



## GUIDA AL VERSAMENTO DEGLI ACCONTI DI NOVEMBRE 2018: IRPEF, IRES, IRAP

### Premessa

**Il 30 novembre 2018**, per le imprese con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, scade il termine per il versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte dovute sul reddito e dell'IRAP dovuta sul valore della produzione, relativo all'anno 2018.

Per le imprese il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare, invece, il termine di versamento del secondo o unico acconto è stabilito entro l'undicesimo mese dello stesso periodo d'imposta.

Si ricorda che la disciplina relativa ai termini e alle modalità di versamento in due rate degli acconti IRPEF ed IRES è contenuta in un apposito decreto<sup>1</sup>.

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

### Metodo "storico" oppure metodo "previsionale"

Per la determinazione degli acconti i contribuenti possono utilizzare:

1. il metodo "storico", che ha come riferimento l'imposta dovuta per il periodo d'imposta precedente;
2. il metodo "previsionale", che ha come riferimento l'imposta che si presume di dover corrispondere per il periodo d'imposta nel quale si deve versare l'acconto.

In particolare:

<b>Metodo "storico"</b>	<p>Se il contribuente sceglie questo metodo per determinare l'acconto 2018 deve fare riferimento all'importo evidenziato:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• per l'IRPEF, al <b>rigo RN34 "Differenza"</b>, nel quadro RN, del Mod. REDDITI 2018 PF<sup>2</sup>;</li><li>• per la cedolare secca, al <b>rigo LC1 "Differenza"</b>, colonna 5, nel quadro LC "Determinazione della cedolare secca", del Mod. REDDITI 2018 PF;</li><li>• per l'IVIE, al <b>rigo RW7 "IVIE"</b>, colonna 1, nel quadro RW, del Mod. REDDITI 2018 PF;</li><li>• per l'IVAFE, al <b>rigo RW6</b>, colonna 1, nel quadro RW, del Mod. REDDITI 2018 PF;</li><li>• per l'IRES, al <b>rigo RN17 "IRES dovuta o differenza a favore del contribuente"</b> nel quadro RN, del Mod. REDDITI 2018 SC;</li><li>• per l'IRAP, al <b>rigo IR21 "Totale imposta"</b> nel quadro IR, del Mod. IRAP 2018.</li></ul>
<b>Metodo "previsionale"</b>	<p>Se il contribuente prevede di conseguire, nell'anno 2018, un reddito inferiore rispetto al 2017, può determinare l'acconto dovuto con questo metodo e versare un importo in misura inferiore, rispetto a quanto dovrebbe versare applicando il metodo "storico", oppure non effettuare alcun versamento.</p> <p><b>N.B.</b> Nel caso in cui la previsione risultasse errata (versamento dell'acconto inferiore all'imposta dovuta in base al reddito effettivamente conseguito nel 2018) la sanzione applicabile per insufficiente versamento sarà pari al 30% dell'importo non versato, oltre agli interessi moratori dello 0,3% annuo, con maturazione giorno per giorno. E' possibile, però, sanare l'errore avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso.</p>

Si sottolinea che la scelta per l'uno o l'altro metodo riguarda la singola imposta (esempio: può essere utilizzato il metodo "storico" per l'IRAP e quello "previsionale" per l'IRES). Inoltre, la seconda o unica rata d'acconto può essere determinata con il metodo "previsionale", anche se la prima rata è stata calcolata con il metodo "storico".

<sup>1</sup> art. 17 del D.P.R.n.435 del 7 dicembre 2001 e successive modificazioni;

<sup>2</sup> nell'ipotesi in cui non sia stato effettuato il ricalcolo dell'acconto. In caso contrario occorre fare riferimento al rigo RN61, campo 4;

### Soggetti obbligati al versamento e limiti di esonero

Sono obbligati al versamento degli acconti d'imposta i soggetti IRPEF (persone fisiche, ditte individuali, società di persone) ed i soggetti IRES (società di capitali, enti commerciali e non commerciali) che hanno presentato una dichiarazione dei redditi, per l'anno 2017, dalla quale è emerso un debito per imposte (esempio: rigo RN34 del Mod. REDDITI 2018 PF, rigo RN17 del Mod. REDDITI 2018 SC; rigo IR21 del Mod. IRAP 2018), superiore agli importi indicati nella tabella di seguito riportata.

**Tabella 1 – Limiti di esonero dal versamento dell'acconto**

SOGGETTO	IRPEF	IRES	IRAP
Persona fisica	Fino a 51,65 euro (1)		
Ditta individuale o professionista	Fino a 51,65 euro (1)		Fino a 51,65 euro (1)
Società di persone			Fino a 51,65 euro (1)
Società di capitali ed enti commerciali		Fino a 20,66 euro	Fino a 20,66 euro (1)
Enti non commerciali		Fino a 20,66 euro	Fino a 20,66 euro (1)

(1) Essendo tutti gli importi indicati in dichiarazione necessariamente espressi in unità di euro, l'acconto è di fatto dovuto quando, il rigo di riferimento per il calcolo, risulta uguale o superiore a 52 euro per i soggetti IRPEF e a 21 euro per i soggetti IRES.

Si precisa che sono tenuti al versamento dell'acconto anche i soggetti che non hanno presentato la dichiarazione pur essendo obbligati<sup>3</sup>.

### La misura dell'acconto per l'anno 2018

L'acconto, per l'anno 2018, deve essere calcolato applicando all'imposta dovuta per il periodo d'imposta precedente (anno 2017: metodo "storico") oppure a quella che si prevede di dover corrispondere per il periodo in corso (anno 2018: metodo "previsionale"), le percentuali indicate nella tabella riassuntiva di seguito riportata.

**Tabella 2 – Misura dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta in corso**

SOGGETTO	IRPEF	IRES	IRAP
Persona fisica	100%	No	No
Ditta individuale e professionista	100%	No	100%
Società di persone	No	No	100%
Società di capitali ed enti commerciali	No	100%	100%
Enti non commerciali	No	100%	100%

L'acconto relativo alla cedolare secca (21% e 10%), per il 2018, è pari al 95% dell'imposta complessivamente dovuta per il 2017.

Di seguito si illustrano le modalità di calcolo e versamento dell'IRPEF, IRES, IRAP e di alcune addizionali ed imposte sostitutive.

### Acconto IRPEF

Per accertare se è dovuto o meno l'acconto IRPEF per l'anno 2018, utilizzando il "metodo storico", è necessario verificare l'importo indicato nel Rigo RN34 "Differenza" del Mod. REDDITI 2018 PF.

Se questo importo:

- non supera euro 51,65, l'acconto non è dovuto;
- è pari o superiore ad euro 51,65, l'acconto è dovuto nella misura del **100%** dell'ammontare indicato in tale rigo.

Nel caso in cui il contribuente preveda, per l'anno 2018 un minor reddito e di conseguenza una minore imposta da versare in sede di presentazione della dichiarazione annuale, può determinare l'acconto sulla base di tale minore ammontare (utilizzando il metodo "previsionale").

<sup>3</sup> Circolare ministeriale n.140 del 28 ottobre 1978;



In base all'importo esposto nel rigo RN34 "Differenza" il versamento non deve essere effettuato, oppure deve essere effettuato in un'unica soluzione o in due rate come di seguito illustrato:

Rigo RN34 "Differenza"	Acconto IRPEF 2018
Non superiore a 51,65 euro	Non dovuto
Superiore a 51,65 euro ma non a 257,52 euro	Versamento in <b>unica soluzione</b> entro il 30 novembre 2018
Superiore a 257,52 euro	Versamento in <b>due rate</b> pari al: <ul style="list-style-type: none"><li>• 40% di rigo RN34 entro il 2 luglio 2018 (oppure 20 agosto 2018 con la maggiorazione dello 0,40%;</li><li>• 60% di rigo RN34 entro il 30 novembre 2018</li></ul>

Nel caso di utilizzo del metodo "storico", se ricorre una o più delle ipotesi che obbligano il contribuente a rideterminare l'IRPEF dovuta per il 2017, per verificare se l'acconto 2018 debba o meno essere pagato, è necessario fare riferimento all'importo indicato nella colonna 4 del rigo RN61.

Se è stato rideterminata l'IRPEF 2017, infatti, occorre compilare il rigo RN61 del Mod. REDDITI 2018 PF, barrando la casella 1 e indicando:

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

Nell'ipotesi di obbligo di rideterminazione dell'IRPEF 2017, pertanto, l'acconto IRPEF 2018 risulta dovuto se l'importo "Differenza", indicato nella colonna 4 del rigo RN61, è pari o superiore a 51,65 euro.

Se l'importo risulta inferiore, l'acconto IRPEF 2018 non è dovuto.

Si ricorda che nel rigo RN62 deve sempre essere indicato l'acconto dovuto applicando il metodo "storico".

## Acconto CEDOLARE SECCA

Il legislatore fiscale<sup>4</sup> ha introdotto, a partire dall'anno 2011, un regime opzionale di imposizione sostitutiva sul reddito fondiario derivante dalla locazione di immobili abitativi (c.d. "cedolare secca")<sup>5</sup>.

Tale regime 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 professioni.

La "cedolare secca" interessa i contratti di locazione aventi ad oggetto fabbricati censiti al Catasto nella tipologia abitativa (categoria catastale A, escluso A/10), ovvero per i quali è stata presentata domanda di accatastamento in detta tipologia abitativa.

L'imposta sostitutiva è dovuta in misura differente a seconda che il contratto di locazione sia, o meno, concordato.

### Contratto di locazione "ordinario"

Nel caso di contratti di locazione non concordati (c.d. "ordinari") la misura della cedolare secca è pari al **21%**. Tale aliquota può essere applicata:

- ai contratti del c.d. "canale libero" (4+4);
- ai contratti soggetti alla disciplina civilistica<sup>6</sup>, quali quelli aventi ad oggetto abitazioni censite in Catasto nelle categorie A/1, A/8 e A/9<sup>7</sup>, ovvero locate esclusivamente per finalità turistiche.

### Contratti di locazione concordati

Nel caso, invece, di contratti di locazione concordati il legislatore ha previsto un'aliquota agevolata nella misura ridotta del **10%** per le annualità 2014 – 2019<sup>8</sup>

<sup>4</sup> art.3 del D.Lgs.n.23 del 14 marzo 2011;

<sup>5</sup> art.9, comma 1, del D.L.n.47/2014, convertito nella Legge n.80/2014;

<sup>6</sup> artt.1571 e seguenti del Codice civile;

<sup>7</sup> art.1, comma 2, lett.a) e c) della Legge n.431 del 9 dicembre 1998;

<sup>8</sup> art.9, comma 1, del D.L.n.47/2014, convertito nella Legge n.80/2014;

Per questa imposta il legislatore ha previsto l'obbligo di effettuare i versamenti a titolo di acconto<sup>9</sup>. Nel caso di utilizzo del metodo "storico", l'acconto della cedolare secca dovuto per il 2018, deve essere indicato nel rigo LC2.

In particolare, il versamento in acconto non deve essere effettuato, oppure deve essere effettuato in un'unica soluzione o in due rate come di seguito illustrato:

Rigo LC1	Acconto CEDOLARE SECCA 2018
Non superiore a 51,65 euro	Non dovuto
Superiore a 51,65 euro ma non a 271,07 euro	Versamento in <b>unica soluzione</b> entro il 30 novembre 2018. L'importo da versare in acconto è pari al 95% dell'importo di rigo LC1, campo 5.
Superiore a 271,07 euro	Versamento in <b>due rate</b> pari al: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 38% di rigo LC1, campo 5, "Differenza" entro il 2 luglio 2018 (20 agosto 2018 con la maggiorazione dello 0,40%);</li> <li>• 57% di rigo LC1, campo 5, entro il 30 novembre 2018.</li> </ul>

Nel caso di applicazione della cedolare secca a partire dall'anno 2018, non è dovuto l'acconto per la cedolare secca, mentre nel caso di fuoriuscita dal regime della cedolare secca a partire dall'anno 2018, non è dovuto l'acconto IRPEF 2018 per il reddito degli immobili che nel 2018 saranno assoggettati ad IRPEF.

### Acconto IRES

L'acconto IRES è dovuto se l'importo esposto nel rigo RN17 "IRES dovuta o differenza a favore del contribuente" del Mod. REDDITI 2018 SC è pari o superiore ad euro 20,66, salvo l'eventuale obbligo di ricalcolo. In questo ultimo caso l'acconto sarà pari al 100% dell'imposta dovuta per il 2017, così come rideterminata.

La misura dell'acconto è pari al **100%** dell'ammontare indicato in tale rigo.

In particolare, il versamento non deve essere effettuato, oppure deve essere effettuato in un'unica soluzione o in due rate come di seguito illustrato:

Rigo RN17	Acconto IRES 2018
Non superiore a 20,66 euro	Non dovuto
Superiore a 20,66 euro ma non a 257,52 euro	Versamento in <b>unica soluzione</b> entro il 30 novembre 2018, se l'esercizio è coincidente con l'anno solare (entro l'undicesimo mese dell'esercizio, se l'esercizio non coincide con l'anno solare).
Superiore a 257,52euro	Versamento in <b>due rate</b> pari al: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 40% di rigo RN17 entro il 2 luglio 2018 (20 agosto 2018 con la maggiorazione dello 0,40%), se l'esercizio è coincidente con l'anno solare e il bilancio è approvato nei termini ordinari (diversamente entro il termine per il versamento del saldo 2017);</li> <li>• 60% di rigo RN17 entro il 30 novembre 2018, se l'esercizio è coincidente con l'anno solare (diversamente entro l'undicesimo mese dello stesso periodo d'imposta).</li> </ul>

### Maggiorazione IRES per le società "di comodo"

Le società di capitali considerate "di comodo"<sup>10</sup> e, pertanto, tenute all'applicazione della maggiorazione dello **10,50%** dell'aliquota IRES, devono versare l'acconto di tale maggiorazione, per l'anno 2018, con le stesse modalità previste per l'IRES.

### Acconto IVIE e/o IVAFE

Il "Decreto salva Italia"<sup>11</sup> ha previsto 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. "IVAFA").

<sup>9</sup> art.3, comma 4, del D.Lgs.n.23/2011;

<sup>10</sup> art. 30 della Legge n. 724/1994, come integrata dall'art.2 del D.L.n.138/2011;

<sup>11</sup> art. 19, commi da 13 a 22 del D.L.n.201/2011, convertito nella Legge n.214/2011;



## IVIE

I soggetti passivi IVIE sono le persone fisiche residenti, ai fini fiscali, in Italia (a prescindere dalla cittadinanza) proprietarie di immobili esteri, ovvero i titolari di altro diritto reale sugli stessi.

L'IVIE è stabilita nella misura **dello 0,76%** calcolata:

- 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.

La Legge di Stabilità 2016,<sup>12</sup> per armonizzare l'IVIE con l'IMU, ha disposto che il tributo sugli immobili esteri non si applichi:

- al possesso dell'abitazione principale e delle pertinenze della stessa;
- alla casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio.

Tale esclusione ha contemplato l'eccezione delle unità immobiliari che in Italia risultano classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, per le quali si applica l'aliquota nella misura ridotta dello 0,4% e la detrazione, fino a concorrenza del suo ammontare, di 200,00 euro rapportati al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione.

Nel caso in cui l'unità immobiliare risulti adibita ad abitazione principale da parte di più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione si verifica.

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

## IVAFE

Con effetto dal periodo d'imposta 2014<sup>13</sup>, 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*" si intendono gli strumenti finanziari e ogni altra forma di investimento di natura finanziaria. Di conseguenza, sono 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 di conseguenza esclusi i metalli preziosi e le valute estere (in banconote o monete)<sup>14</sup>.

I soggetti passivi IVAFE 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 donazioni.

L'aliquota stabilita dal legislatore fiscale da applicare sul valore delle suddette attività finanziarie è pari allo 0,2%.

Il versamento dell'acconto e del saldo dell'IVIE e dell'IVAFE deve essere effettuato con le stesse modalità previste ai fini IRPEF.

L'acconto per l'anno 2018, pertanto, è dovuto se l'importo indicato nel rigo RW7, colonna 1 (con riferimento all'IVIE) o nel rigo RW6, colonna 1 (con riferimento all'IVAFE) del quadro RW del Mod. REDDITI 2018 PF supera 51,65 euro. Atteso che tutti gli importi indicati in dichiarazione sono espressi in unità di euro, l'acconto risulta dovuto se l'importo dei predetti righe risulta pari o superiore a 52,00 euro. Diversamente, l'acconto non è dovuto.

<sup>12</sup> dall'art.1, comma 16, della Legge n.208/2015;

<sup>13</sup> art. 9 della Legge n.161 del 30 ottobre 2014;

<sup>14</sup> Si ritiene che debbano 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. Tali attività finanziarie, infatti, 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. Si auspica in merito un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate;



L'acconto dell'IVIE e dell'IVAFE, nella misura pari al 100%, deve essere versato in due rate nel caso in cui l'importo della prima superi 103,00 euro<sup>15</sup>.

## Acconto IRAP

La normativa istitutiva dell'imposta<sup>16</sup> ha stabilito che i versamenti in acconto dell'IRAP devono essere effettuati con le modalità ed i termini previsti per le imposte dirette.

Per verificare se l'acconto è dovuto o meno e se il versamento deve essere effettuato in unica soluzione o in due rate devono essere applicate le regole precedentemente esposte con riferimento all'acconto IRPEF e IRES. Di conseguenza per i:

### a) **contribuenti IRES**

l'acconto IRAP 2018, dovuto da questi contribuenti, è previsto nella misura pari al **100%** dell'importo esposto al rigo IR21 "Totale imposta" del Mod. IRAP 2018;

### b) **contribuenti persone fisiche e società di persone**

l'acconto IRAP 2018, dovuto dai contribuenti IRPEF, è stabilito nella misura pari al **100%** di quanto indicato al rigo IR21 "Totale imposta" del Mod. IRAP 2018.

L'acconto non è dovuto se l'importo esposto al rigo IR21:

- non è superiore a 20,66 euro, in caso di soggetti IRES;
- non è superiore a 51,65 euro, in caso di persone fisiche oppure società di persone.

## Attenzione

Nelle Regioni Lazio, Abruzzo, Molise, Campania, Sicilia e Calabria, che non hanno ancora raggiunto la copertura del disavanzo del settore sanitario, continuano a trovare applicazione le maggiorazioni dell'aliquota ordinaria ovvero delle aliquote ridotte o maggiorate dalle disposizioni regionali.

## Obbligo di ricalcolo dell'acconto

Nel caso di adozione del metodo "storico", specifiche disposizioni di legge prevedono l'obbligo della rideterminazione delle imposte 2017 sulle quali calcolare gli acconti dovuti per il periodo d'imposta 2018.

Per quanto riguarda l'**IRES** e l'**IRPEF** il caso di maggior interesse la maggior parte delle imprese riguarda le agevolazioni del super e iper ammortamento.

## Super e iper ammortamento

La Legge di Stabilità 2017<sup>17</sup> ha disposto l'obbligo del ricalcolo per gli acconti ai fini IRPEF e IRES con riguardo:

- al super ammortamento "prorogato" (ossia, nel caso di soggetti "solari", l'IRPEF e l'IRES 2017 devono essere rideterminate come se non si fosse usufruito delle agevolazioni per i beni acquistati nell'anno 2017);
- all'iper ammortamento;
- al super ammortamento relativo alle immobilizzazioni immateriali.

La norma, però, non richiama la Legge di Stabilità 2016<sup>18</sup> che ha disciplinato la versione "originaria" del super ammortamento, di conseguenza, l'obbligo di rideterminazione dovrebbe scattare solo in presenza dei beni che fruiscono dell'agevolazione in ragione della disposizione che ha previsto la proroga<sup>19 20</sup> (vale a dire dei beni acquistati successivamente al 2016).

Occorre, inoltre, prestare attenzione alla determinazione degli acconti, se il beneficio è fruito in conseguenza di beni acquistati sia negli anni 2015 e 2016 che successivamente.

<sup>15</sup> art. 17, comma 3, del D.P.R.n.435 del 7 dicembre 2001;

<sup>16</sup> art.30, comma 3, del D.Lgs. n.446/1997;

<sup>17</sup> art.1, comma 12, della Legge n.232 dell'11 dicembre 2016: "La determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 e per quello successivo è effettuata considerando quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in assenza delle disposizioni di cui ai commi 8, 9 e 10";

<sup>18</sup> art.1, commi da 91 a 94 e 97, della Legge n.208/2015;

<sup>19</sup> art.1, comma 12, della Legge n.232 dell'11 dicembre 2016;

<sup>20</sup> Agenzia delle Entrate e MEF, Circolare n.4 del 30 marzo 2017, par.7);



In questo caso, infatti, con riferimento ai beni agevolati acquistati nell'anno 2017, è necessario rideterminare l'IRPEF e l'IRES 2017 risultante dai Mod. REDDITI 2018, senza considerare la maggiorazione del 40% della quota di ammortamento<sup>21</sup>, mentre non deve essere operato alcun ricalcolo con riguardo alle quote "maggiorate" degli ammortamenti dedotti nell'anno 2017 che si riferiscono ai beni agevolati acquistati nell'anno 2015 e nel 2016. Nella pratica, per operare il ricalcolo, è necessario "stratificare" gli ammortamenti per anno di acquisizione dei beni.

#### Attenzione

Per i soggetti che in sede di dichiarazione (Mod. REDDITI 2018) hanno usufruito **dell'ACE**, non devono effettuare nessun ricalcolo dell'acconto IRPEF e IRES 2018 determinato con il "metodo storico" a seguito della riduzione del coefficiente per l'anno 2018 dall'1,6% all'1,5%.

Si ricorda inoltre che, per la determinazione dell'acconto 2018 (sia ai fini IRPEF che IRES) l'imposta netta di riferimento deve essere maggiorata del 70% delle ritenute sugli interessi, premi ed altri frutti dei titoli, scomutate nel 2017.<sup>22</sup>

#### Facoltà di utilizzare il metodo "previsionale"

I contribuenti possono ridurre oppure anche non effettuare il versamento degli acconti per il periodo d'imposta 2018, utilizzando il metodo "previsionale".

Si sottolinea che è possibile adottare differenti metodi di determinazione dell'acconto per i diversi tributi (esempio: per l'IRPEF e l'IRES usare il metodo "storico", mentre per l'IRAP quello "previsionale" oppure viceversa).

Analogamente, il metodo "storico" e quello "previsionale" possono essere usati non uniformemente (esempio: in sede di versamento della prima rata, può essere adottato il metodo "storico"; mentre in sede di versamento della seconda rata, può essere adottato il metodo "previsionale"). In questo caso, è necessario che i versamenti in acconto risultino congrui rispetto ad almeno uno dei due metodi di determinazione ("storico" o "previsionale")<sup>23</sup>.

#### Modalità di versamento

I contribuenti, in sede di versamento dell'acconto 2018, possono utilizzare in compensazione<sup>24</sup> i crediti tributari maturati. La compensazione può essere "verticale" oppure "orizzontale".

<b>Compensazione "orizzontale"</b>	In questo caso si compensano crediti e debiti di natura diversa o che si riferiscono ad enti impositori diversi (esempio: saldo IRES 2017 a credito con la rata dell'acconto IRAP 2018; crediti INPS con ritenute d'acconto da versare)
<b>Compensazione "verticale"</b>	In questo caso si compensano crediti e debiti della stessa natura e nei confronti dello stesso ente impositore (esempio: saldo IRES 2017 a credito con la seconda rata d'acconto IRES 2018)

Con riguardo alla compensazione "orizzontale", si ricorda che a decorrere dal 24 aprile 2017<sup>25</sup>, i crediti tributari (IVA, IRPEF, IRES, IRAP, ecc.) possono essere utilizzati in compensazione secondo le seguenti regole<sup>26</sup>:

- **fino all'importo di 5.000 euro** annui, per ciascun tipo di imposta, il credito può essere compensato senza alcun vincolo;
- **per importi superiori a 5.000 euro**<sup>27</sup> annui:
  - l'utilizzo in compensazione del credito IVA può essere effettuato solo dal giorno 10 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA oppure dell'istanza trimestrale (Mod.TR);

<sup>21</sup> art.1, comma 12, della Legge n.232 dell'11 dicembre 2016;

<sup>22</sup> art.13, commi 1 e 2, del D.Lgs.n.239 dell'1 aprile 1996;

<sup>23</sup> Assonime, Circolare n.15 del 27 giugno 2018, par.4.3;

<sup>24</sup> art.17 del D.Lgs.n.241/1997;

<sup>25</sup> art.3 del D.L.n.50/2017;

<sup>26</sup> si veda in merito anche: Agenzia delle Entrate, risoluzione n.68/E del 9 giugno 2017;

<sup>27</sup> l'importo è elevato a 50.000 euro per le start up innovative di cui all'art.25 del D.l.n.179/2012, come previsto dall'art.4, comma 11-novies del D.L.n.3/2015;



# CONFINDUSTRIA EMILIA

AREA CENTRO: le imprese di Bologna, Ferrara e Modena

- inoltre, l'utilizzo in compensazione 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 comporta anche l'obbligo che la dichiarazione annuale dalla quale emerge il credito oppure il Mod.TR (nel caso di credito IVA trimestrale) rechi l'apposizione del visto di conformità<sup>28</sup> da parte di un soggetto abilitato (esempio: dottore commercialista) oppure la sottoscrizione del soggetto cui è demandata la revisione legale;<sup>29</sup>
- **è fatto divieto**, fino a concorrenza dell'importo dei debiti, l'utilizzo in compensazione "*orizzontale*" di crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti<sup>30</sup>:
  - iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori;
  - di ammontare superiore a 1.500 euro;
  - per i quali sia scaduto il termine di pagamento.

## **Blocco dei Mod.F24 con compensazioni "a rischio"**

La Legge di Stabilità 2018<sup>31</sup> ha introdotto un'ulteriore limitazione riguardante le compensazioni "*orizzontali*" con l'attribuzione all'Agenzia delle Entrate della facoltà di sospendere fino a trenta giorni l'esecutività delle deleghe di pagamento<sup>32</sup>. A decorrere dal **29 ottobre 2018** l'Agenzia può sospendere l'esecuzione delle deleghe di pagamento (Mod.F24) "*contenenti compensazioni che presentano profili di rischio*". L'ambito di applicazione riguarda potenzialmente tutti i crediti in compensazione. Con un apposito Provvedimento<sup>33</sup> l'Agenzia ha individuato i criteri e le modalità di attuazione della nuova disposizione normativa<sup>34</sup>.

## **Importo massimo del credito compensabile**

Si ricorda che, attualmente, l'importo massimo dei crediti d'imposta utilizzabili in compensazione "*orizzontale*" è pari a **700.000 euro** per ogni anno solare. Tale limite vale anche in caso di compensazione con crediti IVA trimestrali<sup>35</sup>.

Il limite è elevato a 1.000.000 di euro per i subappaltatori edili, nel caso in cui il volume d'affari registrato nell'anno precedente sia costituito, per almeno l'80%, da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto<sup>36</sup>.

L'eventuale eccedenza può essere chiesta a rimborso nei modi ordinari oppure portata in compensazione nell'anno successivo.

## **Modalità di presentazione del Mod.F24**

Per il versamento degli acconti tutti i soggetti obbligati devono utilizzare il Mod.F24 secondo le modalità che si riportano nella successiva tabella.

---

<sup>28</sup> art.35, comma 1, lett.a) del D.Lgs.n.241/1997;

<sup>29</sup> art.2409-bis del Codice civile;

<sup>30</sup> art.31, comma 1, del D.L.n.78/2010;

<sup>31</sup> art.1, comma 990, della Legge n.205/2017 che ha previsto l'inserimento del comma 49-ter all'art.37 del D.L.n.223/2006, convertito con modificazioni, nella Legge n.248/2006;

<sup>32</sup> art.17 e ss. del D.Lgs.n.241/1997;

<sup>33</sup> Agenzia delle Entrate, Provvedimento prot.n.195385 del 28 agosto 2018;

<sup>34</sup> per ulteriori approfondimenti si vedano anche le Circolari di Confindustria Emilia prot.88060/2018 del 3/9/2018 e prot.88284/2018 del 4/10/2018;

<sup>35</sup> Comunicato dell'Agenzia delle Entrate del 20 luglio 2004;

<sup>36</sup> art.35, comma 6-ter del D.L.n.223/2006;

**Tabella 3 – Modalità di versamento con l'utilizzo del Mod.F24**

Tipo di versamento	Soggetto obbligato	Modalità di pagamento
<b>Mod.F24 a debito <u>senza</u> compensazione</b>	Persona fisica (privato)	Mod.F24 cartaceo, servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel/Fisconline) oppure servizi bancari (remote/home banking)
	Titolare di partita IVA	Servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel/Fisconline) oppure servizi bancari (remote/home banking)
<b>Mod.F24 "a zero"</b>	Persona fisica (privato) e Titolare di partita IVA	Servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel/Fisconline)
<b>Mod.F24 a debito <u>con</u> compensazione</b>	Persona fisica (privato)	Servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel/Fisconline) oppure servizi bancari (remote/home banking)
<b>Mod.F24 a debito con compensazione "orizzontale" di crediti tributari</b>	Titolare di partita IVA	Servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel/Fisconline)
<b>Mod.F24 a debito con compensazione solamente di altri crediti</b> (esempio: contributi previdenziali, bonus 80 euro)	Titolare di partita IVA	Servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel/Fisconline) oppure servizi bancari (remote/home banking)

**Attenzione**

L'Agenzia delle Entrate, con un documento di prassi<sup>37</sup> ha affermato che è esclusa dall'obbligo dell'utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, la compensazione dei crediti derivanti dal c.d. "Bonus 80 euro" (codice tributo 1655) e dal rimborso ai dipendenti, da parte dei sostituti d'imposta, dei crediti risultanti dalla liquidazione dei Mod.730. L'esclusione si ha solamente nel caso in cui il Mod.F24 non esponga anche altri importi a credito per i quali risulti tale obbligo.

I codici tributo da utilizzare per il versamento con il Mod.F24 sono i seguenti:

**Tabella 4 – codici tributo da utilizzare**

Acconto da versare	Codice tributo
<b>IRPEF (seconda o unica rata)</b>	<b>4034</b>
<b>IRES (seconda o unica rata)</b>	<b>2002</b>
<b>IRAP (seconda o unica rata)</b>	<b>3813</b>
<b>Maggiorazione IRES società di comodo (seconda o unica rata)</b>	<b>2019</b>
<b>Cedolare secca (seconda o unica rata)</b>	<b>1841</b>
<b>IVIE (seconda o unica rata)</b>	<b>4045</b>
<b>IVAFE (seconda o unica rata)</b>	<b>4048</b>

Si ricorda che **non** è possibile rateizzare il pagamento della seconda o unica rata d'acconto.

**Sanzioni**

In caso di omesso, insufficiente o ritardato versamento degli acconti IRPEF, IRES ed IRAP la sanzione amministrativa applicabile è pari **al 30%** dell'importo non versato o versato in ritardo. Tale sanzione si applica anche nel caso di omesso, insufficiente o ritardato pagamento della cedolare secca, IVIE, IVAFE.

<sup>37</sup> Agenzia delle Entrate, risoluzione n.68/E del 9 giugno 2017;

### Ravvedimento operoso

Il mancato o insufficiente versamento degli importi in acconto può essere sanato mediante l'istituto del ravvedimento operoso<sup>38</sup>. Di seguito si riporta una tabella riassuntiva dei termini per la regolarizzazione e dell'ammontare delle sanzioni con le relative riduzioni.

**Tabella 5 – Ravvedimento operoso**

Ravvedimento operoso	Termine per la regolarizzazione	Sanzione vigente e riduzione	Sanzione ridotta
<b>Sprint</b>	Entro 14 giorni dalla scadenza	<b>0,1%</b> per ogni giorno di ritardo (1/10 dell'1% per giorno)	La sanzione varia dallo <b>0,1% all'1,4%</b>
<b>Breve</b>	Regolarizzazione effettuata dal quindicesimo giorno fino al trentesimo giorno dalla scadenza	<b>15%</b> (1/10 del 15%)	<b>1,5%</b>
<b>Intermedio</b>	Regolarizzazione effettuata dal trentunesimo giorno fino al novantesimo giorno dalla scadenza	<b>15%</b> (1/9 del 15%)	<b>1,67%</b>
<b>Lungo</b>	Regolarizzazione effettuata dal novantunesimo giorno dalla scadenza fino al termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	<b>30%</b> (1/8 del 30%)	<b>3,75%</b>
<b>Ultrannuale (biennale)</b>	Regolarizzazione effettuata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è commessa la violazione	<b>30%</b> (1/7 del 30%)	<b>4,29%</b>
<b>Ultrannuale</b>	Regolarizzazione effettuata oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è commessa la violazione	<b>30%</b> (1/6 del 30%)	<b>5%</b>

In sede di regolarizzazione, oltre al versamento dell'importo dovuto e della sanzione, devono essere corrisposti anche gli interessi moratori, calcolati al tasso legale pari allo 0,3% annuo (a partire dall'1 gennaio 2018), con maturazione giorno per giorno. Per l'anno 2017 il tasso era pari allo 0,1%.

<sup>38</sup> art. 13 del D.Lgs.n.472/1997.