

*A tutti i sigg.ri Clienti
Loro sedi*

Dott. Sandro Guarnieri
Dott. Marco Guarnieri
Dott. Corrado Baldini

Dott. Cristian Ficarelli
Dott.ssa Elisabetta Macchioni
Dott.ssa Sara Saccani
Dott.ssa Monica Pazzini

Reggio Emilia, lì 19/11/2014

CIRCOLARE N. 41-2014 DEL 19/11/2014

Oggetto: versamento del secondo acconto Irpef, Ires ed Irap 2014

1 PREMESSA

Lunedì 1.12.2014 scade il termine per il versamento degli acconti d'imposta e contributivi per il 2014, 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 l'undicesimo 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. 435.

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

Particolari disposizioni sono poi previste per i soggetti che si avvalgono dei regimi della trasparenza fiscale e del consolidato nazionale.

1.1 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 (c.d. "nuovi" contribuenti minimi);
- alla "cedolare secca" sulle locazioni di immobili abitativi (ai sensi dell'art. 3 del DLgs. 14.3.2011 n. 23);
- 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;

1.2 PERCENTUALI DI COMPUTO PER IL 2014

Per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2013 (2014, per i soggetti "solari"), le percentuali di computo degli acconti sono le seguenti:

Sede legale
Via Emilia all'Angelo n. 44/B
42124 Reggio Emilia
CF 01180810358
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it

Tipologia di acconto	Misura	Norma di riferimento
IRPEF	100%	Art. 11 co. 18 del DL 76/2013
IRES	101,5%	Art. 1 co. 301 della L. 311/2004 e DM 30.11.2013
IRAP (soggetti Irpef)	100%	Artt. 30 del DLgs. 446/97 e 11 co. 18 del DL 76/2013
IRAP (soggetti Ires)	101,5%	Artt. 30 del DLgs. 446/97, 1 co. 301 della L. 311/2004 e DM 30.11.2013

1.3 ALTRE PRINCIPALI DISPOSIZIONI IN MATERIA DI ACCONTI

Con riferimento al 2014, risultano applicabili alcune disposizioni riguardanti sia il metodo “storico” di calcolo, sia quello “previsionale”.

1.3.1 Metodo “storico”

Anche per quest’anno, operano alcuni obblighi di rideterminazione delle imposte 2013, sulle quali commisurare gli acconti dovuti per il periodo d’imposta 2014, al fine di tenere conto di agevolazioni che non rilevano in sede di versamento degli acconti medesimi.

1.3.2 Metodo “previsionale”

In caso di adozione del metodo “previsionale”, nel calcolo delle imposte presunte relative al 2014 (base di computo dell’acconto), non rilevano (parzialmente o totalmente) alcune disposizioni favorevoli ai contribuenti (es. riduzione delle aliquote IRAP, potenziamento dell’ACE, ecc.).

2 OBBLIGHI DI VERSAMENTO E MODALITÀ DI CALCOLO

Tutti coloro che hanno presentato il modello UNICO 2014 per i redditi del 2013 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.

2.1 ACCONTO IRPEF

Devono pagare l’acconto IRPEF i contribuenti che, nel rigo RN33 del modello UNICO 2014 PF, hanno indicato un importo superiore a 51,65 euro 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 RN33 risulti pari o superiore a 52,00 euro.

Soggetti esclusi dall’obbligo di versamento

Non devono effettuare il versamento dell’acconto IRPEF:

- i soggetti che, al rigo RN33 del modello UNICO 2014 PF, 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 2014, da presentare nel 2015, (*metodo previsionale*) sulla base di opportuni calcoli delle imposte dovute per l’anno in corso, tenendo conto di detrazioni, crediti d’imposta e ritenute subite;

- i soggetti che nel 2014 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 2014 per l'ultima volta;
- i contribuenti che hanno dichiarato nel modello UNICO 2014 solo redditi d'impresa o di lavoro autonomo soggetti:
 - all'imposta sostitutiva prevista dal regime sostitutivo per le nuove iniziative produttive (art. 13 della L. 23.12.2000 n. 388, c.d. "forfettino");
 - all'imposta sostitutiva prevista dal regime dei contribuenti minimi, ora regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità (c.d. "nuovi contribuenti minimi");
- gli eredi dei contribuenti deceduti nel corso del 2014;
- i soggetti falliti.

2.1.1 Versamento in due rate o in un'unica soluzione

L'acconto IRPEF va versato in due rate qualora l'importo della prima rata superi 103,00 euro. In tal caso:

- la prima rata di acconto è pari al 40% dell'acconto dovuto;
- la seconda rata di acconto è pari alla differenza tra l'acconto complessivamente dovuto e quanto versato a titolo di prima rata.

Al riguardo, si ricorda che gli importi degli acconti derivanti dal modello UNICO 2014 devono 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).

Pertanto, tenuto conto della misura del 100%, l'acconto va versato in due rate se il rigo RN33 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 l'1.12.2014.

In caso contrario, cioè se il rigo RN33 è inferiore o uguale a 257,00 euro, il versamento è effettuato in un'unica soluzione entro l'1.12.2014.

2.1.2 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, 2013) e assumendo, quindi, il 100% dell'ammontare indicato nel rigo RN33 del modello UNICO 2014 PF (salvi obblighi di ricalcolo);
- con il criterio c.d. "**previsionale**", assumendo il **100%** dell'imposta che si presume dovuta per l'anno in corso.

2.1.3 Indicazione nel modello UNICO

L'acconto IRPEF dovuto per il 2014 (prima e seconda o unica rata), sulla base del c.d. "metodo storico", va indicato nel nuovo rigo RN61 del modello UNICO 2014 PF. Fino allo scorso anno, non era prevista alcuna specifica indicazione nei modelli di dichiarazione.

Anche se il contribuente si avvale del c.d. "metodo previsionale", gli importi da indicare nel rigo RN61 devono essere comunque quelli determinati utilizzando il suddetto "metodo storico" e non i minori importi versati o che si intendono versare.

2.1.4 Esempio

Si supponga che:

- l'acconto IRPEF 2014 sia determinato con il criterio storico;
- non sussistano obblighi di ricalcolo;
- l'importo indicato nel rigo RN33 del modello UNICO 2014 PF, sul quale commisurare l'acconto, ammonti a 10.000,00 euro.

L'importo da corrispondere a titolo di seconda rata è determinato nel modo seguente:

- acconto complessivamente dovuto = 10.000,00 euro ($10.000,00 \times 100\%$);
- prima rata = 4.000,00 euro ($10.000,00 \times 0,4$);
- seconda rata = $10.000,00 - 4.000,00 = 6.000,00$ euro.

Possono quindi presentarsi tre situazioni:

- l'IRPEF che sarà dovuta per il 2014 ammonta a 10.000,00 euro: nessun ulteriore versamento andrà operato in sede di saldo;
- l'IRPEF dovuta per il 2014 ammonta a 9.500,00 euro: in sede di saldo, emergerà un credito di 500,00 euro ($9.500,00 - 10.000,00$), utilizzabile secondo le consuete modalità;
- l'IRPEF dovuta per il 2014 ammonta a 10.500,00 euro: in sede di saldo, saranno versati 500,00 euro ($10.500,00 - 10.000,00$).

2.2 ACCONTO IRES

Devono pagare l'acconto IRES i soggetti che hanno rilevato nel rigo RN17 del modello UNICO 2014 SC, ovvero nel rigo RN28 del modello UNICO 2014 ENC, un importo superiore a 20,66 euro.

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 (UNICO 2014 SC), ovvero RN28 (UNICO 2014 ENC), risulti pari o superiore a 21,00 euro.

Sede legale
Via Emilia All'Angelo 44/b
42124 Reggio Emilia
CF 01180810358
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it

Soggetti esclusi dall'obbligo di versamento

Non sono tenuti al versamento dell'acconto:

- i soggetti che si sono costituiti nel corso del 2014;
- i soggetti che, nel modello UNICO 2014, 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 UNICO 2014 un importo pari o inferiore a 20,00 euro;
- i soggetti che, pur avendo determinato nei righe suddetti un importo pari o superiore a 21,00 euro, sanno o presumono di conseguire una perdita nel 2014;
- i soggetti che hanno cessato l'attività nel corso del 2013;
- 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.

2.2.1 Versamento in due rate o in un'unica soluzione

L'acconto IRES va versato in due rate qualora l'importo della prima rata superi 103,00 euro. In tal caso:

- la prima rata di acconto è pari al 40% dell'acconto dovuto;
- la seconda rata di acconto è pari alla differenza tra l'acconto complessivamente dovuto e quanto versato a titolo di prima rata.

Al riguardo, si ricorda che gli importi degli acconti derivanti dal modello UNICO 2014 devono 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).

Pertanto, tenuto conto della misura del **101,5%**, l'acconto IRES per il 2014 va versato in due rate se il rigo RN17 (società di capitali ed enti commerciali) o RN28 (enti non commerciali) è pari o superiore a 254,00 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 l'1.12.2014 (ovvero entro l'undicesimo 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 253,00 euro, il versamento è effettuato in un'unica soluzione entro l'1.12.2014 (ovvero entro l'undicesimo mese dell'esercizio per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare).

2.2.2 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, 2013) e assumendo, quindi, il **101,5% dell'ammontare indicato 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**", assumendo il **101,5% dell'imposta che si presume dovuta per il periodo d'imposta in corso**.

2.3 ACCONTO IRAP

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

2.3.1 Soggetti obbligati e soggetti esclusi

Devono pagare l'acconto IRAP i soggetti che presentano la dichiarazione IRAP 2014 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 2014.

2.3.2 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 euro. In tal caso:

- la prima rata di acconto è pari al 40% dell'acconto dovuto;
- la seconda rata di acconto è pari alla differenza tra l'acconto complessivamente dovuto e quanto versato a titolo di prima rata.

Pertanto, tenuto conto delle suddette misure applicabili (100% e 101,5%):

- per le persone fisiche e le società di persone, l'acconto va versato in due rate se il suddetto rigo IR21 è pari o superiore a 258,00 euro;
- per le società di capitali e gli enti, commerciali e non commerciali, l'acconto va versato in due rate se il suddetto rigo IR21 è pari o superiore a 254,00 euro.

Nell'ipotesi di duplice versamento:

- la prima rata, del 40%, è dovuta entro il termine di scadenza del versamento a saldo relativo alla dichiarazione dei redditi presentata per l'anno precedente;
- la seconda, pari alla differenza tra l'acconto complessivamente dovuto e quanto versato a titolo di prima rata, va versata entro l'1.12.2014 (ovvero entro l'ultimo giorno dell'undicesimo 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 l'1.12.2014 (ovvero entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese dell'esercizio per i soggetti IRES con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare), qualora:

- per le persone fisiche e le società di persone, il suddetto rigo IR21 sia pari o inferiore a 257,00 euro;
- per le società di capitali e gli enti, commerciali e non commerciali, il suddetto rigo IR21 sia pari o inferiore a 253,00 euro.

2.3.3 Metodo di calcolo

L'acconto IRAP può essere determinato in due modi:

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

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, 2013), risultante dalla dichiarazione IRAP.

In particolare, occorre assumere:

- per le persone fisiche e le società di persone, il 100% dell'ammontare indicato nel rigo IR21 della dichiarazione IRAP 2014 (salva la sussistenza di obblighi di ricalcolo);
- per le società di capitali e gli enti (commerciali e non commerciali), **il 101,5% dell'ammontare indicato nel rigo IR21** della dichiarazione IRAP 2014 (salva la sussistenza di obblighi di ricalcolo).

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, 2014), tenendo conto del valore della produzione netta che presumibilmente sarà conseguito nell'anno.

In proposito, si ricorda che, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2013 (si tratta del 2014, per i soggetti "solari"), l'art. 16 co. 1 e 1-bis del DLgs. 446/97 ha previsto la riduzione (in misura pari al 10% circa) delle aliquote IRAP applicabili ai diversi soggetti passivi del tributo. Soltanto per le Amministrazioni Pubbliche è stata confermata la misura dell'8,5%.

Tuttavia, l'art. 5 co. 2 del disegno di legge di stabilità 2015 prevede l'abrogazione dell'art. 2 co. 1 e 4 del DL 66/2014, che ha disposto la suddetta riduzione. L'abolizione avrebbe effetto già dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2013, con il risultato che, di fatto, le nuove aliquote non sarebbero mai applicabili.

In ogni caso, ai fini del calcolo dell'acconto con il metodo previsionale, l'art. 2 co. 2 del DL 66/2014 (non modificato dal disegno di legge di stabilità 2015) stabilisce che l'IRAP che si prevede dovuta per il 2014 (base di commisurazione dell'acconto medesimo) deve essere calcolata non già sulla base delle "nuove" aliquote, bensì tenendo conto di specifiche aliquote transitorie, intermedie tra quelle vecchie e quelle che avrebbero dovuto essere le nuove.

In particolare, le aliquote da utilizzare, ai soli fini del calcolo dell'acconto "previsionale" 2014, sono le seguenti:

Tipologia di soggetto	Aliquota
Banche e altri enti e società finanziari	4,5%
Imprese di assicurazione	5,7%
Imprese concessionarie per la gestione di servizi e opere pubbliche (diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori)	4%
Soggetti operanti nel settore agricolo e cooperative di piccola pesca e i loro consorzi	1,8%
Altri soggetti	3,75%

Sede legale
Via Emilia All'Angelo 44/b
42124 Reggio Emilia
CF 01180810358
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it

Dell'imposta determinata sulla base delle predette aliquote, occorre assumere:

- **il 100%, per le persone fisiche e le società di persone;**
- **il 101,5%, per le società di capitali e gli enti (commerciali e non commerciali).**

L'art. 5 co. 3 del disegno di legge di stabilità 2015 fa espressamente salvi gli effetti dell'art. 2 co. 2 del DL 66/2014.

Pertanto, anche se l'acconto versato avvalendosi del suddetto disposto dovesse rivelarsi, a consuntivo, insufficiente (vale a dire, inferiore al 100% o al 101,5% dell'IRAP dovuta per il 2014, calcolata in base alle "vecchie" aliquote), sarà comunque esclusa l'applicazione di sanzioni e interessi.

2.3.4 Aumento automatico dell'aliquota IRAP nel Molise

In sede di calcolo dell'acconto IRAP 2014, occorre considerare l'incremento automatico dell'aliquota d'imposta nella Regione Molise, per effetto dell'accertamento del mancato raggiungimento nel 2013 degli obiettivi del Piano di rientro dal disavanzo del Servizio sanitario, in attuazione dell'art. 2 co. 66 - 98 della L. 23.12.2009 n. 191 (Finanziaria 2010).

Per il 2014, l'incremento automatico, rispetto al livello delle aliquote IRAP vigenti nella citata Regione, risulta pari allo 0,15%.

2.3.5 Obbligo di ricalcolo dell'acconto

In alcuni casi, l'imposta relativa al 2013, sulla quale commisurare gli acconti IRPEF, IRES o IRAP dovuti per il 2014, 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 proroga "a regime" della deduzione forfetaria dal reddito d'impresa per gli esercenti impianti di distribuzione di carburante;
- il regime fiscale agevolato per la produzione e vendita di energia elettrica e calorica da fonte agroforestale;
- il regime fiscale agevolato per i proventi derivanti dall'attività di noleggio occasionale di imbarcazioni e navi da diporto;
- la proroga al 2014 delle detrazioni per carichi di famiglia in capo ai soggetti non residenti ;
- la proroga "a regime" della parziale detassazione dei redditi di lavoro dipendente dei frontalieri;
- l'abolizione delle ritenute su determinate obbligazioni.

3 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:

- prevede per il 2014 un reddito inferiore a quello dichiarato per il 2013;
- sostiene nel 2014 maggiori oneri deducibili o detraibili;
- prevede per il 2014 una minor base imponibile;
- ha diritto nel 2014 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 2014, sulla base del c.d. "metodo previsionale", 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".

In tal caso, però, l'acconto deve comunque essere pari almeno al:

- 100% dell'IRPEF e dell'imposta sostitutiva per i "nuovi" contribuenti minimi, ovvero al 95% della "cedolare secca" sulle locazioni, relative ai redditi del 2014, da dichiarare nel 2015, per le persone fisiche;
- 101,5% dell'IRES relativa ai redditi del 2014, da dichiarare nel 2015, per le società di capitali, gli enti commerciali e non commerciali;
- 100% dell'IRAP relativa al 2014, da dichiarare nel 2015, per le persone fisiche e le società di persone;
- 101,5% dell'IRAP relativa al 2014, da dichiarare nel 2015, per le società di capitali e gli enti (commerciali e non).

Pertanto, nell'ambito del metodo "previsionale", per evitare l'applicazione delle previste sanzioni, 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 2014.

3.1 Maggiori novità Irpef applicabili nel periodo d'imposta 2014

- Detrazione IRPEF del 36-50% delle spese per interventi di recupero edilizio;
- Detrazione IRPEF del 36-50% per l'acquisto di immobili oggetto di interventi di restauro e risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia;
- Detrazioni IRPEF/IRES del 55-65% per gli interventi di riqualificazione energetica;
- Detrazione IRPEF/IRES del 65% per determinati interventi antisismici;
- Detrazione IRPEF del 50% per l'arredamento di immobili oggetto di lavori edilizi;
- Deduzione del 20% del costo di acquisto o di costruzione di immobili residenziali destinati alla locazione per almeno 8 anni;
- Detrazione IRPEF del 19% delle somme investite in start up innovative;
- Detrazione IRPEF/IRES per erogazioni liberali a partiti politici;
- Detrazione IRPEF per erogazioni liberali a ONLUS e iniziative umanitarie;
- Modifica detrazione IRPEF del 19% dei premi assicurativi;
- Imposta sostitutiva sui premi di produttività dei lavoratori dipendenti;
- Proroga del contributo di solidarietà;
- Aumento delle detrazioni IRPEF per redditi di lavoro dipendente e assimilati fino a 8.000 euro;
- Abolizione della deducibilità della tassa salute RC auto.

3.2 Maggiori novità Ires applicabili nel periodo d'imposta 2014

- Riduzione del periodo minimo di deduzione dei canoni di leasing;
- Potenziamento dell'ACE per tutti i beneficiari.

3.3 Maggiori novità Irap applicabili nel periodo 2014

- Deduzione IRAP per nuovi assunti;

4 OPERAZIONI STRAORDINARIE

Di seguito si riepilogano le modalità di versamento degli acconti in caso di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni e conferimenti).

4.1 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, ndr), primo comma, primo periodo del codice civile; successivamente a tale data i predetti obblighi si intendono a tutti gli effetti trasferiti alla società incorporante, beneficiaria o comunque risultante dalla fusione o scissione”*.

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.

4.1.1 Chiarimenti del Ministero delle Finanze

La C.M. 12.11.98 n. 263/E, 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 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 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”.

Nella C.M. 263/98 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.

4.2 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.

4.2.1 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".

4.2.2 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".

4.3 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 provvisorio.

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 mesi.

4.3.1 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. 104 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.

5 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.

Tutti i contribuenti (titolari e non titolari di partita IVA) devono poi tenere presenti gli ulteriori limiti alle modalità di presentazione dei suddetti modelli F24, previsti dall'art. 11 co. 2 del DL 66/2014 di cui abbiamo trattato nella nostra circolare n. 34 del 10/9/2014.

In pratica, a decorrere dai modelli presentati dall'1.10.2014, sono stati estesi gli obblighi di presentazione telematica, mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

te, dalle banche, dalle Poste o dagli Agenti della Riscossione, soprattutto nei confronti dei contribuenti non titolari di partita IVA, in relazione ai modelli F24:

- a saldo zero;
- con saldo a debito, ma con compensazioni;
- con saldo a debito superiore a 1.000,00 euro, senza compensazioni.

5.1 MODALITÀ DI VERSAMENTO

Come detto, per il versamento degli acconti tutti i contribuenti (anche non titolari di partita IVA) devono utilizzare il modello di pagamento unificato F24.

5.1.1 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 abilitati.

5.1.2 Soggetti non titolari di partita IVA

Tenuto conto dei nuovi limiti previsti dall'art. 11 co. 2 del DL 66/2014, 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, qualora debbano versare, senza utilizzo di crediti in compensazione, somme per un importo totale pari o inferiore a 1.000,00 euro.

5.1.3 Nuovi limiti alla presentazione dei modelli F24

Per tutti i soggetti (titolari e non titolari di partita IVA) rilevano altresì i nuovi limiti previsti dall'art. 11 co. 2 del DL 66/2014, applicabili dall'1.10.2014, riguardanti i modelli F24:

- a saldo zero;
- contenenti compensazioni;
- con saldo superiore a 1.000,00 euro

Si rinvia alla nostra circolare n. 34 del 10/9/2014 per i relativi dettagli.

5.1.4 Codici tributo

Di seguito, in forma tabellare, si riepilogano i codici tributo e le causali tributo da utilizzare nel modello F24 per il versamento della seconda o dell'unica rata di acconto per il 2014.

Tipologia imposta	Codice tributo
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

5.2 RATEIZZAZIONE - ESCLUSIONE

Non sono rateizzabili le somme relative agli acconti che devono essere versati:

- nel mese di novembre;

- ovvero nell'undicesimo mese dell'esercizio, per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

6 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 D.lgs. 18.12.97 n. 471 e n. 472.

In caso di omesso, insufficiente o ritardato versamento degli acconti IRPEF, IRES ed IRAP, si applicano:

- la sanzione amministrativa del 30% dell'importo non versato o versato in ritardo, salve le riduzioni previste per ritardi non superiori a 14 giorni;
- 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);
 - 4%, per i ruoli resi esecutivi dall'1.10.2009, se gli importi non pagati vengono iscritti a ruolo (art. 20 del DPR 602/73).

6.1.1 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. 472/97), la sanzione può essere ridotta nella seguente misura:

- 3% (1/10 del 30%), se il tardivo versamento avviene entro 30 giorni dalla scadenza (quindi, entro il 31.12.2014 per l'acconto scadente l'1.12.2014), salve le maggiori riduzioni previste per ritardi non superiori a 14 giorni;
- 3,75% (1/8 del 30%), se il tardivo versamento avviene oltre 30 giorni dalla scadenza ma entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al 2014 (modello 730/2015 o UNICO 2015).

Ai fini del perfezionamento del ravvedimento, sono dovuti anche gli interessi moratori calcolati al tasso legale (attualmente pari all'1% annuo) con maturazione giorno per giorno.

6.1.2 Sanzioni ridotte per ritardi fino a 14 giorni e ravvedimento "sprint"

L'art. 23 co. 31 del DL 98/2011 ha modificato l'art. 13 co. 1 del DLgs. 471/97. Per effetto di tale modifica, in caso di tardivo versamento con ritardo non superiore ai quindici 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 D.lgs. 471/97 e dal ravvedimento operoso.

Non a caso, il beneficio introdotto dall'art. 13 del D.lgs. 471/97 è indipendente dal ravvedimento operoso.

La sanzione del 30% delle somme non versate o versate in ritardo è ridotta quindi a un importo pari ad un undicesimo per ogni giorno di ritardo, perciò nella misura del 2% giornaliero.

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, dal 2% per un giorno di ritardo (1/15 del 30%) al 28% per 14 giorni di ritardo (14/15 del 30%);
- se entro i suddetti trenta giorni si effettua il ravvedimento operoso, tali sanzioni sono ulteriormente ridotte ad un decimo, diventando quindi dello 0,2% per un giorno di ritardo (1/15 del 30% / 10) e del 2,8% per 14 giorni di ritardo (14/15 del 30% / 10).

SGB & Partners – Commercialisti

Sede legale
Via Emilia All'Angelo 44/b
42124 Reggio Emilia
CF 01180810358
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
