

## **SERVIZIO FISCALE**

**CIRCOLARE N. 61 – del 17.11.2016**

### **SECONDO O UNICO ACCONTO IRPEF, IRES E IRAP**

Il **30 novembre 2016** scade il termine per l'effettuazione del versamento della seconda o unica rata di acconto relativa al **periodo d'imposta 2016** per le seguenti imposte:

- **IRPEF**
- **IRES**
- **IRAP**

Il suddetto termine di versamento vale per le persone fisiche, le società di persone e i soggetti assimilati, nonché per i soggetti IRES con esercizio coincidente con l'anno solare.

#### **1. PERCENTUALI ACCONTI**

Si riepilogano, nella tabella sotto esposta, le percentuali previste ai fini della determinazione degli acconti d'imposta per il periodo di imposta in corso al 31/12/2016 e la relativa normativa di riferimento.

<b>Imposta</b>	<b>Percentuale</b>	<b>Normativa di riferimento</b>
IRPEF	100%	Art. 1, comma 301, L. 311/2004; Art. 11, co, 18, D.L. 76/2013
IRES	100%	Art. 1, comma 301, L. 311/2004
IRAP-Soggetti IRPEF	100%	Art. 30, comma 3, D.Lgs. n. 446/1997
IRAP-Soggetti IRES	100%	Art. 30, comma 3, D.Lgs. n. 446/1997

#### **2. ACCONTO IRPEF**

Per verificare se è dovuto l'acconto IRPEF per l'anno 2016, si deve controllare l'importo risultante dal rigo **RN34** (rigo "Differenza") del Mod. Unico 2016.

**se l'importo indicato nel rigo RN34:**

- **Non supera € 51,65** L'acconto NON è dovuto.
- **Supera € 51,65** E' dovuto l'acconto nella misura del 100% del rigo RN34.

**se l'importo dell' acconto** (ossia il 100% del rigo RN34):

➤ **Non supera € 257,52** ⇒ L'acconto si versa in **unica** soluzione al **30/11/2016**

➤ **Supera € 257,52** , l'acconto ⇒ la prima, nella misura del **40%** dell'acconto

**CONF COOPERATIVE PADOVA**  
Cod. Fiscale 92099790286

si versa in due rate:

complessivo, entro il termine per il versamento del saldo 2015, ossia entro il **16/06/2016**, o entro il **18/07/2016** (in quanto il 16 luglio è caduto di sabato) con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo, fatta eccezione per i contribuenti che hanno usufruito della proroga dei versamenti disposta con D.P.C.M. del 15/06/2016, per i quali il termine per il versamento delle imposte è slittato al **06/07/2016** senza maggiorazione, o al **22/08/2016** con la maggiorazione dello 0,40%;

⇒ la seconda, nella misura del **60%** dell'acconto complessivo, entro il **30/11/2016**.

#### **RICALCOLO ACCONTO IRPEF**

##### **1. DEDUZIONE FORFETARIA IMPIANTI DI DISTRIBUZIONE DI CARBURANTI**

I contribuenti che si sono avvalsi nel 2015 di tale deduzione, introdotta a regime dall'art. 34 della L. n. 183/2011, per la determinazione dell'acconto dovuto per il 2016 assumono, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata senza tener conto di tale deduzione.

##### **2. IMMOBILI LOCATI A SOGGETTI IN CONDIZIONI DI DISAGIO**

I proprietari di immobili locati a soggetti in condizioni di disagio abitativo conseguenti a provvedimenti esecutivi di sfratto per i quali il relativo reddito da fabbricati non concorre a formare il reddito imponibile per tutta la durata di sospensione legale dell'esecuzione, per la determinazione dell'acconto dovuto per il 2016 assumono, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata senza tener conto di tale agevolazione.

##### **3. NOLEGGIO OCCASIONALE DI IMBARCAZIONI E NAVI DA DIPORTO**

Nella determinazione dell'acconto dovuto per il 2016 occorre tener conto anche dei redditi derivanti dal noleggio occasionale di unità da diporto (non superiore a 42 giorni), ancorché assoggettati ad imposta sostitutiva del 20%, ai sensi dell'art. 49-bis, comma 5 del D.Lgs. n. 171/2005.

##### **4. Rivalutazione reddito dominicale ed agrario**

In base all'art. 3, co. 50, Legge 662/1996, ai fini delle imposte sui redditi, il reddito dominicale deve essere rivalutato in misura pari all'80%, mentre il reddito agrario deve essere rivalutato nella misura del 70%.

L'art. 1, co. 512, legge 228/2012 - così come modificato dall'art. 7, co. 4, D.L. n. 91/2014 e successivamente dall'art. 1, co. 909, Legge 208/2015 - ha previsto un ulteriore aumento della rivalutazione dei redditi agrario e dominicale dei terreni pari al:

- 15% per gli anni 2013 e 2014 (ridotta al 5% per i terreni posseduti da coltivatori diretti e IAP);
- 30% per il 2015 (ridotta al 10% per i terreni posseduti da coltivatori diretti e IAP);
- 30% a decorrere dal periodo d'imposta 2016 (percentuale che ha sostituito la precedente percentuale del 7%, a seguito dell'art. 1, co. 909, Legge 208/2015), per i soggetti che non sono in possesso delle qualifiche di coltivatore diretto o IAP, non stabilendo invece alcuna ulteriore rivalutazione per i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti e IAP.

Poiché il predetto art. 1, co. 512, legge 228/2012, specifica che, ai fini della determinazione dell'acconto dovuto per il 2016, occorre tener conto delle suddette disposizioni, per i soggetti privi delle qualifiche di coltivatore diretto o IAP non si rende necessario alcun ricalcolo, in quanto i redditi fondiari sono soggetti, nel 2016, alla medesima ulteriore rivalutazione prevista nel 2015 (ossia, pari al 30%), mentre dovranno effettuare il ricalcolo per l'acconto 2016 i soggetti in possesso delle qualifiche di coltivatore diretto o IAP, i quali non dovranno tener conto di alcuna ulteriore rivalutazione, ma solo di quella ordinaria, pari al 70% e all'80%.

##### **5. MAXI AMMORTAMENTO**

Nella determinazione dell'acconto dovuto per il 2016 occorre assumere, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata senza tener conto del maxi-ammortamento introdotto dall'art. 1, co. 91 e 92,

della Legge 208/2015 (Legge Stabilità 2016).

Tale agevolazione fiscale, che vale ai fini Irpef ed Ires, è prevista per coloro che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi tra il 15 ottobre 2015 ed il 31 dicembre 2016 e si esplica nella variazione fiscale in diminuzione da apportare, ai fini della determinazione del reddito, in misura pari all'incremento del 40% delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing calcolati sui predetti beni nuovi.

Al riguardo, si ricorda che il calcolo degli acconti 2015 è stato necessariamente pro-Fisco, sia che si utilizzasse il metodo storico, che quello previsionale.

Infatti, stante l'art. 1, co. 94, Legge Stabilità 2016 (*"le disposizioni dei commi 91 e 92 non producono effetti sulla determinazione dell'acconto dovuto per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015"*), in relazione agli acquisti soggetti al beneficio fiscale effettuati nel 2015, il bonus del maxi-ammortamento non ha potuto influire nella determinazione dell'acconto quantificato con il metodo previsionale, né esso ha ovviamente inciso sulla determinazione dell'acconto effettuato con il metodo storico, in quanto nell'imposta 2014 non era presente l'agevolazione del maxi-ammortamento.

Relativamente al periodo d'imposta in corso al 31/12/2016 (ossia, il 2016 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), il medesimo art. 1, co. 94, Legge Stabilità 2016, **impedisce di tenere conto del maxi-ammortamento nella determinazione dell'acconto 2016 effettuata applicando il metodo storico**, dal momento che tale norma dispone che *"la determinazione dell'acconto dovuto per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016 è effettuata considerando, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata in assenza delle disposizioni"* agevolative di cui ai citati commi 91 e 92.

Questo implica la necessità, ai soli fini della determinazione dell'acconto 2016 con il metodo storico, di effettuare il ricalcolo dell'imposta dovuta per il 2015, scorporando dalla stessa la deduzione extra sul costo dei beni maggiorato del 40%.

**Diversamente, chi sceglie di adottare il metodo previsionale per determinare l'acconto 2016, potrà tenere conto della maggiore deduzione collegata al maxi-ammortamento.**

Si segnala inoltre la presenza, nel quadro RN del modello Unico, di un'apposita sezione intitolata "Acconto 2016" (nel caso del modello UNICO PF 2016), da utilizzare per dar conto delle operazioni di rideterminazione dell'acconto.

### 3. ACCONTO IRES

Per verificare se è dovuto l'acconto IRES per l'anno 2016, si deve controllare l'importo risultante dal rigo **RN17 "IRES dovuta o differenza a favore del contribuente"** del Mod. Unico 2016 – Società di Capitali.

**se l'importo indicato nel rigo RN17:**

- **Non supera € 20,66** L'acconto NON è dovuto
- **Supera € 20,66** E' dovuto l'acconto nella misura del **100%**

**se l'importo dell' acconto (ossia il 100% del rigo RN17):**

- **Non supera € 257,50** e quindi il rigo "IRES dovuta o differenza a favore del contribuente" RN17 del periodo d'imposta 2015 (UNICO 2016) sia ⇒ L'acconto si versa in **unica** soluzione al **30/11/2016** risultato inferiore ad € 257,50 e l'importo della 1° rata risulta inferiore ad € 103,00
- **Supera € 257,50** e quindi il rigo "IRES ⇒ la prima, nella misura del **40%** dell'acconto dovuta o differenza a favore del contribuente" RN17 del periodo complessivo, entro il termine per il versamento del saldo 2015, ossia (ipotizzando un soggetto con

d'imposta 2015 (UNICO 2016) sia risultato superiore ad € 257,50 e l'importo della 1° rata supera € 103,00, l'acconto si versa in due rate:

esercizio coincidente con l'anno solare) entro il **16/06/2016**, o entro il **18/07/2016** (in quanto il 16 luglio è caduto di sabato) con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo, fatta eccezione per i contribuenti che hanno usufruito della proroga dei versamenti disposta con D.P.C.M. del 15/06/2016, per i quali il termine per il versamento delle imposte è slittato al **06/07/2016** senza maggiorazione, o al **22/08/2016** con la maggiorazione dello 0,40%;

⇒ la seconda, nella misura del **60%**, entro il **30/11/2016** (ipotizzando un soggetto con esercizio coincidente con l'anno solare)

## RICALCOLO ACCONTO IRES

Si ricorda che il ricalcolo degli acconti è obbligatorio se determina una maggiore imposta da versare con un conseguente maggior acconto dovuto, mentre è solo facoltativo in caso contrario.

### **1. RITENUTE SU interessi, premi e altri frutti dei titoli**

Le società di capitali e le società cooperative che hanno contabilizzato nel 2015 ritenute d'acconto subite relativamente agli interessi, premi e altri frutti dei titoli di cui all'articolo 1 del D. Lgs. n. 239/1996 maturati su titoli obbligazionari e titoli del debito pubblico dovranno procedere alla rideterminazione del valore di riferimento su cui calcolare l'acconto escludendo il 70% delle ritenute suddette (art. 13 del decreto legislativo 1/4/96, n. 239).

### **2. DEDUZIONE FORFETARIA IMPIANTI DI DISTRIBUZIONE DI CARBURANTI**

Per gli esercenti impianti di distribuzione di carburante, che hanno fruito nel 2015 della deduzione forfetaria prevista dall'art. 34, comma 2, L. 183/2011, l'acconto va calcolato tenendo conto di quanto stabilito dal citato art. 34, a norma del quale *"nella determinazione dell'acconto dovuto per ciascun periodo di imposta, assumono quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata senza tener conto della deduzione forfetaria"*.

Dunque, per la determinazione dell'acconto dovuto per il 2016, tali soggetti devono assumere quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata senza tener conto di tale deduzione.

### **3. NOLEGGIO OCCASIONALE DI IMBARCAZIONI E NAVI DA DIPORTO**

Nella determinazione dell'acconto per il 2016 occorre tener conto anche dei redditi derivanti dal noleggio occasionale di unità da diporto (non superiore a 42 giorni), ancorché assoggettati ad imposta sostitutiva del 20%, ai sensi dell'art. 49-bis, comma 5 del D.Lgs. n. 171/2005.

### **4. Rivalutazione reddito dominicale ed agrario**

In base all'art. 3, co. 50, Legge 662/1996, ai fini delle imposte sui redditi, il reddito dominicale deve essere rivalutato in misura pari all'80%, mentre il reddito agrario deve essere rivalutato nella misura del 70%.

L'art. 1, co. 512, legge 228/2012 - così come modificato dall'art. 7, co. 4, D.L. n. 91/2014 e successivamente dall'art. 1, co. 909, Legge 208/2015 - ha previsto un ulteriore aumento della rivalutazione dei redditi agrario e dominicale dei terreni pari al:

- 15% per gli anni 2013 e 2014 (ridotta al 5% per i terreni posseduti da coltivatori diretti e IAP);
- 30% per il 2015 (ridotta al 10% per i terreni posseduti da coltivatori diretti e IAP);
- 30% a decorrere dal periodo d'imposta 2016 (percentuale che ha sostituito la precedente percentuale del 7%, ad opera dell'art. 1, co. 909, Legge 208/2015), per i soggetti che non sono in possesso delle qualifiche di coltivatore diretto o IAP, non stabilendo invece alcuna ulteriore rivalutazione per i terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti e IAP.

Poiché il predetto art. 1, co. 512, legge 228/2012, specifica che, ai fini della determinazione dell'acconto dovuto per il 2016, occorre tener conto delle disposizioni suddette, per i soggetti privi delle qualifiche di coltivatore diretto o IAP non si rende necessario alcun ricalcolo, in quanto i redditi fondiari sono soggetti, nel 2016, alla medesima ulteriore rivalutazione prevista nel 2015 (ossia, pari al 30%), mentre dovranno effettuare il ricalcolo per l'acconto 2016 i soggetti in possesso delle qualifiche di coltivatore diretto o IAP, i quali non dovranno tener conto di alcuna ulteriore rivalutazione, ma solo di quella ordinaria, pari al 70% e all'80%.

### **5. MAXI AMMORTAMENTO**

Nella determinazione dell'acconto dovuto per il 2016 occorre assumere, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata senza tener conto del maxi-ammortamento introdotto dall'art. 1, co. 91 e 92, della Legge 208/2015 (Legge Stabilità 2016).

Tale agevolazione fiscale, che vale ai fini Irpef ed Ires, è prevista per coloro che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi tra il 15 ottobre 2015 ed il 31 dicembre 2016 e si esplica nella variazione fiscale in diminuzione da apportare, ai fini della determinazione del reddito, in misura pari all'incremento del 40% delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing calcolati sui predetti beni nuovi.

Al riguardo, si ricorda che il calcolo degli acconti 2015 è stato necessariamente pro-Fisco, sia che si utilizzasse il metodo storico, che quello previsionale.

Infatti, stante l'art. 1, co. 94, Legge Stabilità 2016 (*"le disposizioni dei commi 91 e 92 non producono effetti sulla determinazione dell'acconto dovuto per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015"*), in relazione agli acquisti soggetti al beneficio fiscale effettuati nel 2015, il bonus del maxi-ammortamento non ha potuto influire nella

determinazione dell'acconto quantificato con il metodo previsionale, né esso ha ovviamente inciso sulla determinazione dell'acconto effettuato con il metodo storico, in quanto nell'imposta 2014 non era presente l'agevolazione del maxi-ammortamento.

Relativamente al periodo d'imposta in corso al 31/12/2016 (ossia, il 2016 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), il medesimo art. 1, co. 94, Legge Stabilità 2016, **impedisce di tenere conto del maxi-ammortamento nella determinazione dell'acconto 2016 effettuata applicando il metodo storico**, dal momento che tale norma dispone che *"la determinazione dell'acconto dovuto per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016 è effettuata considerando, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata in assenza delle disposizioni"* agevolative di cui ai citati commi 91 e 92.

Questo implica la necessità, ai soli fini della determinazione dell'acconto 2016 con il metodo storico, di effettuare il ricalcolo dell'imposta dovuta per il 2015, scorporando dalla stessa la deduzione extra sul costo dei beni maggiorato del 40%.

**Diversamente, chi sceglie di adottare il metodo previsionale per determinare l'acconto 2016, potrà tenere conto della maggiore deduzione collegata al maxi-ammortamento.**

Si segnala inoltre la presenza, nel quadro RS del modello Unico, di un'apposita sezione intitolata "Rideterminazione dell'acconto", da utilizzare per dar conto delle operazioni di rideterminazione dell'acconto.

#### 4. Acconto IRAP

Il versamento dell'acconto IRAP deve essere effettuato secondo le stesse regole valevoli per il versamento in acconto delle imposte sui redditi, in base all'art. 30, comma 3, D. Lgs. n. 446/1997 e, quindi, con il metodo storico o con quello previsionale.

L'importo da considerare per calcolare la misura dell'acconto, pertanto, è quello indicato al rigo **IR21** ("Totale imposta") del modello IRAP 2016.

Anche per l'**IRAP** valgono i limiti minimi (€ 51,65 per i soggetti IRPEF ed € 20,66 per quelli IRES) entro i quali l'acconto non è dovuto.

#### se l'importo dell' acconto:

- **Non supera € 257,50** e quindi l'importo della 1° rata risulta inferiore a € 103,00 ⇒ L'acconto si versa in **unica** soluzione al **30/11/2016**
- **Supera € 257,50** e quindi l'importo della 1° rata risulta superiore a € 103,00, l'acconto si versa in due rate:
  - ⇒ la prima, nella misura del **40%** dell'acconto complessivo, entro il termine per il versamento del saldo 2015, ossia (ipotizzando un soggetto con esercizio coincidente con l'anno solare) entro il **16/06/2016**, o entro il **18/07/2016** (in quanto il 16 luglio è caduto di sabato) con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo, fatta eccezione per i contribuenti che hanno usufruito della proroga dei versamenti disposta con D.P.C.M. del 15/06/2016, per i quali il termine per il versamento delle imposte è slittato al **06/07/2016** senza maggiorazione, o al **22/08/2016** con la maggiorazione dello 0,40%;
  - ⇒ la seconda, nella misura del **60%**, entro il **30/11/2016** (ipotizzando un soggetto con esercizio coincidente con l'anno solare)

#### RICALCOLO ACCONTO IRAP

Per quel che riguarda l'**IRAP**, poiché la nuova disciplina di determinazione della base imponibile dovrebbe essere slegata dalle norme del Testo Unico, bensì semplicemente riferibile ai dati di bilancio (ad esclusione di alcune particolarità), il ricalcolo non dovrebbe incidere sugli acconti di imposta.

Pertanto le società cooperative e di capitali in genere non dovrebbero essere interessate dal ricalcolo dell'Irap, sebbene le istruzioni alla dichiarazione Irap prevedano la rideterminazione.

Al riguardo, si ricorda tuttavia che le **Regioni in deficit sanitario** per le quali, ai fini del versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta in corso al 31/12/2016, trovano applicazione maggiorazioni di aliquota non indicate nella tabella riportata nell'Appendice delle istruzioni al modello Irap, devono determinare l'acconto dell'Irap nel modo seguente:

- con il metodo storico, assumendo quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando l'aliquota d'imposta maggiorata (in tal caso non deve essere considerato, quale imposta del rigo precedente, l'importo di rigo IR21);
- con il metodo previsionale, assumendo come imposta di riferimento quella determinata applicando al valore della produzione previsto l'aliquota d'imposta maggiorata.

Si segnala inoltre la presenza, nel quadro IS del modello Irap, di un'apposita sezione intitolata "Rideterminazione dell'acconto", da utilizzare per dar conto delle operazioni di rideterminazione dell'acconto.

#### **DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO IRPEF/IRES/IRAP CON IL METODO PREVISIONALE**

Oltre al metodo cosiddetto "storico", sopra illustrato, è possibile determinare gli acconti IRPEF, IRES ed IRAP utilizzando il metodo "previsionale", che consiste nel calcolare gli acconti stessi sulla base della minore imposta che si presume risulterà dovuta per l'anno in corso (ossia, per l'anno 2016, nel caso di soggetti aventi esercizio coincidente con l'anno solare).

L'opportunità di tale scelta interessa soprattutto quei contribuenti che, con ragionevole certezza, prevedono di corrispondere imposte inferiori a quelle dell'esercizio precedente, per effetto, ad esempio, di minori redditi percepiti rispetto all'anno precedente o di maggiori oneri sostenuti.

Al riguardo, occorre ricordare che, al fine di ricalcolare l'acconto con il metodo previsionale, il reddito imponibile relativo al 2016 deve essere determinato in base alle norme tributarie vigenti per il 2016, tenendo conto delle eventuali maggiori detrazioni, di nuovi oneri deducibili e di eventuali rimborsi o sgravi.

Pertanto, anche i contribuenti che intendono adottare il metodo previsionale devono applicare le nuove regole indicate nella tabella precedente "Ricalcolo acconto IRES".

Tuttavia, si deve ricordare che se l'acconto così determinato dovesse essere inferiore al 100% delle imposte IRES e IRAP (per i soggetti IRES) e al 100% delle imposte IRPEF e IRAP (per i soggetti IRPEF) che risulteranno dovute a consuntivo per l'anno in corso, il contribuente sarà tenuto al pagamento della sanzione amministrativa del 30% prevista in caso di minor versamento rispetto a quanto dovuto.

Di conseguenza, al fine di evitare le sanzioni suddette, nel caso in cui non si abbiano a disposizione dati certi che confermino un minor imponibile, è comunque sempre opportuno corrispondere l'acconto in base al metodo storico.

## DETERMINAZIONE ACCONTO IRES CON METODO PREVISIONALE

### Deduzione ACE:

L'art. 1, co. 137 e 138, L. 27.12.2013, n. 147, modificando l'art. 1, co. 3, D.L. 6.12.2011, n. 201, ha potenziato l'agevolazione per la crescita economica (ACE), fissando nuove aliquote ai fini del calcolo del rendimento nozionale.

Per comodità, nella tabella che segue, si riepiloga il **rendimento nozionale ai fini della deduzione ACE** nei vari esercizi:

Periodo di imposta	Aliquota
In corso al 31.12.2011, 31.12.2012, 31.12.2013	3,00%
In corso al 31.12.2014	4,00%
In corso al 31.12.2015	4,50%
In corso al 31.12.2016	4,75%

Si ricorda che, ai fini della determinazione dell'acconto dovuto per il 2014 e per il 2015 e calcolato con il metodo previsionale, per effetto dell'art. 1, co. 138, L. 147/2013, i soggetti che hanno beneficiato della deduzione ACE, hanno dovuto determinare *"l'acconto delle imposte sui redditi dovute per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 e al 31 dicembre 2015 utilizzando l'aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del capitale proprio relativa al periodo d'imposta precedente"*.

Tuttavia, considerando che detta limitazione non è stata applicata anche con riguardo al periodo d'imposta 2016, nella determinazione dell'acconto dovuto per il 2016 utilizzando il metodo previsionale, si potrà tenere conto della nuova, più elevata, aliquota per il 2016 relativa alla deduzione ACE, pari al 4.75%.

## DETERMINAZIONE ACCONTO IRAP CON METODO PREVISIONALE

### 1) Esclusione da IRAP per i soggetti operanti in agricoltura

L'art. 1, comma 70, della Legge n. 208 del 28 dicembre 2015 (Legge di Stabilità 2016), ha apportato fondamentali novità nel calcolo dell'IRAP dei soggetti operanti nell'agricoltura.

In particolare, è stata modificata la soggettività passiva di cui all'art. 3 del D.Lgs. 446/1997 (Decreto IRAP), stabilendo l'esclusione da IRAP per le seguenti categorie di soggetti operanti in agricoltura:

- soggetti che esercitano una attività agricola ai sensi dell'articolo 32 del TUIR;
- soggetti di cui all'articolo 8, D.Lgs. 227/2001 (si tratta dei soggetti equiparati agli imprenditori agricoli), ossia le cooperative e loro consorzi che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selvicolturale, ivi comprese le sistemazioni idraulico-forestali;
- le cooperative e loro consorzi, di cui all'articolo 10 del D.P.R. n. 601/1973, ossia che godono dell'esenzione fiscale prevista dal predetto art. 10.

Al riguardo, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 20/E del 18/05/2016 ha puntualizzato che l'esclusione da IRAP riguarda **"le attività, appositamente richiamate dal comma 70, per le quali in precedenza si applicava l'aliquota dell'1,90 per cento"** (aliquota ora soppressa per effetto dello stesso comma 70).

Il successivo comma 72 prevede che l'esclusione da IRAP si applica **a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.**

Dunque, in caso di periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, per i suddetti soggetti operanti in agricoltura, relativamente alle attività sopra richiamate, il 2016 è il primo esercizio in cui l'Irap non risulta più applicabile.

Per le attività che non rientrano nelle attività agricole esentate da IRAP, invece, continua ad essere dovuta l'IRAP con l'ordinaria aliquota del 3,90%.

In considerazione di ciò, **nella determinazione dell'acconto IRAP 2016, effettuata applicando il metodo previsionale, è possibile tener conto di tale beneficio.**

Ciò significa che le cooperative agricole, che svolgono esclusivamente attività agricole sulle quali fino all'anno scorso veniva applicata l'aliquota IRAP dell'1,90%, non sono tenute al versamento dell'acconto IRAP, calcolato con il metodo previsionale.



Per contro, le cooperative agricole che, oltre alle attività agricole rientranti nell'esenzione ai fini IRAP, esercitano anche eventuali attività commerciali, o attività comunque non qualificabili come agricole secondo le disposizioni della normativa IRAP sopra richiamate, considerando che tali attività continuano a soggiacere all'aliquota ordinaria, dovranno provvedere a determinare l'acconto tenendo conto delle suddette attività soggette ad IRAP con aliquota ordinaria.

In caso di situazioni di dubbia interpretazione, in assenza di ulteriori delucidazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate, è appena il caso di ricordare che, se da un lato l'utilizzo del metodo previsionale può comportare un immediato risparmio d'imposta sotto il profilo finanziario, dall'altro può avere come possibile conseguenza quella di subire sanzioni ed interessi sul minor versamento in caso di accertamento, qualora la previsione non dovesse poi rispecchiare l'effettivo carico fiscale dovuto per il 2016.

## **2) Deduzione del 70% del costo residuo dei lavoratori stagionali**

L'articolo 11, comma 4-*octies*), D.Lgs. 446/1997 (Decreto IRAP) – così come modificato dall'art. 1, co. 73, Legge 208/2015 – stabilisce che *“La deduzione di cui al periodo precedente [ossia, la deduzione del costo residuo del personale dipendente a tempo indeterminato– n.d.r.] è ammessa altresì, nei limiti del 70 per cento della differenza ivi prevista, calcolata per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno centoventi giorni per due periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di due anni a partire dalla data di cessazione del precedente contratto”*.

Con questa modifica, il legislatore ha voluto riconoscere il beneficio fiscale della deduzione del costo residuo - inizialmente previsto ai fini IRAP solo per il lavoro dipendente a tempo indeterminato - anche a quei settori che ricorrono in modo sistematico al **lavoro stagionale** per lo svolgimento di attività stagionali ricorrenti, nell'ottica di un evoluto quadro normativo diretto a ridurre l'incidenza generale del costo del lavoro sul valore della produzione netta.

Alla luce dei chiarimenti forniti dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 20/E del 18/05/2016, che hanno recepito le risposte fornite a due *question time* da parte della Commissione Finanze in data 28 gennaio 2016 e 25 febbraio 2016, si osserva che:

- ❖ la norma riconosce la possibilità di **dedurre il 70 per cento dei costi sostenuti (al netto delle deduzioni spettanti) per i lavoratori stagionali**, impiegati per almeno 120 giorni nell'arco di due periodi d'imposta successivi, anche non consecutivi, a partire dal secondo contratto stipulato col medesimo datore di lavoro entro il secondo anno successivo alla data di cessazione del primo contratto utile ai fini del computo dei giorni lavorativi richiesti;
- ❖ Il calcolo deve intendersi riferito alle giornate di **effettivo impiego** (e non di formale assunzione), computando anche la prestazione relativa al primo contratto di lavoro.  
In sostanza, ai fini del computo dei 120 giorni, si calcolano cumulativamente i giorni di effettivo impiego relativi sia al primo, che al secondo contratto di lavoro, con la conseguenza che **l'agevolazione spetta dal 2016 anche in funzione dei giorni di lavoro svolti nel primo contratto di lavoro stipulato nel 2015**.

Così come, ai fini del computo dei due contratti, si può tenere conto del primo contratto di lavoro stipulato nel 2015, con la conseguenza che l'agevolazione spetta dal 2016, considerando il primo contratto stipulato nel 2015 ed il secondo nel 2016;

- ❖ Come evidenziato dalla Circolare n. 20/2016 dell'Agenzia delle Entrate, *“il beneficio risulta applicabile a partire dal 1° gennaio 2016 e consente, pertanto, di tener conto dei contratti stipulati nel corso del 2015. In tal senso, depone anche la relazione tecnica, che stima gli effetti sul gettito della misura in esame già a partire dall'anno 2016”*.  
In sostanza, nel rispetto di tutte le condizioni sopra indicate, **la nuova deduzione del 70% del costo residuo si applica dal 1° gennaio 2016, ossia, si applica sul costo dei lavoratori stagionali imputato dal 1° gennaio 2016, a prescindere dal fatto che il periodo di imposta del soggetto che ne fruisce sia coincidente con l'anno solare o meno, e a prescindere dal fatto che il contratto di lavoro con i lavoratori stagionali sia in corso al 1° gennaio 2016**.

Tale deduzione è pertanto indicabile nel modello IRAP/2016, da parte dei contribuenti con esercizio a cavallo

in corso al 01/01/2016, in relazione ai lavoratori stagionali che rispettano le suddette condizioni, utilizzati dal 01/01/2016 fino alla fine del periodo d'imposta in corso al 01/01/2016.

Per completezza, si riporta di seguito l'esempio tratto dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 20/2016:

*"Si ipotizzi che la società Alfa assuma un lavoratore nel periodo compreso tra il **01/03/** e il **30/05/2016** e, successivamente stipuli un secondo contratto con il medesimo lavoratore nel periodo **01/06 – 31/07/2017**.*

*In relazione al secondo rapporto di lavoro è riconosciuta una deduzione pari al 70% delle spese sostenute per il dipendente in relazione ai giorni di effettivo impiego (**61 giorni**), al netto di eventuali deduzioni spettanti. Il lavoratore risulta infatti complessivamente impiegato per **152** giorni nell'arco dei due periodi d'imposta considerati. Analogo beneficio spetterebbe nella diversa ipotesi in cui il secondo contratto venga stipulato entro due anni dalla data di cessazione del primo (es. **30/03/2018**), sempreché la prestazione lavorativa sia resa per almeno 120 giorni complessivi, considerando anche il periodo di impiego relativo al primo contratto.*

*L'agevolazione andrebbe, altresì, riconosciuta in relazione ad un terzo contratto stipulato entro due anni dalla cessazione del secondo, a condizione che i giorni di impiego risultino almeno pari a 120 giorni, considerando anche quelli afferenti al secondo contratto".*

Pertanto, **nella determinazione dell'acconto IRAP 2016, effettuata applicando il metodo previsionale, è possibile tenere conto della nuova deduzione del 70% del costo residuo dei lavoratori stagionali.**

### **3) Incremento della deduzione forfettaria dalla base imponibile:**

La lettera d-bis) dell'art. 11, co. 4-bis, D.Lgs. 446/1997, così come modificata dall'art. 1, co. 123, Legge 208/2015 (Legge Stabilità 2016), ha innalzato la deduzione forfettaria dalla base imponibile IRAP per i soggetti indicati all'art. 3, co. 1, lett. b) e c), del medesimo D.Lgs. 446/1997, ossia, per le società di persone e per le persone fisiche esercenti attività d'impresa o arti e professioni, aventi una base imponibile IRAP inferiore a 180.999,91 euro, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Esattamente, **a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015**, per i predetti soggetti sono ammessi in deduzione dalla base imponibile i seguenti, più elevati, importi (fino a concorrenza della base imponibile):

- a) euro 13.000 se la base imponibile non supera euro 180.759,91;
- b) euro 9.750 se la base imponibile supera euro 180.759,91 ma non euro 180.839,91;
- c) euro 6.500 se la base imponibile supera euro 180.839,91 ma non euro 180.919,91;
- d) euro 3.250 se la base imponibile supera euro 180.919,91 ma non euro 180.999,91.

Ne consegue che, nella determinazione dell'acconto IRAP 2016, effettuata applicando il metodo previsionale, i suddetti contribuenti possono considerare l'incrementata deduzione prevista a loro favore.

## **5. CASI PARTICOLARI**

- I soggetti che hanno iniziato l'attività nel 2016 non sono obbligati al versamento dell'acconto, non avendo un precedente reddito di riferimento.
- Nel caso di fusione per incorporazione, la società incorporante è tenuta al versamento degli acconti IRES e IRAP della società incorporata, qualora siano già decorsi gli effetti civilistici (iscrizione dell'atto di fusione al Registro imprese), a nulla rilevando gli effetti fiscali (es. retrodatazione). In caso contrario resta in capo all'incorporata l'obbligo di versamento degli acconti. Al riguardo si veda l'art. 4 del D.L. n. 50 del 11/03/1997, convertito dalla Legge n. 122 del 09/05/1997.
- In caso di esercizio dell'**opzione per il consolidato nazionale o mondiale**, agli obblighi di versamento dell'acconto è tenuta esclusivamente la società controllante Per il primo periodo di applicazione della nuova disciplina di tassazione IRES di gruppo, ai sensi dell'art. 4, comma 1, lett. l), del D. Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, si assume come imposta del periodo precedente la somma

algebrica delle imposte indicate nelle dichiarazioni dei redditi presentate per il medesimo periodo da parte dei soggetti partecipanti al consolidamento.

- Nel primo esercizio di efficacia dell'**opzione per il regime di trasparenza fiscale**, l'obbligo dell'acconto di imposta permane anche in capo alla società partecipata, mentre negli anni successivi la partecipata non sarà soggetta in proprio all'IRES e, pertanto, non dovrà versare alcun acconto. Qualora nel corso del triennio vengano meno le condizioni per l'opzione del regime della trasparenza, la società partecipata e le partecipanti dovranno rideterminare l'acconto dovuto.

In particolare:

- la società partecipata dovrà versare la quota di acconto dovuta sul proprio reddito in quanto torna ad essere un autonomo soggetto passivo d'imposta;
- le società partecipanti dovranno ricalcolare l'acconto dovuto sulla base del reddito determinato, senza tener conto della quota di utili o di perdite provenienti dalla società partecipata.

Analogamente, nei casi di mancato rinnovo dell'opzione per trasparenza alla scadenza del triennio.

In questo caso:

- la società partecipata calcolerà l'acconto sul reddito dell'ultimo periodo d'imposta del triennio;
- le società partecipanti non dovranno considerare il maggior reddito dichiarato nell'ultimo anno dovuto all'applicazione del regime di trasparenza.

## 6. MODALITA' DI VERSAMENTO

In merito alle modalità di presentazione del modello di pagamento, si ricorda che, dal 1° ottobre 2006, tutti i contribuenti titolari di partita IVA sono obbligati ad effettuare i versamenti delle imposte mediante il modello F24 trasmesso con **modalità telematica**.

Tuttavia, con l'art. 11, co. 2, del D.L. 24 aprile 2014, n. 66 (conv. da L. 89/2014), a decorrere dal 1° ottobre 2014 è stato **esteso l'obbligo di presentazione telematica del modello F24**, determinando, in capo ai *contribuenti titolari di partita IVA*, l'aumento delle ipotesi in cui occorre trasmettere il modello F24 mediante gli specifici servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, ed in capo ai *contribuenti non titolari di partita IVA* l'applicazione quasi integrale dell'obbligo di presentare il modello di pagamento in via telematica, rimanendo ormai residuali le ipotesi di presentazione del modello F24 in forma cartacea.

Per quanto attiene alle modalità di compilazione del modello F24, ai fini del versamento della seconda o unica rata di acconto, si ricorda che:

- nel modello F24 dovrà essere indicato l'anno di imposta "2016".  
Nel caso di soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare, si deve barrare la casella "anno d'imposta non coincidente con anno solare" e deve essere indicato come periodo di riferimento il primo dei due anni (C.M. 83/E del 27/04/2000);
- per il pagamento dell'IRAP, va indicato anche il codice della Regione a cui il versamento è diretto;
- i **codici tributo** da utilizzare sono i seguenti:
  - **4034** - per il versamento della seconda o unica rata di acconto IRPEF;
  - **2002** - per il versamento della seconda o unica rata di acconto IRES.
  - **3813** - per il versamento della seconda o unica rata di acconto IRAP;

- i versamenti degli acconti devono essere effettuati con **arrotondamento al centesimo di euro**;
- **nessuna rateizzazione** è prevista per il versamento della seconda rata di acconto, che deve pertanto essere integralmente versata (art. 20, D. Lgs. n. 241/1997);
- gli importi dovuti a titolo di acconto possono essere compensati con i crediti di imposta emergenti dalle dichiarazioni annuali (IVA, IRES, IRPEF, IRAP, sostituti di imposta), fermo restando il limite massimo per la compensazione "orizzontale".

## 7. SANZIONI E RAVVEDIMENTO OPEROSO

Nell'ipotesi in cui i versamenti eseguiti a titolo di acconto risultino omessi, insufficienti, ovvero tardivi, sono dovute le sanzioni previste dalle vigenti disposizioni normative, in misura pari al 30% dell'importo non versato, versato in misura insufficiente o tardivamente e, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, in misura pari al 15% del suddetto importo (**art. 13**, D.Lgs. n. 471/1997, così come modificato dall'art. 15, co. 1, lett. o), D.Lgs. 24/09/2015, n. 158, con effetto dal 1° gennaio 2016).

Va comunque precisato che la sanzione risulterà comunque ridotta nelle seguenti ipotesi:

- ad un terzo, ossia al 10% in luogo del 30%, se le somme dovute sono pagate entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione della liquidazione effettuata ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. 600/73 (liquidazione automatica di imposte dovute in base alla dichiarazione);
- ai due terzi, ossia al 20% in luogo del 30%, se le somme dovute sono pagate entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione del controllo formale effettuato ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. 600/73 (controllo formale delle dichiarazioni).

E' possibile sanare preventivamente le suddette irregolarità, avvalendosi della procedura del ravvedimento operoso.

In tal caso, il contribuente può provvedere al versamento degli importi dei tributi dovuti, applicando altresì le seguenti sanzioni ridotte, previste in varia misura dall'art. 13, D.Lgs. 472/1997, in funzione delle differenti tipologie di ravvedimento:

- ravvedimento "sprint": sanzione giornaliera dello 0,1% (ossia, pari a 1/10 di 1/15 del 15%) per ogni giorno di ritardo, se la regolarizzazione avviene entro 14 giorni dal termine previsto per il pagamento del tributo;
- ravvedimento "breve": sanzione fissa del 1,5% (ossia, pari a 1/10 del 15%), se la regolarizzazione avviene tra il 15° ed il 30° giorno successivo al termine previsto per il pagamento del tributo;
- ravvedimento "entro 90 giorni": sanzione fissa del 1,67% (ossia, pari a 1/9 del 15%), se la regolarizzazione avviene entro 90 giorni dal termine previsto per il pagamento del tributo;
- ravvedimento "annuale": sanzione fissa del 3,75% (ossia, pari a 1/8 del 30%), se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione;
- ravvedimento "biennale": sanzione fissa del 4,29% (ossia, pari a 1/7 del 30%), se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione;
- ravvedimento "ultrabiennale": sanzione fissa del 5% (ossia, pari a 1/6 del 30%), se la regolarizzazione avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione;
- ravvedimento "allargato": sanzione fissa del 6% (ossia pari a 1/5 del 30%), se la regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione (ancorché prima della notifica di un avviso di

accertamento o di liquidazione ex artt. 40-42 del D.P.R. n. 600/1973, oppure di una comunicazione di irregolarità ex artt. 36-bis e 36-ter, del D.P.R. n. 600/1973).

Gli importi non versati, versati in misura insufficiente o tardivamente, vanno inoltre maggiorati degli **interessi** nella misura dello 0,2% annuo (nuova misura a partire dal 01/01/2016, mentre nel 2015 era pari allo 0,5% annuo), da calcolarsi a decorrere dal termine originario di versamento.

Con la Risoluzione n. 109 del 22/05/2007, l'Agenzia delle Entrate ha istituito appositi codici tributo per il versamento degli interessi sulle somme dovute a seguito di ravvedimento operoso.

Si ricordano i codici tributo da utilizzare per il versamento della sanzione e degli interessi in caso di ravvedimento operoso:

<b>Imposta</b>	<b>Codici sanzione</b>	<b>Codici interessi</b>
Irpef	<b>8901</b>	<b>1989</b>
Ires	<b>8918</b>	<b>1990</b>
Irap	<b>8907</b>	<b>1993</b>