dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo:

- 50% per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 (2019, per i soggetti "solari");
- 60% per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019 e al 31.12.2020 (2020 e 2021, per i soggetti "solari");
- 70%, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2021 (2022, per i soggetti "solari");
- 100% dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2022 (dal 2023, per i soggetti "solari") 168.

Analoghe percentuali di deducibilità operano per l'IMI della Provincia autonoma di Bolzano e l'IMIS della Provincia autonoma di Trento.

Resta ferma, invece, l'indeducibilità dell'imposta ai fini IRAP.

Effetti ai fini del calcolo degli acconti

In seguito alle suddette modifiche, per il 2019 la percentuale di deducibilità dell'IMU dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo professionale sale dal 20% al 50%.

Di tale aumento occorre tenere conto nel calcolo dell'IRES/IRPEF presunta relativa al 2019, base di computo dell'acconto 2019 determinato con il criterio previsionale.

Ad opera dell'art. 3 del DL 34/2019.

La deducibilità integrale è stata introdotta in sede di conversione del DL 34/2019; la formulazione precedente prevedeva, infatti, che, a regime, l'IMU fosse deducibile nella misura del 70%.

7.2.5 Detrazione IRES per le imprese di autotrasporto

L'art. 1 co. 291 della L. 145/2018 ha introdotto, per i giovani conducenti del settore dell'autotrasporto merci in possesso di determinati requisiti, il rimborso del 50% delle spese per il conseguimento della patente e delle abilitazioni professionali.

Ai sensi del successivo co. 293 del citato art. 1, alle imprese di autotrasporto di merci per conto terzi attive nel territorio italiano, viene riconosciuta una detrazione IRES per una quota pari ai rimborsi erogati secondo quanto sopra precisato, fino ad un ammontare complessivo degli stessi non superiore a 1.500,00 euro totali per ciascun periodo d'imposta.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRES

I beneficiari della suddetta detrazione devono tenerne conto ai fini del calcolo dell'acconto IRES 2019 con il metodo previsionale.

7.2.6 Aumento della deduzione IRES per le start up innovative

L'art. 29 del DL 179/2012 prevede, per i soggetti IRES, la possibilità di dedurre le somme investite nel capitale sociale delle *start up* innovative in misura pari al 30%, con tetto massimo di investimento annuo pari a 1,8 milioni di euro.

Con riferimento al 2019, l'art. 1 co. 218 della L. 145/2018 ha:

- incrementato dal 30% al 40% l'aliquota dell'agevolazione per tutti i soggetti che investono in start up innovative;
- introdotto un'aliquota del 50% per i soggetti IRES in caso di acquisizione integrale del capitale della *start up* innovativa, qualora venga mantenuto per almeno 3 anni.

Autorizzazione della Commissione europea

Le disposizioni previste dall'art. 1 co. 218 della L. 145/2018 sono subordinate all'autorizzazione della Commissione europea.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRES

Dell'incremento della percentuale deducibile occorre tenere conto ai fini del calcolo dell'IRES presunta relativa al 2019, base di computo dell'acconto IRES determinato con il criterio previsionale.

7.2.7 Modifica della percentuale di deducibilità delle quote di ammortamento di attività immateriali che hanno dato luogo all'iscrizione di DTA

L'art. 1 co. 1079 della L. 145/2018 (legge di bilancio 2019) ha stabilito che le quote di ammortamento relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali che hanno dato luogo all'iscrizione di attività per imposte anticipate (*deferred tax assets*, DTA) cui si applica la disciplina sulla trasformazione in crediti d'imposta di cui all'art. 2 co. 55, 56-*bis*, 56-*bis*.1 e 56-*ter* del DL 225/2010, conv. L. 10/2011 (c.d. DTA "qualificate") e che risultano non ancora dedotte (ai fini IRES e IRAP) fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2017, sono deducibili in un arco temporale di 11 anni dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 (2019, per i soggetti "solari") al periodo d'imposta in corso al 31.12.2029 (2029, per i soggetti "solari"), con differenti percentuali.

Per il 2019, la quota deducibile è pari al 5% del loro ammontare complessivo.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRES

I soggetti interessati dalla disposizione devono tenerne conto nel calcolo dell'acconto IRES 2019 con il metodo previsionale.

.....

7.2.8 Conferimento di partecipazioni a "realizzo controllato" - Estensione dell'ambito applicativo del regime

L'art. 11-bis del DL 34/2019 ha ampliato l'ambito di applicazione dei conferimenti di partecipazioni che possono beneficiare del regime del c.d. "realizzo controllato" ex art. 177 co. 2 del TUIR.

Ai sensi dell'art. 177 co. 2 del TUIR, le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società, sono valutate, ai fini della determinazione del reddito del conferente, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento. Ai fini della determinazione della plusvalenza del conferente, quindi, rileva l'iscrizione in contabilità delle partecipazioni ricevute dalla società conferitaria

Conferimento di partecipazioni "qualificate"

A seguito della novità normativa in commento, sarà possibile adottare il regime del "realizzo controllato" anche in caso di conferimento di partecipazioni non di controllo.

Secondo il nuovo co. 2-bis dell'art. 177 del TUIR¹⁷⁰, infatti, quando la società conferitaria non acquisisce il controllo di una società, ai sensi dell'art. 2359 n. 1 c.c., né incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo, il regime del realizzo controllato trova comunque applicazione ove ricorrano, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- le partecipazioni conferite rappresentano, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20% ovvero una partecipazione al
 capitale o al patrimonio superiore al 5 o al 25%, secondo che si tratti di titoli negoziati in
 mercati regolamentati o di altre partecipazioni;
- le partecipazioni sono conferite in società, esistenti o di nuova costituzione, interamente partecipate dal conferente.

Partecipazioni possedute in società holding

Per i conferimenti di partecipazioni detenute in società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni (c.d. "holding"), le percentuali di diritto di voto e di partecipazione al capitale si devono riferire a tutte le società indirettamente partecipate che esercitano un'impresa commerciale, secondo la definizione di cui all'art. 55 del TUIR.

Sempre il co. 2-bis in argomento prevede che, relativamente al conferente, la percentuale di diritti di voto e di partecipazione al capitale si calcola tenendo conto dell'eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRES

Dell'estensione dell'ambito applicativo del regime in commento occorre tenere conto nel caso del calcolo dell'acconto IRES 2019 con il metodo previsionale.

7.2.9 Modifica dei requisiti pex in caso di cessione di partecipazioni conferite ex art. 177 co. 2-bis del TUIR

L'art. 11-bis del DL 34/2019 ha previsto una disciplina specifica per l'applicazione della participation exemption in caso di conferimento di partecipazioni "qualificate" attraverso il regime del realizzo controllato ex art. 177 co. 2-bis del TUIR.

_

La disciplina in argomento non delinea un regime di neutralità fiscale, ma una modalità con cui individuare il valore di realizzo, al fine di determinare il reddito del soggetto conferente (c.d. "regime a realizzo controllato"). In sostanza, concorre a formare il reddito del conferente l'eventuale differenza tra l'aumento di patrimonio netto nella società conferitaria, determinato in base al valore di iscrizione della partecipazione conferita, e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto della stessa partecipazione.

Inserito dall'art. 11-bis del DL 34/2019.

In particolare, per beneficiare dell'esenzione del 95% sulle plusvalenze da cessione di partecipazioni conferite secondo le predette modalità, il periodo di possesso di cui all'art. 87 co. 1 lett. a) del TUIR, ordinariamente pari a 12 mesi, deve essere esteso fino al 60° mese precedente quello dell'avvenuta cessione delle partecipazioni¹⁷¹.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRES

Ai fini del calcolo dell'IRES presunta relativa al 2019, l'eventuale applicazione della *pex* nel caso in cui siano cedute partecipazioni conferite *ex* art. 177 co. 2-*bis* del TUIR deve essere valutata tenuto conto di quanto sopra.

7.2.10 Esenzione da IRES e IRAP degli strumenti finanziari convertibili in azioni

L'art. 9 del DL 34/2019 estende a tutti gli strumenti finanziari con determinate caratteristiche, suscettibili di conversione in azioni, l'esenzione da IRES e IRAP già prevista dall'art. 2 co. 22-bis del DL 138/2011 (conv. L. 148/2011)¹⁷², per gli strumenti finanziari rilevanti in materia di adeguatezza patrimoniale emessi da intermediari vigilati dalla Banca d'Italia o dall'ISVAP¹⁷³.

Effetti ai fini del calcolo degli acconti IRES e IRAP

I soggetti interessati dalla disposizione devono tenerne conto nel calcolo degli acconti IRES e IRAP 2019 con il metodo previsionale.

7.2.11 Rivalutazione dei beni d'impresa ex L. 232/2016 - Riconoscimento fiscale dei maggiori valori per il calcolo degli ammortamenti

Per i soggetti IRES e quelli IRPEF che hanno rivalutato i beni d'impresa a norma dell'art. 1 co. 556 ss. della L. 232/2016, i maggiori valori iscritti in bilancio per effetto della rivalutazione sono riconosciuti a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (ovvero, dall'esercizio chiuso al 31.12.2019, per i soggetti "solari"). Ciò vale, ad esempio, ai fini:

- · degli ammortamenti deducibili;
- della determinazione del plafond delle spese di manutenzione di cui all'art. 102 co. 6 del TUIR:
- della disciplina delle società non operative di cui all'art. 30 della L. 724/94.

Effetti ai fini del calcolo degli acconti

Nel determinare l'IRPEF/IRES presunta per il 2019 (base di commisurazione dell'acconto calcolato con il metodo previsionale), occorre considerare il maggior valore fiscale dei beni eventualmente rivalutati.

7.2.12 Rivalutazione dei beni d'impresa ex L. 208/2015 - Riconoscimento fiscale dei maggiori valori per il calcolo delle plusvalenze e delle minusvalenze

Per i soggetti IRES e quelli IRPEF che hanno rivalutato i beni d'impresa a norma dell'art. 1 co. 889 ss. della L. 208/2015, le plusvalenze e le minusvalenze relative a tali beni sono calcolate con riferimento al costo rideterminato del bene soltanto a partire dalla data di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita (vale a dire, dall'1.1.2019 per i

Per le ulteriori modifiche alla pex in ordine alle plusvalenze di fonte estera, si veda il precedente § 7.1.18.

¹⁷² Che viene contestualmente abrogato.

Secondo quanto chiarito dalla Relazione illustrativa al DL 34/2019, la modifica in argomento deriva dalla necessità di adeguarsi alle richieste della Commissione europea, secondo cui il riconoscimento di un trattamento fiscale in relazione agli utili derivanti da svalutazioni e da conversioni di strumenti finanziari rilevanti in materia di adeguatezza patrimoniale potrebbe presentare criticità sotto il profilo della disciplina europea in materia di aiuti di Stato. La precedente disposizione, infatti, avrebbe potuto concedere un vantaggio selettivo a banche e assicurazioni soggette a vigilanza.

soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

Effetti ai fini del calcolo degli acconti

Nel determinare l'IRPEF/IRES presunta per il 2019 (base di commisurazione dell'acconto calcolato con il metodo previsionale), nel calcolo di eventuali plusvalenze o minusvalenze occorre considerare il maggior valore fiscale dei beni rivalutati.

7.2.13 Modifica alla disciplina delle CFC

L'art. 4 del DLgs. 142/2018 ha introdotto una nuova formulazione dell'art. 167 del TUIR relativo alle controlled foreign companies (CFC).

Rimane inalterato il principio di fondo, per cui se un soggetto (di qualunque natura giuridica) residente in Italia controlla società o enti esteri a regime privilegiato, il reddito di tali soggetti esteri viene tassato in Italia per trasparenza (quindi, nell'esercizio in cui viene prodotto, indipendentemente dall'effettiva percezione). Rispetto al regime in vigore sino al 2018; tuttavia, cambiano:

- i presupposti a fronte dei quali la società o ente estero è qualificato come CFC;
- le circostanze che permettono di disapplicare la disciplina.

Qualificazione della controllata estera come CFC

Sino al 2018, erano qualificate come CFC:

- le società (non comunitarie) con livello di tassazione nominale inferiore al 50% di quello italiano;
- le società (anche comunitarie) con livello di tassazione effettiva inferiore al 50% di quello italiano e proventi rappresentati per oltre il 50% da passive income (dividendi, royalties, ecc.).

Dal 2019, invece, sono CFC le società (anche comunitarie):

- il cui livello di tassazione effettiva è inferiore al 50% di quello italiano;
- i cui proventi sono costituiti per oltre 1/3 da passive income.

Ai fini del parametro della tassazione effettiva occorre considerare il 50% dell'aliquota IRES, attualmente pari al 24%. La società estera si qualifica, quindi, come CFC se la tassazione effettiva scontata nel proprio Stato è inferiore al 12%.

Resta fermo che, affinché operino le penalizzazioni fiscali contenute nell'art. 167 del TUIR, devono essere verificati entrambi i parametri della tassazione effettiva e del "peso" dei *passive income*, per cui ad esempio:

- la controllata estera che, nel proprio Stato di residenza, ha tra i propri proventi solo royalties, ma sconta una tassazione effettiva del 15%, non rientra tra le CFC, in quanto è soddisfatto il requisito dei passive income, ma la tassazione effettiva è congrua;
- la controllata estera che, nel proprio Stato di residenza, svolge un'attività industriale e sconta una tassazione effettiva pari al 5% (o al limite non è soggetta ad alcuna corporation tax), non rientra tra le CFC, in quanto, pur non essendo congruo il livello di tassazione effettiva, i proventi non hanno natura di passive income;
- la controllata estera che, nel proprio Stato di residenza, consegue *royalties* per il 40% e proventi derivanti da altre prestazioni di servizi per il 60%, e che presenta un livello di tassazione effettiva pari al 10% rientra tra le CFC, in quanto risultano soddisfatti entrambi i requisiti previsti dalla norma.

Disapplicazione della disciplina

Sino al 2018, la disciplina CFC poteva comunque essere disapplicata dimostrando, alternativamente, che:

- la partecipata svolgeva un'attività economica effettiva;
- dalle partecipazioni non conseguiva l'effetto di localizzare i redditi nel "paradiso fiscale".

Dal 2019 rimane, sostanzialmente, in vita la sola prima causa esimente, per cui è necessario dimostrare che la partecipata estera svolge un'attività economica effettiva con l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRES

Se nel 2019 vi sono i presupposti per l'applicazione della disciplina CFC, da accertare sulla base dei nuovi requisiti, il calcolo dell'IRES presunta relativa al 2019 in capo alla partecipante (base di commisurazione dell'acconto) deve tenerne conto.

7.2.14 Prevista reintroduzione dell'ACE in sostituzione della c.d. "mini IRES"

Con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 (e quindi già dal 2019, per i soggetti con esercizio solare coincidente con l'anno solare), l'art. 30 del disegno di legge di bilancio 2020 (attualmente in corso di esame parlamentare):

- abroga la c.d. "mini IRES" (art. 2 del DL 34/2019), che quindi non entrerebbe mai in vigore;
- reintroduce l'ACE (art. 1 del DL 201/2011), con un coefficiente di remunerazione pari all'1,3%, rispetto all'1,5% applicato per il 2018.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRES

In caso di applicazione del criterio previsionale, atteso che il disegno di legge di bilancio 2020 non entrerà in vigore prima del termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto IRES, in un'ottica prudenziale appare consigliabile non considerare la riduzione d'imposta derivante dall'applicazione della "nuova" ACE o della c.d. "mini IRES".

7.3 NOVITÀ IN MATERIA DI IRAP

Ai fini del calcolo dell'acconto IRAP con il metodo previsionale, bisogna considerare innanzi tutto le novità apportate direttamente dalla disciplina del tributo regionale, riepilogate nei due paragrafi successivi.

Inoltre, per i soggetti IRPEF rilevano le novità in materia di reddito d'impresa e lavoro autonomo in vigore dal 2019 riepilogate nel precedente § 7.2, sempre che esse, per quanto attiene ai titolari di reddito d'impresa, non risultino applicabili ai soli soggetti IRES¹⁷⁴.

7.3.1 Ripristino della deducibilità ordinaria del costo dei lavoratori stagionali

Ai fini IRAP, dal 2019 il costo dei lavoratori stagionali torna ad essere deducibile nella misura ordinaria del 70%. Infatti, la deducibilità integrale prevista dall'art. 1 co. 116 della L. 205/2017 è stata disposta per il solo 2018.

Soggetti "non solari"

Attesa la formulazione del dato normativo (che fa riferimento al 2018), per i datori di lavoro che hanno l'esercizio sociale non coincidente con l'anno solare, non appariva chiaro in quale periodo d'imposta la deduzione fosse fruibile in misura integrale.

In capo ai soggetti IRPEF, infatti, i proventi e gli oneri concorrenti alla formazione della base imponibile continuano a rilevare nella stessa misura prevista per le imposte sui redditi, sempre che – ricorrendone le condizioni – non sia stata esercitata l'opzione per la determinazione della base imponibile in base al bilancio.

Con una risposta fornita a Telefisco 2018 (mai recepita – a quanto ci consta – in un documento ufficiale), l'Amministrazione finanziaria ha precisato che si tratta del periodo d'imposta successivo a quello in corso all'1.1.2018 (data di entrata in vigore della L. 205/2017) e, quindi, dell'esercizio "a cavallo" 2018/2019.

A ben vedere, la risposta dell'Agenzia delle Entrate afferma testualmente che, per i "non solari", la piena deducibilità del costo del lavoro stagionale esplica effetto "a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore" della L. 205/2017. Si ritiene che la locuzione "a partire dal" sia frutto di un refuso, posto che l'attuale formulazione della norma non consente l'applicazione del beneficio per più periodi d'imposta. Per i "non solari", dunque, la misura ordinaria torna ad applicarsi dall'esercizio "a cavallo" 2019/2020.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRAP

Se nel 2019 vengono dedotti costi a fronte dell'impiego di lavoratori stagionali, il calcolo dell'acconto IRAP 2019 con il metodo previsionale deve tenere conto della minore percentuale deducibile rispetto allo scorso anno.

7.3.2 Abrogazione della deduzione forfetaria "potenziata" per dipendenti a tempo indeterminato

Per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta, l'art. 11 co. 1 lett. a) n. 2 del DLgs. 446/97 dispone la deducibilità, dalla base imponibile IRAP, di un importo forfetario variabile in base:

- alla zona d'impiego del lavoratore;
- alle caratteristiche soggettive del lavoratore ¹⁷⁵.

Ai sensi del n. 3 del citato art. 11 co. 1 lett. a), per i dipendenti impiegati nelle c.d. "Regioni svantaggiate" (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia) gli importi deducibili sono maggiorati.

L'art. 1 co. 1085 lett. a) della L. 145/2018 ha abrogato tale deduzione "potenziata".

Decorrenza

Non essendo dettata una specifica decorrenza, si ritiene che l'abrogazione dell'art. 3 co. 1 lett. a) n. 3 del DLgs. 446/97 decorra dal periodo d'imposta in corso all'1.1.2019¹⁷⁶.

Tuttavia, tale soppressione è sostanzialmente priva di effetti pratici¹⁷⁷, dal momento che le spese per dipendenti a tempo indeterminato, non più deducibili forfetariamente ai sensi della norma eliminata, lo saranno analiticamente *ex* art. 11 co. 4-*octies* del DLgs. 446/97¹⁷⁸ (inserito dall'art. 1 co. 20 della L. 190/2014).

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRAP

Come testé riportato, la determinazione dell'IRAP presunta per il 2019 (base di commisurazione dell'acconto IRAP 2019 calcolato con il criterio previsionale) non è influenzata dall'abrogazione della deduzione potenziata in esame.

Gli importi sono stati più volte modificati nel corso degli anni. Dal periodo d'imposta 2014 (soggetti "solari") ovvero 2014/2015 (soggetti "non solari"), si applicano quelli attualmente vigenti.

Data di entrata in vigore della L. 145/2018.

Anche la Relazione tecnica al disegno di legge di bilancio 2019 conferma che si tratta di "un intervento di coordinamento", cui non vengono ascritti effetti di natura finanziaria.

A norma del quale, è ammessa in deduzione la differenza tra:

[•] il costo complessivo per i dipendenti con contratto a tempo indeterminato;

[•] le altre deduzioni IRAP previste a fronte dell'impiego di personale già vigenti prima del 2015.

8 OPERAZIONI STRAORDINARIE

Di seguito si riepilogano le modalità di versamento degli acconti in caso di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, trasformazioni e conferimenti).

8.1 FUSIONI E SCISSIONI

L'art. 4 co. 1 del DL 11.3.97 n. 50, conv. L. 9.5.97 n. 122, ha previsto che "nelle operazioni di fusione e scissione, gli obblighi di versamento, inclusi quelli relativi agli acconti d'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 della scissione ai sensi, rispettivamente, degli articoli 2504-bis, secondo comma, e 2504-decies (ora 2506-quater, n.d.r.), primo comma, primo periodo del codice civile¹⁷⁹; 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".

Il co. 1-bis del medesimo art. 4 stabilisce che le suddette disposizioni si applicano anche alle operazioni di fusione e scissione che coinvolgono le c.d. "società di comodo" ai sensi dell'art. 30 della L. 23.12.94 n. 724.

8.1.1 Chiarimenti dell'Assonime

Secondo l'Assonime, la ratio di tale disposizione "è stata quella di evitare che, attraverso la realizzazione delle operazioni in argomento, le società partecipanti possano ridurre o in qualche modo omettere del tutto gli acconti che avrebbero, invece, dovuto assolvere se avessero continuato ad esistere separatamente".

Inoltre, nella circ. Assonime 20.5.97 n. 60 si evidenzia come la suddetta disposizione:

- appare applicabile sia alle operazioni di fusione e scissione caratterizzate dalla retrodatazione degli effetti fiscali all'inizio del periodo d'imposta della società fusa, incorporata o scissa, sia alle operazioni non aventi effetti retroattivi;
- nelle operazioni con effetti retroattivi, sembra imporre alla società che si estingue di procedere al versamento degli acconti i cui termini scadono quando è ancora in vita, indipendentemente dal fatto che non venga ad esistenza un proprio periodo d'imposta;
- in tutte le operazioni, con o meno effetti retroattivi, sembra imporre alla società subentrante di determinare i suoi acconti, non ancora scaduti al momento della produzione degli effetti civilistici dell'operazione, ponendo a riferimento degli stessi non solo l'imposta del suo ultimo periodo, ma anche quella dell'ultimo periodo della società fusa, incorporata o scissa

L'Assonime, peraltro:

- evidenzia l'inadeguatezza della norma a raggiungere le finalità dichiarate e le difficoltà operative della sua applicazione;
- auspica chiarimenti ufficiali in materia.

8.1.2 Chiarimenti del Ministero delle Finanze

La C.M. 12.11.98 n. 263/E (§ 2.15), in merito ad un'operazione di fusione che produce effetti retroattivi rispetto al periodo d'imposta nel quale interviene, precisa che:

 la società fusa, incorporata o scissa è tenuta, in via di principio, ad effettuare i versamenti in acconto i cui termini di scadenza sono anteriori alla data di perfezionamento dell'operazione

Momento in cui è eseguita presso il Registro delle imprese l'ultima delle iscrizioni previste.

Si veda la circ. Assonime 20.5.97 n. 60, che riprende la Relazione governativa al DL 50/97.

Per un'ampia analisi della disposizione in commento si rinvia al testo della citata circolare Assonime.

ai sensi del codice civile, anche se si tratta di un periodo d'imposta destinato, per effetto della retrodatazione, a venire meno;

 i versamenti possono essere scomputati dal soggetto incorporante o risultante dalla fusione ovvero dai soggetti beneficiari della scissione in sede di versamento a saldo dell'imposta relativa al periodo in cui avviene l'operazione.

Se il termine di versamento degli acconti scade successivamente alla data di perfezionamento dell'operazione, la C.M. 263/98 (§ 2.15) chiarisce che:

- la società incorporante o risultante dalla fusione ovvero beneficiaria della scissione è tenuta al versamento;
- nel calcolo dell'acconto si dovrà tenere "conto anche dell'imposta liquidata dalle società incorporate o fuse o dalla società scissa nella dichiarazione di tali soggetti riferita al periodo d'imposta antecedente a quello in cui interviene la fusione o la scissione" 182.

Nella C.M. 263/98 (§ 2.15) si evidenzia, inoltre, che l'ammontare dell'acconto può comunque essere calcolato sulla base del minor reddito previsto (c.d. metodo "previsionale"):

- da parte della società fusa, incorporata o scissa, per i versamenti da effettuare prima della data di efficacia dell'operazione;
- da parte della società risultante, incorporante o beneficiaria, per i versamenti da effettuare successivamente alla data di efficacia dell'operazione.

8.2 TRASFORMAZIONE TRA SOCIETÀ DI PERSONE O TRA SOCIETÀ DI CAPITALI

Nel caso in cui la trasformazione avvenga da uno ad un altro tipo di società di persone, ovvero da uno ad un altro tipo di società di capitali, la società risultante dalla trasformazione è tenuta a versare gli acconti come se la trasformazione non si fosse verificata¹⁸³.

8.3 TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ DI PERSONE IN SOCIETÀ DI CAPITALI

In caso di trasformazione di società di persone in società di capitali, pare opportuno distinguere tra l'acconto relativo alle imposte dirette e l'acconto relativo all'IRAP.

Con riferimento a tale ultima imposta, infatti, anche nell'ipotesi della trasformazione di una società di persone in una società di capitali (o viceversa), si crea continuità ai fini della soggettività passiva tributaria della società interessata, con gli effetti che saranno evidenziati nel successivo § 8.3.2.

8.3.1 Acconti IRPEF/IRES

Se la trasformazione della società di persone in società di capitali avviene entro il termine previsto per il versamento dell'acconto, la società risultante dalla trasformazione non ha l'obbligo di versare acconti, posto che, nel periodo d'imposta precedente, "il soggetto non esisteva quale autonoma entità di imposizione"¹⁸⁴.

8.3.2 Acconto IRAP

Con specifico riferimento all'IRAP, l'Amministrazione finanziaria aveva fornito alcuni chiarimenti con la C.M. 9.6.98 n. 144/E (§ 4.7) e la C.M. 12.11.98 n. 263/E (§ 2.15), allorquando, in ipotesi di trasformazione, risultavano diversi, rispetto a quelli vigenti, i termini di:

- presentazione delle dichiarazioni;
- effettuazione dei relativi versamenti.

Nello stesso senso si veda la ris. Agenzia delle Entrate 16.6.2002 n. 187.

¹⁸³ Si veda la C.M. 31.10.77 n. 96/13/3983 (cap. II, § 3).

Si veda la C.M. 31.10.77 n. 96/13/3983 (cap. II, § 3).

La disciplina di riferimento è stata modificata, da ultimo, dall'art. 7-quater co. 19 del DL 193/2016 conv. L. 225/2016 che, intervenendo sul testo dell'art. 17 co. 1 del DPR 435/2001, ha stabilito che, in caso di operazioni di trasformazione, il saldo delle imposte sui redditi e dell'IRAP relative alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione va corrisposto entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione relativa alla medesima frazione di esercizio 185.

In assenza di ulteriori chiarimenti, occorre quindi "reinterpretare" i principi desumibili e gli esempi formulati dai citati documenti di prassi alla luce dell'intervenuta evoluzione normativa. Il quadro che ne risulta pone, talvolta, dubbi applicativi di difficile soluzione.

Periodo ante trasformazione

Per effetto delle citate modifiche, il termine per il versamento a saldo delle imposte relative al periodo *ante* trasformazione è "ordinariamente" fissato all'ultimo giorno del decimo mese successivo alla data in cui ha effetto la trasformazione e, quindi, sempre nel periodo d'imposta successivo a quello dell'intervenuta trasformazione. Infatti, il modello REDDITI e la dichiarazione IRAP relativi al periodo *ante* trasformazione vanno inviati entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla data in cui ha effetto la trasformazione.

Stando così le cose, alla luce di quanto precisato dalla C.M. 144/98/E (§ 4.7), si potrebbe ritenere che, relativamente al periodo *ante* trasformazione, siano dovute sia la prima, sia la seconda o unica rata dell'acconto IRAP, a condizione che i relativi termini di versamento siano anteriori a quello di corresponsione del saldo.

Circostanza che si verifica sempre, salvo per le trasformazioni intervenute nel mese di gennaio (riguardo alle quali il termine per il versamento del saldo scadrebbe il 30 novembre).

Peraltro, tale conclusione pare contrastare:

da un lato, con l'esempio formulato dalla successiva C.M. 263/98/E (§ 2.15), ove, con riferimento a una trasformazione con effetto dal 1° ottobre, relativamente al periodo che precede l'operazione (1° gennaio - 30 settembre) viene posto in capo alla società trasformata l'obbligo di procedere "al versamento del saldo dell'imposta dovuto per tale periodo", ma non della seconda o unica rata di acconto 186;

72

In tal modo, si evita che i soggetti coinvolti in tali operazioni straordinarie debbano versare le imposte in un unico termine fisso, talvolta con largo anticipo rispetto alla presentazione della dichiarazione (si veda la Relazione illustrativa al DLgs. 175/2014, che aveva a sua volta modificato la disciplina in commento).

Che, anche nella disciplina vigente ante 2001, sarebbe stata dovuta anteriormente al versamento del saldo.

 dall'altro, con la nozione di versamento in "acconto", che dovrebbe avvenire durante il periodo d'imposta di competenza, periodo che, qualora la trasformazione intervenga anteriormente ai termini di pagamento, sarebbe già concluso al momento del versamento¹⁸⁷.

Per quanto sopra, pare ragionevole ritenere che la prima e la seconda o unica rata dell'acconto IRAP siano dovute soltanto se, alla scadenza dei termini di versamento degli acconti, l'esercizio ante trasformazione è ancora in corso.

Ad esempio, se la trasformazione ha effetto dal 1° ottobre, relativamente al periodo che precede l'operazione (1° gennaio - 30 settembre) sarebbero dovuti soltanto la prima rata di acconto e ovviamente il saldo, ma non la seconda rata di acconto, in quanto alla scadenza del termine di pagamento di quest'ultima (30 novembre) la società di persone di fatto non esisterebbe più.

Peraltro, se, in via prudenziale, si decide comunque di corrispondere la seconda rata di acconto, il pagamento andrebbe effettuato entro la citata data del 30 novembre.

Periodo post trasformazione

Sempre sulla scorta dei chiarimenti resi dalle C.M. 9.6.98 n. 144/E (§ 4.7) e 12.11.98 n. 263/E (§ 2.15) relativamente alla previgente disciplina, si ritiene che la società di capitali risultante dalla trasformazione debba corrispondere, o meno, gli acconti IRAP relativi al primo periodo *post* trasformazione ¹⁸⁸ secondo quanto di seguito precisato:

- se la trasformazione ha effetto in una data compresa tra il 1° e il 31 gennaio, è dovuta sia la prima 189, sia la seconda rata dell'acconto IRAP 190 relativo al primo periodo *post* trasformazione:
- se la trasformazione ha effetto in una data compresa tra il 1° febbraio e il 30 novembre, l'acconto è dovuto in un'unica soluzione entro il termine di versamento della seconda rata 191, atteso che il termine di versamento della prima rata 192 sarebbe comunque successivo;
- se la trasformazione ha effetto nel mese di dicembre (ad esempio, il 1° dicembre), sarà dovuto soltanto il saldo relativo al primo periodo *post* trasformazione entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del medesimo (1° dicembre 31 dicembre).

Nelle ipotesi in cui l'acconto sia dovuto e venga calcolato con il c.d. "metodo storico", quale base per la commisurazione del medesimo va assunta l'IRAP risultante dalla dichiarazione dell'ultimo periodo *ante* trasformazione ¹⁹³.

Intendendosi per tale il periodo d'imposta che va dal giorno di effetto della trasformazione al 31 dicembre, ipotizzando che la società di capitali abbia il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

Entro il termine per il versamento del saldo dell'ultimo periodo *ante* trasformazione, in scadenza il 16 novembre (giorno 16 del mese successivo a quello stabilito per la presentazione della dichiarazione).

Pur in assenza dell'11° mese dell'esercizio, per motivi di cautela fiscale si ritiene in ogni caso opportuno corrispondere la seconda rata di acconto entro il 30 novembre.

Infatti, pur in assenza dell'11° mese dell'esercizio, per motivi di cautela fiscale si ritiene in ogni caso opportuno corrispondere la seconda rata di acconto.

Coincidente con il termine per il versamento del saldo dell'ultimo periodo *ante* trasformazione, in scadenza l'ultimo giorno del mese successivo a quello stabilito per la presentazione della dichiarazione.

Cfr. C.M. 263/98/E (§ 2.15). Peraltro, tale circostanza potrebbe determinare alcune difficoltà operative per le trasformazioni che intervengono in prossimità della scadenza del versamento della seconda rata d'acconto. Si pensi, ad esempio, ad una trasformazione che intervenga il 25.11.2019: in questo caso, per provvedere al pagamento della seconda rata dell'acconto IRAP relativo al primo periodo *post* trasformazione, entro il 2.12.2019 occorrerebbe già aver

Con specifico riferimento alle persone fisiche, la C.M. 31.10.77 n. 96/13/3983, Cap. II, § 1, afferma che "condizione essenziale per l'obbligo di versamento dell'acconto è che il soggetto d'imposta esista nel momento in cui l'acconto stesso è dovuto".

8.4 TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ DI CAPITALI IN SOCIETÀ DI PERSONE

Per gli stessi motivi evidenziati nel precedente § 8.3, anche in caso di trasformazione di società di capitali in società di persone, pare opportuno distinguere tra l'acconto relativo alle imposte dirette e l'acconto relativo all'IRAP.

8.4.1 Acconti IRPEF/IRES

Se la trasformazione della società di capitali in società di persone avviene entro il termine di versamento dell'acconto, la società risultante dalla trasformazione non ha l'obbligo di versare acconti¹⁹⁴.

8.4.2 Acconto IRAP

Anche in questo caso, occorre distinguere tra il periodo *ante* trasformazione e il periodo *post* trasformazione.

Periodo ante trasformazione

In base a quanto rilevato nel precedente § 8.3.2, la società di capitali, se la trasformazione ha effetto in una data compresa tra il 1° gennaio e il 31 maggio (ad esempio, 10 maggio):

- non è tenuta al versamento della seconda rata dell'acconto IRAP relativo all'ultimo periodo ante trasformazione (1° gennaio 9 maggio) 195;
- non sembrerebbe tenuta neppure al versamento della prima rata, non essendovi più un periodo d'imposta ante trasformazione in corso al 30 giugno 196.

Se la trasformazione ha effetto da una data compresa tra il 1° giugno e il 30 giugno (ad esempio, 10 giugno), la società di capitali parrebbe non dover versare né la prima, né la seconda rata dell'acconto IRAP relativo all'ultimo periodo *ante* trasformazione, non essendovi più un periodo d'imposta *ante* trasformazione in corso né al 30 giugno, né al 30 novembre ¹⁹⁷.

Nel caso in cui la trasformazione abbia effetto da una data compresa tra il 1° giugno e il 30 novembre (ad esempio, 1° agosto), la società di capitali è tenuta al versamento della prima rata dell'acconto IRAP relativo all'ultimo periodo *ante* trasformazione (1° gennaio - 31 luglio). La seconda rata sembrerebbe non dovuta, non essendovi più un periodo d'imposta *ante* trasformazione in corso al 30 novembre.

Infine, qualora la trasformazione abbia effetto nel mese di dicembre, la società di capitali è tenuta al versamento della prima e della seconda rata dell'acconto IRAP relativo all'ultimo periodo ante trasformazione, posto che detto esercizio è in corso sia al 30 giugno, sia al 30 novembre.

determinato l'imposta dovuta dalla società trasformata da indicare nella dichiarazione IRAP relativa al periodo 1.1.2019 - 24.11.2019, sulla quale commisurare l'acconto dovuto.

Per ovviare a tale inconveniente, si potrebbe fare comunque riferimento all'ultima dichiarazione presentata: nel caso di specie, occorrerebbe fare riferimento alla dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2018, da presentare entro il 2.12.2019. Sinora, peraltro, tale possibilità non è stata confermata in via ufficiale dall'Amministrazione finanziaria.

- I singoli soci saranno tenuti ai versamenti degli acconti IRPEF sulla base delle proprie dichiarazioni relative al periodo d'imposta precedente, salva la possibilità di ridurre gli acconti in previsione della diminuzione del reddito.
- Infatti, in tale ipotesi, il termine per il versamento del saldo (30 novembre) coinciderebbe con quello di versamento della medesima (30 novembre). Inoltre, in questo caso non vi sarebbe neppure un 11° mese dell'esercizio e l'acconto potrebbe comunque non essere dovuto per assenza dell'elemento temporale.
- Si veda il precedente § 8.3.2. Peraltro, sotto un diverso profilo, la prima rata potrebbe sembrare dovuta in quanto il termine di versamento (30 giugno) è anteriore a quello del saldo (30 novembre). Pertanto, se, in via prudenziale, si decide comunque di corrispondere tale rata di acconto, il pagamento andrebbe effettuato entro la citata data del 30 giugno.
- Sotto un diverso profilo, invece, esse sembrerebbero dovute in quanto i termini di versamento (rispettivamente, 30 giugno e 30 novembre) sono anteriori a quello del saldo (31 dicembre). Pertanto, se, in via prudenziale, si decide comunque di corrispondere entrambe le rate, il versamento va eseguito entro le citate date del 30 giugno (prima rata) e del 30 novembre (seconda rata).

Periodo post trasformazione

Se la trasformazione ha effetto in una data compresa tra il 1° gennaio e il 31 maggio (ad esempio, 10 maggio), è dovuta sia la prima, sia la seconda rata dell'acconto IRAP relativo al primo periodo post trasformazione (10 maggio - 31 dicembre). Infatti, il termine per il versamento del saldo dell'ultimo periodo ante trasformazione, entro il quale va effettuato il versamento del primo acconto del primo periodo post trasformazione, scade l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura dell'ultimo periodo d'imposta ante trasformazione, comunque anteriore alla scadenza del versamento della seconda rata di acconto (30 novembre).

Qualora la trasformazione abbia effetto in una data compresa tra il 1° giugno e il 30 novembre (ad esempio, il 1° agosto), sembrerebbe dovuta soltanto la seconda rata dell'acconto IRAP relativo al primo periodo *post* trasformazione (1° agosto - 31 dicembre). Infatti, il termine per il versamento del saldo dell'ultimo periodo *ante* trasformazione, entro il quale andrebbe effettuato il versamento del primo acconto del primo periodo *post* trasformazione, scade l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura dell'ultimo periodo d'imposta *ante* trasformazione, comunque posteriore alla scadenza del versamento della seconda rata di acconto (30 novembre).

Infine, se la trasformazione ha effetto nel mese di dicembre (ad esempio, il 1° dicembre), sarà dovuto soltanto il saldo relativo al primo periodo *post* trasformazione entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del medesimo (1° dicembre - 31 dicembre).

Nei casi in cui l'acconto sia dovuto e venga calcolato con il c.d. "metodo storico", quale base per la commisurazione del medesimo va assunta l'IRAP risultante dalla dichiarazione dell'ultimo periodo ante trasformazione 198.

8.5 CONFERIMENTI

In caso di conferimenti, il calcolo degli acconti seguirà la disciplina generale, non operando alcuna trasposizione soggettiva e non essendo previste regole specifiche.

Non si pongono, in altri termini, questioni di assunzione, da parte di uno dei soggetti, di obblighi tributariamente riferibili all'altro, ragione per cui, anche ai fini del versamento degli acconti, i due soggetti continuano ad essere trattati autonomamente ¹⁹⁹.

8.5.1 Conferente

Quanto alla conferente, si segnala che, per effetto dello scorporo dell'azienda (o del ramo aziendale), è probabile che si verifichi un ridimensionamento dell'attività produttiva, con il conseguimento di un minor reddito rispetto al periodo d'imposta precedente.

Pertanto, per tale soggetto, potrà risultare conveniente la determinazione degli acconti con il metodo "previsionale", anziché con quello "storico".

8.5.2 Conferitaria

La conferitaria:

- se soggetto neocostituito

 non sarà tenuta ad alcun versamento a titolo di acconto;
- se soggetto già esistente ↑ calcolerà gli acconti secondo le regole generali, quindi con il metodo "storico" o con quello "previsionale".

Si veda la C.M. 263/98/E (§ 2.15).

Si veda la C.M. 21.3.80 n. 9 (§ 7).

8.6 CHIUSURA ANTICIPATA DELL'ESERCIZIO SOCIALE

Alcune difficoltà operative possono porsi nell'ipotesi della chiusura anticipata dell'esercizio sociale, al fine di divenire soggetto "solare" o "non solare".

8.6.1 Passaggio da esercizio "solare" a "non solare"

Si consideri il caso di una società di capitali che delibera la chiusura anticipata al 30 settembre dell'esercizio sociale (che va dal 1° gennaio al 31 dicembre) per diventare soggetto "non solare". In tale ipotesi, si crea in via transitoria un periodo d'imposta di durata inferiore a 12 mesi (1° gennaio - 30 settembre), che non presenta, quindi, un 11° mese dell'esercizio entro il quale andrebbe versata la seconda rata dei rispettivi acconti IRES e IRAP.

Sul punto, l'interpello DRE Veneto 7.8.2017 n. 907-637/2017 ha precisato che, non essendoci un "undicesimo mese dell'esercizio", tale rata non è dovuta.

Infatti, per effetto della minor durata del periodo d'imposta, viene a mancare l'elemento temporale; eventuali conguagli rispetto al primo acconto devono, quindi, essere corrisposti in sede di versamento del saldo del periodo d'imposta 1° gennaio - 30 settembre²⁰⁰.

8.6.2 Passaggio da esercizio "non solare" a "solare"

Analoghe considerazioni sembrano proponibili nel caso opposto della società di capitali che deliberi la chiusura anticipata al 31 dicembre dell'esercizio sociale (che, per ipotesi, va dal 1° maggio al 30 aprile) per diventare soggetto "solare". In tale ipotesi, il periodo d'imposta di durata inferiore a 12 mesi va dal 1° maggio al 31 dicembre.

Anche in tale caso, adottando l'impostazione del citato interpello DRE Veneto 7.8.2017 n. 907-637/2017, la seconda rata degli acconti IRES e IRAP non sarebbe dovuta, per assenza dell'11° mese dell'esercizio.

8.7 LIQUIDAZIONE

Qualora nel periodo di competenza degli acconti intervenga la messa in liquidazione della società o ente, il liquidatore non è tenuto al versamento dell'acconto, salvo nel caso di esercizio provvisorio²⁰¹.

Peraltro, l'avvio della procedura di liquidazione in corso d'anno determina la suddivisione dell'esercizio in due distinti periodi d'imposta. Con riferimento all'ultimo periodo "ordinario" (vale a dire, quello compreso tra l'inizio dell'esercizio e l'inizio della liquidazione), si pone il problema delle modalità e dei termini di versamento degli acconti, atteso che si è in presenza di un periodo d'imposta di durata inferiore a 12 mesi²⁰². Il problema è analogo a quello della chiusura anticipata del periodo d'imposta, esaminato nel precedente § 8.6, cui pertanto si rinvia.

Ad esempio, se la liquidazione della srl Alfa (con esercizio coincidente con l'anno solare) inizia in data 1.9.2019, l'ultimo periodo "ordinario" è quello che va dall'1.1.2019 al 31.8.2019.

Prima della risposta della DRE Veneto, alcuni contribuenti decidevano, in via prudenziale, di versare comunque il secondo acconto IRES/IRAP. In questo caso, si poneva però il problema dell'individuazione del relativo termine di versamento. Secondo alcuni, questo doveva essere identificato nell'ultimo giorno di quello che sarebbe stato l'11° mese dell'esercizio se non fosse intervenuta la chiusura anticipata del medesimo (vale a dire, riprendendo il nostro esempio, il 30 novembre). Secondo una diversa impostazione, interpretando estensivamente la nozione di "11° mese" dell'esercizio come "penultimo mese" prima della chiusura dell'esercizio di competenza, sempre in base al nostro esempio il secondo acconto avrebbe dovuto essere versato entro il 31 agosto. Tale orientamento muoveva dalla considerazione che, al 30 novembre, si sarebbe già stati nel periodo d'imposta successivo e si sarebbe quindi esulato dal concetto di versamento in "acconto", cioè che avviene durante il periodo d'imposta di competenza.

Cfr. C.M. 31.10.77 n. 96/13/3983, cap. II, § 3.

Nozione di esercizio provvisorio

Con la sentenza 29.9.2007 n. 133, la Commissione tributaria provinciale di Frosinone ha chiarito che, per esercizio provvisorio, deve intendersi quello previsto dall'art. 104²⁰³ del RD 267/42 (c.d. "legge fallimentare"), disposto dal Tribunale competente dopo la dichiarazione di fallimento.

Così, in assenza di fallimento, il motivo predominante per cui l'obbligo di versamento dell'acconto può non sussistere deve ricercarsi nel fatto che, nell'anno in cui viene deliberata la liquidazione ordinaria, essendo l'esercizio diviso in due parti ed essendo per ciascun periodo prevista la presentazione di un'autonoma dichiarazione dei redditi, gli acconti potrebbero non essere attribuiti ad alcuna delle due.

8.8 FALLIMENTO

Se nell'esercizio viene dichiarato il fallimento, non vi è obbligo di versamento dell'acconto, salvo nel caso di esercizio provvisorio²⁰⁴.

8.9 INTERDIZIONE

In caso di interdizione, il versamento sarà effettuato dal tutore, in nome e per conto dell'interdetto 205 .

9 ACCONTO DEL CONTRIBUTO INPS EX L. 8.8.95 N. 335

Entro il 2.12.2019, i soggetti titolari di redditi di lavoro autonomo ex art. 53 co. 1 del TUIR ("professionisti"), assoggettati al contributo INPS ex art. 2 co. 26 della L. 8.8.95 n. 335, devono versare la seconda rata dell'acconto del contributo relativo al 2019.

Soggetti esclusi

Nessun acconto è previsto per:

- i collaboratori coordinati e continuativi;
- i venditori a domicilio;
- i lavoratori autonomi occasionali;
- gli associati in partecipazione che apportano solo lavoro²⁰⁶.

9.1 ALIQUOTE CONTRIBUTIVE

L'acconto 2019 è calcolato in base al reddito professionale dichiarato ai fini IRPEF per l'anno 2018²⁰⁷, tenendo conto dell'aliquota contributiva applicabile nell'anno di riferimento dell'acconto stesso²⁰⁸, vale a dire:

- professionisti iscritti anche ad altre forme previdenziali obbligatorie o titolari di pensione (diretta o indiretta) \(\hat{1}\) 24\% 209;
- professionisti iscritti alla sola Gestione separata INPS e non pensionati ↑ 25,72%²¹⁰.

Prima delle modifiche introdotte dal DLgs. 5/2006, l'esercizio provvisorio era disciplinato dall'art. 90 del RD 267/42.

Cfr. C.M. 31.10.77 n. 96/13/3983, cap. II, § 3.

In tal caso, infatti, continua a sussistere il soggetto d'imposta: cfr. C.M. 31.10.77 n. 96/13/3983, cap. II, § 1.

Dal 25.6.2015 (data di entrata in vigore del DLgs. 81/2015) è vietato stipulare contratti di associazione in partecipazione il cui apporto sia costituito, anche solo in parte, da opere o servizi. Tuttavia, la facoltà di apporto di opere e servizi da parte di persone fisiche risulta ammissibile per i contratti già stipulati al 25.6.2015 e fino alla loro cessazione.

Sono comunque esclusi i redditi già assoggettati ad altra contribuzione previdenziale obbligatoria.

Si veda la circ. INPS 9.6.98 n. 123 (§ B.2).

³⁰ Veda la Circ. HVF3 9.0.90 H. 123 (8 D.2

Art. 1 co. 165 della L. 232/2016.

Pertanto, in considerazione della diversa aliquota applicabile, la situazione risulta essere quella riportata nei seguenti paragrafi.

9.2 DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO E TERMINI DI VERSAMENTO

Il versamento dell'acconto dei contributi INPS deve essere effettuato in due rate di pari importo.

Le rate di acconto sono entrambe pari al 40% dell'importo del contributo dovuto sui redditi di lavoro autonomo professionale del 2018, applicando le suddette aliquote contributive vigenti nel 2019²¹¹.

9.2.1 Professionisti soggetti all'aliquota del 24%

Per tali soggetti, la prima rata dell'acconto, pari al 9,6%²¹² del reddito professionale risultante dal rigo RE25 del modello REDDITI PF 2019, andava versata entro il termine per il pagamento a saldo delle imposte risultanti dal medesimo modello²¹³.

La seconda rata, pari sempre al 9,6% del reddito professionale risultante dal rigo RE25 del modello REDDITI PF 2019, va invece versata entro il 2.12.2019.

9.2.2 Professionisti soggetti all'aliquota del 25,72%

Per tali soggetti, la prima rata dell'acconto, pari al 10,288%²¹⁴ del reddito professionale risultante dal rigo RE25 del modello REDDITI PF 2019, andava versata entro il termine per il pagamento a saldo delle imposte risultanti dal medesimo modello²¹⁵.

La seconda rata, pari sempre al 10,288% del reddito professionale risultante dal rigo RE25 del modello REDDITI PF 2019, va invece versata entro il 2.12.2019.

9.2.3 Massimale contributivo

Per il 2019 il contributo INPS *ex* L. 335/95 è dovuto fino al raggiungimento del massimale annuo della base imponibile di 102.543,00 euro²¹⁶; tale limite si applica anche ai versamenti in acconto.

Considerazioni analoghe valgono per i contribuenti minimi che si avvalgono dei regimi di vantaggio *ex* DL 98/2011 e forfetario *ex* L. 190/2014, per i quali bisogna fare riferimento alla differenza, rispettivamente, tra:

- l'ammontare indicato nel rigo LM6 ("Reddito lordo o perdita") e quello indicato nel rigo LM9 colonna 3 ("Perdite pregresse");
- l'ammontare indicato nel rigo LM34 colonna 2 ("Reddito lordo", "Gestione separata autonomi") e quello indicato nel rigo LM37 colonna 2 ("Perdite pregresse", "Gestione separata autonomi").

Cfr. le istruzioni al quadro LM del modello REDDITI PF 2019 e la citata circ. INPS 90/2019 (§ 2.2).

78

²¹⁰ Art. 1 co. 165 della L. 232/2016. Si veda anche la circ. INPS 6.2.2019 n. 19 (§ 1.4).

I versamenti a saldo e in acconto dei contributi previdenziali (compreso, quindi, il contributo INPS ex L. 335/95) devono essere effettuati entro gli stessi termini previsti per il versamento delle somme dovute in base alla dichiarazione dei redditi (art. 18 co. 4 del DLgs. 241/97).

^{40%} del 24% (misura del contributo dovuto).

In base a quanto chiarito dalla circ. INPS 17.6.2019 n. 90 (§ 2.2), il reddito da assoggettare ad imposizione contributiva è costituito dal reddito di lavoro autonomo conseguito nel periodo d'imposta di riferimento, al netto delle eventuali perdite dei periodi d'imposta precedenti scomputate dal reddito dell'anno. Per tale ragione, occorre assumere l'importo indicato nel rigo RE25, fermo restando che, per i soggetti privi di perdite da compensare e non usufruenti di regimi fiscali agevolati (vale a dire, per la maggior parte degli esercenti arti e professioni), detto rigo reca il medesimo importo del rigo RE23. In proposito, si rammenta che, dal periodo d'imposta 2008, le perdite derivanti dall'esercizio di arti e professioni sono deducibili dal reddito complessivo del contribuente, senza possibilità di riporto a nuovo. Tale facoltà continua invece a sussistere per le perdite conseguite nei periodi d'imposta 2006 e 2007.

^{40%} del 25,72% (misura del contributo dovuto).

Si veda la precedente nota 213 in materia di riporto delle perdite.

Circ. INPS 6.2.2019 n. 19 (§ 4).

I complessivi versamenti del contributo per l'anno 2019 non dovranno quindi superare l'ammontare di:

- 24.610,32 euro²¹⁷
 ît professionisti soggetti all'aliquota del 24%;

9.2.4 Autoriduzione dell'acconto - Dubbi applicativi

Nel caso in cui il professionista preveda di conseguire nel 2019 un reddito professionale inferiore a quello dell'anno precedente, non è esplicitamente prevista la facoltà di autoriduzione degli acconti del contributo INPS.

Tale possibilità potrebbe però ammettersi in analogia con quanto sostenuto dalla circ. INPS 10.6.94 n. 182 in relazione alla disciplina contributiva prevista per gli artigiani e commercianti²¹⁹. Peraltro, atteso che mancano conferme ufficiali sul punto, la facoltà di autoriduzione deve essere ponderata con estrema cautela, al fine di non incorrere nelle previste sanzioni per omesso o insufficiente versamento²²⁰.

Se, al momento della determinazione del saldo, dovesse emergere un versamento superiore a quello dovuto, l'eventuale eccedenza versata potrà essere, alternativamente:

- portata in detrazione dagli eventuali importi dei contributi dovuti nell'anno successivo;
- compensata con i versamenti di tributi e contributi ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, inserendola nel modello F24;
- restituita dall'INPS, con applicazione degli interessi, su richiesta del professionista²²¹.

10 MODALITÀ DI VERSAMENTO DEGLI ACCONTI

Per il versamento degli acconti occorre utilizzare il modello F24, con il quale è possibile compensarli con eventuali crediti di imposte o contributi risultanti dalle dichiarazioni fiscali o dalle denunce contributive periodiche, ovvero derivanti da agevolazioni fiscali.

I titolari di partita IVA sono tenuti ad effettuare tale versamento esclusivamente con modalità telematiche.

10.1 TITOLARI DI PARTITA IVA

A partire dall'1.1.2007, tutti i titolari di partita IVA sono tenuti ad effettuare i versamenti con il modello F24 esclusivamente con modalità telematiche, direttamente o tramite intermediari abilitati²²².

In particolare, nel citato documento viene chiarito che "la legge non fornisce chiarimenti sulle modalità di determinazione dell'acconto nell'ipotesi in cui il reddito dell'anno precedente sia superiore a quello dell'anno al quale si riferiscono i contributi, ma — trattandosi di un acconto — la somma da versare non può essere superiore a quella dovuta sulla base del reddito dell'anno al quale i contributi si riferiscono. In senso conforme sono state, tra l'altro, interpretate le norme fiscali sulle quali è stata modellata la disposizione in esame. Una diversa e contraria interpretazione porterebbe a conseguenze paradossali sul piano giuridico, visto che l'Istituto si vedrebbe costretto ad applicare sanzioni sul mancato versamento di contributi che, a seguito della dichiarazione dei redditi dell'anno successivo, sarebbero da considerare non dovuti e a liquidare prestazioni che poi diverrebbero indebite".

220

Sulle modalità di rimborso si veda la circ. INPS 26.8.98 n. 193.

Si ricorda che, in sede di versamento del contributo INPS con il modello F24, gli importi devono essere arrotondati all'unità di euro, secondo le regole generali, vale a dire per eccesso se la frazione decimale è pari o superiore a 50 centesimi e per difetto se inferiore (si veda la circ. INPS 27.11.2001 n. 208).

Si veda la nota precedente.

Si veda il successivo § 11.2.

Art. 37 co. 49 del DL 223/2006 conv. L. 248/2006 e art. 1 del DPCM 4.10.2006.

10.1.1 Procedure utilizzabili

I soggetti in esame, al fine di adempiere all'obbligo di versamento telematico, devono utilizzare una delle seguenti procedure:

- "F24 on line", cui hanno accesso tutti i contribuenti in possesso del "pincode" di abilitazione; per usufruire di tale servizio è necessario avere un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle Entrate o presso Poste Italiane, sul quale addebitare le somme dovute;
- "F24 web", che consente ai contribuenti di compilare e trasmettere il modello di versamento senza la necessità di scaricare sul proprio computer alcun software; il pagamento avviene con un "ordine di addebito" sul conto corrente bancario o postale del contribuente, a beneficio dell'Agenzia delle Entrate;
- "F24 cumulativo", riservato agli intermediari abilitati ad Entratel (escluse le società del gruppo), per effettuare telematicamente i versamenti dei propri clienti, con addebito sui relativi conti correnti ovvero sul proprio conto corrente²²³;
- sistemi di home banking collegati al circuito CBI (Corporate Banking Interbancari) del sistema bancario o altri sistemi di home banking offerti dagli istituti di credito, da Poste Italiane o da altri Prestatori di Servizi di Pagamento (PSP) diversi dalle banche (es. Istituti di pagamento e di moneta elettronica, iscritti all'apposito albo tenuto dalla Banca d'Italia), a seguito di apposita convenzione con l'Agenzia delle Entrate

10.1.2 Obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate

Nell'ambito delle modalità telematiche elencate nel precedente § 10.1.1, i titolari di partita IVA devono utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (F24 *on line*, F24 *web* e F24 cumulativo) nell'ipotesi in cui vengano compensati i crediti relativi²²⁵:

- alle imposte sui redditi (IRES e IRPEF) e alle relative addizionali;
- alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito;
- all'IRAP;
- all'IVA (annuali e trimestrali);
- ai crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, il cui elenco, con i relativi codici tributo, è riportato negli allegati 1 e 2 alla ris. Agenzia delle Entrate 68/2017.

In precedenza, l'obbligo di adoperare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate era previsto soltanto in caso di:

- compensazione dei crediti IVA (annuali o trimestrali) per un importo superiore a 5.000,00 euro annui;
- presentazione di modelli F24 "a saldo zero".

In quest'ultimo caso, a partire dal 3.7.2007, per effetto del provv. Agenzia delle Entrate 21.6.2007.

²²⁴ Il sistema non è però utilizzabile nel caso di obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (si veda il successivo § 10.1.2).

Art. 37 co. 49-bis del DL 223/2006 (conv. L. 248/2006), come modificato dall'art. 3 co. 3 del DL 50/2017 (conv. L. 96/2017).

Estensione dell'obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate

Per effetto dell'art. 3 co. 2 del DL 26.10.2019 n. 124²²⁶, l'obbligo di utilizzare i sistemi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni viene esteso a tutti i crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta.

Si tratta, ad esempio, dei crediti per:

- i versamenti eccedenti di ritenute alla fonte;
- gli importi rimborsati ai lavoratori che hanno presentato il modello 730;
- il recupero del bonus di 80,00 euro al mese (c.d. "bonus Renzi") erogato in busta paga.

La nuova disciplina si applica con riferimento ai crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 (art. 3 co. 3 del DL 124/2019).

10.2 SOGGETTI NON TITOLARI DI PARTITA IVA

I soggetti non titolari di partita IVA mantengono la facoltà di effettuare i versamenti con il modello F24 cartaceo presso banche, uffici postali o Agenti della Riscossione, in alternativa alla facoltà di avvalersi delle modalità telematiche ²²⁷, qualora non debbano utilizzare crediti in compensazione.

Per effetto dell'abrogazione della lett. c) dell'art. 11 co. 2 del DL 66/2014²²⁸, è stato infatti eliminato l'obbligo di utilizzare le suddette modalità telematiche nell'ipotesi in cui debbano essere versate somme per un importo totale superiore a 1.000,00 euro.

Per tali soggetti resta invece l'obbligo di adoperare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate²²⁹ in caso di:

- modelli F24 "a saldo zero";
- utilizzo in compensazione di determinati crediti d'imposta concessi a fini agevolativi, il cui elenco, con i relativi codici tributo, è riportato nell'allegato 1 alla ris. Agenzia delle Entrate 68/2017.

Estensione dell'obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate

Mediante l'art. 3 co. 2 del DL 26.10.2019 n. 124²³⁰, è stato esteso anche ai contribuenti non titolari di partita IVA l'obbligo di utilizzare i sistemi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni, senza limiti di importo:

- di crediti relativi alle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'IRAP;
- di crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta²³¹;
- dei crediti d'imposta ai fini agevolativi da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

La nuova disciplina si applica con riferimento ai crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 (art. 3 co. 3 del DL 124/2019).

_

Che ha ulteriormente modificato l'art. 37 co. 49-bis del DL 223/2006 (conv. L. 248/2006). Alla data della presente Circolare, il DL 124/2019 è in corso di conversione in legge.

²²⁷ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 4.8.2006 n. 28 (§ 66).

Ad opera dell'art. 7-quater co. 31 del DL 193/2016 (conv. L. 225/2016).

[&]quot;F24 on line", "F24 web" o "F24 cumulativo" (tramite intermediari abilitati).

Che ha ulteriormente modificato l'art. 37 co. 49-*bis* del DL 223/2006 (conv. L. 248/2006). Alla data della presente Circolare, il DL 124/2019 è in corso di conversione in legge.

Si veda il precedente § 10.1.2.

10.3 CODICI TRIBUTO

Di seguito, in forma tabellare, si riepilogano i codici tributo e le causali contributo da utilizzare nel modello F24 per il versamento della seconda o dell'unica rata di acconto per il 2019.

Imposta	Codice
IRPEF - Seconda rata o acconto in unica soluzione	4034
IRES - Seconda rata o acconto in unica soluzione	2002
IRAP - Seconda rata o acconto in unica soluzione	3813
"Cedolare secca" sulle locazioni di immobili abitativi (art. 3 del DLgs. 23/2011) - Seconda rata o acconto in unica soluzione	1841
Imposta sostitutiva per il regime di vantaggio ex DL 98/2011 - Seconda rata o acconto in unica soluzione	1794
Imposta sostitutiva per il regime forfetario <i>ex</i> L. 190/2014 - Seconda rata o acconto in unica soluzione	1791
Imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE) - Seconda rata o acconto in unica soluzione	4045
Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE) - Seconda rata o acconto in unica soluzione	4048
Addizionale IRPEF sul materiale pornografico e di incitamento alla violenza - Seconda rata o acconto in unica soluzione	4004
Maggiorazione IRES del 10,5% per le società non operative - Seconda rata o acconto in unica soluzione	2019
Addizionale IRES del 3,5% per gli intermediari finanziari e la Banca d'Italia - Seconda rata o acconto in unica soluzione	2042
Addizionale IRES sul materiale pornografico e di incitamento alla violenza - Seconda rata o acconto in unica soluzione	2005
Addizionale IRES del 4% per le imprese con elevata capitalizzazione operanti nei settori del petrolio e dell'energia (art. 3 della L. 7/2009) - Seconda rata o acconto in unica soluzione	2014
Acconto contributo INPS per i professionisti soggetti all'aliquota del 24%	P10
Acconto contributo INPS per i professionisti soggetti all'aliquota del 25,72%	PXX

10.4 CORREZIONE DI ERRORI "FORMALI" DEL MODELLO F24

Per la correzione dei modelli F24 nella cui compilazione siano stati commessi errori "formali", è possibile avvalersi di due modalità:

- quella tradizionale, in base ai chiarimenti resi dalla circ. Agenzia delle Entrate 21.1.2002
 n. 5;
- tramite il canale CIVIS, secondo quanto precisato dal comunicato stampa Agenzia delle Entrate 26.10.2015.

10.4.1 Modalità tradizionale

Se nella compilazione del modello F24 sono stati commessi errori nell'indicazione dei codici tributo o del periodo di riferimento o del codice fiscale, ovvero è stato indicato con un solo codice tributo un importo a debito o a credito che deve essere ripartito tra più codici tributo, per correggere tali errori "formali" i contribuenti interessati possono presentare un'apposita istanza di rettifica dei modelli F24 erroneamente compilati:

ad uno qualsiasi degli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate;

- indicando i dati errati e quelli corretti;
- utilizzando un apposito fac simile²³².

10.4.2 Canale CIVIS

Dal 26.10.2015, il contribuente o il professionista può correggere direttamente on line un eventuale errore commesso nella compilazione del modello F24 in occasione del pagamento di un tributo gestito dall'Amministrazione finanziaria.

La modifica del modello di pagamento avviene inviando una richiesta tramite il servizio Civis F24. Una volta effettuato l'accesso, il contribuente può ricercare il versamento da variare, inserire le modifiche e inviare la richiesta.

La lavorazione della modifica del modello è rapida ed è possibile consultare *on line* lo stato delle richieste presentate. Gli utenti Civis e i loro intermediari, se lo desiderano, possono ricevere gratuitamente l'avviso della conclusione della pratica tramite *sms* o *e-mail* e consultare *on line* l'esito della richiesta di modifica.

Per accedere al servizio Civis F24, è sufficiente essere abilitati ai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Fisconline o Entratel, per i professionisti che operano per conto dei loro assistiti) e selezionare l'apposito *link* "Richiesta modifica F24".

Ulteriori informazioni sono disponibili all'interno della Guida del 22.10.2015 pubblicata sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it.

In particolare, in quest'ultimo documento viene precisato che è possibile presentare la richiesta di modifica a condizione che la delega:

- risulti già acquisita nella banca dati dell'Anagrafe tributaria;
- riguardi tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate (sono esclusi, dunque, i contributi/tributi delle sezioni INPS e altri enti previdenziali e assistenziali e i tributi della sezione IMU e altri enti locali):
- sia stata presentata negli ultimi 3 anni solari antecedenti l'anno della richiesta²³³;
- presenti almeno un tributo non abbinato.

Viene anche sottolineato che:

- in presenza di deleghe duplicate non è possibile inserire la richiesta di modifica;
- in relazione alla stessa delega è possibile inoltrare più di una richiesta di modifica, ma solo se la richiesta precedente è stata già lavorata; un messaggio comunica all'utente la presenza di una richiesta non ancora conclusa.

10.5 COMPENSAZIONE

Tutti i contribuenti possono compensare gli acconti dovuti con eventuali crediti risultanti dalle dichiarazioni fiscali o dalle denunce periodiche contributive, ovvero spettanti per effetto di agevolazioni fiscali, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

10.5.1 Controlli preventivi sulle compensazioni

Allo scopo di contrastare il fenomeno delle indebite compensazioni di crediti d'imposta, l'art. 1 co. 990 della L. 27.12.2017 n. 205 (legge di bilancio 2018) ha inserito il co. 49-*ter* nell'art. 37 del DL 4.7.2006 n. 223, conv. L. 4.8.2006 n. 248, prevedendo che l'Agenzia delle Entrate possa sospendere, fino a 30 giorni, l'esecuzione dei versamenti mediante il modello F24, di cui agli artt. 17 ss.

Il fac simile dell'istanza è allegato alla circ. Agenzia delle Entrate 21.1.2002 n. 5.

Ad esempio, entro il 2019 è possibile richiedere la modifica degli F24 presentati dall'1.1.2015.

del DLgs. 241/97, contenenti compensazioni, per verificare se sussistono profili di rischio in relazione all'utilizzo dei crediti.

La delega di pagamento è eseguita e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data stessa della loro effettuazione:

- se all'esito del controllo il credito risulta correttamente utilizzato;
- in ogni caso, decorsi 30 giorni dalla data di presentazione della delega stessa.

Con il provv. 28.8.2018 n. 195385, l'Agenzia delle Entrate ha emanato le disposizioni attuative di tale disciplina, che si applicano dal 29.10.2018²³⁴.

Tra l'altro, l'Agenzia delle Entrate ha previsto che la sospensione della delega di pagamento, che non si può protrarre per più di 30 giorni:

- avviene comunque per il suo intero contenuto;
- viene comunicata al soggetto che ha presentato il modello F24, il quale può inviare elementi
 informativi utili ritenuti necessari per la finalizzazione della delega sospesa o decidere di
 annullare il modello F24 mediante l'apposita procedura telematica presente sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

Ove la compensazione non sia stata correttamente utilizzata, lo scarto viene comunicato indicandone la motivazione e il pagamento si dà per non eseguito.

Ove, di contro, il credito risulti correttamente utilizzato, la sospensione viene meno e l'operazione si considera effettuata nella data indicata nel *file* telematico inviato.

Nel provvedimento si specifica che il positivo esito della procedura (quindi il "via libera" alla compensazione) lascia intatto il successivo potere di controllo sul credito compensato.

10.5.2 Limiti alla compensazione dei crediti IVA e delle imposte dirette

Al fine di contrastare il fenomeno delle compensazioni di crediti inesistenti, nel corso degli anni sono stati introdotti alcuni vincoli in materia di compensazione nel modello F24 (resi più stringenti, da ultimo, dal DL 124/2019²³⁵).

- dei crediti IVA (a decorrere dall'1.1.2010)²³⁶;
- delle imposte dirette (a partire dalle dichiarazioni presentate per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2013, quindi con riferimento ai crediti maturati nel corso di tale annualità)²³⁷.

In particolare:

la compensazione, nel modello F24, dei crediti IVA di importo superiore a 5.000,00 euro annui²³⁸ può essere effettuata solo dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza trimestrale (modello TR) dalla quale il credito emerge²³⁹;

 $^{^{234}\,}$ Al fine di rispettare quanto previsto dall'art. 3 co. 2 della L. 212/2000.

Alla data della presente Circolare, il DL 124/2019 è in corso di conversione in legge.

²³⁶ Tali limiti sono stati introdotti dall'art. 10 del DL 78/2009, conv. L. 102/2009, e dall'art. 8 co. 18 - 20 del DL 16/2012, conv. L. 44/2012.

Tali limiti sono stati previsti dall'art. 1 co. 574 della L. 147/2013.

Soglia così fissata dall'art. 8 co. 18 - 19 del DL 16/2012. In precedenza, il limite era fissato a 10.000,00 euro. In base a quanto stabilito dal provv. Agenzia delle Entrate 16.3.2012 n. 40186, la riduzione della soglia da 10.000,00 a 5.000,00 euro si applica a decorrere dalle compensazioni dei crediti IVA (annuali e trimestrali) effettuate dall'1.4.2012.

Il momento di effettuazione delle suddette compensazioni risulta, dunque, anticipato rispetto alla disciplina vigente prima delle modifiche recate dal DL 50/2017, secondo la quale occorreva attendere il 16° giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza, e diventa un termine "mobile" collegato al giorno di effettiva

- l'utilizzo in compensazione, nel modello F24, di crediti relativi all'IVA, alle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e relative addizionali, all'IRAP, alle ritenute alla fonte e alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, per importi superiori a 5.000,00 euro²⁴⁰ annui ciascuno, comporta altresì l'obbligo che la dichiarazione annuale (o il modello TR, nel caso di crediti IVA trimestrali²⁴¹) dalla quale emerge il credito:
 - rechi l'apposizione del visto di conformità, di cui all'art. 35 co. 1 lett. a) del DLgs. 9.7.97
 n. 241 (c.d. "visto leggero"), da parte di un soggetto abilitato (es. dottore commercialista);
 - oppure la sottoscrizione del soggetto cui è demandata la revisione legale dei conti²⁴²;
- in relazione ai crediti per imposte dirette e IRAP maturati nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2018, si applica l'esonero dal visto di conformità (o dalla sottoscrizione alternativa), per un importo non superiore a 20.000,00 euro annui ciascuno, in presenza di un livello di affidabilità almeno pari a 8 (su una scala di 10), per effetto del regime premiale ISA²⁴³;
- fermo restando quanto sopra, anche la compensazione dei crediti afferenti alle imposte sui redditi e relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'IRAP, maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 (crediti emergenti dai modelli REDDITI 2020 e IRAP 2020), di importo superiore a 5.000,00 euro annui ciascuno, può essere effettuata solo dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale dalla quale il credito emerge.

Se si intendono compensare gli acconti dovuti con crediti IVA, imposte sui redditi o IRAP, occorre quindi tenere conto delle suddette disposizioni.

10.5.3 Limite di 700.000,00 euro dei crediti compensabili o rimborsabili sul conto fiscale

A partire dall'1.1.2014, è previsto il limite di 700.000,00 euro²⁴⁴, per ciascun anno solare, in relazione all'ammontare dei crediti d'imposta e contributivi che possono essere compensati ai sensi del DLgs. 241/97, ovvero chiesti a rimborso sul conto fiscale con la procedura prevista dal DM 28.12.93 n. 567²⁴⁵.

Il limite di 700.000,00 euro è cumulativo sia ai fini della compensazione che della richiesta di rim-

Compensazioni che non rilevano ai fini del raggiungimento del limite

Non rilevano ai fini del suddetto "tetto" di 700.000,00 euro 246 le compensazioni effettuate:

presentazione della dichiarazione IVA o del modello TR.

Prima delle modifiche apportate dal DL 50/2017, il limite era fissato a 15.000,00 euro.

Per effetto delle modifiche apportate in sede di conversione del DL 50/2017, l'obbligo di apposizione del visto di conformità (o della sottoscrizione alternativa) è stato esteso anche alla compensazione dei crediti IVA trimestrali, se di importo superiore a 5.000,00 euro annui. Anteriormente alle suddette modifiche, la compensazione "orizzontale" di crediti IVA trimestrali di importo superiore a 5.000,00 euro annui non comportava l'obbligo di apposizione del visto di conformità sul modello TR.

In ordine alle *start up* innovative (art. 25 del DL 179/2012), in relazione ai crediti IVA (annuali o trimestrali), l'obbligo del visto di conformità (o della sottoscrizione alternativa) si applica se si supera il limite di 50.000,00 euro annui.

²⁴³ Si vedano l'art. 9-*bis* co. 11 lett. a) del DL 50/2017, il punto 2 del provv. Agenzia delle Entrate 10.5.2019 n. 126200 e la circ. Agenzia delle Entrate 2.8.2019 n. 17 (§ 4).

Soglia così fissata dall'art. 9 co. 2 del DL 35/2013 (conv. L. 64/2013) che ha incrementato il limite precedentemente fissato a 516.456,90 euro per ciascun anno solare dall'art. 34 co. 1 della L. 388/2000. Il limite è elevato a 1.000.000,00 di euro per i subappaltatori edili, qualora il volume d'affari registrato nell'anno precedente sia costituito, per almeno l'80%, da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto (art. 35 co. 6-*ter* del DL 223/2006).

Si veda l'art. 25 co. 4 del DLgs. 241/97.

Ovvero di un milione di euro (si veda la precedente nota 244).

- sulla base di disposizioni diverse dal DLgs. 241/97 (es. scomputo del credito IVA dalle successive liquidazioni periodiche, utilizzo del credito IRPEF o IRES per diminuire i relativi versamenti in acconto, ecc.), anche se tale compensazione risulta esposta nel modello F24²⁴⁷;
- con crediti d'imposta concessi per effetto di disposizioni di agevolazione o di incentivo fiscale ai quali tuttavia si applica l'apposito limite introdotto dalla legge Finanziaria 2008, di seguito illustrato:
- con i crediti d'imposta derivanti dalla conversione delle attività per imposte anticipate iscritte in bilancio²⁴⁹:
- in relazione al credito d'imposta per la ricerca e sviluppo, di cui all'art. 3 del DL 145/2013 e al DM 27.5.2015:
- con il credito d'imposta per favorire le erogazioni liberali a sostegno della cultura (c.d. "Art bonus"), di cui all'art. 1 del DL 83/2014 (conv. L. 106/2014);
- relative al recupero del c.d. "bonus IRPEF" in busta paga (art. 1 co. 15 della L. 190/2014 e circ. Agenzia delle Entrate 14.5.2014 n. 9);
- relative agli importi rimborsati ai soggetti che hanno presentato il modello 730 e ai versamenti in eccesso di ritenute e imposte sostitutive (art. 15 del DLgs. 175/2014);
- relative al credito d'imposta per erogazioni liberali agli istituti di istruzione (c.d. "School bonus"), di cui all'art. 1 co. 145 - 150 della L. 107/2015 (circ. Agenzia delle Entrate 18.5.2016 n. 20, cap. V, § 1);
- relative al credito d'imposta per i fondi pensione e le Casse di previdenza che investono nell'economia reale (art. 1 co. 91 94 della L. 190/2014 e DM 19.6.2015);
- relative al credito d'imposta per i versamenti al Fondo per il contrasto della povertà educativa minorile (art. 1 co. 392 395 della L. 208/2015 e DM 1.6.2016);
- relative al credito d'imposta a favore delle fondazioni bancarie per i versamenti ai Fondi speciali (art. 1 co. 578 581 della L. 232/2016 e DM 9.5.2017);
- relative al credito d'imposta a favore delle fondazioni bancarie per il finanziamento di progetti di *welfare* di comunità (art. 1 co. 201 204 della L. 205/2017 e DM 29.11.2018);
- relative al credito d'imposta per la quotazione delle PMI (art. 1 co. 89 92 della L. 205/2017 e DM 23.4.2018);
- relative al credito d'imposta per la formazione 4.0 del personale dipendente (art. 1 co. 46 -56 della L. 205/2017 e DM 4.5.2018);
- relative al credito d'imposta a favore delle fondazioni bancarie per il finanziamento dei Centri di servizio per il volontariato (art. 62 del DLgs. 117/2017 e DM 4.5.2018 n. 56);
- relative al credito d'imposta per l'acquisto di veicoli meno inquinanti, c.d. "ecobonus" (art. 1 co. 1031 1038 della L. 145/2018 e DM 20.3.2019);
- relative al credito corrispondente alla detrazione d'imposta ceduta spettante per determinati interventi di riqualificazione energetica o antisismici (artt. 14 e 16 del DL 63/2013, art. 10 co. 3-ter del DL 34/2019, provv. Agenzia delle Entrate 8.6.2017 n. 108572, 28.8.2017 n. 165110, 18.4.2019 n. 100372 e 31.7.2019 n. 660057);

٠

C.d. compensazione "interna" o "verticale", rispetto a quella "orizzontale" (cioè tra imposte e contributi diversi) che avviene necessariamente con il modello F24.

Si veda la R.M. 24.5.99 n. 86/E.

Art. 2 co. 55 - 58 del DL 225/2010 conv. L. 10/2011. Si vedano anche la ris. Agenzia delle Entrate 22.9.2011 n. 94 e la circ. Agenzia delle Entrate 28.9.2012 n. 37.

- relative al credito corrispondente allo sconto sul corrispettivo per determinati interventi di riqualificazione energetica o antisismici (artt. 14 e 16 del DL 63/2013 e provv. Agenzia delle Entrate 31.7.2019 n. 660057);
- relative al credito d'imposta per erogazioni liberali relative ad interventi di bonifica su edifici e terreni pubblici (art. 1 co. 156 - 161 della L. 145/2018);
- relative al credito d'imposta per erogazioni liberali relative a realizzazione, manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici (art. 1 co. 621 - 627 della L. 145/2018 e DPCM 30.4.2019).

10.5.4 Limite di 250.000,00 euro dei crediti d'imposta originati da agevolazioni o incentivi fiscali compensabili nel modello F24

L'art. 1 co. 53 della L. 244/2007 (Finanziaria 2008) ha previsto che, a decorrere dall'1.1.2008, i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, cioè quelli originati da agevolazioni o incentivi concessi alle imprese, possono essere utilizzati entro il limite massimo annuale pari a 250.000,00 euro, anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole leggi istitutive. L'ammontare eccedente è riportato nei periodi d'imposta successivi anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive ed è comunque compensabile per l'intero importo residuo a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si genera l'eccedenza.

Ammontare complessivo del limite

La ris. Dipartimento delle Finanze 3.4.2008 n. 9 ha chiarito che il limite di 250.000,00 euro:

- non è riferito a ciascun singolo credito d'imposta;
- bensì costituisce un limite complessivo della massa dei crediti d'imposta derivanti da agevolazioni fiscali che il contribuente può utilizzare in compensazione in ciascun anno solare.

Cumulo con il limite di 700.000,00 euro per la compensazione nel modello F24

Come sopra riportato, il suddetto limite di 700.000,00 euro non riguarda i crediti d'imposta derivanti dall'applicazione di discipline agevolative compensabili con debiti tributari o contributivi. Pertanto, il limite di 250.000,00 euro si cumula con quello relativo alla compensazione nel modello F24 (l'ammontare massimo delle compensazioni può quindi arrivare a 950.000,00 euro).

Qualora, in un determinato anno, il contribuente si trovi nella condizione di non poter sfruttare appieno il suddetto limite generale di 700.000,00 euro, sarà possibile utilizzare i crediti d'imposta in questione anche oltre lo specifico limite di 250.000,00 euro, fino a colmare la differenza non sfruttata del limite generale²⁵⁰.

Riporto in avanti dell'eccedenza non utilizzata

Secondo quanto chiarito dalla ris. Dipartimento Finanze 3.4.2008 n. 9, la regola del riporto in avanti dell'eccedenza di crediti non utilizzati per effetto del tetto di 250.000,00 euro e dell'utilizzabilità senza limiti di tale eccedenza nel terzo anno solare successivo si applica:

- sia ai crediti di nuova generazione;
- sia ai crediti già maturati dal contribuente in anni precedenti al 2008 e non ancora utilizzati (per i quali il triennio decorre dal 2008).

Inoltre, nell'anno in cui viene a maturazione il diritto a utilizzare l'intero importo residuo dei crediti non utilizzati in precedenza (in pratica, dal 2011), l'ammontare dell'eccedenza residua è cumulabile con il limite di 250.000,00 euro sfruttabile nell'anno stesso con riferimento a crediti nuovi o a eccedenze più recenti.

Ris. Dipartimento Finanze 3.4.2008 n. 9.

Crediti d'imposta esclusi dal limite

Il limite annuale di 250.000,00 euro non si applica ai crediti d'imposta:

- per la ricerca scientifica, di cui all'art. 1 del DL 13.5.2011 n. 70, conv. L. 12.7.2011 n. 106;
- per attività di ricerca e sviluppo, di cui all'art. 3 del DL 145/2013 e al DM 27.5.2015;
- per le nuove assunzioni di profili altamente qualificati, di cui all'art. 24 del DL 22.6.2012 n. 83, conv. L. 7.8.2012 n. 134;
- previsti dall'art. 1 co. 280 della L. 27.12.2006 n. 296 (credito d'imposta per ricerca industriale e sviluppo precompetitivo);
- previsti dall'art. 1 co. 271 della L. 27.12.2006 n. 296 (credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate), a partire dalla data dell'1.1.2010;
- per investimenti nel Mezzogiorno, nelle aree terremotate del Centro Italia e nelle Zone Economiche Speciali (ZES), di cui agli artt. 1 co. 98 - 108 della L. 28.12.2015 n. 208, 18-quater del DL 9.2.2017 n. 8 e 5 co. 2 del DL 20.6.2017 n. 91;
- derivanti dalla conversione delle attività per imposte anticipate iscritte in bilancio²⁵¹;
- riconosciuti dal DPR 9.6.2000 n. 277 (credito d'imposta per "neutralizzare" l'incremento dell'accisa sul gasolio da autotrazione per effetto dell'introduzione della "carbon tax", ai sensi dell'art. 8 della L. 23.12.98 n. 448)²⁵²;
- per il settore cinematografico²⁵³;
- previsti dall'art. 29 del DL 31.12.2007 n. 248, conv. L. 28.2.2008 n. 31 (agevolazioni per la rottamazione dei veicoli);
- spettanti a titolo di rimborso di contributi anticipati sotto forma di sconto sul prezzo di vendita di un bene o servizio²⁵⁴;
- per favorire le erogazioni liberali a sostegno della cultura (c.d. "Art bonus"), di cui all'art. 1 del DL 31.5.2014 n. 83, conv. L. 29.7.2014 n. 106;
- per investimenti in impianti e macchinari, di cui all'art. 18 del DL 24.6.2014 n. 91, conv. L. 11.8.2014 n. 116;
- a favore degli autotrasportatori per l'acquisizione di beni capitali e la formazione del personale, di cui all'art. 32-bis del DL 12.9.2014 n. 133, conv. L. 11.11.2014 n. 164;
- per i fondi pensione e le Casse di previdenza che investono nell'economia reale (art. 1 co. 91 - 94 della L. 190/2014 e DM 19.6.2015);
- per i versamenti al Fondo per il contrasto della povertà educativa minorile (art. 1 co. 392 -395 della L. 208/2015 e DM 1.6.2016);
- a favore delle fondazioni bancarie per i versamenti ai Fondi speciali (art. 1 co. 578 581 della L. 232/2016 e DM 9.5.2017);
- a favore delle fondazioni bancarie per il finanziamento di progetti di welfare di comunità (art. 1 co. 201 - 204 della L. 205/2017 e DM 29.11.2018);
- per la quotazione delle PMI (art. 1 co. 89 92 della L. 205/2017 e DM 23.4.2018);

Art. 2 co. 55 - 58 del DL 225/2010 conv. L. 10/2011. Si vedano anche la ris. Agenzia delle Entrate 22.9.2011 n. 94 e la circ. Agenzia delle Entrate 28.9.2012 n. 37.

In questo caso, la limitazione è inapplicabile dall'anno 2012 (art. 61 co. 2 del DL 1/2012, conv. L. 27/2012).

Art. 2 co. 4-bis del DL 225/2010 (conv. L. 10/2011) e art. 21 co. 3 della L. 220/2016.

Si veda la norma di interpretazione autentica recata dall'art. 1 co. 10 del DL 5/2009, conv. L. 33/2009.

- per la formazione 4.0 del personale dipendente (art. 1 co. 46 56 della L. 205/2017 e DM 4.5.2018);
- a favore delle fondazioni bancarie per il finanziamento dei Centri di servizio per il volontariato (art. 62 del DLgs. 117/2017 e DM 4.5.2018 n. 56);
- per l'acquisto di veicoli meno inquinanti, c.d. "ecobonus" (art. 1 co. 1031 1038 della L. 145/2018 e DM 20.3.2019);
- corrispondenti alla detrazione d'imposta ceduta spettante per determinati interventi di riqualificazione energetica o antisismici (artt. 14 e 16 del DL 63/2013, art. 10 co. 3-ter del DL 34/2019, provv. Agenzia delle Entrate 8.6.2017 n. 108572, 28.8.2017 n. 165110, 18.4.2019 n. 100372 e 31.7.2019 n. 660057);
- corrispondenti allo sconto sul corrispettivo per determinati interventi di riqualificazione energetica o antisismici (artt. 14 e 16 del DL 63/2013 e provv. Agenzia delle Entrate 31.7.2019 n. 660057);
- per erogazioni liberali relative ad interventi di bonifica su edifici e terreni pubblici (art. 1 co. 156 - 161 della L. 145/2018);
- per erogazioni liberali relative a realizzazione, manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici (art. 1 co. 621 627 della L. 145/2018 e DPCM 30.4.2019).

Imprese escluse dal limite

Il suddetto limite di 250.000,00 euro è inapplicabile alle imprese impegnate in processi di ricerca e sviluppo ubicate nelle aree delle Regioni Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, Sardegna, Abruzzo e Molise ammesse alla fruizione degli aiuti di Stato²⁵⁵, con un fatturato annuo non superiore a 5.000.000,00 di euro e a condizione che:

- beneficino degli incentivi per l'aggregazione di imprese (di cui all'art. 1 co. 242 249 della L. 296/2006);
- le proprie azioni siano ammesse alla quotazione in un mercato regolamentato a decorrere dal periodo d'imposta in corso all'1.1.2007²⁵⁶.

A tal fine, ai sensi dell'art. 1 co. 56 della L. 244/2007, è istituito un apposito Fondo nello stato di previsione del Ministero dell'Economia e delle Finanze con dotazione nel limite di 10.000.000,00 di euro, a partire dall'anno 2008.

L'applicazione delle disposizioni in esame, con particolare riferimento alle imprese impegnate in processi di ricerca e sviluppo, è subordinata alla presentazione all'Agenzia delle Entrate di un'istanza preventiva di interpello ai sensi dell'art. 11 della L. 212/2000, al fine di dimostrare la sussistenza dei requisiti previsti per beneficiare dell'inapplicabilità del limite di compensazione²⁵⁷.

10.5.5 Scarto dei modelli F24 riportanti compensazioni "eccedenti"

L'art. 17 co. 2-ter del DLgs. 241/97²⁵⁸ prevede lo scarto del modello F24 nell'ipotesi in cui il credito d'imposta utilizzato in compensazione risulti superiore all'importo previsto dalle disposizioni che fissano il limite massimo dei crediti compensabili, secondo quanto riportato in precedenza, sulla base delle modalità che dovranno essere stabilite da un apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Ai sensi dell'art. 87 § 3 lett. a) e c) del Trattato UE.

Art. 1 co. 54 della L. 244/2007.

Art. 1 co. 55 della L. 244/2007.

Inserito dall'art. 3 co. 4-bis del DL 50/2017 (conv. L. 96/2017).

10.5.6 Divieto di compensazione in presenza di imposte erariali iscritte a ruolo

L'art. 31 del DL 78/2010, conv. L. 122/2010, ha previsto alcune novità in materia di compensazione, in presenza di imposte iscritte a ruolo.

In particolare, a decorrere dall'1.1.2011, è stato introdotto il divieto di compensazione, nel modello F24, dei crediti relativi alle imposte erariali, in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, di ammontare superiore a 1.500,00 euro, per i quali sia scaduto il termine di pagamento, prevedendo una specifica sanzione in caso di violazione del divieto.

A fronte del suddetto divieto di compensazione, lo stesso art. 31 ha introdotto la possibilità del pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte, con le modalità che sono state stabilite dal DM 10.2.2011²⁵⁹.

Compensazioni "orizzontali" e "verticali"

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 11.3.2011 n. 13 (§ 6), il divieto:

- si applica alle sole compensazioni c.d. "orizzontali" (o "esterne"), cioè quelle che riguardano crediti e debiti di diversa tipologia (es. credito IVA con ritenute IRPEF, credito IRES con contributi INPS, ecc.) e che avvengono necessariamente nel modello F24;
- non si applica, invece, alle compensazioni c.d. "verticali" (o "interne"), cioè quelle che riguardano la stessa imposta (es. credito IVA con IVA a debito da versare, saldo IRES a credito con acconti IRES, ecc.), anche se esposte nel modello F24²⁶⁰.

Limitazione alle sole "imposte erariali"

La disciplina in esame si applica ai crediti e ai debiti relativi alle sole "imposte erariali" (es. IRPEF, IRES, IVA²⁶¹, ecc.).

La circ. Agenzia delle Entrate 11.3.2011 n. 13 (§ 2) ha chiarito che rientrano nell'ambito della disciplina in esame anche:

- l'IRAP;
- le addizionali ai tributi diretti²⁶².

Inoltre, la suddetta circolare dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che rientrano tra i debiti d'imposta iscritti a ruolo che impediscono la compensazione anche quelli relativi:

- alle ritenute alla fonte, trattandosi di anticipazioni a titolo di acconto o a titolo d'imposta;
- ad altre imposte indirette erariali, anche qualora non sia attualmente possibile avvalersi del meccanismo di versamento unificato e di compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 co. 1 del DLgs. 241/97.

Sono quindi escluse dall'ambito applicativo del nuovo divieto di compensazione tutte le altre entrate che non hanno natura di imposte erariali, quali, ad esempio:

• i tributi locali²⁶³ (es. IMU, TASI, TARI, TOSAP);

Per approfondimenti, si veda l'Informativa dell'Istituto di ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, servizio per il professionista, 15.3.2011 n. 5.

Come evidenziato dalla suddetta circ. 13/2011, la compensazione all'interno dello stesso tributo è, infatti, disciplinata nell'ambito di norme specifiche, peraltro precedenti all'art. 17 del DLgs. 241/97, "e si realizza nei fatti indipendentemente dalla sua successiva evidenziazione nel modello di pagamento".

La circ. Agenzia delle Entrate 15.2.2011 n. 4 (§ 12) fa riferimento anche alle "altre imposte indirette".

²⁶² Ciò in analogia con quanto chiarito in relazione all'ambito di applicazione della compensazione tra i debiti erariali iscritti a ruolo con i crediti relativi alle stesse imposte, ai sensi del DM 10.2.2011.

Come espressamente confermato dalla circ. Agenzia delle Entrate 15.2.2011 n. 4 (§ 12).

- i contributi previdenziali (es. INPS dipendenti, artigiani, commercianti, Gestione separata *ex* L. 335/95)²⁶⁴;
- i premi INAIL contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali;
- le sanzioni amministrative riscosse tramite ruolo (es. per violazioni al codice della strada).

Infine, la circ. Agenzia delle Entrate 11.3.2011 n. 13 (§ 2) ha chiarito che sono esclusi dall'ambito applicativo della disciplina in esame i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito d'imposta, anche se vengono indicati nella sezione "Erario" del modello F24²⁶⁵.

10.6 RATEIZZAZIONE - ESCLUSIONE

Non sono rateizzabili le somme relative agli acconti che devono essere versati:

- nel mese di novembre;
- ovvero nell'11° mese dell'esercizio, per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare²⁶⁶.

11 SANZIONI PER OMESSO, INSUFFICIENTE O RITARDATO VERSAMENTO DI ACCONTI

La disciplina delle sanzioni amministrative per l'omesso, insufficiente o ritardato pagamento degli acconti d'imposta è contenuta nei DLgs. 18.12.97 n. 471 e n. 472.

Per le violazioni in materia di contributo INPS ex L. 335/95, invece, è applicabile la disciplina delle sanzioni contributive.

11.1 SANZIONI PER L'IRPEF, L'IRES E L'IRAP

In caso di omesso, insufficiente o ritardato versamento degli acconti IRPEF, IRES²⁶⁷ ed IRAP²⁶⁸, si applicano:

- la sanzione amministrativa fino al 30% dell'importo non versato o versato in ritardo;
- l'interesse pari al:
 - 3,5%, in caso di pagamento in seguito alla notifica del c.d. "avviso bonario" (artt. 2 e 3 del DLgs. 462/97)²⁶⁹;
 - 4%, per i ruoli resi esecutivi dall'1.10.2009²⁷⁰, se gli importi non pagati vengono iscritti a ruolo (art. 20 del DPR 602/73).

Novità del DLgs. 24.9.2015 n. 158

Sostituendo l'art. 13 del DLgs. 471/97, l'art. 15 co. 1 lett. 0) del DLgs. 24.9.2015 n. 158 ha stabilito il dimezzamento della sanzione del 30% quando la tardività del pagamento è contenuta entro i 90

Percentuale così aumentata, rispetto al precedente 2,75%, dall'art. 2 del DM 21.5.2009.

Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 15.2.2011 n. 4 (§ 12), secondo la quale sono esclusi dall'ambito applicativo della disciplina in esame i "contributi di qualsiasi natura". Pertanto, ad esempio, un credito INPS può essere compensato indipendentemente dalla presenza di imposte erariali iscritte a ruolo.

Come evidenziato dalla suddetta circolare, "infatti, come emerge dalla relazione illustrativa al decreto legge n. 78 del 2010, la norma è tesa ad azzerare lo scarto tra le posizioni debitorie scadute e le posizioni creditorie effettive del contribuente, derivanti dall'anticipazione di imposte da parte dello stesso".

Si veda la ris. Agenzia delle Entrate 20.12.2002 n. 390. Sull'argomento si rinvia alla Circolare della Fondazione Aristeia, servizio per il professionista, 21.2.2003 n. 9.

Le sanzioni amministrative in tema di imposte sui redditi sono disciplinate dall'art. 13 del DLgs. 471/97.

Si veda l'art. 34 del DLgs. 446/97.

Art. 6 co. 1 del DM 21.5.2009.

giorni dalla scadenza del termine. In pratica, per i ritardi da 15 a 90 giorni, la sanzione è pari al 15%. Questo beneficio si cumula con le riduzioni previste per il ravvedimento operoso²⁷¹.

Ai sensi dell'art. 32 co. 1 del DLgs. 158/2015 (come modificato dall'art. 1 co. 133 della L. 208/2015), tale disposizione si applica a decorrere dall'1.1.2016.

11.1.1 Sanzioni ridotte per ravvedimento operoso

Qualora il versamento degli acconti sia effettuato oltre la scadenza e si osservi la speciale procedura del ravvedimento operoso (art. 13 del DLgs. 472/97²⁷²), la sanzione del 15-30% può essere ridotta nella seguente misura:

- 1,5% (1/10 del 15%) dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene entro 30 giorni dalla scadenza²⁷³ (salve le maggiori riduzioni previste per ritardi non superiori a 14 giorni)²⁷⁴;
- 1,67% (1/9 del 15%) dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene tra 31 giorni e 90 giorni dalla scadenza²⁷⁵;
- 3,75% (1/8 del 30%) dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene dopo 90 giorni dalla scadenza ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione ²⁷⁶;
- 4,29% (1/7 del 30%) dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione;
- 5% (1/6 del 30%) dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione.

Ai fini del perfezionamento del ravvedimento, sono dovuti anche gli interessi moratori calcolati al tasso legale (attualmente pari allo 0,8% annuo²⁷⁷) con maturazione giorno per giorno.

272 Come modificato dall'art. 1 co. 637 lett. b) della L. 190/2014.

Si veda il successivo § 11.1.1.

Quindi, entro l'1.1.2020 per l'acconto scadente il 2.12.2019, termine che, cadendo di giorno festivo, viene differito al 2.1.2020 (primo giorno lavorativo successivo).

Si veda il successivo § 11.1.2.

Con la circ. 9.6.2015 n. 23, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la locuzione contenuta nell'art. 13 co. 1 lett. a-bis) del DLgs. 472/97 ("la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione") riconduce in tale sfera di applicazione le sole violazioni commesse mediante la presentazione della dichiarazione. Diversamente, per le violazioni derivanti dall'omissione dei pagamenti risultanti dalla dichiarazione (quali, ad esempio, gli acconti), il dies a quo per il ravvedimento decorre dal termine di scadenza del versamento.

Tale precisazione è stata recepita normativamente dal DLgs. 24.9.2015 n. 158.

Quindi, per gli acconti relativi al 2019, entro il termine di presentazione del modello REDDITI 2020 (acconti IRPEF/IRES e relative addizionali e imposte sostitutive) o della dichiarazione IRAP 2020 (acconto IRAP).

Con decorrenza dall'1.1.2019, ai sensi del DM 12.12.2018. Restano salve eventuali modifiche applicabili dall'1.1.2020, da stabilire con DM da pubblicare sulla *G.U.* entro il 15.12.2019.

11.1.2 Sanzioni ridotte per ritardi fino a 14 giorni e ravvedimento "sprint"

In caso di tardivo versamento con ritardo non superiore ai 15 giorni, le sanzioni sono ridotte ad un importo pari ad 1/15 per giorno di ritardo. Questo beneficio si cumula con le riduzioni previste per il ravvedimento operoso.

Quindi, se il pagamento delle somme relative ai versamenti derivanti dalle imposte risultanti dalla dichiarazione avviene, per ipotesi, con un solo giorno di ritardo, il contribuente può beneficiare, cumulativamente, delle riduzioni delle sanzioni previste dall'art. 13 co. 1 del DLgs. 471/97 e dal ravvedimento operoso.

Non a caso, il beneficio introdotto dall'art. 13 del DLgs. 471/97 è indipendente dal ravvedimento operoso²⁷⁸.

La sanzione del 15% delle somme versate con un ritardo non superiore a 90 giorni²⁷⁹ è ridotta quindi a un importo pari ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo, perciò nella misura dell'1% giornaliero.

Riprendendo l'esempio riportato nella circ. Agenzia delle Entrate 5.8.2011 n. 41 (§ 10) e adattandolo alle modifiche all'art. 13 del DLgs. 471/97 apportate dal DLgs. 158/2015, ne deriva che, se un pagamento di 1.000,00 euro viene eseguito con 2 giorni di ritardo e il ravvedimento viene posto in essere entro i 30 giorni, la sanzione sarà pari a 2,00 euro, in quanto:

- per effetto dell'art. 13 del DLgs. 471/97, si ha una riduzione della sanzione del 15% ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo, per cui la sanzione da corrispondere diviene di 20,00 euro (150,00 × 2 / 15);
- per effetto del ravvedimento operoso, si ha una sanzione di 2,00 euro (20,00 / 10).

In pratica, per i versamenti tardivi che avvengono nei 14 giorni successivi alla scadenza di legge:

- le sanzioni "ordinarie" variano, a seconda dei giorni di ritardo, dall'1% per un giorno di ritardo (1/15 del 15%) al 14% per 14 giorni di ritardo (14/15 del 15%);
- se entro i suddetti 30 giorni si effettua il ravvedimento operoso, tali sanzioni sono ulteriormente ridotte ad un decimo, diventando quindi dello 0,1% per un giorno di ritardo (1/15 del 15% / 10) e dell'1,4% per 14 giorni di ritardo (14/15 del 15% / 10).

In pratica, la situazione può essere riepilogata sulla base della seguente tabella.

Giorni di ritardo	Sanzione ordinaria applicabile	Sanzione ridotta per effetto del ravvedimento operoso
1	1%	0,1%
2	2%	0,2%
3	3%	0,3%
4	4%	0,4%
5	5%	0,5%
6	6%	0,6%
7	7%	0,7%
8	8%	0,8%
9	9%	0,9%
10	10%	1%
11	11%	1,1%
12	12%	1,2%

Infatti, come sostenuto dalla circ. Agenzia delle Entrate 5.8.2011 n. 41 (§ 10), ove non operi il ravvedimento operoso, "l'ufficio applicherà la sanzione di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 tenendo conto, al verificarsi dei presupposti, della riduzione ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo".

_

Prevista dall'art. 13 del DLgs. 471/97.

Giorni di ritardo	Sanzione ordinaria applicabile	Sanzione ridotta per effetto del ravvedimento operoso
13	13%	1,3%
14	14%	1,4%
15 - 30	15%	1,5%

11.1.3 Ricalcolo degli acconti - Esimente

Come già indicato²⁸⁰, in caso di applicazione del metodo previsionale, l'acconto deve essere pari almeno a una determinata soglia minima, diversa in base alla tipologia di contribuente (soggetto ISA o soggetto estraneo agli ISA), secondo quanto di seguito riportato.

Soggetti ISA

Per i soggetti in esame, l'acconto deve comunque essere pari almeno al:

- 90% dell'IRPEF e delle imposte sostitutive per i regimi di vantaggio (ex DL 98/2011) e forfetario (ex L. 190/2014), ovvero all'85,5% della "cedolare secca" sulle locazioni, relative ai redditi del 2019, da dichiarare nel 2020, per le persone fisiche;
- 90% dell'IVIE e dell'IVAFE, relative al valore degli immobili e delle attività finanziarie all'estero nel 2019, da dichiarare nel 2020, per le persone fisiche;
- 90% dell'IRES relativa ai redditi del 2019, da dichiarare nel 2020, per le società di capitali, gli enti commerciali e non commerciali;
- 90% dell'IRAP relativa al 2019, da dichiarare nel 2020, per le persone fisiche e le società di persone;
- 90% dell'IRAP relativa al 2019, da dichiarare nel 2020, per le società di capitali e gli enti (commerciali e non).

In tutti i precedenti casi, l'importo versato a titolo di prima rata deve essere almeno pari al 40% (38%²⁸¹ per la cedolare secca) dell'imposta relativa ai corrispondenti redditi del 2019, da dichiarare nel 2020.

Soggetti estranei agli ISA

Per i soggetti in esame, l'acconto deve comunque essere pari almeno al:

- 100% dell'IRPEF e delle imposte sostitutive per i regimi di vantaggio (ex DL 98/2011) e forfetario (ex L. 190/2014), ovvero al 90% della "cedolare secca" sulle locazioni, relative ai redditi del 2019, da dichiarare nel 2020, per le persone fisiche;
- 100% dell'IVIE e dell'IVAFE, relative al valore degli immobili e delle attività finanziarie all'estero nel 2019, da dichiarare nel 2020, per le persone fisiche;
- 100% dell'IRES relativa ai redditi del 2019, da dichiarare nel 2020, per le società di capitali, gli enti commerciali e non commerciali;
- 100% dell'IRAP relativa al 2019, da dichiarare nel 2020, per le persone fisiche e le società di persone;
- 100% dell'IRAP relativa al 2019, da dichiarare nel 2020, per le società di capitali e gli enti (commerciali e non).

In tutti i precedenti casi, l'importo versato a titolo di prima rata deve essere almeno pari al 40% (38% per la cedolare secca) dell'imposta relativa ai corrispondenti redditi del 2019, da dichiarare nel 2020.

²⁸¹ Vale a dire, il 40% del 95%.

Si veda il precedente § 7.

Modalità di computo della soglia minima

Secondo il Ministero delle Finanze²⁸³, il mancato rispetto di tale soglia comporta l'applicazione delle previste sanzioni, anche se, letteralmente, l'art. 2 co. 4 lett. b) della L. 23.3.77 n. 97 stabilisce la non applicazione delle sanzioni se l'acconto versato è almeno il 75% dell'imposta dovuta per l'anno precedente²⁸⁴.

A sfavore di tale orientamento risultano numerose pronunce delle Commissioni tributarie²⁸⁵, ma sull'argomento è intervenuta la Corte di Cassazione, con la sentenza 10.9.99 n. 9645, la quale ha confermato la tesi ministeriale affermando che è "corretto ritenere che l'elevazione della misura dell'acconto abbia via via comportato in modo corrispondente variazioni della soglia ai fini dell'applicazione degli interessi e delle sanzioni" e che "il versamento in misura inferiore costituisce ipso iure inadempimento e ne comporta automaticamente gli effetti, sia in termini di interessi sia in termini propriamente sanzionatori".

11.1.4 Limiti all'applicabilità delle sanzioni

In base a quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate con la ris. 12.8.2003 n. 176, il contribuente che ha versato un acconto rivelatosi inferiore al dovuto a causa di una successiva modifica normativa non può essere sanzionato.

Tale circostanza discende dall'applicazione del principio della tutela dell'affidamento e della buona fede di cui all'art. 10 della L. 27.7.2000 n. 212 (c.d. "Statuto dei diritti del contribuente").

In tale ipotesi, inoltre, viene precisato che l'insufficiente versamento in acconto può essere sanato, senza alcuna sanzione, pagando la differenza in sede di saldo annuale²⁸⁷.

11.2 SANZIONI PER IL CONTRIBUTO INPS EX L. 8.8.95 N. 335

In caso di mancato o ritardato pagamento degli acconti del contributo INPS ex L. 335/95 si applicano le sanzioni amministrative previste, in generale, per le violazioni in materia contributiva, ai sensi dell'art. 116 co. 8 - 20 della L. 23.12.2000 n. 388 (Finanziaria 2001).

11.2.1 Violazione risultante dalle denunce e/o registrazioni obbligatorie

L'art. 116 co. 8 lett. a) della L. 388/2000 prevede che, nel caso in cui il mancato o ritardato pagamento risulti dalle denunce e/o dalle registrazioni obbligatorie, si debba versare una sanzione civile, in ragione d'anno, pari al tasso ufficiale di riferimento stabilito dalla Banca Centrale Europea (0% a decorrere dal 16.3.2016²⁸⁸) maggiorato di 5,5 punti. Pertanto, la sanzione civile è pari al 5,5% (0% + 5,5%).

La sanzione civile non può comunque essere superiore al 40% dell'importo dei contributi non corrisposti entro la scadenza di legge.

95

Vale a dire, il 40% del 95%.

Si vedano, per tutti, i comunicati stampa del 16.11.92 e del 5.11.88.

Tale norma, infatti, non è stata espressamente modificata a seguito dei successivi incrementi della misura dell'acconto.

²⁸⁵ Si vedano, per tutte, la C.T.C. 21.7.95 n. 2934, la C.T. Reg. Lazio sentenza 27.2.99 n. 140/09/98 e la C.T. I° Milano 14.4.92 n. 34.

Nello stesso senso, si vedano Cass. 9.3.2004 n. 4768, Cass. 16.9.2005 n. 18410 e Cass. 21.2.2007 n. 4043.

Principi ribaditi dalla ris. Agenzia delle Entrate 22.6.2018 n. 47, con specifico riferimento agli insufficienti versamenti degli acconti IRPEF 2017 per effetto del differimento al 2018 della decorrenza dell'IRI.

Cfr. circ. INPS 16.3.2016 n. 49.

11.2.2 Violazione connessa a registrazioni o denunce obbligatorie omesse o infedeli

L'art. 116 co. 8 lett. b) della L. 388/2000 prevede, nel caso in cui l'evasione sia connessa a registrazioni o denunce obbligatorie omesse o non conformi al vero, una sanzione civile pari al 30% dei contributi non versati.

La sanzione civile non può superare il 60% dell'importo dei contributi non corrisposti entro la scadenza di legge.

"Ravvedimento operoso"

L'art. 116 co. 8 lett. b) della L. 388/2000 prevede, inoltre, la possibilità di versare una sanzione civile, in ragione d'anno, pari al tasso ufficiale di riferimento, maggiorato di 5,5 punti, qualora:

- la denuncia della situazione debitoria sia effettuata spontaneamente prima di contestazioni o
 richieste da parte degli enti impositori e, comunque, entro 12 mesi dal termine stabilito per il
 pagamento dei contributi;
- il versamento dei contributi sia effettuato entro 30 giorni dalla denuncia stessa.

In tali casi, pertanto, la sanzione è pari al 5,5%.

La sanzione civile non può, comunque, essere superiore al 40% dell'importo dei contributi non corrisposti entro la scadenza di legge.

11.2.3 Interessi di mora

L'art. 116 co. 9 della L. 388/2000 prevede che, dopo il raggiungimento del tetto massimo delle sanzioni civili²⁸⁹, senza aver provveduto all'integrale pagamento del dovuto, sul debito contributivo maturano gli interessi di mora di cui all'art. 30 del DPR 602/73²⁹⁰.

290

- al 3,01% annuo (provv. Agenzia delle Entrate 10.5.2018 n. 95624), dal 15.5.2018 al 30.6.2019;
- al 3,50% annuo (provv. Agenzia delle Entrate 4.4.2017 n. 66826), dal 15.5.2017 al 14.5.2018;
- al 4,13% annuo (provv. Agenzia delle Entrate 27.4.2016 n. 60535), dal 15.5.2016 al 14.5.2017;
- al 4,88% annuo (provv. Agenzia delle Entrate 30.4.2015 n. 59743), dal 15.5.2015 fino al 14.5.2016;
- al 5,14% annuo (provv. Agenzia delle Entrate 10.4.2014 n. 51685), dall'1.5.2014 al 14.5.2015;
- al 5,2233% annuo (provv. Agenzia delle Entrate 4.3.2013 n. 27678), dall'1.5.2013 e fino al 30.4.2014;
- al 4,5504% annuo (provv. Agenzia delle Entrate 17.7.2012 n. 104609), dall'1.10.2012 e fino al 30.4.2013;
- al 5,0243% annuo (provv. Agenzia delle Entrate 22.6.2011 n. 95314), dall'1.10.2011 e fino al 30.9.2012;
- al 5,7567% annuo (provv. Agenzia delle Entrate 7.9.2010), dall'1.10.2010 e fino al 30.9.2011;
- al 6,8358% annuo (provv. Agenzia delle Entrate 4.9.2009), dall'1.10.2009 e fino al 30.9.2010;
- all'8,4% annuo (DM 28.7.2000), fino al 30.9.2009.

Si tenga inoltre presente che, in virtù della modifica apportata all'art. 30 del DPR 602/73 dall'art. 7 co. 2-sexies del DL 70/2011, è stato specificato che gli interessi di mora si calcolano sull'importo iscritto a ruolo con l'esclusione delle somme relative alle sanzioni pecuniarie e agli interessi. La novità si applica ai ruoli consegnati a decorrere dal 13.7.2011 (data di entrata in vigore della L. 106/2011, di conversione del suddetto DL 70/2011).

Si vedano i precedenti § 11.2.1 e 11.2.2.

A decorrere dall'1.7.2019, tali interessi di mora sono determinati nella misura del 2,68% in ragione annuale (provv. Agenzia delle Entrate 23.5.2019 n. 148038).

Si ricorda che le precedenti misure degli interessi di mora erano stabilite: