

STUDIO ANTONELLI

Dott. Alessandro Antonelli
TRIBUTARISTA - PUBBLICISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Federico Mambelli
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Alessandro Mengozzi
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott.ssa Rita Santolini
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Sgarzani
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Zanfini
ASSISTENTE

Forlì, 11 novembre 2008

A TUTTI I
SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

[AREA: DICHIARAZIONI E ADEMPIMENTI FISCALI](#)

CIRCOLARE N. 29/2008

Oggetto: Seconda (o unica) rata dell'acconto IRPEF ed IRES per il 2008.
Seconda rata dell'acconto IRAP per il 2008.
Seconda (o unica) rata dell'acconto IRPEF per il 2008 dovuta in caso di assistenza fiscale.
Seconda rata del contributo previdenziale dovuto alla gestione separata dell'INPS dai soggetti di cui all'art. 2, comma 26, L. 335/1995 .
Scadenza: 1° dicembre 2008 (ovvero termine dell'undicesimo mese dell'esercizio in caso periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare).

STUDIO ANTONELLI

Indice:

1.	PREMESSA	3
2.	COMPENSAZIONE TRA CREDITI E DEBITI.	4
2.1	LIMITE DEI CREDITI COMPENSABILI	5
2.2	NUOVE NORME IN TEMA DI UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEI CREDITI D'IMPOSTA AVENTI NATURA SOVVENZIONALE INDICATI NEL QUADRO RU DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI.....	7
2.3	PRESENTAZIONE DEL MODELLO F24 IN CASO DI COMPENSAZIONE.	8
3.	IMPOSTE SUI REDDITI (IRPEF E IRES).....	9
3.1	MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO IRPEF E IRES.	9
3.2	SOGGETTI INTERESSATI AL VERSAMENTO DELLA SECONDA (O UNICA) RATA DI ACCONTO.	10
3.3	SOGGETTI ESONERATI DAL VERSAMENTO DELL'ACCONTO.	10
3.4	EFFETTI DI ALCUNI PROVVEDIMENTI LEGISLATIVI AI FINI DELLA RIDETERMINAZIONE DELL'ACCONTO UTILIZZANDO IL METODO PREVISIONALE.....	11
3.4.1	INTRODUZIONE DELL'ADDIZIONALE IRES PER LE IMPRESE DEL SETTORE ENERGETICO.	13
3.5	VERSAMENTO DELL'ACCONTO IRES PER I SOGGETTI CHE INTENDONO OPTARE PER IL "CONSOLIDATO FISCALE".	14
3.5.1	SOGGETTI TENUTI AL VERSAMENTO DELLA SECONDA RATA D'ACCONTO IRES IN CASO DI ADESIONE AL CONSOLIDATO FISCALE.	14
3.5.2.	CRITERI DI DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO IRES PER I SOGGETTI CHE HANNO OPTATO PER IL "REGIME DI TASSAZIONE CONSOLIDATA NAZIONALE".	15
3.6	CRITERI DI DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO IRES PER I SOGGETTI CHE HANNO OPTATO PER IL "REGIME DI TRASPARENZA".	18
3.7	L'ACCONTO IN PRESENZA DI REDDITI DERIVANTI DA IMPRESE ESTERE PARTECIPATE (C.D. CFC).....	20
3.8	MISURA DELL'ACCONTO IRPEF PER IL 2008.....	21
3.8.1	ACCONTO "AUTOMATICO" IRPEF - PERSONE FISICHE - MISURA: 99 PER CENTO (RATA UNICA) O 59,4 PER CENTO (SECONDA RATA).....	21
3.9	MISURA DELL'ACCONTO IRES PER IL 2008.	22
3.9.1	MOD. UNICO 2008 - ACCONTO "AUTOMATICO" IRES - SOCIETÀ DI CAPITALI ED ENTI COMMERCIALI RESIDENTI E SOCIETÀ ED ENTI NON RESIDENTI EQUIPARATI - MISURA: 100 PER CENTO (RATA UNICA) O 60 PER CENTO (SECONDA RATA).....	22
3.9.2	MOD. CONSOLIDATO NAZIONALE 2008 - ACCONTO "AUTOMATICO" IRES PER LE SOCIETÀ CHE HANNO ADERITO ALLA TASSAZIONE CONSOLIDATA DI GRUPPO - MISURA: 100 PER CENTO (RATA UNICA) O 60 PER CENTO (SECONDA RATA).....	23
3.9.3	MOD. UNICO 2008 - ACCONTO "AUTOMATICO" IRES - ENTI NON COMMERCIALI RESIDENTI E SOCIETÀ ED ENTI NON RESIDENTI EQUIPARATI - MISURA: 100 PER CENTO (RATA UNICA) O 60 PER CENTO (SECONDA RATA).....	23
3.10	TERMINI E MODALITÀ DI VERSAMENTO DELL'ACCONTO.	24
3.11	VERSAMENTO DI ACCONTI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI NELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE DI FUSIONE, SCISSIONE, TRASFORMAZIONE, LIQUIDAZIONE E FALLIMENTI.	25
3.11.1	VERSAMENTO DEGLI ACCONTI IN CASO DI FUSIONE E SCISSIONE.....	25
3.11.2	VERSAMENTO DELL'ACCONTO IN CASO DI TRASFORMAZIONE.	26
3.11.3	VERSAMENTO DEGLI ACCONTI NELL'IPOTESI DI LIQUIDAZIONE VOLONTARIA E DI FALLIMENTO.	27
4.	DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO IRAP.....	27
4.1	PRINCIPI GENERALI	27
4.2	CUNEO FISCALE.	28
4.2.1	DOCUMENTO UNICO DI REGOLARITÀ CONTRIBUTIVA (DURC).	30
4.3	INCREMENTO DELL'ALIQUOTA DA UTILIZZARE AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO IRAP PER L'ANNO 2008, PER I CONTRIBUENTI CHE OPERANO IN DETERMINE REGIONI	31
4.4	AMMONTARE DEL VERSAMENTO DELL'ACCONTO IRAP PER IL 2008.....	31
4.4.1	ACCONTO "AUTOMATICO" - PERSONE FISICHE.....	31
4.5.2	ACCONTO "AUTOMATICO" - SOCIETÀ DI PERSONE.	31
4.5.3	ACCONTO "AUTOMATICO" - SOCIETÀ DI CAPITALI.	32
4.5.4	ACCONTO AUTOMATICO - ENTI PRIVATI NON COMMERCIALI RESIDENTI E SOCIETÀ ED ENTI NON RESIDENTI EQUIPARATI.....	32
4.6	MODALITÀ E TERMINI DI VERSAMENTO DELLA SECONDA RATA DELL'ACCONTO IRAP.	33
4.7	CODICE TRIBUTO E CODICE REGIONE PER IL VERSAMENTO DELL'ACCONTO.....	34
4.8	VERSAMENTO DELL'ACCONTO IRAP NELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE (LIQUIDAZIONI E TRASFORMAZIONI).	35
4.9	MODALITÀ E TERMINI DI VERSAMENTO DELL'ACCONTO PER ENTI PUBBLICI, ORGANI E AMMINISTRAZIONI DELLO STATO.	36
4.9.1	PRINCIPI GENERALI	36

STUDIO ANTONELLI

4.9.2	AMMINISTRAZIONI ED ENTI PUBBLICI CHE SVOLGONO ATTIVITÀ COMMERCIALE.	36
5.	SANZIONI PER RITARDATO, OMESSO O INSUFFICIENTE VERSAMENTO D'ACCONTO IRPEF, IRES E IRAP.	38
6.	ASSISTENZA FISCALE: SECONDA O UNICA RATA DELL'ACCONTO IRPEF PER IL 2008.	38
6.1	SECONDA O UNICA RATA D'ACCONTO DOVUTA DA DIPENDENTI, PENSIONATI E PERCETTORI DI REDDITI ASSIMILATI.	38
6.1.1	PRELIEVO DELLA RATA D'ACCONTO NELL'IPOTESI DI RETRIBUZIONE INSUFFICIENTE.	39
6.1.2	CASI PARTICOLARI.	40
6.2	IL PAGAMENTO DELL'ACCONTO IRPEF DOVUTO DAI COLLABORATORI COORDINATI E CONTINUATIVI.	41
6.3	LA DICHIARAZIONE CONGIUNTA E IL PAGAMENTO DELL'ACCONTO.	41
6.4	VERSAMENTO DELL'ACCONTO IRPEF.	42
7.	CONTRIBUTO PREVIDENZIALE DOVUTO DAI SOGGETTI ISCRITTI ALLA GESTIONE SEPARATA DELL'INPS DI CUI ALL'ART. 2, COMMI DA 26 A 32, DELLA LEGGE N. 335/1995 - VERSAMENTO DELLA SECONDA RATA D'ACCONTO PER IL 2008.	43
7.1	MODALITÀ DI VERSAMENTO.	44
7.2	SANZIONI.	44

1. Premessa.

L'art. 17 del D.P.R. n. 435/2001 prevede, entro il mese di novembre, ovvero, per le società di capitali con esercizio non coincidente con l'anno solare, entro l'undicesimo mese dell'esercizio cui l'acconto si riferisce, l'obbligo di versamento della seconda ovvero dell'unica rata d'acconto delle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) nonché dell'IRAP.

Il riferimento contenuto nell'art. 17 all'IREPG, deve intendersi ora riferito all'IRES, atteso che l'art. 2, comma 4, del D.Lgs. n. 344/2003 ha previsto che i riferimenti fatti alle norme del TUIR in vigore fino al 31 dicembre 2003 devono intendersi fatti alle corrispondenti norme contenute negli articoli sostituiti dal D.Lgs. n. 344/2003.

Ricordiamo che ai sensi dell'art. 4, comma 1, del D.Lgs. n. 344/2003, l'acconto IRES è dovuto dai soggetti il cui periodo d'imposta ha inizio dal 1° gennaio 2004.

Il versamento dell'acconto sarà considerato tempestivo se effettuato entro lunedì 1° dicembre, (cadendo il giorno 30 novembre di domenica), termine applicabile anche dalle società di capitali ed enti commerciali il cui esercizio coincide con l'anno solare.

La misura complessiva dell'acconto, commisurata all'imposta relativa al periodo precedente, al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto risulta fissata:

- al 99 per cento relativamente all'acconto IRPEF (cfr. art. 1, comma 301, Legge n. 311/2004);
- al 100 per cento relativamente all'acconto IRES (cfr. art. 1, comma 301, Legge n. 311/2004);
- nelle stesse misure previste per le imposte sui redditi relativamente all'acconto IRAP, vale a dire 99 per cento per persone fisiche e società di persone, 100 per cento per gli altri soggetti (art. 30, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997), ivi incluse le società ed enti soggetti all'IRES (cfr C.M. n. 28/E del 31 maggio 2005).

Al riguardo si evidenzia che secondo quanto apparso sulla stampa specializzata sarebbero allo studio, da parte del Governo, misure volte alla riduzione degli acconti di imposta. Tuttavia, in

STUDIO ANTONELLI

mancanza di provvedimento normativo o regolamentare che disponga una tale riduzione, di cui sarà eventualmente cura dello scrivente studio fornire una tempestiva informativa, nel prosieguo della presente Circolare si farà riferimento alle regole ed alle misure attualmente in vigore.

L'art. 1, comma 212, della Legge n. 662 del 23/12/1996 (Provvedimento collegato alla Finanziaria 1997) ha inoltre confermato l'obbligo, per i liberi professionisti privi di copertura previdenziale, di effettuare versamenti a titolo di acconto del contributo previdenziale del 17 – 24,72 per cento istituito dalla Legge n. 335 dell'8/8/1995. Si ricorda inoltre che non sono tenuti al versamento dell'acconto sul contributo previdenziale gli esercenti attività di lavoro autonomo occasionale il cui reddito derivante da tale attività sia superiore ad euro 5.000 nonché gli associati in partecipazione dal momento che per costoro il contributo è dovuto con le modalità ed i termini previsti per i collaboratori a progetto.

Ricordiamo altresì che l'art. 1, comma 144, lett. c), della L. n. 296/2007 ha introdotto, a decorrere dal periodo d'imposta 2007, l'obbligo del versamento dell'acconto relativo all'addizionale comunale IRPEF da effettuarsi in una unica soluzione entro il termine per il versamento del saldo dell'IRPEF; pertanto nessun versamento a titolo di acconto dell'addizionale comunale dovrà essere effettuato da parte delle persone fisiche per il mese di novembre essendo l'acconto stesso già stato assolto nel mese di giugno o luglio 2008.

Viceversa, nessun obbligo di versamento dell'acconto è previsto per l'addizionale regionale all'IRPEF atteso che questa imposta va corrisposta in un'unica soluzione entro il termine previsto per il versamento a saldo dell'IRPEF.

2. Compensazione tra crediti e debiti.

Come noto, l'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 ha introdotto la facoltà, precedentemente concessa solo per tributi "omogenei" (cosiddetta compensazione "verticale" o "interna"), di compensare, compilando gli appositi spazi del modello F24 (vedi par. 2.2.) le somme dovute allo Stato, alle Regioni, all'INPS ed agli altri enti previdenziali ed assistenziali, le imposte (IRPEF, IRES, IVA, imposte sostitutive, IRAP, addizionali IRPEF ecc.) e i contributi con i crediti dello stesso periodo risultanti dalla dichiarazione annuale e dalle denunce periodiche (c.d. "compensazione orizzontale o esterna).

L'art. 1, commi 30 e 31 della Legge n. 296/2006 ha introdotto, per i titolari di partita IVA che intendono effettuare operazioni di compensazione per somme superiori a 10.000 euro, un onere di comunicazione preventiva all'Agenzia delle entrate dell'importo e della tipologia dei crediti oggetto di compensazione. In termini più chiari, nel dichiarato intento "di contrastare l'indebita effettuazione delle compensazioni previste dal decreto legislativo del 9 luglio 1997, n. 241", tali disposizioni hanno subordinato l'effettuazione di compensazioni di importo eccedente la soglia "critica" individuata dal legislatore in 10.000 euro al controllo preventivo da parte dell'Agenzia delle entrate

Tale onere, tuttavia, non è ancora operante in quanto non è stato emanato il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, previsto dall'art. 1, comma 31 della legge n. 296/2007; pertanto, l'adempimento di preventiva comunicazione all'Agenzia delle entrate delle

STUDIO ANTONELLI

compensazioni eccedenti l'importo di 10.000 euro oltre a non aver operato in relazione ai versamenti dello scorso anno non esplica, ad oggi, ancora alcun effetto.

2.1 Limite dei crediti compensabili.

L'art. 25, comma 2, del D.Lgs. n. 241/1997, come modificato dall'art. 34, comma 1, della Legge n. 388/2000, ha fissato, a decorrere dal 1° gennaio 2001, il limite massimo dei crediti d'imposta compensabili per ciascun anno solare nell'importo di 516.456,90 euro.

In proposito si ricorda che, al fine del computo del limite in questione:

- si comprendono anche i crediti chiesti a rimborso con la procedura del c.d. "conto fiscale";
- si tiene conto esclusivamente delle compensazioni c.d. "orizzontali", non avendo pertanto rilievo le compensazioni, anche se risultanti dal modello F24, fatte fra crediti e debiti relativi ad una stessa imposta sulla base di disposizioni diverse da quelle contenute nel D.Lgs. n. 241/1997;
- non si tiene conto degli importi recuperati dal sostituto di imposta mediante compensazione ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs. n. 143 del 30 maggio 2005 il quale ha recepito la Direttiva comunitaria n. 2003/49/CE, disponendo l'esenzione dalla ritenuta su interessi e canoni corrisposti tra società consociate residenti in Stati membri dell'Unione Europea maturati a decorrere dal 1° gennaio 2004. Poiché il provvedimento è entrato in vigore il 26 luglio 2005, le ritenute sugli interessi applicate dal sostituto di imposta residente in Italia nel suddetto periodo transitorio (1/1/04 - 26/7/05) risultano non dovute in presenza delle specifiche condizioni indicate nell'art. 26-quater del D.P.R. n. 600/1973. Di conseguenza, il sostituto di imposta italiano è tenuto a rimborsare dette somme alla società consociata estera recuperando il corrispondente ammontare mediante l'istituto della compensazione. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n.47/E del 2 novembre 2005 ha precisato che in tale caso non si rende applicabile la limitazione all'utilizzo del credito d'imposta nella misura massima di 516.456,90 euro;
- dovrebbero essere escluse le compensazioni aventi ad oggetto crediti IRES e l'imposta risultante dal quadro RM, nel quale vanno indicati i redditi assoggettati a tassazione separata derivanti da partecipazioni in imprese estere controllate (CFC) (in tal senso vedasi la Circolare Assonime n. 26/2004). A supporto di tale conclusione, l'Associazione evidenzia che nelle istruzioni al modello UNICO 2004, l'imposta risultante dal quadro RM viene definita quale "IRPEG". Tale interpretazione viene riproposta anche nelle istruzioni al Modello UNICO 2007, laddove l'imposta *de qua* viene qualificata come IRES, sebbene per il versamento degli importi dovuti a saldo ed in acconto sono stati stabiliti due specifici codici tributo (2114 e 2115), diversi da quelli normalmente utilizzati per l'IRES (2003 e 2001). Sul punto, considerata la delicatezza del tema, sarebbe opportuno attendere un chiarimento ufficiale da parte del Ministero delle Finanze;
- si escludono le compensazioni del credito IRES, risultante dalla dichiarazione, con l'acconto IRES dovuto per il periodo d'imposta successivo. Ad avviso di Assonime (vedi circolare n. 26/2004) la precisazione contenuta nelle istruzioni comporta la compensabilità oltre il limite per tutte le ipotesi in cui l'acconto IRES venga compensato con un credito IRES, sia esso costituito da un'eccedenza propria sia esso costituito da un'eccedenza

STUDIO ANTONELLI

ricevuta ai sensi dell'art. 43-ter del D.P.R. n. 602/1973, concernente la cessione delle eccedenze infra-gruppo;

- con riferimento al consolidato fiscale di cui agli artt. 118 e ssgg. del TUIR l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 35/E del 18 luglio 2005 ha precisato che le singole consolidate che intendano trasferire i propri crediti di imposta compensabili ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 alla consolidante devono rispettare il limite di euro 516.456,90 su base annuale, per l'importo non utilizzato dalle medesime. La consolidante, invece, potrà utilizzare i crediti di imposta così ricevuti per compensarli con l'IRES di gruppo anche oltre il limite di euro 516.456,90 in quanto la verifica di tale limite operata in capo a ciascuna delle singole società aderenti al consolidato assorbe quella da effettuare in capo alla società consolidante;
- per le società e gli enti non operativi, ai sensi dell'art. 30, comma 4, della Legge n. 724 del 1994, il credito IVA emergente dalla dichiarazione annuale non può essere utilizzato in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241;
- per quanto attiene il credito di imposta per le spese di ricerca e sviluppo precompetitivo (art. 1, commi 280-283 della legge n. 296/2007), si evidenzia che tale credito non può essere chiesto a rimborso ed è utilizzabile, come specificato al comma 282, ai fini dei versamenti delle imposte sui redditi e dell'IRAP dovute per il periodo di imposta in cui le spese di cui al comma 280 sono state sostenute; l'eccedenza è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997 a decorrere dal mese successivo al termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta con riferimento al quale il credito è concesso. Per quanto rileva in questa sede, si sottolinea come l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 46/E del 13 giugno 2008 ha fornito importanti chiarimenti riguardo le possibilità di utilizzazione del credito relativo alle spese sostenute nel 2008 già a scomputo degli acconti dovuti per il medesimo periodo d'imposta. Infatti è stato precisato che i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare possono utilizzare:
 - il credito d'imposta relativo ai costi sostenuti nel 2007 a scomputo del versamento delle somme dovute ai fini IRPEF, IRES e IRAP a saldo per lo stesso 2007; l'eccedenza può essere utilizzata in compensazione con il modello F24 a decorrere dal mese di ottobre 2008,
 - il credito d'imposta relativo ai costi sostenuti nel 2008 a scomputo del versamento delle somme dovute in acconto e a saldo per lo stesso 2008; l'eccedenza può essere utilizzata in compensazione con il modello F24, a decorrere dal mese successivo al 31 luglio 2009 (termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi), quindi a decorrere dal mese di agosto 2009.

Nella prospettiva di lotta all'evasione, peraltro, merita ricordare che l'art. 35, comma 7, del D.L. n. 223/2006, ha introdotto una nuova fattispecie penale che si configura quando si utilizzano in compensazione crediti inesistenti o non spettanti per un importo superiore a 50.000 euro.

2.2 Nuove norme in tema di utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta aventi natura sovvenzionale indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

In via preliminare, è opportuno rilevare che i crediti in parola, in linea generale, non soggiacciono all'anzidetto limite di 516.456,90 euro ciò in quanto, come più volte ribadito anche dall'Amministrazione finanziaria, il loro *"importo complessivamente utilizzabile ... è predeterminato e già stanziato sui singoli capitoli di spesa delle amministrazioni competenti a riconoscere il beneficio"* e, pertanto, in relazione ad essi non si pone l'esigenza di garantire il rispetto dei vincoli del bilancio pubblico (in questo senso, si veda C.M. n. 219 del 1998; R.M. n. 86/E del 1999 e C.M. n. 9/DF del 2008).

In questo contesto l'art. 1, comma 53, della Legge n. 244/2007 c.d. "Legge finanziaria per il 2008" ha modificato la disciplina concernente l'utilizzazione in compensazione dei crediti d'imposta aventi natura sovvenzionale indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi prevedendo che a decorrere dal 1° gennaio 2008 *"... anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole leggi istitutive, i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi possono essere utilizzati nel limite annuale di 250.000 euro..."*.

Da evidenziare che la limitazione in parola comporta un aggravio (meramente) finanziario per i contribuenti in quanto il secondo periodo del citato comma 53 prevede che l'eventuale eccedenza di credito non utilizzata per effetto del suddetto limite *"...è riportat(a) in avanti anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive ed è comunque compensabile per l'intero ammontare residuo a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si genera l'eccedenza..."*.

Per espressa previsione della norma, restano estranei alla limitazione in parola:

- il credito di imposta per le spese di ricerca e sviluppo precompetitivo (art. 1, commi 280-283 della legge n. 296/2007);
- il credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate (art. 1, comma 271 della stessa citata legge n. 296 del 2007) con decorrenza, però, in questo caso, a partire dal 1° gennaio 2010;
- le imprese impegnate in processi di ricerca e sviluppo ubicate nelle aree delle regioni Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, Sardegna, Abruzzo e Molise ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 87, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato istitutivo della Comunità europea, con un fatturato annuo non superiore a euro 5.000.000 che beneficiano delle disposizioni di cui ai commi da 242 e 249 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 le cui azioni sono ammesse alla quotazione in un mercato regolamentato a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2007, anche se subordinatamente all'autorizzazione da parte della Commissione europea.

La risoluzione n. 9/DF del 3 aprile 2008, ha innanzitutto chiarito che l'innovazione in parola lascia *"...immutato il principio secondo cui il limite generale alle compensazioni previsto dal richiamato art. 25, comma 2, del d.lgs. n. 241 del 1997 non riguarda i crediti d'imposta nascenti dall'applicazione di discipline agevolative sovvenzionali, consistenti appunto*

STUDIO ANTONELLI

nell'erogazione di contributi pubblici sotto forma di crediti compensabili con debiti tributari (o contributivi)...", chiarendo altresì che:

- la nuova limitazione, in linea generale, *"...opera non già come limite interno su ciascun singolo credito d'imposta, ma come limite complessivo sulla massa dei crediti d'imposta della specie..."*; il rispetto del nuovo limite quantitativo, pertanto, deve essere verificato in relazione all'ammontare complessivo di tutti i crediti d'imposta indicati nel quadro RU;
- *"...la nuova regola si applica con le stesse modalità sia ai crediti di nuova generazione sia ai crediti già maturati dal contribuente in anni precedenti al 2008 e non ancora utilizzati..."*. Conformemente a tale impostazione, inoltre, l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di sottolineare che il regime del riporto in avanti interessa anche le eventuali eccedenze dei crediti d'imposta maturati prima del 1° gennaio 2008, confermando, comunque, che alla scadenza del triennio le eccedenze dei crediti d'imposta riportate in avanti divengono utilizzabili senza alcun limite quantitativo.

L'Amministrazione finanziaria è intervenuta, altresì, su un aspetto particolarmente interessante della nuova limitazione, concernente il coordinamento di tale innovazione con le disposizioni già esistenti in materia. In particolare, il Dipartimento delle finanze ha preso in esame la particolare fattispecie di un'impresa titolare sia di crediti di imposta della tipologia in esame (ossia quelli da indicare nel quadro RU della dichiarazione) per un importo superiore al nuovo limite (ossia 250.000), sia di crediti d'imposta che originano da eccedenze (d'imposta) risultanti dalle dichiarazioni e denunce periodiche per un ammontare complessivo inferiore al limite ordinario entro cui possono essere fruite (ossia 516.456,90). Al verificarsi di tale fattispecie è stato precisato che ove l'impresa non potesse sfruttare appieno il limite generale di 516.456,90 euro, l'impresa stessa potrà allora *"...utilizzare i crediti d'imposta in questione anche oltre lo specifico limite dei 250.000 euro, fino a colmare la differenza non sfruttata del limite generale..."*. Si tratta, come è evidente, di una soluzione di favore per i contribuenti, atteso che gli stessi, negli anni in cui non riescano a sfruttare appieno il limite ordinario alla compensazione orizzontale, ben potranno fruire dei crediti di imposta della predetta tipologia anche oltre il nuovo limite dei 250.000 euro.

2.3 Presentazione del modello F24 in caso di compensazione.

Come è noto, l'obbligo di presentazione del modello F24 cartaceo ovvero telematico è previsto anche quando, per effetto della compensazione c.d. "orizzontale" o comunque dell'utilizzo di altri crediti d'imposta, esso presenti un saldo finale uguale a zero, per consentire a tutti gli enti destinatari del versamento di venire a conoscenza delle compensazioni operate in modo da potere regolare le reciproche poste a debito e a credito.

Per ogni credito utilizzato in compensazione occorre indicare:

- nella colonna "importi a credito compensati" l'ammontare del credito che viene compensato;
- nella colonna "anno di riferimento" il periodo d'imposta (nella forma "AAAA") cui si riferisce la dichiarazione dalla quale risulta il credito (ad esempio, nel caso di utilizzo del credito IRES risultante dal modello UNICO 2008 dovrà essere indicato l'anno "2007");

STUDIO ANTONELLI

- nella colonna “codice tributo” il codice utilizzato per il versamento a saldo dell’imposta in relazione al quale è sorto il credito (nell’esempio sopra riportato dovrà essere indicato il codice tributo “2003”);
- nella colonna “rateazione/regione/prov” l’indicazione “0101” qualora il codice tributo di un saldo venga utilizzato per esporre un credito derivante da dichiarazione (in tale senso si è espressa la C.M. n. 83/E del 27 aprile 2000).

A seguito del recepimento dei principi fissati dall’art. 10 della Legge n. 212/2000 (c.d. “Statuto del contribuente”), non sono più soggette a sanzione le violazioni formali commesse nella compilazione del modello F24 (si veda, al riguardo, la Circolare n. 2/2002 dello scrivente Studio).

Con la C.M. n. 54/E del 19 giugno 2002, risposta n. 17.2, l’Agenzia delle entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in ordine alle sanzioni applicabili in caso di mancata o tardiva presentazione del modello F24 a saldo zero.

In particolare, è stato precisato che la violazione dell’obbligo di presentazione del modello F24 a saldo zero non può essere considerata meramente formale e quindi non è applicabile la causa di non punibilità prevista dall’art. 6, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 472/1997. Pertanto al caso di omessa o tardiva presentazione del modello F24 a saldo zero si applica la sanzione amministrativa di euro 154, ridotta ad euro 51 se il ritardo non è superiore a cinque giorni lavorativi, così come previsto dall’art. 19, comma 4, del D.Lgs. n. 241/1997.

3. Imposte sui redditi (IRPEF e IRES).

3.1 Modalità di determinazione dell’acconto IRPEF e IRES.

L’art. 17, comma 3, del D.P.R. n. 435/2001 prevede che l’acconto IRPEF e IRES debba essere corrisposto in due rate secondo le seguenti percentuali:

- 40 per cento entro il termine per il saldo delle imposte relative al 2007;
- 60 per cento entro novembre 2008 ovvero entro l’undicesimo mese dell’esercizio per i soggetti con periodo d’imposta non coincidente con l’anno solare.

Lo stesso art. 17 del D.P.R. n. 435/2001 stabilisce che il versamento dell’acconto in due rate non deve essere effettuato qualora l’importo della prima rata sia inferiore o uguale ad euro 103,00. Ricorrendo tale ipotesi quindi l’acconto dovrà essere versato in un’unica soluzione entro il termine previsto per il versamento della seconda rata d’acconto.

Per entrambe le imposte in precedenza citate, in alternativa all’ipotesi dell’acconto “automatico”, vale a dire commisurato all’imposta dovuta per il precedente periodo (2007), sussiste ancora la possibilità per i contribuenti di versare, avvalendosi di un metodo previsionale, un acconto “mirato” ad un minor reddito presunto per il 2008, con l’eventuale applicazione di una sanzione pari al 30 per cento - prevista dall’art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997 - nel caso di omessi o insufficienti versamenti di acconto.

STUDIO ANTONELLI

A tale ultimo riguardo, si evidenzia come in linea generale, nei casi in cui si scelga il metodo previsionale occorrerà tenere in considerazione le modifiche alla disciplina del reddito d'impresa e dell'IRAP che risulteranno dalla dichiarazione relativa al 2008 (modifiche che, in altri termini, interesseranno il corrente periodo d'imposta).

3.2 Soggetti interessati al versamento della seconda (o unica) rata di acconto.

Sono interessati al versamento della seconda (o unica) rata di acconto i seguenti soggetti:

- le persone fisiche obbligate alla presentazione del modello UNICO 2008. A questo proposito, si evidenzia, che i soggetti che per il 2007 hanno presentato il modello UNICO 2008 sono tenuti al versamento della seconda (o unica) rata di acconto per il 2008 anche se per il periodo d'imposta 2008 il contribuente, pur in possesso dei requisiti in quanto lavoratore dipendente, pensionato, collaboratore coordinato e continuativo ovvero altro soggetto ammesso, sceglierà di assolvere i propri obblighi di dichiarazione usufruendo dell'assistenza fiscale del datore di lavoro (o ente pensionistico) o di un CAF;
- contribuenti c.d. "minimi" già in attività nel 2007, che nel 2008 hanno aderito al regime fiscale semplificato introdotto dall'art. 1, comma da 96 a 117, della Legge n. 244/2007: costoro sono tenuti al calcolo dell'acconto d'imposta sul reddito delle persone fisiche nell'anno in cui avviene il passaggio dal regime ordinario (2008) senza tener conto delle disposizioni che disciplinano il regime semplificato. Nella C.M. n. 73/E del 2007 dell'Agenzia delle entrate è stato chiarito che il soggetto che si avvale del regime a decorrere dal 2008, calcolerà gli acconti da versare nel corso dello stesso anno 2008 avendo riguardo all'imposta dovuta evidenziata nella dichiarazione relativa all'anno 2007;
- i "soggetti IRES" di cui all'art. 73 del TUIR obbligati alla presentazione del modello UNICO 2008 (società di capitali, enti commerciali equiparati alle società di capitali, enti non commerciali, società ed enti senza stabile organizzazione in Italia). Tali soggetti sono interessati al versamento dell'IRES entro il prossimo 30 novembre solo nel caso in cui il mese di novembre corrisponda all'undicesimo mese dell'esercizio o della gestione e dunque l'esercizio o la gestione - avendo inizio il 1° gennaio e durata 12 mesi - coincida con l'anno solare. Nel caso in cui l'esercizio o il periodo di gestione non coincida con l'anno solare, il versamento del secondo acconto sulle imposte dovute andrà effettuato nell'undicesimo mese dell'esercizio o del periodo di gestione (che pertanto non coinciderà con il mese di novembre).

3.3 Soggetti esonerati dal versamento dell'acconto.

Si riportano alcuni casi di soggetti che si trovano nelle condizioni di potere omettere il versamento delle due rate d'acconto per il 2008:

- a) contribuenti che nell'anno precedente (2007) hanno percepito solo un reddito di lavoro dipendente o assimilato (articoli 49 e 50 del TUIR) corrisposto da un unico sostituto d'imposta ovvero che, pur possedendo più redditi di lavoro dipendente o assimilato, hanno chiesto all'ultimo datore di lavoro l'effettuazione del c.d. "conguaglio riassuntivo" e che, conseguentemente, non hanno presentato alcuna dichiarazione dei redditi;
- b) contribuenti che, all'atto della presentazione della dichiarazione relativa al 2007 (UNICO 2008) non devono effettuare alcun versamento di imposta, potendo anzi risultare creditori

STUDIO ANTONELLI

nei confronti dell'Erario (nella ipotesi in cui le detrazioni, le ritenute subite ed i crediti di imposta siano risultati superiori all'imposta dovuta in base alla dichiarazione);

- c) contribuenti che hanno intrapreso per la prima volta un'attività produttiva di reddito nel corso del 2008 (e che quindi legittimamente non hanno presentato nel 2008 alcuna dichiarazione per il 2007) ovvero il cui primo periodo d'imposta si chiude alla fine del 2008 (si pensi al caso di una società costituita negli ultimi mesi del 2007 il cui primo esercizio si chiuda al 31 dicembre 2008);
- d) eredi del contribuente deceduto nel corso del 2008, ma prima del termine per il versamento dell'acconto (solo per i redditi del defunto).

3.4 Effetti di alcuni provvedimenti legislativi ai fini della rideterminazione dell'acconto utilizzando il metodo previsionale.

Quest'anno, l'adozione del metodo c.d. previsionale assume connotazioni particolari in relazione agli attuali obblighi di versamento dell'acconto: tale metodologia di determinazione dell'acconto, infatti, consentirebbe al contribuente di beneficiare della notevole riduzione delle aliquote IRES e IRAP, valevole dal 2008, da cui in linea di massima scaturisce una diminuzione del carico fiscale di quasi il 6 per cento atteso che a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 l'aliquota IRES dal 33% passa al 27,5% mentre l'aliquota ordinaria IRAP scende dal 4,25% al 3,9%; com'è evidente, quindi, la modifica in commento rende, particolarmente conveniente l'adozione della metodologia di determinazione dell'acconto in parola.

Sempre i soggetti che utilizzano tale metodologia di calcolo devono tenere in considerazione le seguenti disposizioni di allargamento della base imponibile. Si tratta in particolare:

- della cancellazione del regime di deducibilità extracontabile (mediante il noto quadro EC della dichiarazione) degli ammortamenti, delle svalutazioni e delle altre rettifiche di valore;
- dell'eliminazione degli ammortamenti anticipati. In relazione a tale fattispecie, peraltro, occorre aggiungere per i soli beni nuovi acquisiti nel 2008, resta la possibilità di continuare a dedurre gli ammortamenti anticipati. In particolare, l'art. 1, comma 34, della Legge n. 244/2007 stabilisce che “...per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, per i beni nuovi acquisiti ed entrati in funzione nello stesso periodo, esclusi quelli indicati nella lettera b) del comma 1 dell'articolo 164 [autovetture e veicoli assimilati] e nel comma 7, primo periodo, dell'articolo 102-bis [beni classificabili in determinate categorie individuate dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas] del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non si applica la riduzione a metà del coefficiente tabellare prevista dal comma 2 dell'articolo 102 del predetto testo unico, e l'eventuale differenza non imputata a conto economico può essere dedotta nella dichiarazione dei redditi...”. Naturalmente, resta fermo che in relazione ai beni entrati in funzione precedentemente al 2008 e il cui ammortamento incide sulla determinazione dell'imponibile sia del periodo d'imposta 2007 che del periodo d'imposta 2008, a parità di condizioni, l'innovazione in parola determina un aggravio impositivo;

STUDIO ANTONELLI

- delle nuove regole di deducibilità delle spese di rappresentanza, di cui all'art. 108, comma 2, del Tuir, introdotte dalla Legge n. 244/2007 che entreranno in vigore a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2007, subordinatamente all'emanazione di un apposito decreto attuativo,. A tale proposito si ricorda che fino al 31 dicembre 2007 le spese di rappresentanza erano deducibili nei limiti di un terzo del loro ammontare, per quote costanti nell'esercizio del loro sostenimento e nei quattro esercizi successivi. Le nuove regole di deduzione prevedono invece:
 - la deduzione in un'unica soluzione nel periodo di imposta di sostenimento, ma solo se rispondenti a requisiti di inerenza e di congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale della stessa. Il decreto in corso di emanazione dovrebbe prevedere altresì alcune limitazioni quantitative alla deducibilità delle spese de qua: in particolare, secondo i commenti apparsi sulla stampa specializzata, l'attuale versione del decreto dovrebbe prevedere un limite di deduzione proporzionale (in misura compresa tra l'1% e l'1,3%) ai ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa. Si segnala, peraltro, che nelle versioni precedenti del decreto era previsto un limite proporzionale più elevato pari al 2% dei ricavi, ma con un tetto massimo di spese deducibili pari ad euro 200 mila;
 - la deduzione delle spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore ad euro 50 (in passato il limite risultava pari ad euro 25,82);
- del nuovo regime di indeducibilità degli interessi passivi per le società di capitali e gli enti commerciali nei confronti delle quali viene introdotto un meccanismo che individua il quantum degli interessi passivi deducibile in funzione del risultato operativo lordo della gestione caratteristica (c.d. Rol): in particolare, gli interessi passivi possono essere dedotti in ciascun periodo d'imposta entro il limite del 30 per cento di tale grandezza;
- della eliminazione, per coloro che si avvalgono del regime di tassazione su base consolidata nazionale:
 - delle rettifiche di consolidamento per pro-rata patrimoniale;
 - della detassazione del 5% dei dividendi intercompany;
 - dell'opzione per la neutralità fiscale delle plusvalenze in area di consolidamento fiscale;
- della rimodulazione della quota imponibile delle plusvalenze in regime di participation exemption. Ci si riferisce in particolare alle plusvalenze relative a partecipazioni dotati dei requisiti "pex" realizzate a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2007 da contribuenti soggetti all'IRES, per le quali la quota esente ai sensi dell'art. 1, comma 33, lett. h), della Legge n. 244/2007 è stata innalzata dall'84% al 95%. Per quanto concerne invece la rideterminazione, in capo ai soggetti IRPEF, della quota fiscalmente rilevante – passata dal 40% al 49,72% – di dividendi, plusvalenze e minusvalenze di cui agli articoli 47, 58, 59 e 68 del Tuir, conseguenti alla modifica dell'aliquota IRES si ricorda che secondo quanto regolato dal D.M. 2 aprile 2008 le nuove percentuali trovano applicazione:

STUDIO ANTONELLI

- alle plusvalenze e alle minusvalenze realizzate a decorrere dal 2009 (mentre per le plusvalenze e per le minusvalenze realizzate prima di tale data ma i cui corrispettivi diano percepiti nel 2009 valgono le regole precedenti);
- ai dividendi, a partire dalla delibere di distribuzione successive a quelle aventi ad oggetto l'utile dell'esercizio in corso al 31/12/2007.

Si ricorda, inoltre, che la Legge n. 244/2007 (Legge finanziaria per l'anno 2008) ha profondamente innovato i criteri di determinazione della base imponibile IRES per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali (IAS/IFRS), prevedendo la rilevanza ai fini fiscali dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dagli IAS.

A conti fatti si deve pertanto ritenere che l'applicazione del metodo c.d. storico di determinazione degli acconti continui ad offrire notevoli vantaggi alle imprese in quanto consente di evitare il rischio di incorrere nelle sanzioni per insufficiente versamento dell'acconto che potrebbero scaturire da una stima non corretta del risultato atteso per l'esercizio in relazione al quale vengono versati gli acconti (i.e., il periodo 2008). Tale aleatorietà, peraltro, appare quest'anno particolarmente significativa ove si considerino le nuove e rilevanti impostazioni di principio introdotte, dalla legge finanziaria per il 2008, come fondamento delle regole di determinazione dell'IRES e dell'IRAP; innovazioni che, per la loro incisività nelle regole usuali di determinazione dei tributi in questione, stanno ingenerando notevoli incertezze interpretative sulle quali non sono ancora intervenuti gli auspicati chiarimenti ministeriali.

3.4.1 Introduzione dell'addizionale IRES per le imprese del settore energetico.

L'art. 81, comma 16, del D.L. n. 112/2008 introduce una addizionale IRES per i soggetti operanti nel settore petrolifero e della produzione e commercializzazione dell'energia elettrica con volume di affari superiore a 25 milioni di euro. In sintesi l'addizionale, che si configura come un incremento settoriale dell'aliquota IRES ordinaria andandosi dunque ad applicare alla medesima base imponibile di quest'ultima come determinata secondo le regole ordinarie del TUIR, comporta un incremento dell'aliquota IRES di 5,5 punti percentuali ripristinando il livello impositivo delle imprese operanti nel settore energetico e petrolifero al 33%.

A tale riguardo evidenziamo che nel silenzio della norma, Assonime nella Circolare n. 50/2008 ha evidenziato che con riferimento agli obblighi di versamento dell'acconto valgono le stesse regole per l'IRES.

In considerazione di ciò e posto che il decreto non richiede che debba provvedersi ad una rideterminazione dell'acconto dovuto per l'esercizio di entrata in vigore dell'addizionale, l'Associazione ha ritenuto che, non sussistono obblighi di versamento dell'acconto dell'addizionale per il 2008 laddove l'impresa adotti il metodo cd. storico, tenuto conto che, trattandosi di un maggior prelievo di nuova introduzione, non vi è alcuna base di computo relativa all'esercizio precedente.

Qualche incertezza viene posta invece nel caso in cui l'impresa, in luogo del metodo cd. storico, abbia invece adottato, per il 2008, il metodo cd. previsionale. E' chiaro che, ove si

STUDIO ANTONELLI

qualificasse l'addizionale come un mero innalzamento dell'aliquota IRES, il versamento dell'acconto dell'IRES dovuta per il 2008 dovrebbe essere ragguagliato anche a tale incremento.

Anche se la questione merita un approfondimento da parte dei competenti organi evidenziamo che Assonime ritiene che l'eventuale adozione di tale metodo ai fini dell'IRES per il versamento dell'acconto non possa di per sé ritenersi vincolante anche ai fini dell'addizionale con la conseguenza che, a prescindere dal metodo di calcolo dell'acconto IRES, gli obblighi di versamento dell'acconto dell'addizionale dovrebbero comunque decorrere solo dall'esercizio successivo a quello di prima applicazione della norma, ossia dal 2009.

3.5 Versamento dell'acconto IRES per i soggetti che intendono optare per il "consolidato fiscale".

Come noto, il Decreto Legislativo n. 344 del 12 dicembre 2003 ha introdotto nel TUIR i seguenti istituti giuridici che consentono, a seguito dell'esercizio di una specifica opzione, una differente modalità di determinazione dell'imposta dovuta:

- il "regime di trasparenza" disciplinato dagli articoli 115 e 116 del TUIR e dal Decreto attuativo del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23 aprile 2004, che determina l'imputazione del risultato positivo o negativo generatosi in capo alla società partecipata direttamente in capo ai soci, a prescindere dall'effettiva percezione;
- il "consolidato fiscale" nazionale disciplinato dagli articoli 117 e 129 del TUIR e dal Decreto attuativo del Ministero dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004 in applicazione del quale si ha la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi delle società controllate e della società controllante.

Ai fini che qui interessano, occorre evidenziare che l'eventuale esercizio dell'opzione per il "consolidato fiscale" e per il "regime di trasparenza" richiedono particolare attenzione in sede di determinazione degli acconti dovuti, sia per i soggetti che hanno esercitato detta opzione nel corso del precedente periodo di imposta, sia per quei contribuenti che aderiscono ai suddetti regimi per la prima volta nel 2008.

3.5.1 Soggetti tenuti al versamento della seconda rata d'acconto IRES in caso di adesione al consolidato fiscale.

L'art. 118, comma 3, del TUIR stabilisce, in linea generale, che gli obblighi di versamento in acconto competono esclusivamente alla controllante anche per l'esercizio di avvio del consolidato. Senonché, l'art. 6, comma 1, del decreto attuativo 9 giugno 2004 ammette la possibilità che gli acconti siano versati, in tutto o in parte, separatamente dai soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo precedentemente alla comunicazione dell'opzione.

Va ricordato che il caso previsto dall'art. 6, comma 1, del decreto attuativo potrebbe riguardare la prima rata d'acconto ancorché l'art. 119 del TUIR così come modificato dall'art. 1, comma 33, lett. r), della Legge n. 244/2007 abbia disposto l'anticipo – dal 20 giugno al 16 giugno - del

STUDIO ANTONELLI

termine entro il quale può essere comunicata, da parte dei contribuenti soggetti all'IRES, l'opzione per il regime di consolidato nazionale.

Potrà quindi accadere che alcune società abbiano già esercitato l'opzione per il consolidato; ricorrendo tale fattispecie, la consolidante sarà tenuta all'obbligo del versamento della seconda rata d'acconto IRES.

Comunque, anche gli acconti versati separatamente dalle società partecipanti al consolidato, in attesa della comunicazione dell'opzione, vale a dire la prima rata d'acconto IRES per il 2008, si considerano validamente eseguiti sicché il soggetto consolidante può tenerne conto nell'esecuzione dei propri adempimenti; resta ferma, tuttavia, la responsabilità della consolidante ai sensi dell'art. 127, comma 3, del TUIR qualora essi risultino insufficienti, secondo quanto disposto dall'art. 6, primo comma, del D.M. 9 giugno 2004.

3.5.2. Criteri di determinazione dell'acconto IRES per i soggetti che hanno optato per il "regime di tassazione consolidata nazionale".

Circa i criteri di determinazione dell'acconto per le società che hanno avviato il regime di tassazione consolidata, l'art. 6 del D.M. 9 giugno 2004 detta alcune importanti disposizioni di attuazione. Al riguardo, per semplicità di esposizione occorre distinguere a seconda che il 2008 rappresenti il primo esercizio di adesione al consolidato ovvero un periodo di imposta in cui la tassazione di gruppo opera a regime, avendo il contribuente aderito al consolidato già negli anni precedenti (ad esempio 2007).

Disciplina dell'acconto dovuto per il periodo di imposta in cui ha inizio il consolidato.

Per quanto riguarda l'acconto relativo all'anno d'imposta di avvio al consolidato, l'art. 6, comma 2, secondo periodo, del D.M. 9 giugno 2004 prevede che gli "...*obblighi di versamento dell'imposta sul reddito delle società, anche a titolo di acconto ...*" si intendono trasferiti alla società consolidante con "la comunicazione dell'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo entro il termine previsto dall'articolo 119, comma 1, lettera d), del testo unico" (16 giugno 2008 per comunicare l'avvio della tassazione di gruppo per il triennio 2008-2010).

Pertanto la determinazione della seconda rata d'acconto da parte della società consolidante secondo il metodo storico sarà effettuata sulla base dell'imposta, al netto delle detrazioni, dei crediti di imposta e delle ritenute d'acconto, corrispondente alla somma algebrica degli imponibili relativi al periodo di imposta precedente come indicati nelle dichiarazioni dei redditi presentate per il periodo stesso dalle società singolarmente considerate.

Anche in relazione all'acconto dovuto per il primo periodo di imposta di efficacia della tassazione di gruppo può essere utilizzato il criterio previsionale, calcolando quindi l'acconto in base alla somma algebrica degli imponibili previsti di ciascuna entità partecipante al consolidato. Da tenere presente che al verificarsi di questa circostanza la consolidante non potrà più tener conto degli effetti delle variazioni in diminuzione (o in aumento) conseguenti alle rettifiche di consolidamento abrogate con effetto dal 1° gennaio 2008. Si potrà tuttavia tener conto delle nuove regole in materia di deducibilità degli interessi passivi di cui all'art. 96 del

STUDIO ANTONELLI

Tuir, il quale prevede, tra l'altro, specifiche disposizioni per i soggetti che aderiscono al consolidato, quali:

- la possibilità di utilizzare eventuali eccedenze di interessi passivi indeducibili generatesi in capo ad una società consolidata in abbattimento del reddito complessivo di gruppo se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti al consolidato presentino, per lo stesso periodo di imposta, un risultato operativo lordo capiente non integralmente sfruttato per la deduzione (comma 7);
- l'inclusione nel consolidato dell'eccedenza di risultato operativo lordo di società estere (cd. consolidate virtuali che soddisfano i requisiti di partecipazione al consolidato nazionale) ai fini della determinazione degli interessi passivi deducibili nell'ambito del consolidato stesso, sulla base delle regole indicate nel comma 8 del medesimo art. 86.

Inoltre, sempre con riferimento all'ammontare dei versamenti dell'acconto, merita ribadire l'impostazione delineata nella Circolare Assonime n. 35/2007 secondo la quale l'acconto per i nuovi consolidati va determinato – a prescindere dalla circostanza che il relativo versamento sia effettuato singolarmente dalle società del gruppo ovvero dalla consolidante – con un unico criterio valevole congiuntamente per tutti i partecipanti al consolidamento; criterio che, ovviamente, può consistere nell'individuare l'imposta storica "virtuale" sulla base della somma algebrica degli imponibili evidenziati, per il periodo precedente, da ciascuna delle società, o in via previsionale, fondarsi sull'imposta che si specificherà in relazione all'imponibile consolidato del periodo di riferimento.

Secondo quanto precisa il decreto, come già evidenziato nel precedente paragrafo, anche gli acconti versati separatamente dalle società partecipanti al consolidato, in attesa della comunicazione dell'opzione, si considerano validamente eseguiti sicché il soggetto consolidante può tenerne conto nell'esecuzione dei propri adempimenti, ferma restando, tuttavia, la sua diretta responsabilità qualora essi risultino insufficienti, ai sensi dell'art. 127, comma 3, del Tuir.

In merito alla responsabilità del soggetto consolidante, l'Agenzia delle entrate nella Circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004 ha precisato che nel caso in cui l'acconto sia versato separatamente dai soggetti partecipanti al consolidato:

- se l'acconto è stato determinato utilizzando il metodo storico, il consolidante assume una responsabilità diretta per gli acconti versati dalle consolidate. In tale caso non trovano applicazione le norme relative alla responsabilità solidale per omesso versamento di cui all'art. 127, commi 3 e 4 del TUIR con la conseguenza che il consolidante non potrà esercitare la rivalsa sulle società consolidate ex art. 127, comma 4, del TUIR;
- se l'acconto è stato determinato con il metodo prospettico per gli eventuali o omessi versamenti rispondono, invece, soltanto i soggetti cui gli stessi si riferiscono (in tal senso vedasi art. 6, comma 2, del decreto di attuazione delle norme sul consolidato di cui al D.M. 9 giugno 2004).

Disciplina dell'acconto dovuto per il periodo di imposta successivo a quello di avvio del consolidato.

Per quanto riguarda i gruppi che determinano l'acconto per l'anno successivo a quello di avvio al consolidato, il primo comma dell'art. 6 del D.M. 9 giugno 2004 stabilisce che gli "...*obblighi*

STUDIO ANTONELLI

di versamento dell'imposta sul reddito delle società, anche a titolo di acconto ..." si intendono trasferiti alla società consolidante. Ciò detto, per il 2008 il versamento della prima e della seconda rata d'acconto competerà esclusivamente alla società controllante e la sua determinazione sarà effettuata sulla base dell'imposta, al netto delle detrazioni, dei crediti di imposta e delle ritenute d'acconto, risultante dalla dichiarazione dei redditi del consolidato "Consolidato nazionale e mondiale 2008".

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate nella Circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004 ha confermato che la società consolidante può determinare l'acconto dovuto utilizzando:

- il metodo storico, facendo riferimento all'imposta relativa al periodo precedente (al netto di detrazioni, ritenute d'acconto e crediti di imposta) risultante dalla dichiarazione dei redditi del consolidato;
- il metodo previsionale, sulla base dell'imposta che si prevede sarà dovuta per il periodo di imposta per il quale l'acconto è versato. Al riguardo, si ricorda che l'art. 4 del D.L. n. 69/1989, espressamente richiamato dall'art. 118, comma 3, del TUIR, prevede l'inapplicabilità delle sanzioni nel caso in cui l'acconto d'imposta versato risulti sufficiente rispetto all'imposta dovuta in base alla dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta cui l'acconto si riferisce.

Si ritiene utile evidenziare, infine, alcune fattispecie particolari che potrebbero verificarsi in seguito alla modifica della compagine delle società partecipanti al consolidato in relazione alle quali l'Assonime, nella Circolari n. 34 del 2005 e 35 del 2007, hanno formulato le seguenti considerazioni:

- accesso a tale regime nel corso del 2008 di altre società del gruppo: se l'ingresso sia frutto di un'opzione esercitata prima dei termini di scadenza dell'acconto, l'acconto dovrà essere versato dal consolidante anche per le società che entrano nel consolidato. In tal caso l'utilizzo del metodo storico con riferimento alla nuove società comporta la necessità di far riferimento ad una imposta "virtuale" calcolata sulla base della somma algebrica dei redditi delle nuove società dichiarati nel periodo precedente con quelli delle società già consolidate. In tali casi il metodo di determinazione dell'acconto di cui al secondo periodo del comma 3 dell'art. 118, pur riferendosi letteralmente alle sole società per le quali il periodo d'imposta in questione costituisce il primo esercizio del consolidato, dovrebbe determinare, nei casi di "ampliamento" del perimetro di un consolidato già avviato, l'applicazione della regola ivi prevista, cioè della "sommatoria algebrica dei redditi relativi al periodo precedente", all'insieme delle società aderenti al consolidato "ampliato": in questo senso, le società "nuove", "singolarmente considerate" apporteranno, ai fini del calcolo dell'acconto, i loro redditi individuali;
- interruzione nei confronti di una o più società consolidate nel corso del 2008 del consolidato avviato nel corso del 2006: al riguardo l'art. 124, comma 2, del TUIR prevede che entro trenta giorni dal venir meno dei requisiti per la tassazione di gruppo, la società controllante deve integrare quanto già versato a titolo di acconto, qualora il versamento complessivamente effettuato risulti inferiore a quello dovuto con riguardo alle società per le quali continua ad essere operante la disciplina di consolidamento. In questi casi, infatti, il parametro storico di riferimento del consolidato dovrebbe essere "rimodulato" in relazione ad una modificata base di riferimento che sarà data dal reddito complessivo globale del precedente esercizio al netto del reddito individuale della società "uscente" la quale,

STUDIO ANTONELLI

sembrerebbe logico ritenere per coerenza, dovrà anche tener conto delle rettifiche di consolidamento rilevate in tale precedente periodo ad essa riferibili. A loro volta, le società controllate nei cui confronti il consolidato si interrompe devono effettuare l'eventuale integrazione dell'acconto con riferimento ai redditi propri quali risultano dalla comunicazione trasmessa alla consolidante ai sensi dell'art. 121 del TUIR. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 35/E del 18 luglio 2005 ha precisato che nel caso in cui gli acconti versati dalla controllante dovessero eccedere quanto dovuto in seguito al ricalcolo di cui all'art. 124, comma 2, del TUIR, la medesima controllante può attribuire, in tutto o in parte, i versamenti già effettuati alle controllate nei cui confronti è venuto meno il requisito del controllo (cfr. paragrafo 7.1).

Disciplina dell'acconto dovuto per il periodo di imposta successivo a quello di rinnovo delle opzioni triennali.

Al riguardo, valgono in linea generale le considerazioni sopra svolte in merito ai nuovi consolidati che si avviano nel 2008 e ciò avuto riguardo sia ai soggetti che dovranno assolvere agli adempimenti in tema di acconto (nel senso che, successivamente alla comunicazione del rinnovo dell'opzione, tali adempimenti spettano alla consolidante, mentre prima del rinnovo essi possono essere effettuati tanto dalla consolidante quanto dalle singole consolidate), sia relativamente al quantum degli acconti da versare (la cui congruità sarà suscettibile, in ogni caso, di verifica "cumulativa" con riguardo ai risultati del consolidato anche nel caso in cui essi siano stati medio tempore versati autonomamente dalle singole imprese partecipanti).

Nella Circolare Assonime n. 35/2007 viene messa in evidenza una particolarità dei consolidati che vengono "rinnovati" nel 2008 rispetto a quelli che sono o saranno avviati nel medesimo anno. In particolare, secondo l'Associazione il rinnovo del consolidato venuto a scadenza ne costituisce una effettiva prosecuzione, come comprovato dalla possibilità, ad esempio, di utilizzare nel rinnovato triennio le perdite prodotesi e non consumatesi nel triennio di consolidamento oggetto, appunto, di rinnovo. Conseguentemente, dovrebbe ritenersi che – a differenza dei consolidati che vengono avviati ex novo – la base da assumere a riferimento per la determinazione degli acconti "storici" dei consolidati rinnovati nel 2008 sarà rappresentata dall'imposta consolidata risultante dalla dichiarazione relativa al precedente periodo; imposta che, naturalmente, non potrà che essere influenzata anche dalle rettifiche di consolidamento effettuate in tale periodo dalla consolidante in relazione alle società consolidate nel precedente triennio e che saranno incluse nel perimetro di consolidamento anche nel successivo.

3.6 Criteri di determinazione dell'acconto IRES per i soggetti che hanno optato per il "regime di trasparenza".

I criteri di determinazione dell'acconto per le società che hanno avviato il regime di trasparenza di cui all'art. 115 del TUIR, sono disciplinati dal comma 7 del medesimo art. 115 nonché dall'art. 9 del D.M. 23 aprile 2004.

In particolare, nel primo periodo d'imposta di efficacia dell'opzione, per espressa previsione normativa, gli obblighi di acconto permangono anche in capo alla società partecipata che dovrà calcolarli:

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

STUDIO ANTONELLI

- ovvero facendo ricorso al criterio previsionale, ma senza tenere conto degli effetti dell'opzione nella determinazione dell'imposta (articolo 9, comma 1, del D.M. 23 aprile 2004).

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

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 49 del 22 novembre 2004, invece, ciascuna società partecipante, a differenza della partecipata, può adottare, in alternativa al metodo storico, il metodo previsionale tenendo conto degli effetti della trasparenza. In tal caso, tuttavia, ove la possibilità di applicare concretamente la trasparenza venisse meno per la sopravvenuta perdita dei requisiti richiesti per l'accesso al regime o per il sopraggiungere di cause ostative all'esercizio dell'opzione, la partecipante dovrà integrare gli acconti, se inferiori a quelli effettivamente dovuti.

Al riguardo, si precisa che i versamenti non eseguiti in tutto o in parte dovranno essere effettuati entro i termini ordinari di scadenza degli acconti ovvero se i termini ordinari scadono prima dei successivi trenta giorni, entro 30 giorni dalla perdita dei requisiti o dal verificarsi della causa ostativa (cfr. art. 9, comma 3, del D.M. 23 aprile 2004). In particolare, se la perdita dei requisiti si è verificata prima del perfezionarsi dell'opzione, eventuali versamenti insufficienti comporteranno l'applicazione delle relative sanzioni in capo al socio.

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

Nel caso di mancato rinnovo dell'opzione alla scadenza del periodo triennale di efficacia della trasparenza, secondo quanto disposto dall'articolo 9, comma 2, del D.M. 23 aprile 2004, qualora si opti per la determinazione dell'acconto in base al metodo storico, sia la società partecipata che i soci devono calcolare gli acconti sulla base di una imposta "virtuale", cioè assumendo come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in assenza dell'opzione.

In sostanza:

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

Le disposizioni relative agli obblighi di versamento dell'acconto, previste nel caso in cui l'opzione non sia rinnovata alla sua naturale scadenza, si applicano anche nell'ipotesi in cui sopraggiunga l'inefficacia dell'opzione nel corso del triennio di validità della stessa (articolo 9, comma 3, del D.M. 23 aprile 2004). In tal caso, l'acconto deve essere ricalcolato ed integrato, se inferiore a quanto dovuto, nei termini ordinari; se i predetti termini scadono prima dei trenta

STUDIO ANTONELLI

giorni successivi al verificarsi dell'evento ostativo al regime di trasparenza, il versamento va effettuato entro trenta giorni da tale evento. In sostanza, le partecipate hanno sempre almeno trenta giorni per integrare il versamento, senza incorrere in sanzioni.

Si evidenzia, infine, che l'art. 9, comma 3, del D.M. 23 aprile 2004 estende alla trasparenza anche la norma di cui all'art. 124, comma 3, del TUIR che, nel consolidato, disciplina l'imputazione alle controllate dei versamenti in acconto già effettuati dalla controllante). Ne consegue che qualora i soci abbiano effettuato versamenti maggiori rispetto a quanto dovuto possono attribuire la parte eccedente alla società partecipata con le modalità previste, per la cessione infragruppo dei crediti d'imposta, dall'art. 43 ter del D.P.R. n. 602/1973.

3.7 L'acconto in presenza di redditi derivanti da imprese estere partecipate (c.d. *cfc*).

Come noto, i soggetti residenti in Italia (persone fisiche anche non titolari di reddito di impresa, società di persone, società di capitali ed altri soggetti passivi IRES) che detengono, direttamente od indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, il controllo di una impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori con regime fiscale privilegiato devono assoggettare a tassazione in Italia, ai sensi dell'art. 167 del TUIR), il reddito derivante dal soggetto estero partecipato (*cfc* – *controlled foreign companies*) attribuibile in base alla quota di partecipazione detenuta.

Il successivo art. 168 del TUIR dispone invece che la stessa norma si applica anche nel caso in cui il soggetto residente in Italia detenga, direttamente o indirettamente anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, una partecipazione non inferiore al 20% degli utili di una impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori con regime fiscale privilegiato.

Al riguardo, si ricorda che gli stati o territori a regime fiscale privilegiato, di cui al comma 4 dell'art. 167 e 168 del TUIR sono stati individuati con il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 21 novembre 2001 e con il Decreto 27 dicembre 2002.

A titolo esemplificativo, il soggetto residente in Italia che nel periodo di imposta 2007 possedeva una partecipazione di controllo in una *cfc* aveva l'obbligo di determinare il reddito derivante dalla impresa estera partecipata (da indicare nel quadro FC del Modello UNICO 2008) e di assoggettarlo a tassazione separata con l'aliquota media applicata al reddito complessivo netto del soggetto residente e comunque non inferiore al 27 per cento (vedi quadro RM del Modello UNICO 2008 - Società di capitali).

Per quanto concerne l'aliquota media applicabile ai fini della tassazione *de qua* si evidenzia come la Risoluzione n. 43/E del 12 febbraio 2008 ha ribadito che "... in seguito alla soppressione della DIT e fatta salva l'applicazione di norme speciali che prevedano un'aliquota ridotta, la predetta aliquota è normalmente pari al 33 per cento". Pertanto nel caso in cui la società residente non beneficia di alcun reddito da assoggettare ad aliquota agevolata (RN6 pari a zero, RN7 maggiore di zero) o consegue una perdita di esercizio (RN6 e RN7 pari a zero), il reddito della collegata estera imputato per trasparenza al soggetto residente va assoggettato a tassazione separata con aliquota del 33 per cento". In tale senso, anche le istruzioni al Modello Unico 2008 prevedono che la predetta aliquota è normalmente pari al 33%, fatta salva l'applicazione di norme speciali che prevedono un'aliquota ridotta di cui al rigo RN7.

STUDIO ANTONELLI

Per ciò che rileva in questa sede, si evidenzia che l'imposta dovuta sui redditi derivanti da partecipazioni nelle suddette imprese estere deve essere versata nei termini e con le modalità previste ai fini delle imposte sui redditi, come previsto nelle istruzioni al Modello UNICO 2008.

In particolare, le istruzioni evidenziano che:

- l'acconto relativo ai redditi in questione deve essere determinato autonomamente rispetto all'acconto dovuto per i redditi assoggettati in via ordinaria alle imposte sui redditi;
- l'eventuale eccedenza a credito dovuta, ad esempio, al versamento di acconti in misura superiore a quanto effettivamente dovuto a saldo, deve essere indicata nel Quadro RX (Rigo RX12 per le società di capitali);
- in caso di importo a debito il versamento deve essere effettuato utilizzando i seguenti codici tributo:

	<u>PERSONE FISICHE</u>	<u>SOCIETÀ DI CAPITALI</u>
SALDO	4722	2114
PRIMO ACCONTO	4723	2115
SECONDO ACCONTO	4724	2116

3.8 Misura dell'acconto IRPEF per il 2008.

Sulla base di quanto precisato in premessa, l'acconto IRPEF per periodo d'imposta 2008 risulta determinato nella misura del 99%, così come stabilito dall'art. 1, comma 301 della Legge n. 311/2004.

3.8.1 Acconto "automatico" IRPEF - Persone fisiche - Misura: 99 per cento (rata unica) o 59,4 per cento (seconda rata).

Per la determinazione in via "automatica" dell'acconto dovuto dalle persone fisiche è necessario fare riferimento al quadro RN, rigo RN30, del modello UNICO 2008 così come precisato dalle istruzioni ministeriali alla compilazione del modello.

Se l'importo di tale rigo è:

- inferiore o uguale ad euro 51,00, non è dovuto alcun acconto;
- superiore ad euro 51,00, ma inferiore ad euro 261,00, è dovuto l'acconto nella misura del 99 per cento, che va versato in unica soluzione entro il 1° dicembre 2008;
- uguale o superiore ad euro 261,00, è dovuto l'acconto da versare in due rate, pari al:
 - 39,60 per cento dell'importo di rigo RN30 già versato, nella generalità dei casi, entro il termine previsto per il pagamento a saldo delle imposte sui redditi per il 2007;
 - 59,40 per cento dell'importo di rigo RN30 (corrispondente alla differenza tra il 99 per cento ed il 39,60 per cento di tale rigo) da versare entro il 1° dicembre 2008.

STUDIO ANTONELLI

Si segnala inoltre che il credito riportato all'anno successivo (nella fattispecie dal 2007 al 2008) e non chiesto a rimborso può essere utilizzato in compensazione verticale anche se si tratta di importo inferiore ad euro 12, che non può mai essere chiesto a rimborso. Pertanto, se l'eccedenza IRPEF di cui al rigo RN 38 è stata riportata al rigo RX 1 (colonna 1) del quadro RX del modello UNICO 2008 l'anno successivo, la stessa potrà essere utilizzata in compensazione, qualunque ne sia l'importo, sia dalla prima che dalla seconda rata dell'acconto.

Si evidenzia che ai fini della determinazione dell'acconto IRPEF, coloro che hanno usufruito della detrazione d'imposta del 20% per l'acquisto di apparecchi televisivi dotati di sintonizzatore digitale integrato di cui all'art. 1, comma 357, Legge n. 296/2006, devono determinare l'acconto sommando all'importo del rigo RN30, il 20% dell'importo indicato a colonna 2, del rigo RP43.

Inoltre, sempre ai fini della determinazione dell'acconto IRPEF, i soggetti titolari di reddito d'impresa rientranti nel settore del commercio che hanno effettuato interventi di efficienza energetica per l'illuminazione usufruendo della detrazione d'imposta di cui all'art. 1, comma 354, Legge n. 296/2006, determinano l'acconto assumendo quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata senza tener conto delle predette disposizioni.

3.9 Misura dell'acconto IRES per il 2008.

Come già anticipato, l'art. 1, comma 301, della Legge n. 311/2004 ha fissato nella misura del 100% l'acconto IRES a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006, corrispondente all'anno 2006 se il periodo d'imposta coincide con l'anno solare.

3.9.1 Mod. UNICO 2008 - Acconto "automatico" IRES - Società di capitali ed enti commerciali residenti e società ed enti non residenti equiparati - Misura: 100 per cento (rata unica) o 60 per cento (seconda rata).

Per i soggetti IRES con esercizio sociale coincidente con l'anno solare che hanno presentato per il 2007 il modello UNICO 2008, l'importo dell'acconto "automatico" dovuto deve essere calcolato facendo riferimento al quadro RN, rigo RN17, della dichiarazione dei redditi.

Se l'importo di tale rigo è:

- inferiore o uguale ad euro 20,00, non è dovuto nessun acconto;
- superiore ad euro 20,00, ma inferiore ad euro 258,00, è dovuto l'acconto nella misura del 100 per cento, che va versato in unica soluzione entro il 1° dicembre 2008;
- uguale o superiore ad euro 258,00, è dovuto l'acconto da versare in due rate:
 - 40 per cento dell'importo di rigo RN17, già versato o da versarsi entro il termine "mobile" per il versamento a saldo delle imposte emergenti della dichiarazione dei redditi che caratterizza i soggetti IRES;
 - 60 per cento dell'importo di rigo RN17 (corrispondente alla differenza tra il 100 per cento ed il 40 per cento di tale rigo), da versarsi entro il 1° dicembre 2008. Come già anticipato, per i soggetti IRES il cui esercizio non coincide con l'anno solare, la

STUDIO ANTONELLI

seconda (o unica) rata di acconto deve essere versata entro l'undicesimo mese dell'esercizio.

Ai fini della determinazione dell'acconto IRPEF, i soggetti titolari di reddito d'impresa rientranti nel settore del commercio che hanno effettuato interventi di efficienza energetica per l'illuminazione usufruendo della detrazione d'imposta di cui all'art. 1, comma 354, Legge n. 296/2006, determinano l'acconto per il secondo e terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 (vale a dire 2008 e 2009 in caso di periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) assumendo quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata senza tener conto delle predette disposizioni.

3.9.2 Mod. Consolidato nazionale 2008 - Acconto "automatico" IRES per le società che hanno aderito alla tassazione consolidata di gruppo - Misura: 100 per cento (rata unica) o 60 per cento (seconda rata).

Per i soggetti IRES con esercizio sociale coincidente con l'anno solare che hanno presentato per il 2008 il modello Consolidato Nazionale 2008, l'importo dell'acconto "automatico" dovuto deve essere calcolato facendo riferimento al quadro CN, rigo CN13, della dichiarazione dei redditi del consolidato.

Se l'importo di tale rigo è:

- inferiore o uguale ad euro 20,00, non è dovuto nessun acconto;
- superiore ad euro 20,00, ma inferiore ad euro 258,00, è dovuto l'acconto nella misura del 100 per cento, che va versato in unica soluzione entro il 1° dicembre 2008;
- uguale o superiore ad euro 258,00, è dovuto l'acconto da versare in due rate:
 - 40 per cento dell'importo di rigo CN13, già versato o da versarsi entro il termine "mobile" per il versamento a saldo delle imposte emergenti della dichiarazione dei redditi che caratterizza i soggetti IRES;
 - 60 per cento dell'importo di rigo CN13 (corrispondente alla differenza tra il 100 per cento ed il 40 per cento di tale rigo), da versarsi entro il 1° dicembre 2008. Come già anticipato, per i soggetti IRES il cui esercizio non coincide con l'anno solare, la seconda (o unica) rata di acconto deve essere versata entro l'undicesimo mese dell'esercizio.

3.9.3 Mod. UNICO 2008 - Acconto "automatico" IRES - Enti non commerciali residenti e società ed enti non residenti equiparati - Misura: 100 per cento (rata unica) o 60 per cento (seconda rata).

Per gli enti non commerciali e le società ed enti non residenti equiparati occorre fare riferimento al quadro RN, rigo RN28, del modello UNICO 2008.

Se l'importo di tale rigo è:

- inferiore o uguale ad euro 20,00, non è dovuto nessun acconto;

STUDIO ANTONELLI

- superiore ad euro 20,00, ma inferiore ad euro 258,00, è dovuto l'acconto nella misura del 100 per cento, che va versato in unica soluzione entro il 1° dicembre 2008;
- uguale o superiore ad euro 258,00 è dovuto l'acconto da versare in due rate:
 - 40 per cento dell'importo di rigo RN28, da versarsi entro il termine "mobile" per il versamento a saldo delle imposte emergenti della dichiarazione dei redditi che caratterizza i soggetti IRES;
 - 60 per cento dell'importo di rigo RN28 (corrispondente alla differenza tra il 100 per cento ed il 40 per cento di tale rigo), da versarsi entro il 1° dicembre 2008. Come già anticipato, per i soggetti IRES il cui esercizio non coincide con l'anno solare, la seconda (o unica) rata di acconto deve essere versata entro l'undicesimo mese dell'esercizio.

3.10 Termini e modalità di versamento dell'acconto.

La seconda o unica rata di acconto delle imposte sui redditi dovrà essere versata entro il 1° dicembre 2008, cadendo il giorno 30 novembre di domenica mediante delega modello F24 da presentarsi in via telematica ovvero mediante presentazione del modello cartaceo a banche o uffici postali.

A tale riguardo si ricorda che, per effetto delle disposizioni contenute nel Decreto Legge n. 223 del 4 luglio 2006, e nel D.P.C.M. del 6 ottobre 2006 a decorrere dal 1° gennaio 2007 per i contribuenti titolari di partita IVA vige l'obbligo di effettuare i versamenti di tributi e contributi, che in passato poteva essere perfezionato mediante semplice presentazione del modello F24 cartaceo presso uffici bancari e postali, esclusivamente con modalità telematiche

Per le persone fisiche non obbligate al versamento con modalità telematiche, anche se titolari dipartita IVA il versamento della seconda rata d'acconto IRPEF ed IRAP potrà continuare ad essere effettuato secondo modalità tradizionali, vale a dire con presentazione cartacea del modello F24 a banche o uffici postali.

Con la Circolare Ministeriale n. 91/E del 26 aprile 1999 e la Risoluzione n. 76/E del 27 maggio 2004 dell'Agenzia delle Entrate sono stati istituiti i seguenti codici tributo per il versamento degli acconti relativi ad IRPEF ed IRES:

DESCRIZIONE	CODICE TRIBUTO
IRPEF ACCONTO SECONDA RATA O ACCONTO IN UNICA SOLUZIONE	4034
IRES ACCONTO SECONDA RATA O ACCONTO IN UNICA SOLUZIONE	2002

Il periodo di riferimento deve essere indicato nella forma "AAAA" (nella fattispecie "2008"). Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, la colonna "periodo di riferimento" andrà compilata con la cifra del primo dei due anni solari interessati (ad esempio 2008, se l'acconto si riferisce al periodo 1° febbraio 2008 - 31 gennaio 2009).

Poiché il versamento avviene in un'unica soluzione, lo spazio "numero di rate prescelto" andrà compilato indicando "0101".

3.11 Versamento di acconti delle imposte sui redditi nelle operazioni straordinarie di fusione, scissione, trasformazione, liquidazione e fallimenti.

3.11.1 Versamento degli acconti in caso di fusione e scissione.

L'art. 4, primo comma, del D.L. n. 50 dell'11 marzo 1997, convertito dalla Legge n. 122 del 9 maggio 1997, in vigore dal 12 marzo 1997, ha disposto che *"...nelle operazioni di fusione e scissione gli obblighi di versamento, inclusi quelli relativi agli acconti di imposta ed alle ritenute operate su redditi altrui, dei soggetti che si estinguono per effetto delle operazioni medesime, sono adempiuti dagli stessi soggetti fino alla data di efficacia della fusione o scissione, ai sensi, rispettivamente, degli artt. 2504-bis, secondo comma, e 2504-decies, primo comma, primo periodo (ora 2506-quater), del Codice civile: successivamente a tale data, i predetti obblighi si intendono a tutti gli effetti trasferiti alla società incorporante, beneficiaria o comunque risultante dalla fusione o scissione..."*.

Con Circolare Ministeriale 12 novembre 1998, n. 263/E (quesito 2.15), è stato rilevato che la norma citata, stante il suo carattere generale, si rende applicabile anche agli effetti dell'IRAP; pertanto i chiarimenti forniti con specifico riguardo a tale imposta assumono valenza anche agli effetti delle imposte sui redditi.

In base alla predetta disciplina, indipendentemente dall'efficacia retroattiva o meno dell'operazione straordinaria ai fini contabili e fiscali, l'obbligo di versamento degli acconti di imposta dovuti dalle società estinte ricade sulla società risultante dalla fusione, incorporante ovvero sui soggetti beneficiari della scissione qualora la data di efficacia civilistica della fusione o della scissione sia anteriore alla scadenza del termine previsto per il pagamento degli stessi acconti (ad esempio anteriore al 1° dicembre 2008). Al contrario, qualora la data di efficacia civilistica della fusione o della scissione sia successiva alla scadenza del termine previsto per il pagamento degli stessi acconti, l'obbligo di versamento ricadrà ancora sulla società fusa, incorporata o scissa, con la possibilità, da parte della società risultante dalla fusione, incorporante ovvero dei soggetti beneficiari della scissione, di scomputare tali versamenti in sede di determinazione del saldo d'imposta relativo al periodo nel corso del quale interviene la fusione o la scissione.

Sul punto la Circolare conferma, inoltre, che successivamente alla data di efficacia giuridica della fusione o della scissione nessun obbligo d'acconto deve essere adempiuto dalla società fusa, incorporata o scissa, e che i versamenti in acconto della società risultante dalla fusione, incorporante o beneficiaria della scissione, scadenti successivamente alla data di efficacia giuridica dell'operazione, devono essere calcolati tenendo conto anche dell'imposta liquidata dalle società fuse o incorporate ovvero dalla società scissa nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta anteriore a quello in cui interviene la fusione o la scissione.

Così, ad esempio, nel caso di fusione per incorporazione tra due società di capitali con efficacia fiscale retroattiva al 1° gennaio 2008 ed effetto civilistico a far data dal 30 agosto 2008, le due società avrebbero dovuto provvedere, entro il termine per il versamento a saldo delle imposte emergenti dalla dichiarazione dei redditi, a versare distintamente il primo acconto "automatico" in base all'imposta da ciascuna dovuta per l'esercizio precedente (rigo RN17 del modello UNICO 2008 società di capitali), mentre la sola società incorporante sarà tenuta, entro il 1°

STUDIO ANTONELLI

dicembre 2008, a versare il secondo acconto tenendo in considerazione non solo l'imposta dalla stessa dovuta per l'esercizio precedente ma anche quella dovuta dalla società incorporata per lo stesso periodo di imposta. E' appena il caso di rilevare che la società incorporante dovrà effettuare non solo il computo, ma anche il pagamento dell'acconto in modo unitario, vale a dire con un unico modello F24.

La Circolare in commento ha, inoltre, il pregio di dirimere i problemi interpretativi sorti nel caso in cui una o più delle società interessate all'operazione intenda commisurare l'acconto alla minore imposta che si prevede di dovere liquidare nel periodo di competenza. Poiché nel caso di retrodatazione degli effetti fiscali delle operazioni le società incorporate o scisse potrebbero venire private di un proprio autonomo periodo di imposta, in queste ipotesi era sorto il dubbio se l'acconto potesse essere commisurato alla sola imposta che si rendesse dovuta dalla società subentrante. In coerenza con i principi generali in materia di acconto e tenendo conto che le operazioni con effetto retroattivo comportano inevitabilmente che l'unica imposta liquidabile è quella relativa ai soggetti subentranti, la C.M. n. 263/E del 1998 (sebbene si riferisca all'IRAP) precisa che tanto la società fusa, incorporata o scissa (per i versamenti da effettuare prima della data di efficacia dell'operazione) che la società risultante, incorporante o beneficiaria (per i versamenti da effettuare successivamente) possono avvalersi della facoltà di commisurare l'importo al cosiddetto dato previsionale e cioè alla minore imposta di cui si prevede la liquidazione per il periodo di competenza da parte delle anzidette società subentranti.

Ai fini del calcolo dell'acconto in ipotesi di fusione e scissione dovrà essere altresì tenuto in considerazione la modifica apportata dall'art. 35, comma 17, del D.L. n. 223/2006 alle norme in tema di riporto delle perdite nell'ipotesi di retrodatazione degli effetti fiscali delle operazioni di fusione e scissione di cui all'art. 172, comma 9, del TUIR.

In estrema sintesi, si ricorda che prima della modifica, in caso di retrodatazione degli effetti fiscali ai sensi del comma 9 dell'art. 172 del T.U.I.R., era consentito - in via ordinaria - alle società che vi partecipavano compensare tra loro i risultati positivi e i risultati negativi relativi al periodo d'imposta interessato dall'operazione straordinaria, senza incorrere nelle limitazioni di cui al comma 7 in tema di riporto delle perdite.

Per effetto delle modifiche introdotte dal D.L. n. 223/2006, in caso di retrodatazione degli effetti fiscali, tutte le società partecipanti alla fusione, compresa la società incorporante, dovranno determinare un proprio "risultato di periodo", relativo all'intervallo temporale che intercorre tra l'inizio del periodo d'imposta e la data antecedente a quella di efficacia giuridica della fusione. L'eventuale perdita sarà assoggettata, insieme alle perdite fiscali pregresse del soggetto partecipante alla fusione, alle disposizioni di cui all'art. 172, comma 7, del T.U.I.R.

Pertanto nel caso di retrodatazione degli effetti fiscali delle operazioni di fusione e scissione l'acconto pur potendo essere commisurato alla sola imposta che si rende dovuta dalla società subentrante dovrà essere determinato dalla società risultante incorporante o beneficiaria tenuto conto del nuovo regime di riporto delle perdite.

3.11.2 Versamento dell'acconto in caso di trasformazione.

Particolari problemi riguardo l'acconto sorgono nel caso di trasformazione da società di persone a società di capitali e viceversa.

STUDIO ANTONELLI

Con la Circolare Ministeriale n. 96 del 31 ottobre 1977 è stato precisato che qualora la trasformazione avvenga prima del termine di versamento dell'acconto questo non dovrà più essere versato "... poiché ai fini dell'acconto la qualità di soggetto di imposta deve sussistere tanto nel periodo di competenza quanto in quello precedente ...". Tale interpretazione deve intendersi valida dal momento successivo a quello in cui la trasformazione ha avuto effetto, momento che coincide con la data di iscrizione presso il Registro delle imprese.

Così, ad esempio, se una società di capitali si è trasformata in società di persone in data 31 ottobre 2008 (facendo riferimento alla data di iscrizione della delibera di trasformazione al Registro delle imprese), la ex società di capitali non dovrà effettuare alcun versamento a titolo di seconda o unica rata di acconto IRES relativamente al periodo d'imposta 1° gennaio 2008 30 ottobre 2008 in quanto al 1° dicembre 2008 la società trasformata non assume la qualifica di soggetto passivo ai fini IRES.

Nel caso contrario, vale a dire di trasformazione da società di persone in società di capitali avvenuta alla medesima data (31 ottobre 2008), nessuna società dovrà effettuare il versamento di acconto (in particolare di IRES trattandosi, per la società risultante, del primo periodo d'imposta).

Quindi se la trasformazione è stata deliberata, ma non risulta ancora iscritta e nel frattempo scade il termine per il pagamento della rata di acconto la società dovrà procedervi nei modi ordinari. L'acconto versato avrà valenza sulle imposte dovute per la frazione di esercizio fino alla data di effettuazione della trasformazione.

3.11.3 Versamento degli acconti nell'ipotesi di liquidazione volontaria e di fallimento.

Per quanto riguarda le ipotesi di liquidazione volontaria o di fallimento, il Ministero delle Finanze nella richiamata Circolare n. 96 del 31 ottobre 1977 ha stabilito che "... qualora nel periodo di competenza sia intervenuta la dichiarazione di fallimento di un'impresa individuale o societaria, o la messa in liquidazione di una società o ente, il curatore e liquidatore non sono tenuti al versamento dell'acconto, a meno che nell'anno di riferimento non vi sia stato esercizio provvisorio e sussista quindi l'obbligo della dichiarazione" attualmente prevista dall'art. 5 del D.P.R. n. 322/1998.

4. Determinazione dell'acconto IRAP.

4.1 Principi generali.

L'articolo 30, comma 3, del D.Lgs. n. 446/1997 dispone che l'imposta regionale sulle attività produttive dovuta a ciascuna Regione deve essere riscossa mediante versamento da eseguirsi con le stesse modalità (vale a dire in acconto ed a saldo) e negli stessi termini previsti per le imposte sui redditi.

Ciò detto, per la determinazione dell'acconto IRAP si dovrà fare riferimento alle regole delle imposte sui redditi, ivi compresi i limiti minimali previsti per l'IRPEF (o IRES) di cui al precedente paragrafo 3, e pertanto per il 2008 la misura dell'acconto ai fini dell'IRAP è fissata

STUDIO ANTONELLI

al 99 per cento per le persone fisiche, società di persone e soggetti assimilati e al 100 per cento per gli altri soggetti (società di capitali, enti commerciali e non, altri soggetti IRES).

Ferma restando la facoltà del contribuente di calcolare l'acconto per l'anno 2008 adottando il metodo storico con l'obbligo di commisurare la seconda ovvero unica rata d'acconto sull'imposta che avrebbero liquidato per il periodo d'imposta precedente, il contribuente può commisurare l'acconto sulla base dell'imposta che globalmente si prevede di determinare per tale anno, c.d. "metodo previsionale". Per coloro che utilizzassero tale metodo di commisurazione va ricordato che la Legge n. 244/2007 (Legge finanziaria per l'anno 2008) oltre ad aver ridotto l'aliquota ordinaria dal 4,25% al 3,9% a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, ha profondamente innovato:

- i criteri di determinazione della base imponibile IRAP per le società di capitali e gli enti commerciali ad esse equiparati di cui all'art. 3, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 446/1997, la quale sarà determinata avendo riguardo alla differenza tra il valore della produzione (lettera A dello schema di conto economico) e dei costi della produzione (lettera B, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9, 10, lettere c e d, 12 e 13), così come risultanti dal conto economico dell'esercizio, senza più apportare, come avveniva in passato, le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi. In sostanza, la novità consiste nella piena rilevanza, ai fini dell'IRAP, dei criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa;
- i criteri di determinazione della base imponibile IRAP delle società di persone e delle persone fisiche titolari di redditi di impresa di cui all'art. 3, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 446/1997, per i quali l'art. 5-bis del medesimo decreto prevede ora nuove e specifiche regole di determinazione del valore della produzione, facendo salva la possibilità, per i soggetti in contabilità ordinaria, di optare per l'applicazione delle stesse regole vevoli per le società di capitali.

4.2 Cuneo fiscale.

Particolare attenzione merita la determinazione dell'acconto IRAP dovuto per il 2008 con il metodo storico, in quanto talune modifiche apportate alla relativa disciplina assumono rilevanza in sede di determinazione dell'acconto dovuto per il 2008.

Intendiamo riferirci alle misure introdotte dai commi 266 a 270 dell'articolo unico della Legge n. 296/2006 c.d. "taglio del cuneo fiscale" che, in estrema sintesi, attraverso la riformulazione dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997 riducono l'incidenza del costo del lavoro ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, introducendo nuove forme di deduzione dalla base imponibile del tributo regionale aventi ad oggetto il costo del personale dipendente. Dopo l'inclusione tra i soggetti agevolati delle banche, enti finanziari ed imprese di assicurazione, le norme agevolative introdotte hanno ottenuto l'esplicita autorizzazione dei competenti organi comunitari (comunicato Commissione UE 12 settembre 2007)

La prima delle nuove deduzioni consiste nell'abbattimento forfetario della base imponibile di una somma pari a 5.000 euro calcolata su base annua per ogni lavoratore a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta; somma che, peraltro, è aumentata a 10.000 euro per i

STUDIO ANTONELLI

dipendenti impiegati in regioni a più basso sviluppo economico (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sicilia e Sardegna). L'applicazione di tale più alta deduzione è alternativa rispetto a quella "base" di euro 5.000 e non può comportare il superamento dei limiti della regola "de minimis". Di cui al Regolamento CE n. 69/2001.

La seconda deduzione introdotta attiene agli oneri sociali, vale a dire ai contributi assistenziali e previdenziali a carico del datore di lavoro relativi a lavoratori dipendenti a tempo indeterminato. Sulle base della formulazione letterale della norma che fa riferimento ai contributi previdenziali ed assistenziali in genere, senza altre specificazioni, si dovrebbe desumere che la deduzione in parola riguardi non solo i contributi obbligatori, ma anche i contributi previdenziali ed assistenziali versati non in conformità a disposizione di legge (ad esempio i contributi volontari per la previdenza complementare ovvero FASI dovuti in base ad accordi o regolamenti aziendali (così C.M. n. 61/E del 2007 dell'Agenzia delle entrate).

In fase di prima applicazione è previsto che sia la deduzione forfetaria di "base" nonché quella maggiorata sia la deduzione di oneri sociali si applichino a partire dal mese di febbraio 2007 e in misura ridotta alla metà al mese di luglio 2007; solo a partire dalle retribuzioni del mese di luglio, dunque le nuove deduzioni diventeranno fruibili per il loro intero ammontare. Apposita regola di ragguglio è stata prevista per le deduzioni di tipo forfetario. Pertanto, in assenza di specifiche regole, si sarebbe determinato uno sfruttamento dell'agevolazione in sede di acconto 2008 in misura ridotta rispetto a quanto spetterà in sede di saldo per il medesimo periodo 2008 (in relazione a tale periodo, infatti, le limitazioni in parola non troveranno più applicazione).

In quest'ottica, l'art. 1, comma 269, della Legge n. 296/2006 ha previsto che *"...per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 1 febbraio 2007, [possa] assumersi, come imposta del periodo precedente, la minore imposta che si sarebbe determinata applicando le disposizioni del comma 266 senza tener conto delle limitazioni previste dai commi 267 e 268..."*. In altri termini, il contribuente che in sede di versamento dell'acconto per il 2008, intenda adottare il metodo c.d. storico, può rideterminare l'imposta storica di riferimento (ossia quella liquidata per il periodo di imposta in corso al 1° febbraio 2007) senza tener conto delle sopra richiamate limitazioni temporali e quantitative.

Sul punto, peraltro, si pone un dubbio interpretativo concernente l'ammontare delle nuove deduzioni forfetarie cui si deve far riferimento in sede di rideterminazione dell'imposta storica. In effetti, atteso che l'art. 1, comma 50, lett. f), della Legge n. 244/2007, intervenendo direttamente sulle relative disposizioni del decreto istitutivo dell'IRAP (d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446), ha, rideterminato in diminuzione l'ammontare delle deduzioni spettanti ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), numeri 2) e 3) (statuendo, rispettivamente, una diminuzione da 5.000 euro a 4.600 euro e da 10.000 euro a 9.200 euro), ci si potrebbe chiedere se in sede di rideterminazione dell'imposta storica del 2007 si debba tener conto della predetta modifica o, al contrario, possa continuarsi a fare riferimento alle deduzioni nella misura originariamente individuata dal comma 266 della citata Legge n. 296/2006 (5.000 euro e 10.000 euro).

La prima delle soluzioni – quella, cioè, di applicare già in sede di rideterminazione dell'imposta storica i (nuovi) valori delle deduzioni valevoli per il 2008 – parrebbe rendere l'acconto in parola maggiormente calibrato sul relativo saldo; il periodo di imposta 2008, infatti, sarà senz'altro interessato da tali deduzioni nella minor misura (ri)determinata dal citato art. 1, comma 50, lett. f), della citata legge n. 244 del 2007.

STUDIO ANTONELLI

Tenuto conto della circostanza che la rimodulazione degli importi deducibili ai fini della riduzione del c.d. cuneo fiscale trova la sua giustificazione nella riduzione dell'aliquota (ordinaria) del tributo regionale che dal 4,25 per cento, come accennato, è stata portata al 3,9 per cento dalla medesima legge n. 244 del 2007, Assonime con la circolare n. 39/2008 ritiene dover scartare tale impostazione. Ne deriva che, sempre ad avviso dell'Associazione, in sede di ricalcolo dell'acconto col metodo c.d. storico per il 2008 troverebbero applicazione le "vecchie" deduzioni di euro 5.000 e 10.000, come pure l'aliquota previgente (4,25 per cento).

Considerando il notevole impatto che quest'anno potrebbe scaturire dalla scelta tra il metodo c.d. storico e quello c.d. previsionale, si ritiene opportuno ricordare, in conclusione, che rimane fermo per il contribuente la possibilità di adottare metodologie differenti di determinazione dell'acconto ai fini IRES e IRAP, nel senso cioè che l'adozione del metodo c.d. storico per una di tali imposte non impone di applicare il medesimo metodo anche per l'altro tributo. Si può, in altri termini, scegliere il metodo previsionale per l'IRES e quello storico per l'IRAP e viceversa, oltre che, naturalmente, scegliere per entrambi i tributi solo il metodo storico o solo quello previsionale.

4.2.1 Documento unico di regolarità contributiva (DURC).

L'art. 1, comma 1175, della Legge finanziaria 2007, ha stabilito che *"...A decorrere dal 1° luglio 2007, i benefici normativi e contributivi previsti dalla normativa in materia di lavoro e legislazione sociale sono subordinati al possesso, da parte dei datori di lavoro, del documento unico di regolarità contributiva, fermi restando gli altri obblighi di legge ed il rispetto degli accordi e contratti collettivi nazionali nonché di quelli territoriali o aziendali laddove sottoscritti, stipulati dalle organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale..."*.

Con il D.M. del Ministro del lavoro 24 ottobre 2007, emanato in attuazione del comma 1176 dell'articolo unico della finanziaria 2007, sono state stabilite le modalità di rilascio ed i contenuti analitici del DURC. Tale D.M. è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 279 del 30 novembre 2007 ed è entrato in vigore decorsi 30 giorni dalla sua pubblicazione; pertanto a decorrere dal 31 dicembre 2007 tale disposizione trova piena applicazione. Il DURC attesta la regolarità dei versamenti dovuti agli Istituti previdenziali e, per i datori di lavoro dell'edilizia, la regolarità dei versamenti dovuti alle Casse edili.

Il Ministero del lavoro e della previdenza sociale con la circolare n. 5 del 30 gennaio 2008 ha fornito importanti chiarimenti al riguardo, specie con riferimento alla nozione di beneficio normativo e di beneficio contributivo previsti dalla normativa in materia di lavoro e legislazione sociale. Circa i benefici normativi la circolare in commento specifica che *"... gli stessi sembrano potersi identificare in tutte quelle agevolazioni che operano su un piano diverso da quello della contribuzione previdenziale ma sempre di natura patrimoniale e comunque sempre in materia di lavoro e legislazione sociale. In tale nozione, pertanto, sembrano rientrare quelle agevolazioni di carattere fiscale nonché i contributi e le sovvenzioni previste dalla normativa statale, regionale o da atti a valenza comunque normativa connesse alla costituzione e gestione dei rapporti di lavoro (ad es. cuneo fiscale, credito di imposta per nuove assunzioni effettuate in ambiti territoriali o settoriali determinati)..."*.

STUDIO ANTONELLI

In attesa di ulteriori chiarimenti ufficiali da parte dell'Amministrazione finanziaria circa l'ambito di rilevanza del DURC ai fini della fruizione delle agevolazioni fiscali derivanti correlate ai versamenti contributivi (cfr rivista telematica dell'Agenzia delle entrate Fisco Oggi dell'11 giugno 2008), in questa sede ci limitiamo a rinviare per i necessari approfondimenti al citato D.M. 24 ottobre 2007, ricordando che il DURC è rilasciato dall'INPS, dall'INAIL, dagli altri istituti previdenziali che gestiscono forme di assicurazione obbligatoria nonché, per i datori di lavoro dell'edilizia, dalle Casse edili. Lo stesso deve essere richiesto dagli interessati (i datori di lavoro), utilizzando l'apposita modulistica predisposta dai suddetti soggetti, attraverso strumenti informatici; gli istituti previdenziali rilasciano il DURC entro il termine massimo previsto per la formazione del silenzio assenso relativo alla certificazione di regolarità contributiva rilasciata dagli stessi Istituti, fissato in 30 giorni dei rispettivi regolamenti. L'art. 5 del D.M. in parola disciplina, poi, i requisiti di regolarità contributiva.

4.3 Incremento dell'aliquota da utilizzare ai fini della determinazione dell'acconto IRAP per l'anno 2008, per i contribuenti che operano in determinate Regioni.

Quanto alla determinazione dell'aliquota da applicare si ricorda l'originaria disciplina prevista dall'art. 1-bis del D.L. n. 206/2006 anche a seguito delle modifiche apportate dal comma 796 della Legge n. 296/2006 prevede, che contribuenti di Abruzzo, Campania, Lazio, Molise e Sicilia e Puglia ai fini del calcolo degli acconti per il 2008, dovranno maggiorare di un punto percentuale l'aliquota, ordinaria o ridotta, vigente nelle regioni interessate, fatti salvi comunque i regimi di esenzione o agevolativi trattandosi di regioni dove si sono verificati sforamenti della spesa sanitaria.

4.4 Ammontare del versamento dell'acconto IRAP per il 2008.

4.4.1 Acconto "automatico" - Persone fisiche.

Per le persone fisiche occorre riferirsi al quadro IQ, rigo IQ90, del modello UNICO 2008 Persone fisiche.

Se l'importo di tale rigo è:

- inferiore o uguale ad euro 51,00, non è dovuto alcun acconto;
- superiore ad euro 51,00, ma è inferiore ad euro 261,00, è dovuto l'acconto nella misura del 99 per cento, da versare in un'unica soluzione entro il 1° dicembre 2008;
- uguale o superiore ad euro 263,00, è dovuto l'acconto da versare in due rate, pari al:
 - 39,60 per cento dell'importo di rigo IQ90, già versato nei termini previsti per il pagamento delle imposte relative all'anno 2007;
 - 59,40 per cento dell'importo di rigo IQ90 (corrispondente alla differenza fra il 99 per cento ed il 39,60 per cento di tale rigo) da versare entro il 1° dicembre 2008.

4.5.2 Acconto "automatico" - Società di persone.

Per le società di persone occorre riferirsi al quadro IQ, rigo IQ90, del modello UNICO 2008 Società di persone ed equiparate.

STUDIO ANTONELLI

Se l'importo di tale rigo è:

- inferiore o uguale ad euro 51,00, non è dovuto alcun acconto;
- superiore ad euro 51,00, ma è inferiore ad euro 261,00, è dovuto l'acconto nella misura del 99 per cento, da versare in un'unica soluzione entro il 1° dicembre 2008;
- uguale o superiore ad euro 261,00, è dovuto l'acconto da versare in due rate, pari al:
 - 39,60 per cento dell'importo di rigo IQ90, già versato nei termini previsti per il pagamento delle imposte relative all'anno 2007;
 - 59,40 per cento dell'importo di rigo IQ90 (corrispondente alla differenza fra il 99 per cento ed il 39,60 per cento di tale rigo) da versare entro 1° dicembre 2008.

4.5.3 Acconto "automatico" - Società di capitali.

Per le società di capitali occorre riferirsi al quadro IQ, rigo IQ95, del modello UNICO 2008 Società di capitali enti commerciali ed equiparati.

Se l'importo di tale rigo è:

- inferiore o uguale ad euro 20,00, non è dovuto alcun acconto;
- superiore o uguale ad euro 20,00, ma è inferiore ad euro 258,00, è dovuto l'acconto nella misura del 100 per cento, da versare in unica soluzione entro il 1° dicembre 2008;
- uguale o superiore ad euro 258,00, è dovuto l'acconto da versare in due rate, pari al:
 - 40 per cento dell'importo di rigo IQ104, già versato nei termini previsti per il pagamento delle imposte relative all'anno 2007;
 - 60 per cento dell'importo di rigo IQ104 (corrispondente alla differenza fra il 100 per cento e il 40 per cento di tale rigo) da versare entro 1° dicembre 2008.

4.5.4 Acconto automatico - Enti privati non commerciali residenti e società ed enti non residenti equiparati.

Per gli enti privati non commerciali residenti e società ed enti non residenti equiparati occorre riferirsi al quadro IQ, rigo IQ90, del modello UNICO 2008 Enti non commerciali ed equiparati.

Se l'importo di tale rigo è:

- inferiore o uguale ad euro 20,00, non è dovuto alcun acconto;
- superiore o uguale ad euro 20,00, ma è inferiore ad euro 258,00, è dovuto l'acconto nella misura del 100 per cento, da versare in unica soluzione entro il 1° dicembre 2008;
- uguale o superiore ad euro 258,00, è dovuto l'acconto da versare in due rate, pari al:
 - 40 per cento dell'importo di rigo IQ90, già versato nei termini previsti per il pagamento delle imposte relative all'anno 2007;

STUDIO ANTONELLI

- 60 per cento dell'importo di rigo IQ90 (corrispondente alla differenza fra il 100 per cento e il 40 per cento di tale rigo) da versare entro 1° dicembre 2008.

4.6 Modalità e termini di versamento della seconda rata dell'acconto IRAP.

Per tutti i contribuenti, anche se non titolari di partita IVA, il versamento della seconda rata dell'acconto IRAP deve essere effettuato utilizzando la distinta unificata (modello F24), che potrà essere presentata con le stesse modalità previste per i soggetti IRES/IRPEF.

A tale riguardo si ricorda che, per effetto delle disposizioni contenute nel Decreto Legge n. 223 del 4 luglio 2006, e nel D.P.C.M. del 6 ottobre 2006 a decorrere dal 1° gennaio 2007 per i contribuenti titolari di partita IVA vige l'obbligo di effettuare i versamenti di tributi e contributi, che in passato poteva essere perfezionato mediante semplice presentazione del modello F24 cartaceo presso uffici bancari e postali, esclusivamente con modalità telematiche

- **Persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'art. 55 del TUIR e persone fisiche esercenti arti e professioni di cui al comma 1 dell'art. 53 del TUIR.**

Le persone fisiche in oggetto dovranno versare la seconda rata dell'acconto IRAP entro l'ordinario termine del 1° dicembre 2008.

- **Produttori agricoli persone fisiche.**

Essendo tali soggetti titolari di partita IVA, il versamento del secondo acconto IRAP dovrà essere effettuato secondo le modalità e nei termini previsti per le persone fisiche esercenti attività commerciali o arti e professioni (cfr. punto precedente).

- **Società di persone, società semplici e società ad esse equiparate ai sensi dell'articolo 5, comma 3, del TUIR.**

Per le società in oggetto, il versamento della seconda rata dell'acconto IRAP dovrà essere effettuato nell'ordinario termine del 1° dicembre 2008.

- **Società di capitali ed enti privati commerciali di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 73 del TUIR.**

Per le società di capitali e gli enti commerciali di cui all'art. 73, lettere a) e b), del TUIR il versamento della seconda rata dell'acconto IRAP deve essere effettuato entro il 1° dicembre 2008.

Per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare la seconda rata di acconto dovrà essere versata entro l'undicesimo mese dalla data di inizio dell'esercizio.

- **Enti privati di cui alle lettere c) e d) dell'articolo 73 del TUIR (enti non commerciali).**

STUDIO ANTONELLI

a) Enti privati residenti e non residenti che svolgono attività non commerciali.

Tali enti, non essendo titolari di partita IVA, possono non avere l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi modello UNICO 2008 società di capitali; in tale caso, ai sensi dell'articolo 31 del D.Lgs. n. 446/1997, gli stessi devono eseguire il versamento della seconda rata dell'acconto IRAP entro il 1° dicembre 2008, termine comunque coincidente con quello previsto per i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi.

b) Enti privati residenti e non residenti che svolgono oltre all'attività istituzionale anche attività commerciali.

Tali enti, poiché titolari di partita IVA, in relazione all'attività commerciale effettuano il versamento della seconda rata dell'acconto IRAP entro il termine del 1° dicembre 2008.

4.7 Codice tributo e codice regione per il versamento dell'acconto.

Ai fini del versamento dell'acconto IRAP dovrà essere utilizzato l'apposito codice tributo istituito con Circolare Ministeriale 91/E del 26 aprile 1999:

DESCRIZIONE	CODICE TRIBUTO
IRAP ACCONTO SECONDA RATA O ACCONTO IN UNICA SOLUZIONE	3813

Nella sezione quarta del modello F24, riservata alle Regioni, dovrà essere indicato l'acconto IRAP, insieme al codice relativo alla Regione cui il versamento è diretto (desunto dalla tabella qui di seguito riprodotta), indicando il periodo di riferimento nella forma "AAAA" (nella fattispecie quindi "2008" tranne nel caso in cui l'acconto si riferisca ad un periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare).

I CODICI DELLE REGIONI E DELLE PROVINCE AUTONOME

01 – ABRUZZO	08 – LAZIO	15 – SARDEGNA
02 – BASILICATA	09 – LIGURIA	16 – SICILIA
03 – BOLZANO	10 – LOMBARDIA	17 – TOSCANA
04 – CALABRIA	11 – MARCHE	18 – TRENTO
05 – CAMPANIA	12 – MOLISE	19 – UMBRIA
06 – EMILIA ROMAGNA	13 – PIEMONTE	20 – VALLE D'AOSTA
07 – FRIULI-VENEZIA GIULIA	14 – PUGLIA	21 – VENETO

Con comunicato stampa del 10 giugno 1999 il Ministero delle Finanze ha chiarito che nell'ipotesi di ripartizione dell'imposta fra più Regioni (cfr. art. 4 del D.Lgs n. 446/1997) nel modello F24 si dovrà indicare l'importo complessivamente dovuto e, nella sezione 4, il codice della Regione per la quale risulta nel quadro IQ l'imposta netta più elevata.

Come espressamente precisato dalla C.M. n. 141/E del 5/06/1998, si rileva che, ai fini del pagamento della seconda rata dell'acconto IRAP, il contribuente non può avvalersi della

STUDIO ANTONELLI

rateazione dei versamenti (facoltà consentita esclusivamente in sede di pagamento dei saldi e delle prime rate di acconto).

Si ricorda inoltre che, con Circolare Ministeriale n. 83/E del 27 aprile 2000 è stato precisato che lo spazio “rateazione/regione/prov” contenuto nel modello di versamento unificato (modello F24) andrà sempre compilato inserendo “0101”, anche se il contribuente non può o non intende avvalersi della facoltà di rateizzare il versamento.

4.8 Versamento dell’acconto IRAP nelle operazioni straordinarie (liquidazioni e trasformazioni).

Con la citata Circolare Ministeriale n. 263/E del 12 novembre 1998, il Ministero delle Finanze ha chiarito che il presupposto di applicazione dell’IRAP resta fermo in tutti i casi di liquidazione volontaria.

In ordine alle modalità di applicazione dell’imposta regionale a seguito delle operazioni di liquidazione ordinaria, la più volte citata Circolare Ministeriale n. 263/E del 1998, ha osservato che la disciplina prevista dall’art. 182 del TUIR non viene espressamente richiamata dal D.Lgs. n. 446/1997.

Pertanto nell’ipotesi in cui la procedura di liquidazione si protragga oltre l’esercizio in cui ha avuto inizio si avrà che:

- agli effetti delle imposte sui redditi, si applica la disposizione dell’art. 182 del TUIR, in base alla quale i redditi relativi a tale periodo ed a quelli successivi sono determinati in via provvisoria e sono soggetti a conguaglio finale semprechè la liquidazione non si protragga per un periodo superiore a cinque esercizi (tre per le imprese individuali) nel qual caso i redditi e le imposte si considerano determinati in via definitiva;
- agli effetti dell’IRAP, il valore della produzione realizzato in ciascun periodo di svolgimento della liquidazione viene determinato a titolo definitivo e non è soggetto a conguaglio.

In caso di fallimento e liquidazione coatta amministrativa il presupposto di applicazione dell’IRAP si verifica a condizione che vi sia esercizio provvisorio dell’impresa. In tale evenienza, il curatore o il commissario liquidatore è pertanto tenuto alla presentazione del quadro IQ ed al versamento in acconto dell’imposta

La citata Circolare n. 263/E del 1998 reca inoltre ulteriori chiarimenti anche in tema di versamento dell’acconto nei casi di trasformazione comportanti il passaggio da società di persone a società di capitali e viceversa, e quindi idonee a provocare l’interruzione del periodo d’imposta della società trasformanda. In tale occasione il Ministero delle Finanze ha avuto modo di chiarire che la società risultante dalla trasformazione è comunque tenuta, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all’autonomo periodo d’imposta della società trasformanda, al versamento dell’acconto d’imposta relativo al primo periodo post-trasformazione. L’acconto risulterà commisurato all’imposta risultante dalla suddetta dichiarazione.

STUDIO ANTONELLI

Si pensi al caso di una trasformazione da società di capitali a società di persone con effetto 1° ottobre 2008. A tal fine la società trasformata è tenuta a presentare la dichiarazione per il periodo autonomo 1° gennaio – 30 settembre 2008 e al versamento a saldo dell'imposta dovuta per tale periodo. Inoltre, prosegue l'esemplificazione ministeriale, la società risultante dalla trasformazione entro il termine di presentazione della suddetta dichiarazione è tenuta ad effettuare il versamento delle rate di acconto relative al periodo post-trasformazione (in ipotesi 1° ottobre – 31 dicembre 2008) assumendo quale dato su cui commisurare l'acconto l'imposta risultante dalla dichiarazione del periodo 1° gennaio – 30 settembre 2008.

4.9 Modalità e termini di versamento dell'acconto per enti pubblici, organi e amministrazioni dello Stato.

4.9.1 Principi generali.

Gli organi e le amministrazioni dello Stato nonché gli enti pubblici non commerciali (ivi comprese le società per azioni "ex municipalizzate" in regime di moratoria), per i quali l'IRAP viene determinata con regole del tutto particolari, versano l'imposta tramite acconti mensili (entro il giorno 15 del mese - cfr. art. 2 del D.M. 2 novembre 1998, n. 421) in un importo pari a quello risultante dall'applicazione dell'aliquota d'imposta sull'ammontare delle retribuzioni e dei compensi corrisposti nel mese precedente (cosiddetto "metodo retributivo"). A tale proposito va rammentato che, con il D.Lgs. n. 506/1999, a decorrere dal 1° gennaio 2000 i soggetti di cui sopra devono assoggettare la base imponibile IRAP ad una sola aliquota stabilita nella misura dell'8,5 per cento, a prescindere dalla natura del reddito (di lavoro dipendente, assimilati, di collaborazione coordinata e continuativa e di lavoro autonomo occasionale). Ove i citati enti svolgano anche attività commerciali ed abbiano optato per la separata determinazione della base imponibile riferita a dette attività, agli stessi si applicano anche le regole previste per i soggetti IRES che svolgono attività commerciali.

4.9.2 Amministrazioni ed enti pubblici che svolgono attività commerciale.

Come detto, l'art. 30, comma 5, del D.Lgs. n. 446/1997 prevede, in deroga alle norme ordinarie che disciplinano le modalità ed i termini di versamento dell'IRAP, che gli enti pubblici non commerciali, gli organi e le amministrazioni dello Stato sono tenuti al versamento mensile dell'imposta calcolandone la base imponibile mediante il cosiddetto metodo "retributivo" applicando, come già detto, l'aliquota unificata dell'8,5 per cento.

Di conseguenza, tali soggetti non sono di norma tenuti al versamento degli acconti IRAP alle scadenze ordinarie, dovendo provvedere al pagamento dell'acconto d'imposta entro il quindicesimo giorno di ciascun mese ed al versamento del saldo entro il termine per la presentazione della dichiarazione IRAP (cfr. D.M. n. 421/1998).

Tuttavia, tali soggetti possono trovarsi nell'obbligo di dover versare, entro il prossimo 30 novembre 2007, la seconda rata dell'acconto IRAP qualora gli stessi, esercitando anche attività commerciali, abbiano optato, ai sensi dell'art. 10-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997, per la determinazione della base imponibile relativa a tali attività con il metodo ordinario anziché con quello retributivo.

STUDIO ANTONELLI

In tale circostanza, quindi, gli enti pubblici non commerciali, gli organi e le amministrazioni dello Stato dovranno eseguire il versamento del secondo acconto IRAP sulla base di quanto precisato dalle istruzioni al modello IQ "Amministrazioni ed enti pubblici" approvate con Provvedimento 31 gennaio 2008.

La Circolare Ministeriale n. 141/E del 4 giugno 1998 ha fornito ulteriori informazioni circa le modalità di versamento dell'imposta regionale da parte degli enti pubblici, facendo espressamente riferimento ai seguenti soggetti:

a) Aziende municipalizzate appartenenti agli enti locali (non ancora trasformate in aziende speciali).

I versamenti IRAP delle aziende municipalizzate appartenenti agli enti locali e non ancora trasformate in aziende speciali ai sensi della Legge n. 142/1990 sono effettuati dall'ente locale cui l'azienda appartiene.

Se l'ente locale, per l'attività commerciale esercitata attraverso l'azienda municipalizzata, opta per la determinazione della base imponibile secondo le regole stabilite per le società commerciali, lo stesso dovrà effettuare il versamento dell'acconto IRAP relativo all'attività commerciale secondo le norme che regolano i versamenti delle imposte sui redditi (e quindi in due rate).

In tale caso, pertanto, la seconda rata dell'acconto IRAP dovrà essere versata entro il termine del 1° dicembre 2008.

Per le attività istituzionali e per le altre attività per le quali l'ente locale non ha effettuato l'opzione prevista dal comma 2 dell'articolo 10-bis del D.Lgs. n. 446/1997, lo stesso seguirà le modalità e i termini previsti dal Decreto del Ministro delle Finanze 24 marzo 1998 (versamenti mensili). In mancanza della predetta opzione nessun acconto dovrà essere quindi versato entro il prossimo mese di novembre.

b) Aziende speciali, società di capitale e consorzi costituiti ai sensi della Legge n. 142/1990.

In virtù di quanto disposto dall'articolo 66, comma 14, del Decreto Legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella Legge 29 ottobre 1993, n. 427, alle aziende speciali istituite ai sensi degli articoli 22 e 23 della Legge 8 giugno 1990, n. 142 si applicano, fino al termine del terzo anno successivo a quello di acquisizione della personalità giuridica, le disposizioni tributarie relative all'ente territoriale di appartenenza.

La Circolare n. 141/E del 4/6/1998, emanata in materia di IRAP, precisa che alle società per azioni, alle aziende speciali ed agli altri soggetti indicati nell'articolo 66, comma 14 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, si applicano le disposizioni previste per i soggetti di cui all'art. 74, comma 1, del TUIR, ivi compresa la facoltà prevista nel comma 2 dell'articolo 10-bis del D.Lgs. n. 446/1997 di optare per la determinazione della base imponibile secondo i criteri delle società commerciali.

STUDIO ANTONELLI

Pertanto, qualora i soggetti sopra indicati abbiano optato per la determinazione della base imponibile IRAP secondo le regole applicabili alle società commerciali, gli stessi dovranno versare la seconda rata dell'acconto IRAP entro il 1° dicembre 2008.

Tuttavia, qualora i soggetti sopra indicati nel determinare la base imponibile applichino le disposizioni del comma 1 dell'articolo 10-bis del D.Lgs. n. 446/1997, i versamenti dell'imposta regionale sulle attività produttive saranno effettuati mensilmente nei modi e nei termini previsti dal D.M. 24 marzo 1998, con conseguente esonero dal pagamento delle rate di acconto annuali.

5. Sanzioni per ritardato, omesso o insufficiente versamento d'acconto IRPEF, IRES e IRAP.

L'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, con previsione di carattere generale, dispone l'applicazione della sanzione amministrativa del 30 per cento nei casi di omesso, insufficiente o tardivo versamento in acconto, delle imposte risultanti dalla dichiarazione.

La stessa disposizione prevede, inoltre, che nei casi di omesso o carente versamento a saldo, la sanzione è applicata all'importo stesso e cioè senza considerare l'ammontare dell'acconto ancorché non versato.

In via amministrativa, con la Circolare Ministeriale n. 23/E del 25 gennaio 1999 è stato precisato che il suddetto procedimento deve essere applicato anche nei casi di omesso o carente versamento dell'acconto quando lo stesso deve essere versato in due rate; pertanto in presenza di omessi o carenti versamenti in acconto o a saldo delle imposte risultanti dalla dichiarazione, la sanzione del 30 per cento deve essere rapportata alla frazione di importo non versato alle rispettive scadenze.

Il carente od omesso versamento nei termini stabiliti dalla legge dell'acconto può essere regolarizzato ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettere a) o b), del D.Lgs. n. 472/1997 eseguendo separatamente, entro i rispettivi termini, il pagamento dell'imposta, dei relativi interessi moratori calcolati al tasso legale (3 per cento a partire dal 1° gennaio 2008) con maturazione giorno per giorno e della sanzione in misura ridotta.

In particolare, la prevista sanzione del 30 per cento è ridotta:

- ad 1/8, ossia al 3,75 per cento, se la regolarizzazione si perfeziona entro 30 giorni dalla data in cui la violazione è stata commessa;
- ad 1/5, ossia al 6 per cento, se la regolarizzazione si perfeziona entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione è stata commessa (dichiarazione relativa al 2008 da presentare nel 2009).

6. Assistenza fiscale: seconda o unica rata dell'acconto IRPEF per il 2008.

6.1 Seconda o unica rata d'acconto dovuta da dipendenti, pensionati e percettori di redditi assimilati.

Il sostituto d'imposta, i cui dipendenti, soggetti assimilati (collaboratori coordinati e continuativi) o pensionati si sono avvalsi, nel 2008, dell'assistenza fiscale da parte del sostituto

STUDIO ANTONELLI

stesso o di un CAF, deve aggiungere alle ritenute operate nel mese di novembre l'importo della seconda o unica rata di acconto IRPEF per il 2008, qualora la stessa risulti dovuta (cfr. art. 19, comma 5, del D.M. n. 164/1999 che ha sostituito il D.P.R. n. 395/1992).

Si rileva preliminarmente che anche nei confronti dei contribuenti che presentano il mod. 730 valgono, agli effetti del pagamento dell'acconto IRPEF, i limiti minimi di importo ordinariamente previsti per le persone fisiche (si veda pertanto quanto precisato con riferimento all'acconto "automatico" di tali contribuenti) e che per le addizionali locali all'IRPEF (regionale e comunale) non è dovuto alcun acconto (l'imposta, infatti, va corrisposta in un'unica soluzione a saldo).

Nell'ipotesi in cui dai prospetti di liquidazione – modello 730-3 (per i contribuenti che hanno beneficiato dell'assistenza fiscale diretta) – ovvero dai risultati contabili – modello 730-4 (per i contribuenti che si sono avvalsi dell'assistenza di un CAF) – risultino importi a debito relativamente alla seconda o unica rata di acconto IRPEF, il sostituto d'imposta deve trattenere tali importi dalle retribuzioni, compensi o pensioni nette corrisposte nel mese di novembre relativamente alle quali il versamento delle ritenute verrà effettuato entro il 16 dicembre 2008.

Ai sensi dell'art. 19, comma 6, del D.M. n. 164/1999, i soggetti che intendano effettuare un minore versamento della seconda rata di acconto 2008 relativa all'IRPEF o, al limite, nessun versamento, avrebbero dovuto darne comunicazione al proprio sostituto d'imposta (o all'ente erogatore della pensione), anche nel caso di assistenza prestata da un CAF, entro il 30 settembre 2008, indicando, sotto la propria responsabilità, l'importo delle minori somme che si ritenevano dovute.

6.1.1 Prelievo della rata d'acconto nell'ipotesi di retribuzione insufficiente.

Qualora la retribuzione corrisposta in novembre risulti insufficiente, l'importo residuo dell'imposta dovuta sarà trattenuto dalla retribuzione (o pensione) corrisposta nel mese di dicembre, applicando su detto importo gli interessi previsti per il differimento dei pagamenti delle imposte sui redditi, attualmente pari allo 0,40 per cento da versarsi contestualmente all'imposta, utilizzando lo stesso codice tributo (vale a dire il codice 4730).

Se al termine del periodo d'imposta (2008) il sostituto d'imposta non ha potuto trattenere l'intero importo dell'acconto relativo all'IRPEF dovuta dal contribuente per incapienza delle retribuzioni (o pensioni) corrisposte nei mesi di novembre e dicembre 2008, la parte residua, ed il relativo interesse dello 0,40 per cento mensile, considerando anche il mese di gennaio (quindi maggiorando l'importo dovuto dello 0,80 per cento), dovrà essere versata direttamente a cura del lavoratore dipendente (o del pensionato) nel mese di gennaio 2009 con le modalità previste per i versamenti delle imposte risultanti dalle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche (modello UNICO). A tal fine, entro il mese di dicembre 2008, il sostituto d'imposta dovrà comunicare per iscritto al contribuente gli importi che devono essere versati direttamente da quest'ultimo all'Erario, a tal fine utilizzando le medesime voci contenute nel mod. 730-3.

6.1.2 Casi particolari.

6.1.2.a) Cessazione del rapporto di lavoro e assenza di retribuzione.

Sono tenuti a provvedere autonomamente al versamento della seconda o unica rata di acconto 2008, entro l'ordinario termine del 30 novembre 2008 (1° dicembre 2008, cadendo il giorno 30 di domenica), i lavoratori dipendenti che hanno cessato il rapporto di lavoro ovvero risultano in aspettativa non retribuita o in situazione analoga (cfr. Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 11/E del 2004) nel periodo intercorrente tra l'effettuazione del conguaglio di luglio 2008 ed il momento di pagamento della retribuzione nel mese di novembre 2008. In tale evenienza il contribuente dovrà utilizzare il modello F24 indicandovi i codici tributo utilizzati in via ordinaria dalle persone fisiche (cfr. paragrafo n. 3.10 della presente Circolare) anziché quelli previsti per l'assistenza fiscale (cfr. successivo paragrafo n. 6.4).

6.1.2.b) Passaggio dei dipendenti ad un nuovo datore di lavoro.

Analoga situazione a quella esaminata nel punto 6.1.2.a) si verifica nell'ipotesi di passaggio dei dipendenti ad un nuovo datore di lavoro con interruzione del rapporto di lavoro (anche in assenza di erogazione di TFR). In tale ipotesi, infatti, il sostituto d'imposta con il quale è cessato il rapporto di lavoro sarà tenuto a dare tempestivamente comunicazione al dipendente dell'importo che quest'ultimo dovrà versare autonomamente entro il 1° dicembre 2008. Infatti, il nuovo datore di lavoro non è obbligato alla prosecuzione dell'assistenza fiscale iniziata dal precedente datore di lavoro.

Al contrario, come chiarito dalla citata C.M. n. 11/E del 2004, nell'ipotesi di passaggio di dipendenti, nel corso del medesimo periodo d'imposta, da un datore di lavoro ad un altro senza interruzione del rapporto di lavoro (ad esempio, nel caso di fusione, scissione, successione dell'impresa individuale, cessione, conferimento e affitto di azienda ecc.), il nuovo datore di lavoro è tenuto anche alla continuazione delle operazioni di assistenza fiscale e, quindi, ad operare la trattenuta della seconda o unica rata dell'acconto IRPEF per il 2008 qualora il passaggio dei dipendenti sia avvenuto prima del pagamento delle retribuzioni nel mese di novembre. E' appena il caso di osservare che il precedente datore di lavoro dovrà dare comunicazione al nuovo datore di lavoro degli importi da versare a titolo di acconto; in mancanza di tale comunicazione si ritiene che il contribuente possa attivarsi in via autonoma consegnando al nuovo datore copia del modello 730-3.

6.1.2. c) Decesso del contribuente.

Ai sensi dell'art. 1, ultimo comma, della Legge n. 97 del 23 marzo 1977, gli eredi non sono tenuti al versamento dell'acconto per conto del deceduto (in tal senso si veda quanto precisato dall'Agenzia delle entrate con la citata Circolare n. 11/E del 2004).

6.2 Il pagamento dell'acconto IRPEF dovuto dai collaboratori coordinati e continuativi.

La riforma della disciplina dell'assistenza fiscale (D.Lgs. n. 490 del 1998) attuata con D.M. n. 164/1999 ha inserito fra le categorie di contribuenti ammessi alla presentazione del mod. 730 anche i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Il D.M. n. 164/1999 non prevede particolari modalità per il pagamento della seconda o unica rata di acconto dovuta da tali soggetti, per cui si rinvia alle precisazioni fornite in precedenza con riferimento a dipendenti e pensionati.

In merito alla specificità del rapporto di collaborazione che non necessariamente si caratterizza in forme di pagamento periodico del compenso (ad esempio gli amministratori di società o enti), si ritiene che, nei loro confronti, possano essere applicati i principi di carattere generale indicati dall'Amministrazione Finanziaria con Risoluzione Ministeriale n. 118/E del 16 luglio 1999.

Pertanto, nei casi in cui il sostituto d'imposta non corrisponda compensi al collaboratore nel mese di novembre, ma preveda di corrispondergliene prima del termine del periodo d'imposta, lo stesso dovrà chiedere al collaboratore di optare per una delle seguenti soluzioni:

- versamento diretto a cura del collaboratore delle somme dovute negli stessi termini e con le modalità previste per i versamenti relativi alle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche, vale a dire entro il 1° dicembre 2008 utilizzando il mod. F24;
- trattenuta a cura del sostituto d'imposta della rata di acconto IRPEF sui compensi corrisposti nel mese di dicembre, maggiorata dell'interesse nella misura dello 0,40 per cento e conseguente versamento effettuato dallo stesso sostituto entro il 16 gennaio 2009.

Nell'ipotesi in cui il sostituto d'imposta non corrisponda invece alcun compenso al collaboratore nei mesi di novembre e dicembre, il sostituto comunicherà tempestivamente allo stesso l'importo delle somme che quest'ultimo dovrà autonomamente versare entro il prossimo 1° dicembre 2008.

6.3 La dichiarazione congiunta e il pagamento dell'acconto.

A decorrere dalla dichiarazione da presentare dal 1° gennaio 1999 i coniugi non legalmente ed effettivamente separati possono, come noto, chiedere l'assistenza fiscale presentando la dichiarazione dei redditi utilizzando il modello 730 in forma congiunta (non è necessario che il coniuge risulti fiscalmente a carico). L'utilizzo della dichiarazione congiunta, resa possibile per effetto della disposizione recata dall'art. 13, comma 4, del D.M. n. 164/1999, è prevista qualora almeno uno dei due coniugi sia titolare di un reddito per il quale è consentita la possibilità di accedere all'assistenza fiscale. La Circolare Ministeriale n. 11/E del 2004 ha precisato che non è ammesso l'utilizzo della dichiarazione congiunta qualora uno dei due coniugi non possa dichiarare i redditi tramite il modello 730.

In particolare viene previsto che l'utilizzo di tale modello è escluso quando almeno uno dei due coniugi è titolare di uno o più dei seguenti redditi:

STUDIO ANTONELLI

- di lavoro autonomo o professionale, anche se svolto in forma associata;
- redditi d'impresa, anche in forma di partecipazione;
- redditi che non possono essere compresi nel quadro D del modello 730/2008.

Una volta verificate le condizioni di accesso al sistema dell'assistenza fiscale i coniugi sono liberi di scegliere a quale sostituto presentare la dichiarazione (in caso di assistenza diretta) ovvero a quale sostituto fare effettuare le operazioni di conguaglio (in caso di assistenza prestata tramite un CAF).

Pertanto il sostituto d'imposta designato dai coniugi è tenuto ad operare la trattenuta della seconda o unica rata di acconto IRPEF dovuta complessivamente da entrambi i contribuenti sulla retribuzione, pensione o compenso erogato nel mese di novembre al coniuge indicato come "dichiarante" nel mod. 730/2008 (in ipotesi di assistenza diretta) ovvero per il quale riceve dal CAF il mod. 730-4.

Gli importi della seconda o unica rata di acconto IRPEF a carico dei coniugi per il 2008 sono desumibili dal rigo 48, e 56 del "mod. 730-3-redditi".

Nel rigo denominato "seconda o unica rata di acconto IRPEF per il 2008", del mod. 730-4 viene invece evidenziato l'ammontare distinto fra coniuge e dichiarante dell'acconto dovuto.

6.4 Versamento dell'acconto IRPEF.

La seconda (o unica) rata di acconto IRPEF eventualmente dovuta dai contribuenti dovrà essere versata dal sostituto di imposta entro il 16 dicembre 2008, utilizzando il seguente codice tributo:

DESCRIZIONE	CODICE TRIBUTO
IRPEF IN ACCONTO TRATTENUTA DAL SOSTITUTO D'IMPOSTA	4730

ed indicando sulle distinte di versamento modello F24 il periodo di riferimento nella forma "AAAA" (vale a dire 2008).

Per completezza, si ricorda che sulla seconda o unica rata di acconto non è consentito al contribuente di optare per il pagamento rateale.

Infine, ove il sostituto d'imposta effettui tardivamente il versamento delle imposte trattenute per assistenza fiscale, lo stesso incorrerà nella sanzione amministrativa pari al 30 per cento delle imposte omesse. La misura ordinaria della sanzione potrà essere ridotta ad 1/8 ovvero ad 1/5 nel caso di applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso (cfr. paragrafo 5).

STUDIO ANTONELLI

7. Contributo previdenziale dovuto dai soggetti iscritti alla Gestione separata dell'Inps di cui all'art. 2, commi da 26 a 32, della Legge n. 335/1995 - Versamento della seconda rata d'acconto per il 2008.

I soggetti titolari di redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 53, comma 1, del TUIR (e cioè gli esercenti arti e professioni), siano essi:

- iscritti in albi od elenchi, ma senza cassa di previdenza;
- iscritti in albi o elenchi con cassa previdenza ma non iscritti a quest'ultima;
- non iscritti in albi professionali;

sono obbligati ad eseguire autonomamente il versamento del contributo alla gestione separata dell'INPS di cui al comma 26 dell'art. 2 della Legge n. 335 dell'8/8/1995.

Le aliquote di contribuzione vigenti dal 1° gennaio 2008, come disposto dalla Circolare Inps n. 8 del 17 gennaio 2008 sono fissate come segue:

- 24,72 per cento (24,00 aliquota I. V. S. più 0,72 di aliquota aggiuntiva) dovuto per tutti i soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie, aliquota maggiorata di 0,22 punti percentuali, passando quindi al 23,72 per cento, con decorrenza 7 novembre 2007;
- 17,00 per cento, dovuto dai soggetti titolari di pensione (diretta o indiretta) e dai soggetti provvisti di altra forma pensionistica obbligatoria.

Il versamento della seconda rata d'acconto del contributo per il 2008 deve essere effettuato, a norma dell'art. 1, comma 212, della Legge n. 662/1996, entro il 1° dicembre 2008, nella misura del 40 per cento dell'importo dovuto (17 per cento ovvero 24,72 per cento) sui redditi netti di lavoro autonomo risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa all'anno precedente (modello UNICO 2008, quadro RR, sezione II, righe da RR5 a RR7, colonna 1).

La compilazione dei citati righe del quadro RR può essersi resa necessaria al fine di tener conto della modifica dell'aliquota contributiva in corso d'anno, ad esempio qualora il contribuente sia stato assoggettato, nel 2007, prima al contributo del 23,50 per cento e successivamente a quello del 23,72 per cento.

Il massimale contributivo di cui all'art. 2, comma 18, della Legge n. 335/1995, fissato per il 2008 dalla Circolare INPS n. 1° febbraio 2008 nell'importo di euro 88.669,00, è applicabile anche con riferimento al versamento degli acconti. Di conseguenza, gli acconti complessivamente dovuti per l'anno 2008 non dovranno comunque superare i limiti di importo qui di seguito indicati:

- euro 15.073,73 (arrotondato a 15.074,00) per i contribuenti soggetti all'aliquota contributiva del 17 per cento;
- euro 21.918,98 (arrotondato a 28.919,00) per tutti i soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie.

STUDIO ANTONELLI

7.1 Modalità di versamento.

Per i versamenti di cui sopra deve essere utilizzata la delega modello F24 che può essere presentata presso gli sportelli di qualsiasi Concessionario, delle banche convenzionate e degli uffici postali abilitati ovvero in via telematica.

In merito alle modalità di compilazione del predetto modello, l'INPS, nelle Circolari n. 79/1998 n. 123/1998, e n. 201/2000 ha precisato, in particolare, che:

- la casella “codice sede” dovrà indicare il codice della sede presso la quale è aperta la posizione contributiva del professionista;
- nella casella “causale contributo” si dovrà indicare il codice:
 - “PXX” (professionisti) e “CXX” (collaboratori) in riferimento all'aliquota del 24,72 per cento;
 - “P10”(professionisti) o “C10” (collaboratori) per le aliquote del 17 per cento;
- nelle caselle periodo di riferimento “da” e “a” dovrà essere indicato, rispettivamente, l'inizio e la fine del periodo (anche inferiore all'anno) cui si riferiscono i contributi, nella forma “mm/aaaa”. Pertanto, nelle predette colonne si dovranno indicare rispettivamente “01/2008” e “12/2008” se il periodo cui si riferiscono i contributi è l'intero anno 2008;
- ai sensi del comma 213 della Legge n. 662/1996, i contributi eventualmente versati in eccedenza nell'anno precedente (2007) possono essere dedotti dagli importi dovuti per l'anno successivo (si tratta del caso in cui gli acconti versati nel 2007 sulla base del reddito del 2006 si siano rivelati eccedenti rispetto al reddito determinato a consuntivo nel 2008 per l'anno 2007). In tale ipotesi l'importo da pagare dovrà essere esposto nel modello F24 nella casella “importi a debito versati”, al netto dei crediti utilizzati, senza pertanto indicare nulla nelle colonne “importo contributi dovuti o a credito” e “importi a credito compensati”.

7.2 Sanzioni.

I soggetti che non provvedono, entro i termini stabiliti, al pagamento dei contributi o premi dovuti alle gestioni previdenziali ed assistenziali - ovvero vi provvedono in misura inferiore a quella dovuta - sono tenuti, a norma dell'art. 116, comma 8, della Legge n. 388/2000:

- a) in caso di mancato o ritardato pagamento di contributi o premi, il cui ammontare è rilevabile dalle denunce e/o registrazioni obbligatorie regolarmente effettuate, al pagamento di una sanzione civile, determinata in ragione d'anno, in misura pari al tasso ufficiale di riferimento maggiorato di 5,5 punti percentuali. Al riguardo si precisa che le variazioni del tasso ufficiale di riferimento sono rimesse alla Banca d'Italia e pubblicate sulla Gazzetta Ufficiale (attualmente pari al 3,25 per cento). Con Circolare n. 110 del 23 maggio 2001, l'Inps ha precisato che per la concreta individuazione del tasso ufficiale di riferimento occorre fare riferimento a quello vigente al momento di pagamento dei contributi. Come dispone il comma 8, lettera a), dell'art. 116 della Legge n. 388/2000, la sanzione civile non può essere superiore al 40 per cento dell'importo dei contributi non corrisposti alla scadenza di legge;
- b) in caso di evasione denunciata spontaneamente prima di contestazioni o richieste da parte degli enti impositori, e comunque entro 12 mesi dal termine stabilito per il pagamento dei

STUDIO ANTONELLI

contributi o premi, al pagamento di una sanzione civile, determinata in ragione d'anno, in misura pari al tasso ufficiale di riferimento maggiorato di 5,5 punti percentuali. La sanzione civile prevista per la richiamata fattispecie sarà applicata semprechè il versamento dei contributi o premi sia effettuato entro 30 giorni dalla denuncia stessa;

- c) in caso di evasione connessa a registrazioni o denunce obbligatorie omesse o non conformi al vero, accertata d'ufficio o consolidatasi oltre un anno dalla scadenza del termine al pagamento di una sanzione civile, in ragione d'anno, pari al 30 per cento dei contributi evasi. La sanzione civile non può essere di ammontare superiore al 60 per cento dell'importo dei contributi non corrisposti alla scadenza di legge.

Per effetto della disposizione recata dall'art. 116, comma 18, il nuovo sistema sanzionatorio introdotto Legge n. 388/2000 si applica ai crediti in essere ed accertati a partire dal 1° ottobre 2000. Viceversa, per i crediti in essere ed accertati al 30 settembre 2000 troverà ancora applicazione la previgente normativa sanzionatoria in materia, prevista dall'art. 1, commi da 217 a 224, della Legge n. 662/1996.

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, porgo i migliori saluti.

Alessandro Antonelli