



*Roma, 5 giugno 2014*

**OGGETTO:** *Addizionale dell'imposta sul reddito delle società per gli enti creditizi e finanziari e per le imprese assicurative – Decreto legge 30 novembre 2013, n. 133, convertito con modificazioni dalla legge 29 gennaio 2014, n. 5*

<i>Premessa</i> .....	3
<i>1. Ambito soggettivo</i> .....	4
<i>2. Ambito oggettivo</i> .....	6
<i>3. Contribuenti con opzione per il regime del consolidato</i> .....	8
<i>4. Contribuenti con opzione per il regime della trasparenza</i> .....	10
<i>5. Maggiorazione degli acconti</i> .....	13

### ***Premessa***

Alcuni provvedimenti normativi emanati nel corso del mese di novembre 2013 contengono misure, a carattere transitorio, concernenti l'applicazione di un'addizionale IRES per i soggetti operanti nel comparto finanziario e assicurativo e l'incremento degli acconti d'imposta previsto – seppur con diverse modulazioni – per la generalità dei soggetti passivi IRES.

In particolare, il decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze del 30 novembre 2013 – nell'unico articolo 1 – ha disposto nei confronti di tutti i soggetti passivi per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 e per il successivo [2013 e 2014 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare] l'aumento di 1,5 punti percentuali dell'acconto IRES, che passa, quindi, per il 2013 dal 101 al 102,5 per cento<sup>1</sup> e per il 2014 dal 100 al 101,5%.

L'articolo 2 del decreto legge 30 novembre 2013, n. 133, convertito con modificazioni dalla legge 29 gennaio 2014, n. 5, ha, inoltre, fissato al 128,5 per cento la misura dell'acconto IRES dovuto per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 dagli enti creditizi e finanziari, di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, dalla Banca d'Italia e dalle società e gli enti che esercitano attività assicurativa. L'effetto congiunto dei due provvedimenti in esame porta, dunque, per tali ultimi soggetti la misura dell'acconto al 130 per cento, valevole per il periodo d'imposta 2013 tanto agli effetti IRES quanto a quelli IRAP. La relazione illustrativa al decreto legge in esame ha, infatti, evidenziato come ai fini IRAP gli acconti devono essere versati con le modalità e nei termini stabiliti per le imposte sui redditi, conformemente a quanto previsto dall'articolo 30, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

La ridefinizione degli acconti relativi all'imposta sul reddito delle società ha reso necessario prorogare i termini per il versamento della seconda o unica rata di acconto, da corrispondere entro il 10 dicembre 2013 ovvero, per i soggetti

---

<sup>1</sup> L'articolo 11, comma 20, del decreto legge 28 giugno 2013, n. 76, aveva già disposto per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 l'aumento dal 100 al 101% dell'acconto IRES, a valere sulla seconda o unica rata di acconto.

con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare entro il decimo giorno del dodicesimo mese precedente il periodo d'imposta considerato.

Ulteriore previsione contenuta nell'articolo 2 del decreto legge n. 133 riguarda l'applicazione di un'addizionale IRES di 8,5 punti percentuali per i medesimi enti creditizi e assicurativi, limitatamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013.

Il quadro normativo sommariamente descritto evidenzia la necessità di un intervento, in sede interpretativa, finalizzato a chiarire le modalità di applicazione della maggiorazione:

1. dell'aliquota IRES dovuta in relazione al periodo d'imposta 2013 dai soggetti espressamente indicati;
2. degli acconti IRES previsti per i periodi d'imposta 2013 e 2014 per la generalità dei contribuenti.

## **1. Ambito soggettivo**

L'articolo 2, comma 2, del decreto legge n. 133 del 2013 ha disposto che *“In deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, per gli enti creditizi e finanziari di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, per la Banca d'Italia e per le società e gli enti che esercitano attività assicurativa, l'aliquota di cui all'articolo 77 del testo unico delle imposte sui redditi, (...), è applicata con un'addizionale di 8,5 punti percentuali. L'addizionale non è dovuta sulle variazioni in aumento derivanti dall'applicazione dell'articolo 106, comma 3, del suddetto testo unico”*.

Per effetto della deroga espressa all'articolo 3 dello Statuto del contribuente [*i.e.* legge 27 luglio 2000, n. 212], l'addizionale risulta applicabile ai redditi conseguiti nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 e limitatamente al periodo d'imposta in esame.

Sotto il profilo soggettivo, la misura interessa tutti i soggetti finanziari indicati nell'articolo 1 del decreto legislativo n. 87 del 1992, vale a dire:

- banche;
- società di gestione previste dalla legge 23 marzo 1983, n. 77;
- società finanziarie capogruppo dei gruppi bancari iscritti nell'albo;
- società previste dalla legge 2 gennaio 1991, n. 1;
- soggetti di cui ai titoli V, V-*bis* e V-*ter* del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385 [Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia – TUB];
- società esercenti altre attività finanziarie indicate nell'articolo 59, comma 1, lettera b), del TUB, ai sensi del quale si considerano finanziari i soggetti esercenti:
  - attività di assunzione di partecipazioni aventi le caratteristiche indicate dalla Banca d'Italia in conformità alle delibere del CICR;
  - una o più delle attività previste dall'articolo 1, comma 2, lettera f), numeri da 2 a 12, e 15 del medesimo TUB<sup>2</sup>;
  - attività di cui all'articolo 1, comma 1, lettera n), del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58<sup>3</sup>.

Sono, inoltre, tenuti all'applicazione dell'addizionale IRES anche la Banca d'Italia e le imprese assicurative.

Nel merito, si ritiene che il rinvio operato al decreto legislativo n. 87 del 1992<sup>4</sup>, concernente i conti annuali degli istituti finanziari, come modificato dal

---

<sup>2</sup> Si tratta di operazioni di prestito (compreso il credito al consumo, il credito con garanzia ipotecaria, il *factoring*, le cessioni di credito *pro soluto* e *pro solvendo*, il credito commerciale incluso il *forfaiting*); il *leasing* finanziario; le prestazioni di servizi di pagamento, di cui al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 11; l'emissione e gestione di mezzi di pagamento; il rilascio di garanzie e di impegni di firma; le operazioni per proprio conto o per conto della clientela in strumenti di mercato monetario, cambi, strumenti finanziari a termine e opzioni, contratti su tassi di cambio e tassi d'interesse, valori mobiliari; la partecipazione alle emissioni di titoli e prestazioni di servizi connessi; la consulenza alle imprese in materia di struttura finanziaria, di strategia industriale, consulenza e servizi nel campo delle concentrazioni e del rilievo di imprese; servizi di intermediazione finanziaria del tipo "*money broking*"; gestione o consulenza nella gestione di patrimoni; custodia e amministrazione di valori mobiliari; altre attività aggiunte all'elenco allegato alla seconda direttiva in materia creditizia del Consiglio delle Comunità europee n. 89/646/CEE del 15 dicembre [cfr. Direttiva 2006/48/Ce del 14 giugno 2006].

<sup>3</sup> Gestione collettiva del risparmio [promozione, istituzione e organizzazione di fondi comuni d'investimento e amministrazione con i partecipanti; gestione del patrimonio di OICR, di propria o altrui

decreto legislativo 19 settembre 2012, n. 169, abbia carattere tassativo. La maggiorazione si applica, pertanto, a tutti i soggetti creditizi e finanziari, così come definiti dall'articolo 1 del decreto legislativo in esame n. 87 del 1992.

In particolare, sono tenuti all'applicazione dell'addizionale IRES, oltre agli istituti di credito, le società di gestione comune dei fondi di investimento mobiliare, le capogruppo di gruppi bancari, le società di intermediazione mobiliare (SIM), i soggetti esercenti attività di intermediazione finanziaria, gli istituti di moneta elettronica, gli istituti di pagamento. L'addizionale risulta, inoltre, applicabile alle società finanziarie, di cui all'articolo 59, comma 1, lettera b), del TUB. Con riferimento all'attività di assunzione di partecipazioni, si ricorda che il decreto legislativo n. 87 del 1992 precisa che la detenzione o la gestione di partecipazioni è considerata attività finanziaria se riguarda, in via esclusiva o principale, partecipazioni in enti creditizi o in imprese finanziarie, secondo i criteri in esso espressamente indicati<sup>5</sup>. E' altresì considerata attività finanziaria, ai sensi dell'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo in esame, l'assunzione di partecipazioni finalizzata a successivi smobilizzi.

## **2. Ambito oggettivo**

Come già anticipato, l'addizionale IRES per il settore finanziario e assicurativo si configura come maggiorazione dell'aliquota IRES ordinaria, che

---

istituzione, mediante l'investimento avente ad oggetto strumenti finanziari, crediti, o altri beni mobili o immobili; commercializzazione di quote o azioni di OICR propri].

<sup>4</sup> Di attuazione delle direttive nn. 86/635/CEE e n. 89/117/CEE, disciplinanti rispettivamente i conti annuali e consolidati delle banche e degli altri istituti finanziari e gli obblighi in materia di pubblicità dei documenti contabili di succursali degli enti creditizi e finanziari.

<sup>5</sup> Ai sensi dell'articolo 1, comma 3-*bis*, del citato decreto legislativo, la detenzione o la gestione di partecipazioni si considera esclusiva quando l'atto costitutivo o lo statuto preveda unicamente lo svolgimento di tali attività. Ai medesimi fini, l'esercizio di tali attività si considera principale quando, in base ai dati dei due ultimi bilanci approvati, risultino soddisfatte congiuntamente le seguenti condizioni:

- a. ammontare complessivo degli elementi dell'attivo di natura finanziaria (inclusi gli impegni ad erogare fondi e le garanzie rilasciate) è superiore al 50% del totale dell'attivo;
- b. ammontare complessivo dei proventi prodotti dagli elementi dell'attivo di cui alla precedente lettera a), dei profitti derivanti da operazioni su titoli, su valute e su altri strumenti finanziari e delle commissioni attive sui servizi finanziari di cui all'art. 67-ter del d.lgs. 6 settembre 2005, n. 206, è superiore al 50% dei proventi complessivi.

porta, di fatto, ad una imposizione complessiva per il 2013<sup>6</sup> pari al 36%, ottenuta sommando l'aliquota ordinaria del 27,5% con l'addizionale dell'8,5%.

L'articolo 2, comma 2, del decreto legge n. 133 chiarisce, tuttavia, che la maggiorazione non è dovuta sul maggior imponibile determinato dalle variazioni in aumento operate in forza dell'articolo 106, comma 3, del TUIR<sup>7</sup>, che prevede il differimento in cinque esercizi delle svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio derivanti da operazioni di erogazione del credito alla clientela.

I contribuenti dovranno, pertanto, calcolare l'addizionale sul reddito senza tener conto della ripresa a tassazione delle svalutazioni di crediti operate in bilancio, deducibili secondo le regole appena ricordate.

Si riporta, di seguito, un'esemplificazione numerica in ordine alle modalità applicative dell'addizionale.

Nell'ipotesi descritta, la società Alfa con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare ha conseguito un utile di esercizio pari a euro 92.000 ed ha effettuato svalutazioni di crediti in bilancio per 10.000. Per effetto della ripresa a tassazione delle svalutazioni dei crediti mediante una variazione in aumento di 8.000, la società determina un reddito imponibile di 100.000.

Alfa applicherà l'addizionale sul reddito di 92.000, comprensivo dell'intero importo delle svalutazioni operate in sede civilistica.

Il caso è riepilogato nella tabella che segue.

### **Esempio 1 – Addizionale periodo d'imposta 2013**

<b>Società</b>	<b>Utile</b>	<b>Svalutazioni crediti</b>	<b>Imponibile addizionale</b>	<b>Addizionale</b>	<b>Imponibile IRES</b>	<b>Imposta ordinaria</b>
Alfa	92.000	V.A. 8.000 [riferite a svalutazioni di bilancio di 10.000]	92.000	7.820 [8,5% * 92.000]	100.000	27.500 [27,5% * 100.000]

<sup>6</sup> Nel testo si fa riferimento ai soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

<sup>7</sup> Come modificato dall'articolo 1, comma 160, lettera c), n. 1), della legge 27 dicembre 2013, n. 147.

Si evidenzia, da ultimo, che l'addizionale va calcolata su una base imponibile determinata tenendo conto anche delle variazioni in diminuzione relative a svalutazioni crediti operate in esercizi antecedenti al periodo d'imposta considerato (*i.e.* 2013). La norma, infatti, nell'evidenziare che dalla base di calcolo dell'addizionale sono escluse le variazioni in aumento derivanti dall'applicazione dell'articolo 106, comma 3, del TUIR, intende introdurre una cautela volta a evitare un'eccessiva penalizzazione per i contribuenti; cautela che verrebbe depotenziata se non si includessero nella base imponibile dell'addizionale le variazioni in diminuzione riguardanti le svalutazioni dei crediti pregresse.

### **3. Contribuenti con opzione per il regime del consolidato**

L'articolo 2, comma 3, del decreto legge n. 133 del 2013 dispone che *“I soggetti che hanno esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi, (...), assoggettano autonomamente il proprio reddito imponibile all'addizionale prevista dal comma 2 e provvedono al relativo versamento (...)”*.

Pertanto, nei confronti dei soggetti rientranti nel perimetro di consolidamento sia in qualità di soggetto controllante che di società controllata l'aliquota incrementale dovrà essere applicata autonomamente su base individuale, non confluendo nella tassazione complessiva globale della *fiscal unit*. Trattandosi di un'imposta autonoma, la stessa dovrà essere liquidata e versata da ciascuno dei soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo.

Valga, a titolo esemplificativo, l'ipotesi di seguito descritta.

Per semplicità, negli esempi proposti si ipotizza che non siano effettuate altre variazioni in aumento o in diminuzione in applicazione delle norme del TUIR, oltre a quella prevista per le svalutazioni crediti.



La consolidante Alfa ha evidenziato nel proprio bilancio individuale un risultato di periodo pari a euro 100.000, che coincide con il reddito imponibile non avendo operato alcuna svalutazione dei crediti. L'addizionale da versare autonomamente viene, dunque, calcolata su un imponibile complessivo di 100.000. La consolidata Beta ha, invece, conseguito una perdita civilistica di 60.000, avendo effettuato svalutazioni crediti per 30.000, riprese a tassazione per 24.000. Beta non verserà alcuna addizionale presentando una base di calcolo ai fini dell'addizionale pari a -60.000. La consolidata Gamma ha esposto in bilancio un risultato di periodo pari a 48.000, avendo effettuato svalutazioni per 15.000, non deducibili per 12.000. Gamma è tenuta a versare un'addizionale su un imponibile di 48.000. A fronte di un reddito complessivo della *fiscal unit* di euro 124.000, l'imposta ordinaria complessivamente dovuta risulterà pari a 34.100.

Il caso è riepilogato nella tabella che segue.

### Esempio 2 – Addizionale in ipotesi di consolidamento

Società	Utile/ Perdita	Svalutazione crediti ex art. 106, c. 3, TUIR	Imponibile addizionale	Addizio- nale 8,5%	Imponi- bile IRES	Imposta <i>fiscal unit</i> 27,5%
Alfa (consolidante)	100.000	-	100.000	8.500 [8,5% * 100.000]	100.000	
Beta (consolidata)	- 60.000	V.A. 24.000 riferite a svalutazioni civilistiche di 30.000	- 60.000	-	- 36.000	
Gamma (consolidata)	48.000	V.A. 12.000 riferite a svalutazioni civ. di 15.000	48.000	4.080 [8,5% * 48.000]	60.000	

Consolidato				-	124.000	34.100 [27,5% *124.000]
-------------	--	--	--	---	---------	-------------------------------

#### 4. Contribuenti con opzione per il regime della trasparenza

L'articolo 2, comma 3, del decreto legge n. 133 del 2013 stabilisce che *“I soggetti che hanno esercitato (...) l'opzione per la trasparenza fiscale di cui all'articolo 115 del citato testo unico assoggettano autonomamente il proprio reddito imponibile all'addizionale prevista dal comma 2 e provvedono al relativo versamento; i soggetti che hanno esercitato, in qualità di partecipanti, l'opzione per la trasparenza fiscale (...) assoggettano il proprio reddito imponibile all'addizionale prevista dal comma 2 senza tener conto del reddito imputato dalla società partecipata”*.

Nell'ipotesi in cui venga esercitata l'opzione per la trasparenza fiscale, pertanto, il soggetto partecipato provvederà ad assoggettare autonomamente il proprio reddito imponibile all'addizionale e a versare la relativa imposta, mentre il soggetto partecipante, in caso di applicazione dell'addizionale, non terrà conto del reddito imputato per trasparenza dalla società partecipata. Parallelamente, ai fini del calcolo della maggiorazione IRES in capo ai soggetti partecipanti, non potranno essere utilizzate in compensazione le eventuali perdite imputate dalla partecipata in proporzione alle rispettive quote di partecipazione ed entro il limite della quota di patrimonio netto contabile spettante a ciascun socio.

In definitiva, l'importo corrispondente al prelievo addizionale dell'IRES dovrà essere determinato dai soggetti partecipanti al regime in modo autonomo, essendo ciascuno tenuto ad assolverne il relativo carico impositivo.

Si ipotizzi che Alfa – in qualità di soggetto partecipato “trasparente” – abbia evidenziato nel proprio bilancio un risultato di periodo pari a euro 110.000, avendo effettuato svalutazioni di crediti per 20.000, riprese a tassazione per 16.000. L'imponibile complessivo di Alfa risulta, dunque pari a 126.000, imputato pro quota (in misura pari al 50%) alle partecipanti Beta e Gamma. Alfa

sarà, dunque, tenuta a versare l'imposta con esclusivo riferimento alla maggiorazione IRES di 8,5 punti percentuali. L'addizionale è calcolata senza tener conto della variazione in aumento del reddito generata dalla ripresa a tassazione delle svalutazioni dei crediti non deducibili nel periodo d'imposta considerato. Beta, in qualità di partecipante, assoggetterà autonomamente il proprio reddito – pari a 70.000 al netto delle svalutazioni crediti – all'addizionale, senza tener conto del reddito imputato per trasparenza da Alfa, mentre calcolerà l'imposta con aliquota ordinaria del 27,5% sul reddito complessivo, considerando anche il reddito imputato per trasparenza da Alfa. Gamma non verserà alcuna addizionale, presentando un risultato di periodo di segno negativo.

Il caso è riepilogato nella tabella che segue.

### Esempio 3 – Addizionale in ipotesi di trasparenza

Società	Utile/ Perdita	Svalutazio- ne crediti ex art. 106, c. 3, TUIR	Imponi- bile Addizio- nale	Addizio- nale 8,5%	Reddito imputato per traspare nza	Imponibile IRES	IRES 27,5%
Alfa (partecipata)	110.000	V.A. 16.000 riferite a svalutazion i civ. di 20.000	110.000	9.350 [8,5% *110.000]	-	126.000	
Beta (partecipante)	70.000	V.A. 8.000 riferite a svalutazioni civilistiche di 10.000	70.000	5.950 [8,5% * 70.000]	63.000	141.000 [78.000 + 63.000+]	38.775 [27,5% *141.00 0]

Gamma (partecipante)	-50.000	V.A. 12.000 riferite a svalut. crediti di 15.000	-50.000	-	63.000	25.000 [- 38.000 + 63.000]	6.875 [27,5% * 25.000]
-------------------------	---------	-----------------------------------------------------------------	---------	---	--------	----------------------------------	---------------------------------

Si assuma che Alfa – in qualità di soggetto partecipato “trasparente” – abbia conseguito un risultato di periodo negativo pari a (-100.000), e che abbia effettuato svalutazioni crediti per 20.000, avendo dunque realizzato una perdita fiscale di 84.000, attribuita pro-quota alle partecipanti Beta e Gamma. Alfa evidentemente non sarà tenuta a corrispondere alcuna addizionale. Beta e Gamma, in qualità di soci partecipanti, saranno invece tenuti a versare l’addizionale sui redditi dagli stessi prodotti, senza possibilità di operare alcuna compensazione con le perdite imputate per “trasparenza” da Alfa. La compensazione verrà, invece, operata in relazione alla tassazione ordinaria in capo ai medesimi soci.

Il caso è riepilogato nella tabella che segue.

#### Esempio 4 – Addizionale in ipotesi di trasparenza

Società	Utile/ Perdita	Svalutazio ne crediti ex art. 106, c. 3, TUIR	Imponi- bile Addizio- nale	Addizio- nale 8,5%	Reddito imputato per trasparen- za	Imponi- bile IRES	IRES 27,5%
Alfa (partecipata)	-100.000	V.A. 16.000 riferite a svalutazion i civilistiche di 20.000	-100.000	-	-	- 84.000	

Beta (partecipante)	75.000	V.A. di 8.000 riferite a svalut. civ. di 10.000	75.000	6.375 [8,5% *75.000]	(- 42.000)	41.000 [83.000 +(- 42.000)]	11.275 27,5%* 41.000
Gamma (partecipante)	60.000	-	60.000	5.100 [8,5% *60.000]	(- 42.000)	18.000 [60.000 + (- 42.000)]	4.950 [27,5% * 18.000]

## 5. Maggiorazione degli acconti

In materia di versamenti degli acconti IRES, come già evidenziato in premessa, si segnalano le seguenti modifiche normative:

1. articolo 11, comma 20, del decreto legge 28 giugno 2013, n. 76, che ha disposto per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 l'aumento dal 100 al 101% dell'acconto IRES, a valere sulla seconda o unica rata di acconto;
2. articolo 15, comma 4, del decreto legge 31 agosto 2013, n. 102, si sensi del quale “ (...) *il Ministro dell'economia e delle finanze, con proprio decreto, da emanare entro il 2 dicembre 2013, stabilisce l'aumento della misura degli acconti ai fini dell'IRES e dell'IRAP, dovuti per i periodi d'imposta 2013 e 2014 (...)*”;
3. articolo 1 del decreto 30 novembre 2013, in base al quale “*Per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 e per il successivo, la misura dell'acconto dell'imposta sul reddito delle società, come fissata dalle disposizioni legislative vigenti, è aumentata di 1,5 punti percentuali*”;
4. articolo 2, comma 1, del decreto legge 30 novembre 2013, n. 133, secondo cui “*Ferma restando l'applicazione dell'articolo 15,*

*comma 4, del decreto-legge 31 agosto 2013, n. 102, (...), per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, la misura dell'acconto dell'imposta sul reddito delle società per gli enti creditizi e finanziari di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, per la Banca d'Italia e per le società e gli enti che esercitano attività assicurativa è aumentata al 128,5 per cento”.*

Per effetto dei citati provvedimenti legislativi, pertanto:

- tutti i soggetti IRES sono tenuti – per il periodo d'imposta 2013 – ad effettuare acconti IRES/IRAP nella misura del 102,5%;
- gli enti creditizi e finanziari, di cui al decreto legislativo n. 87/92 – fermo restando la previsione di cui al punto precedente – vedono aumentare la misura dell'acconto IRES/IRAP per il periodo d'imposta 2013 al 128,5%. Complessivamente, tali soggetti sono tenuti a determinare gli acconti per il 2013 nella misura del 130% [*i.e.* 128,5% + 1,5%];
- tutti i soggetti IRES, compresi quelli esercenti attività nei settori creditizi, finanziari e assicurativi, calcoleranno l'acconto IRES/IRAP per il periodo d'imposta 2014 in misura pari al 101,5%.

La quantificazione degli acconti nelle percentuali indicate dalle disposizioni in esame assume valenza, per espressa previsione di legge, sia agli effetti dell'IRES che a quelli dell'IRAP.

Come anticipato in premessa, al fine di tener conto degli interventi attuati è stata prevista la proroga dei termini di scadenza per il versamento della seconda o unica rata di acconto; termine fissato per tutti i soggetti alla data del 10 dicembre 2013, ovvero per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare, al decimo giorno del dodicesimo mese del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013.

In ipotesi di consolidamento *ex art. 117 e ss. del TUIR*, la relazione illustrativa ha chiarito che qualora la *fiscal unit* sia composta sia da soggetti appartenenti ai settori per i quali trova applicazione la maggiorazione dell'acconto sia da soggetti diversi, la consolidante, quale soggetto tenuto all'effettuazione dei versamenti, dovrà procedere al calcolo dell'acconto dovuto considerando due sottogruppi distinti e omogenei, applicando solo al sottogruppo del settore finanziario/assicurativo la maggiorazione prevista dal decreto legge n. 133 del 2013. Nell'ipotesi in cui si applichi il criterio del metodo storico nella determinazione degli acconti, il calcolo di quanto complessivamente dovuto dovrà essere effettuato distinguendo, mediante applicazione del metodo proporzionale, la quota parte dell'imposta relativa al periodo precedente afferente al settore finanziario e la quota parte attribuibile agli altri soggetti. Per ciascun sottogruppo il soggetto consolidante applicherà la misura dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013. La somma dei due risultati così ottenuti costituisce il *quantum* oggetto di versamento in sede di acconto. Da tale importo dovrà essere sottratto l'eventuale acconto già versato con la prima rata.

Si ipotizzi che relativamente all'esercizio 2012 il gruppo risulti composto dalle società Alfa, Beta e Gamma esercenti attività finanziaria con redditi pari rispettivamente a euro (300), (200) e (-100) e dalle società Delta, Zeta, Eta esercenti attività industriale con redditi pari, nell'ordine, a (700), (200) e (-300). Il reddito complessivo della *fiscal unit* per il periodo d'imposta 2012 è risultato pari a 1.000. Il caso è riepilogato nella tabella che segue.

#### **Esempio 5 – Ripartizione proporzionale acconto con metodo storico**

<b>Gruppo 1 [finanziario]</b>	<b>Utile/ Perdita</b>	<b>Reddito</b>	<b>Imposta versata [2012]</b>	<b>% Acconto 2013</b>	<b>Acconto dovuto</b>
Alfa	300				
Beta	200				
Gamma	- 100				

<b>Totale</b>	<b>400</b>				
<b>Gruppo 2 [industriale]</b>					
Delta	700				
Zeta	200				
Teta	- 300				
<b>Totale</b>	<b>600</b>				
<i>Fiscal unit</i>		<b>1.000</b> [400 appartenenti al settore finanziario e 600 a quello industriale]	<b>275</b> [27,5% * 1.000]	<b>40%</b> [finanziario] <b>60%</b> [industriale]	<b>312,12</b> [40% *275] * 130% [60%*275] * 102,5%

\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

**IL DIRETTORE VICARIO DELL'AGENZIA**