



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2018
N.RF115
INFO FLASH
La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione
www.redazionefiscale.it
Pag. 1 / 5

OGGETTO	RIDETERMINAZIONE DEGLI ACCONTI 2017 AI FINI IRI E PER IL 2018
RIFERIMENTI	RM 47/2018 – ISTRUZIONI MOD. REDDITI 2018 E 2017
CIRCOLARE DEL	25/06/2018

***Sintesi:** anche quest'anno i contribuenti dovranno valutare la necessità di procedere al ricalcolo dell'acconto ai fini dei redditi in presenza di determinate situazioni (primo fra tutti la presenza del super o iperammortamento).*

In relazione, poi, agli acconti dei soggetti Irpef per l'anno 2017, recentemente l'Agenzia ha confermato che:

- l'adozione del criterio previsionale con l'applicazione del regime IRI, come noto differito a partire dal periodo d'imposta 2018
- permette la mancata applicazione di sanzioni in presenza di insufficiente versamento
- che andrà monitorato tramite la compilazione dell'apposito rigo RS148.

Con l'avvicinarsi della scadenza per il versamento della 1° rata degli acconti 2018, si deve considerare, in caso di utilizzo del metodo storico, occorre verificare l'obbligo di rideterminazione di tali acconti.

Anche quest'anno, infatti, specifiche disposizioni di legge (ridotta rispetto agli anni scorsi) prevedono l'obbligo di rideterminare le imposte sui redditi 2017, sulle quali commisurare gli acconti 2018.

RIDETERMINAZIONE ACCONTI 2018 – ASPETTI GENERALI

Come noto, l'ammontare dell'acconto dovuto va determinato utilizzando, alternativamente:

- a) il metodo “storico”
- b) il metodo “previsionale”.



Nota: la scelta dell'uno o dell'altro metodo riguarda la singola imposta; così, ad esempio, può essere utilizzato il metodo storico per l'IRPEF e il metodo previsionale per l'IRAP.

MISURA DELL'ACCONTO: a prescindere dal criterio adottato, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2017 (2018, per i soggetti “solari”), la misura degli acconti è la seguente:

TIPOLOGIA DI ACCONTO		MISURA	NORMATIVA
IRPEF		100%	Art. 11 co. 18 del DL 76/2013
IRES		100%	Art. 1 co. 301 della L. 311/2004
IRAP	soggetti Irpef	100%	Artt. 30 co. 3 del DLgs.446/97 e 17 co. 3 del DPR 435/2001
	soggetti Ires	100%	Artt. 30 co. 3 del DLgs.446/97 e 17 co. 3 del DPR 435/2001

RIDETERMINAZIONE: nel caso si utilizzi il metodo “storico”, i soggetti IRPEF/IRES, al verificarsi di specifiche ipotesi, devono procedere alla rideterminazione del reddito e dell'imposta dell'anno precedente (IRPEF /IRES / IRAP), quale base di calcolo degli acconti relativi all'anno in corso.

Con riferimento agli acconti 2018, ai fini del ricalcolo occorre:

- rideterminare il reddito 2017 (applicando le “nuove” regole)
- rideterminare l'imposta dovuta per il 2017 sul reddito rideterminato
- utilizzare l'imposta rideterminata come base di calcolo per determinare gli acconti 2018.

METODO STORICO - CALCOLI	METODO PREVISIONALE
Va utilizzato il riferimento dell'imposta dovuta per il 2017 <u>al netto</u> di detrazioni, crediti d'imposta e ritenute spettanti, risultante dalle dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP.	Va utilizzato a riferimento l'imposta dovuta per il 2018, tenendo conto dei redditi che presumibilmente saranno conseguiti nell'anno (e delle ritenute che saranno eventualmente operate), degli oneri deducibili e/o detraibili sostenuti e dei crediti d'imposta spettanti. L'aliquota in base alla quale determinare l'imposta presunta è quella in vigore per il 2018, salvo che per l'IRAP, laddove sono state previste aliquote transitorie.

FATTISPECIE CHE IMPONGONO LA RIDETERMINAZIONE	Imposte	Riferimenti normativi
Super ed Iperammortamento	IRPEF / IRES	Art. 1 c. 12 L. 232/2016
Deduzione forfetaria distributori di carburante	IRPEF / IRES	Art. 34, L. 183/2011
Noleggio occasionale di imbarcazioni	IRPEF / IRES	Art. 49-bis, DLgs. 171/2005
Ritenute su interessi, premi e altri proventi	IRPEF / IRES	Art. 13, DLgs. 239/96

ANALISI DELLE FATTISPECIE

SUPER ED IPERAMMORTAMENTI

La Legge di Stabilità 2016 ha previsto:

- in presenza di **investimenti in beni strumentali nuovi**
- nel periodo **15/10/2015 – 31/12/2016**
- la possibilità di aumentare del 40% il **costo di acquisizione** al solo fine di determinare le quote di ammortamento ed i canoni di leasing

L'agevolazione è stata, poi, prorogata:

- dalla Legge di Bilancio 2017: per gli investimenti effettuati fino al 31/12/2017 (o al 30/06/2018 in presenza di accettazione del contratto e del pagamento del 20% della fornitura entro il 31/12/2017)
- dalla Legge di Bilancio 2018: per gli investimenti effettuati fino al 31/12/2018 (o al 30/06/2019 in presenza di accettazione del contratto e del pagamento del 20% della fornitura entro il 31/12/2018)

Tali disposizioni **non hanno effetto sulla determinazione dell'acconto dovuto:**

- né sul periodo d'imposta 2016 (art. 1 c. 94 L. 208/2015)
- **né sul periodo d'imposta 2017** (art. 1 c. 12 L. 232/2016)

e, pertanto (analogamente all'anno scorso), ai fini del calcolo dell'acconto 2018, in caso di adozione:

a) del criterio storico: va **rideterminata l'Ires dovuta per il 2017**

- **senza considerare la maggiorazione** di ammortamento e/o canoni di leasing **fruita in tale periodo 2017**
- mentre **non ha effetti la 2° quota di superammortamento decorsa dal 2016** (si noti che per la variazione in diminuzione a quadro RF si è utilizzato il medesimo codice "50", che sono in parte andrà "eliminato" per rideterminare l'Irpef 2017)

b) del criterio previsionale: l'imposta sarà applicando l'agevolazione per i beni strumentali nuovi acquistati dal 1/01/2018 al 31/12/2018.

Per approfondimenti si veda RF 113/2018.



Iperammortamenti: per i soggetti Ires con periodo d'imposta non solare è possibile che sia già stata applicata la maggiorazione del 150% (40% per le immobilizzazioni immateriali) nel mod. Redditi SC 2017, dovendo, in tal caso, analogamente al superammortamento, rideterminare l'Ires dovuta sul 2017 "al netto" dell'agevolazione.

Ciò **non si è potuto verificare per i soggetti Irpef**.

DEDUZIONE FORFETARIA DISTRIBUTORI DI CARBURANTI

Gli esercenti impianti di distribuzione di carburante (indipendentemente dal tipo di contabilità adottata) fruiscono di una **deduzione forfetaria** dal reddito d'impresa (con disposizione divenuta a regime ex art. 34 L. 183/2011) individuata dalle seguenti percentuali del **volume d'affari**:

Volume d'affari	% riduzione del reddito
Fino a € 1.032.000	1,1%
oltre € 1.032.000 e fino a € 2.064.000	0,6%
oltre € 2.064.000	0,4%

EFFETTI SUL CALCOLO DEGLI ACCONTI: per il calcolo dell'acconto Irpef/Ires 2018

- con il metodo "storico": gli interessati devono assumere, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata senza tenere conto di tale deduzione
- con il metodo previsionale: è possibile tener conto della deduzione che si prevede di fruire nel 2018.

Esempio 1

La Rossi srl, distributore di carburante, nel 2017, ha conseguito un volume d'affare di € 3.250.000; in tal caso, la deduzione forfetaria spettante è così calcolata:

€ 1.032.000 x 1,1%	€ 11.352
€ 1.032.000 x 0,6%	€ 6.192
€ 1.186.000 x 0,4%	€ 4.744
€ 3.250.000	€ 22.288

Rideterminazione IRES 2017: ipotizzando che il reddito d'impresa 2017 sia pari a € 210.000, e che quindi l'IRES dovuta (rigo RN17) sia pari ad € 57.750, l'IRES 2017 va così ricalcolata:

Reddito d'impresa 2017	€ 210.000
Reddito 2017 senza deduzione forfetaria (210.000 + 22.288)	€ 232.288
IRES 2017 rideterminata (232.288 x 27,5%)	€ 63.879

1° rata acconto IRES 2018 rideterminata: € 25.551,68 (€ 63.879 x 40%).

DISCIPLINA DEI PROVENTI DERIVANTI DALL'ATTIVITÀ DI NOLEGGIO

Al fine di incentivare il turismo nautico, l'art. 49-bis DLgs. 171/05 consente:

- di effettuare in forma "occasionale" (cioè per durata complessiva < 42 giorni) l'**attività di noleggio di imbarcazioni e navi da diporto** (senza obblighi di apertura di partita Iva se effettuata da privati)
- **potendo applicare ai relativi proventi**, a richiesta del percipiente, **una imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e delle relative addizionali, **nella misura del 20%**, con esclusione della detraibilità/deducibilità di costi e spese sostenute relative all'attività di noleggio.

Effetti sul calcolo degli acconti: qualora si opti per il regime di imposizione sostitutiva, i proventi dell'attività di noleggio concorrono alla formazione del reddito complessivo in base al quale determinare l'imposta su cui commisurare l'acconto; in particolare:

metodo storico	se il regime è stato applicato nel 2017, ai soli fini del calcolo dell'acconto IRPEF/IRES 2018, l'imposta dovuta deve essere rideterminata tenendo conto anche di tali proventi (come se non fossero stati assoggettati ad imposta sostitutiva)
metodo previsionale	rileva l'eventuale applicazione del regime agevolativo nel 2018. In tal caso, l'IRPEF/IRES presunta relativa al 2018 va calcolata facendo concorrere al reddito complessivo anche i proventi che saranno poi assoggettati, in Unico 2016, ad imposta sostitutiva.

ACCONTO IRES E RITENUTE SU INTERESSI, PREMI E ALTRI PROVENTI

Come noto, dal 1/01/97 sugli interessi, premi e altri frutti di determinate tipologie di obbligazioni (es.: titoli di Stato, obbligazioni di banche e società quotate), non si applica più la prevista ritenuta se percepiti da società di persone o di capitali (cd. "lordisti"), mentre alle imprese individuali è applicata una ritenuta d'acconto.



Nota: l'imposta sostitutiva è dovuta nella misura del 26% per gli interessi e proventi maturati a partire dal 1/07/2014 su obbligazioni di banche e società quotate (per i titoli di Stato, resta applicabile, invece, la percentuale del 12,5%)

Sui medesimi interessi/proventi maturati fino al 2012 (ed erogati nel 2017) continua ad applicarsi nella misura del 20% (permanendo l'aliquota abbattuta per i titoli di Stato).

EFFETTI SUGLI ACCONTI: per la determinazione degli acconti (art. 13 DLgs. 239/96):

- IRPEF dei soci delle società di persone
- IRES delle società di capitali ed enti commerciali

anche per il 2018 (in caso di esercizi solari) non si tiene conto del 70% dell'ammontare delle suddette ritenute, scomputate per il periodo d'imposta precedente.

LIBERALITÀ RICEVUTE DA IMPRESE CON PROCEDURE DI CRISI O CONCURSUALI

un'ultima fattispecie di obbligo di rideterminazione riguarda i contributi percepiti a titolo di liberalità da soggetti sottoposti a procedure concorsuali o di crisi (diverse da quelle infragruppo), in quanto non costituiscono sopravvenienza attiva imponibili. L'art. 14 DL 18/2016 ha previsto che per i contributi percepiti nel periodo d'imposta in corso al 15/04/2016

- la mancata tassazione va ripartita in 5 quote annuali
- l'acconto dovuto per i periodi in cui opera tale deduzione va rideterminato.



DEDUZIONE ACE - NESSUNA RIDETERMINAZIONE: il coefficiente applicato all'incremento del capitale proprio ha subito numerose modifiche negli ultimi anni. In particolare:

- l'anno scorso: a fronte di una aliquota applicabile sul periodo d'imposta 2016 del 4,75%, è stato previsto l'obbligo del ricalcolo dell'Ires ai fini dell'acconto 2017 (erano esonerati i soggetti Irpef) applicando la minore aliquota inizialmente prevista per il 2017, pari al 2,3%
- quest'anno: la citata aliquota per il 2017 è stata ridotta nella misura del 1,6% dall'art. 7 DL 50/2017.

Tuttavia, il comma 3 del citato art. 7 ha disposto l'obbligo del ricalcolo ai soli fini IRES

- per il solo acconto 2017
- **non anche per l'acconto Ires 2018, che non è interessato dal ricalcolo.**

INDICAZIONE NEL MOD. REDDITI 2018

In caso di rideterminazione dell'imposta 2017 per l'applicazione del criterio storico, occorre compilare il solo mod. Redditi PF, posto che gli altri modelli richiedono solo la rideterminazione dell'acconto 2017 (viene effettuato un controllo di congruità solo "a posteriori").

Redditi PF 2018: vanno compilati i **rigi RN61**, (barrando la col. 1) ed **RN62**, indicando, rispettivamente:

Acconto 2017	RN61 Ricalcolo reddito	Casi particolari	Reddito complessivo	Imposta netta	Differenza
		1	2	3	4
			,00	,00	,00
	RN62 Acconto dovuto	Primo acconto	1	Secondo o unico acconto	2
			,00		,00

COL.	INDICAZIONE
2	il reddito complessivo ricalcolato in applicazione delle disposizioni che ne hanno imposto la rideterminazione
3	l'importo dell'imposta netta ricalcolata
4	nuovo ammontare dell'importo "differenza" (rigo RN34 rideterminato)

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

RIDETERMINAZIONE ACCONTI 2017 DEI "SOGETTI IRI"

Come noto, la Finanziaria 2017 aveva introdotto, con decorrenza dal 1/01/2017

- la possibilità per imprenditori individuali e società di persone in regime di contabilità ordinaria
- di determinare il reddito d'impresa con l'applicazione dell'aliquota del 24% (IRI)

applicando una "tassazione separata" sul reddito d'impresa, con applicazione della stessa aliquota d'imposta dei soggetti Ires (il 24%).

Per effetto di tale disposizione molte imprese hanno preferito calcolare gli acconti 2017 con il metodo previsionale, riducendo (e spesso azzerando) gli acconti 2017.

La **Legge di bilancio 2018** ne ha, poi, **differito l'introduzione al 2018**; immediata conseguenza è stata, in numerosi casi, l'insufficienza del versamento degli acconti calcolati col criterio previsionale.

Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate: a tal fine la recente RM 47/E del 22/06/2018 ha chiarito che:

- in applicazione del principio di tutela dell'affidamento del contribuente (art. 10 L. 212/2000)
- **non troveranno applicazioni le sanzioni** per carente versamento
- nel caso in cui il **contribuente dimostri** che tale **carente versamento** sia **dovuto alla volontà di applicare la disciplina IRI**.

A tal fine si dovrà procedere a compilare **nel mod. Redditi PF l'apposito rigo RS148** (anche per i soci di Srl/Sas), dedicato alla **rideterminazione dell'acconto 2017** (v. anche RF 109/2018).

	Reddito IRI presunto	Imposta del 24%	100% di tale imposta		
Rideterminazione dell'acconto	RS148	1	2	3	4
	Reddito complessivo rideterminato	Imposta rideterminata	Acconto Irpef rideterminato	Imponibile addizionale comunale	Addizionale comunale
	,00	,00	,00	,00	,00

A fronte della compilazione del rigo, il contribuente dovrà conservare i calcoli effettuati in ragione del "reddito IRI" presunto che era stato calcolato in sede di versamento dell'acconto previsionale 2017.



Nota: L'Agenzia intende evitare che i soggetti Irpef in contabilità ordinaria possano avvalersi di tale situazione per evitare di pagare le sanzioni sui carenti versamenti derivanti da **"altre previsioni rivelatesi errate"**.

Infatti sarebbe facile predisporre un prospetto "di comodo" del reddito d'impresa che si presumeva di assoggettare ad IRI per evitare qualsiasi contestazione di carente versamento (addirittura si potrebbe giustificare l'omesso versamento in presenza di una "perdita IRI" presunta; ciò, ad esempio, sarebbe difficilmente sostenibile in presenza di un'impresa costantemente profittevole negli ultimi anni).

Con ogni probabilità l'Agenzia vigilerà sulle situazioni di compilazione del prospetto RS148.

In tale situazione, il contribuente dovrà compilare:

- **oltre ai rigi RN61/RN62**, come anticipato, per rideterminare **l'acconto 2018**
- **anche il rigo RS148** per rideterminare **l'acconto 2017** in applicazione del regime IRI.

SOGGETTI IRES

Come anticipato, i soggetti IRES sono tenuti a compilare i seguenti prospetti al solo fine di monitorare il ricalcolo dell'acconto Ires 2017 (non anche dell'acconto Ires 2018).

Redditi SC 2018:

Rideterminazione dell'acconto	RS79	1	2	3
		Reddito complessivo rideterminato	Imposta rideterminata	Acconto rideterminato
		,00	,00	,00

Redditi ENC 2018: va compilato il rigo RS16