

**Acconti IRPEF, IRES, IRAP, imposte
sostitutive, addizionali, IVIE, IVAFE
e contributo INPS *ex* L. 335/95 -
Riepilogo della disciplina**

1 PREMESSA

Il 30.11.2021 scade il termine per il versamento degli acconti d'imposta e contributivi per il 2021, tenendo conto delle novità applicabili quest'anno. Per le società ed enti il cui esercizio sociale non coincide con l'anno solare, il termine di versamento del secondo o unico acconto è stabilito entro l'11° mese dell'esercizio.

Si ricorda che la disciplina relativa ai termini e alle modalità di versamento in due rate degli acconti IRPEF ed IRES è contenuta nel co. 3 dell'art. 17 del DPR 7.12.2001 n. 435¹.

Tale norma prevede espressamente che le disposizioni in materia di acconti IRPEF e IRES si applichino anche al versamento degli acconti IRAP².

Particolari disposizioni sono poi previste per i soggetti che si avvalgono dei regimi della trasparenza fiscale e del consolidato nazionale. A tale tema è dedicata un'apposita successiva Circolare.

Imposte soggette all'obbligo di versamento

Oltre all'IRPEF/IRES e all'IRAP, l'acconto risulta dovuto, con gli stessi termini e modalità, anche in ordine alle relative addizionali ed imposte sostitutive, vale a dire:

- all'imposta sostitutiva prevista dal regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità ex art. 27 del DL 98/2011;
- all'imposta sostitutiva prevista dal regime fiscale agevolato per autonomi ex art. 1 co. 54 - 89 della L. 190/2014 (c.d. regime "forfetario");
- alla "cedolare secca" sulle locazioni di immobili abitativi (ai sensi dell'art. 3 del DLgs. 23/2011);
- alle imposte patrimoniali su immobili e attività finanziarie all'estero (IVIE e IVAFE);
- all'addizionale IRES del 10,5% per le società di comodo e in perdita sistematica;
- all'addizionale IRES del 3,5% per gli intermediari finanziari;
- all'addizionale IRES del 3,5% per i concessionari del settore dei trasporti;
- all'addizionale IRES del 4% per le imprese con elevata capitalizzazione di Borsa che operano nei settori del petrolio e dell'energia, prevista dall'art. 3 della L. 6.2.2009 n. 7;
- all'addizionale delle imposte dirette del 25% sul materiale pornografico e di incitamento alla violenza, c.d. "tassa etica" o "porno tax" (prevista dall'art. 1 co. 466 della L. 23.12.2005 n. 266 e successive modifiche);
- all'addizionale comunale IRPEF: tuttavia, anche con riferimento al 2021, il pagamento doveva essere effettuato in un'unica soluzione entro il termine di corresponsione del saldo IRPEF 2020³; tale adempimento non ha quindi nessun effetto in occasione delle prossime scadenze.

2 NOVITÀ APPLICABILI AL 2021

Le principali novità applicabili al 2021 ai fini dell'adempimento sono di seguito illustrate in forma tabellare.

Fattispecie	Norma	Paragrafo
-------------	-------	-----------

¹ Come sostituito dall'art. 2 del DL 15.4.2002 n. 63, conv. L. 15.6.2002 n. 112 e successivamente modificato dall'art. 37 co. 11 del DL 4.7.2006 n. 223, conv. L. 4.8.2006 n. 248, a decorrere dall'1.5.2007, e dall'art. 7-*quater* co. 19 del DL 22.10.2016 n. 193, conv. L. 1.12.2016 n. 225, a decorrere dall'1.1.2017. Sulle modalità di versamento degli acconti è da ultimo intervenuto l'art. 58 del DL 26.10.2019 n. 124, conv. L. 19.12.2019 n. 157 (si veda il successivo § 3).

² In pratica, viene estrinsecata la regola dell'art. 30 co. 3 del DLgs. 15.12.97 n. 446 che, ai fini del versamento degli acconti IRAP, rinviava alla disciplina prevista per le imposte sui redditi. La modifica è quindi puramente formale.

³ Ferma restando la facoltà di rateizzazione ai sensi dell'art. 20 del DLgs. 9.7.97 n. 241.

Fattispecie	Norma	Paragrafo
Acconto della cedolare secca - Aumento della misura dal 95% al 100%	Art. 1 co. 1127 della L. 145/2018	4.5
Acconto IVIE e IVAFE - Possibile obbligo di versamento per la prima volta da parte degli enti non commerciali, delle società semplici e dei soggetti alle stesse equiparati	Art. 1 co. 710 lett. a) della L. 160/2019	4.11
Acconti calcolati col metodo storico - Obblighi di ricalcolo dell'imposta di riferimento		5

3 MISURA DELLE RATE DI ACCONTO

L'art. 58 del DL 26.10.2019 n. 124, conv. L. 19.12.2019 n. 157, ha modificato, a regime, la misura della prima e seconda rata degli acconti dell'IRPEF, dell'IRES, dell'IRAP e delle relative addizionali e imposte sostitutive, dovuti dai contribuenti soggetti agli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), di cui all'art. 9-*bis* del DL 50/2017.

In luogo del 40% (prima rata) e 60% (seconda rata) dell'importo complessivamente dovuto, è prevista la corresponsione di due rate di pari importo (ognuna del 50%).

3.1 SOGGETTI ISA INTERESSATI DALLA MODIFICA

La modifica interessa soltanto i soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale o che dichiarano "per trasparenza" redditi di tali soggetti (di cui all'art. 12-*quinquies* co. 3 e 4 del DL 34/2019).

In base ai chiarimenti forniti dalla ris. Agenzia delle Entrate 12.11.2019 n. 93, si tratta di quei contribuenti che, contestualmente:

- esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo per le quali sono stati approvati gli ISA, a prescindere dal fatto che tale metodologia statistica sia stata concretamente applicata;
- dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun ISA, dal relativo decreto ministeriale di approvazione (attualmente pari a 5.164.569,00 euro).

3.1.1 Soci di società e associazioni "trasparenti"

Come anticipato, stante il rimando al co. 4 dell'art. 12-*quinquies* del DL 34/2019, anche se non ribadito dalla citata ris. Agenzia delle Entrate 93/2019, la modifica del DL 124/2019 riguarda anche i soggetti che:

- partecipano a società, associazioni e imprese che presentano i suddetti requisiti;
- devono dichiarare redditi "per trasparenza", ai sensi degli artt. 5, 115 e 116 del TUIR.

3.1.2 Contribuenti con cause di esclusione dagli ISA

Sono interessati dalla rimodulazione delle rate degli acconti d'imposta tutti i contribuenti che, contestualmente:

- esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo per le quali sono stati approvati gli ISA, a prescindere dal fatto che tale metodologia statistica sia stata concretamente applicata;
- dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun ISA, dal relativo decreto ministeriale di approvazione (attualmente pari a 5.164.569,00 euro).

Ricorrendo tali condizioni, la modifica del DL 124/2019 interessa anche i contribuenti che:

- applicano il regime forfetario di cui all'art. 1 co. 54 ss. della L. 190/2014;
- applicano il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27 co. 1 e 2 del DL 98/2011 (c.d. "contribuenti minimi");

- determinano il reddito con altre tipologie di criteri forfetari;
- ricadono nelle altre cause di esclusione dagli ISA.

In sostanza, le uniche cause di esclusione dalla rimodulazione delle rate di acconto risultano essere:

- la mancata approvazione degli ISA per il settore specifico di attività (un esempio è rappresentato dalle *holding* di partecipazione “pure”, con codice ATECO 64.20.00, con riferimento al quale non è ancora stato approvato l’ISA);
- in caso di approvazione dell’ISA per lo specifico settore di attività, la dichiarazione di ricavi o compensi superiori alla soglia di 5.164.569,00 euro.

Rientrano quindi tra i soggetti beneficiari delle nuove misure delle rate degli acconti anche le imprese e i lavoratori autonomi che, dichiarando ricavi o compensi di importo inferiore alla soglia, possono beneficiare di cause di esclusione dagli ISA e non applicare, quindi, concretamente tale metodologia statistica (es. contribuenti in regime forfetario, esclusi *tout court*, ovvero contribuenti con periodi d’imposta in cui è iniziata o cessata l’attività, o in cui sussistono condizioni di non normale svolgimento della stessa, comprese quelle che sono state previste a seguito dell’emergenza da COVID-19).

3.1.3 Soggetti che svolgono attività agricole

Con specifico riferimento alla proroga dei versamenti disposta dall’art. 12-*quinquies* co. 3 e 4 del DL 34/2019, la risposta a interpello dell’Agenzia delle Entrate 2.8.2019 n. 330 ha chiarito che l’ambito applicativo soggettivo degli ISA riguarda gli esercenti “attività di impresa, arti o professioni”, per tali intendendosi esclusivamente i soggetti che dichiarano redditi d’impresa di cui all’art. 55 del TUIR oppure redditi derivanti dall’esercizio di arti o professioni di cui all’art. 53 del medesimo TUIR.

Atteso il rinvio operato dall’art. 58 del DL 124/2019 al suddetto art. 12-*quinquies* co. 3 e 4, deve ritenersi che:

- i soggetti che esercitano attività agricole applicano gli ISA, e possono conseguentemente beneficiare delle nuove misure delle rate di acconto, solo quando dichiarano redditi d’impresa ai sensi dell’art. 55 del TUIR;
- la nuova misura delle rate di acconto non è applicabile ai contribuenti che svolgono attività agricole e che sono titolari solo di redditi agrari ai sensi degli artt. 32 ss. del TUIR (da dichiarare nel quadro RA del modello REDDITI).

Pertanto, si ritiene che la modifica alla misura delle rate di acconto:

- non sia applicabile alle persone fisiche, alle società semplici e agli enti non commerciali, che svolgono attività agricole rientranti nel reddito agrario ex art. 32 del TUIR;
- sia invece applicabile alle snc, alle sas, alle società di capitali e cooperative, in quanto, ai sensi degli artt. 55 co. 2 lett. c) e 81 del TUIR, tali soggetti sono titolari di reddito d’impresa anche in relazione all’esercizio di attività agricole nei limiti dell’art. 32 del TUIR e anche qualora abbiano esercitato l’opzione per la determinazione del reddito d’impresa ai sensi dell’art. 32 del TUIR⁴.

3.2 IMPOSTE INTERESSATE DALLA MODIFICA

Per espressa previsione dell’art. 58 del DL 124/2019, la nuova misura delle rate si applica agli acconti:

- dell’IRPEF;

⁴ Ai sensi dell’art. 1 co. 1093 della L. 27.12.2006 n. 296 e del DM 27.9.2007 n. 213.

- dell'IRES;
- dell'IRAP.

Come chiarito dalla ris. Agenzia delle Entrate 12.11.2019 n. 93, la stessa si estende anche alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'IRAP dovute dai contribuenti che si avvalgono di forme di determinazione del reddito con criteri forfetari, oppure per le quali si applicano i criteri IRPEF di versamento dell'acconto⁵.

Si tratta, in particolare, delle seguenti imposte sostitutive e patrimoniali:

- la cedolare secca di cui all'art. 3 del DLgs. 23/2011;
- l'IVAFE di cui all'art. 19 co. 18 - 22 del DL 201/2011;
- l'IVIE di cui all'art. 19 co. 13 - 17 del DL 201/2011.

Per quanto non espressamente citate dalla ris. 93/2019, si ritiene che la modifica dell'importo delle rate di acconto si estenda anche alle altre addizionali IRPEF/IRES elencate nel precedente § 1.

3.3 INDICAZIONE NEL MODELLO REDDITI

Come sopra riportato, sono tenuti al versamento della prima e della seconda rata di acconto in misura pari al 50% altresì i soggetti che:

- partecipano a società, associazioni e imprese che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale e dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore a 5.164.569,00 euro;
- devono dichiarare redditi "per trasparenza", ai sensi degli artt. 5, 115 e 116 del TUIR.

Le società di capitali e le persone fisiche che partecipano alle suddette società, associazioni e imprese sottoposte agli ISA devono dare conto di tale situazione barrando la casella del rigo RS430 presente nei modelli REDDITI SC 2021 e PF 2021.

Per quanto l'aspetto non sia chiarito, la circostanza che già le istruzioni ai modelli REDDITI 2020 richiassero le rate degli acconti versate "*ciascuna nella misura del 50 per cento*" induce a ritenere che la casella vada barrata dai contribuenti che rivestono la condizione che ne impone la compilazione nel periodo d'imposta in cui la dichiarazione è presentata (es. 2021, con riferimento ai modelli REDDITI e IRAP 2021)⁶.

Tale aspetto appare meritevole di una conferma espressa.

4 OBBLIGHI DI VERSAMENTO E MODALITÀ DI CALCOLO

Tutti coloro che hanno presentato il modello REDDITI 2021 per i redditi del 2020 sono potenzialmente tenuti al versamento degli acconti d'imposta; occorre però verificare se l'acconto sia dovuto o meno sulla base degli importi indicati in dichiarazione.

4.1 ACCONTO IRPEF

Devono pagare l'acconto IRPEF i contribuenti che, nel rigo RN34 ("Differenza") del modello REDDITI PF 2021, hanno indicato un importo superiore a 51,65 euro⁷ o quei soggetti che, pur essendovi obbligati, hanno ommesso di presentare tale dichiarazione.

⁵ Espressamente in tal senso, cfr. anche il comunicato stampa Assosoftware 7.11.2019.

⁶ Infatti, nel periodo d'imposta di riferimento dei modelli REDDITI e IRAP 2020 (cioè, il 2019) solamente la seconda rata andava versata, dai soggetti ISA, in misura pari al 50%. La prima è rimasta, invece, fissata al 40%.

⁷ Art. 2 della L. 23.3.77 n. 97 e art. 4 co. 2 del DL 2.3.89 n. 69, conv. L. 27.4.89 n. 154.

Dal momento che tutti gli importi indicati in dichiarazione sono espressi in unità di euro, l'acconto risulta dovuto qualora l'ammontare del rigo RN34 risulti pari o superiore a 52,00 euro⁸.

4.1.1 Obbligo di ricalcolo dell'IRPEF dovuta per il 2020

La regola sopra evidenziata soffre un'eccezione nell'ipotesi in cui ricorra una o più delle ipotesi che impongono l'obbligo di rideterminare l'IRPEF dovuta per il 2020⁹.

In questo caso, infatti, al fine di verificare se l'acconto IRPEF 2021 vada o meno corrisposto, non occorre considerare l'importo del rigo RN34 ("Differenza"), bensì quello indicato nella colonna 4 del rigo RN61, vale a dire l'ammontare del rigo "Differenza" risultante a seguito della rideterminazione.

L'acconto IRPEF 2021 risulta così dovuto:

- in caso di rideterminazione dell'IRPEF 2020, se l'importo "Differenza", indicato nella colonna 4 del rigo RN61 del modello REDDITI PF 2021, è pari o superiore a 52,00 euro;
- in assenza di rideterminazione dell'IRPEF 2020 (in quanto non si rientra in nessuna delle ipotesi che impongono detto ricalcolo), se il rigo RN34 del modello REDDITI PF 2021 risulta pari o superiore a 52,00 euro.

Indicazione nel modello REDDITI

In caso di rideterminazione dell'IRPEF 2020, occorre compilare il rigo RN61 del modello REDDITI PF 2021, barrando la colonna 1 e indicando:

- nella colonna 2, il reddito complessivo ricalcolato in applicazione delle disposizioni che ne hanno imposto la rideterminazione;
- nella colonna 3, l'importo dell'imposta netta ricalcolata;
- nella colonna 4, il nuovo ammontare dell'importo "differenza"¹⁰.

4.1.2 Soggetti esclusi dall'obbligo di versamento

Non devono effettuare il versamento dell'acconto IRPEF:

- i soggetti che, al rigo RN34 (o RN61, colonna 4, se sussiste l'obbligo di ricalcolo) del modello REDDITI PF 2021, hanno evidenziato un'imposta pari a zero, ovvero di importo pari o inferiore a 51,00 euro;
- i soggetti che, pur essendo debitori d'imposta, hanno potuto beneficiare di crediti d'imposta superiori all'imposta dovuta a titolo di acconto;
- i soggetti che hanno un credito IRPEF risultante dalla dichiarazione dell'anno precedente, non ancora utilizzato in compensazione, che copre tutto l'acconto dovuto;
- i soggetti che presumono di non dover pagare imposte nella dichiarazione dei redditi del 2021, da presentare nel 2022, sulla base di opportuni calcoli delle imposte dovute per l'anno in corso, tenendo conto di detrazioni, crediti d'imposta e ritenute subite¹¹;
- i soggetti che, nel 2021, non hanno presentato la dichiarazione dei redditi, in quanto non erano tenuti a farlo;
- i soggetti che quest'anno, per la prima volta, percepiscono redditi assoggettabili ad IRPEF;
- i soggetti che hanno presentato la dichiarazione dei redditi nel 2021 per l'ultima volta;

⁸ Così le istruzioni al modello REDDITI PF 2021.

⁹ Si veda il successivo § 5.

¹⁰ Cioè l'importo del rigo RN34 rideterminato.

¹¹ Si veda il successivo § 6.

- i contribuenti che hanno dichiarato nel modello REDDITI 2021 solo redditi d'impresa o di lavoro autonomo soggetti all'imposta sostitutiva prevista dal regime di vantaggio ex DL 98/2011 o dal regime "forfetario" ex L. 190/2014;
- gli eredi dei contribuenti deceduti nel corso del 2021¹²;
- i soggetti falliti.

4.1.3 Versamento in due rate o in un'unica soluzione

Come detto, l'acconto IRPEF va versato in due rate qualora l'importo della prima rata superi 103,00 euro¹³, cioè se il rigo RN34 (o RN61, colonna 4, se sussiste l'obbligo di ricalcolo) è pari o superiore a:

- 207,00 euro, per i soggetti ISA¹⁴ (come definiti nel precedente § 3.1);
- 258,00 euro, per i soggetti estranei agli ISA¹⁵.

4.1.4 Modalità di calcolo

L'acconto IRPEF può essere determinato in due modi:

- con il criterio c.d. "storico", utilizzando il riferimento dell'imposta dovuta per l'anno precedente (nel caso di specie, 2020) indicata nel rigo RN34 (o RN61, colonna 4, in caso di obblighi di ricalcolo) del modello REDDITI PF 2021;
- oppure con il criterio c.d. "previsionale", sulla base dell'imposta che si presume dovuta per l'anno in corso¹⁶.

4.1.5 Indicazione nel modello REDDITI

L'acconto IRPEF dovuto per il 2021 (prima e seconda o unica rata), sulla base del c.d. "metodo storico", va indicato nel rigo RN62 del modello REDDITI PF 2021.

Anche se il contribuente si avvale del c.d. "metodo previsionale", gli importi da indicare nel rigo RN62 devono essere comunque quelli determinati utilizzando il suddetto "metodo storico" e non i minori importi versati o che si intendono versare.

4.1.6 Esempio

Si supponga che:

- l'acconto IRPEF 2021 sia determinato con il criterio storico;
- non sussistano obblighi di ricalcolo;
- siano esercitate attività d'impresa o di lavoro autonomo per le quali sono stati approvati gli ISA (di cui all'art. 9-bis del DL 50/2017);
- l'importo indicato nel rigo RN34 del modello REDDITI PF 2021, sul quale commisurare l'acconto, ammonti a 10.000,00 euro.

Si decide di determinare l'acconto da versare:

- in sede di prima rata, con il metodo storico: posto che, per ipotesi, l'importo indicato nel rigo RN34 del modello REDDITI 2021 ammonta a 10.000,00 euro, non sussistendo obblighi di ricalcolo, si provvede al versamento di 5.000,00 euro ($10.000,00 \times 100\% \times 50\%$);

¹² Si veda l'art. 1 u.c. della L. 23.3.77 n. 97, in base al quale "nel caso di successione apertasi durante il periodo d'imposta in corso alla data stabilita per il versamento dell'acconto gli eredi non sono tenuti al versamento".

¹³ Importo così stabilito dall'art. 17 co. 3 del DPR 7.12.2001 n. 435.

¹⁴ Infatti, $207,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,50 euro, mentre $206,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,00 euro.

¹⁵ Infatti, $258,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 103,20 euro, mentre $257,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 102,80 euro.

¹⁶ Si veda il successivo § 6.

- in sede di seconda rata, con il criterio previsionale: posto che, per ipotesi, l'IRPEF dovuta per il 2021 (al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute subite) è presunta pari a 8.500,00 euro, deve essere corrisposto l'importo di 3.500,00 euro ($8.500,00 \times 100\% - 5.000,00$).

Indipendentemente dagli importi pagati in sede di prima e seconda rata, nel rigo RN62 del modello REDDITI PF 2021 occorre indicare l'acconto dovuto per il 2021 (prima e seconda o unica rata) sulla base del c.d. "metodo storico" (e, quindi, 5.000,00 euro sia nella colonna 1, sia nella colonna 2).

4.2 ACCONTO IRES

Devono pagare l'acconto IRES i soggetti che hanno rilevato nel rigo RN17 del modello REDDITI SC 2021, ovvero nel rigo RN28 del modello REDDITI ENC 2021, un importo superiore a 20,66 euro¹⁷.

Dal momento che tutti gli importi indicati in dichiarazione sono espressi in unità di euro, l'acconto è dovuto qualora l'ammontare del rigo RN17 (modello REDDITI SC 2021), ovvero RN28 (modello REDDITI ENC 2021), risulti pari o superiore a 21,00 euro¹⁸.

4.2.1 Soggetti esclusi dall'obbligo di versamento

Non sono tenuti al versamento dell'acconto:

- i soggetti che si sono costituiti nel corso del 2021;
- i soggetti che, nel modello REDDITI 2021, hanno evidenziato una perdita fiscale;
- i soggetti che hanno rilevato nel rigo RN17 (per le società di capitali ed enti commerciali) o nel rigo RN28 (per gli enti non commerciali) del modello REDDITI 2021 un importo pari o inferiore a 20,00 euro;
- i soggetti che, pur avendo determinato nei righe suddetti un importo pari o superiore a 21,00 euro, sanno o presumono di conseguire una perdita nel 2021;
- i soggetti che hanno cessato l'attività nel corso del 2020;
- i soggetti che hanno un credito d'imposta IRES, risultante dalla dichiarazione dell'anno precedente e non utilizzato in compensazione, che copre tutto l'acconto dovuto;
- i soggetti falliti.

4.2.2 Versamento in due rate o in un'unica soluzione

Come detto, l'acconto IRES va versato in due rate qualora l'importo della prima rata superi 103,00 euro¹⁹, cioè se il rigo RN17 (società di capitali ed enti commerciali) o RN28 (enti non commerciali) è pari o superiore a:

- 207,00 euro, per i soggetti ISA²⁰ (come definiti nel precedente § 3.1);
- 258,00 euro, per i soggetti estranei agli ISA²¹.

4.2.3 Modalità di calcolo

L'acconto IRES può essere determinato in due modi:

¹⁷ Art. 2 della L. 23.3.77 n. 97 e art. 4 co. 2 del DL 2.3.89 n. 69, conv. L. 27.4.89 n. 154.

¹⁸ Si veda quanto precisato, con riferimento alle persone fisiche, dalle istruzioni al modello REDDITI PF 2021.

¹⁹ Importo così stabilito dall'art. 17 co. 3 del DPR 7.12.2001 n. 435.

²⁰ Infatti, $207,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,50 euro, mentre $206,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,00 euro.

²¹ Infatti, $258,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 103,20 euro, mentre $257,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 102,80 euro.

- con il criterio c.d. “storico”, utilizzando il riferimento dell’imposta dovuta per l’anno precedente (nel caso di specie, 2020), indicata nel rigo RN17 (società di capitali ed enti commerciali) o RN28 (enti non commerciali), fatti salvi eventuali obblighi di ricalcolo;
- con il criterio c.d. “previsionale”, sulla base dell’imposta che si presume dovuta per il periodo d’imposta in corso²².

4.3 ACCONTO DELL’IMPOSTA SOSTITUTIVA PER I CONTRIBUENTI MINIMI EX DL 98/2011

L’art. 1 co. 54 - 89 della L. 23.12.2014 n. 190 (legge di stabilità 2015) ha modificato i regimi fiscali e contabili agevolati riservati alle persone fisiche esercenti attività d’impresa, arte o professione, disponendo, a decorrere dall’1.1.2015, l’introduzione del nuovo regime fiscale agevolato per autonomi (c.d. regime “forfetario”). A decorrere dalla medesima data, l’art. 1 co. 85 della L. 190/2014 ha abrogato i regimi agevolati in vigore nel 2014 e le relative norme istitutive, vale a dire:

- il regime delle nuove iniziative produttive (art. 13 della L. 388/2000);
- il regime di vantaggio per l’imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità (artt. 27 co. 1, 2 e 7 del DL 98/2011 e 1 co. 96 - 115 e 117 della L. 244/2007);
- il regime agevolato per gli “ex minimi” (art. 27 co. 3 - 5 del DL 98/2011).

L’art. 1 co. 88 della L. 190/2014 dispone anche che, nonostante l’abrogazione, il regime di vantaggio ex DL 98/2011 può continuare ad essere applicato in via transitoria e fino a scadenza naturale dai soggetti che già lo applicavano nel 2014.

Per effetto del co. 12-*undecies* dell’art. 10 del DL 192/2014, inserito in sede di conversione nella L. 11/2015, il solo regime di vantaggio è stato prorogato ancora per un anno. Nello specifico, in deroga all’art. 1 co. 85 lett. b) e c) della L. 190/2014, sono prorogati gli artt. 27 co. 1, 2 e 7 del DL 98/2011 e 1 co. 96 - 115 e 117 della L. 244/2007 “*per i soggetti che, avendone i requisiti, decidono di avvalersene, consentendone la relativa scelta nel corso dell’anno 2015*”.

La disposizione prevede una deroga all’art. 1 co. 85 lett. b) e c) della L. 190/2014 volta a consentire l’applicabilità del regime di vantaggio ancora “*per il solo anno 2015*”, come precisa la Relazione tecnica al disegno di legge di conversione del DL 192/2014. Al riguardo, si ritiene che, sebbene la L. 11/2015 sia entrata in vigore l’1.3.2015 (giorno successivo alla sua pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale*), gli effetti della proroga si producano a partire dall’1.1.2015, in quanto la norma derogata è efficace da tale data.

Ai fini che qui interessano, l’art. 1 co. 105 della L. 244/2007 dispone che, per il versamento dell’imposta sostitutiva dovuta dai contribuenti in esame, si osservano le disposizioni in materia di versamento dell’imposta sui redditi delle persone fisiche (IRPEF). Al riguardo, la Relazione governativa alla L. 244/2007 ha chiarito che si applicano, tra l’altro, “*le disposizioni vigenti in materia di acconto dell’imposta, compensazione e rateazione*”.

4.3.1 Soggetti obbligati e soggetti esclusi

Devono pagare l’acconto dell’imposta sostitutiva i contribuenti in regime di vantaggio ex DL 98/2011 che hanno presentato il modello REDDITI PF 2021 con l’indicazione al rigo LM42 di un importo pari o superiore a 52,00 euro²³.

Non sono, invece, tenuti al versamento dell’acconto dell’imposta sostitutiva i contribuenti che hanno evidenziato, nel predetto rigo LM42, un’imposta pari o inferiore a 51,00 euro²⁴.

²² Si veda il successivo § 6.

²³ Si veda quanto precisato nel precedente § 4.1 con riferimento all’acconto IRPEF.

²⁴ Peraltro, potrebbe risultare dovuto l’acconto IRPEF 2021, alle condizioni sopra precisate (si veda il precedente § 4.1).

4.3.2 Fuoriuscita dal regime a partire dal 2021

Nel caso di fuoriuscita dal regime (per obbligo o scelta del contribuente), non è dettata una specifica disciplina con riferimento agli acconti d'imposta. Al riguardo, pare ragionevole ritenere che operino le regole generali.

Occorre quindi distinguere tra le due seguenti ipotesi:

- fuoriuscita dal regime di vantaggio con applicazione, a partire dal 2021, del regime ordinario (esaminata nel successivo paragrafo);
- fuoriuscita dal regime di vantaggio con applicazione, a partire dal 2021, del regime forfetario ex L. 190/2014 (esaminata nel successivo § 4.4.1, *sub* "Applicazione del regime di vantaggio ex DL 98/2011 fino al 2020").

Applicazione del regime ordinario a partire dal 2021

Si ipotizzi un contribuente che ha fruito del regime in esame fino al 2020, essendo fuoriuscito dallo stesso a partire dal 2021 (ad esempio, per aver percepito nel 2020 ricavi o compensi superiori a 30.000,00 euro, ma non a 45.000,00 euro, oppure per la mancanza degli ulteriori requisiti richiesti dall'art. 27 del DL 98/2011). Nell'ipotesi in cui non sia applicato il regime forfetario, dal momento che per il 2021 non sarà dovuta alcuna imposta sostitutiva da dichiarare nel quadro LM del modello REDDITI PF 2022 (come conseguenza della fuoriuscita del contribuente dal regime), si ritiene che nel 2021 non sia dovuto alcun importo a titolo di acconto di tale imposta.

Potrebbe invece risultare dovuto l'acconto IRPEF 2021, al ricorrere delle condizioni sopra esposte²⁵, da corrispondere in due rate o in un'unica soluzione, secondo le consuete modalità e con i codici tributo propri dell'IRPEF.

In buona sostanza, ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF 2021 con il criterio storico, nessun rilievo assume il reddito del 2020 assoggettato ad imposta sostitutiva. Invece, qualora l'acconto IRPEF 2021 fosse determinato con il criterio previsionale²⁶, il reddito che, nel 2021, derivasse dall'attività d'impresa o di lavoro autonomo per la quale nel 2020 si è applicato il regime di vantaggio andrebbe considerato nel reddito complessivo IRPEF 2021 sul quale calcolare la relativa IRPEF presunta 2021, base di commisurazione dell'acconto 2021.

4.3.3 Modalità di calcolo

L'acconto dell'imposta sostitutiva in commento può essere determinato in due modi:

- con il criterio c.d. "storico", utilizzando il riferimento dell'imposta dovuta per l'anno precedente (nel caso di specie, 2020) indicata nel rigo LM42 del modello REDDITI PF 2021;
- oppure con il criterio c.d. "previsionale", sulla base dell'imposta che si presume dovuta per l'anno in corso²⁷.

4.3.4 Impresa familiare

Per le imprese familiari, il versamento degli acconti è disciplinato dall'art. 1 co. 105 e 117 della L. 244/2007.

Titolare dell'impresa familiare

In virtù delle richiamate disposizioni, l'acconto dell'imposta sostitutiva è dovuto dal titolare anche per la quota imputabile ai collaboratori dell'impresa.

²⁵ Si veda il precedente § 4.1.

²⁶ Si veda il successivo § 6.

²⁷ Si veda il successivo § 6.

Pertanto:

- in caso di adozione del metodo storico, l'imposta sostitutiva 2020 sulla quale commisurare l'acconto 2021 (risultante dal rigo LM42) è stata calcolata sul reddito d'impresa complessivo, al lordo delle quote che sono state assegnate al coniuge e ai collaboratori familiari;
- in caso di adozione del metodo previsionale, l'imposta sostitutiva "presunta" 2021 sulla quale commisurare il relativo acconto è calcolata sul reddito d'impresa complessivo 2021, al lordo delle quote che saranno assegnate al coniuge e ai collaboratori familiari.

Collaboratori familiari

I collaboratori familiari sono esonerati dagli obblighi dichiarativi e di versamento, limitatamente alla parte riferibile al reddito derivante dalla partecipazione all'impresa familiare²⁸.

Per il resto, possono versare il proprio acconto IRPEF:

- sia utilizzando il metodo storico, ossia sulla base della quota di imposta risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'anno precedente²⁹ (nel caso di specie, REDDITI 2021) riferibile ai redditi diversi da quello di partecipazione all'impresa familiare;
- sia utilizzando il metodo previsionale, sempre con riguardo all'imposta relativa ad eventuali altri redditi posseduti, diversi da quello di partecipazione all'impresa familiare.

4.3.5 Versamento in due rate o in un'unica soluzione

Come detto, l'acconto va versato in due rate qualora l'importo della prima superi 103,00 euro³⁰ e, cioè, se il rigo LM42 è pari o superiore a:

- 207,00 euro, per i soggetti ISA³¹ (come definiti nel precedente § 3.1);
- 258,00 euro, per i soggetti estranei agli ISA³².

4.4 ACCONTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA DEL REGIME FORFETARIO EX L. 190/2014

Sono tenuti al versamento degli acconti dell'imposta sostitutiva in esame i "forfetari" che presentano il modello REDDITI PF 2021 con l'indicazione al rigo LM42 di un importo pari o superiore a 52,00 euro.

4.4.1 Passaggio al regime forfetario nel 2021

Non sono tenuti al versamento degli acconti dell'imposta sostitutiva i soggetti per cui il 2021 sia il primo anno di applicazione del regime forfetario³³.

Qualora, invece, nel 2021 si preveda di conseguire redditi ulteriori rispetto a quello d'impresa o di lavoro autonomo, gli acconti IRPEF 2021 potrebbero risultare dovuti, secondo le regole ordinarie.

Applicazione del regime di vantaggio ex DL 98/2011 fino al 2020

Si considera l'ipotesi di passaggio diretto dal regime di vantaggio (ex DL 98/2011), applicato fino al 2020, a quello forfetario (ex L. 190/2014), applicato dal 2021.

²⁸ Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 28.1.2008 n. 7 (§ 6.11).

²⁹ Secondo quanto precisato nel precedente § 4.1.

³⁰ Art. 17 co. 3 del DPR 7.12.2001 n. 435.

³¹ Infatti, $207,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,50 euro, mentre $206,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,00 euro.

³² Infatti, $258,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 103,20 euro, mentre $257,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 102,80 euro.

³³ Si vedano le considerazioni formulate in materia di IRPEF nel precedente § 4.3.2.

In questo caso, se il contribuente non è titolare di ulteriori redditi oltre a quelli per i quali è dovuta l'imposta sostitutiva, nel 2021 non risulta dovuto nessun acconto a titolo d'imposta sostitutiva per il regime forfetario, per l'assenza di una base storica di riferimento (in base alle regole generali).

Si ritiene comunque irrilevante l'importo indicato nel rigo LM42 del modello REDDITI PF 2021 che, nella differente ipotesi in cui non vi sia passaggio tra regimi, determinerebbe l'obbligo di versamento dell'acconto ove di importo pari o superiore a 52,00 euro. Infatti, la base di computo dell'acconto dell'imposta sostitutiva del regime forfetario (ex L. 190/2014) non può essere costituita dall'imposta sostitutiva del regime di vantaggio dovuta per il 2020 (indicata sempre nel rigo LM42, prima dello scomputo degli acconti e di eventuali eccedenze a credito risultanti dalla precedente dichiarazione), considerate le differenti modalità di calcolo del reddito previste per i due regimi³⁴.

Ovviamente, in questo caso, non è dovuto neppure l'acconto dell'imposta sostitutiva del regime di vantaggio, atteso che il contribuente nel 2021 non è più soggetto a tale regime.

Transito tra regimi in corso d'anno

Con la risposta a interpello 14.5.2019 n. 140, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che è possibile il transito dal regime di vantaggio a quello forfetario in corso d'anno, qualora si verifichi la fuoriuscita immediata dal primo dei citati regimi per superamento della soglia di 45.000,00 euro di ricavi e compensi, ossia di oltre il 50% del limite di 30.000,00 euro.

In tale ipotesi, ai fini dell'imposizione diretta, il reddito imponibile per l'intero anno sarà determinato applicando le sole disposizioni del regime forfetario.

Posto che il citato documento di prassi non contiene indicazioni sul punto, ci si domanda se e come, nell'anno di transito (per ipotesi, il 2021), vadano versati gli acconti delle due imposte sostitutive. A nostro avviso, in base alle disposizioni generali, tale obbligo deve escludersi.

Infatti, per quanto riguarda l'imposta sostitutiva del regime forfetario, nel 2021 il contribuente è soggetto d'imposta per la prima volta e manca quindi una base storica di riferimento sulla quale computare l'acconto dovuto.

Con riferimento, invece, all'imposta sostitutiva del regime di vantaggio, l'insussistenza, nel 2021, dell'obbligo di versamento del relativo acconto deriva dalla circostanza che, in tale anno, il contribuente non applica più tale regime. Infatti, come chiarito dalla citata risposta a interpello 140/2019, per l'intero anno in cui avviene il transito (cioè, nel nostro caso, per tutto il 2021), il reddito imponibile è determinato applicando le sole disposizioni del regime forfetario.

Di fatto, quindi, nel 2021 il contribuente non è più soggetto passivo dell'imposta sostitutiva del regime di vantaggio.

Pertanto, potrebbe accadere che il transito avvenga dopo l'avvenuto versamento della prima o della seconda o unica rata dell'acconto 2021 dell'imposta sostitutiva del regime di vantaggio.

Ricorrendo tale ipotesi, gli acconti versati potranno essere scomputati dal saldo dell'imposta sostitutiva del regime forfetario indicandoli nel rigo LM45, colonna 2 del modello REDDITI PF 2022 (ammesso che la numerazione dei rigi rimanga la stessa).

4.4.2 Fuoriuscita dal regime forfetario nel 2021

Gli acconti d'imposta non sono dovuti da coloro che hanno applicato il regime forfetario per il 2020, essendone fuoriusciti a partire dal 2021 (ad esempio, per aver percepito un ammontare di ricavi o

³⁴ Infatti, la C.M. 31.10.77 n. 96/13/3983 precisa che *"il presupposto dell'obbligo di versamento dell'acconto scaturisce dal fatto che il soggetto" rivesta "la qualità di contribuente nell'anno precedente: infatti l'acconto (...) viene commisurato all'imposta relativa all'anno decorso"*. In tale ipotesi, nel 2021 difetta la qualità di contribuente soggetto al regime forfetario nel 2020.

compensi eccedente i limiti tabellari). In tale ipotesi, dal momento che per il 2021 non sarà dovuta alcuna imposta sostitutiva da dichiarare nel quadro LM del modello REDDITI PF 2022 (come conseguenza della fuoriuscita dal regime), si ritiene che nel 2021 non sia dovuto alcun importo a titolo di acconto di tale imposta.

Potrebbe, invece, risultare dovuto l'acconto IRPEF 2021, da corrispondere in due rate o in un'unica soluzione, secondo le consuete modalità e con i codici tributo propri dell'IRPEF. Ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF 2021 con il criterio storico, nessun rilievo assume il reddito assoggettato ad imposta sostitutiva nel 2020. Invece, qualora l'acconto IRPEF 2021 fosse determinato con il criterio previsionale, il reddito che, nel 2021, derivasse dall'attività d'impresa o di lavoro autonomo per la quale nel 2020 si è applicato il regime forfetario andrebbe considerato nel reddito complessivo IRPEF 2021 sul quale calcolare la relativa IRPEF presunta 2021, base di commisurazione dell'acconto 2021.

4.4.3 Impresa familiare

Per le imprese familiari di cui all'art. 5 co. 4 del TUIR, l'imposta sostitutiva è calcolata sul reddito al lordo delle quote assegnate al coniuge e ai collaboratori familiari ed è dovuta dall'imprenditore.

Effetti in caso di adozione del metodo storico

Per quanto sopra, in caso di adozione del metodo storico, l'imposta sostitutiva 2020, sulla quale commisurare il relativo acconto, è quella risultante dal predetto rigo LM42, essendo stata calcolata sul reddito complessivo, al lordo delle quote che sono state assegnate al coniuge e ai collaboratori familiari.

Effetti in caso di adozione del metodo previsionale

In caso di adozione del metodo previsionale, l'imposta sostitutiva "presunta" 2021, sulla quale commisurare il relativo acconto, è quella calcolata sul reddito complessivo 2021, al lordo delle quote che saranno assegnate al coniuge e ai collaboratori familiari.

4.4.4 Versamento in due rate o in un'unica soluzione

Come detto, l'acconto va versato in due rate qualora l'importo della prima superi 103,00 euro³⁵ e, cioè, se il rigo LM42 è pari o superiore a:

- 207,00 euro, per i soggetti ISA³⁶ (come definiti nel precedente § 3.1);
- 258,00 euro, per i soggetti estranei agli ISA³⁷.

4.5 ACCONTO DELLA "CEDOLARE SECCA" SULLE LOCAZIONI DI IMMOBILI ABITATIVI

Con l'art. 3 del DLgs. 14.3.2011 n. 23 è stato previsto un nuovo regime opzionale di imposizione sostitutiva sul reddito fondiario derivante dalla locazione di immobili abitativi, noto come "cedolare secca".

Le disposizioni attuative di tale disciplina sono state stabilite dal provv. Agenzia delle Entrate 7.4.2011 n. 55394, che ha definito – in particolare – le modalità di esercizio dell'opzione e di versamento dell'imposta sostitutiva³⁸.

Quale novità rispetto al 2020, la misura dell'acconto passa dal 95% al 100%, allineandosi a quello

³⁵ Art. 17 co. 3 del DPR 7.12.2001 n. 435.

³⁶ Infatti, $207,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,50 euro, mentre $206,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,00 euro.

³⁷ Infatti, $258,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 103,20 euro, mentre $257,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 102,80 euro.

³⁸ Si vedano anche i chiarimenti forniti dalle circ. Agenzia delle Entrate 1.6.2011 n. 26 e 4.6.2012 n. 20.

delle altre imposte dirette e relative addizionali e imposte sostitutive.

4.5.1 Ambito soggettivo

La “cedolare secca” si applica ai proprietari (o titolari di diritti reali di godimento) di abitazioni concesse in locazione a terzi al di fuori dell’esercizio di imprese, arti o professioni³⁹.

4.5.2 Ambito oggettivo

Il regime della “cedolare secca” interessa i contratti di locazione aventi ad oggetto fabbricati censiti nel catasto dei fabbricati nella tipologia abitativa (categoria catastale A, escluso A/10), ovvero per i quali è stata presentata domanda di accatastamento in detta tipologia abitativa⁴⁰.

L’art. 1 co. 59 della L. 145/2018 ha però introdotto la possibilità di accedere al regime in oggetto, a determinate condizioni, per alcuni immobili commerciali, in ordine ai contratti stipulati nell’anno 2019.

La misura non è stata, però, estesa ai contratti stipulati successivamente. Pertanto, l’opzione è limitata ai soli contratti stipulati tra l’1.1.2019 ed il 31.12.2019 (anche per le annualità successive) e non può trovare applicazione ai contratti stipulati dall’1.1.2020.

4.5.3 Misura dell’imposta sostitutiva

La “cedolare secca” è dovuta in misura differente a seconda che il contratto di locazione sia, o meno, concordato.

In particolare, si applica la misura del 21% se il contratto di locazione non è concordato, e quindi:

- per i contratti del c.d. “canale libero” (4+4);
- per i contratti soggetti alla disciplina civilistica degli artt. 1571 ss. c.c., quali quelli aventi ad oggetto abitazioni censite in Catasto nelle categorie A/1, A/8 e A/9⁴¹, ovvero locate esclusivamente per finalità turistiche⁴².

Per i soli contratti concordati, la “cedolare secca” è dovuta in misura pari al:

- 19%, fino al periodo d’imposta in corso al 31.12.2012;
- 15%, per il periodo d’imposta in corso al 31.12.2013⁴³;
- 10%, per gli anni dal 2014 in poi⁴⁴.

La norma istitutiva della “cedolare secca” si riferisce ai contratti stipulati ex art. 2 co. 3 e 8 della L. 431/98, relativi ad abitazioni ubicate nei Comuni di cui all’art. 1 co. 1 lett. a) e b) del DL 30.12.88 n. 551, conv. L. 21.2.89 n. 61, e negli altri Comuni ad alta tensione abitativa individuati dal CIPE con apposite delibere⁴⁵.

³⁹ In pratica, deve trattarsi di soggetti passivi IRPEF che, in relazione alla locazione posta in essere, conseguano reddito fondiario.

⁴⁰ Pertanto, la “cedolare secca” non può essere applicata ai contratti di locazione di immobili che, pur possedendo i requisiti di fatto per essere destinati ad uso abitativo, sono iscritti in una categoria catastale diversa (ad esempio, fabbricati accatastati come uffici o negozi).

⁴¹ Art. 1 co. 2 lett. a) della L. 9.12.98 n. 431. Sempre che il contratto non sia stipulato secondo le modalità dei contratti concordati, ai sensi dell’art. 2 co. 3 della stessa L. 431/98.

⁴² Art. 1 co. 2 lett. c) della L. 9.12.98 n. 431.

⁴³ Si veda l’art. 4 del DL 102/2013 (conv. L. 124/2013), che ha modificato l’art. 3 co. 2, quarto periodo, del DLgs. 23/2011.

⁴⁴ L’art. 1 co. 6 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) ha sancito l’applicabilità “a regime”, dall’1.1.2020, dell’aliquota del 10% ai contratti a canone concordato.

⁴⁵ L’elenco completo dei Comuni in esame è contenuto nella delibera CIPE 13.11.2003 n. 87. Si tratta, ad esempio, dei

L'aliquota del 10% si applica anche ai contratti di locazione stipulati nei Comuni per i quali sia stato deliberato, negli ultimi 5 anni precedenti il 28.5.2014⁴⁶, lo stato di emergenza a seguito del verificarsi degli eventi calamitosi di cui all'art. 2 co. 1 lett. c) della L. 225/92⁴⁷.

4.5.4 Modalità di opzione per l'imposta sostitutiva

La scelta tra il regime ordinario di imposizione e la "cedolare secca":

- compete al locatore, vale a dire al contribuente che consegue il reddito fondiario derivante dalla locazione;
- deve essere esercitata distintamente con riferimento a ciascuna abitazione locata (ed alle relative pertinenze, se locate congiuntamente ad essa).

4.5.5 Obbligo di versamento dell'acconto

L'art. 3 co. 4 del DLgs. 23/2011 e l'art. 7, punto 7.1, del provvedimento attuativo sanciscono l'obbligo di effettuare versamenti a titolo di acconto della "cedolare secca".

In particolare, l'acconto risulta dovuto se l'importo indicato nel rigo LC1, colonna 5 ("Differenza") del quadro LC del modello REDDITI PF 2021 risulta pari o superiore a 52,00 euro⁴⁸.

Diversamente, l'acconto non è dovuto e la relativa "cedolare secca" è versata a saldo per l'intero suo ammontare.

4.5.6 Versamento in due rate o in unica soluzione

L'acconto va versato in due rate qualora l'importo della prima superi 103,00 euro⁴⁹, vale a dire se il rigo LC1, colonna 5, è pari o superiore a:

- 207,00 euro, per i soggetti ISA⁵⁰ (come definiti nel precedente § 3.1);
- 258,00 euro, per i soggetti estranei agli ISA⁵¹.

4.5.7 Metodo di calcolo

L'acconto della cedolare secca può essere determinato in due modi:

- con il criterio c.d. "storico";
- oppure con il criterio c.d. "previsionale".

Metodo storico

In tale ipotesi, il calcolo è effettuato utilizzando il riferimento dell'imposta dovuta per l'anno precedente (nel caso di specie, 2020) indicata nel rigo LC1, colonna 5 del modello REDDITI PF 2021.

Comuni di Bari, Bologna, Catania, Firenze, Genova, Milano, Napoli, Palermo, Roma, Torino e Venezia, nonché dei Comuni confinanti con gli stessi, e degli altri Comuni capoluogo di Provincia.

Pertanto, l'art. 9 co. 2-ter del DL 47/2014 ha previsto che il CIPE aggiorni detto elenco.

⁴⁶ Data di entrata in vigore della L. 80/2014, di conversione del DL 47/2014.

⁴⁷ Si tratta delle calamità naturali o connesse con l'attività dell'uomo che, in ragione della loro intensità ed estensione debbono, con immediatezza d'intervento, essere fronteggiate con mezzi e poteri straordinari da impiegare durante limitati e predefiniti periodi di tempo.

⁴⁸ Così le istruzioni al modello REDDITI PF 2021.

⁴⁹ Art. 17 co. 3 del DPR 7.12.2001 n. 435.

⁵⁰ Infatti, $207,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,50 euro, mentre $206,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,00 euro.

⁵¹ Infatti, $258,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 103,20 euro, mentre $257,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 102,80 euro.

Metodo previsionale

Con il presente metodo, l'acconto è pari al 100% dell'imposta che si ritiene dovuta per l'anno in corso (nel caso di specie, 2021).

4.5.8 Indicazione nel modello REDDITI

L'acconto della cedolare secca dovuto per il 2021 (prima e seconda o unica rata), sulla base del "metodo storico", va indicato nel rigo LC2 del modello REDDITI PF 2021.

Pertanto, anche nell'ipotesi in cui il contribuente determini gli acconti da versare sulla base del "metodo previsionale", gli importi da indicare nel rigo LC2 devono essere comunque quelli determinati utilizzando il suddetto "metodo storico" e non i minori importi versati o che si intendono versare.

4.6 ACCONTO DELLA MAGGIORAZIONE IRES PER LE SOCIETÀ NON OPERATIVE E IN PERDITA SISTEMATICA

Con l'art. 2 del DL 138/2011 è stata integrata in modo significativo la disciplina delle società non operative di cui all'art. 30 della L. 724/94, tramite la previsione:

- della maggiorazione di 10,5 punti percentuali dell'aliquota IRES;
- dell'estensione delle limitazioni previste per le società di comodo alle società (sia di capitali che di persone) che dichiarano perdite fiscali per cinque periodi d'imposta consecutivi⁵² o che, nello stesso arco temporale quinquennale, sono in perdita per quattro periodi d'imposta e dichiarano un reddito inferiore a quello minimo nel rimanente⁵³.

4.6.1 Ambito soggettivo

La maggiorazione riguarda i soli soggetti IRES, e non invece le società di persone, per le quali quindi il reddito, pur se adeguato al minimo presunto, viene tassato in capo ai soci secondo le aliquote ordinarie. Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 4.3.2013 n. 3 (§ 1), la cui impostazione è confermata anche dalle istruzioni alla sez. XVIII del quadro RQ del modello REDDITI SC 2021, sono soggette alla maggiorazione IRES:

- sia le società non operative, i cui ricavi sono inferiori a quelli minimi presunti;
- sia le società in perdita sistematica.

4.6.2 Obbligo di versamento dell'acconto

Le imprese soggette all'addizionale devono effettuare altresì i relativi versamenti in acconto. Trattandosi di addizionale IRES, per quanto riportato nel precedente § 4.2, si ritiene che l'acconto risulti dovuto qualora l'importo del rigo RQ62, colonna 10 ("Imposta")⁵⁴, del modello REDDITI SC

⁵² Art. 2 co. 36-*decies* del DL 138/2011, come modificato dall'art. 18 co. 1 del DLgs. 175/2014, con effetto dal periodo d'imposta in corso al 13.12.2014 (data della relativa entrata in vigore): si tratta del 2014, per i soggetti "solari". In precedenza, erano considerate di comodo le società le cui ultime tre dichiarazioni fiscali avessero evidenziato una perdita fiscale.

⁵³ Art. 2 co. 36-*undecies* del DL 138/2011, come modificato dall'art. 18 co. 2 del DLgs. 175/2014, con effetto dal periodo d'imposta in corso al 13.12.2014 (2014, per i soggetti "solari"). In precedenza, erano considerate di comodo le società che, in un arco temporale triennale, fossero risultate in perdita per due periodi d'imposta e, nel rimanente, avessero dichiarato un reddito inferiore a quello minimo.

⁵⁴ Peraltro, tenuto conto di quanto precisato dalle istruzioni al modello REDDITI PF 2021, fascicolo 1, p. 132, si ritiene che, se ricorre una o più delle ipotesi che, al fine del calcolo degli acconti, impongono la rideterminazione dell'IRES dovuta per il 2020 (si veda il successivo § 5), al fine di verificare la sussistenza dell'obbligo di versamento dell'acconto 2021 della maggiorazione in oggetto, occorra fare riferimento non all'importo indicato in tale rigo, bensì a quello che ri-

2021 (al netto degli importi indicati nelle colonne 13 “Detrazioni” e 15 “Crediti d’imposta e ritenute”⁵⁵) risulti pari o superiore a 21,00 euro.

4.6.3 Versamento in due rate o in unica soluzione

L’acconto dell’addizionale va versato in due rate qualora l’importo della prima rata superi 103,00 euro, vale a dire se l’importo del rigo RQ62, colonna 10, del modello REDDITI SC 2021 (al netto degli importi indicati nelle colonne 13 e 15), è pari o superiore a:

- 207,00 euro, per i soggetti ISA⁵⁶ (come definiti nel precedente § 3.1);
- 258,00 euro, per i soggetti estranei agli ISA⁵⁷.

4.6.4 Metodo di calcolo

L’acconto della maggiorazione può essere determinato in due modi:

- con il criterio c.d. “storico”;
- oppure con il criterio c.d. “previsionale”.

Metodo storico

In tale ipotesi, il calcolo è effettuato sulla base della maggiorazione dovuta per l’anno precedente (nel caso di specie, 2020), al netto delle detrazioni, dei crediti d’imposta e delle ritenute d’acconto, indicata nel rigo RQ62, colonna 10, del modello REDDITI SC 2021 (al netto degli importi indicati nelle colonne 13 e 15), salva la sussistenza di obblighi di ricalcolo⁵⁸.

Metodo previsionale

Con il presente metodo, ai fini del calcolo si utilizza il riferimento della maggiorazione dovuta per l’anno in corso (nel caso di specie, 2021), tenendo conto dei redditi che presumibilmente saranno conseguiti nell’anno (e delle ritenute che saranno eventualmente operate), degli oneri deducibili e/o detraibili che si ipotizza di sostenere e dei crediti d’imposta spettanti⁵⁹.

4.7 ACCONTO DELL’ADDIZIONALE IRES PER GLI INTERMEDIARI FINANZIARI

L’art. 1 co. 65 della L. 208/2015 (legge di stabilità 2016) ha previsto, per gli intermediari finanziari e la Banca d’Italia, l’applicazione di un’addizionale del 3,5% dell’aliquota IRES, con decorrenza dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016 (quindi, dal 2017 per i soggetti “solari”).

4.7.1 Soggetti che hanno optato per il consolidato nazionale

I soggetti che hanno esercitato l’opzione per il consolidato nazionale di cui all’art. 117 del TUIR assoggettano autonomamente il proprio reddito imponibile all’addizionale IRES in esame e provvedono al relativo versamento.

sulta a seguito della rideterminazione.

⁵⁵ Nella colonna 13 devono essere indicate le detrazioni d’imposta, al netto di quanto utilizzato nel quadro RN a scomputo dell’IRES “ordinaria”, mentre nella colonna 15 trovano allocazione, tra l’altro, i crediti d’imposta per i proventi da fondi comuni di investimento (al netto di quanto utilizzato nel quadro RN a scomputo dell’IRES “ordinaria”), i crediti per le imposte pagate all’estero e le ritenute subite (al netto di quanto utilizzato nel quadro RN a scomputo dell’IRES “ordinaria”).

⁵⁶ Infatti, $207,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,50 euro, mentre $206,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,00 euro.

⁵⁷ Infatti, $258,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 103,20 euro, mentre $257,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 102,80 euro.

⁵⁸ Si veda il successivo § 5.

⁵⁹ Si veda il successivo § 6.

4.7.2 Soggetti che hanno optato per la trasparenza fiscale

Per ciò che concerne i soggetti che aderiscono al regime per la trasparenza fiscale di cui all'art. 115 del TUIR, occorre distinguere tra:

- società che hanno esercitato l'opzione in qualità di partecipate, le quali assoggettano autonomamente il proprio reddito imponibile all'addizionale del 3,5% e provvedono al relativo versamento;
- società che hanno esercitato l'opzione in qualità di partecipanti, le quali assoggettano il proprio reddito imponibile all'addizionale del 3,5% senza tener conto del reddito imputato per trasparenza dalla società partecipata.

4.7.3 Esclusione delle SGR, delle SIM e delle fiduciarie

L'addizionale IRES del 3,5% non si applica alle società di gestione dei fondi comuni d'investimento e alle società di intermediazione mobiliare di cui al DLgs. 24.2.98 n. 58⁶⁰.

Per Assofiduciaria (comunicazione 1.3.2017 n. 39) sono altresì escluse le fiduciarie.

4.7.4 Obbligo di versamento dell'acconto

Le imprese soggette all'addizionale devono altresì effettuare i relativi versamenti in acconto.

Per la liquidazione dell'addizionale in oggetto è stata prevista l'apposita sezione XI-A nel quadro RQ (righe RQ43-RQ47) del modello REDDITI.

Atteso che, per espressa previsione normativa, l'acconto è corrisposto in base alle disposizioni previste ai fini IRES, l'acconto dell'addizionale in commento risulta dovuto qualora l'importo del rigo RQ43, colonna 10 ("Imposta"), al netto degli importi indicati nelle colonne 13 ("Detrazioni") e 15 "Crediti d'imposta e ritenute"⁶¹, del modello REDDITI SC 2021 risulti pari o superiore a 21,00 euro⁶².

4.7.5 Versamento in due rate o in unica soluzione

L'acconto dell'addizionale va versato in due rate qualora l'importo della prima rata superi 103,00 euro, vale a dire se l'importo del rigo RQ43, colonna 10, al netto degli importi indicati nelle colonne 13 e 15, è pari o superiore a:

- 207,00 euro, per i soggetti ISA⁶³ (come definiti nel precedente § 3.1);
- 258,00 euro, per i soggetti estranei agli ISA⁶⁴.

4.7.6 Metodo di calcolo

L'acconto della maggiorazione può essere determinato in due modi:

- con il criterio c.d. "storico";

⁶⁰ Artt. 1 co. 49 della L. 11.12.2016 n. 232 e 1 co. 84 della L. 27.12.2017 n. 205.

⁶¹ Nella colonna 13 devono essere indicate le detrazioni d'imposta, al netto di quanto utilizzato nel quadro RN a scomputo dell'IRES "ordinaria", mentre nella colonna 15 trovano allocazione, tra l'altro, i crediti d'imposta per i proventi da fondi comuni di investimento (al netto di quanto utilizzato nel quadro RN a scomputo dell'IRES "ordinaria"), i crediti per le imposte pagate all'estero e le ritenute subite (al netto di quanto utilizzato nel quadro RN a scomputo dell'IRES "ordinaria").

⁶² Peraltro, tenuto conto di quanto precisato dalle istruzioni al modello REDDITI PF 2021, fascicolo 1, p. 132, si ritiene che, se ricorre una o più delle ipotesi che, al fine del calcolo degli acconti, impongono la rideterminazione dell'IRES dovuta per il 2020 (si veda il successivo § 5), al fine di accertare la sussistenza dell'obbligo di versamento dell'acconto 2021, occorra fare riferimento non all'importo indicato nel citato rigo, bensì a quello che risulta a seguito della rideterminazione.

⁶³ Infatti, $207,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,50 euro, mentre $206,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,00 euro.

⁶⁴ Infatti, $258,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 103,20 euro, mentre $257,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 102,80 euro.

- oppure con il criterio c.d. “previsionale”.

Metodo storico

In questo caso, il calcolo è effettuato utilizzando il riferimento dell'addizionale dovuta per l'anno precedente (nel caso di specie, 2020), indicata nel suddetto rigo RQ43, colonna 10 (al netto degli importi indicati nelle colonne 13 e 15), del modello REDDITI SC 2021.

Metodo previsionale

Con il presente metodo, l'acconto è calcolato sulla base dell'addizionale dovuta per l'anno in corso (nel caso di specie, 2021), tenendo conto dei redditi che presumibilmente saranno conseguiti nell'anno (e delle ritenute che saranno eventualmente operate), degli oneri deducibili e/o detraibili che si ipotizza di sostenere e dei crediti d'imposta spettanti⁶⁵.

4.8 ACCONTO DELL'ADDIZIONALE IRES PER I CONCESSIONARI DEL SETTORE DEI TRASPORTI

Per effetto dell'art. 1 co. 716 - 718 della L. 160/2019, è stata introdotta, per i periodi d'imposta 2019, 2020 e 2021, un'addizionale IRES del 3,5% sul reddito derivante da attività svolte sulla base di:

- concessioni autostradali;
- concessioni di gestione aeroportuale;
- autorizzazioni e concessioni portuali rilasciate ai sensi degli artt. 16 e 18 della L. 28.1.94 n. 84;
- concessioni ferroviarie.

4.8.1 Soggetti che hanno optato per il consolidato nazionale

I soggetti che hanno esercitato l'opzione per il consolidato nazionale di cui all'art. 117 del TUIR assoggettano autonomamente il proprio reddito imponibile all'addizionale IRES in esame e provvedono al relativo versamento.

4.8.2 Soggetti che hanno optato per la trasparenza fiscale

Nell'ipotesi di adesione al regime per la trasparenza fiscale di cui all'art. 115 del TUIR, occorre distinguere tra:

- società che hanno esercitato l'opzione in qualità di partecipate, le quali assoggettano autonomamente il proprio reddito imponibile all'addizionale del 3,5% e provvedono al relativo versamento;
- società che hanno esercitato l'opzione in qualità di partecipanti, le quali assoggettano il proprio reddito imponibile all'addizionale del 3,5% senza tener conto del reddito imputato per trasparenza dalla società partecipata.

4.8.3 Ambito temporale

L'addizionale si applica per i periodi d'imposta 2019, 2020 e 2021.

4.8.4 Soggetti obbligati al versamento dell'acconto

Le imprese soggette all'addizionale devono altresì effettuare i relativi versamenti in acconto.

Per la liquidazione dell'addizionale in oggetto è stata prevista l'apposita sezione XI-A nel quadro RQ (righi RQ43-RQ47) del modello REDDITI.

Atteso che, per espressa previsione normativa, l'acconto è corrisposto in base alle disposizioni previste ai fini IRES, l'acconto dell'addizionale in commento risulta dovuto qualora l'importo del

⁶⁵ Si veda il successivo § 6.

rigo RQ43, colonna 10 ("Imposta"), al netto degli importi indicati nelle colonne 13 ("Detrazioni") e 15 "Crediti d'imposta e ritenute"⁶⁶), del modello REDDITI SC 2021 risulti pari o superiore a 21,00 euro⁶⁷.

4.8.5 Versamento in due rate o in unica soluzione

L'acconto dell'addizionale va versato in due rate qualora l'importo della prima rata superi 103,00 euro, vale a dire se l'importo del rigo RQ43, colonna 10, al netto degli importi indicati nelle colonne 13 e 15, è pari o superiore a:

- 207,00 euro, per i soggetti ISA⁶⁸ (come definiti nel precedente § 3.1);
- 258,00 euro, per i soggetti estranei agli ISA⁶⁹.

4.8.6 Metodo di calcolo

L'acconto della maggiorazione può essere determinato in due modi:

- con il criterio c.d. "storico";
- oppure con il criterio c.d. "previsionale".

Metodo storico

In questo caso, il calcolo è effettuato utilizzando il riferimento dell'addizionale dovuta per l'anno precedente (nel caso di specie, 2020), indicata nel suddetto rigo RQ43, colonna 10 (al netto degli importi indicati nelle colonne 13 e 15), del modello REDDITI SC 2021.

Metodo previsionale

Con il presente metodo, l'acconto è calcolato sulla base dell'addizionale dovuta per l'anno in corso (nel caso di specie, 2021), tenendo conto dei redditi che presumibilmente saranno conseguiti nell'anno (e delle ritenute che saranno eventualmente operate), degli oneri deducibili e/o detraibili che si ipotizza di sostenere e dei crediti d'imposta spettanti⁷⁰.

4.9 ACCONTO DELL'ADDIZIONALE IRES PER LE IMPRESE AD ELEVATA CAPITALIZZAZIONE DEI SETTORI PETROLIFERO ED ENERGETICO

L'art. 3 della L. 6.2.2009 n. 7⁷¹ ha istituito un'ulteriore addizionale IRES nei confronti delle società e degli enti commerciali residenti in Italia:

- che operano nel settore della ricerca e della coltivazione di idrocarburi liquidi e gassosi, con partecipazioni di controllo e di collegamento e con immobilizzazioni materiali e immateriali

⁶⁶ Nella colonna 13 devono essere indicate le detrazioni d'imposta, al netto di quanto utilizzato nel quadro RN a scomputo dell'IRES "ordinaria", mentre nella colonna 15 trovano collocazione, tra l'altro, i crediti d'imposta per i proventi da fondi comuni di investimento (al netto di quanto utilizzato nel quadro RN a scomputo dell'IRES "ordinaria"), i crediti per le imposte pagate all'estero e le ritenute subite (al netto di quanto utilizzato nel quadro RN a scomputo dell'IRES "ordinaria").

⁶⁷ Peraltro, tenuto conto di quanto precisato dalle istruzioni al modello REDDITI PF 2021, fascicolo 1, p. 132, si ritiene che, se ricorre una o più delle ipotesi che, al fine del calcolo degli acconti, impongono la rideterminazione dell'IRES dovuta per il 2020 (si veda il successivo § 6), al fine di accertare la sussistenza dell'obbligo di versamento dell'acconto 2021, occorra fare riferimento non all'importo indicato nel citato rigo, bensì a quello che risulta a seguito della rideterminazione.

⁶⁸ Infatti, $207,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,50 euro, mentre $206,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,00 euro.

⁶⁹ Infatti, $258,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 103,20 euro, mentre $257,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 102,80 euro.

⁷⁰ Si veda il successivo § 6.

⁷¹ Legge di ratifica ed esecuzione del Trattato di amicizia, partenariato e cooperazione tra l'Italia e la Libia.

nette dedicate a tale attività con valore di libro superiore al 33% della corrispondente voce del bilancio di esercizio;

- emittenti azioni o titoli equivalenti ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato;
- con una capitalizzazione superiore a 20 miliardi di euro, determinata sulla base della media delle capitalizzazioni rilevate nell'ultimo mese di esercizio sul mercato regolamentato con i maggiori volumi negoziati.

4.9.1 Decorrenza

L'addizionale si applica:

- a decorrere dall'esercizio che inizia successivamente al 31.12.2008 (2009, per i soggetti "solari");
- fino all'esercizio in corso al 31.12.2028 (2028, per i soggetti "solari").

4.9.2 Aliquota dell'addizionale

L'aliquota dell'addizionale è pari al 4%.

4.9.3 Modalità di applicazione dell'addizionale

L'addizionale IRES del 4% è applicata all'utile prima delle imposte risultante dal Conto economico, qualora dallo stesso risulti un'incidenza fiscale inferiore al 19%.

Al fine di procedere alla liquidazione dell'addizionale, all'interno del quadro RQ del modello REDDITI SC 2021, è stata prevista la sezione XI-B.

Limite massimo

L'addizionale IRES del 4% non può eccedere il minore tra:

- l'importo determinato applicando all'utile prima delle imposte la differenza tra il 19% e l'aliquota di incidenza fiscale risultante dal Conto economico;
- l'importo di determinate percentuali del patrimonio netto.

Esercizi in perdita - Esclusione

L'addizionale IRES del 4% non è dovuta per gli esercizi in perdita.

4.9.4 Soggetti obbligati al versamento

Le imprese soggette all'addizionale devono altresì effettuare i relativi versamenti in acconto.

Si ritiene che l'acconto in esame risulti dovuto qualora l'importo del rigo RQ48, colonna 8⁷², del modello REDDITI SC 2021 risulti pari o superiore a 21,00 euro.

4.9.5 Versamento in due rate o in unica soluzione

L'acconto dell'addizionale va versato in due rate qualora l'importo della prima rata superi 103,00 euro, vale a dire se il suddetto rigo è pari o superiore a:

- 207,00 euro, per i soggetti ISA⁷³ (come definiti nel precedente § 3.1);
- 258,00 euro, per i soggetti estranei agli ISA⁷⁴.

⁷² Peraltro, tenuto conto di quanto precisato dalle istruzioni al modello REDDITI PF 2021, fascicolo 1, p. 132, si ritiene che, se ricorre una o più delle ipotesi che, al fine del calcolo degli acconti, impongono la rideterminazione dell'IRES dovuta per il 2020 (si veda il successivo § 5), al fine di accertare la sussistenza dell'obbligo di versamento dell'acconto 2021 dell'addizionale in oggetto, occorra fare riferimento non all'importo indicato nel citato rigo, bensì a quello che risulta a seguito della rideterminazione.

⁷³ Infatti, $207,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,50 euro, mentre $206,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,00 euro.

4.9.6 Metodo di calcolo

L'acconto della maggiorazione può essere determinato in due modi:

- con il criterio c.d. "storico";
- oppure con il criterio c.d. "previsionale".

Metodo storico

In questo caso, il calcolo è effettuato utilizzando il riferimento dell'addizionale dovuta per l'anno precedente (nel caso di specie, 2020), indicata nel rigo RQ48, colonna 8, del modello REDDITI SC 2021.

Metodo previsionale

Con il presente metodo, l'acconto è calcolato sulla base dell'addizionale dovuta per l'anno in corso (nel caso di specie, 2021), tenendo conto dei redditi che presumibilmente saranno conseguiti nell'anno (e delle ritenute che saranno eventualmente operate), degli oneri deducibili e/o detraibili che si ipotizza di sostenere e dei crediti d'imposta spettanti⁷⁵.

4.10 ACCONTO DELL'IMPOSTA SUL MATERIALE PORNOGRAFICO E DI INCITAMENTO ALLA VIOLENZA

Ai sensi dell'art. 1 co. 466 della L. 23.12.2005 n. 266 (Finanziaria 2006)⁷⁶, è stata istituita l'imposta sul materiale pornografico e di incitamento alla violenza (c.d. "tassa etica" o "*porno tax*"), consistente in un'addizionale delle "imposte sul reddito" (IRPEF e IRES) nella misura del 25%.

Detta addizionale è indeducibile ai fini delle imposte medesime e, con riferimento ad essa, sono dovuti altresì i versamenti in acconto in base alle "*disposizioni previste per le imposte sul reddito*".

4.10.1 Decorrenza

L'art. 31 co. 3 del DL 185/2008 stabilisce che l'addizionale si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 29.11.2008⁷⁷.

4.10.2 Ambito soggettivo

L'addizionale è dovuta:

- dai soggetti titolari di reddito d'impresa;
- dagli esercenti arti e professioni;
- dalle società di persone e dai soggetti ad esse assimilati, ai sensi dell'art. 5 del TUIR.

Società di persone e soggetti assimilati

Si ritiene che le società di persone e i soggetti ad esse assimilati debbano provvedere direttamente al versamento dell'addizionale, per quanto essa rivesta natura di addizionale delle imposte sui redditi. Si tratterebbe, in pratica, di una deroga al generale principio di trasparenza stabilito dall'art. 5 co. 1 del TUIR, ai sensi del quale "*i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili*"⁷⁸.

⁷⁴ Infatti, $258,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 103,20 euro, mentre $257,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 102,80 euro.

⁷⁵ Si veda il successivo § 6.

⁷⁶ Come modificato dall'art. 31 co. 3 del DL 29.11.2008 n. 185, conv. L. 28.1.2009 n. 2.

⁷⁷ Data di entrata in vigore del DL 185/2008.

⁷⁸ Depongono a favore di tale conclusione sia il tenore letterale dell'art. 1 co. 466 della L. 266/2005 (secondo cui l'addizionale è "*dovuta (...) dai soggetti di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi*"), sia la struttura del modello

4.10.3 Ambito oggettivo

Ai sensi del combinato disposto degli artt. 1 co. 466 della L. 266/2005 e 31 co. 3 del DL 185/2008, l'addizionale si applica:

- alla quota del reddito complessivo netto proporzionalmente corrispondente all'ammontare dei ricavi o dei compensi derivanti dalla produzione, distribuzione, vendita e rappresentazione di materiale pornografico e di incitamento alla violenza, rispetto all'ammontare totale dei ricavi o compensi⁷⁹;
- al reddito proporzionalmente corrispondente alla quota di ricavi derivanti dalla trasmissione di programmi televisivi del medesimo contenuto;
- ai soggetti che utilizzano trasmissioni televisive volte a sollecitare la credulità popolare che si rivolgono al pubblico attraverso numeri telefonici a pagamento.

Definizione di materiale pornografico

Ai fini dell'addizionale in esame, per "materiale pornografico" si intendono i giornali quotidiani o periodici, con i relativi supporti integrativi, e ogni opera teatrale, letteraria, cinematografica, audiovisiva o multimediale, anche realizzata o riprodotta su supporto informatico o telematico, in cui siano presenti immagini o scene contenenti atti sessuali espliciti e non simulati tra adulti consenzienti.

Definizione di trasmissioni volte a sollecitare la credulità popolare

Ai fini dell'addizionale in esame, per "trasmissioni volte a sollecitare la credulità popolare" si intendono le trasmissioni, accessibili attraverso servizi telefonici a pagamento o nelle quali sia prevista, a carico dell'utente, ogni altra dazione economica, in qualunque forma corrisposta in relazione alla prestazione, nell'ambito della trasmissione stessa, resa da cartomanti, indovini, taumaturghi e *medium* o comunque da soggetti che fanno riferimento a credenze magiche, astrologiche, divinatorie e analoghe.

4.10.4 Soggetti obbligati al versamento

Persone fisiche

Per le persone fisiche, si ritiene che l'acconto dell'addizionale in commento risulti dovuto qualora l'importo del rigo RQ49, colonna 2, del modello REDDITI PF 2021 risulti pari o superiore a 52,00 euro.

Società di persone e soggetti assimilati

Per le società di persone e i soggetti assimilati, si ritiene che l'acconto dell'addizionale in commento risulti dovuto qualora l'importo del rigo RQ49, colonna 2, del modello REDDITI SP 2021 risulti pari o superiore a 52,00 euro.

Società di capitali, enti commerciali e soggetti assimilati

Per le società di capitali, gli enti commerciali e i soggetti assimilati, si ritiene che l'acconto dell'addizionale in commento risulti dovuto qualora l'importo del rigo RQ49, colonna 2, del modello REDDITI SC 2021 risulti pari o superiore a 21,00 euro.

Enti non commerciali e soggetti assimilati

Per gli enti non commerciali e i soggetti assimilati, si ritiene che l'acconto dell'addizionale in commento risulti dovuto qualora l'importo del rigo RQ49, colonna 2, del modello REDDITI ENC 2021 risulti pari o superiore a 21,00 euro.

REDDITI SP, laddove l'imponibile assoggettato all'addizionale e l'addizionale medesima sono evidenziati in un apposito rigo del quadro RQ, senza che il primo sia attribuito *pro quota* ai soci.

⁷⁹ Al fine della determinazione di tale quota di reddito, le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente alle predette attività e ad altre attività, sono deducibili in base al rapporto tra l'ammontare dei ricavi, degli altri proventi o dei compensi derivanti da tali attività e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi o compensi.

4.10.5 Versamento in due rate o in unica soluzione

Sia per i soggetti IRPEF, sia per i soggetti IRES, l'acconto dell'addizionale va versato in due rate qualora l'importo della prima rata superi 103,00 euro, vale a dire se i suddetti righi risultano pari o superiori a:

- 207,00 euro, per i soggetti ISA⁸⁰ (come definiti nel precedente § 3.1);
- 258,00 euro, per i soggetti estranei agli ISA⁸¹.

4.10.6 Metodo di calcolo

L'acconto della maggiorazione può essere determinato in due modi:

- con il criterio c.d. "storico";
- oppure con il criterio c.d. "previsionale".

Metodo storico

In questo caso, il calcolo è effettuato utilizzando il riferimento dell'addizionale dovuta per l'anno precedente (nel caso di specie, 2020), indicata:

- per le persone fisiche, all'interno del rigo RQ49, colonna 2, del modello REDDITI PF 2021;
- per le società di persone e i soggetti assimilati, all'interno del rigo RQ49, colonna 2, del modello REDDITI SP 2021;
- per le società di capitali, gli enti commerciali e i soggetti equiparati, all'interno del rigo RQ49, colonna 2, del modello REDDITI SC 2021;
- per gli enti non commerciali e i soggetti equiparati, all'interno del rigo RQ49, colonna 2, del modello REDDITI ENC 2021.

Metodo previsionale

Con il presente metodo, ai fini del calcolo si utilizza il riferimento dell'addizionale dovuta per l'anno in corso (nel caso di specie, 2021), tenendo conto dei redditi che presumibilmente saranno conseguiti nell'anno (e delle ritenute che saranno eventualmente operate), degli oneri deducibili e/o detraibili che si ipotizza di sostenere e dei crediti d'imposta spettanti⁸².

4.11 ACCONTI DELLE IMPOSTE PATRIMONIALI (IVIE E IVAFE)

Con l'art. 19 co. 13 - 22 del DL 201/2011 (conv. L. 214/2011) è stato istituito un nuovo sistema di imposte patrimoniali rappresentato da:

- un'imposta sugli immobili esteri posseduti dalle persone fisiche residenti (c.d. "IVIE");
- un'imposta sulle attività finanziarie detenute all'estero da persone fisiche residenti (c.d. "IVAFA").

4.11.1 IVIE

Fino al 2019, soggetti passivi dell'imposta erano soltanto le persone fisiche residenti ai fini fiscali in Italia (a prescindere, quindi, dalla cittadinanza) proprietarie di immobili esteri, ovvero i titolari di altro diritto reale sugli stessi.

A partire dall'1.1.2020, invece, essa risulta dovuta altresì:

- dagli enti non commerciali, tra cui anche i *trust* e le fondazioni;
- dalle società semplici e dagli enti alle stesse equiparati (ex art. 5 del TUIR).

⁸⁰ Infatti, $207,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,50 euro, mentre $206,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,00 euro.

⁸¹ Infatti, $258,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 103,20 euro, mentre $257,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 102,80 euro.

⁸² Si veda il successivo § 6.

Tali soggetti possono, quindi, risultare obbligati al versamento dell'acconto per la prima volta nel 2021, alle condizioni di seguito evidenziate⁸³.

Aliquota e base imponibile

L'imposta è stabilita nella misura dello 0,76% (0,4% per l'immobile estero adibito ad abitazione principale) applicato:

- sul costo risultante dall'atto o dal contratto di acquisto;
- in mancanza, sul valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile.

Determinazione dell'imposta

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

4.11.2 IVAFE

Fino al 2019, soggetti passivi dell'imposta erano le persone fisiche residenti che detengono attività finanziarie all'estero a titolo di proprietà o di altro diritto reale, indipendentemente dalle modalità della loro acquisizione e quindi anche se pervengono da eredità o donazioni.

A partire dall'1.1.2020, invece, essa risulta dovuta altresì:

- dagli enti non commerciali, tra cui anche i *trust* e le fondazioni;
- dalle società semplici e dagli enti alle stesse equiparati (ex art. 5 del TUIR).

Tali soggetti possono, quindi, risultare obbligati al versamento dell'acconto per la prima volta nel 2021, alle condizioni di seguito evidenziate⁸⁴.

Ambito applicativo

Con effetto dal periodo d'imposta 2014, l'art. 9 della L. 30.10.2014 n. 161 (legge europea 2013-bis) ha limitato l'ambito oggettivo dell'imposta.

In precedenza, essa si applicava a tutte le attività finanziarie produttive di redditi di capitale o redditi diversi di natura finanziaria di fonte estera, secondo l'elenco fornito dalla circ. Agenzia delle Entrate 2.7.2012 n. 28 al § 2.2.

In seguito alle novità introdotte, l'IVAFe si applica sui prodotti finanziari, sui conti correnti e sui libretti di risparmio detenuti all'estero. Per "prodotti finanziari", infatti, si intendono gli strumenti finanziari e ogni altra forma di investimento di natura finanziaria. Di conseguenza, sono ora soggetti all'imposta in argomento:

- i valori mobiliari;
- gli strumenti del mercato monetario;
- le quote di organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR);
- le varie tipologie di contratti a termine e derivati connessi ad attività finanziarie, merci, indici finanziari e non finanziari, ecc. (ossia i contratti di opzione, *future*, *swap*, ecc.);
- i contratti finanziari differenziali;
- ogni altra forma di investimento di natura finanziaria.

⁸³ Nel 2020, invece, non sussisteva alcun obbligo di versamento in acconto, atteso che essi erano soggetti d'imposta per la prima volta.

⁸⁴ Nel 2020, invece, non sussisteva alcun obbligo di versamento in acconto, atteso che essi erano soggetti d'imposta per la prima volta.

A seguito dell'introduzione del concetto di "prodotto finanziario", risultano quindi esclusi i metalli preziosi e le valute estere (in banconote o monete)⁸⁵.

Aliquota e base imponibile

Sono previste le seguenti aliquote da applicare sul valore delle suddette attività finanziarie:

- lo 0,1%, per il 2011 e il 2012;
- lo 0,15%, per il 2013;
- lo 0,2%, a decorrere dal 2014.

A differenza di quanto espressamente stabilito per l'IVIE, non è prevista alcuna soglia di esenzione per il versamento dell'imposta in esame.

Il valore delle attività finanziarie è costituito dal valore di mercato, rilevato al termine di ciascun anno solare nel luogo in cui esse sono detenute, anche utilizzando la documentazione dell'intermediario estero di riferimento per le singole attività ovvero dell'impresa di assicurazione estera.

Determinazione dell'imposta

L'imposta è dovuta in proporzione ai giorni di detenzione e alla quota di possesso in caso di attività finanziarie cointestate.

Qualora le attività non siano più possedute alla data del 31 dicembre, si deve fare riferimento al valore di mercato delle attività rilevato al termine del periodo di detenzione.

4.11.3 Versamento, liquidazione accertamento e riscossione

Per il versamento, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e i rimborsi, nonché per il contenzioso, relativamente alle imposte in esame, si applicano le disposizioni previste per l'IRPEF, ivi comprese quelle relative alle modalità di versamento dell'imposta in acconto e a saldo.

4.11.4 Obbligo di versamento dell'acconto

In particolare, l'acconto per l'anno 2021 risulta dovuto se l'importo indicato nel rigo RW7, colonna 1 (con riferimento all'IVIE) o nel rigo RW6, colonna 1 (con riferimento all'IVAFE) del quadro RW del modello REDDITI PF 2021 supera 51,65 euro. Atteso che tutti gli importi indicati in dichiarazione sono espressi in unità di euro, l'acconto risulta dovuto qualora l'importo dei predetti righe risulti pari o superiore a 52,00 euro⁸⁶.

Diversamente, l'acconto non è dovuto e le imposte in esame sono versate a saldo per l'intero loro ammontare.

4.11.5 Versamento in due rate o in unica soluzione

L'acconto va versato in due rate qualora l'importo della prima superi 103,00 euro⁸⁷, ossia se il rigo RW7, colonna 1 (con riferimento all'IVIE) o il rigo RW6, colonna 1 (con riferimento all'IVAFE) è pari o superiore a:

- 207,00 euro, per i soggetti ISA⁸⁸ (come definiti nel precedente § 3.1);

⁸⁵ Dovrebbero essere esclusi dall'ambito di applicazione dell'IVAFE anche le quote di partecipazione in società estere non rappresentate da titoli ed i finanziamenti dei soci. Infatti, tali attività finanziarie non sono soggette all'imposta di bollo se situate in Italia e le persone fisiche residenti ne possiedono la proprietà diretta, senza l'intervento di società fiduciarie. Sul punto, sarebbe opportuna una conferma espressa.

⁸⁶ Tale aspetto non è ribadito espressamente dalle istruzioni al modello REDDITI, ma è una logica conseguenza di quanto precisato con riferimento alle altre imposte.

⁸⁷ Art. 17 co. 3 del DPR 7.12.2001 n. 435.

- 258,00 euro, per i soggetti estranei agli ISA⁸⁹.

4.11.6 Metodo di calcolo

L'acconto dell'IVIE e dell'IVAFE può essere determinato in due modi:

- con il criterio c.d. "storico";
- oppure con il criterio c.d. "previsionale".

Metodo storico

In tale ipotesi, il calcolo è effettuato utilizzando il riferimento dell'imposta dovuta per l'anno precedente (nel caso di specie, 2020), indicata nel quadro RW del modello REDDITI PF 2021 all'interno del:

- rigo RW7, colonna 1 (con riferimento all'IVIE);
- rigo RW6, colonna 1 (con riferimento all'IVAFE).

Metodo previsionale

Con il presente metodo, ai fini del calcolo si utilizza il riferimento dell'imposta dovuta per l'anno in corso (nel caso di specie, 2021), tenendo conto delle attività immobiliari e/o finanziarie che si presume saranno possedute nell'anno.

4.12 ACCONTO IRAP

I versamenti in acconto relativi all'IRAP seguono le stesse regole stabilite per le imposte sui redditi (rispettivamente, IRPEF o IRES)⁹⁰.

4.12.1 Soggetti obbligati e soggetti esclusi

Devono pagare l'acconto IRAP i soggetti che presentano la dichiarazione IRAP 2021 con l'indicazione nel rigo IR21 di un importo superiore a:

- 51,65 euro, nel caso di soggetti IRPEF (atteso che tutti gli importi indicati in dichiarazione sono espressi in unità di euro, l'acconto risulta dovuto qualora tale importo risulti pari o superiore a 52,00 euro);
- 20,66 euro, nel caso di soggetti IRES (atteso che tutti gli importi indicati in dichiarazione sono espressi in unità di euro, l'acconto risulta dovuto qualora tale importo risulti pari o superiore a 21,00 euro).

Obbligati a tale versamento sono anche coloro che, pur essendovi obbligati, omettono di presentare la dichiarazione IRAP 2021.

Esercenti arti e professioni e piccoli imprenditori

Prima di procedere all'eventuale pagamento, appare consigliabile verificare se, con riferimento al periodo d'imposta 2021, possano ritenersi esclusi dall'obbligo di versamento dell'IRAP, in quanto privi di "autonoma organizzazione":

- gli esercenti arti e professioni;
- gli agenti, i rappresentanti, i promotori finanziari e gli altri ausiliari del commercio;
- i piccoli imprenditori (es. elettricisti, artigiani, tassisti, coltivatori diretti, ecc.).

Compiere tale verifica già all'atto della corresponsione dell'acconto consente di evitare *ab origine* le questioni che invece ricorrono qualora il contribuente decida di non essere debitore d'imposta

⁸⁸ Infatti, $207,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,50 euro, mentre $206,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,00 euro.

⁸⁹ Infatti, $258,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 103,20 euro, mentre $257,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 102,80 euro.

⁹⁰ Si vedano, rispettivamente, i precedenti § 4.1 e 4.2.

soltanto “in sede di saldo”, trovandosi poi a dover recuperare gli acconti versati senza che siano state dettate istruzioni chiare in materia.

4.12.2 Versamento in due rate o in unica soluzione

L'acconto IRAP va versato in due rate qualora l'importo della prima rata superi 103,00 euro⁹¹, ossia se il suddetto rigo IR21 è pari o superiore a:

- 207,00 euro, per i soggetti ISA⁹² (come definiti nel precedente § 3.1);
- 258,00 euro, per i soggetti estranei agli ISA⁹³.

4.12.3 Metodo di calcolo

L'acconto IRAP può essere determinato in due modi:

- con il criterio c.d. “storico”;
- oppure con il criterio c.d. “previsionale”.

Metodo storico

In tale ipotesi, il calcolo è effettuato utilizzando il riferimento dell'imposta dovuta per il periodo d'imposta precedente (nel caso di specie, 2020), indicata nel rigo IR21 della dichiarazione IRAP 2021.

Metodo previsionale

Con il presente metodo, ai fini del calcolo si utilizza il riferimento dell'imposta dovuta per l'anno in corso (nel caso di specie, 2021), tenendo conto del valore della produzione netta che presumibilmente sarà conseguito nell'anno.

5 OBBLIGO DI RICALCOLO DELL'ACCONTO

In alcuni casi, l'imposta relativa al 2020, sulla quale commisurare gli acconti IRPEF, IRES o IRAP dovuti per il 2021, deve essere ricalcolata per effetto dell'introduzione di alcune modifiche alla disciplina fiscale.

Quest'anno, le disposizioni rilevanti ai fini del ricalcolo degli acconti sono le seguenti:

- la deduzione forfetaria dal reddito d'impresa per gli esercenti impianti di distribuzione di carburante (si veda il successivo § 5.1);
- l'esclusione da imposizione delle liberalità ricevute da imprese sottoposte a procedure di crisi (si veda il successivo § 5.2);
- il regime fiscale agevolato per i proventi derivanti dall'attività di noleggio occasionale di imbarcazioni e navi da diporto (si veda il successivo § 5.3);
- l'abolizione delle ritenute su determinate obbligazioni (si veda il successivo § 5.4).

Nell'ipotesi in cui oggetto di rideterminazione sia l'IRPEF relativa al 2020, deve essere compilato il rigo RN61 del modello REDDITI PF 2021, secondo quanto riportato nel precedente § 4.1.1.

5.1 PROROGA “A REGIME” DELLA DEDUZIONE FORFETARIA IN FAVORE DEI BENZINAI

Per effetto dell'art. 34 co. 1 della L. 12.11.2011 n. 183 (legge di stabilità 2012), a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2011⁹⁴, la deduzione forfetaria in favore degli esercenti impianti di distribuzione di carburante è stata prevista “a regime”.

⁹¹ Importo così stabilito dall'art. 17 co. 3 del DPR 7.12.2001 n. 435.

⁹² Infatti, $207,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,50 euro, mentre $206,00 \text{ euro} \times 100\% \times 50\%$ è pari a 103,00 euro.

⁹³ Infatti, $258,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 103,20 euro, mentre $257,00 \text{ euro} \times 100\% \times 40\%$ è pari a 102,80 euro.

In particolare, per tenere conto dell'incidenza delle accise sul reddito d'impresa degli esercenti impianti di distribuzione di carburante, il reddito stesso è ridotto, a titolo di deduzione forfetaria, di un importo pari alle seguenti percentuali dei volumi d'affari di cui all'art. 20 co. 1 del DPR 633/72⁹⁵:

- 1,1% dei ricavi fino a 1.032.913,80 euro;
- 0,6% dei ricavi oltre 1.032.913,80 euro e fino a 2.065.827,60 euro;
- 0,4% dei ricavi oltre 2.065.827,60 euro.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF/IRES

Se l'acconto IRPEF/IRES 2021 è calcolato con il metodo storico, l'IRPEF/IRES 2020, base di commisurazione dell'acconto medesimo, va assunta senza considerare la predetta deduzione forfetaria.

Della deduzione della quale si prevede di fruire nel 2021 è invece possibile tenere conto nella determinazione dell'acconto IRPEF/IRES 2021 con il metodo previsionale⁹⁶.

5.2 LIBERALITÀ PERCEPITE DA SOGGETTI SOTTOPOSTI A PROCEDURE DI CRISI

L'art. 88 co. 3-*bis* del TUIR⁹⁷ stabilisce che non costituiscono sopravvenienze attive imponibili, in quanto esclusi, i contributi percepiti a titolo di liberalità dai soggetti sottoposti a procedure di crisi.

5.2.1 Ambito soggettivo

L'esclusione da imposizione riguarda i soggetti sottoposti alle procedure concorsuali previste:

- dal RD 267/42 (fallimento, concordato preventivo, accordi di ristrutturazione del debito, liquidazione coatta amministrativa e piani di risanamento attestati da un professionista qualificato);
- dal DLgs. 270/99 (amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi);
- dal DL 347/2003, conv. L. 39/2004 (amministrazione straordinaria speciale per le imprese di grandi dimensioni).

Per quanto concerne gli enti creditizi, l'esclusione da imposizione riguarda i soggetti sottoposti alle procedure di crisi previste:

- dall'art. 20 del DLgs. 180/2015 (si tratta delle procedure attivabili nelle ipotesi di dissesto o di rischio di dissesto bancario, indicate dall'art. 17 del medesimo DLgs. 180/2015);
- dagli artt. 70 ss. del DLgs. 385/93, c.d. "TUB" (amministrazione straordinaria).

⁹⁴ Si tratta del 2012, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare.

⁹⁵ In base al quale, per volume d'affari del contribuente s'intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento a un anno solare, a norma degli artt. 23 e 24 del DPR 633/72, tenendo conto delle variazioni, in aumento e in diminuzione, di cui all'art. 26 del medesimo DPR. Non concorrono a formare il volume d'affari:

- le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nelle voci B.I.3 e B.I.4 dell'attivo dello Stato patrimoniale;
- i passaggi interni di beni e servizi in caso di applicazione separata dell'imposta di cui all'art. 36 u.c. del DPR 633/72.

⁹⁶ Infatti, testualmente l'art. 34 co. 2 della L. 183/2011 afferma che i soggetti interessati dalla deduzione "*nella determinazione dell'acconto dovuto per ciascun periodo di imposta assumono quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata senza tenere conto della deduzione forfetaria di cui al medesimo comma 1*". Dalla formulazione della norma, è possibile evincere che la stessa si applica esclusivamente in caso di rideterminazione dell'imposta storica da assumere a base per il calcolo dell'acconto.

⁹⁷ Inserito dall'art. 14 del DL 14.2.2016 n. 18 (conv. L. 8.4.2016 n. 49).

5.2.2 Ambito oggettivo

I contributi “agevolati” (esclusi da imposizione) sono esclusivamente quelli percepiti a titolo di liberalità, qualunque sia la fonte di provenienza, dalla data di apertura della procedura fino al 24° mese successivo alla chiusura della stessa.

La Relazione illustrativa al DL 18/2016 precisa che, per l'individuazione della data in cui l'impresa può considerarsi assoggettata alle procedure sopra evidenziate, risultano mutuabili le disposizioni dell'art. 101 co. 5 secondo periodo del TUIR.

A seconda della procedura, occorre quindi fare riferimento alla data:

- della sentenza dichiarativa del fallimento;
- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione;
- del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi;
- dell'iscrizione nel Registro delle imprese del piano attestato di risanamento.

Vengono esclusi dal regime agevolato e sono, quindi, soggetti a imposizione secondo i criteri generali i contributi provenienti da:

- società controllate dall'impresa in crisi;
- società controllate dalla stessa società che controlla l'impresa in crisi (c.d. “imprese sorelle”).

5.2.3 Decorrenza

Ai sensi dell'art. 14 co. 2 del DL 18/2016, la suddetta irrilevanza fiscale interessa i contributi percepiti dal periodo d'imposta in corso al 16.2.2016 (data di entrata in vigore del medesimo DL) e, dunque, dal 2016 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare.

5.2.4 Disposizioni transitorie

Limitatamente ai contributi percepiti nel periodo d'imposta in corso al 16.2.2016, la suddetta esclusione da imposizione non si è applicata immediatamente: pertanto, come ribadito dalla relazione di accompagnamento al DL 18/2016, in detto periodo ha operato la piena e integrale tassazione dei contributi stessi.

Relativamente a tali contributi, invece, l'esclusione da imposizione è riconosciuta mediante una deduzione dal reddito ripartita in cinque quote costanti, da effettuare nelle dichiarazioni dei redditi relative ai cinque periodi d'imposta successivi (vale a dire, nei modelli REDDITI 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022).

Tuttavia, se i contributi percepiti nel 2016 non sono stati assoggettati integralmente ad imposizione in detto periodo, ma in quote costanti in detto esercizio e nei successivi, ma non oltre il quarto (in applicazione dell'art. 88 co. 3 lett. b) del TUIR), la relativa irrilevanza reddituale, secondo quanto sopra riportato, non opera.

5.2.5 Effetti ai fini del calcolo degli acconti

Ai sensi dell'art. 14 co. 3 del DL 18/2016, la determinazione dell'acconto dovuto per i periodi d'imposta per i quali è operata la deduzione di cui al precedente paragrafo, è effettuata considerando, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata in assenza delle disposizioni agevolative in commento.

Pertanto, in caso di calcolo dell'acconto IRPEF/IRES 2021 con il metodo storico, i contribuenti che hanno portato in riduzione del reddito imponibile del periodo d'imposta 2020 la quarta quota co-

stante della suddetta deduzione e i contributi eventualmente percepiti nel medesimo 2020, devono rideterminare l'IRPEF/IRES relativa al 2020 come se la deduzione non fosse stata operata.

Della quota deducibile nel 2021 e dell'esclusione da imposizione dei contributi percepiti nello stesso 2021 è, invece, possibile tenere conto in caso di adozione del c.d. "metodo previsionale".

5.3 NOLEGGIO OCCASIONALE DI IMBARCAZIONI E NAVI DA DIPORTO

Ai sensi dell'art. 49-*bis*⁹⁸ del DLgs. 171/2005⁹⁹, è possibile:

- effettuare, in forma occasionale, attività di noleggio di imbarcazioni e navi da diporto; tale forma di noleggio non costituisce uso commerciale dell'unità¹⁰⁰;
- assoggettare i proventi derivanti dalla suddetta attività ad un'imposta sostitutiva.

5.3.1 Soggetti interessati

La disciplina in esame è riservata:

- al titolare persona fisica di imbarcazioni e navi da diporto¹⁰¹;
- al titolare società (non avente come oggetto sociale il noleggio o la locazione) di imbarcazioni e navi da diporto;
- all'utilizzatore, a titolo di locazione finanziaria, di imbarcazioni e navi da diporto.

5.3.2 Condizioni per l'effettuazione del noleggio

L'effettuazione del noleggio è subordinata esclusivamente alla previa comunicazione, da effettuare mediante modalità telematiche:

- all'Agenzia delle Entrate e alla Capitaneria di porto territorialmente competente;
- all'INPS e all'INAIL, nel caso di impiego – per il comando e la condotta dell'imbarcazione da diporto – di personale diverso dal titolare o dall'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria.

Le suddette modalità di comunicazione sono state definite con il DM 26.2.2013.

Mancata comunicazione alla Capitaneria di porto - Effetti

L'effettuazione del servizio di noleggio in assenza della comunicazione alla Capitaneria di porto comporta l'applicazione della sanzione amministrativa di cui all'art. 55 co. 1 del DLgs. 171/2005 (pagamento di una somma da 2.066,00 a 8.263,00 euro).

⁹⁸ Inserito dall'art. 59-*ter* del DL 1/2012 conv. L. 27/2012.

⁹⁹ Codice della nautica da diporto ed attuazione della direttiva 2003/44/CE.

¹⁰⁰ Il comando e la condotta dell'imbarcazione da diporto possono essere assunti dal titolare, dall'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria dell'imbarcazione ovvero attraverso l'utilizzazione di altro personale, con il solo requisito del possesso della patente nautica da almeno 3 anni (di cui all'art. 39 del DLgs. 171/2005), in deroga alle disposizioni recanti l'istituzione e la disciplina dei titoli professionali del diporto.

Nel caso di navi da diporto, in luogo della patente nautica, il conduttore deve essere munito di titolo professionale del diporto. Qualora sia utilizzato personale diverso, le relative prestazioni di lavoro dovrebbero rientrare nella nuova disciplina delle prestazioni occasionali di cui all'art. 54-*bis* del DL 50/2017 (conv. L. 96/2017), a seguito dell'abrogazione della disciplina delle prestazioni occasionali di tipo accessorio (artt. 48 - 50 del DLgs. 81/2015) ad opera del DL 25/2017 (conv. L. 49/2017).

¹⁰¹ Per nave da diporto, si intende ogni unità con scafo di lunghezza superiore a 24 metri, misurata secondo le norme armonizzate EN/ISO/DIS 8666 per la misurazione dei natanti e delle imbarcazioni da diporto. Per imbarcazione da diporto, si intende ogni unità con scafo di lunghezza superiore a 10 metri e fino a 24 metri, misurata secondo le medesime norme armonizzate.

Mancata comunicazione all'INPS o all'INAIL - Effetti

La mancata comunicazione all'INPS o all'INAIL comporta l'applicazione delle sanzioni di cui all'art. 3 co. 3 del DL 12/2002 (conv. L. 73/2002), vale a dire di una sanzione amministrativa pecuniaria:

- da 1.500,00 a 9.000,00 euro per ciascun lavoratore irregolare, in caso di impiego del lavoratore sino a 30 giorni di effettivo lavoro;
- da 3.000,00 a 18.000,00 euro per ciascun lavoratore irregolare, in caso di impiego del lavoratore da 31 e sino a 60 giorni di effettivo lavoro;
- da 6.000,00 a 36.000,00 euro per ciascun lavoratore irregolare, in caso di impiego del lavoratore oltre 60 giorni di effettivo lavoro.

Dall'1.1.2019 tali sanzioni sono incrementate del 20%, ai sensi dell'art. 1 co. 445 lett. d) n. 1 della L. 145/2018; ai sensi della successiva lett. e), in caso di "recidiva" la maggiorazione è del 40%.

Mancata comunicazione all'Agenzia delle Entrate - Effetti

La mancata comunicazione all'Agenzia delle Entrate, in alternativa:

- preclude la possibilità di fruire del regime tributario sostitutivo di cui al successivo paragrafo;
- comporta la decadenza dal medesimo regime.

5.3.3 Disciplina dei proventi derivanti dall'attività di noleggio

I proventi derivanti dall'attività di noleggio in esame sono assoggettati, a richiesta del percipiente, a un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali¹⁰², nella misura del 20%, con esclusione della detraibilità o deducibilità dei costi e delle spese sostenute relative all'attività di noleggio.

Condizioni per la fruizione dell'imposta sostitutiva

Per fruire dell'imposizione sostitutiva, l'attività di noleggio deve risultare di durata complessiva non superiore a 42 giorni¹⁰³.

Dichiarazione dei proventi

I proventi derivanti dall'attività di noleggio occasionale di unità da diporto sono indicati nella dichiarazione dei redditi, secondo le modalità ivi previste.

A tal fine, la dichiarazione vale anche come richiesta di applicazione dell'imposta sostitutiva¹⁰⁴.

In particolare, i suddetti proventi sono dichiarati:

- in caso di persone fisiche, nella sezione XV del quadro RM del modello REDDITI PF;
- in caso di società di persone e soggetti assimilati, nella sezione XX del quadro RQ del modello REDDITI SP;
- in caso di società di capitali, enti commerciali e soggetti assimilati, nella sezione XX del quadro RQ del modello REDDITI SC;
- in caso di enti non commerciali e soggetti assimilati, nella sezione XX del quadro RQ del modello REDDITI ENC.

¹⁰² L'imposta non è quindi sostitutiva dell'IRAP, con riferimento alla quale, anche in caso di opzione, continuano ad applicarsi le regole ordinarie.

¹⁰³ Il dato normativo non contiene ulteriori specificazioni. Andrebbe quindi confermato che il superamento del limite deve essere verificato in base alla durata del periodo d'imposta, con eventuale ragguglio ad anno in caso di periodi d'imposta di durata inferiore a 12 mesi.

¹⁰⁴ Si veda il provv. Agenzia delle Entrate 13.12.2013 n. 149348.

Documentazione dei proventi

Per documentare i proventi in esame, bisogna conservare, fino al decorso dei termini di decadenza dell'attività di accertamento delle imposte sui redditi e delle relative addizionali:

- l'originale del modello di comunicazione di cui all'art. 1 del DM 26.2.2013, in attesa dell'attivazione della procedura di invio telematico, da utilizzare qualora emergano incongruenze dalle modalità di invio¹⁰⁵;
- la ricevuta dell'invio del predetto modello, secondo le modalità previste dall'art. 3 del citato DM 26.2.2013, all'Agenzia delle Entrate;
- i documenti comprovanti i pagamenti ricevuti per l'attività di noleggio occasionale effettuata.

Disciplina dell'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva deve essere versata entro il termine stabilito per il pagamento a saldo dell'IRPEF, tramite il modello F24, utilizzando il codice tributo 1847¹⁰⁶.

Ai fini della liquidazione, dell'accertamento, della riscossione e del contenzioso ad essa relativi, si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

Effetti ai fini del calcolo degli acconti

L'acconto IRPEF/IRES dovuto per il 2021 deve essere calcolato senza tenere conto delle illustrate disposizioni agevolative¹⁰⁷. Pertanto, qualora si opti per il regime di imposizione sostitutiva, i proventi derivanti dall'attività di noleggio devono concorrere alla formazione del reddito complessivo in base al quale determinare l'imposta su cui commisurare l'acconto.

Per quanto sopra:

- in caso di adozione del metodo storico, ai soli fini del calcolo dell'acconto 2021, l'imposta dovuta per il 2020 deve essere rideterminata facendo concorrere al reddito complessivo anche i proventi che sono stati sottoposti ad imposta sostitutiva;
- nell'ipotesi di adozione del metodo previsionale, l'IRPEF/IRES presunta relativa al 2021 (base di computo dell'acconto) va calcolata facendo concorrere al reddito complessivo anche i proventi che saranno poi assoggettati, nel modello REDDITI 2022, ad imposta sostitutiva.

5.4 ABOLIZIONE DI ALCUNE RITENUTE SU INTERESSI OBBLIGAZIONARI

Dall'1.1.97 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

¹⁰⁵ Come si legge nelle motivazioni del provv. Agenzia delle Entrate 13.12.2013 n. 149348, tale obbligo di conservazione "è posto ai fini dell'eventuale esibizione all'Amministrazione finanziaria in sede di controllo e comunque a tutela del contribuente in modo da dimostrare di avere titolo per la fruizione del regime agevolativo dell'imposta sostitutiva su detti proventi ovvero in caso di eventuali incoerenze nei distinti flussi di comunicazione attivati dal contribuente verso la Capitaneria di porto e l'Agenzia delle Entrate".

¹⁰⁶ Istituito con la ris. Agenzia delle Entrate 23.4.2014 n. 43.

¹⁰⁷ A ben vedere, l'art. 49-bis co. 5 del DLgs. 171/2005 richiama esclusivamente l'acconto IRPEF. Effettivamente, prima delle modifiche introdotte dall'art. 23 co. 01 del DL 69/2013 (conv. L. 98/2013), la facoltà di avvalersi del regime in esame era riservata alle sole persone fisiche. A seguito di tale intervento normativo, l'ambito soggettivo della disposizione è stato esteso anche ai soggetti IRES, senza che, peraltro, sia stata contestualmente modificata la norma in materia di acconti. Privilegiando un approccio di tipo logico-sistematico, le istruzioni ai modelli REDDITI SC ed ENC affermano che interessato dall'obbligo di ricalcolo è altresì l'acconto IRES.

da società di persone o di capitali. Per gli imprenditori individuali, è invece applicata un'imposta sostitutiva a titolo di acconto¹⁰⁸.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF/IRES

Per la determinazione degli acconti dei soggetti IRES e degli acconti IRPEF dei soci di società di persone, anche per il periodo d'imposta 2021 (in caso di esercizi "solari"), non si tiene conto del 70% delle ritenute sui suddetti titoli scomutate per il periodo d'imposta precedente¹⁰⁹.

6 AUTORIDUZIONE DEGLI ACCONTI (C.D. "METODO PREVISIONALE")

Gli acconti d'imposta, costituendo una riscossione anticipata dei tributi relativi al periodo d'imposta in corso, possono essere oggetto di riduzione da parte del contribuente che, ad esempio:

- prevede per il 2021 un reddito inferiore a quello dichiarato per il 2020;
- sostiene nel 2021 maggiori oneri deducibili o detraibili;
- prevede per il 2021 una minor base imponibile;
- ha diritto nel 2021 a maggiori detrazioni o crediti d'imposta.

Il contribuente, quindi, può ridurre, anche fino ad annullare, il versamento degli acconti per il periodo d'imposta 2021, sulla base del c.d. "metodo previsionale"¹¹⁰, invece di utilizzare il riferimento dell'imposta dovuta per l'anno precedente (al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto), c.d. "metodo storico". A tal fine, non è sufficiente tenere conto delle disposizioni che comportano un vantaggio per il contribuente, in quanto tali novità possono essere "controbilanciate" (in tutto o in parte) da modifiche "peggiorative" che rilevano ai fini della determinazione dell'imposta complessivamente dovuta per l'anno 2021.

In tal caso, però, l'acconto deve comunque essere pari almeno a una determinata soglia minima, secondo quanto riportato nel successivo § 11.1.3.

Di seguito, si segnalano le principali novità rilevanti ai fini dell'autoriduzione degli acconti, che sono applicabili nel periodo d'imposta 2021.

6.1 NOVITÀ IN MATERIA DI IRPEF

Per i soggetti IRPEF, rilevano innanzitutto le modifiche relative alla determinazione del reddito d'impresa¹¹¹, sulle quali si veda – *mutatis mutandis* – il successivo § 6.2.

In secondo luogo, occorre considerare:

- le novità che decorrono proprio dal periodo d'imposta 2021;
- le norme già in vigore negli anni passati, ma che possono incidere sulla determinazione dell'acconto 2021 (si pensi alle detrazioni d'imposta per gli interventi di recupero edilizio e di riqualificazione energetica, con riferimento alle quali rilevano le rate di competenza del 2021 delle detrazioni spettanti sulle spese sostenute negli anni passati).

¹⁰⁸ Si veda il DLgs. 1.4.96 n. 239. Nella misura del 20%, con riferimento agli interessi e ai proventi maturati a partire dall'1.1.2012 su obbligazioni di banche e società quotate; sui medesimi interessi e proventi maturati dall'1.7.2014, si applica la nuova misura del 26%. Per i titoli di Stato, resta applicabile la percentuale del 12,5%.

¹⁰⁹ Si veda l'art. 13 del DLgs. 239/96. Ad oggi, la concreta operatività della disposizione appare dubbia; tuttavia, la si riporta perché rammentata dalle istruzioni generali al modello REDDITI 2021 (§ 4.2).

¹¹⁰ Di cui all'art. 2 della L. 23.3.77 n. 97.

¹¹¹ Salvo che le stesse riguardino i soli soggetti IRES.

6.1.1 Detrazione IRPEF del 36-50% delle spese per interventi di recupero edilizio

Per la realizzazione di determinati interventi di recupero edilizio, il contribuente può detrarre dall'IRPEF lorda una quota delle spese sostenute.

Attraverso l'introduzione nel TUIR del nuovo art. 16-*bis* a decorrere dall'1.1.2012¹¹², la detrazione in esame è stata "messa a regime", con alcune modifiche al relativo ambito oggettivo.

Misura della detrazione

Relativamente al 2021, la percentuale di detrazione risulta pari al 50%¹¹³.

Peraltro, con riferimento alle spese sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021¹¹⁴, l'art. 119 del DL 34/2020 ha incrementato al 110% la detrazione per l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici ai sensi dell'art. 1 co. 1 lett. a), b), c) e d) del DPR 412/93, se è stato eseguito congiuntamente uno degli interventi di riqualificazione energetica o antisismici che consentono di beneficiare della detrazione al 110% (in altre parole, uno degli interventi di cui ai commi 1 o 4 dello stesso art. 119).

Limite di spesa

L'agevolazione si applica nel limite dei seguenti importi di spese sostenute nell'anno:

- 77.468,53 euro (150 milioni di lire), per le spese sostenute nel periodo 1998 - 2002;
- 48.000,00 euro, per le spese sostenute dal 2003 al 25.6.2012;
- 96.000,00 euro, per le spese sostenute nel periodo 26.6.2012 - 31.12.2021¹¹⁵.

Peraltro, mentre per le spese sostenute fino al 30.9.2006 il limite di spesa andava riferito, per ogni singola unità immobiliare oggetto di intervento, a ciascuna persona fisica legittimata¹¹⁶, con riferimento alle spese sostenute successivamente detto limite va riferito nella sua unitarietà soltanto all'unità immobiliare, ancorché posseduta in regime di comproprietà o contitolarità.

Modalità di ripartizione della detrazione

Per gli oneri sostenuti dal 1998 al 2001, la detrazione del 36-41% andava ripartita, a scelta del contribuente, in 5 o 10 quote annuali di pari importo. Per le spese sostenute dal 2002, invece, la detrazione deve essere ripartita in 10 quote annuali di pari importo¹¹⁷, salva la facoltà accordata a

¹¹² Ad opera dell'art. 4 co. 1 del DL 6.12.2011 n. 201, conv. L. 22.12.2011 n. 214.

¹¹³ Dapprima, l'art. 11 co. 1 del DL 83/2012 (conv. L. 134/2012) ha innalzato al 50% l'ammontare detraibile per le spese sostenute dal 26.6.2012 e fino al 30.6.2013. Successivamente, l'art. 16 co. 1 del DL 63/2013 (conv. L. 90/2013) ha esteso l'agevolazione "potenziata" dal citato DL 83/2012 anche alle spese sostenute fino al 31.12.2013. Tramite successive proroghe (l'ultima ad opera dell'art. 1 co. 58 lett. b) n. 1 della L. 178/2020, legge di bilancio 2021), l'agevolazione "potenziata" è stata infine estesa sino al 31.12.2021.

¹¹⁴ I co. 3-*bis* e 8-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020 (e successive modifiche e integrazioni) prevedono tuttavia finestre temporali agevolate più ampie con riguardo alle spese sostenute per interventi agevolati effettuati da determinati soggetti.

¹¹⁵ Si ricorda che l'art. 11 co. 1 del DL 83/2012 (conv. L. 134/2012) ha innalzato a 96.000,00 euro, dal 26.6.2012 al 30.6.2013, il limite massimo di spese sostenute nell'anno che possono fruire della detrazione. Successivamente, l'art. 16 co. 1 del DL 63/2013 (conv. L. 90/2013) ha esteso l'applicabilità di tale limite alle spese sostenute fino al 31.12.2013. Infine, tramite successive proroghe (l'ultima ad opera dell'art. 1 co. 58 lett. b) n. 1 della L. 178/2020, legge di bilancio 2021), tale limite massimo è stato esteso sino al 31.12.2021.

¹¹⁶ In tal modo, in caso di comproprietà o contitolarità di un medesimo diritto reale ovvero di coesistenza di diversi diritti reali sull'unità immobiliare oggetto dell'intervento di recupero, ciascun comproprietario o contitolare, indipendentemente dalla quota di comproprietà o contitolarità, aveva titolo a calcolare la detrazione a sé spettante assumendo come rilevanti le spese pagate e rimaste a suo carico fino al limite rappresentato da 48.000,00 euro (a partire dal 2003).

¹¹⁷ Art. 9 co. 1 della L. 448/2001.

talune categorie di contribuenti, individuate in ragione dell'età anagrafica, a partire dalle spese sostenute dal 2003 e fino a quelle sostenute nel 2011, di ripartire e scomputare dall'IRPEF la detrazione entro un orizzonte temporale più ristretto (5 o 3 anni)¹¹⁸.

Attribuzione della residua detrazione in caso di compravendita dell'immobile

A decorrere dal 17.9.2011, nel caso di vendita dell'unità immobiliare, per i rimanenti periodi d'imposta la detrazione può, in alternativa:

- essere trasferita al nuovo acquirente, purché sia una persona fisica;
- rimanere in capo al venditore¹¹⁹.

Cessione della detrazione e sconto sul corrispettivo

A determinate condizioni, è stata introdotta (ad opera dell'art. 121 del DL 34/2020) la possibilità, per le spese sostenute nel 2020 e 2021, di cedere la detrazione fiscale o optare per lo sconto sul corrispettivo per i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021¹²⁰, spese per gli interventi di:

- recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-*bis* co. 1 lett. a) e b) del TUIR;
- adozione di misure antisismiche di cui all'art. 16 co. 1-*bis* - 1-*septies* del DL 63/2013, compresi quelli per i quali compete la detrazione del 110% di cui all'art. 119 co. 4 del DL 34/2020;
- installazione di impianti solari fotovoltaici di cui all'art. 16-*bis* co. 1 lett. h) del TUIR, compresi quelli per i quali spetta la detrazione nella misura del 110% ai sensi dell'art. 119 co. 5 e 6 del DL 34/2020.

Le disposizioni attuative dell'art. 121 del DL 34/2020, comprese quelle relative all'esercizio delle opzioni, da effettuarsi in via telematica, sono state definite dal provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847 e successive modifiche e integrazioni.

Con il DL 11.11.2021 n. 157, in vigore dal 12.11.2021, sono state introdotte misure di contrasto alle frodi in materia di detrazioni per lavori edilizi e di opzione per la cessione del credito o lo sconto sul corrispettivo, costituite, in particolare:

- dall'obbligo di ottenere il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta, da parte di un professionista abilitato o del responsabile dell'assistenza fiscale del CAF;
- dall'asseverazione, da parte di tecnici abilitati, della congruità delle spese sostenute;
- della possibilità, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di sospendere gli effetti della comunicazione dell'avvenuta cessione del credito o dell'opzione per lo sconto sul corrispettivo, che presentano profili di rischio, ai fini del relativo controllo preventivo.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

Alla luce di quanto sopra, in sede di eventuale calcolo dell'acconto IRPEF 2021 con il criterio previsionale, occorre tenere presenti:

¹¹⁸ Facoltà riconosciuta a partire dalle spese sostenute dal 2003, ai sensi dell'art. 2 co. 5 della L. 289/2002.

A decorrere dalle spese sostenute dall'1.1.2012, tali deroghe non sono più applicabili, in quanto non più previste dall'art. 16-*bis* del TUIR. Pertanto, dal 2012 si applica sempre la suddivisione in 10 rate.

¹¹⁹ Si vedano l'art. 2 co. 12-*bis* e 12-*ter* del DL 138/2011 conv. L. 148/2011 e la circ. Agenzia delle Entrate 1.6.2012 n. 19 (§ 1.7). A regime, la disposizione è stata trasfusa nell'art. 16-*bis* co. 8 del TUIR, con la precisazione che, in assenza di accordo, si applica il trasferimento all'acquirente.

In precedenza, la detrazione non utilizzata in tutto o in parte dal venditore spettava in ogni caso, per i rimanenti periodi d'imposta, all'acquirente persona fisica.

¹²⁰ Oltre che nel 2022, limitatamente agli interventi che danno diritto al superbonus del 110% (art. 119 del DL 34/2020) ai sensi del co. 7-*bis* del medesimo art. 121 del DL 34/2020.

- l'ultima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2012 (aliquota del 36% dall'1.1.2012 al 25.6.2012 e 50% dal 26.6.2012 al 31.12.2012);
- la nona delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2013 (aliquota del 50%);
- l'ottava delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2014 (aliquota del 50%);
- la settima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2015 (aliquota del 50%);
- la sesta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2016 (aliquota del 50%);
- la quinta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2017 (aliquota del 50%);
- la quarta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2018 (aliquota del 50%);
- la terza delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2019 (aliquota del 50%);
- la seconda delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2020 (aliquota del 50% o del 110%);
- la prima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2021 (aliquota del 50% o del 110%).

6.1.2 Detrazione IRPEF del 36-50% per l'acquisto di immobili oggetto di interventi di restauro e risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia

L'art. 9 co. 2 della L. 28.12.2001 n. 448 (Finanziaria 2002) ha esteso la detrazione IRPEF del 36% anche in caso di acquisto o assegnazione di immobili oggetto di interventi di restauro e risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie.

Anche tale detrazione, mediante l'introduzione nel TUIR del nuovo art. 16-*bis* a decorrere dall'1.1.2012¹²¹, è stata "messa a regime"¹²².

Misura della detrazione

Dal momento che le novità del DL 83/2012 e del DL 63/2013 (e successive modifiche) si applicano anche agli interventi in esame¹²³, la detrazione spettante all'acquirente si assume pari al:

¹²¹ Ad opera dell'art. 4 co. 1 del DL 6.12.2011 n. 201, conv. L. 22.12.2011 n. 214.

¹²² In precedenza, tale agevolazione, originariamente applicabile in relazione agli interventi di recupero effettuati fino al 31.12.2002 e agli acquisti o assegnazioni di unità immobiliari effettuati entro il 30.6.2003, era stata prorogata:

- per effetto dell'art. 1 co. 121 lett. b) della L. 23.12.2005 n. 266 (Finanziaria 2006), in relazione agli interventi di recupero eseguiti entro il 31.12.2006 e ai conseguenti acquisti o assegnazioni di unità immobiliari (rogiti notarili) effettuati entro il 30.6.2007;
- per effetto dell'art. 1 co. 17 lett. b) della L. 24.12.2007 n. 244 (Finanziaria 2008), come modificato dall'art. 2 co. 10 lett. a) e c) della L. 191/2009 e dall'art. 4 co. 2 lett. c) del DL 201/2011, in relazione agli interventi di recupero eseguiti dall'1.1.2008 al 31.12.2011 e ai conseguenti acquisti o assegnazioni di unità immobiliari (rogiti notarili) effettuati entro il 30.6.2012.

L'agevolazione in esame, invece, non era stata prorogata dalla L. 27.12.2006 n. 296 (Finanziaria 2007) e, pertanto, si è creata un'interruzione in relazione agli interventi di recupero effettuati nell'anno 2007.

¹²³ Si veda, da ultimo, la guida Agenzia delle Entrate luglio 2019.

- 36% del valore dell'intervento eseguito (considerato per legge pari al 25% del prezzo delle unità residenziali quale risulta dall'atto pubblico di acquisto), per i rogiti notarili stipulati dal 2002 al 2005, dall'1.10.2006 al 30.6.2007 e nuovamente dall'1.1.2008;
- 41% del valore dell'intervento eseguito, per i rogiti notarili stipulati dall'1.1.2006 al 30.9.2006.

Se le spese per l'acquisto dell'immobile sono sostenute dal 26.6.2012 al 31.12.2021, la detrazione spetta nella misura del 50%.

Limite di spesa

La detrazione si applica:

- con riferimento agli atti di acquisto o assegnazione effettuati entro il 30.6.2003, in edifici ristrutturati entro il 31.12.2002, su un importo non superiore a 77.468,53 euro per ogni beneficiario;
- con riferimento agli atti di acquisto o assegnazione effettuati dall'1.7.2003 ed entro il 30.9.2006, in edifici ristrutturati entro il 30.9.2006, su un importo non superiore a 48.000,00 euro per ogni beneficiario;
- con riferimento agli atti di acquisto o assegnazione effettuati dall'1.10.2006 ed entro il 30.6.2007, in edifici ristrutturati entro il 31.12.2006, su un importo non superiore a 48.000,00 euro per unità immobiliare, indipendentemente dal numero dei beneficiari;
- con riferimento agli atti di acquisto o assegnazione effettuati dall'1.1.2008, in edifici ristrutturati dall'1.1.2008, su un importo non superiore a 48.000,00 euro per unità immobiliare, indipendentemente dal numero dei beneficiari.

Se le spese per l'acquisto dell'immobile sono sostenute dal 26.6.2012 al 31.12.2021, la detrazione spetta su un importo non superiore a 96.000,00 euro per unità immobiliare, indipendentemente dal numero dei beneficiari.

Modalità di ripartizione della detrazione

La detrazione va ripartita in 10 rate annuali di pari importo¹²⁴.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

Per quanto sopra esposto, in sede di eventuale calcolo dell'acconto IRPEF 2021 con il criterio previsionale, occorre tenere presenti:

- l'ultima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2012;
- la nona delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2013;
- l'ottava delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2014;
- la settima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2015;
- la sesta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2016;
- la quinta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2017;
- la quarta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2018;
- la terza delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2019;
- la seconda delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2020;
- la prima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2021.

6.1.3 Detrazioni IRPEF/IRES per gli interventi di riqualificazione energetica

Ai sensi dell'art. 1 co. 344 - 349 della L. 27.12.2006 n. 296 (Finanziaria 2007), sono state introdotte alcune detrazioni d'imposta, in misura pari al 55% delle spese documentate, in relazione a talune tipologie di interventi volti alla riqualificazione energetica degli edifici esistenti¹²⁵.

¹²⁴ Relativamente all'attribuzione della residua detrazione in caso di compravendita dell'immobile, si veda quanto riportato nel precedente § 6.1.1.

Attualmente, le detrazioni sono riconosciute in misura pari al 65% delle spese, per quelle sostenute dal 6.6.2013 al 31.12.2021¹²⁶.

La detrazione si applica, nella misura del 65%, anche alle spese documentate e rimaste a carico del contribuente:

- per interventi relativi a parti comuni degli edifici condominiali di cui agli artt. 1117 e 1117-bis c.c. o che interessino tutte le unità immobiliari di cui si compone il singolo condominio, sostenute dal 6.6.2013 al 31.12.2021¹²⁷;
- per l'acquisto e la posa in opera delle schermature solari di cui all'Allegato M al DLgs. 311/2006, sostenute dall'1.1.2015 al 31.12.2021, fino a un valore massimo della detrazione di 60.000,00 euro¹²⁸;
- per l'acquisto e la posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, sostenute dall'1.1.2015 al 31.12.2021, fino a un valore massimo della detrazione di 30.000,00 euro¹²⁹.

Inoltre, per effetto delle modifiche introdotte dall'art. 1 co. 3 della L. 205/2017:

- sono state rimodulate le aliquote della detrazione spettante per gli interventi afferenti alle finestre e alle schermature solari, nonché agli impianti di climatizzazione invernale¹³⁰;
- sono stati agevolati gli interventi di acquisto e posa in opera di micro-cogeneratori;
- è stato esteso l'ambito soggettivo della detrazione.

Da ultimo, l'art. 119 del DL 34/2020 ha incrementato al 110% l'aliquota della detrazione spettante per specifici interventi di riqualificazione energetica, nel caso in cui le spese siano sostenute dall'1.7.2020 al 30.6.2022¹³¹.

¹²⁵ Inizialmente, era previsto che l'agevolazione spettasse con esclusivo riferimento alle spese sostenute entro il 31.12.2007. Successivamente, l'art. 1 co. 20 - 24 e 286 della L. 244/2007 ha prorogato l'agevolazione in esame in relazione alle spese sostenute entro il 31.12.2010 e apportato alcune modifiche ed integrazioni alla relativa disciplina. Un'ulteriore proroga si è avuta per opera dell'art. 14 co. 1 del DL 63/2013 (conv. L. 90/2013), come modificato, da ultimo, dall'art. 1 co. 58 lett. a) n. 1 della L. 178/2020.

¹²⁶ Fatte salve le ipotesi in cui si applichino le misure del 70% o 75%, secondo quanto precisato alla nota successiva.

¹²⁷ Per le spese sostenute dall'1.1.2017 al 31.12.2021 per interventi sulle parti comuni di edifici condominiali, la detrazione spetta nella misura del (art. 14 co. 2-*quater* - 2-*septies* del DL 63/2013, inseriti dall'art. 1 co. 2 lett. a) n. 3 della L. 232/2016 e modificati dall'art. 4-*bis* del DL 50/2017, conv. L. 96/2017):

- 70%, nel caso in cui tali lavori interessino l'involucro dell'edificio "con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo";
- 75%, se gli interventi sono finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e conseguono almeno la qualità media definita dal DM 26.6.2015.

Per i sopraelencati interventi il limite massimo di spesa è pari a 40.000,00 euro, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio.

¹²⁸ Per le spese sostenute dall'1.1.2018 al 31.12.2021, la misura della detrazione è stata ridotta al 50%.

¹²⁹ Si veda la nota precedente.

¹³⁰ Si veda oltre, *sub* "Misura della detrazione".

¹³¹ Con l'eccezione degli IACP e degli enti equivalenti per i quali il termine è ulteriormente differito al 30.6.2023 (per effetto della proroga disposta con l'art. 1 del DL 59/2021).

Ai sensi dell'art. 119 co. 8-*bis* del DL 34/2020, per gli interventi effettuati dalle persone fisiche di cui al co. 9 lett. a) del medesimo art. 119, per i quali alla data del 30.6.2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo, la detrazione del 110% spetta anche per le spese sostenute entro il 31.12.2022. Per gli interventi effettuati dai condomini di cui al co. 9 lett. a) del medesimo art. 119, la detrazione del 110% spetta anche per le spese sostenute entro il 31.12.2022. Per gli interventi effettuati dagli IACP ed enti equivalenti di cui al co. 9 lett. c), per i quali alla data del

Le detrazioni in commento si applicano non solo ai soggetti IRPEF, ma anche ai soggetti IRES.

Disposizioni attuative

Le disposizioni attuative dell'agevolazione in esame sono state emanate con il DM 19.2.2007, che, a seguito della proroga disposta dalla L. 244/2007, è stato modificato dal DM 7.4.2008.

Il DM 6.8.2009 ha apportato ulteriori modifiche ed integrazioni al DM 19.2.2007, allo scopo di semplificare le procedure e ridurre gli adempimenti amministrativi a carico dei contribuenti.

Ampliamento dei soggetti beneficiari della detrazione

Sostituendo il co. 2-septies dell'art. 14 del DL 63/2013, l'art. 1 co. 13 lett. a) n. 10 della L. 205/2017 (legge di bilancio 2018) ha stabilito che le detrazioni per gli interventi di riqualificazione energetica spettano anche:

- agli Istituti autonomi per le case popolari (IACP), comunque denominati, nonché agli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di *in house providing* e che siano costituiti e operanti alla data del 31.12.2013, per interventi di efficienza energetica realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei Comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica;
- alle cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

Cessione della detrazione e sconto sul corrispettivo

Alle condizioni evidenziate nel precedente § 6.1.1, cui si rimanda, è possibile cedere la detrazione fiscale o optare per lo sconto sul corrispettivo.

Misura della detrazione

Relativamente al 2021, la quota detraibile risulta pari al:

- 65% (fatte salve le ipotesi in cui si applichino misure differenti, secondo quanto riepilogato nella tabella che segue);
- oppure al 110% per gli interventi di riqualificazione energetica che attribuiscono il diritto a fruire del c.d. "superbonus".

Momento di sostenimento delle spese	Aliquota detrazione	Tipologia di interventi
Dal 6.6.2013 al 31.12.2021	65%	Generalità degli interventi
Dall'1.1.2018 al 31.12.2021	50%	Acquisto e posa di finestre comprensive di infissi
Dall'1.1.2018 al 31.12.2021	50%	Acquisto e posa di schermature solari
Dall'1.1.2018 al 31.12.2021	50% o 65% o nessuna detrazione	Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale
Dall'1.1.2018 al 31.12.2021	65%	Acquisto e posa di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti
Dall'1.1.2017 al 31.12.2021	70%	Interventi sulle parti comuni di edifici condominiali che interessano l'involucro dell'edificio con una definita incidenza
Dall'1.1.2017 al 31.12.2021	75%	Interventi sulle parti comuni di edifici condominiali finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva
Dall'1.7.2020 al 30.6.2022	110%	Interventi rientranti nel c.d. "superbonus"

30.6.2023 siano stati effettuati lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo, la detrazione del 110% spetta anche per le spese sostenute entro il 31.12.2023.

Momento di sostenimento delle spese	Aliquota detrazione	Tipologia di interventi
(di regola)		di cui all'art. 119 del DL 34/2020

Obbligo di ripartizione della detrazione

Le detrazioni spettanti:

- per il periodo d'imposta 2007, dovevano essere ripartite in tre quote annuali di pari importo;
- per il periodo d'imposta 2008, potevano essere suddivise, su scelta irrevocabile del contribuente, in un numero di quote annuali di pari importo compreso fra tre e dieci;
- per i periodi d'imposta 2009 e 2010, dovevano essere ripartite in 5 rate annuali di pari importo;
- per i periodi d'imposta dal 2011 in poi, devono essere ripartite in 10 rate annuali di pari importo, salvo che per quelle relative agli interventi che consentono di fruire del c.d. "superbonus", ripartibili in 5 rate di pari importo (ridotte a 4 per determinate spese sostenute nel 2022 o 2023).

Attribuzione della residua detrazione in caso di compravendita dell'immobile

A decorrere dal 17.9.2011, nel caso di vendita dell'unità immobiliare, per i rimanenti periodi d'imposta la detrazione può, in alternativa:

- essere trasferita al nuovo acquirente, purché sia una persona fisica;
- rimanere in capo al venditore¹³².

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF/IRES

In sede di eventuale calcolo dell'acconto con il criterio previsionale, alla luce di quanto sopra, con riferimento al 2021 occorre tenere presenti, sempreché non ci si sia avvalsi della facoltà di cessione della detrazione o dello sconto sul corrispettivo:

- l'ultima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2012;
- la nona delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2013;
- l'ottava delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2014;
- la settima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2015;
- la sesta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2016;
- la quinta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2017;
- la quarta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2018;
- la terza delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2019;
- la seconda delle 5 o 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2020;
- la prima delle 5 o 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2021.

6.1.4 Detrazione IRPEF/IRES per determinati interventi antisismici

L'art. 16 co. 1-*bis* del DL 4.6.2013 n. 63, inserito in sede di conversione nella L. 3.8.2013 n. 90, ha introdotto una nuova detrazione d'imposta in relazione alle spese sostenute per determinati interventi antisismici.

La detrazione compete in base a modalità differenti secondo il momento di sostenimento del costo.

¹³² Si vedano l'art. 2 co. 12-*bis* e 12-*ter* del DL 138/2011, conv. L. 148/2011 e la circ. Agenzia delle Entrate 1.6.2012 n. 19 (§ 1.7). In precedenza, ai sensi dell'art. 9-*bis* del DM 19.2.2007, la detrazione non utilizzata in tutto o in parte dal venditore spettava in ogni caso, per i rimanenti periodi d'imposta, all'acquirente persona fisica.

Ambito oggettivo di applicazione

Per le spese sostenute fino al 31.12.2016, la nuova detrazione si applica in relazione alle spese sostenute per interventi relativi all'adozione di misure antisismiche, di cui all'art. 16-*bis* co. 1 lett. i) del TUIR:

- le cui procedure autorizzatorie sono attivate a decorrere dal 4.8.2013¹³³;
- su edifici ricadenti nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2), di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri 20.3.2003 n. 3274¹³⁴;
- riferite a costruzioni adibite ad abitazione principale o ad attività produttive.

Per le spese sostenute dall'1.1.2017 al 31.12.2021, la detrazione si applica con riferimento ad interventi relativi all'adozione di misure antisismiche, di cui all'art. 16-*bis* co. 1 lett. i) del TUIR:

- le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo l'1.1.2017¹³⁵;
- su edifici ubicati nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2) e nella zona sismica 3, di cui alla citata ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri 20.3.2003 n. 3274;
- riferite a costruzioni adibite ad abitazione¹³⁶ o ad attività produttive.

Ambito soggettivo di applicazione

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 18.9.2013 n. 29 (§ 2.2), possono beneficiare della nuova detrazione sia i soggetti passivi IRPEF, sia i soggetti passivi IRES che:

- posseggono o detengono l'immobile in base a un titolo idoneo (diritto di proprietà o altro diritto reale, contratto di locazione, o altro diritto personale di godimento);
- sostengono le spese per gli interventi agevolabili, le quali devono rimanere a loro carico.

Inserendo il co. 1-*sexies*.1 all'interno dell'art. 16 del DL 63/2013, l'art. 1 co. 3 lett. b) n. 2 della L. 205/2017 ha stabilito che le detrazioni in oggetto spettino anche:

- agli Istituti autonomi per le case popolari (IACP), comunque denominati, nonché agli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di *in house providing* e che siano costituiti e operanti alla data del 31.12.2013, per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei Comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica;
- alle cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

Misura e caratteristiche della detrazione

Ai sensi dell'art. 16 co. 1-*bis* del DL 63/2013¹³⁷, riguardo alle spese sostenute fino al 31.12.2016, la detrazione compete in misura pari al 65%, per un ammontare complessivo fino a 96.000,00 euro per ciascuna unità immobiliare facente parte dell'edificio.

Riguardo alle spese sostenute dall'1.1.2017 al 31.12.2021, la detrazione spetta in misura pari al 50%, per un ammontare complessivo delle spese fino a 96.000,00 euro per ciascuna unità immobiliare facente parte dell'edificio.

¹³³ Data di entrata in vigore della suddetta L. 90/2013.

¹³⁴ Pubblicata nel S.O. n. 72 alla G.U. 8.5.2003 n. 105.

¹³⁵ Data di entrata in vigore della L. 232/2016.

¹³⁶ Si noti che, a differenza della precedente formulazione del co. 1-*bis* dell'art. 16 del DL 63/2013, la detrazione spetta per tutte le "costruzioni adibite ad abitazione" (quindi anche per le c.d. "seconde case") e non soltanto per quelle adibite ad abitazione principale.

¹³⁷ Come modificato dall'art. 1 co. 74 lett. c) della L. 208/2015.

Inoltre, nel caso in cui gli interventi realizzati in ciascun anno consistano nella mera prosecuzione di interventi iniziati in anni precedenti, ai fini del computo del limite massimo delle spese ammesse a fruire della detrazione si tiene conto anche delle spese sostenute negli stessi anni per le quali si è già fruito della detrazione.

Potenziamento della detrazione per la generalità degli immobili

Per gli interventi antisismici di cui ai nuovi co. 1-*bis* e 1-*ter* dell'art. 16 del DL 63/2013¹³⁸, l'aliquota della detrazione aumenta:

- al 70%, nel caso in cui dalla realizzazione degli interventi il rischio sismico dell'immobile si riduca sino a determinare il passaggio ad una classe di rischio inferiore;
- all'80%, nel caso in cui gli interventi determinino il passaggio dell'immobile a due classi di rischio inferiori (si veda il DM 28.2.2017 n. 58).

Se la classe di rischio non migliora, il *bonus* è del 50%.

Se tali interventi sono realizzati nei Comuni ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3 ai sensi dell'ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri 28.4.2006 n. 3519¹³⁹, mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurre il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, ove le norme urbanistiche vigenti consentano tale aumento, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, che provvedano, entro 30 mesi dalla data di conclusione dei lavori¹⁴⁰, alla successiva alienazione dell'immobile, la detrazione spetta all'acquirente delle unità immobiliari, nella misura:

- del 75% del prezzo della singola unità immobiliare (nel limite di 96.000,00 euro di spesa), risultante nell'atto pubblico di compravendita, nel caso in cui dalla realizzazione degli interventi il rischio sismico dell'immobile si riduca sino a determinare il passaggio ad una classe di rischio inferiore;
- dell'85% del prezzo della singola unità immobiliare (nel limite di 96.000,00 euro di spesa), risultante nell'atto pubblico di compravendita, nel caso in cui gli interventi determinino il passaggio dell'immobile a due classi di rischio inferiori (si veda il DM 28.2.2017 n. 58).

I soggetti beneficiari delle detrazioni del 75% e dell'85% possono optare, in luogo della detrazione, per la cessione del corrispondente credito alle imprese che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri soggetti privati, esclusa la cessione a istituti di credito e intermediari finanziari, con la facoltà di successiva cessione del credito.

Potenziamento della detrazione per gli interventi sulle parti comuni di edifici

Nel caso in cui gli interventi antisismici di cui sopra siano realizzati sulle parti comuni del condominio, l'aliquota della detrazione aumenta:

- al 75%, se dalla realizzazione degli stessi il rischio sismico dell'immobile si riduce sino a determinare il passaggio ad una classe di rischio inferiore;
- all'85%, se dalla realizzazione degli stessi si determini il passaggio dell'immobile a due classi di rischio inferiori.

In questo caso le detrazioni (75% e 85%) si applicano su un ammontare di spesa non superiore a 96.000,00 euro, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio.

¹³⁸ Spese sostenute dall'1.1.2017 al 31.12.2021.

¹³⁹ L'estensione alle zone sismiche 2 e 3 è stata disposta dall'art. 8 del DL 34/2019.

¹⁴⁰ Limite così elevato, rispetto ai precedenti 18 mesi, dall'art. 33-*bis* del DL 77/2021.

Dall'1.1.2017, per tali interventi, i soggetti beneficiari della detrazione possono optare per la cessione del corrispondente credito ai fornitori che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri soggetti privati, con la facoltà di successiva cessione del credito.

La cessione è effettuata con le modalità definite dal provv. Agenzia delle Entrate 8.6.2017 n. 108572.

Non è possibile cedere il credito a:

- istituti di credito;
- intermediari finanziari;
- amministrazioni pubbliche di cui al DLgs. 165/2001.

Superbonus del 110%

Nel rispetto delle condizioni previste dall'art. 119 del DL 34/2020, per le spese sostenute dall'1.7.2020 al 30.6.2022¹⁴¹ in relazione gli interventi antisismici, la detrazione è aumentata al 110%.

Cessione della detrazione e sconto sul corrispettivo

Alle condizioni evidenziate nel precedente § 6.1.1, cui si rimanda, è possibile cedere la detrazione fiscale o optare per lo sconto sul corrispettivo.

Ripartizione della detrazione

La detrazione spettante:

- riguardo alle spese sostenute fino al 31.12.2016, deve essere ripartita in 10 quote annuali costanti e di pari importo, nell'anno di sostenimento delle spese e nei 9 successivi;
- riguardo alle spese sostenute dall'1.1.2017 al 31.12.2021, deve essere ripartita in 5 quote annuali di pari importo, nell'anno di sostenimento delle spese e nei 4 successivi.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF/IRES

In caso di determinazione dell'acconto IRPEF/IRES con il metodo previsionale, con riferimento al 2021 occorre tenere presenti, sempreché non ci si sia avvalsi della facoltà di cessione della detrazione o dello sconto sul corrispettivo:

- la nona delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2013;
- l'ottava delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2014;
- la settima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2015;
- la sesta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2016;
- la quinta delle 5 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2017;
- la quarta delle 5 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2018;
- la terza delle 5 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2019;
- la seconda delle 5 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2020;

¹⁴¹ Con l'eccezione degli IACP e degli enti equivalenti per i quali il termine è ulteriormente differito al 30.6.2023 (per effetto della proroga disposta con l'art. 1 del DL 59/2021).

Ai sensi dell'art. 119 co. 8-bis del DL 34/2020, per gli interventi effettuati dalle persone fisiche di cui al co. 9 lett. a) del medesimo art. 119, per i quali alla data del 30.6.2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo, la detrazione del 110% spetta anche per le spese sostenute entro il 31.12.2022. Per gli interventi effettuati dai condomini di cui al co. 9 lett. a) del medesimo art. 119, la detrazione del 110% spetta anche per le spese sostenute entro il 31.12.2022. Per gli interventi effettuati dagli IACP ed enti equivalenti di cui al co. 9 lett. c) del medesimo art. 119, per i quali alla data del 30.6.2023 siano stati effettuati lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo, la detrazione del 110% spetta anche per le spese sostenute entro il 31.12.2023.

- la prima delle 5 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2021.

6.1.5 Detrazione IRPEF/IRES per interventi antisismici combinati con quelli di riqualificazione energetica sulle parti comuni degli edifici condominiali

L'art. 14 co. 2-*quater*.¹⁴² del DL 63/2013 prevede una nuova detrazione nel caso di interventi su parti comuni di edifici condominiali:

- ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3;
- finalizzati congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica.

La detrazione è fruibile in alternativa alle detrazioni previste rispettivamente dal co. 2-*quater* dell'art. 14 del DL 63/2013 e dal co. 1-*quinqies* dell'art. 16 dello stesso DL 63/2013.

Ambito soggettivo di applicazione

Possono beneficiare della detrazione in oggetto:

- sia i soggetti passivi IRPEF;
- sia i soggetti passivi IRES.

Misura della detrazione

La detrazione spetta nelle seguenti misure:

- 80%, se gli interventi determinano il passaggio ad una classe di rischio inferiore;
- 85%, se gli interventi determinano il passaggio a due classi di rischio inferiori.

Limite massimo di spesa

L'agevolazione si applica su un ammontare delle spese non superiore a 136.000,00 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio.

Ripartizione della detrazione

La detrazione è ripartita in 10 quote annuali di pari importo.

Cessione della detrazione e sconto sul corrispettivo

Alle condizioni evidenziate nel precedente § 6.1.1, cui si rimanda, è possibile cedere la detrazione fiscale o optare per lo sconto sul corrispettivo.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF/IRES

Alla luce di quanto sopra, in caso di determinazione dell'acconto IRPEF/IRES con il metodo previsionale, con riferimento al 2021 occorre tenere presenti, sempreché non ci si sia avvalsi della facoltà di cessione della detrazione o dello sconto sul corrispettivo:

- la quarta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2018;
- la terza delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2019;
- la seconda delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2020;
- la prima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2021.

6.1.6 Detrazione IRPEF/IRES per interventi sulle facciate di edifici (c.d. “bonus facciate”)

Mediante l'art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) è stata prevista una detrazione IRPEF/IRES per le spese relative agli interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna (sono ammessi al beneficio esclusivamente gli interventi sulle strutture opache della facciata, su balconi o su ornamenti e fregi) degli edifici ubicati in zona A o B ai sensi del DM 2.4.68

¹⁴² Inserito dall'art. 1 co. 3 lett. a) n. 7 della L. 205/2017.

n. 1444. Deve trattarsi di spese documentate e sostenute negli anni 2020 e 2021, a prescindere dalla data di inizio dei lavori.

Ambito soggettivo di applicazione

La detrazione riguarda tutti i contribuenti che sostengono le spese per l'esecuzione degli interventi agevolati:

- residenti e non residenti in Italia;
- a prescindere dalla tipologia di reddito cui essi sono titolari (e dalla natura pubblica o privatistica del soggetto¹⁴³);
- siano essi soggetti all'IRPEF o all'IRES.

Ambito oggettivo di applicazione

La nuova agevolazione riguarda soltanto gli interventi sulle strutture opache della facciata, su balconi o su ornamenti e fregi.

Rientrano tra gli interventi agevolati quelli di:

- sola pulitura;
- sola tinteggiatura esterna.

Misura della detrazione

La detrazione compete nella misura del 90%.

Insussistenza di un limite massimo di spesa

La norma non prevede un limite massimo di spesa.

Ripartizione della detrazione

La nuova detrazione deve essere ripartita in 10 rate annuali di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi.

Cessione della detrazione e sconto sul corrispettivo

Alle condizioni evidenziate nel precedente § 6.1.1, cui si rimanda, è possibile cedere la detrazione fiscale o optare per lo sconto sul corrispettivo.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF/IRES

Nell'ipotesi di determinazione dell'acconto IRPEF/IRES con il metodo previsionale, a condizione che non si sia fruito della facoltà di cessione della detrazione o di sconto sul corrispettivo, con riferimento al 2021 occorre tenere presenti:

- la seconda delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2020;
- la prima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2021.

6.1.7 Detrazione IRPEF del 50% per l'arredamento di immobili oggetto di lavori edilizi

Per effetto dell'art. 16 co. 2 del DL 4.6.2013 n. 63, conv. L. 3.8.2013 n. 90, è stata istituita una detrazione IRPEF del 50% per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici (con determinate caratteristiche) finalizzati all'arredamento dell'unità immobiliare residenziale oggetto di interventi di ristrutturazione (c.d. "bonus arredamento").

L'art. 1 co. 74 lett. c) della L. 28.12.2015 n. 208 (legge di stabilità 2016) ha prorogato l'agevolazione alle spese sostenute dal 6.6.2013 al 31.12.2016, mentre l'art. 1 co. 2 della L. 232/2016, modificandone la disciplina, ha esteso il beneficio alle spese sostenute dall'1.1.2017 al 31.12.2017.

¹⁴³ Cfr. risposta a interpello Agenzia delle Entrate 11.6.2020 n. 179.

Da ultimo, l'art. 1 co. 58 lett. b) n. 2 della L. 178/2020 ha prorogato l'agevolazione al 2021.

Interventi edilizi rilevanti

Secondo quanto precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate 18.9.2013 n. 29 (§ 3), il “*bonus arredamento*” è collegato ai seguenti interventi edilizi:

- manutenzione ordinaria sulle parti comuni di edificio residenziale (es. guardiole, appartamento del portiere, sala adibita a riunioni condominiali, lavatoi, ecc.);
- manutenzione straordinaria su singole unità immobiliari residenziali e sulle parti comuni di edificio residenziale;
- restauro e risanamento conservativo su singole unità immobiliari residenziali e sulle parti comuni di edificio residenziale;
- ristrutturazione edilizia su singole unità immobiliari residenziali e sulle parti comuni di edificio residenziale;
- interventi necessari alla ricostruzione o al ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi, ancorché non rientranti nelle categorie precedenti, sempreché sia stato dichiarato lo stato di emergenza;
- restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia riguardanti interi fabbricati, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie, che provvedano entro 6 mesi dal termine dei lavori alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile.

Mobili agevolabili

La detrazione del 50% si applica in relazione agli acquisti di mobili, quali:

- letti e materassi;
- armadi, credenze, cassettiere e comodini;
- librerie e scrivanie;
- tavoli e sedie;
- divani e poltrone;
- apparecchi di illuminazione che costituiscono un necessario completamento dell'arredo dell'immobile.

Non sono agevolabili, invece, gli acquisti di:

- porte;
- pavimentazioni (es. il *parquet*);
- tende e tendaggi;
- altri complementi di arredo.

Elettrodomestici agevolabili

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, la detrazione del 50% si applica in relazione agli acquisti di grandi elettrodomestici:

- di classe energetica non inferiore alla “A+”, ovvero classe “A” per i forni, in relazione alle apparecchiature per le quali è obbligatoria l'etichetta energetica;
- oppure per i quali non sia ancora previsto l'obbligo di etichetta energetica.

Rientrano nei “grandi elettrodomestici”, ad esempio, frigoriferi, congelatori, lavatrici, asciugatrici, lavastoviglie, apparecchi di cottura, stufe elettriche, piastre riscaldanti elettriche, forni a microonde, apparecchi elettrici di riscaldamento, radiatori elettrici, ventilatori elettrici, apparecchi per il condizionamento.

Periodo di acquisto dei beni

Per poter usufruire della detrazione, le spese per l'acquisto dei suddetti beni devono essere sostenute (mediante bonifico bancario o postale oppure carte di credito o carte di debito¹⁴⁴) nel periodo:

- dal 6.6.2013 (data di entrata in vigore del DL 63/2013), anche in relazione agli acquisti di elettrodomestici, ancorché introdotti in sede di conversione;
- al 31.12.2021¹⁴⁵ (analogamente alle spese per lavori edilizi che danno diritto alla detrazione IRPEF del 50%).

Misura e caratteristiche della detrazione

Le spese sostenute per l'acquisto degli arredi rilevano ai fini della detrazione fino a concorrenza di un ammontare massimo pari a:

- 10.000,00 euro per ciascuna unità immobiliare residenziale o parti comuni dell'edificio, per le spese sostenute dal 6.6.2013 al 31.12.2020;
- 16.000,00 euro per ciascuna unità immobiliare residenziale o parti comuni dell'edificio, per le spese sostenute nel 2021.

Posto che l'aliquota della detrazione è pari al 50%, la detrazione massima risulta pari a 5.000,00 euro (ovvero 8.000,00 euro per le spese sostenute nel 2021) per ciascuna unità immobiliare residenziale o parti comuni dell'edificio.

La detrazione in esame interessa soltanto i soggetti che possono beneficiare della detrazione IRPEF del 50% per le spese sostenute, per i suddetti interventi di recupero del patrimonio edilizio, nel periodo dal 26.6.2012 al 31.12.2021. In relazione alle spese sostenute nell'anno 2021, gli interventi di recupero del patrimonio edilizio devono essere iniziati a decorrere dall'1.1.2020.

Ripartizione della detrazione

La detrazione deve essere obbligatoriamente suddivisa in 10 rate annuali, a valere su altrettanti periodi d'imposta.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

Alla luce di quanto sopra, in caso di determinazione dell'acconto IRPEF con il metodo previsionale, con riferimento al 2021 occorre tenere presenti:

- la nona delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute dal 6.6.2013 al 31.12.2013;
- l'ottava delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2014;
- la settima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2015;
- la sesta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2016;
- la quinta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2017;
- la quarta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2018;
- la terza delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2019;
- la seconda delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2020;
- la prima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2021.

6.1.8 Detrazione IRPEF del 50% per l'acquisto di mobili da parte di giovani coppie

L'art. 1 co. 75 della L. 208/2015 ha introdotto una detrazione IRPEF per le giovani coppie che acquistano e arredano un'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale.

¹⁴⁴ Non è consentito eseguire il pagamento mediante assegni bancari, contanti o altri mezzi di pagamento (circ. Agenzia delle Entrate 18.9.2013 n. 29, § 3.6).

¹⁴⁵ Per effetto della proroga sancita, da ultimo, dall'art. 1 co. 58 lett. b) n. 2 della L. 178/2020.

Soggetti beneficiari

Beneficiarie della detrazione sono le giovani coppie, definite come quelle costituenti un nucleo familiare composto da:

- coniugi o
- conviventi *more uxorio* che abbiano costituito nucleo da almeno 3 anni.

Nel nucleo familiare almeno uno dei due componenti non deve aver superato i 35 anni.

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate, nella circ. 31.3.2016 n. 7, ha chiarito che la convivenza deve durare da almeno 3 anni per le sole coppie conviventi *more uxorio* e che tale condizione deve risultare soddisfatta nell'anno 2016.

Per le coppie coniugate, invece, è sufficiente che la coppia risulti sposata nell'anno 2016.

Condizioni per beneficiare della detrazione

Per beneficiare della detrazione è necessario che una "giovane coppia" abbia:

- acquistato un'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale;
- sostenuto spese per l'acquisto di mobili ad arredo della medesima.

Misura e caratteristiche della detrazione

La detrazione, da ripartire tra gli aventi diritto in 10 quote annuali di pari importo:

- spetta nella misura del 50% delle spese sostenute dall'1.1.2016 al 31.12.2016 per l'acquisto dei mobili;
- è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a 16.000,00 euro.

Nella circ. 31.3.2016 n. 7, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il limite di 16.000,00 euro deve essere riferito alla coppia.

Pertanto, se le spese sostenute superano l'importo di 16.000,00 euro, la detrazione deve essere calcolata su tale ammontare massimo e ripartita fra i componenti della coppia, in base all'effettivo sostenimento della spesa da parte di ciascuno.

Incumulabilità con altre agevolazioni

Il nuovo beneficio non è cumulabile con quello di cui all'art. 16 del DL 63/2013, concernente le detrazioni fiscali per gli interventi di ristrutturazione edilizia e per l'acquisto di mobili, c.d. "*bonus arredamento*" (si veda il precedente § 6.1.7), in relazione alla medesima unità abitativa.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

Alla luce di quanto sopra, in caso di determinazione dell'acconto IRPEF con il metodo previsionale, con riferimento al 2021 occorre tenere presente la sesta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2016.

6.1.9 Detrazione IRPEF dell'IVA pagata per l'acquisto di immobili ad alta classe energetica

L'art. 1 co. 56 della L. 208/2015 ha introdotto una nuova detrazione IRPEF dell'importo corrisposto per il pagamento dell'IVA relativa agli acquisti, effettuati entro il 31.12.2017¹⁴⁶, di unità immobiliari residenziali, di classe energetica A o B, cedute dalle imprese costruttrici delle stesse.

¹⁴⁶ Termine così prorogato dal precedente 31.12.2016 ad opera dell'art. 9 co. 9-*octies* del DL 244/2016 conv. L. 19/2017.

Requisiti degli immobili residenziali

La detrazione in esame presuppone l'acquisto, direttamente dall'impresa costruttrice, nel periodo compreso tra gennaio 2016 e dicembre 2017, di unità immobiliari a destinazione residenziale di classe energetica A o B, a prescindere da ulteriori requisiti.

Il beneficio fiscale, quindi, riguarda i soli immobili abitativi, ossia quelli rientranti nella categoria catastale A (con l'esclusione degli A/10), di classe energetica A o B.

Nozione di impresa costruttrice

Nella circ. 18.5.2016 n. 20 (Cap. I, § 10), l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la detrazione spetta nel caso in cui l'immobile sia stato acquistato:

- dall'impresa che ha realizzato l'immobile;
- dalle imprese di "ripristino" o di ristrutturazione che hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 3 co. 1 lett. c), d) ed f) del DPR 380/2001 (tali imprese sono espressamente equiparate alle imprese edili in materia di IVA dall'art. 10 co. 1 n. 8-bis del DPR 633/72).

In sostanza, le cessioni delle unità immobiliari residenziali interessate dall'agevolazione devono essere effettuate, in senso ampio, dalle imprese che applicano l'IVA all'atto del trasferimento.

Misura e caratteristiche della detrazione

La detrazione IRPEF è pari al 50% dell'IVA dovuta e pagata nel 2016 o nel 2017 sul corrispettivo d'acquisto (intervenuto entro il 31.12.2017) ed è ripartita in 10 quote annuali. La norma non fissa un limite di importo oltre il quale l'IVA non può più essere detratta dall'IRPEF.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

Alla luce di quanto sopra, in caso di determinazione dell'acconto IRPEF con il metodo previsionale, con riferimento al 2021 occorre tenere presenti:

- la sesta delle 10 rate della detrazione spettante sull'IVA pagata nel 2016, per acquisti effettuati nel 2016;
- la quinta delle 10 rate della detrazione spettante sull'IVA pagata nel 2016 e 2017, per acquisti effettuati nel 2017¹⁴⁷.

6.1.10 Deduzione ai fini IRPEF del 20% del costo di acquisto o di costruzione di immobili residenziali

Ai sensi dell'art. 21 del DL 12.9.2014 n. 133, conv. L. 11.11.2014 n. 164, è stata riconosciuta una deduzione dal reddito complessivo IRPEF, pari al 20% delle spese sostenute, per:

- l'acquisto di unità immobiliari residenziali di nuova costruzione, invendute al 12.11.2014¹⁴⁸ o che siano state oggetto di interventi di ristrutturazione edilizia o di restauro e risanamento conservativo;
- le prestazioni di servizi, dipendenti da contratti d'appalto, per la costruzione di un'unità immobiliare residenziale su aree edificabili già in possesso del contribuente¹⁴⁹.

¹⁴⁷ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 4.4.2017 n. 7, sub "IVA per acquisto abitazione classe energetica A o B",

¹⁴⁸ Data di entrata in vigore della suddetta L. 164/2014.

¹⁴⁹ Prima dell'inizio dei lavori tali aree fabbricabili devono risultare già possedute dal contribuente o sulle stesse devono essere già stati riconosciuti diritti edificatori. Ai fini della deduzione, le spese di costruzione sono attestate dall'impresa che esegue i lavori.

Soggetti beneficiari

Beneficiarie della deduzione IRPEF del 20% erano le persone fisiche non esercenti attività commerciale.

Acquisti agevolati

Potevano fruire dell'agevolazione gli acquisti effettuati dall'1.1.2014 al 31.12.2017¹⁵⁰.

Limite massimo di spesa

L'agevolazione competeva nel limite massimo di spesa di 300.000,00 euro, riguardante complessivamente:

- il prezzo di acquisto dell'immobile risultante dall'atto di compravendita;
- gli interessi passivi relativi ai mutui contratti per l'acquisto dell'immobile;
- le spese sostenute per prestazioni di servizi (dipendenti da contratti d'appalto) per la costruzione dell'unità immobiliare sull'area edificabile posseduta.

Ripartizione della deduzione

Il contribuente doveva ripartire la deduzione del 20% spettante in 8 quote annuali di pari importo, a partire dal periodo d'imposta nel quale avveniva la stipula del contratto di locazione.

Di conseguenza, la deduzione massima dal reddito è di 60.000,00 euro (20% di 300.000,00 euro), ossia di 7.500,00 euro all'anno.

Incumulabilità con altre agevolazioni fiscali

La deduzione non era cumulabile con altre agevolazioni fiscali previste da altre disposizioni di legge per le medesime spese¹⁵¹.

Disposizioni attuative

Con il DM 8.9.2015 sono state definite le ulteriori modalità attuative della norma in oggetto.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

In sede di calcolo dell'acconto con il criterio previsionale occorre tenere presenti:

- l'ultima delle 8 rate della deduzione complessivamente spettante con riferimento alle spese sostenute nel 2014;
- la settima delle 8 rate della deduzione complessivamente spettante con riferimento alle spese sostenute nel 2015;
- la sesta delle 8 rate della deduzione complessivamente spettante con riferimento alle spese sostenute nel 2016;
- la quinta delle 8 rate della deduzione complessivamente spettante con riferimento alle spese sostenute nel 2017.

6.1.11 Detrazione IRPEF per la sistemazione di giardini e terrazzi

È possibile beneficiare della detrazione IRPEF, nella misura del 36%, anche per le spese sostenute nell'anno 2021 relative agli interventi (anche se eseguiti sulle parti comuni condominiali di cui agli artt. 1117 e 1117-bis c.c.) riguardanti:

- la "sistemazione a verde" di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi;

¹⁵⁰ Pareva ragionevole ritenere tale limitazione applicabile anche per le costruzioni in proprio delle unità immobiliari.

¹⁵¹ Quali, ad esempio, la detrazione IRPEF sul 25% della spesa sostenuta, nei limiti di 96.000,00 euro, per gli immobili oggetto di interventi di recupero, ai sensi dell'art. 16-bis co. 3 del TUIR e successive modifiche ed integrazioni.

- la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili¹⁵².

Tra le spese agevolabili sono comprese quelle di progettazione e manutenzione connesse all'esecuzione degli interventi sopra elencati.

Tipologie di immobili agevolati

Sono agevolati gli interventi di "sistemazione a verde" qualora siano effettuati:

- su unità immobiliari ad uso abitativo;
- sulle parti comuni esterne degli edifici condominiali di cui agli artt. 1117 e 1117-bis c.c.

Limite di spesa e ripartizione della detrazione

La nuova detrazione:

- è fruibile fino ad un ammontare complessivo delle spese non superiore a 5.000,00 euro per unità immobiliare;
- deve essere ripartita in 10 quote annuali di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

Per quanto sopra, in sede di eventuale calcolo dell'acconto con il criterio previsionale, occorre tenere presenti:

- la quarta delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2018;
- la terza delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2019;
- la seconda delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2020;
- la prima delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2021.

6.1.12 Detrazione IRPEF/IRES per l'acquisto e la posa in opera di infrastrutture di ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica

L'art. 16-ter del DL 63/2013¹⁵³ ha introdotto una nuova detrazione IRPEF/IRES¹⁵⁴ del 50% per le spese documentate:

- sostenute dall'1.3.2019 al 31.12.2021;
- relative all'acquisto e alla posa in opera di infrastrutture di ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica, ivi inclusi i costi iniziali per la richiesta di potenza addizionale fino ad un massimo di 7 kW.

Calcolo e ripartizione della detrazione

La nuova detrazione:

- è calcolata su un ammontare complessivo di spesa non superiore a 3.000,00 euro;
- deve essere ripartita tra gli aventi diritto in 10 quote annuali di pari importo.

Nel caso in cui sia stato eseguito congiuntamente uno degli interventi di riqualificazione energetica che consente di beneficiare del "superbonus" del 110%, per le spese sostenute dall'1.7.2020 al 30.6.2022 per l'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, la detrazione in oggetto spetta nella misura del 110% nel rispetto di determinati limiti di spesa¹⁵⁵.

¹⁵² Tramite la modifica dell'art. 1 co. 12 della L. 205/2017, l'art. 1 co. 76 della L. 178/2020 ha prorogato anche al 2021 la detrazione in oggetto, originariamente prevista per il solo 2018.

¹⁵³ Inserito dall'art. 1 co. 1039 della L. 145/2018.

¹⁵⁴ Cfr. ris. Agenzia delle Entrate 28.2.2019 n. 32.

¹⁵⁵ Art. 119 co. 8 del DL 34/2020, come modificato dall'art. 1 co. 66 lett. b) della L. 178/2020.

L'agevolazione deve essere in questo caso ripartita in 5 quote annuali di pari importo.

Cessione della detrazione e sconto sul corrispettivo

Alle condizioni evidenziate nel precedente § 6.1.1, cui si rimanda, è possibile cedere la detrazione fiscale o optare per lo sconto sul corrispettivo.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF/IRES

Per quanto sopra, in sede di eventuale calcolo dell'acconto con il criterio previsionale, occorre tenere presenti:

- la terza delle 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2019;
- la seconda delle 5 o 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2020;
- la prima delle 5 o 10 rate della detrazione spettante sulle spese sostenute nel 2021.

6.1.13 Messa a regime dell'ulteriore detrazione IRPEF per redditi di lavoro dipendente e assimilati

L'art. 1 co. 8 lett. b) della L. 178/2020 ha reso applicabile anche negli anni 2021 e successivi l'ulteriore detrazione IRPEF prevista dall'art. 2 co. 2 del DL 3/2020 a favore dei titolari di redditi di lavoro dipendente (esclusi i pensionati) e di alcuni redditi assimilati.

L'ulteriore detrazione:

- spetta ai soggetti con un reddito complessivo superiore a 28.000,00 euro e fino a 40.000,00 euro;
- è pari a 1.200,00 euro su base annua e decresce all'aumentare del reddito complessivo, fino ad azzerarsi al previsto livello massimo di 40.000,00 euro;
- deve essere rapportata al periodo di lavoro.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

I nuovi importi detraibili rilevano nell'ipotesi di calcolo dell'acconto IRPEF 2021 con il metodo previsionale.

6.1.14 Aumento dell'importo massimo detraibile delle spese veterinarie

L'art. 1 co. 333 della L. 178/2020 ha stabilito che, dall'1.1.2021, la detrazione del 19% per le spese veterinarie sostenute per la cura di animali (di cui all'art. 15 co. 1 lett. c-*bis*) del TUIR) si applica fino all'importo massimo di 550,00 euro (in luogo dei precedenti 500,00 euro), per la parte eccedente 129,11 euro.

Condizioni per la fruizione della detrazione

Come precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate 14.6.2001 n. 55, si ricorda che:

- il limite di spesa deve essere riferito all'ammontare complessivo delle spese sostenute dal soggetto che intende usufruire della detrazione, indipendentemente dal numero di animali posseduti;
- il diritto alla detrazione sorge in capo al soggetto che ha sostenuto la spesa anche se non è il proprietario dell'animale¹⁵⁶.

Importo massimo delle spese che attribuiscono il diritto alla detrazione

L'importo di 129,11 euro consiste in una franchigia.

Pertanto, dall'1.1.2021 l'importo massimo delle spese che danno diritto alla detrazione è pari a 420,89 euro (550,00 – 129,11 euro), con una detrazione massima ottenibile di 79,97 euro (420,89 × 19%).

¹⁵⁶ Circ. Agenzia delle Entrate 14.6.2001 n. 55 (§ 1.4.2) e 4.4.2017 n. 7.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

In caso di adozione del criterio previsionale, se sono state sostenute spese veterinarie, occorre tenere conto del nuovo limite di detraibilità.

6.1.15 Detrazione IRPEF per investimenti in *start up* innovative e PMI innovative in regime “*de minimis*”

Il DM 28.12.2020 ha definito le modalità di attuazione degli incentivi fiscali in regime “*de minimis*” in relazione agli investimenti in *start up* innovative e in PMI innovative, previsti dall'art. 38 co. 7 e 8 del DL 34/2020¹⁵⁷.

Start up innovative

Con riferimento alle *start up* innovative, in alternativa alla detrazione ordinaria, il soggetto investitore in ciascun periodo d'imposta può detrarre dall'imposta lorda un importo pari al 50% dell'investimento effettuato in *start up* innovative fino a un massimo di 100.000,00 euro (per un ammontare di detrazione non superiore a 50.000,00 euro).

PMI innovative

In merito alle PMI innovative, il soggetto investitore in ciascun periodo d'imposta può detrarre dall'imposta lorda un importo pari al 50% dell'investimento effettuato in PMI innovative fino a un massimo di 300.000,00 euro (per un ammontare di detrazione non superiore a 150.000,00 euro). In caso di investimento di ammontare superiore a 300.000,00 euro, sulla parte eccedente l'investitore può detrarre il 30%.

Detrazione di ammontare superiore all'imposta lorda

Se la detrazione è di ammontare superiore all'imposta lorda, l'eccedenza può essere portata in detrazione dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche dovuta nei periodi d'imposta successivi, non oltre il terzo periodo, fino a concorrenza del suo ammontare.

Rispetto del limite “*de minimis*”

Il beneficio fiscale è concesso, per gli investimenti agevolati, ai sensi del regolamento della Commissione europea 1407/2013, per cui spetta fino a un ammontare massimo di aiuti concessi a titolo “*de minimis*” a una medesima *start up* innovativa o PMI innovativa (considerando la nozione comunitaria di “impresa unica”) non superiore a 200.000,00 euro nell'arco di tre esercizi finanziari.

Istanza per accedere all'agevolazione

Affinché i soggetti investitori possano beneficiare dell'agevolazione, le imprese beneficiarie devono presentare, tramite l'apposita piattaforma informatica sul sito del Ministero dello Sviluppo economico, un'istanza *on line*:

- per gli investimenti effettuati nel 2020, dall'1.3.2021 al 30.4.2021;
- a regime, prima dell'effettuazione degli investimenti.

Il Ministero dello Sviluppo economico:

- verifica il rispetto da parte dell'impresa beneficiaria del massimale “*de minimis*”;
- comunica periodicamente all'Agenzia delle Entrate l'elenco delle imprese beneficiarie che hanno presentato istanza e degli investitori che intendono fruire della detrazione fiscale.

¹⁵⁷ Che hanno introdotto, rispettivamente, l'art. 29-bis del DL 179/2012 e l'art. 4 co. 9-bis del DL 3/2015.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

Per i soggetti che possono beneficiare della suddetta detrazione, l'IRPEF presunta relativa al 2021, base di commisurazione dell'acconto IRPEF 2021 determinato con il metodo previsionale, deve essere calcolata tenendo conto della medesima.

6.1.16 Proroga al 2021 dell'esenzione IRPEF per i redditi fondiari di CD e IAP

Modificando l'art. 1 co. 44 della L. 232/2016, l'art. 1 co. 38 lett. a) della L. 178/2020 ha stabilito che, anche per il 2021, i redditi dominicali e agrari non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini dell'IRPEF dei coltivatori diretti (CD) e degli imprenditori agricoli professionali (IAP) di cui all'art. 1 del DLgs. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola¹⁵⁸.

Effetti ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF

L'IRPEF presunta relativa al 2021, base di commisurazione dell'acconto IRPEF 2021 determinato con il metodo previsionale, deve essere calcolata tenendo conto della suddetta esenzione.

6.2 NOVITÀ IN MATERIA DI IRES

Nell'ipotesi di determinazione dell'acconto IRES 2021 con il metodo previsionale, oltre alle novità elencate nei paragrafi successivi, occorre tenere presente altresì le disposizioni trattate nei precedenti § 5.1, 5.2, 5.3, 5.4, 6.1.3, 6.1.4, 6.1.5, 6.1.6 e 6.1.12.

6.2.1 Riconoscimento fiscale dei maggiori valori dei beni rivalutati ex L. 145/2018

Per i soggetti IRES e quelli IRPEF che hanno rivalutato i beni d'impresa a norma dell'art. 1 co. 940 ss. della L. 145/2018, il valore rideterminato del bene è riconosciuto a partire dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (ovvero, dall'esercizio chiuso al 31.12.2021, per i soggetti "solari"), ai fini:

- degli ammortamenti deducibili;
- della determinazione del *plafond* delle spese di manutenzione di cui all'art. 102 co. 6 del TUIR;
- della disciplina delle società non operative di cui all'art. 30 della L. 724/94.

Effetti ai fini del calcolo degli acconti

Nel determinare l'IRPEF/IRES presunta per il 2021 (base di commisurazione dell'acconto calcolato con il metodo previsionale), nel calcolo di eventuali ammortamenti o del *plafond* di deducibilità delle spese di manutenzione relativi a tale anno occorre considerare il maggior valore fiscale dei beni eventualmente rivalutati.

6.2.2 Introduzione della c.d. "super ACE"

Tramite l'art. 19 co. 2 - 7 del DL 73/2021 (c.d. DL "Sostegni-bis") è stato disposto un rafforzamento temporaneo dell'ACE, limitato al solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2020 (ovvero, al 2021, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

In particolare, sono stati modificati:

- l'ammontare della base di calcolo dell'agevolazione;
- le modalità per la fruizione della stessa.

Determinazione dell'agevolazione

Per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2020, il reddito detassato è determinato applicando alla variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quella esistente

¹⁵⁸ La versione originaria della norma prevedeva l'esenzione solo per il triennio 2017 - 2019.

alla chiusura del periodo precedente (quindi, alla variazione in aumento al 31.12.2021 rispetto a quella esistente al 31.12.2020, per i soggetti “solari”) un coefficiente del 15%¹⁵⁹.

Per il calcolo della variazione in aumento, si applicano le regole proprie dell’ACE “ordinaria”, prevedendo tuttavia che:

- gli incrementi del capitale proprio del 2021 rilevino per l'intero ammontare (quindi, senza alcun ragguaglio *pro rata temporis*);
- la base massima di calcolo dell’ACE innovativa sia pari a 5 milioni di euro, indipendentemente dall'ammontare del patrimonio netto.

La base ACE residua (ovvero, quella formatasi sino al 31.12.2020, nonché quella formatasi nel 2021 per la parte che eccede i 5 milioni di euro) è invece determinata con le regole ordinarie dell'art. 1 del DL 201/2011, con il coefficiente previsto nella misura dell'1,3%.

Modalità di fruizione

L’ACE innovativa può essere utilizzata, alternativamente:

- a riduzione dell’IRPEF o dell’IRES, in qualità di reddito detassato;
- trasformando lo stesso in credito d'imposta, il cui importo è ottenuto moltiplicando il rendimento nozionale per le aliquote IRPEF o IRES vigenti per il 2020.

Per le società di capitali, il risparmio d'imposta è pari al 3,6% degli incrementi registrati¹⁶⁰.

Caratteristiche del credito d'imposta

Il credito d'imposta può essere utilizzato dal giorno successivo a quello dell'avvenuto versamento del conferimento in denaro o della rinuncia al credito, o dal giorno successivo a quello della delibera di destinazione a riserva dell'utile di esercizio.

Il credito d'imposta non è produttivo di interessi e può essere utilizzato in compensazione nel modello F24, senza limiti di importo, o può essere richiesto a rimborso o ceduto a terzi. Esso deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi e non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP.

Ai fini dell'utilizzo del credito è necessaria una comunicazione preventiva all'Agenzia delle Entrate, i cui termini e modalità di presentazione sono stati definiti con il provv. Agenzia delle Entrate 17.9.2021 n. 238235.

Effetti ai fini del calcolo degli acconti

Se nel 2021 l'ACE innovativa è utilizzata a riduzione dell'IRPEF o dell'IRES in qualità di reddito detassato, occorre tenerne conto ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF/IRES 2021 con il metodo previsionale.

6.2.3 Riduzione della tassazione dei dividendi per gli enti non commerciali

Ai sensi dell'art. 1 co. 44 - 47 della L. 178/2020, è stata ridotta al 50% l'imponibilità degli utili percepiti dagli enti non commerciali che svolgono attività di interesse generale in determinati settori di interesse generale (famiglia e valori connessi, crescita e formazione giovanile,

¹⁵⁹ Si veda l'art. 19 co. 2 del DL 73/2021.

¹⁶⁰ Ad esempio, se una srl effettua un aumento di capitale di 500.000,00 euro nell'ottobre del 2021 (per ipotesi unico movimento suscettibile di determinare un incremento della base di calcolo dell'agevolazione):

- emerge un reddito detassato di 75.000,00 euro, al quale fa seguito una minore IRES 2021 di 18.000,00 euro;
- la società può, alternativamente, optare per trasformare il reddito detassato in credito d'imposta, anch'esso naturalmente quantificato in 18.000,00 euro.

educazione, istruzione e formazione, compreso l'acquisto di prodotti editoriali per la scuola, volontariato, filantropia e beneficenza, ecc.).

Decorrenza

La suddetta riduzione interessa i dividendi percepiti dall'esercizio in corso all'1.1.2021 (dunque, dal 2021 per i soggetti il cui esercizio coincide con l'anno solare).

Dividendi esclusi dal regime agevolato

Restano esclusi dal nuovo regime gli utili provenienti da partecipazioni in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui all'art. 47-*bis* co. 1 del TUIR.

Destinazione dell'IRES non dovuta

Gli enti non commerciali che beneficiano dell'esclusione da imposizione del 50% degli utili percepiti:

- destinano l'IRES non dovuta al finanziamento delle attività di interesse generale indicate dalla norma;
- accantonano l'importo non ancora erogato in una riserva indivisibile e non distribuibile per tutta la durata dell'ente.

Le fondazioni bancarie destinano l'IRES non dovuta in applicazione della disposizione in argomento sempre al finanziamento delle medesime attività di interesse generale indicate, accantonandola, fino all'erogazione, in un apposito fondo destinato all'attività istituzionale.

Effetti ai fini del calcolo degli acconti

Se gli enti non commerciali hanno percepito dividendi nel corso del 2021, devono considerare le novità in esame nel calcolo dell'IRES presunta per il 2021.

6.2.4 Esclusione da imposizione dei contributi relativi all'emergenza COVID-19

L'art. 10-*bis* del DL 137/2020 dispone che i contributi e le indennità di qualsiasi natura erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 e diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza, da chiunque erogati e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione, spettanti ai soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori autonomi:

- non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini IRAP;
- non rilevano ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR, rispettivamente il *pro rata* di deducibilità degli interessi passivi ed il c.d. "*pro rata*" generale di deducibilità dei costi¹⁶¹.

Al contestuale ricorrere delle condizioni previste dalla legge, la previsione esentativa assume carattere generale¹⁶², anche se, per alcuni contributi (es. contributo a fondo perduto ex art. 1 co. 1

¹⁶¹ Inizialmente, la misura avrebbe dovuto applicarsi nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla comunicazione della Commissione europea 19.3.2020 C(2020) 1863 *final* "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19", e successive modifiche, alle misure deliberate successivamente alla dichiarazione dello stato di emergenza sul territorio nazionale avvenuta con delibera del Consiglio dei Ministri del 31.1.2020, e successive proroghe.

Tale condizione è stata però eliminata dall'art. 1-*bis* co. 1 del DL 73/2021, che ha allo scopo abrogato il co. 2 dell'art. 10-*bis* del DL 137/2020. Tali contributi e liberalità non devono essere indicati nei modelli REDDITI e IRAP, né essere dichiarati nel prospetto degli aiuti di Stato del quadro RS.

¹⁶² Cfr. risposta a interpello Agenzia delle Entrate 20.9.2021 n. 618.

- 27, 29, 30-bis, 30-ter e 30-quater del DL 73/2021), l'esclusione da imposizione è già contemplata dalla relativa norma istitutiva.

Effetti ai fini del calcolo degli acconti

I contributi e le liberalità in esame, ove percepiti nel corso del 2021, vanno esclusi dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo realizzato nel 2021 al fine di determinare l'IRES/IRPEF e l'IRAP relative al medesimo periodo d'imposta, basi di computo dell'acconto calcolato con il criterio previsionale.

6.2.5 Riduzione dell'IRPEF/IRES per le ZES

Per le imprese (non in stato di liquidazione o scioglimento) che intraprendono una nuova iniziativa economica nelle Zone economiche speciali (ZES), è stata disposta la riduzione del 50% dell'IRPEF/IRES derivante dallo svolgimento dell'attività nella ZES a decorrere dal periodo d'imposta nel corso del quale è stata intrapresa la nuova attività e per i sei periodi d'imposta successivi¹⁶³.

Il beneficio compete a condizione che (a pena di decadenza):

- l'attività sia mantenuta nella ZES per almeno 10 anni;
- i posti di lavoro creati nell'ambito dell'attività avviata nella ZES siano conservati per almeno 10 anni.

Rispetto del regime "de minimis"

L'agevolazione spetta nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti per gli aiuti "de minimis".

Effetti ai fini del calcolo degli acconti

In presenza delle condizioni previste per l'applicazione della norma agevolativa, l'IRPEF/IRES afferente al 2021, base di computo dell'acconto dovuto per il 2021 calcolato con il metodo previsionale, deve essere ridotta del 50%.

6.3 NOVITÀ IN MATERIA DI IRAP

Ai fini del calcolo dell'acconto IRAP con il metodo previsionale, bisogna considerare:

- l'esclusione da imposizione dei contributi relativi all'emergenza COVID-19, alle condizioni e nei limiti riepilogati nel precedente § 6.2.4;
- per i soggetti IRPEF, le novità in materia di reddito d'impresa in vigore dal 2021 riepilogate nel precedente § 6.2, sempre che esse non risultino applicabili ai soli soggetti IRES¹⁶⁴.

7 OPERAZIONI STRAORDINARIE

Di seguito si riepilogano le modalità di versamento degli acconti in caso di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, trasformazioni e conferimenti).

7.1 FUSIONI E SCISSIONI

L'art. 4 co. 1 del DL 11.3.97 n. 50, conv. L. 9.5.97 n. 122, ha previsto che "*nelle operazioni di fusione e scissione, gli obblighi di versamento, inclusi quelli relativi agli acconti d'imposta ed alle ritenute operate su redditi altrui, dei soggetti che si estinguono per effetto delle operazioni medesime,*

¹⁶³ Si veda l'art. 1 co. 173 - 176 della L. 178/2020.

¹⁶⁴ In capo ai soggetti IRPEF, infatti, i proventi e gli oneri concorrenti alla formazione della base imponibile continuano a rilevare nella stessa misura prevista per le imposte sui redditi, sempre che – ricorrendone le condizioni – non sia stata esercitata l'opzione per la determinazione della base imponibile in base al bilancio.

sono adempiuti dagli stessi soggetti fino alla data di efficacia della fusione o della scissione ai sensi, rispettivamente, degli articoli 2504-bis, secondo comma, e 2504-decies (ora 2506-quater, n.d.r.), primo comma, primo periodo del codice civile¹⁶⁵; 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”.

Il co. 1-bis del medesimo art. 4 stabilisce che le suddette disposizioni si applicano anche alle operazioni di fusione e scissione che coinvolgono le c.d. “società di comodo” ai sensi dell’art. 30 della L. 23.12.94 n. 724.

7.1.1 Chiarimenti dell’Assonime

Secondo l’Assonime, la *ratio* di tale disposizione “è stata quella di evitare che, attraverso la realizzazione delle operazioni in argomento, le società partecipanti possano ridurre o in qualche modo omettere del tutto gli acconti che avrebbero, invece, dovuto assolvere se avessero continuato ad esistere separatamente”¹⁶⁶.

Inoltre, nella circ. Assonime 20.5.97 n. 60 si evidenzia come la suddetta disposizione:

- appare applicabile sia alle operazioni di fusione e scissione caratterizzate dalla retrodatazione degli effetti fiscali all’inizio del periodo d’imposta della società fusa, incorporata o scissa, sia alle operazioni non aventi effetti retroattivi;
- nelle operazioni con effetti retroattivi, sembra imporre alla società che si estingue di procedere al versamento degli acconti i cui termini scadono quando è ancora in vita, indipendentemente dal fatto che non venga ad esistenza un proprio periodo d’imposta;
- in tutte le operazioni, con o meno effetti retroattivi, sembra imporre alla società subentrante di determinare i suoi acconti, non ancora scaduti al momento della produzione degli effetti civilistici dell’operazione, ponendo a riferimento degli stessi non solo l’imposta del suo ultimo periodo, ma anche quella dell’ultimo periodo della società fusa, incorporata o scissa¹⁶⁷.

L’Assonime, peraltro:

- evidenzia l’inadeguatezza della norma a raggiungere le finalità dichiarate e le difficoltà operative della sua applicazione;
- auspica chiarimenti ufficiali in materia.

7.1.2 Chiarimenti del Ministero delle Finanze

La C.M. 12.11.98 n. 263/E (§ 2.15), in merito ad un’operazione di fusione che produce effetti retroattivi rispetto al periodo d’imposta nel quale interviene, precisa che:

- la società fusa, incorporata o scissa è tenuta, in via di principio, ad effettuare i versamenti in acconto i cui termini di scadenza sono anteriori alla data di perfezionamento dell’operazione ai sensi del codice civile, anche se si tratta di un periodo d’imposta destinato, per effetto della retrodatazione, a venire meno;
- i versamenti possono essere scomputati dal soggetto incorporante o risultante dalla fusione ovvero dai soggetti beneficiari della scissione in sede di versamento a saldo dell’imposta relativa al periodo in cui avviene l’operazione.

Se il termine di versamento degli acconti scade successivamente alla data di perfezionamento dell’operazione, la C.M. 263/98 (§ 2.15) chiarisce che:

¹⁶⁵ Momento in cui è eseguita presso il Registro delle imprese l’ultima delle iscrizioni previste.

¹⁶⁶ Si veda la circ. Assonime 20.5.97 n. 60, che riprende la Relazione governativa al DL 50/97.

¹⁶⁷ Per un’ampia analisi della disposizione in commento si rinvia al testo della citata circolare Assonime.

- la società incorporante o risultante dalla fusione ovvero beneficiaria della scissione è tenuta al versamento;
- nel calcolo dell'acconto si dovrà tenere *“conto anche dell'imposta liquidata dalle società incorporate o fuse o dalla società scissa nella dichiarazione di tali soggetti riferita al periodo d'imposta antecedente a quello in cui interviene la fusione o la scissione”*¹⁶⁸.

Nella C.M. 263/98 (§ 2.15) si evidenzia, inoltre, che l'ammontare dell'acconto può comunque essere calcolato sulla base del minor reddito previsto (c.d. metodo “previsionale”):

- da parte della società fusa, incorporata o scissa, per i versamenti da effettuare prima della data di efficacia dell'operazione;
- da parte della società risultante, incorporante o beneficiaria, per i versamenti da effettuare successivamente alla data di efficacia dell'operazione.

7.2 TRASFORMAZIONE TRA SOCIETÀ DI PERSONE O TRA SOCIETÀ DI CAPITALI

Nel caso in cui la trasformazione avvenga da uno ad un altro tipo di società di persone, ovvero da uno ad un altro tipo di società di capitali, la società risultante dalla trasformazione è tenuta a versare gli acconti come se la trasformazione non si fosse verificata¹⁶⁹.

7.3 TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ DI PERSONE IN SOCIETÀ DI CAPITALI

In caso di trasformazione di società di persone in società di capitali, pare opportuno distinguere tra l'acconto relativo alle imposte dirette e l'acconto relativo all'IRAP.

Con riferimento a tale ultima imposta, infatti, anche nell'ipotesi della trasformazione di una società di persone in una società di capitali (o viceversa), si crea continuità ai fini della soggettività passiva tributaria della società interessata, con gli effetti che saranno evidenziati nel successivo § 7.3.2.

7.3.1 Acconti IRPEF/IRES

Se la trasformazione della società di persone in società di capitali avviene entro il termine previsto per il versamento dell'acconto, la società risultante dalla trasformazione non ha l'obbligo di versare acconti, posto che, nel periodo d'imposta precedente, *“il soggetto non esisteva quale autonoma entità di imposizione”*¹⁷⁰.

7.3.2 Acconto IRAP

Con specifico riferimento all'IRAP, l'Amministrazione finanziaria aveva fornito alcuni chiarimenti con la C.M. 9.6.98 n. 144/E (§ 4.7) e la C.M. 12.11.98 n. 263/E (§ 2.15), allorquando, in ipotesi di trasformazione, risultavano diversi, rispetto a quelli vigenti, i termini di:

- presentazione delle dichiarazioni;
- effettuazione dei relativi versamenti.

La disciplina di riferimento è stata modificata, da ultimo, dall'art. 7-*quater* co. 19 del DL 193/2016 conv. L. 225/2016 che, intervenendo sul testo dell'art. 17 co. 1 del DPR 435/2001, ha stabilito che, in caso di operazioni di trasformazione, il saldo delle imposte sui redditi e dell'IRAP relative alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la tra-

¹⁶⁸ Nello stesso senso si veda la ris. Agenzia delle Entrate 16.6.2002 n. 187.

¹⁶⁹ Si veda la C.M. 31.10.77 n. 96/13/3983 (cap. II, § 3).

¹⁷⁰ Si veda la C.M. 31.10.77 n. 96/13/3983 (cap. II, § 3).

sformazione va corrisposto entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione relativa alla medesima frazione di esercizio¹⁷¹.

In assenza di ulteriori chiarimenti, occorre quindi "reinterpretare" i principi desumibili e gli esempi formulati dai citati documenti di prassi alla luce dell'intervenuta evoluzione normativa. Il quadro che ne risulta pone, talvolta, dubbi applicativi di difficile soluzione.

Periodo ante trasformazione

Per effetto delle citate modifiche, il termine per il versamento a saldo delle imposte relative al periodo *ante* trasformazione è "ordinariamente" fissato all'ultimo giorno del decimo mese successivo alla data in cui ha effetto la trasformazione e, quindi, sempre nel periodo d'imposta successivo a quello dell'intervenuta trasformazione. Infatti, il modello REDDITI e la dichiarazione IRAP relativi al periodo *ante* trasformazione vanno inviati entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla data in cui ha effetto la trasformazione.

Stando così le cose, alla luce di quanto precisato dalla C.M. 144/98/E (§ 4.7), si potrebbe ritenere che, relativamente al periodo *ante* trasformazione, siano dovute sia la prima, sia la seconda o unica rata dell'acconto IRAP, a condizione che i relativi termini di versamento siano anteriori a quello di corresponsione del saldo.

Circostanza che si verifica sempre, salvo per le trasformazioni intervenute nel mese di gennaio (riguardo alle quali il termine per il versamento del saldo scadrebbe il 30 novembre).

Pertanto, tale conclusione pare contrastare:

- da un lato, con l'esempio formulato dalla successiva C.M. 263/98/E (§ 2.15), ove, con riferimento a una trasformazione con effetto dal 1° ottobre, relativamente al periodo che precede l'operazione (1° gennaio - 30 settembre) viene posto in capo alla società trasformata l'obbligo di procedere "*al versamento del saldo dell'imposta dovuto per tale periodo*", ma non della seconda o unica rata di acconto¹⁷²;
- dall'altro, con la nozione di versamento in "acconto", che dovrebbe avvenire durante il periodo d'imposta di competenza, periodo che, qualora la trasformazione intervenga anteriormente ai termini di pagamento, sarebbe già concluso al momento del versamento¹⁷³.

Per quanto sopra, pare ragionevole ritenere che la prima e la seconda o unica rata dell'acconto IRAP siano dovute soltanto se, alla scadenza dei termini di versamento degli acconti, l'esercizio *ante* trasformazione è ancora in corso.

Ad esempio, se la trasformazione ha effetto dal 1° ottobre, relativamente al periodo che precede l'operazione (1° gennaio - 30 settembre) sarebbero dovuti soltanto la prima rata di acconto e ovviamente il saldo, ma non la seconda rata di acconto, in quanto alla scadenza del termine di pagamento di quest'ultima (30 novembre) la società di persone di fatto non esisterebbe più.

Pertanto, se, in via prudenziale, si decide comunque di corrispondere la seconda rata di acconto, il pagamento andrebbe effettuato entro la citata data del 30 novembre.

¹⁷¹ In tal modo, si evita che i soggetti coinvolti in tali operazioni straordinarie debbano versare le imposte in un unico termine fisso, talvolta con largo anticipo rispetto alla presentazione della dichiarazione (si veda la Relazione illustrativa al DLgs. 175/2014, che aveva a sua volta modificato la disciplina in commento).

¹⁷² Che, anche nella disciplina vigente *ante* 2001, sarebbe stata dovuta anteriormente al versamento del saldo.

¹⁷³ Con specifico riferimento alle persone fisiche, la C.M. 31.10.77 n. 96/13/3983, Cap. II, § 1, afferma che "*condizione essenziale per l'obbligo di versamento dell'acconto è che il soggetto d'imposta esista nel momento in cui l'acconto stesso è dovuto*".

Periodo post trasformazione

Sempre sulla scorta dei chiarimenti resi dalle C.M. 9.6.98 n. 144/E (§ 4.7) e 12.11.98 n. 263/E (§ 2.15) relativamente alla previgente disciplina, si ritiene che la società di capitali risultante dalla trasformazione debba corrispondere, o meno, gli acconti IRAP relativi al primo periodo *post* trasformazione¹⁷⁴ secondo quanto di seguito precisato:

- se la trasformazione ha effetto in una data compresa tra il 1° e il 31 gennaio, è dovuta sia la prima¹⁷⁵, sia la seconda rata dell'acconto IRAP¹⁷⁶ relativo al primo periodo *post* trasformazione;
- se la trasformazione ha effetto in una data compresa tra il 1° febbraio e il 30 novembre, l'acconto è dovuto in un'unica soluzione entro il termine di versamento della seconda rata¹⁷⁷, atteso che il termine di versamento della prima rata¹⁷⁸ sarebbe comunque successivo;
- se la trasformazione ha effetto nel mese di dicembre (ad esempio, il 1° dicembre), sarà dovuto soltanto il saldo relativo al primo periodo *post* trasformazione entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del medesimo (1° dicembre - 31 dicembre).

Nelle ipotesi in cui l'acconto sia dovuto e venga calcolato con il c.d. "metodo storico", quale base per la commisurazione del medesimo va assunta l'IRAP risultante dalla dichiarazione dell'ultimo periodo *ante* trasformazione¹⁷⁹.

7.4 TRASFORMAZIONE DI SOCIETÀ DI CAPITALI IN SOCIETÀ DI PERSONE

Per gli stessi motivi evidenziati nel precedente § 7.3, anche in caso di trasformazione di società di capitali in società di persone, pare opportuno distinguere tra l'acconto relativo alle imposte dirette e l'acconto relativo all'IRAP.

7.4.1 Acconti IRPEF/IRES

Se la trasformazione della società di capitali in società di persone avviene entro il termine di versamento dell'acconto, la società risultante dalla trasformazione non ha l'obbligo di versare acconti¹⁸⁰.

¹⁷⁴ Intendendosi per tale il periodo d'imposta che va dal giorno di effetto della trasformazione al 31 dicembre, ipotizzando che la società di capitali abbia il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

¹⁷⁵ Entro il termine per il versamento del saldo dell'ultimo periodo *ante* trasformazione, in scadenza il 16 novembre (giorno 16 del mese successivo a quello stabilito per la presentazione della dichiarazione).

¹⁷⁶ Pur in assenza dell'11° mese dell'esercizio, per motivi di cautela fiscale si ritiene in ogni caso opportuno corrispondere la seconda rata di acconto entro il 30 novembre.

¹⁷⁷ Infatti, pur in assenza dell'11° mese dell'esercizio, per motivi di cautela fiscale si ritiene in ogni caso opportuno corrispondere la seconda rata di acconto.

¹⁷⁸ Coincidente con il termine per il versamento del saldo dell'ultimo periodo *ante* trasformazione, in scadenza l'ultimo giorno del mese successivo a quello stabilito per la presentazione della dichiarazione.

¹⁷⁹ Cfr. C.M. 263/98/E (§ 2.15). Peraltro, tale circostanza potrebbe determinare alcune difficoltà operative per le trasformazioni che intervengono in prossimità della scadenza del versamento della seconda rata d'acconto. Si pensi, ad esempio, ad una trasformazione che intervenga il 25.11.2021: in questo caso, per provvedere al pagamento della seconda rata dell'acconto IRAP relativo al primo periodo *post* trasformazione, entro il 30.11.2021 occorrerebbe già aver determinato l'imposta dovuta dalla società trasformata da indicare nella dichiarazione IRAP relativa al periodo 1.1.2021 - 24.11.2021, sulla quale commisurare l'acconto dovuto.

Per ovviare a tale inconveniente, si potrebbe fare comunque riferimento all'ultima dichiarazione presentata: nel caso di specie, occorrerebbe fare riferimento alla dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2020, da presentare entro il 30.11.2021. Sinora, peraltro, tale possibilità non è stata confermata in via ufficiale dall'Amministrazione finanziaria.

¹⁸⁰ I singoli soci saranno tenuti ai versamenti degli acconti IRPEF sulla base delle proprie dichiarazioni relative al periodo d'imposta precedente, salva la possibilità di ridurre gli acconti in previsione della diminuzione del reddito.

7.4.2 Acconto IRAP

Anche in questo caso, occorre distinguere tra il periodo *ante* trasformazione e il periodo *post* trasformazione.

Periodo ante trasformazione

In base a quanto rilevato nel precedente § 7.3.2, la società di capitali, se la trasformazione ha effetto in una data compresa tra il 1° gennaio e il 31 maggio (ad esempio, 10 maggio):

- non è tenuta al versamento della seconda rata dell'acconto IRAP relativo all'ultimo periodo *ante* trasformazione (1° gennaio - 9 maggio)¹⁸¹;
- non sembrerebbe tenuta neppure al versamento della prima rata, non essendovi più un periodo d'imposta *ante* trasformazione in corso al 30 giugno¹⁸².

Se la trasformazione ha effetto da una data compresa tra il 1° giugno e il 30 giugno (ad esempio, 10 giugno), la società di capitali parrebbe non dover versare né la prima, né la seconda rata dell'acconto IRAP relativo all'ultimo periodo *ante* trasformazione, non essendovi più un periodo d'imposta *ante* trasformazione in corso né al 30 giugno, né al 30 novembre¹⁸³.

Nel caso in cui la trasformazione abbia effetto da una data compresa tra il 1° giugno e il 30 novembre (ad esempio, 1° agosto), la società di capitali è tenuta al versamento della prima rata dell'acconto IRAP relativo all'ultimo periodo *ante* trasformazione (1° gennaio - 31 luglio). La seconda rata sembrerebbe non dovuta, non essendovi più un periodo d'imposta *ante* trasformazione in corso al 30 novembre.

Infine, qualora la trasformazione abbia effetto nel mese di dicembre, la società di capitali è tenuta al versamento della prima e della seconda rata dell'acconto IRAP relativo all'ultimo periodo *ante* trasformazione, posto che detto esercizio è in corso sia al 30 giugno, sia al 30 novembre.

Periodo post trasformazione

Se la trasformazione ha effetto in una data compresa tra il 1° gennaio e il 31 maggio (ad esempio, 10 maggio), è dovuta sia la prima, sia la seconda rata dell'acconto IRAP relativo al primo periodo *post* trasformazione (10 maggio - 31 dicembre). Infatti, il termine per il versamento del saldo dell'ultimo periodo *ante* trasformazione, entro il quale va effettuato il versamento del primo acconto del primo periodo *post* trasformazione, scade l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura dell'ultimo periodo d'imposta *ante* trasformazione, comunque anteriore alla scadenza del versamento della seconda rata di acconto (30 novembre).

Qualora la trasformazione abbia effetto in una data compresa tra il 1° giugno e il 30 novembre (ad esempio, 1° agosto), sembrerebbe dovuta soltanto la seconda rata dell'acconto IRAP relativo al primo periodo *post* trasformazione (1° agosto - 31 dicembre). Infatti, il termine per il versamento del saldo dell'ultimo periodo *ante* trasformazione, entro il quale andrebbe effettuato il versamento del primo acconto del primo periodo *post* trasformazione, scade l'ultimo giorno del sesto mese

¹⁸¹ Infatti, in tale ipotesi, il termine per il versamento del saldo (30 novembre) coinciderebbe con quello di versamento della medesima (30 novembre). Inoltre, in questo caso non vi sarebbe neppure un 11° mese dell'esercizio e l'acconto potrebbe comunque non essere dovuto per assenza dell'elemento temporale.

¹⁸² Si veda il precedente § 7.3.2. Peraltro, sotto un diverso profilo, la prima rata potrebbe sembrare dovuta in quanto il termine di versamento (30 giugno) è anteriore a quello del saldo (30 novembre). Pertanto, se, in via prudenziale, si decide comunque di corrispondere tale rata di acconto, il pagamento andrebbe effettuato entro la citata data del 30 giugno.

¹⁸³ Sotto un diverso profilo, invece, esse sembrerebbero dovute in quanto i termini di versamento (rispettivamente, 30 giugno e 30 novembre) sono anteriori a quello del saldo (31 dicembre). Pertanto, se, in via prudenziale, si decide comunque di corrispondere entrambe le rate, il versamento va eseguito entro le citate date del 30 giugno (prima rata) e del 30 novembre (seconda rata).

successivo a quello di chiusura dell'ultimo periodo d'imposta *ante* trasformazione, comunque posteriore alla scadenza del versamento della seconda rata di acconto (30 novembre).

Infine, se la trasformazione ha effetto nel mese di dicembre (ad esempio, il 1° dicembre), sarà dovuto soltanto il saldo relativo al primo periodo *post* trasformazione entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del medesimo (1° dicembre - 31 dicembre).

Nei casi in cui l'acconto sia dovuto e venga calcolato con il c.d. "metodo storico", quale base per la commisurazione del medesimo va assunta l'IRAP risultante dalla dichiarazione dell'ultimo periodo *ante* trasformazione¹⁸⁴.

7.5 CONFERIMENTI

In caso di conferimenti, il calcolo degli acconti seguirà la disciplina generale, non operando alcuna trasposizione soggettiva e non essendo previste regole specifiche.

Non si pongono, in altri termini, questioni di assunzione, da parte di uno dei soggetti, di obblighi tributariamente riferibili all'altro, ragione per cui, anche ai fini del versamento degli acconti, i due soggetti continuano ad essere trattati autonomamente¹⁸⁵.

7.5.1 Conferente

Quanto alla conferente, si segnala che, per effetto dello scorporo dell'azienda (o del ramo aziendale), è probabile che si verifichi un ridimensionamento dell'attività produttiva, con il conseguimento di un minor reddito rispetto al periodo d'imposta precedente.

Pertanto, per tale soggetto, potrà risultare conveniente la determinazione degli acconti con il metodo "previsionale", anziché con quello "storico".

7.5.2 Conferitaria

La conferitaria:

- se soggetto neocostituito □ non sarà tenuta ad alcun versamento a titolo di acconto;
- se soggetto già esistente □ calcolerà gli acconti secondo le regole generali, quindi con il metodo "storico" o con quello "previsionale".

7.6 CHIUSURA ANTICIPATA DELL'ESERCIZIO SOCIALE

Alcune difficoltà operative possono porsi nell'ipotesi della chiusura anticipata dell'esercizio sociale, al fine di divenire soggetto "solare" o "non solare".

7.6.1 Passaggio da esercizio "solare" a "non solare"

Si consideri il caso di una società di capitali che delibera la chiusura anticipata al 30 settembre dell'esercizio sociale (che va dal 1° gennaio al 31 dicembre) per diventare soggetto "non solare". In tale ipotesi, si crea in via transitoria un periodo d'imposta di durata inferiore a 12 mesi (1° gennaio - 30 settembre), che non presenta, quindi, un 11° mese dell'esercizio entro il quale andrebbe versata la seconda rata dei rispettivi acconti IRES e IRAP.

Sul punto, l'interpello DRE Veneto 7.8.2017 n. 907-637/2017 ha precisato che, non essendoci un "*undicesimo mese dell'esercizio*", tale rata non è dovuta.

¹⁸⁴ Si veda la C.M. 263/98/E (§ 2.15).

¹⁸⁵ Si veda la C.M. 21.3.80 n. 9 (§ 7).

Infatti, per effetto della minor durata del periodo d'imposta, viene a mancare l'elemento temporale; eventuali conguagli rispetto al primo acconto devono, quindi, essere corrisposti in sede di versamento del saldo del periodo d'imposta 1° gennaio - 30 settembre¹⁸⁶.

7.6.2 Passaggio da esercizio "non solare" a "solare"

Analoghe considerazioni sembrano proponibili nel caso opposto della società di capitali che delibere la chiusura anticipata al 31 dicembre dell'esercizio sociale (che, per ipotesi, va dal 1° maggio al 30 aprile) per diventare soggetto "solare". In tale ipotesi, il periodo d'imposta di durata inferiore a 12 mesi va dal 1° maggio al 31 dicembre.

Anche in tale caso, adottando l'impostazione del citato interpello DRE Veneto 7.8.2017 n. 907-637/2017, la seconda rata degli acconti IRES e IRAP non sarebbe dovuta, per assenza dell'11° mese dell'esercizio.

7.7 LIQUIDAZIONE

Qualora nel periodo di competenza degli acconti intervenga la messa in liquidazione della società o ente, il liquidatore non è tenuto al versamento dell'acconto, salvo nel caso di esercizio provvisorio¹⁸⁷.

Pertanto, l'avvio della procedura di liquidazione in corso d'anno determina la suddivisione dell'esercizio in due distinti periodi d'imposta. Con riferimento all'ultimo periodo "ordinario" (vale a dire, quello compreso tra l'inizio dell'esercizio e l'inizio della liquidazione), si pone il problema delle modalità e dei termini di versamento degli acconti, atteso che si è in presenza di un periodo d'imposta di durata inferiore a 12 mesi¹⁸⁸. Il problema è analogo a quello della chiusura anticipata del periodo d'imposta, esaminato nel precedente § 7.6, cui pertanto si rinvia.

Nozione di esercizio provvisorio

Con la sentenza 29.9.2007 n. 133, la Commissione tributaria provinciale di Frosinone ha chiarito che, per esercizio provvisorio, deve intendersi quello previsto dall'art. 104¹⁸⁹ del RD 267/42 (c.d. "legge fallimentare"), disposto dal Tribunale competente dopo la dichiarazione di fallimento.

Così, in assenza di fallimento, il motivo predominante per cui l'obbligo di versamento dell'acconto può non sussistere deve ricercarsi nel fatto che, nell'anno in cui viene deliberata la liquidazione ordinaria, essendo l'esercizio diviso in due parti ed essendo per ciascun periodo prevista la presentazione di un'autonoma dichiarazione dei redditi, gli acconti potrebbero non essere attribuiti ad alcuna delle due.

¹⁸⁶ Prima della risposta della DRE Veneto, alcuni contribuenti decidevano, in via prudenziale, di versare comunque il secondo acconto IRES/IRAP. In questo caso, si poneva però il problema dell'individuazione del relativo termine di versamento. Secondo alcuni, questo doveva essere identificato nell'ultimo giorno di quello che sarebbe stato l'11° mese dell'esercizio se non fosse intervenuta la chiusura anticipata del medesimo (vale a dire, riprendendo il nostro esempio, il 30 novembre). Secondo una diversa impostazione, interpretando estensivamente la nozione di "11° mese" dell'esercizio come "penultimo mese" prima della chiusura dell'esercizio di competenza, sempre in base al nostro esempio il secondo acconto avrebbe dovuto essere versato entro il 31 agosto. Tale orientamento muoveva dalla considerazione che, al 30 novembre, si sarebbe già stati nel periodo d'imposta successivo e si sarebbe quindi esulato dal concetto di versamento in "acconto", cioè che avviene durante il periodo d'imposta di competenza.

¹⁸⁷ Cfr. C.M. 31.10.77 n. 96/13/3983, cap. II, § 3.

¹⁸⁸ Ad esempio, se la liquidazione della srl Alfa (con esercizio coincidente con l'anno solare) inizia in data 1.9.2021, l'ultimo periodo "ordinario" è quello che va dall'1.1.2021 al 31.8.2021.

¹⁸⁹ Prima delle modifiche introdotte dal DLgs. 5/2006, l'esercizio provvisorio era disciplinato dall'art. 90 del RD 267/42.

7.8 FALLIMENTO

Se nell'esercizio viene dichiarato il fallimento, non vi è obbligo di versamento dell'acconto, salvo nel caso di esercizio provvisorio¹⁹⁰.

7.9 INTERDIZIONE

In caso di interdizione, il versamento sarà effettuato dal tutore, in nome e per conto dell'interdetto¹⁹¹.

8 ACCONTO DEL CONTRIBUTO INPS EX L. 8.8.95 N. 335

Entro il 30.11.2021, i soggetti titolari di redditi di lavoro autonomo ex art. 53 co. 1 del TUIR ("professionisti"), assoggettati al contributo INPS ex art. 2 co. 26 della L. 8.8.95 n. 335, devono versare la seconda rata dell'acconto del contributo relativo al 2021.

Soggetti esclusi

Nessun acconto è previsto per:

- i collaboratori coordinati e continuativi;
- i venditori a domicilio;
- i lavoratori autonomi occasionali;
- gli associati in partecipazione che apportano solo lavoro¹⁹².

8.1 ALIQUOTE CONTRIBUTIVE

L'acconto 2021 è calcolato in base al reddito professionale dichiarato ai fini IRPEF per l'anno 2020¹⁹³, tenendo conto dell'aliquota contributiva applicabile nell'anno di riferimento dell'acconto stesso¹⁹⁴, vale a dire:

- professionisti iscritti anche ad altre forme previdenziali obbligatorie o titolari di pensione (diretta o indiretta) □ 24%¹⁹⁵;
- professionisti iscritti alla sola Gestione separata INPS e non pensionati □ 25,98%¹⁹⁶.

Pertanto, in considerazione della diversa aliquota applicabile, la situazione risulta essere quella riportata nei seguenti paragrafi.

8.2 DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO E TERMINI DI VERSAMENTO

Il versamento dell'acconto dei contributi INPS deve essere effettuato in due rate di pari importo.

Le rate di acconto sono entrambe pari al 40% dell'importo del contributo dovuto sui redditi di lavoro autonomo professionale del 2020, applicando le suddette aliquote contributive vigenti nel 2021¹⁹⁷.

¹⁹⁰ Cfr. C.M. 31.10.77 n. 96/13/3983, cap. II, § 3.

¹⁹¹ In tal caso, infatti, continua a sussistere il soggetto d'imposta: cfr. C.M. 31.10.77 n. 96/13/3983, cap. II, § 1.

¹⁹² Dal 25.6.2015 (data di entrata in vigore del DLgs. 81/2015) è vietato stipulare contratti di associazione in partecipazione il cui apporto sia costituito, anche solo in parte, da opere o servizi. Tuttavia, la facoltà di apporto di opere e servizi da parte di persone fisiche risulta ammissibile per i contratti già stipulati al 25.6.2015 e fino alla loro cessazione.

¹⁹³ Sono comunque esclusi i redditi già assoggettati ad altra contribuzione previdenziale obbligatoria.

¹⁹⁴ Si veda la circ. INPS 9.6.98 n. 123 (§ B.2).

¹⁹⁵ Artt. 1 co. 398 della L. 178/2020, 1 co. 165 della L. 232/2016 e 1 co. 79 della L. 247/2007.

¹⁹⁶ Artt. 1 co. 398 della L. 178/2020, 1 co. 165 della L. 232/2016 e 1 co. 79 della L. 247/2007. Si veda anche la circ. INPS 5.2.2021 n. 12 (§ 1.4).

¹⁹⁷ I versamenti a saldo e in acconto dei contributi previdenziali (compreso, quindi, il contributo INPS ex L. 335/95) devono essere effettuati entro gli stessi termini previsti per il versamento delle somme dovute in base alla dichiarazione dei

8.2.1 Professionisti soggetti all'aliquota del 24%

Per tali soggetti, la prima rata dell'acconto, pari al 9,6%¹⁹⁸ del reddito professionale risultante dal rigo RE25 del modello REDDITI PF 2021, andava versata entro il termine per il pagamento a saldo delle imposte risultanti dal medesimo modello¹⁹⁹.

La seconda rata, pari sempre al 9,6% del reddito professionale risultante dal rigo RE25 del modello REDDITI PF 2021, va invece versata entro il 30.11.2021.

8.2.2 Professionisti soggetti all'aliquota del 25,98%

Per tali soggetti, la prima rata dell'acconto, pari al 10,392%²⁰⁰ del reddito professionale risultante dal rigo RE25 del modello REDDITI PF 2021, andava versata entro il termine per il pagamento a saldo delle imposte risultanti dal medesimo modello²⁰¹.

La seconda rata, pari sempre al 10,392% del reddito professionale risultante dal rigo RE25 del modello REDDITI PF 2021, va invece versata entro il 30.11.2021.

8.2.3 Massimale contributivo

Per il 2021, il contributo INPS ex L. 335/95 è dovuto fino al raggiungimento del massimale annuo della base imponibile di 103.055,00 euro²⁰²; tale limite si applica anche ai versamenti in acconto.

I complessivi versamenti del contributo per l'anno 2021 non dovranno quindi superare l'ammontare di:

- 24.733,20 euro²⁰³ □ professionisti soggetti all'aliquota del 24%;
- 26.773,69 euro²⁰⁴ □ professionisti soggetti all'aliquota del 25,98%.

redditi (art. 18 co. 4 del DLgs. 241/97).

¹⁹⁸ 40% del 24% (misura del contributo dovuto).

¹⁹⁹ In base a quanto chiarito dalla circ. INPS 21.6.2021 n. 88 (§ 2.2), il reddito da assoggettare ad imposizione contributiva è costituito dal reddito di lavoro autonomo conseguito nel periodo d'imposta di riferimento, al netto delle eventuali perdite dei periodi d'imposta precedenti scomputate dal reddito dell'anno. Per tale ragione, occorre assumere l'importo indicato nel rigo RE25, fermo restando che, per i soggetti privi di perdite da compensare e non usufruenti di regimi fiscali agevolati (vale a dire, per la maggior parte degli esercenti arti e professioni), detto rigo reca il medesimo importo del rigo RE23. In proposito, si rammenta che, dal periodo d'imposta 2008, le perdite derivanti dall'esercizio di arti e professioni sono deducibili dal reddito complessivo del contribuente, senza possibilità di riporto a nuovo. Tale facoltà continua invece a sussistere per le perdite conseguite nei periodi d'imposta 2006 e 2007.

Considerazioni analoghe valgono per i contribuenti minimi che si avvalgono dei regimi di vantaggio ex DL 98/2011 e forfetario ex L. 190/2014, per i quali bisogna fare riferimento alla differenza, rispettivamente, tra:

- l'ammontare indicato nel rigo LM6 ("Reddito lordo o perdita") e quello indicato nel rigo LM9 colonna 3 ("Perdite pregresse");
- l'ammontare indicato nel rigo LM34 colonna 2 ("Reddito lordo", "Gestione separata autonomi") e quello indicato nel rigo LM37 colonna 2 ("Perdite pregresse", "Gestione separata autonomi").

Cfr. le istruzioni al quadro LM del modello REDDITI PF 2021 e la citata circ. INPS 88/2021 (§ 2.2).

²⁰⁰ 40% del 25,98% (misura del contributo dovuto).

²⁰¹ Si veda la precedente nota 199 in materia di riporto delle perdite.

²⁰² Circ. INPS 5.2.2021 n. 12 (§ 4). Il massimale è rimasto invariato rispetto al 2020.

²⁰³ Si ricorda che, in sede di versamento del contributo INPS con il modello F24, gli importi devono essere arrotondati all'unità di euro, secondo le regole generali, vale a dire per eccesso se la frazione decimale è pari o superiore a 50 centesimi e per difetto se inferiore (si veda la circ. INPS 27.11.2001 n. 208).

²⁰⁴ Si veda la nota precedente.

8.2.4 Autoriduzione dell'acconto - Dubbi applicativi

Nel caso in cui il professionista preveda di conseguire nel 2021 un reddito professionale inferiore a quello dell'anno precedente, non è esplicitamente prevista la facoltà di autoriduzione degli acconti del contributo INPS.

Tale possibilità potrebbe però ammettersi in analogia con quanto sostenuto dalla circ. INPS 10.6.94 n. 182 in relazione alla disciplina contributiva prevista per gli artigiani e commercianti²⁰⁵. Peraltro, atteso che mancano conferme ufficiali sul punto, la facoltà di autoriduzione deve essere ponderata con estrema cautela, al fine di non incorrere nelle previste sanzioni per omesso o insufficiente versamento²⁰⁶.

Se, al momento della determinazione del saldo, dovesse emergere un versamento superiore a quello dovuto, l'eventuale eccedenza versata potrà essere, alternativamente:

- portata in detrazione dagli eventuali importi dei contributi dovuti nell'anno successivo;
- compensata con i versamenti di tributi e contributi ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, inserendola nel modello F24;
- restituita dall'INPS, con applicazione degli interessi, su richiesta del professionista²⁰⁷.

8.3 ESONERO CONTRIBUTIVO PARZIALE

Al ricorrere di determinati requisiti, anche i contributi complessivi dovuti in acconto per l'anno 2021 dai professionisti iscritti alla Gestione separata INPS possono beneficiare dell'esonero contributivo parziale introdotto dall'art. 1 co. 20 - 22-bis della L. 178/2020²⁰⁸.

La misura è stata attuata con il DM 17.5.2021 e resa operativa, per i lavoratori iscritti alle Gestioni previdenziali INPS, con la circ. 6.8.2021 n. 124 e il messaggio 20.8.2021 n. 2909.

La domanda per beneficiare dell'esonero doveva essere presentata all'INPS entro il 30.9.2021²⁰⁹.

8.3.1 Requisiti per la fruizione

Di seguito, in forma tabellare, sono riepilogati i requisiti necessari per la fruizione dell'esonero.

REQUISITO	CHIARIMENTI INPS
Calo del fatturato o dei corrispettivi nell'anno 2020 non inferiore al 33% rispetto a quelli dell'anno 2019 (art. 1 co. 2 lett. a) del DM 17.5.2021)	Il requisito è verificato: • in capo al titolare della posizione aziendale per gli iscritti alla Gestione artigiani e commercianti e alla Gestione lavoratori autonomi in agricoltura;

²⁰⁵ In particolare, nel citato documento viene chiarito che "la legge non fornisce chiarimenti sulle modalità di determinazione dell'acconto nell'ipotesi in cui il reddito dell'anno precedente sia superiore a quello dell'anno al quale si riferiscono i contributi, ma – trattandosi di un acconto – la somma da versare non può essere superiore a quella dovuta sulla base del reddito dell'anno al quale i contributi si riferiscono. In senso conforme sono state, tra l'altro, interpretate le norme fiscali sulle quali è stata modellata la disposizione in esame. Una diversa e contraria interpretazione porterebbe a conseguenze paradossali sul piano giuridico, visto che l'Istituto si vedrebbe costretto ad applicare sanzioni sul mancato versamento di contributi che, a seguito della dichiarazione dei redditi dell'anno successivo, sarebbero da considerare non dovuti e a liquidare prestazioni che poi diverrebbero indebite".

²⁰⁶ Si veda il successivo § 11.2.

²⁰⁷ Sulle modalità di rimborso si veda la circ. INPS 26.8.98 n. 193.

²⁰⁸ Tale disposizione ha introdotto un esonero contributivo in favore dei lavoratori autonomi e professionisti (sia iscritti all'INPS che alle Casse previdenziali private), nonché dei medici, infermieri e altri professionisti e operatori di cui alla L. 11.1.2018 n. 3 (in quiescenza e assunti per l'emergenza COVID-19).

²⁰⁹ Per il riepilogo dell'incentivo si veda la Circolare per la Clientela 7.9.2021 n. 39.

REQUISITO	CHIARIMENTI INPS
	- sul codice fiscale dello studio o della società nei quali è esercitata in modo prevalente l'attività stessa, nel caso in cui il soggetto beneficiario svolga l'attività in più studi professionali o in più società; - sulla sola attività individuale, in caso di esercizio di attività individuale e contemporanea partecipazione in studi professionali o società. Inoltre, il requisito non rileva per i soggetti iscritti nel corso dell'anno 2020 e con inizio attività nel medesimo anno.
Reddito complessivo di lavoro o derivante dall'attività che comporta l'iscrizione alla gestione non superiore a 50.000,00 euro percepito nel periodo d'imposta 2019 (art. 1 co. 2 lett. b) del DM 17.5.2021)	Il requisito: - è verificato in capo al titolare della posizione aziendale per gli iscritti alla Gestione artigiani e commercianti e alla Gestione lavoratori autonomi in agricoltura; - non rileva per i soggetti iscritti nel corso dell'anno 2020 e con inizio attività nel medesimo anno.
Regolarità contributiva (art. 2 co. 4 del DM 17.5.2021)	La regolarità contributiva è (art. 47-bis del DL 25.5.2021 n. 73): - verificata d'ufficio dagli enti concedenti a far data dall'1.11.2021; - assicurata anche dai versamenti effettuati entro il 31.10.2021.
Non titolarità di contratto di lavoro subordinato (eccetto il contratto di lavoro intermittente senza diritto all'indennità di disponibilità) (art. 1 co. 3 lett. a) del DM 17.5.2021)	I requisiti: - sono verificati in capo al titolare della posizione aziendale; - devono essere mantenuti durante tutto il periodo di riferimento dell'esonero (anno 2021). Inoltre, l'esonero:
Non titolarità di pensione diretta, diversa dall'assegno ordinario di invalidità, o da qualsiasi altro emolumento corrisposto dagli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria a integrazione del reddito a titolo di invalidità, con le medesime finalità (art. 1 co. 3 lett. b) del DM 17.5.2021)	- non spetta per i mesi nei quali risulta attivo un rapporto di lavoro subordinato (in tal caso viene riproporzionato); - è incompatibile con gli assegni straordinari di accompagnamento alla pensione erogati dai Fondi di solidarietà, l'assegno di esodo ex art. 4 della L. 28.6.2021 n. 92, l'indennizzo per cessazione di attività commerciale, gli assegni vitalizi già erogati dagli enti disciolti ENPAS, Istituto Postelegrafonici e INADEL, le rendite facoltative, nonché l'APE sociale; - è compatibile con l'assegno ordinario di invalidità, con l'assegno ordinario di invalidità erogato dagli enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza, nonché con le rendite erogate dall'INAIL e con gli assegni e le pensioni sociali.

Compatibilità con l'ordinamento comunitario

L'agevolazione è concessa ai sensi della sezione 3.1 della comunicazione della Commissione europea recante il "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" (e successive modifiche) e nei limiti e alle condizioni di cui alla medesima Comunicazione.

8.3.2 Misura dell'esonero

L'esonero spetta nel limite massimo individuale di 3.000,00 euro su base annua, riparametrato e applicato su base mensile per ciascun lavoratore autonomo o professionista.

L'importo complessivo dell'esonero – determinato secondo il numero dei beneficiari, dei mesi di attività, ecc. – verrà comunicato dall'INPS a ciascun richiedente.

Tuttavia, la misura potrà subire riproporzionamenti nelle seguenti ipotesi:

- superamento del limite di spesa (1.500 milioni di euro per i lavoratori iscritti all'INPS). Il beneficiario sarà tenuto a effettuare il versamento della differenza entro 30 giorni dalla comunicazione INPS nell'ipotesi in cui, dopo il riproporzionamento, la contribuzione dovuta per l'anno 2021, con termini di versamento già scaduti, ecceda l'importo dell'esonero (non saranno applicate sanzioni o interessi);
- cessazioni di attività o lavoratori attivi aventi decorrenza successiva alla data del 30.9.2021 o comunicate successivamente a tale data. Anche in questo caso la differenza contributiva deve essere versata entro 30 giorni dalla comunicazione INPS (senza sanzioni o interessi);
- una volta disponibili i dati dei rapporti di lavoro subordinato per l'intero anno 2021.

Decorso il termine di 30 giorni dalla comunicazione dell'importo dell'esonero rideterminato, la differenza dei contributi dovuti sarà gravata delle sanzioni civili.

Richiesta di rimborso o compensazione della contribuzione già versata

La domanda, da presentare all'INPS, per la richiesta di rimborso o compensazione della contribuzione già versata oggetto di esonero potrà essere presentata entro il 31.12.2021, in luogo del 30.11.2021 previsto dall'art. 2 co. 3 del DM 17.5.2021²¹⁰.

9 TERMINI DI VERSAMENTO DEGLI ACCONTI

Come più volte ricordato, gli acconti IRPEF, IRES, IRAP e delle relative addizionali e imposte sostitutive, nonché quelli delle imposte patrimoniali (IVIE e IVAFE), devono essere versati in due rate qualora l'importo della prima rata superi 103,00 euro²¹¹.

9.1 SOGGETTI ISA

Per i soggetti ISA, come definiti nel precedente § 3.1:

- la prima rata, pari al 50%, era dovuta entro il termine del versamento a saldo relativo alla dichiarazione dei redditi dell'anno precedente;
- la seconda, pari alla differenza tra l'acconto complessivamente dovuto e quanto corrisposto a titolo di prima rata, va versata entro il 30.11.2021 ovvero entro l'ultimo giorno dell'11° mese dell'esercizio per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

In caso contrario, si effettua il versamento in un'unica soluzione entro il termine di cui al secondo punto.

9.2 CONTRIBUENTI ESTRANEI AGLI ISA

Per i contribuenti differenti dai soggetti ISA, come definiti nel precedente § 3.1:

- la prima rata, del 40%, era dovuta entro il termine del versamento a saldo relativo alla dichiarazione dei redditi dell'anno precedente;
- la seconda, pari alla differenza tra l'acconto complessivamente dovuto e quanto corrisposto a titolo di prima rata, va versata entro il 30.11.2021 ovvero entro l'ultimo giorno dell'11° mese dell'esercizio per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

²¹⁰ Si veda la circ. INPS 6.8.2021 n. 124.

²¹¹ Art. 17 co. 3 del DPR 7.12.2001 n. 435.

In caso contrario, si effettua il versamento in un'unica soluzione entro il termine di cui al secondo punto.

10 MODALITÀ DI VERSAMENTO DEGLI ACCONTI

Per il versamento degli acconti occorre utilizzare il modello F24, con il quale è possibile compensarli con eventuali crediti di imposte o contributi risultanti dalle dichiarazioni fiscali o dalle denunce contributive periodiche, ovvero derivanti da agevolazioni fiscali.

I titolari di partita IVA sono tenuti ad effettuare tale versamento esclusivamente con modalità telematiche.

10.1 TITOLARI DI PARTITA IVA

A partire dall'1.1.2007, tutti i titolari di partita IVA sono tenuti ad effettuare i versamenti con il modello F24 esclusivamente con modalità telematiche, direttamente o tramite intermediari abilitati²¹².

10.1.1 Procedure utilizzabili

I soggetti in esame, al fine di adempiere all'obbligo di versamento telematico, devono utilizzare una delle seguenti procedure:

- "F24 *on line*", cui hanno accesso tutti i contribuenti in possesso del "pincode" di abilitazione; per usufruire di tale servizio è necessario avere un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle Entrate o presso Poste Italiane, sul quale addebitare le somme dovute;
- "F24 *web*", che consente ai contribuenti di compilare e trasmettere il modello di versamento senza la necessità di scaricare sul proprio *computer* alcun *software*; il pagamento avviene con un "ordine di addebito" sul conto corrente bancario o postale del contribuente, a beneficio dell'Agenzia delle Entrate;
- "F24 cumulativo", riservato agli intermediari abilitati ad Entratel (escluse le società del gruppo), per effettuare telematicamente i versamenti dei propri clienti, con addebito sui relativi conti correnti ovvero sul proprio conto corrente²¹³;
- sistemi di *home banking* collegati al circuito CBI (*Corporate Banking* Interbancari) del sistema bancario o altri sistemi di *home banking* offerti dagli istituti di credito, da Poste Italiane o da altri Prestatori di Servizi di Pagamento (PSP) diversi dalle banche (es. Istituti di pagamento e di moneta elettronica, iscritti all'apposito albo tenuto dalla Banca d'Italia), a seguito di apposita convenzione con l'Agenzia delle Entrate²¹⁴.

10.1.2 Obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate

Nell'ambito delle modalità telematiche elencate nel precedente § 10.1.1, i titolari di partita IVA devono utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (F24 *on line*, F24 *web* e F24 cumulativo) nell'ipotesi in cui vengano compensati i crediti relativi²¹⁵:

- alle imposte sui redditi (IRES e IRPEF) e alle relative addizionali;
- alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito;
- all'IRAP;

²¹² Art. 37 co. 49 del DL 223/2006 conv. L. 248/2006 e art. 1 del DPCM 4.10.2006.

²¹³ In quest'ultimo caso, a partire dal 3.7.2007, per effetto del provv. Agenzia delle Entrate 21.6.2007.

²¹⁴ Il sistema non è però utilizzabile nel caso di obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (si veda il successivo § 10.1.2).

²¹⁵ Art. 37 co. 49-bis del DL 223/2006 (conv. L. 248/2006), come modificato dall'art. 3 co. 3 del DL 50/2017 (conv. L. 96/2017).

- all'IVA (annuali e trimestrali);
- ai crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi²¹⁶.

In precedenza, l'obbligo di adoperare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate era previsto soltanto in caso di:

- compensazione dei crediti IVA (annuali o trimestrali) per un importo superiore a 5.000,00 euro annui;
- presentazione di modelli F24 "a saldo zero".

Estensione dell'obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate

Per effetto dell'art. 3 co. 2 del DL 26.10.2019 n. 124²¹⁷, conv. L. 19.12.2019 n. 157, l'obbligo di utilizzare i sistemi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni è stato esteso a tutti i crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta.

Si tratta, ad esempio, dei crediti relativi:

- ai versamenti eccedenti di ritenute alla fonte;
- agli importi rimborsati ai lavoratori che hanno presentato il modello 730;
- al recupero del *bonus* mensile erogato in busta paga (c.d. "*bonus* Renzi" e nuovo "trattamento integrativo dei redditi di lavoro dipendente e assimilati"²¹⁸).

La nuova disciplina si applica con riferimento ai crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 (art. 3 co. 3 del DL 124/2019).

10.2 SOGGETTI NON TITOLARI DI PARTITA IVA

I soggetti non titolari di partita IVA mantengono la facoltà di effettuare i versamenti con il modello F24 cartaceo presso banche, uffici postali o Agenti della Riscossione, in alternativa alla facoltà di avvalersi delle modalità telematiche²¹⁹, qualora non debbano utilizzare crediti in compensazione.

Per effetto dell'abrogazione della lett. c) dell'art. 11 co. 2 del DL 66/2014²²⁰, è stato infatti eliminato l'obbligo di utilizzare le suddette modalità telematiche nell'ipotesi in cui debbano essere versate somme per un importo totale superiore a 1.000,00 euro.

Per tali soggetti resta invece l'obbligo di adoperare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate²²¹ in caso di:

- modelli F24 "a saldo zero";
- utilizzo in compensazione di determinati crediti d'imposta concessi a fini agevolativi²²².

Estensione dell'obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate

Mediante l'art. 3 co. 2 del DL 26.10.2019 n. 124²²³, è stato esteso anche ai contribuenti non titolari di partita IVA l'obbligo di utilizzare i sistemi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni, senza limiti di importo:

²¹⁶ Il cui elenco, con i relativi codici tributo, è riportato negli Allegati 1 e 2 alla ris. Agenzia delle Entrate 9.6.2017 n. 68 e nell'Allegato della ris. Agenzia delle Entrate 31.12.2019 n. 110.

²¹⁷ Che ha ulteriormente modificato l'art. 37 co. 49-*bis* del DL 223/2006 (conv. L. 248/2006).

²¹⁸ Di cui agli artt. 1 e 3 del DL 5.2.2020 n. 3, conv. L. 2.4.2020 n. 21, applicabile dall'1.7.2020.

²¹⁹ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 4.8.2006 n. 28 (§ 66).

²²⁰ Ad opera dell'art. 7-*quater* co. 31 del DL 193/2016 (conv. L. 225/2016).

²²¹ "F24 *on line*", "F24 *web*" o "F24 cumulativo" (tramite intermediari abilitati).

²²² Il cui elenco, con i relativi codici tributo, è riportato nell'Allegato 1 alla ris. Agenzia delle Entrate 9.6.2017 n. 68.

- di crediti relativi alle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'IRAP;
- di crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta²²⁴;
- dei crediti d'imposta ai fini agevolativi da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi²²⁵.

La nuova disciplina si applica con riferimento ai crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 (art. 3 co. 3 del DL 124/2019).

10.3 CODICI TRIBUTO

Di seguito, in forma tabellare, si riepilogano i codici tributo e le causali contributo da utilizzare nel modello F24 per il versamento della seconda o dell'unica rata di acconto per il 2021.

Imposta	Codice
IRPEF - Seconda rata o acconto in unica soluzione	4034
IRES - Seconda rata o acconto in unica soluzione	2002
IRAP - Seconda rata o acconto in unica soluzione	3813
"Cedolare secca" sulle locazioni di immobili abitativi (art. 3 del DLgs. 23/2011) - Seconda rata o acconto in unica soluzione	1841
Imposta sostitutiva per il regime di vantaggio ex DL 98/2011 - Seconda rata o acconto in unica soluzione	1794
Imposta sostitutiva per il regime forfetario ex L. 190/2014 - Seconda rata o acconto in unica soluzione	1791
Imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE) - Seconda rata o acconto in unica soluzione	4045
Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE) - Seconda rata o acconto in unica soluzione	4048
Addizionale IRPEF sul materiale pornografico e di incitamento alla violenza - Seconda rata o acconto in unica soluzione	4004
Maggiorazione IRES del 10,5% per le società non operative - Seconda rata o acconto in unica soluzione	2019
Addizionale IRES del 3,5% per gli intermediari finanziari e la Banca d'Italia - Seconda rata o acconto in unica soluzione	2042
Addizionale IRES del 3,5% per i concessionari del settore dei trasporti - Seconda rata o acconto in unica soluzione	2046
Addizionale IRES sul materiale pornografico e di incitamento alla violenza - Seconda rata o acconto in unica soluzione	2005
Addizionale IRES del 4% per le imprese con elevata capitalizzazione operanti nei settori del petrolio e dell'energia (art. 3 della L. 7/2009) - Seconda rata o acconto in unica soluzione	2014
Acconto contributo INPS per i professionisti soggetti all'aliquota del 24%	P10
Acconto contributo INPS per i professionisti soggetti all'aliquota del 25,98%	PXX

²²³ Che ha ulteriormente modificato l'art. 37 co. 49-bis del DL 223/2006 (conv. L. 248/2006).

²²⁴ Si veda il precedente § 10.1.2.

²²⁵ Il cui elenco, con i relativi codici tributo, è riportato nell'Allegato della ris. Agenzia delle Entrate 31.12.2019 n. 110.

10.4 CORREZIONE DI ERRORI “FORMALI” DEL MODELLO F24

Per la correzione dei modelli F24 nella cui compilazione siano stati commessi errori “formali”, è possibile avvalersi di due modalità:

- quella tradizionale, in base ai chiarimenti resi dalla circ. Agenzia delle Entrate 21.1.2002 n. 5;
- tramite il canale CIVIS, secondo quanto precisato dal comunicato stampa Agenzia delle Entrate 26.10.2015.

10.4.1 Modalità tradizionale

Se nella compilazione del modello F24 sono stati commessi errori nell'indicazione dei codici tributo o del periodo di riferimento o del codice fiscale, ovvero è stato indicato con un solo codice tributo un importo a debito o a credito che deve essere ripartito tra più codici tributo, per correggere tali errori “formali” i contribuenti interessati possono presentare un'apposita istanza di rettifica dei modelli F24 erroneamente compilati:

- ad uno qualsiasi degli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate;
- indicando i dati errati e quelli corretti;
- utilizzando un apposito *fac simile*²²⁶.

10.4.2 Canale CIVIS

Dal 26.10.2015, il contribuente o il professionista può correggere direttamente *on line* un eventuale errore commesso nella compilazione del modello F24 in occasione del pagamento di un tributo gestito dall'Amministrazione finanziaria.

La modifica del modello di pagamento avviene inviando una richiesta tramite il servizio Civis F24. Una volta effettuato l'accesso, il contribuente può ricercare il versamento da variare, inserire le modifiche e inviare la richiesta.

La lavorazione della modifica del modello è rapida ed è possibile consultare *on line* lo stato delle richieste presentate. Gli utenti Civis e i loro intermediari, se lo desiderano, possono ricevere gratuitamente l'avviso della conclusione della pratica tramite *sms* o *e-mail* e consultare *on line* l'esito della richiesta di modifica.

Per accedere al servizio Civis F24, è sufficiente essere abilitati ai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Fisconline o Entratel, per i professionisti che operano per conto dei loro assistiti) e selezionare l'apposito *link* “Richiesta modifica F24”.

Ulteriori informazioni sono disponibili all'interno della Guida del 22.10.2015 pubblicata sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it.

In particolare, in quest'ultimo documento viene precisato che è possibile presentare la richiesta di modifica a condizione che la delega:

- risulti già acquisita nella banca dati dell'Anagrafe tributaria;
- riguardi tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate (sono esclusi, dunque, i contributi/tributi delle sezioni INPS e altri enti previdenziali e assistenziali e i tributi della sezione IMU e altri enti locali);
- sia stata presentata negli ultimi 3 anni solari antecedenti l'anno della richiesta²²⁷;
- presenti almeno un tributo non abbinato.

Viene anche sottolineato che:

- in presenza di deleghe duplicate non è possibile inserire la richiesta di modifica;

²²⁶ Il *fac simile* dell'istanza è allegato alla circ. Agenzia delle Entrate 21.1.2002 n. 5.

²²⁷ Ad esempio, entro il 2021 è possibile richiedere la modifica degli F24 presentati dall'1.1.2018.

- in relazione alla stessa delega è possibile inoltrare più di una richiesta di modifica, ma solo se la richiesta precedente è stata già lavorata; un messaggio comunica all'utente la presenza di una richiesta non ancora conclusa.

10.5 COMPENSAZIONE

Tutti i contribuenti possono compensare gli acconti dovuti con eventuali crediti risultanti dalle dichiarazioni fiscali o dalle denunce periodiche contributive, ovvero spettanti per effetto di agevolazioni fiscali, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

10.5.1 Controlli preventivi sulle compensazioni

Allo scopo di contrastare il fenomeno delle indebite compensazioni di crediti d'imposta, l'art. 1 co. 990 della L. 27.12.2017 n. 205 (legge di bilancio 2018) ha inserito il co. 49-ter nell'art. 37 del DL 4.7.2006 n. 223, conv. L. 4.8.2006 n. 248, prevedendo che l'Agenzia delle Entrate possa sospendere, fino a 30 giorni, l'esecuzione dei versamenti mediante il modello F24, di cui agli artt. 17 ss. del DLgs. 241/97, contenenti compensazioni, per verificare se sussistono profili di rischio in relazione all'utilizzo dei crediti.

La delega di pagamento è eseguita e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data stessa della loro effettuazione:

- se all'esito del controllo il credito risulta correttamente utilizzato;
- in ogni caso, decorsi 30 giorni dalla data di presentazione della delega stessa.

Con il provv. 28.8.2018 n. 195385, l'Agenzia delle Entrate ha emanato le disposizioni attuative di tale disciplina, che si applicano dal 29.10.2018²²⁸.

Tra l'altro, l'Agenzia delle Entrate ha previsto che la sospensione della delega di pagamento, che non si può protrarre per più di 30 giorni:

- avviene comunque per il suo intero contenuto;
- viene comunicata al soggetto che ha presentato il modello F24, il quale può inviare elementi informativi utili ritenuti necessari per la finalizzazione della delega sospesa o decidere di annullare il modello F24 mediante l'apposita procedura telematica presente sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

Ove la compensazione non sia stata correttamente utilizzata, lo scarto viene comunicato indicandone la motivazione e il pagamento si dà per non eseguito.

Ove, di contro, il credito risulti correttamente utilizzato, la sospensione viene meno e l'operazione si considera effettuata nella data indicata nel *file* telematico inviato.

Nel provvedimento si specifica che il positivo esito della procedura (quindi il "via libera" alla compensazione) lascia intatto il successivo potere di controllo sul credito compensato.

10.5.2 Limiti alla compensazione dei crediti IVA e delle imposte dirette

Al fine di contrastare il fenomeno delle compensazioni di crediti inesistenti, nel corso degli anni sono stati introdotti alcuni vincoli in materia di compensazione nel modello F24 (resi più stringenti, da ultimo, dal DL 124/2019):

- dei crediti IVA (a decorrere dall'1.1.2010)²²⁹;

²²⁸ Al fine di rispettare quanto previsto dall'art. 3 co. 2 della L. 212/2000.

²²⁹ Tali limiti sono stati introdotti dall'art. 10 del DL 78/2009, conv. L. 102/2009, e dall'art. 8 co. 18 - 20 del DL 16/2012, conv. L. 44/2012.

- delle imposte dirette (a partire dalle dichiarazioni presentate per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2013, quindi con riferimento ai crediti maturati nel corso di tale annualità)²³⁰.

In particolare:

- la compensazione, nel modello F24, dei crediti IVA di importo superiore a 5.000,00 euro annui²³¹ può essere effettuata solo dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza trimestrale (modello TR) dalla quale il credito emerge²³²;
- l'utilizzo in compensazione, nel modello F24, di crediti relativi all'IVA, alle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e relative addizionali, all'IRAP, alle ritenute alla fonte e alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, per importi superiori a 5.000,00 euro²³³ annui ciascuno, comporta altresì l'obbligo che la dichiarazione annuale (o il modello TR, nel caso di crediti IVA trimestrali²³⁴) dalla quale emerge il credito:
 - rechi l'apposizione del visto di conformità, di cui all'art. 35 co. 1 lett. a) del DLgs. 9.7.97 n. 241 (c.d. "visto leggero"), da parte di un soggetto abilitato (es. dottore commercialista);
 - oppure la sottoscrizione del soggetto cui è demandata la revisione legale dei conti²³⁵;
- in relazione ai crediti per imposte dirette e IRAP maturati nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2020, si applica l'esonero dal visto di conformità (o dalla sottoscrizione alternativa), per un importo non superiore a 20.000,00 euro annui ciascuno, in presenza di un livello di affidabilità almeno pari a 8 (per il 2020), oppure pari a 8,5 (media semplice dei livelli di affidabilità 2019 e 2020), su una scala di 10, per effetto del regime premiale ISA²³⁶;
- fermo restando quanto sopra, anche la compensazione dei crediti afferenti alle imposte sui redditi e relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'IRAP, maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2019, di importo superiore a 5.000,00 euro annui ciascuno, può essere effettuata solo dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale dalla quale il credito emerge.

Se si intendono compensare gli acconti dovuti con crediti IVA, imposte sui redditi o IRAP, occorre quindi tenere conto delle suddette disposizioni.

²³⁰ Tali limiti sono stati previsti dall'art. 1 co. 574 della L. 147/2013.

²³¹ Soglia così fissata dall'art. 8 co. 18 - 19 del DL 16/2012. In precedenza, il limite era fissato a 10.000,00 euro. In base a quanto stabilito dal provv. Agenzia delle Entrate 16.3.2012 n. 40186, la riduzione della soglia da 10.000,00 a 5.000,00 euro si applica a decorrere dalle compensazioni dei crediti IVA (annuali e trimestrali) effettuate dall'1.4.2012.

²³² Il momento di effettuazione delle suddette compensazioni risulta, dunque, anticipato rispetto alla disciplina vigente prima delle modifiche recate dal DL 50/2017, secondo la quale occorre attendere il 16° giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza, e diventa un termine "mobile" collegato al giorno di effettiva presentazione della dichiarazione IVA o del modello TR.

²³³ Prima delle modifiche apportate dal DL 50/2017, il limite era fissato a 15.000,00 euro.

²³⁴ Per effetto delle modifiche apportate in sede di conversione del DL 50/2017, l'obbligo di apposizione del visto di conformità (o della sottoscrizione alternativa) è stato esteso anche alla compensazione dei crediti IVA trimestrali, se di importo superiore a 5.000,00 euro annui. Anteriormente alle suddette modifiche, la compensazione "orizzontale" di crediti IVA trimestrali di importo superiore a 5.000,00 euro annui non comportava l'obbligo di apposizione del visto di conformità sul modello TR.

²³⁵ In ordine alle *start up* innovative (art. 25 del DL 179/2012), in relazione ai crediti IVA (annuali o trimestrali), l'obbligo del visto di conformità (o della sottoscrizione alternativa) si applica se si supera il limite di 50.000,00 euro annui.

²³⁶ Si vedano l'art. 9-*bis* co. 11 lett. a) del DL 50/2017, la circ. Agenzia delle Entrate 2.8.2019 n. 17 (§ 4), il punto 2 del provv. Agenzia delle Entrate 30.4.2020 n. 183037 e il punto 2 del provv. Agenzia delle Entrate 26.4.2021 n. 103206.

10.5.3 Limite annuo dei crediti compensabili o rimborsabili sul conto fiscale

A partire dall'1.1.2014, è previsto il limite di 700.000,00 euro²³⁷ per ciascun anno solare, elevato a un milione di euro per l'anno 2020²³⁸ e a 2 milioni di euro per l'anno 2021²³⁹, in relazione all'ammontare dei crediti d'imposta e contributivi che possono essere compensati ai sensi del DLgs. 241/97, ovvero chiesti a rimborso sul conto fiscale con la procedura prevista dal DM 28.12.93 n. 567²⁴⁰.

Detto limite è cumulativo sia ai fini della compensazione che della richiesta di rimborso.

Compensazioni che non rilevano ai fini del raggiungimento del limite

Non rilevano ai fini del raggiungimento del suddetto limite le compensazioni effettuate secondo quanto indicato nella seguente tabella.

Tipologia di compensazione	Norma/prassi di riferimento
Compensazioni effettuate utilizzando disposizioni diverse dal DLgs. 241/97 (es. scomputo del credito IVA dalle successive liquidazioni periodiche, utilizzo del credito IRPEF o IRES per diminuire i relativi versamenti in acconto, ecc. ²⁴¹), anche se tale compensazione risulta esposta nel modello F24.	Art. 34 co. 1 della L. 388/2000
Compensazioni relative ai crediti d'imposta concessi per effetto di disposizioni di agevolazione o di incentivo fiscale ²⁴² .	R.M. 24.5.99 n. 86/E
Compensazioni relative alle agevolazioni per le Zone franche urbane (ZFU).	Art. 1 co. 340 - 343 della L. 296/2006 e ris. Agenzia delle Entrate 3.4.2015 n. 36
Compensazioni relative ai crediti d'imposta derivanti dalla conversione delle attività per imposte anticipate iscritte in bilancio.	Art. 2 co. 55 - 58 del DL 225/2010, ris. Agenzia delle Entrate 94/2011 e circ. Agenzia delle Entrate 37/2012
Compensazioni relative al credito d'imposta per la ricerca e sviluppo.	Art. 3 del DL 145/2013 e DM 27.5.2015
Compensazioni relative al credito d'imposta per favorire le erogazioni liberali a sostegno della cultura (c.d. "Art bonus").	Art. 1 del DL 83/2014
Compensazioni relative al recupero del c.d. "bonus IRPEF" in busta paga.	Art. 1 co. 15 della L. 190/2014 e circ. Agenzia delle Entrate 14.5.2014 n. 9
Compensazioni relative al recupero del "trattamento integrativo dei redditi di lavoro dipendente e assimilati".	Artt. 1 e 3 del DL 3/2020 e circ. Agenzia delle Entrate 14.12.2020 n. 29
Compensazioni relative agli importi rimborsati ai soggetti che hanno presentato il modello 730 e ai versamenti in eccesso di ritenute e imposte sostitutive.	Art. 15 del DLgs. 175/2014
Compensazioni relative ai crediti d'imposta per il settore cinematografico.	L. 220/2016 e risposte a

²³⁷ Soglia così fissata dall'art. 9 co. 2 del DL 35/2013 (conv. L. 64/2013) che ha incrementato il limite precedentemente fissato a 516.456,90 euro per ciascun anno solare dall'art. 34 co. 1 della L. 388/2000. Il limite è elevato a 1.000.000,00 di euro per i subappaltatori edili, qualora il volume d'affari registrato nell'anno precedente sia costituito, per almeno l'80%, da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto (art. 35 co. 6-ter del DL 223/2006).

²³⁸ Art. 147 del DL 34/2020.

²³⁹ Art. 22 del DL 73/2021.

²⁴⁰ Si veda l'art. 25 co. 4 del DLgs. 241/97.

²⁴¹ C.d. compensazione "interna" o "verticale", rispetto a quella "orizzontale" (cioè tra imposte e contributi diversi) che avviene necessariamente con il modello F24.

²⁴² Per i quali tuttavia vige l'apposito limite introdotto dalla legge Finanziaria 2008 (si veda il successivo § 10.5.4).

Tipologia di compensazione	Norma/prassi di riferimento
	interpello Agenzia delle Entrate 22.5.2019 n. 152 e 153
Compensazioni relative al credito d'imposta per erogazioni liberali agli istituti di istruzione (c.d. "School bonus").	Art. 1 co. 145 - 150 della L. 107/2015 e circ. Agenzia delle Entrate 20/2016, cap. V, § 1
Compensazione dei crediti d'imposta maturati dagli enti locali in relazione ai dividendi distribuiti dalle ex aziende municipalizzate trasformate in società per azioni.	Art. 26-bis del DL 1/2012
Compensazione dei crediti d'imposta riconosciuti in favore delle forme di previdenza complementare, di cui al DLgs. 252/2005, e degli enti di previdenza obbligatoria, di cui al DLgs. 509/94 e al DLgs. 103/96, qualora vengano effettuati investimenti in attività finanziarie a medio o lungo termine.	Art. 1 co. 91 - 94 della L. 190/2014, DM 19.6.2015, provv. Agenzia delle Entrate 28.9.2015 n. 122544, 23.6.2016 e 21.6.2017 n. 116001
Compensazioni relative al credito d'imposta per i versamenti al Fondo per il contrasto della povertà educativa minorile.	Art. 1 co. 392 - 395 della L. 208/2015 e DM 1.6.2016
Compensazioni relative al credito d'imposta a favore delle fondazioni bancarie per i versamenti ai Fondi speciali.	Art. 1 co. 578 - 581 della L. 232/2016 e DM 9.5.2017
Compensazioni relative al credito d'imposta a favore delle fondazioni bancarie per il finanziamento di progetti di <i>welfare</i> di comunità.	Art. 1 co. 201 - 204 della L. 205/2017 e DM 29.11.2018
Compensazioni relative al credito d'imposta per la quotazione delle PMI.	Art. 1 co. 89 - 92 della L. 205/2017 e DM 23.4.2018
Compensazioni relative al credito d'imposta per la formazione 4.0 del personale dipendente.	Art. 1 co. 46 - 56 della L. 205/2017 e DM 4.5.2018
Compensazioni relative al credito d'imposta a favore delle fondazioni bancarie per il finanziamento dei Centri di servizio per il volontariato.	Art. 62 del DLgs. 117/2017 e DM 4.5.2018 n. 56
Compensazioni del credito d'imposta relativo all'acquisto di veicoli meno inquinanti (c.d. "ecobonus").	Art. 1 co. 1031 - 1038 e co. 1057 - 1062 della L. 145/2018, DM 20.3.2019, art. 44 del DL 34/2020, art. 1 co. 77 - 79-bis della L. 178/2020, art. 73-quinquies del DL 73/2021 e art. 7 del DL 146/2021
Compensazioni del credito corrispondente alla detrazione d'imposta ceduta spettante per determinati interventi di riqualificazione energetica o antisismici.	Artt. 14 e 16 del DL 63/2013, art. 10 co. 3-ter del DL 34/2019, provv. Agenzia delle Entrate 8.6.2017 n. 108572, 28.8.2017 n. 165110, 18.4.2019 n. 100372 e 31.7.2019 n. 660057
Compensazioni del credito corrispondente allo sconto sul corrispettivo per determinati interventi di riqualificazione energetica o antisismici.	Artt. 14 e 16 del DL 63/2013 e provv. Agenzia delle Entrate 31.7.2019 n. 660057
Compensazioni del credito d'imposta per erogazioni liberali relative ad interventi di bonifica su edifici e terreni pubblici.	Art. 1 co. 156 - 161 della L. 145/2018
Compensazioni del credito d'imposta per erogazioni liberali relative a realizzazione, manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici.	Art. 1 co. 621 - 627 della L. 145/2018 e DPCM 30.4.2019
Compensazione del credito corrispondente al contributo concesso per l'acquisto di apparecchi televisivi di nuova generazione.	Art. 1 co. 1039 della L. 205/2017, DM 18.10.2019, art. 1 co. 614 - 615 della L. 178/2020 e DM 5.7.2021
Compensazione del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi.	Art. 1 co. 184 - 197

Tipologia di compensazione	Norma/prassi di riferimento
	della L. 160/2019
Compensazione del credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo e innovazione tecnologica.	Art. 1 co. 198 - 208 della L. 160/2019
Compensazione del credito d'imposta per l'adeguamento tecnologico finalizzato alla produzione di manufatti compostabili.	Art. 1 co. 653 - 658 della L. 160/2019
Compensazione del credito d'imposta derivante dalla trasformazione delle detrazioni fiscali spettanti per interventi di recupero del patrimonio edilizio o di efficienza energetica, di adozione di misure antisismiche, di recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, di installazione di impianti fotovoltaici o di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici.	Art. 121 del DL 34/2020 e provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847
Compensazione del credito d'imposta per botteghe e negozi.	Artt. 65 del DL 18/2020 e 122 del DL 34/2020 e provv. Agenzia delle Entrate 1.7.2020 n. 250739
Compensazione del credito d'imposta riconosciuto per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo.	Artt. 28 e 122 del DL 34/2020 e provv. Agenzia delle Entrate 1.7.2020 n. 250739
Compensazione del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro al fine di contenere la diffusione del virus COVID-19.	Artt. 120 e 122 del DL 34/2020, art. 1 co. 1098 - 1099 della L. 178/2020, provv. Agenzia delle Entrate 10.7.2020 n. 259854 e 8.1.2021 n. 4887
Compensazione del credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro e l'acquisto di dispositivi di protezione.	Artt. 125 e 122 del DL 34/2020 e provv. Agenzia delle Entrate 10.7.2020 n. 259854 e 11.9.2020 n. 302831
Compensazione del credito d'imposta per il pagamento di servizi offerti in ambito nazionale dalle imprese turistico ricettive, dagli agriturismo e dai <i>bed & breakfast</i> (<i>tax credit vacanze</i>).	Art. 176 del DL 34/2020 e provv. Agenzia delle Entrate 17.6.2020 n. 237174
Compensazione dei crediti d'imposta per il rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni.	Art. 26 del DL 34/2020, DM 10.8.2020 e provv. Agenzia delle Entrate 11.3.2021 n. 67800
Compensazione del credito d'imposta per le ritenute operate e versate dai sostituti d'imposta sulle somme successivamente restituite dal percipiente.	Art. 10 del TUIR e art. 150 del DL 34/2020
Compensazione del credito d'imposta riconosciuto ai policlinici universitari per la promozione di attività di ricerca.	Art. 25 co. 4- <i>duodecies</i> - 4- <i>quinqüesdecies</i> del DL 162/2019
Compensazione del credito d'imposta per favorire l'accesso a prestazioni di telemedicina nei piccoli centri.	Art. 19- <i>septies</i> del DL 137/2020
Compensazione del credito d'imposta relativo alle perdite, alle minusvalenze e ai differenziali negativi derivanti dai Piani di Risparmio a lungo termine (PIR).	Art. 1 co. 219 - 226 della L. 178/2020
Compensazione del nuovo credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi.	Art. 1 co. 1051 - 1063 della L. 178/2020
Compensazione del credito d'imposta per sistemi di filtraggio dell'acqua potabile.	Art. 1 co. 1087 - 1089 della L. 178/2020 e provv. Agenzia delle Entrate 16.6.2021 n. 153000
Compensazione dei crediti d'imposta corrispondenti ai contributi a fondo perduto riconosciuti agli operatori economici danneggiati dall'emergenza COVID-19.	Artt. 1 e 1- <i>ter</i> del DL 41/2021, provv. Agenzia delle Entrate

Tipologia di compensazione	Norma/prassi di riferimento
	23.3.2021 n. 77923, DM 10.9.2021, provv. Agenzia delle Entrate 8.11.2021 n. 305784, art. 1 del DL 73/2021, provv. Agenzia delle Entrate 2.7.2021 n. 175776, 4.9.2021 n. 227357 e 13.10.2021 n. 268440
Compensazione del credito d'imposta per la sanificazione, l'acquisto di dispositivi di protezione e tamponi.	Art. 32 del DL 73/2021, provv. Agenzia delle Entrate 15.7.2021 n. 191910 e 10.11.2021 n. 309145
Compensazione del credito d'imposta riconosciuto alle imprese che svolgono attività teatrali e spettacoli dal vivo, danneggiate dall'emergenza COVID-19.	Art. 36-bis del DL 41/2021 e provv. Agenzia delle Entrate 11.10.2021 n. 262278
Compensazione del credito d'imposta corrispondente alla c.d. "super ACE".	Art. 19 del DL 73/2021 e provv. Agenzia delle Entrate 17.9.2021 n. 238235
Compensazione del credito d'imposta riconosciuto alle imprese per i costi di formazione professionale di alto livello dei propri dipendenti.	Art. 48-bis del DL 73/2021
Compensazione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo di nuovi farmaci e vaccini.	Art. 31 del DL 73/2021
Compensazione del credito d'imposta riconosciuto agli enti privati per le spese di ricerca biomedica.	Art. 31-bis del DL 73/2021
Compensazione del credito d'imposta e del contributo a fondo perduto per la ristrutturazione delle imprese alberghiere e del settore turistico.	Art. 1 del DL 152/2021
Compensazione del credito d'imposta per la digitalizzazione delle agenzie di viaggio e dei <i>tour operator</i> .	Art. 4 del DL 152/2021
Compensazioni relative al credito d'imposta a favore delle fondazioni bancarie per i versamenti al "Fondo per la Repubblica Digitale".	Art. 29 del DL 152/2021

10.5.4 Limite di 250.000,00 euro dei crediti d'imposta originati da agevolazioni o incentivi fiscali compensabili nel modello F24

L'art. 1 co. 53 della L. 244/2007 (Finanziaria 2008) ha previsto che, a decorrere dall'1.1.2008, i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, cioè quelli originati da agevolazioni o incentivi concessi alle imprese, possono essere utilizzati entro il limite massimo annuale pari a 250.000,00 euro, anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole leggi istitutive. L'ammontare eccedente è riportato nei periodi d'imposta successivi anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive ed è comunque compensabile per l'intero importo residuo a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si genera l'eccedenza.

Ammontare complessivo del limite

La ris. Dipartimento delle Finanze 3.4.2008 n. 9 ha chiarito che il limite di 250.000,00 euro:

- non è riferito a ciascun singolo credito d'imposta;
- bensì costituisce un limite complessivo della massa dei crediti d'imposta derivanti da agevolazioni fiscali che il contribuente può utilizzare in compensazione in ciascun anno solare.

Cumulo con il limite di annuo per la compensazione nel modello F24

Come sopra riportato, il suddetto limite di 700.000,00 euro (elevato a un milione di euro per il 2020 e a 2 milioni di euro per il 2021) non riguarda i crediti d'imposta derivanti dall'applicazione di disci-

pline agevolative compensabili con debiti tributari o contributivi. Pertanto, il limite di 250.000,00 euro si cumula con quello relativo alla compensazione nel modello F24 (l'ammontare massimo delle compensazioni può quindi arrivare a 950.000,00 euro, ovvero a 1.250.000,00 euro nel 2020 e a 2.250.000,00 euro nel 2021).

Qualora, in un determinato anno, il contribuente si trovi nella condizione di non poter sfruttare appieno il suddetto limite generale, sarà possibile utilizzare i crediti d'imposta in questione anche oltre lo specifico limite di 250.000,00 euro, fino a colmare la differenza non sfruttata del limite generale²⁴³.

Riporto in avanti dell'eccedenza non utilizzata

Secondo quanto chiarito dalla ris. Dipartimento Finanze 3.4.2008 n. 9, la regola del riporto in avanti dell'eccedenza di crediti non utilizzati per effetto del tetto di 250.000,00 euro e dell'utilizzabilità senza limiti di tale eccedenza nel terzo anno solare successivo si applica:

- sia ai crediti di nuova generazione;
- sia ai crediti già maturati dal contribuente in anni precedenti al 2008 e non ancora utilizzati (per i quali il triennio decorre dal 2008).

Inoltre, nell'anno in cui viene a maturazione il diritto a utilizzare l'intero importo residuo dei crediti non utilizzati in precedenza (in pratica, dal 2011), l'ammontare dell'eccedenza residua è cumulabile con il limite di 250.000,00 euro sfruttabile nell'anno stesso con riferimento a crediti nuovi o a eccedenze più recenti.

Crediti d'imposta esclusi dal limite

Il limite annuale di 250.000,00 euro non si applica ai crediti d'imposta indicati nella seguente tabella.

Tipologia di credito d'imposta	Norma di riferimento
Credito d'imposta per ricerca industriale e sviluppo precompetitivo.	Art. 1 co. 280 della L. 296/2006
Credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate (limite inapplicabile dall'1.1.2010).	Art. 1 co. 271 della L. 296/2006
Agevolazioni per la rottamazione dei veicoli.	Art. 29 del DL 248/2007
Crediti d'imposta spettanti a titolo di rimborso di contributi anticipati sotto forma di sconto sul prezzo di vendita di un bene o servizio.	Art. 1 co. 10 del DL 5/2009
Crediti d'imposta per la ricerca scientifica.	Art. 1 del DL 70/2011
Crediti d'imposta derivanti dalla conversione delle attività per imposte anticipate iscritte in bilancio.	Art. 2 co. 55 - 58 del DL 225/2010
Crediti d'imposta per "neutralizzare" l'incremento dell'accisa sul gasolio da autotrazione per effetto dell'introduzione della "carbon tax" (limite inapplicabile dal 2012).	Art. 8 della L. 448/98, DPR 277/2000 e art. 61 co. 2 del DL 1/2012
Crediti d'imposta per il settore cinematografico.	Art. 1 co. 325 - 328 e 330 - 337 della L. 244/2007 e L. 220/2016; art. 2 co. 4-bis del DL 225/2010
Crediti d'imposta per le nuove assunzioni di profili altamente qualificati.	Art. 24 del DL 83/2012
Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo.	Art. 3 del DL 145/2013 e DM 27.5.2015
Crediti d'imposta per favorire le erogazioni liberali a sostegno della cultura (c.d. "Art bonus").	Art. 1 del DL 83/2014

²⁴³ Ris. Dipartimento Finanze 3.4.2008 n. 9.

Tipologia di credito d'imposta	Norma di riferimento
Credito d'imposta per investimenti in impianti e macchinari.	Art. 18 del DL 91/2014
Credito d'imposta a favore degli autotrasportatori per l'acquisizione di beni capitali.	Art. 32- <i>bis</i> del DL 133/2014
Credito d'imposta a favore degli autotrasportatori per la formazione del personale.	Art. 32- <i>bis</i> del DL 133/2014
Credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno, nelle aree terremotate del Centro Italia e nelle Zone Economiche Speciali (ZES).	Art. 1 co. 98 - 108 della L. 208/2015, art. 18- <i>quater</i> del DL 8/2017 e art. 5 co. 2 del DL 91/2017
Credito d'imposta per i fondi pensione e le Casse di previdenza che investono nell'economia reale.	Art. 1 co. 91 - 94 della L. 190/2014 e DM 19.6.2015
Credito d'imposta per i versamenti al Fondo per il contrasto della povertà educativa minorile.	Art. 1 co. 392 - 395 della L. 208/2015 e DM 1.6.2016
Credito d'imposta a favore delle fondazioni bancarie per i versamenti ai Fondi speciali.	Art. 1 co. 578 - 581 della L. 232/2016 e DM 9.5.2017
Compensazioni relative al credito d'imposta a favore delle fondazioni bancarie per il finanziamento di progetti di <i>welfare</i> di comunità.	Art. 1 co. 201 - 204 della L. 205/2017 e DM 29.11.2018
Compensazioni relative al credito d'imposta per la quotazione delle PMI.	Art. 1 co. 89 - 92 della L. 205/2017 e DM 23.4.2018
Compensazioni relative al credito d'imposta per la formazione 4.0 del personale dipendente.	Art. 1 co. 46 - 56 della L. 205/2017 e DM 4.5.2018
Compensazioni relative al credito d'imposta a favore delle fondazioni bancarie per il finanziamento dei Centri di servizio per il volontariato.	Art. 62 del DLgs. 117/2017 e DM 4.5.2018 n. 56
Compensazioni del credito d'imposta relativo all'acquisto di veicoli meno inquinanti (c.d. "ecobonus").	Art. 1 co. 1031 - 1038 e co. 1057 - 1062 della L. 145/2018, DM 20.3.2019, art. 44 del DL 34/2020, art. 1 co. 77 - 79- <i>bis</i> della L. 178/2020, art. 73- <i>quinqies</i> del DL 73/2021 e art. 7 del DL 146/2021
Compensazioni del credito corrispondente alla detrazione d'imposta ceduta spettante per l'acquisto di case antisismiche e interventi di recupero edilizio volti al risparmio energetico.	Art. 16 co. 1- <i>septies</i> del DL 63/2013, art. 10 co. 3- <i>ter</i> del DL 34/2019 e provv. Agenzia delle Entrate 31.7.2019 n. 660057
Compensazioni del credito corrispondente allo sconto sul corrispettivo per determinati interventi di riqualificazione energetica o antisismici.	Artt. 14 e 16 del DL 63/2013 e provv. Agenzia delle Entrate 31.7.2019 n. 660057
Compensazioni del credito d'imposta per erogazioni liberali relative ad interventi di bonifica su edifici e terreni pubblici.	Art. 1 co. 156 - 161 della L. 145/2018
Compensazioni del credito d'imposta per erogazioni liberali relative a realizzazione, manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici.	Art. 1 co. 621 - 627 della L. 145/2018 e DPCM 30.4.2019
Compensazione del credito corrispondente al contributo concesso per l'acquisto di apparecchi televisivi di nuova generazione.	Art. 1 co. 1039 della L. 205/2017, DM 18.10.2019, art. 1 co. 614 - 615 della L. 178/2020 e DM 5.7.2021
Compensazione del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi.	Art. 1 co. 184 - 197 della L. 160/2019
Compensazione del credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo e	Art. 1 co. 198 - 208

Tipologia di credito d'imposta	Norma di riferimento
innovazione tecnologica.	della L. 160/2019
Compensazione del credito d'imposta per l'adeguamento tecnologico finalizzato alla produzione di manufatti compostabili.	Art. 1 co. 653 - 658 della L. 160/2019
Compensazione del credito d'imposta derivante dalla trasformazione delle detrazioni fiscali spettanti per interventi di recupero del patrimonio edilizio o di efficienza energetica, di adozione di misure antisismiche, di recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, di installazione di impianti fotovoltaici o di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici.	Art. 121 del DL 34/2020 e provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847
Compensazione del credito d'imposta per botteghe e negozi.	Artt. 65 del DL 18/2020 e 122 del DL 34/2020 e provv. Agenzia delle Entrate 1.7.2020 n. 250739
Compensazione del credito d'imposta riconosciuto per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo.	Artt. 28 e 122 del DL 34/2020 e provv. Agenzia delle Entrate 1.7.2020 n. 250739
Compensazione del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro al fine di contenere la diffusione del virus COVID-19.	Artt. 120 e 122 del DL 34/2020, art. 1 co. 1098 - 1099 della L. 178/2020, provv. Agenzia delle Entrate 10.7.2020 n. 259854 e 8.1.2021 n. 4887
Compensazione del credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro e l'acquisto di dispositivi di protezione.	Artt. 125 e 122 del DL 34/2020 e provv. Agenzia delle Entrate 10.7.2020 n. 259854 e 11.9.2020 n. 302831
Compensazione del credito d'imposta per il pagamento di servizi offerti in ambito nazionale dalle imprese turistico ricettive, dagli agriturismo e dai <i>bed & breakfast (tax credit vacanze)</i> .	Art. 176 del DL 34/2020 e provv. Agenzia delle Entrate 17.6.2020 n. 237174
Compensazione dei crediti d'imposta per il rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni.	Art. 26 del DL 34/2020, DM 10.8.2020 e provv. Agenzia delle Entrate 11.3.2021 n. 67800
Compensazione del credito d'imposta per le ritenute operate e versate dai sostituti d'imposta sulle somme successivamente restituite dal percipiente.	Art. 10 del TUIR e art. 150 del DL 34/2020
Compensazione del credito d'imposta riconosciuto ai policlinici universitari per la promozione di attività di ricerca.	Art. 25 co. 4- <i>duodecies</i> - 4- <i>quinquiesdecies</i> del DL 162/2019
Compensazione del credito d'imposta per favorire l'accesso a prestazioni di telemedicina nei piccoli centri.	Art. 19- <i>septies</i> del DL 137/2020
Compensazione del credito d'imposta relativo alle perdite, alle minusvalenze e ai differenziali negativi derivanti dai Piani di Risparmio a lungo termine (PIR).	Art. 1 co. 219 - 226 della L. 178/2020
Compensazione del nuovo credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi.	Art. 1 co. 1051 - 1063 della L. 178/2020
Compensazione dei crediti d'imposta corrispondenti ai contributi a fondo perduto riconosciuti agli operatori economici danneggiati dall'emergenza COVID-19.	Artt. 1 e 1- <i>ter</i> del DL 41/2021, provv. Agenzia delle Entrate 23.3.2021 n. 77923, DM 10.9.2021, provv. Agenzia delle Entrate 8.11.2021 n. 305784, art. 1 del DL 73/2021, provv. Agenzia delle Entrate 2.7.2021 n. 175776, 4.9.2021 n. 227357 e
<i>segue</i>	

Tipologia di credito d'imposta	Norma di riferimento
	13.10.2021 n. 268440
Compensazione del credito d'imposta per la sanificazione, l'acquisto di dispositivi di protezione e tamponi.	Art. 32 del DL 73/2021, provv. Agenzia delle Entrate 15.7.2021 n. 191910 e 10.11.2021 n. 309145
Compensazione del credito d'imposta riconosciuto alle imprese che svolgono attività teatrali e spettacoli dal vivo, danneggiate dall'emergenza COVID-19.	Art. 36-bis del DL 41/2021 e provv. Agenzia delle Entrate 11.10.2021 n. 262278
Compensazione del credito d'imposta corrispondente alla c.d. "super ACE"	Art. 19 del DL 73/2021 e provv. Agenzia delle Entrate 17.9.2021 n. 238235
Compensazione del credito d'imposta riconosciuto alle imprese per i costi di formazione professionale di alto livello dei propri dipendenti.	Art. 48-bis del DL 73/2021
Compensazione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo di nuovi farmaci e vaccini.	Art. 31 del DL 73/2021
Compensazione del credito d'imposta riconosciuto agli enti privati per le spese di ricerca biomedica.	Art. 31-bis del DL 73/2021
Compensazione del credito d'imposta e del contributo a fondo perduto per la ristrutturazione delle imprese alberghiere e del settore turistico.	Art. 1 del DL 152/2021
Compensazione del credito d'imposta per la digitalizzazione delle agenzie di viaggio e dei <i>tour operator</i> .	Art. 4 del DL 152/2021
Compensazioni relative al credito d'imposta a favore delle fondazioni bancarie per i versamenti al "Fondo per la Repubblica Digitale".	Art. 29 del DL 152/2021

Imprese escluse dal limite

Il suddetto limite di 250.000,00 euro è inapplicabile alle imprese impegnate in processi di ricerca e sviluppo ubicate nelle aree delle Regioni Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, Sardegna, Abruzzo e Molise ammesse alla fruizione degli aiuti di Stato²⁴⁴, con un fatturato annuo non superiore a 5.000.000,00 di euro e a condizione che:

- beneficino degli incentivi per l'aggregazione di imprese (di cui all'art. 1 co. 242 - 249 della L. 296/2006);
- le proprie azioni siano ammesse alla quotazione in un mercato regolamentato a decorrere dal periodo d'imposta in corso all'1.1.2007²⁴⁵.

A tal fine, ai sensi dell'art. 1 co. 56 della L. 244/2007, è istituito un apposito Fondo nello stato di previsione del Ministero dell'Economia e delle Finanze con dotazione nel limite di 10.000.000,00 di euro, a partire dall'anno 2008.

L'applicazione delle disposizioni in esame, con particolare riferimento alle imprese impegnate in processi di ricerca e sviluppo, è subordinata alla presentazione all'Agenzia delle Entrate di un'istanza preventiva di interpello ai sensi dell'art. 11 della L. 212/2000, al fine di dimostrare la sussistenza dei requisiti previsti per beneficiare dell'inapplicabilità del limite di compensazione²⁴⁶.

²⁴⁴ Ai sensi dell'art. 87 § 3 lett. a) e c) del Trattato UE.

²⁴⁵ Art. 1 co. 54 della L. 244/2007.

²⁴⁶ Art. 1 co. 55 della L. 244/2007.

10.5.5 Sconto dei modelli F24 riportanti compensazioni “eccedenti”

L'art. 17 co. 2-ter del DLgs. 241/97²⁴⁷ prevede lo sconto del modello F24 nell'ipotesi in cui il credito d'imposta utilizzato in compensazione risulti superiore all'importo previsto dalle disposizioni che fissano il limite massimo dei crediti compensabili, secondo quanto riportato in precedenza, sulla base delle modalità che dovranno essere stabilite da un apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

10.5.6 Divieto di compensazione in presenza di imposte erariali iscritte a ruolo

L'art. 31 del DL 78/2010, conv. L. 122/2010, ha previsto alcune novità in materia di compensazione, in presenza di imposte iscritte a ruolo.

In particolare, a decorrere dall'1.1.2011, è stato introdotto il divieto di compensazione, nel modello F24, dei crediti relativi alle imposte erariali, in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, di ammontare superiore a 1.500,00 euro, per i quali sia scaduto il termine di pagamento, prevedendo una specifica sanzione in caso di violazione del divieto.

A fronte del suddetto divieto di compensazione, lo stesso art. 31 ha introdotto la possibilità del pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte, con le modalità che sono state stabilite dal DM 10.2.2011.

Compensazioni “orizzontali” e “verticali”

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 11.3.2011 n. 13 (§ 6), il divieto:

- si applica alle sole compensazioni c.d. “orizzontali” (o “esterne”), cioè quelle che riguardano crediti e debiti di diversa tipologia (es. credito IVA con ritenute IRPEF, credito IRES con contributi INPS, ecc.) e che avvengono necessariamente nel modello F24;
- non si applica, invece, alle compensazioni c.d. “verticali” (o “interne”), cioè quelle che riguardano la stessa imposta (es. credito IVA con IVA a debito da versare, saldo IRES a credito con acconti IRES, ecc.), anche se esposte nel modello F24²⁴⁸.

Limitazione alle sole “imposte erariali”

La disciplina in esame si applica ai crediti e ai debiti relativi alle sole “imposte erariali” (es. IRPEF, IRES, IVA²⁴⁹, ecc.).

La circ. Agenzia delle Entrate 11.3.2011 n. 13 (§ 2) ha chiarito che rientrano nell'ambito della disciplina in esame anche:

- l'IRAP;
- le addizionali ai tributi diretti²⁵⁰.

Inoltre, la suddetta circolare dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che rientrano tra i debiti d'imposta iscritti a ruolo che impediscono la compensazione anche quelli relativi:

- alle ritenute alla fonte, trattandosi di anticipazioni a titolo di acconto o a titolo d'imposta;

²⁴⁷ Inserito dall'art. 3 co. 4-bis del DL 50/2017 (conv. L. 96/2017).

²⁴⁸ Come evidenziato dalla suddetta circ. 13/2011, la compensazione all'interno dello stesso tributo è, infatti, disciplinata nell'ambito di norme specifiche, peraltro precedenti all'art. 17 del DLgs. 241/97, “e si realizza nei fatti indipendentemente dalla sua successiva evidenziazione nel modello di pagamento”.

²⁴⁹ La circ. Agenzia delle Entrate 15.2.2011 n. 4 (§ 12) fa riferimento anche alle “altre imposte indirette”.

²⁵⁰ Ciò in analogia con quanto chiarito in relazione all'ambito di applicazione della compensazione tra i debiti erariali iscritti a ruolo con i crediti relativi alle stesse imposte, ai sensi del DM 10.2.2011.

- ad altre imposte indirette erariali, anche qualora non sia attualmente possibile avvalersi del meccanismo di versamento unificato e di compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 co. 1 del DLgs. 241/97.

Sono quindi escluse dall'ambito applicativo del divieto di compensazione tutte le altre entrate che non hanno natura di imposte erariali, quali, ad esempio:

- i tributi locali²⁵¹ (es. IMU²⁵², TASI, TARI, TOSAP);
- i contributi previdenziali (es. INPS dipendenti, artigiani, commercianti, Gestione separata ex L. 335/95)²⁵³;
- i premi INAIL contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali;
- le sanzioni amministrative riscosse tramite ruolo (es. per violazioni al codice della strada).

Infine, la circ. Agenzia delle Entrate 11.3.2011 n. 13 (§ 2) ha chiarito che sono esclusi dall'ambito applicativo della disciplina in esame i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito d'imposta, anche se vengono indicati nella sezione "Erario" del modello F24²⁵⁴.

10.6 RATEIZZAZIONE - ESCLUSIONE

Non sono rateizzabili le somme relative agli acconti che devono essere versati:

- nel mese di novembre;
- ovvero nell'11° mese dell'esercizio, per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare²⁵⁵.

11 SANZIONI PER OMESSO, INSUFFICIENTE O RITARDATO VERSAMENTO DI ACCONTI

La disciplina delle sanzioni amministrative per l'omesso, insufficiente o ritardato pagamento degli acconti d'imposta è contenuta nei DLgs. 18.12.97 n. 471 e n. 472.

Per le violazioni in materia di contributo INPS ex L. 335/95, invece, è applicabile la disciplina delle sanzioni contributive.

11.1 SANZIONI PER L'IRPEF, L'IRES E L'IRAP

In caso di omesso, insufficiente o ritardato versamento degli acconti IRPEF, IRES²⁵⁶ ed IRAP²⁵⁷, si applicano:

- la sanzione amministrativa fino al 30% dell'importo non versato o versato in ritardo;
- l'interesse pari al:
 - 3,5%, in caso di pagamento in seguito alla notifica del c.d. "avviso bonario" (artt. 2 e 3 del DLgs. 462/97)²⁵⁸;

²⁵¹ Come espressamente confermato dalla circ. Agenzia delle Entrate 15.2.2011 n. 4 (§ 12).

²⁵² Cfr. risposta a interpello Agenzia delle Entrate 22.9.2020 n. 385.

²⁵³ Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 15.2.2011 n. 4 (§ 12), secondo la quale sono esclusi dall'ambito applicativo della disciplina in esame i "contributi di qualsiasi natura". Pertanto, ad esempio, un credito INPS può essere compensato indipendentemente dalla presenza di imposte erariali iscritte a ruolo.

²⁵⁴ Si veda anche l'art. 121 del DL 34/2020.

²⁵⁵ Si veda la ris. Agenzia delle Entrate 20.12.2002 n. 390.

²⁵⁶ Le sanzioni amministrative in tema di imposte sui redditi sono disciplinate dall'art. 13 del DLgs. 471/97.

²⁵⁷ Si veda l'art. 34 del DLgs. 446/97.

²⁵⁸ Art. 6 co. 1 del DM 21.5.2009.

- 4%, per i ruoli resi esecutivi dall'1.10.2009²⁵⁹, se gli importi non pagati vengono iscritti a ruolo (art. 20 del DPR 602/73).

Modifiche del DLgs. 24.9.2015 n. 158

Sostituendo l'art. 13 del DLgs. 471/97, l'art. 15 co. 1 lett. o) del DLgs. 24.9.2015 n. 158 ha stabilito il dimezzamento della sanzione del 30% quando la tardività del pagamento è contenuta entro i 90 giorni dalla scadenza del termine. In pratica, per i ritardi da 15 a 90 giorni, la sanzione è pari al 15%. Questo beneficio si cumula con le riduzioni previste per il ravvedimento operoso²⁶⁰.

Ai sensi dell'art. 32 co. 1 del DLgs. 158/2015 (come modificato dall'art. 1 co. 133 della L. 208/2015), tale disposizione si applica a decorrere dall'1.1.2016.

11.1.1 Sanzioni ridotte per ravvedimento operoso

Qualora il versamento degli acconti sia effettuato oltre la scadenza e si osservi la speciale procedura del ravvedimento operoso (art. 13 del DLgs. 472/97²⁶¹), la sanzione del 15-30% può essere ridotta nella seguente misura:

- 1,5% (1/10 del 15%) dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene entro 30 giorni dalla scadenza²⁶² (salve le maggiori riduzioni previste per ritardi non superiori a 14 giorni)²⁶³;
- 1,67% (1/9 del 15%) dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene tra 31 giorni e 90 giorni dalla scadenza²⁶⁴;
- 3,75% (1/8 del 30%) dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene dopo 90 giorni dalla scadenza ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione²⁶⁵;
- 4,29% (1/7 del 30%) dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione;
- 5% (1/6 del 30%) dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione.

Ai fini del perfezionamento del ravvedimento, sono dovuti anche gli interessi moratori calcolati al tasso legale²⁶⁶ con maturazione giorno per giorno.

²⁵⁹ Percentuale così aumentata, rispetto al precedente 2,75%, dall'art. 2 del DM 21.5.2009.

²⁶⁰ Si veda il successivo § 11.1.1.

²⁶¹ Come modificato dall'art. 1 co. 637 lett. b) della L. 190/2014.

²⁶² Quindi, entro il 30.12.2021 per l'acconto scadente il 30.11.2021.

²⁶³ Si veda il successivo § 11.1.2.

²⁶⁴ Con la circ. 9.6.2015 n. 23, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la locuzione contenuta nell'art. 13 co. 1 lett. a-bis) del DLgs. 472/97 (*"la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione"*) riconduce in tale sfera di applicazione le sole violazioni commesse mediante la presentazione della dichiarazione. Diversamente, per le violazioni derivanti dall'omissione dei pagamenti risultanti dalla dichiarazione (quali, ad esempio, gli acconti), il *dies a quo* per il ravvedimento decorre dal termine di scadenza del versamento.

Tale precisazione è stata recepita normativamente dal DLgs. 24.9.2015 n. 158.

²⁶⁵ Quindi, per gli acconti relativi al 2021, entro il termine di presentazione del modello REDDITI 2022 (acconti IRPEF/ IRES e relative addizionali e imposte sostitutive) o della dichiarazione IRAP 2022 (acconto IRAP).

²⁶⁶ Pari allo 0,01% in ragione d'anno a partire dall'1.1.2021 (DM 11.12.2020), salve eventuali modifiche applicabili dall'1.1.2022, da stabilire con DM da pubblicare sulla G.U. entro il 15.12.2021.

11.1.2 Sanzioni ridotte per ritardi fino a 14 giorni e ravvedimento “*sprint*”

In caso di tardivo versamento con ritardo non superiore ai 15 giorni, le sanzioni sono ridotte ad un importo pari ad 1/15 per giorno di ritardo. Questo beneficio si cumula con le riduzioni previste per il ravvedimento operoso.

Quindi, se il pagamento delle somme relative ai versamenti derivanti dalle imposte risultanti dalla dichiarazione avviene, per ipotesi, con un solo giorno di ritardo, il contribuente può beneficiare, cumulativamente, delle riduzioni delle sanzioni previste dall'art. 13 co. 1 del DLgs. 471/97 e dal ravvedimento operoso.

Non a caso, il beneficio introdotto dall'art. 13 del DLgs. 471/97 è indipendente dal ravvedimento operoso²⁶⁷.

La sanzione del 15% delle somme versate con un ritardo non superiore a 90 giorni²⁶⁸ è ridotta quindi a un importo pari ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo, perciò nella misura dell'1% giornaliero.

Riprendendo l'esempio riportato nella circ. Agenzia delle Entrate 5.8.2011 n. 41 (§ 10) e adattandolo alle modifiche dell'art. 13 del DLgs. 471/97 apportate dal DLgs. 158/2015, ne deriva che, se un pagamento di 1.000,00 euro viene eseguito con 2 giorni di ritardo e il ravvedimento viene posto in essere entro i 30 giorni, la sanzione sarà pari a 2,00 euro, in quanto:

- per effetto dell'art. 13 del DLgs. 471/97, si ha una riduzione della sanzione del 15% ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo, per cui la sanzione da corrispondere diviene di 20,00 euro ($150,00 \times 2 / 15$);
- per effetto del ravvedimento operoso, si ha una sanzione di 2,00 euro ($20,00 / 10$).

In pratica, per i versamenti tardivi che avvengono nei 14 giorni successivi alla scadenza di legge:

- le sanzioni “ordinarie” variano, a seconda dei giorni di ritardo, dall'1% per un giorno di ritardo (1/15 del 15%) al 14% per 14 giorni di ritardo (14/15 del 15%);
- se entro i suddetti 30 giorni si effettua il ravvedimento operoso, tali sanzioni sono ulteriormente ridotte ad un decimo, diventando quindi dello 0,1% per un giorno di ritardo (1/15 del 15% / 10) e dell'1,4% per 14 giorni di ritardo (14/15 del 15% / 10).

In pratica, la situazione può essere riepilogata sulla base della seguente tabella.

Giorni di ritardo	Sanzione ordinaria applicabile	Sanzione ridotta per effetto del ravvedimento operoso
1	1%	0,1%
2	2%	0,2%
3	3%	0,3%
4	4%	0,4%
5	5%	0,5%
6	6%	0,6%
7	7%	0,7%
8	8%	0,8%
9	9%	0,9%
10	10%	1%
11	11%	1,1%

²⁶⁷ Infatti, come sostenuto dalla circ. Agenzia delle Entrate 5.8.2011 n. 41 (§ 10), ove non operi il ravvedimento operoso, “l'ufficio applicherà la sanzione di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 tenendo conto, al verificarsi dei presupposti, della riduzione ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo”.

²⁶⁸ Prevista dall'art. 13 del DLgs. 471/97.

Giorni di ritardo	Sanzione ordinaria applicabile	Sanzione ridotta per effetto del ravvedimento operoso
12	12%	1,2%
13	13%	1,3%
14	14%	1,4%
15 - 30	15%	1,5%

11.1.3 Ricalcolo degli acconti - Esimente

In caso di applicazione del metodo previsionale, l'acconto deve essere pari almeno:

- al 100% dell'IRPEF e delle imposte sostitutive per i regimi di vantaggio (ex DL 98/2011) e forfetario (ex L. 190/2014), nonché al 100% della "cedolare secca" sulle locazioni²⁶⁹, relative ai redditi del 2021, da dichiarare nel 2022, per le persone fisiche;
- al 100% dell'IVIE e dell'IVAFE, relative al valore degli immobili e delle attività finanziarie all'estero nel 2021, da dichiarare nel 2022, per le persone fisiche, gli enti non commerciali, le società semplici e i soggetti equiparati;
- al 100% dell'IRES relativa ai redditi del 2021, da dichiarare nel 2022, per le società di capitali, gli enti commerciali e non commerciali;
- al 100% dell'IRAP relativa al 2021, da dichiarare nel 2022, sia per i soggetti IRPEF, sia per i soggetti IRES.

Modalità di computo della soglia minima

Secondo il Ministero delle Finanze²⁷⁰, il mancato rispetto di tale soglia comporta l'applicazione delle previste sanzioni, anche se, letteralmente, l'art. 2 co. 4 lett. b) della L. 23.3.77 n. 97 stabilisce la non applicazione delle sanzioni se l'acconto versato è almeno il 75% dell'imposta dovuta per l'anno precedente²⁷¹.

A sfavore di tale orientamento risultano numerose pronunce delle Commissioni tributarie²⁷², ma sull'argomento è intervenuta la Corte di Cassazione, con la sentenza 10.9.99 n. 9645, la quale ha confermato la tesi ministeriale affermando che è *"corretto ritenere che l'elevazione della misura dell'acconto abbia via via comportato in modo corrispondente variazioni della soglia ai fini dell'applicazione degli interessi e delle sanzioni"* e che *"il versamento in misura inferiore costituisce ipso iure inadempimento e ne comporta automaticamente gli effetti, sia in termini di interessi sia in termini propriamente sanzionatori"*²⁷³.

11.1.4 Limiti all'applicabilità delle sanzioni

In base a quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate con la ris. 12.8.2003 n. 176, il contribuente che ha versato un acconto rivelatosi inferiore al dovuto a causa di una successiva modifica normativa non può essere sanzionato.

Tale circostanza discende dall'applicazione del principio della tutela dell'affidamento e della buona fede di cui all'art. 10 della L. 27.7.2000 n. 212 (c.d. "Statuto dei diritti del contribuente").

²⁶⁹ Si veda il precedente § 4.5.

²⁷⁰ Si vedano, per tutti, i comunicati stampa del 16.11.92 e del 5.11.88.

²⁷¹ Tale norma, infatti, non è stata espressamente modificata a seguito dei successivi incrementi della misura dell'acconto.

²⁷² Si vedano, per tutte, la C.T.C. 21.7.95 n. 2934, la C.T. Reg. Lazio sentenza 27.2.99 n. 140/09/98 e la C.T. I° Milano 14.4.92 n. 34.

²⁷³ Nello stesso senso, si vedano Cass. 9.3.2004 n. 4768, Cass. 16.9.2005 n. 18410 e Cass. 21.2.2007 n. 4043.

In tale ipotesi, inoltre, viene precisato che l'insufficiente versamento in acconto può essere sanato, senza alcuna sanzione, pagando la differenza in sede di saldo annuale²⁷⁴.

11.2 SANZIONI PER IL CONTRIBUTO INPS EX L. 8.8.95 N. 335

In caso di mancato o ritardato pagamento degli acconti del contributo INPS ex L. 335/95 si applicano le sanzioni amministrative previste, in generale, per le violazioni in materia contributiva, ai sensi dell'art. 116 co. 8 - 20 della L. 23.12.2000 n. 388 (Finanziaria 2001).

11.2.1 Violazione risultante dalle denunce e/o registrazioni obbligatorie

L'art. 116 co. 8 lett. a) della L. 388/2000 prevede che, nel caso in cui il mancato o ritardato pagamento risulti dalle denunce e/o dalle registrazioni obbligatorie, si debba versare una sanzione civile, in ragione d'anno, pari al tasso ufficiale di riferimento stabilito dalla Banca Centrale Europea (0% a decorrere dal 16.3.2016²⁷⁵) maggiorato di 5,5 punti. Pertanto, la sanzione civile è pari al 5,5% (0% + 5,5%).

La sanzione civile non può comunque essere superiore al 40% dell'importo dei contributi non corrisposti entro la scadenza di legge.

11.2.2 Violazione connessa a registrazioni o denunce obbligatorie omesse o infedeli

L'art. 116 co. 8 lett. b) della L. 388/2000 prevede, nel caso in cui l'evasione sia connessa a registrazioni o denunce obbligatorie omesse o non conformi al vero, una sanzione civile pari al 30% dei contributi non versati.

La sanzione civile non può superare il 60% dell'importo dei contributi non corrisposti entro la scadenza di legge.

"Ravvedimento operoso"

L'art. 116 co. 8 lett. b) della L. 388/2000 prevede, inoltre, la possibilità di versare una sanzione civile, in ragione d'anno, pari al tasso ufficiale di riferimento, maggiorato di 5,5 punti, qualora:

- la denuncia della situazione debitoria sia effettuata spontaneamente prima di contestazioni o richieste da parte degli enti impositori e, comunque, entro 12 mesi dal termine stabilito per il pagamento dei contributi;
- il versamento dei contributi sia effettuato entro 30 giorni dalla denuncia stessa.

In tali casi, pertanto, la sanzione è pari al 5,5%.

La sanzione civile non può, comunque, essere superiore al 40% dell'importo dei contributi non corrisposti entro la scadenza di legge.

11.2.3 Interessi di mora

L'art. 116 co. 9 della L. 388/2000 prevede che, dopo il raggiungimento del tetto massimo delle sanzioni civili²⁷⁶, senza aver provveduto all'integrale pagamento del dovuto, sul debito contributivo maturano gli interessi di mora di cui all'art. 30 del DPR 602/73²⁷⁷.

²⁷⁴ Principi ribaditi dalla ris. Agenzia delle Entrate 22.6.2018 n. 47, con specifico riferimento agli insufficienti versamenti degli acconti IRPEF 2017 per effetto del differimento al 2018 della decorrenza dell'IRI.

²⁷⁵ Cfr. circ. INPS 16.3.2016 n. 49.

²⁷⁶ Si vedano i precedenti § 11.2.1 e 11.2.2.

²⁷⁷ A decorrere dall'1.7.2019, tali interessi di mora sono determinati nella misura del 2,68% in ragione annuale (prov. Agenzia delle Entrate 23.5.2019 n. 148038).

Si ricorda che le precedenti misure degli interessi di mora erano stabilite:

Via F. Ferrucci, 57 – 59100 Prato (PO) – Tel. 0574/575795
info@bgsm.it – www.bgsm.it

-
- al 3,01% annuo (provv. Agenzia delle Entrate 10.5.2018 n. 95624), dal 15.5.2018 al 30.6.2019;
 - al 3,50% annuo (provv. Agenzia delle Entrate 4.4.2017 n. 66826), dal 15.5.2017 al 14.5.2018;
 - al 4,13% annuo (provv. Agenzia delle Entrate 27.4.2016 n. 60535), dal 15.5.2016 al 14.5.2017;
 - al 4,88% annuo (provv. Agenzia delle Entrate 30.4.2015 n. 59743), dal 15.5.2015 fino al 14.5.2016;
 - al 5,14% annuo (provv. Agenzia delle Entrate 10.4.2014 n. 51685), dall'1.5.2014 al 14.5.2015;
 - al 5,2233% annuo (provv. Agenzia delle Entrate 4.3.2013 n. 27678), dall'1.5.2013 e fino al 30.4.2014;
 - al 4,5504% annuo (provv. Agenzia delle Entrate 17.7.2012 n. 104609), dall'1.10.2012 e fino al 30.4.2013;
 - al 5,0243% annuo (provv. Agenzia delle Entrate 22.6.2011 n. 95314), dall'1.10.2011 e fino al 30.9.2012;
 - al 5,7567% annuo (provv. Agenzia delle Entrate 7.9.2010), dall'1.10.2010 e fino al 30.9.2011;
 - al 6,8358% annuo (provv. Agenzia delle Entrate 4.9.2009), dall'1.10.2009 e fino al 30.9.2010;
 - all'8,4% annuo (DM 28.7.2000), fino al 30.9.2009.

Si tenga inoltre presente che, in virtù della modifica apportata all'art. 30 del DPR 602/73 dall'art. 7 co. 2-sexies del DL 70/2011, è stato specificato che gli interessi di mora si calcolano sull'importo iscritto a ruolo con l'esclusione delle somme relative alle sanzioni pecuniarie e agli interessi. La novità si applica ai ruoli consegnati a decorrere dal 13.7.2011 (data di entrata in vigore della L. 106/2011, di conversione del suddetto DL 70/2011).