

Prot. n. F71/RNS
Bologna, 22 giugno 2020

OGGETTO: VERSAMENTI IMPOSTE IRES, ADDIZIONALE IRES ED IRAP

- **SALDO 2019**
- **ACCONTI 2020**

EMERGENZA SANITARIA COVID: EFFETTI SUI VERSAMENTI

Con la presente circolare intendiamo riepilogare i termini e le modalità di versamento delle imposte nonché le norme applicabili per la determinazione dell'acconto.

Per la determinazione del saldo delle imposte 2019 e acconto 2020, le regole ordinarie devono essere coordinate con le norme introdotte a seguito dell'emergenza epidemiologica COVID-19.

A tal proposito, si ricorda quanto segue.

- Come noto¹, in base a quanto previsto dall'art. 106 del Decreto c.d. Cura Italia n. 18/2020, convertito in L. n. 27/2020, in deroga alle disposizioni civilistiche previste dagli artt. 2364, comma 2 e 2478-bis, C.c. o alle diverse previsioni statutarie, l'assemblea di approvazione del bilancio dell'esercizio chiuso al **31.12.2019** può essere convocata entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio (rispetto agli ordinari 120 giorni). Conseguentemente, l'assemblea per l'approvazione del bilancio 2019 può essere convocata entro il 28.6.2020 (in prima convocazione) e dalla **data di approvazione dipende la scadenza per il versamento delle imposte.**
- Il Decreto n. 23/2020², c.d. Decreto Liquidità, convertito in Legge n. 40/2020, all'art. 20 prevede che gli acconti delle imposte 2020 possano essere calcolati con il **metodo previsionale, senza sanzioni** se lo scostamento fra il totale dovuto e quello calcolato non sia superiore al **20%**. La novità introdotta permetterà alle imprese di effettuare un **minor versamento**, pari ad un **massimo del 20% in meno** rispetto a quanto effettivamente dovuto in base alla dichiarazione dei redditi 2020, senza l'applicazione di sanzioni ed interessi.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare 9/E/2020 ha fornito alcuni chiarimenti prevedendo che:

- nel caso in cui il versamento si dovesse discostare di oltre il 20% rispetto a quello effettivamente dovuto a consuntivo, il contribuente potrebbe ricorrere all'istituto

¹ Vedi nostra circolare n. RNS F53 15 maggio 2020.

² Vedi nostra circolare n. RNS F44 17 aprile 2020.

del ravvedimento operoso per ridurre tale differenza entro la soglia del 20%, evitando in tal modo ogni contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria;

Ovviamente il ravvedimento è possibile nel caso in cui non sia intervenuta la notifica degli atti di liquidazione o di accertamento, comprese le comunicazioni di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. 600/1973, e 54-bis del D.P.R. n. 633/1972.

- la disposizione in commento “*si applica ad entrambe le rate dell’acconto dovuto per tale periodo*”. Infatti, l’acconto è determinato nel mese di giugno e successivamente **viene ripartito in due rate**, a seconda che l’importo dovuto superi o meno determinate soglie normativamente individuate.

➤ L’art. 147 del D.L. 34/2020, c.d. Decreto Rilancio, per l’anno 2020, ha aumentato da 700.000 a 1.000.000 di euro il limite massimo dei crediti di imposta e contributivi compensabili utilizzando il modello F24 ovvero rimborsabili con la procedura “semplificata” ai soggetti intestatari di conto fiscale (art. 34 comma 1 della L. 388/2000). L’obiettivo del legislatore, come indicato nella relazione illustrativa, è quello di incrementare la liquidità delle imprese, favorendo lo smobilizzo dei crediti mediante l’istituto della compensazione di cui all’art. 17 del DLgs. 241/97.

➤ IL D.L. 19 maggio 2020, n. 34, c.d. “Decreto Rilancio”, all’art. 24 “Disposizioni in materia di versamento dell’IRAP³” prevede la **cancellazione del versamento del saldo IRAP e dell’acconto prima rata** quale misura di sostegno alla liquidità delle imprese nel periodo di emergenza COVID-19. La cancellazione dei versamenti IRAP (saldo e acconto prima rata) è riconosciuta ai soggetti titolari di reddito di impresa e ai lavoratori autonomi con un volume di ricavi o di compensi non superiori a 250 milioni di euro nel periodo d’imposta precedente a quello in corso alla data del 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore del Decreto Rilancio). Il riferimento è al periodo di imposta 2019 per i soggetti con esercizio coincidente con l’anno solare.

Tale disposizione è esclusa per le imprese di assicurazione (di cui all’art. 7, del D.Lgs. 15.12.1997 n. 446), le Amministrazioni e gli Enti pubblici (di cui all’art. 3, comma 1, lettera e-bis, del D.Lgs. 15.12.1997 n. 446) nonché per gli intermediari finanziari e società di partecipazione di cui all’art. 162-bis del TUIR. Tali soggetti, esclusi dal beneficio, sono tenuti al versamento del saldo IRAP 2019 e degli acconti secondo le ordinarie modalità.

³ Vedi nostra circolare n. RNS F65 del 10 giugno 2020.

Si evidenzia che le disposizioni dell'art. 24 si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 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 (che si allega alla presente circolare).

Per un esame più approfondito di tale novità si rinvia alla circolare precedentemente pubblicata n. RNS F65 del 10 giugno 2020.

Dopo aver ricordato le novità introdotte dal legislatore a seguito dell'emergenza sanitaria ripercorreremo le modalità e i termini di versamento.

TERMINI VERSAMENTI

Come noto, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, **il versamento del saldo delle imposte Ires ed Irap** dovute in base alle dichiarazioni annuali relative al periodo d'imposta precedente (anno 2019 per i soggetti aventi esercizio coincidente con l'anno solare), deve essere effettuato **entro l'ultimo giorno⁴ del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.**

Entro il medesimo termine, i contribuenti devono determinare e versare anche la prima rata di acconto dovuto per l'anno in corso (2020, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare).

I versamenti possono essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo ai termini ordinari, maggiorando le somme da versare dello **0,40%** a titolo di interesse corrispettivo (articolo 17, comma 2, del citato D.P.R. n. 435/2001). Per i contribuenti che effettuano la compensazione tra debiti e crediti, la maggiorazione si applica solamente sulla differenza⁵, se positiva.

Quindi se il bilancio viene approvato nei **termini ordinari previsti dall'art. 2364 c.c.** (entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio), il versamento deve essere effettuato entro **l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta**, ovvero entro il **trentesimo giorno successivo a tale data con una maggiorazione dello 0,40%** a titolo di interesse corrispettivo (articolo 17, comma 2, del citato D.P.R. n. 435/2001).

⁴ Termine così modificato dall'art. 7-quater, comma 19, D.L. 22 ottobre 2016 n. 193, convertito con modificazioni dalla L. 1° Dicembre 2016 n. 225, a decorrere dal 1° Gennaio 2017.

⁵ Come specificano le istruzioni generali al Redditi 2018 per il periodo 2017.

Approvazione del bilancio nel termine ordinario di 120 giorni - SCADENZA PER IL VERSAMENTO DELLE IMPOSTE (SALDO E ACCONTO)

- ⇒ **ULTIMO GIORNO DEL 6° MESE DALLA CHIUSURA DEL PERIODO D'IMPOSTA** - per i soggetti solari entro il **30 GIUGNO**
- ⇒ **MAGGIORANDO DELLO 0,40% LE SOMME DOVUTE** (al netto degli importi compensati in F24), entro i **30 gg. SUCCESSIVI** - per i soggetti solari entro il **30 LUGLIO**

Si rammenta che i soggetti che, per particolari esigenze, in base a disposizioni di legge o statutarie, possono approvare il bilancio a **180 giorni** dalla data di chiusura dell'esercizio ai sensi dell'art. 2364, ultimo comma, c.c., o in base a quanto previsto dall'art. 106 del D.L. n. 18/2020 c.d. Cura Italia, devono effettuare i predetti versamenti **entro l'ultimo giorno⁶ del mese successivo a quello di approvazione del bilancio** ovvero entro **il trentesimo giorno successivo a tale data con una maggiorazione dello 0,40%** a titolo di interesse corrispettivo (articolo 17, comma 2, del citato D.P.R. n. 435/2001).

Approvazione del bilancio nel termine di 180 giorni - SCADENZA PER IL VERSAMENTO DELLE IMPOSTE (SALDO E ACCONTO)

- ⇒ **ULTIMO GIORNO DEL MESE SUCCESSIVO A QUELLO DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO** - per i soggetti solari entro il **31 LUGLIO 2020**
- ⇒ **MAGGIORANDO DELLO 0,40% LE SOMME DOVUTE** (al netto degli importi compensati in F24), entro i **30 gg. SUCCESSIVI** - per i soggetti solari entro il **31 AGOSTO (IL 30 CADE DI DOMENICA)**

Se il bilancio **non è approvato nel termine massimo stabilito**, il versamento è comunque effettuato entro **l'ultimo giorno del mese successivo** a quello di scadenza del termine di approvazione.

Se il termine di pagamento scade di sabato o di giorno festivo il versamento è tempestivo se effettuato il primo giorno lavorativo successivo (articolo 7, comma 1, lettera h) e comma 2 lettera l) del D.L. 13 maggio 2011, n. 70).

⁶ Termine così modificato dall'art. 7-quater, comma 19, D.L. 22 ottobre 2016 n. 193, convertito con modificazioni dalla L.1° Dicembre 2016 n. 225, a decorrere dal 1° Gennaio 2017.

MISURA, DETERMINAZIONE E VERSAMENTO DELL'ACCONTO

Com'è noto, gli acconti sia ai fini Ires che Irap possono essere:

- commisurati alle imposte dovute per l'anno precedente (metodo storico);
ovvero
- determinati sul prevedibile carico fiscale per l'anno stesso (metodo previsionale).

METODO STORICO

La misura degli acconti Ires, addizionale Ires ed Irap è, ordinariamente, pari al 100% delle imposte dovute per l'anno precedente.

Conseguentemente, **per l'anno 2020, per tutti i soggetti Ires**, l'importo dell'acconto corrisponde:

- ✓ relativamente all'**Ires**, al **100%** del rigo **RN17** del modello Redditi 2020 SC (o del rigo RN28 del modello Redditi 2020 ENC o del rigo CN13 del modello Redditi 2020 CNM);
- ✓ relativamente alla **maggiorazione Ires dovuta dalle società di comodo**, al **100%** del rigo **RQ62** del modello Redditi 2020 SC;
- ✓ relativamente all'**Irap**, al **100%** del rigo **IR21**, quadro IR della dichiarazione Irap 2020.

METODO PREVISIONALE

La misura degli acconti Ires ed Irap è **pari al 100%** delle imposte che risulteranno dovute per l'anno 2020 (come risulteranno dal modello Redditi/o dichiarazione Irap 2021).

A tal proposito come già evidenziato nelle novità introdotte a causa dell'emergenza Covid-19, il decreto liquidità prevede che limitatamente agli acconti dovuti per l'anno 2020, in caso di omesso o insufficiente versamento dell'acconto IRES, IRPEF e IRAP, applicando il metodo previsionale, non sono dovute le sanzioni e gli interessi, a condizione che l'importo versato sia almeno pari all'80% della somma che risulterebbe dovuta a titolo di acconto sulla base dei modelli REDDITI e IRAP 2021.

Tale disposizione vuole favorire l'applicazione del metodo di calcolo previsionale, agevolando "i contribuenti che, a causa degli effetti dell'emergenza COVID-19, potrebbero registrare una riduzione dell'imponibile fiscale ai fini dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP.

ATTENZIONE:

per le Regioni in deficit sanitario per le quali, ai fini del versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020, trovano applicazione maggiorazioni di aliquota non indicate nella tabella riportata in Appendice, l'acconto dell'IRAP dovrà essere determinato:

- con il metodo storico, assumendo quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando l'aliquota d'imposta maggiorata (in tal caso non deve essere considerato, quale imposta del periodo precedente, l'importo di rigo IR21);
- con il metodo previsionale, assumendo come imposta di riferimento quella determinata applicando al valore della produzione previsto l'aliquota d'imposta maggiorata.⁷



L'acconto **non è dovuto** se l'imposta (dovuta per l'anno 2019, se metodo storico, ovvero per l'anno 2020, se metodo previsionale) è **uguale o inferiore a 20,66 euro**.

Quanto sopra in via generale, in quanto in alcune fattispecie previste dal legislatore, si potrebbe dover tener conto anche di particolari disposizioni che potrebbero richiedere il ricalcolo degli acconti.

Ai sensi del comma 3 dell'art. 17 del DPR 7 dicembre 2001, n. 435, il versamento dell'acconto è effettuato **in due rate, salvo che il versamento della prima rata non superi euro 103,00** (per la rateazione del primo acconto si rinvia al paragrafo precedente). In tale ultimo caso il versamento va effettuato per intero entro il termine di pagamento della seconda rata di acconto (a riguardo si veda la tabella sottostante).

⁷ Si veda istruzioni IRAP 2018 pag. 89 par. 5.2.

In sintesi:

IRES: Rigo RN17 modello Redditi 2020 SC (o RN28 modello Redditi 2020 ENC) (o CN13 CNM 2020)	Acconto IRES 2020
Maggiorazione IRES Società di comodo Rigo RQ62	Acconto Maggiorazione IRES 2020
IRAP: Rigo IR21 dichiarazione Irap 2020	Acconto IRAP 2020
Pari o superiore a 258,00 euro	Due rate: (contribuenti non soggetti ad ISA) <ul style="list-style-type: none"> ➤ la prima, pari al 40% del 100%, entro il termine di scadenza del saldo Ires/Irap per il 2019; ➤ la seconda, pari al 60% del 100%, entro il 30 novembre, ovvero entro l'ultimo giorno dell'11° mese dell'esercizio.
Pari o superiore a 258,00 euro	Due rate: (contribuenti soggetti ad ISA) <ul style="list-style-type: none"> ➤ la prima, pari al 50% del 100%, entro il termine di scadenza del saldo Ires/Irap per il 2019; ➤ la seconda, pari al 50% del 100%, entro il 30 novembre, ovvero entro l'ultimo giorno dell'11° mese dell'esercizio.
Superiore a 20,66 euro e fino a 257,00 euro	<u>Unica rata di acconto</u> (100%), entro il 30 novembre, ovvero entro l'ultimo giorno dell'11° mese dell'esercizio.

Relativamente al versamento della prima rata, come sopra ricordato, il versamento può essere effettuato **entro il trentesimo giorno successivo** ai termini ordinari di scadenza, maggiorando le somme da versare dello **0,40% a titolo di interesse corrispettivo**.

Si ricorda⁸ che l'art. 58 del D.L. 124/2019 (c.d. Decreto fiscale collegato alla legge di bilancio 2020), convertito con Legge n. 157/2019, ha modificato, a regime, la misura della prima e seconda rata degli acconti di imposta, dovuti **dai contribuenti soggetti agli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA)**. In luogo del 40% (prima rata) e 60% (seconda rata) dell'importo complessivamente dovuto, dal 2020 occorrerà versare due rate di pari importo (ognuna del 50%).

⁸ Vedi circolare n. RNS F66 del 05 novembre 2019.

Per gli altri contribuenti restano ferme le precedenti disposizioni in base alle quali gli acconti devono essere versati o con un unico versamento, entro il 30 novembre o in due rate, la prima pari al 40%, deve essere versata, insieme al saldo per l'anno precedente, la seconda pari al 60%, entro il 30 novembre.

MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DEI VERSAMENTI

Il versamento deve essere effettuato **esclusivamente mediante modalità telematiche**.

Si ricorda che con il D.L. 24 aprile 2017 n. 50 è stato introdotto un generalizzato obbligo di utilizzo dei canali telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate nel caso di compensazioni, per qualsiasi importo, dei seguenti crediti: IVA annuale, IVA trimestrale, IRES e relative addizionali, IRAP, imposte sostitutive delle imposte sui redditi, ritenute alla fonte, crediti di imposta da quadro RU/Modello Redditi (si veda nostra circolare prot. n. 456/50 RNS F47 del 8 maggio 2017). Vi rinviamo per maggiori approfondimenti alla lettura della circolare citata.

Le somme dovute a titolo di **saldo** devono essere **arrotondate all'unità di euro** (come risultanti da dichiarazione). Non è dovuto alcun versamento se gli importi a debito delle singole imposte da versare a saldo risultano non superiori a **12,00 euro con riferimento all'IRES e 10,33 con riferimento all'IRAP⁹**.

Le somme dovute a titolo di **acconto** ovvero a seguito di rateizzazione devono essere **arrotondate al centesimo di euro**, secondo la regola generale.

I **codici tributo** da utilizzare sono i seguenti:

⇒ **Ires:**

- saldo	2003
- saldo – maggiorazione società di comodo	2020 ¹⁰
- acconto prima rata	2001
- acconto prima rata – maggiorazione società di comodo	2018
- acconto seconda rata o unica soluzione	2002
- acconto seconda rata o unica soluzione – maggioraz. società di comodo	2019
- interessi in caso di rateazione	1668

⇒ **Irap¹¹:**

⁹ Si precisa che il limite di euro 10,33 è riferito all'importo spettante per ciascuna regione.

¹⁰ Si tratta di codici da utilizzare per il versamento della maggiorazione dovuta dalle società non operative ovvero in perdita sistematica (si veda il paragrafo "**Società di comodo**"), istituiti con la **Risoluzione n. 48/E del 14 maggio 2012**. In pratica, nel modello F24, tali società devono utilizzare entrambi i codici ed indicare separatamente gli importi relativi al versamento dell'Ires calcolata con l'aliquota ordinaria ed al versamento della maggiorazione Ires in quanto società di comodo.

- saldo	3800
- acconto prima rata	3812
- acconto seconda rata o unica soluzione	3813
- interessi in caso di rateazione	3805

Si rammenta che i soggetti aventi domicilio fiscale fuori della Regione siciliana con stabilimenti e impianti in detta regione, nonché le società controllanti/consolidanti in presenza di consolidato con società residenti in Sicilia, dovranno utilizzare gli appositi codici, istituiti con Risoluzione n.50/E del 13 maggio 2014 (allegata alla nostra circolare prot. n. RNS F71 del 3 giugno 2014), per il versamento della quota attribuibile a detta regione.

In generale, l'anno di riferimento sarà "2019" con riferimento al saldo, "2020" con riferimento agli acconti, per tutti i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare. Nel caso in cui il periodo d'imposta non coincida con l'anno solare si deve barrare la casella "anno d'imposta non coincidente con anno solare" nel mod. F24 e va indicato come anno di riferimento il primo dei due anni (cfr. CM 83/E del 27.4.2000).

Con lo stesso codice tributo deve essere versata anche l'eventuale maggiorazione dello 0,40% di cui al paragrafo precedente, sommandola all'imposta stessa.

COMPENSAZIONE

E' ammessa la compensazione. In proposito si rammenta che l'art. 17, comma 1, D.Lgs. n. 241/97, dopo le modifiche apportate dal D.L. n. 124/2019, prevede che: "la compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge".

Alla luce quindi delle novità introdotte dal Decreto Fiscale per le:

- Compensazioni nel modello F24 dei crediti relativi a:
 - **imposte sui redditi e addizionali;**
 - imposte sostitutive delle imposte sui redditi
 - **IRAP;**
 - **IVA.**

¹¹ Il codice regione da indicare nel Mod. F 24 dovrà essere quello della regione con imposta netta più elevata, così come previsto dal comunicato stampa del Ministero delle finanze del 10 giugno 1999.

➤ per importi superiori a € 5.000 annui;

➤ obbligatoria la preventiva presentazione della dichiarazione dalla quale emerge il credito e potrà essere effettuata a **partire dal decimo giorno successivo** a quello di corretta presentazione all'Agenzia delle entrate della dichiarazione stessa

Si rammenta inoltre che, l'art. 3 del D.L. n. 50/2017 ha previsto che a decorrere dalle compensazioni dei crediti emergenti dalle dichiarazioni presentate dal 24 aprile 2017, occorre il visto di conformità per importi superiori a 5.000 euro annui, per poter utilizzare in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D. Lgs. 241/1997, i crediti relativi a:

➤ **Ires**, Irpef, relative addizionali;

➤ **Irap**;

➤ Imposte sostitutive delle imposte sul reddito;

➤ **Ritenute alla fonte** di cui all'art. 3 del D.P.R. n. 602/1973.

Sull'argomento si rinvia, oltre alla circolare sopra citata, alla ns. circolare prot. n. 64/12 – RNS F12 del 20 gennaio 2014 e nostra prot. n. 538/76 – RNS F72 del 3 giugno 2014.

In alternativa al visto di conformità, per tutte le dichiarazioni, per le sole società per le quali è esercitata la revisione legale dei conti di cui all'articolo 2409-bis del codice civile, è sufficiente la **sottoscrizione da parte dei soggetti che esercitano la revisione legale attestante l'esecuzione dei controlli.**

La compensazione può eseguirsi con qualsiasi tributo e/o contributo utilizzando il modello F24. La compensazione, effettuata ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. 241/1997, con altre imposte e contributi risultanti dalle dichiarazioni fiscali e dalle denunce previdenziali (compensazione esterna, ovvero orizzontale tramite modello F24, senza considerare gli importi utilizzabili in compensazione verticale) è, comunque, ammessa fino al **limite annuo di euro 700.000**.¹²

Come già sopra indicato, per l'anno 2020, l'art. 147 del D.L. 34/2020, ha aumentato da 700.000 a 1.000.000 di euro il limite massimo dei crediti di imposta e contributivi compensabili utilizzando il modello F24 ovvero rimborsabili con la procedura "semplificata" ai soggetti intestatari di conto fiscale (art. 34 comma 1 della L. 388/2000).

Qualora l'importo dei crediti spettanti sia superiore a tale limite, l'eccedenza può essere chiesta a rimborso

¹² Importo così elevato - a decorrere dall'anno 2014 - rispetto al precedente limite di 516.456,90, ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del D.L. n. 35 del 2013. Il suddetto limite di € 700.000 è elevato a un milione di euro a favore dei subappaltatori che applicano il meccanismo del reverse charge e il cui volume d'affari, registrato nell'anno precedente, sia costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto.

nei modi ordinari ovvero può essere portata in compensazione nell'anno solare successivo.

Relativamente alle imposte di cui trattasi, per la compensazione effettuata nell'ambito dello stesso tributo (**compensazione interna ovvero verticale**) non è obbligatorio l'utilizzo del modello F24 e la stessa non soggiace alla sopraddezza limitazione d'importo annuo di euro 700.000,00 (1.000.000 per il 2020) ancorché la compensazione venga esposta nel modello F24 indicando il debito e il credito nelle rispettive colonne.

Si precisa inoltre che le compensazioni di crediti relativi alle imposte sui redditi e IRAP devono essere effettuate esclusivamente presentando il modello F24 attraverso i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate.

RATEAZIONE

I contribuenti possono scegliere di effettuare la **rateazione delle somme dovute a titolo di saldo e/o prima rata di acconto**. Viceversa, **il secondo o l'unica rata di acconto non è rateizzabile** (secondo quanto disposto dall'art. 20 del D.Lgs. 241/97, il quale esclude il versamento rateizzato delle imposte che si protragga oltre l'undicesimo mese dello stesso anno cui si riferisce la dichiarazione dei redditi) e, pertanto, il versamento deve essere effettuato in unica soluzione.

La **rateazione** del saldo e/o della prima rata di acconto può essere effettuata, a decorrere dalla data di scadenza, in un numero massimo di sei rate, nel rispetto del termine ultimo previsto dalla normativa, cioè fino alla data di scadenza del versamento del secondo acconto (ultimo giorno dell'undicesimo mese del periodo di imposta).

La prima rata va versata entro il giorno di scadenza e le rate successive alla prima vanno sempre pagate entro il giorno 16 di ciascun mese di scadenza.

I contribuenti che scelgano di rateizzare non devono fornire alcuna indicazione nell'ambito del modello di dichiarazione (Redditi e Irap), ma devono compilare adeguatamente il modello F24 relativo ai versamenti, con riguardo al numero della rata che si versa rispetto al numero totale delle rate che si è prescelto.

Sulle somme dovute, versate in rate mensili di pari importo, si applicano gli **interessi** nella misura del **4% annuo**¹³. Gli interessi sono calcolati col metodo commerciale (secondo la seguente formula $C * i * t/360$), tenendo conto del periodo decorrente dal giorno successivo a quello di scadenza effettiva (anche prorogata) della prima rata fino alla data di scadenza della seconda rata (N.B.: scadenza "naturale", ossia il 16 del mese, anche se trattasi di termine prorogato). Sulle rate successive si applicano gli interessi dello **0,33** in misura forfetaria, a prescindere dal giorno in cui è effettuato il versamento.

¹³ L'articolo 5 del Decreto 21 maggio 2009 ha ridotto dal 6% annuo al 4% annuo la misura degli interessi sui pagamenti rateali.

ATTENZIONE

Le singole rate devono essere di pari importo e il pagamento deve, in ogni caso, essere completato, come già detto, entro l'undicesimo mese dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa. La prima rata va versata entro il giorno di scadenza e le rate successive alla prima vanno sempre pagate entro il giorno 16 di ciascun mese di scadenza.

Con riferimento ai soggetti aventi esercizio non coincidente con l'anno solare, si rammenta che la Risoluzione n. 390/2002 ha chiarito che è ammessa la rateazione del saldo e del primo acconto IRES (e, quindi, IRAP, nonché maggiorazione IRES per le società di comodo) in un numero di rate variabile dalla data di scadenza del primo versamento fino alla data di scadenza del secondo acconto (ultimo giorno dell'undicesimo mese del periodo d'imposta); ovviamente, anche per tali soggetti, non è ammessa la rateazione del secondo acconto.

Gli interessi da rateazione vanno versati separatamente dall'imposta mediante l'apposito codice tributo.

I soggetti che effettuano i versamenti entro il trentesimo giorno successivo ai termini di scadenza previsti per ciascuno di essi devono preventivamente maggiorare le somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo (art.17, comma 2, D.P.R. 435/2001); pertanto, il soggetto che fruisce del differimento dal 30 giugno al 30 luglio 2020, ai fini della rateazione, può fare riferimento al prospetto sotto riportato, avendo cura di maggiorare preventivamente gli importi della misura dello 0,40%.

Si veda la seguente tabella per il calcolo degli interessi distinguendo due ipotesi: scadenza versamento 1^a rata entro il 30/6, ovvero scadenza entro il 30/7 con la maggiorazione dello 0,40%. Entrambe le ipotesi si riferiscono a soggetti Ires aventi periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

La tabella tiene conto delle disposizioni di cui all'articolo 3-quater del D.L. n. 16/2012 (cd. "Decreto Semplificazioni fiscali"), che hanno introdotto "a regime" la "proroga di ferragosto", in base alla quale tutti gli adempimenti fiscali ed i versamenti di imposte e ritenute che scadono nel periodo 1° agosto – 20 agosto di ogni anno possono essere effettuati entro il giorno 20 dello stesso mese (si veda la nostra circolare prot. n. RNS F81 del 30 maggio 2012) nonché dell'ulteriore proroga se il termine di pagamento scade di sabato o di giorno festivo.

Versamento 1 ^a rata entro il 30 giugno			Versamento 1 ^a rata entro il 30 luglio (+0,4%)	
Rata	Scadenza	Interessi % ¹⁴	Scadenza	Interessi % ¹¹
1 [^]	30 giugno	0	30 luglio	0
2 [^]	16 luglio	0,18	20 agosto	0,18
3 [^]	20 agosto	0,51	16 settembre	0,51
4 [^]	16 settembre	0,84	16 ottobre	0,84
5 [^]	16 ottobre	1,17	16 novembre	1,17
6 [^]	16 novembre ¹⁵	1,50	-	-

Come già indicato nei paragrafi precedenti, i soggetti che approvano il bilancio entro 180 giorni dalla data di chiusura dell'esercizio devono effettuare il versamento (nei termini ordinari) entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio. Così, se il bilancio è approvato entro il 28 giugno 2020, il termine ordinario di versamento del saldo e del primo acconto è il 31 luglio 2020, mentre il termine "differito" applicando la maggiorazione dello 0,40% scade il 30 agosto 2020 (31 agosto in quanto il 30 cade di domenica).

Nel caso in cui si effettui il versamento della prima rata oltre il termine fissato ordinariamente per i versamenti, avvalendosi della possibilità di differire gli stessi al trentesimo giorno successivo la scadenza stessa, si deve tenere conto che è, altresì, dovuta una maggiorazione pari allo **0,40%**, calcolata sull'intero debito da rateizzare al netto delle eventuali compensazioni. L'importo di ciascuna rata è quindi costituito dal debito residuo, comprensivo della maggiorazione dello 0,40%, diviso per il numero delle rate scelto.

Il contribuente che rateizza deve:

- ✓ suddividere il debito per ogni imposta, eventualmente maggiorata dello 0,40 %, per il numero delle rate prescelto e compilare alle rispettive scadenze un modello di pagamento (F24) per ciascuna rata;
- ✓ indicare separatamente, nei modelli di pagamento relativi alle rate successive alla prima, gli interessi determinati con le modalità indicate nella tabella di cui sopra.

¹⁴ Come precisato, gli interessi sono calcolati col metodo commerciale, tenendo conto del periodo decorrente dal giorno successivo a quello di scadenza effettiva (anche prorogata) della prima rata fino alla data di scadenza della seconda rata (N.B.: scadenza "naturale", ossia il 16 del mese, anche se trattasi di termine prorogato). Sulle rate successive si applicano gli interessi dello 0,33 in misura forfetaria, a prescindere dal giorno in cui è effettuato il versamento.

¹⁵ Il 16 novembre cade di sabato. Per cui la scadenza è fissata al 18 in quanto primo giorno lavorativo successivo.

SANZIONI E RAVVEDIMENTO OPEROSO

In caso di **omesso, insufficiente o ritardato versamento degli acconti e/o del saldo**, la **sanzione** applicabile è quella prevista dall'art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 471/97 (**30%** dell'importo non versato o versato in ritardo). Per i versamenti effettuati con un **ritardo non superiore a novanta giorni** la sanzione del **30%** è **ridotta alla metà (ulteriormente ridotta a 1/15 per ciascun giorno di ritardo per i versamenti eseguiti con ritardo non superiore a 15 giorni)**¹⁶.

Nel caso di omesso versamento riscontrato dall'ufficio a seguito di controllo formale della dichiarazione o all'accertamento d'ufficio è prevista l'applicazione degli interessi di cui all'art. 20 del D.P.R. n. 602/73 nella misura del **4%**, come disposto dal D.M. 21 maggio 2009 (sull'argomento rinviamo alla ns circ. prot. n. RNS F112 del 13/07/2009).

Si segnala che, ai sensi dell'art. 4, comma 2, del D.L. 69/89, in caso di omesso, insufficiente o ritardato versamento degli acconti (seguendo il calcolo col metodo storico), la sanzione non si rende applicabile se l'acconto è capiente rispetto al metodo previsionale, in particolare:

- insufficiente pagamento della prima rata, se l'importo versato non è inferiore al 40% della somma che risulterebbe dovuta a titolo di acconto sulla base della dichiarazione relativa al periodo di imposta in corso;
- omesso o insufficiente versamento della seconda rata, se l'importo versato quale prima rata o quello complessivamente versato non è inferiore alla somma che risulterebbe dovuta a titolo di acconto in base alla dichiarazione del periodo di imposta in corso.

Si ricorda che **l'utilizzo in compensazione** – orizzontale ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 – **di crediti inesistenti** per il pagamento delle somme dovute, è punito con la sanzione dal cento al duecento per cento dell'ammontare dei crediti stessi

Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54-bis D.P.R. n. 633/1972.

Anche nell'ipotesi di **utilizzo di crediti esistenti, ma in misura eccedente** l'importo stabilito dall'articolo 34 della legge n. 388/2000 (700.000 euro) risulta applicabile la sanzione del 30%.

¹⁶ Con riferimento alle misure delle sanzioni e all'applicazione del principio del *favor rei* vedi l'articolo 13 del D.lgs. n. 471/1997 come modificato dall'art. 15, comma 1, lett. o), del D.Lgs. n. 158/2015 (cfr. nostra circolare prot. n. RNS F31 del 16 febbraio 2016).

Ravvedimento operoso

Le violazioni sopra citate (omesso od insufficiente versamento) possono essere regolarizzate, ai sensi dell'art. 13, comma 1, del D. Lgs. n. 472/97, eseguendo spontaneamente il pagamento degli importi dovuti, dei relativi interessi, calcolati, a **decorrere dall' 1/1/2019**, al tasso legale annuo dello **0,8%** con maturazione giorno per giorno, e della sanzione (come sopra determinata) in misura ridotta pari a:

- **1/10 di 1/15 del 15% (0,1%) per ogni giorno di ritardo**, se la regolarizzazione si perfeziona **entro 14 giorni** dalla data di scadenza del termine previsto per il pagamento del tributo¹⁷;
- **1/10 del 15% (1,5%)¹⁸** se la regolarizzazione si perfeziona **tra il 15° giorno ed il 30° giorno successivi** alla data di scadenza del termine previsto per il pagamento del tributo [**lettera a**] del citato articolo 13/472];
- **1/9 del 15% (1,67%)** se la regolarizzazione si perfeziona **tra il 30° giorno ed il 90° giorno successivi** alla data di scadenza del termine previsto per il pagamento del tributo [**lettera a-bis**] del citato articolo 13/472];
- **1/8 del 30% (3,75%)** se la regolarizzazione si perfeziona **tra il 90° giorno successivo** alla data di scadenza del termine previsto per il pagamento del tributo **e la scadenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione** -[**lettera b**] del citato articolo 13/472].
- **1/7 del 30% (4,29%)** se la regolarizzazione si perfeziona **tra la data di scadenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione e la data di scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione** [**lettera b-bis**] del citato articolo 13/472].
- **1/6 del 30% (5%)** se la regolarizzazione si perfeziona **oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione** [**lettera b-ter**] del citato articolo 13/472].
- **1/5 del 30% (6%)** se la regolarizzazione si avviene **dopo la notifica del verbale di constatazione della violazione** ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 [**lettera b-quater**] del citato articolo 13/472].

¹⁷ Tale riduzione è applicabile dal 1° gennaio 2016, per effetto delle modifiche apportate all'articolo 13 del D. Lgs. n. 471/1997 dall'articolo 15, comma 1, lett. o), del D.Lgs. n. 158/2015 (cfr. nostra circolare prot. n. RNS F31 del 16 febbraio 2016).

¹⁸ Le sanzioni ridotte si applicano nelle nuove misure del ravvedimento, modificate dalla legge n. 190/2014, **a decorrere dal 1° gennaio 2015 anche con riferimento alle violazioni commesse prima del 2015**. Si vedano le nostre circolari prot. n. RNS F99 del 3 agosto 2015, prot. n. RNS F158 dell'11 novembre 2016 e prot. n. RNS F44 del 26 aprile 2017 in materia di ravvedimento operoso.

Ricordiamo che il ravvedimento operoso comporta il versamento su modello F24 delle somme dovute, degli **interessi** (utilizzando l'apposito codice tributo istituito con la Risoluzione n. 109/E del 22/5/2007: “**1990**” per l'**IRES**; “**1993**” per l'**IRAP** ¹⁹) e della **sanzione** (codice tributo “**8918**” per **IRES** e “**8907**” per l'**IRAP**), indicando come anno di riferimento quello in cui si è commessa la violazione.

ELEMENTI PARTICOLARI CHE INFLUENZANO LA DETERMINAZIONE DELLA BASE DI RIFERIMENTO PER IL CALCOLO DEGLI ACCONTI

Società “di comodo” – Ires – maggiorazione Ires – Irap: calcolo degli acconti 2020

Si rammenta che sono considerate “di comodo”:

- ✓ le “società non operative” che non superano il “test di vitalità” di cui all’art. 30, comma 1, della Legge n. 724/1994,
- ✓ le “società in perdita sistematica” ai sensi dell’art. 2, commi da 36-quinquies a 36-duodecies del D.L. n. 138/2011.

Indipendentemente dalla disciplina per cui la società risulta “di comodo”, si possono verificare le seguenti fattispecie:

- qualora una società “non di comodo” nel 2019, sia considerata “di comodo” nel 2020, applicando il “**metodo storico**”, dovrà calcolare gli acconti Ires ed Irap 2020 in maniera ordinaria, senza procedere ad alcuna rideterminazione dell’imposta di riferimento, né all’applicazione della maggiorazione Ires;
- qualora una società “di comodo” nel 2019, continui ad essere “di comodo” nel 2020, applicando il “**metodo storico**”, dovrà calcolare gli acconti Ires, la maggiorazione Ires e l’Irap, senza procedere ad alcuna rideterminazione dell’imposta di riferimento (perché già calcolata sulla base delle disposizioni di cui all’articolo 30 della legge n. 724/1994);
- qualora una società “di comodo” nel 2019, ritenga di non essere “di comodo” nel 2020, optando per l’applicazione del “**metodo previsionale**”, potrebbe non versare alcuna maggiorazione Ires e calcolare le imposte Ires ed Irap presumibilmente dovute per il 2020 (calcolate in maniera ordinaria, anziché col metodo storico, in base al quale occorrerebbe fare riferimento alle imposte Ires ed Irap, nonché alla maggiorazione Ires, calcolate per l’anno 2019).

¹⁹ Si veda la ns circolare prot. n. RNS F121 - del 5 giugno 2007.

Ritenute ed interessi

Nel calcolo dell’acconto Ires non si può tenere conto, nella misura del 70%, di eventuali ritenute sugli interessi, premi o altri frutti dei titoli di cui all’art. 13 del D.Lgs. 239/96 (obbligazioni, titoli di stato e similari) scomutate al rigo RN15 del modello Redditi 2020, relativo al periodo d’imposta 2019 (ipotesi che dovrebbe essere del tutto marginale visto che i soggetti Ires sono generalmente lordisti).

Deduzione forfetaria per le imprese di distribuzione carburanti

L’articolo 34, commi da 1 a 3, della Legge n. 183 del 12 novembre 2011 (cd. “Legge di stabilità”) ha disposto che, per tenere conto dell’incidenza delle accise sul reddito di impresa degli esercenti impianti di distribuzione di carburante, il reddito imponibile Ires sia ridotto, a titolo di deduzione forfetaria, di una percentuale commisurata al volume d’affari di cui all’articolo 20 del D.P.R. n. 633/1972²⁰ (trattasi di una rimodulazione degli importi già contenuti in precedenti disposizioni agevolative, di anno in anno prorogate). La disposizione è applicabile a decorrere **dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2011**. Tuttavia, nella **determinazione dell’acconto dovuto per ciascun periodo di imposta**, gli esercenti impianti di distribuzione di carburanti, devono assumere quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata **senza tenere conto della deduzione forfetaria sopradde**ta.

Imprese agricole

Con il comma 70 dell’art. 1 del D.L. 208/2015 è stata introdotta, con decorrenza al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 (e quindi a decorrere dal 2016, per i soggetti con esercizio coincidente con l’anno solare) una **generalizzata esenzione Irap** per i soggetti operanti nel settore agricolo (comma 70, lett. a) punto 2 dell’art. 1 D.L. 208/2015) (si rinvia alla nostra circolare n. 217/39 – RNS F39 del 25 febbraio 2016).

Detti soggetti (per l’individuazione dei soggetti esclusi si rinvia alla circolare n. 217/39 citata) non sono, chiaramente, tenuti al versamento dell’acconto IRAP 2020.

Ovviamente coloro che, unitamente ad una attività agricola rientrante fra quelle non più soggette ad IRAP, svolgono anche attività soggette ad IRAP ad aliquota ordinaria, dovranno provvedere a determinare l’acconto limitatamente alle attività diverse da quelle agricole.

²⁰ La formulazione della norma è stata modificata dall’articolo 4, comma 7-bis, del D.L. 21 giugno 2013, n. 69 a decorrere dal periodo d’imposta in corso al 21 agosto 2013. Nella precedente formulazione la deduzione era commisurata all’ammontare lordo dei ricavi di cui all’articolo 53, comma 1, lettera a) del Tuir (nдр: rectius “articolo 85, comma 1, lettera a)” – si trattava di un errore in G.U.). Si vedano le nostre circolari prot. n. RNS F17 del 18 gennaio 2012 e prot. n. RNS F117 del 30 agosto 2013.

Iperammortamenti

L'iperammortamento introdotto dalla Legge n. 232/2016, è stato prorogato per il 2018 (art. 1 comma 30 della L. 205/2017), e per il 2019 (art. 1 comma 60 della L. 145/2018).

L'art. 1 comma 65 della L. 145/2018 stabilisce che la determinazione degli acconti (con metodo storico) dovuti per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 e per quello successivo (quindi, per gli anni 2019 e 2020, per i soggetti "solari") è effettuata considerando quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in assenza delle disposizioni di cui ai precedenti commi 60 e 62, cioè della proroga al 2019 degli iper-ammortamenti e della correlata maggiorazione per i beni immateriali strumentali.

Poiché l'art. 1 comma 65 della L. 145/2018 richiama solo i suddetti commi 60 e 62 (che disciplinano la proroga 2019 degli iper-ammortamenti e della correlata maggiorazione per i beni immateriali strumentali), e non richiama l'art. 1 co. 9 - 13 della Legge 232/2016, parrebbe che l'obbligo di rideterminazione debba essere effettuato solo in presenza dei beni che fruiscono dell'agevolazione a seguito della citata disposizione di proroga.

CASI PARTICOLARI PER IL CALCOLO DELL'ACCONTO

CONSOLIDATO FISCALE

In caso di esercizio dell'opzione per il consolidato, agli obblighi di versamento dell'acconto Ires è tenuta esclusivamente la società o ente consolidante, anche per le società che esercitano l'opzione per il triennio 2020-2022 in sede di dichiarazione REDDITI/2020, relativa al 2019.

Per il **primo esercizio di opzione**, la determinazione dell'acconto dovuto dalla consolidante, qualora venga adottato il metodo storico, è effettuato sulla base dell'imposta, al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto, corrispondente alla somma algebrica dei redditi/perdite relativi al periodo d'imposta precedente indicati nelle dichiarazioni delle società partecipanti, compresa la consolidante, facenti parte del perimetro di consolidamento.

Nel caso in cui la consolidante adotti il metodo previsionale dovrà considerare la sommatoria degli imponibili previsti relativi alle singole società rientranti nel consolidato, senza tenere conto delle variazioni derivanti da rettifiche di consolidamento.

Per gli esercizi successivi al primo, l'acconto Ires, dovuto dalla consolidante, qualora abbia adottato il metodo storico, va determinato con riferimento al rigo CN13 "Ires dovuta" del modello CNM 2020, periodo d'imposta 2019.

Se nel corso del 2020 è variato il perimetro di consolidamento per l'ingresso di nuove società il calcolo dell'acconto qualora venga adottato il metodo storico dovrà essere effettuato sulla base della somma algebrica del reddito/perdita di consolidamento ed il reddito/perdita della subentrante dell'anno precedente (senza considerare le rettifiche di consolidamento generatesi in conseguenza del nuovo ingresso).

Per quanto concerne il versamento in acconto eseguito dalla consolidante per il **gruppo rinnovato** non sussistono disposizioni specifiche per il calcolo dell'importo da versare nell'esercizio in cui si attua il rinnovo.

Secondo un criterio di continuità, si ritiene che, qualora il perimetro di consolidamento rimanga immutato, avendo tutte le società partecipanti optato per il rinnovo, sia possibile fare riferimento all'imposta dovuta risultante dalla dichiarazione modello CNM/2020 (incisa quindi delle rettifiche di consolidamento) e non all'imposta corrispondente al reddito 2019 di ciascuna partecipante al gruppo.

Viceversa, si ritiene che se anche con una sola società non viene rinnovata l'opzione, l'acconto debba essere calcolato sulla base della somma algebrica dei redditi/perdite dell'esercizio precedente di ciascuna società partecipante al rinnovo. La società fuoriuscita versa l'acconto autonomamente, determinato sul reddito che nell'esercizio precedente aveva trasferito al consolidato.

Ricordiamo, infine, che, qualora scaduto il triennio **non si sia rinnovata l'opzione**, ciascuna società deve versare gli acconti autonomamente, calcolandoli sulla base del reddito 2019 che nell'esercizio precedente aveva trasferito al consolidato.

I soggetti che partecipano alla tassazione di gruppo e per i quali trovano applicazione eventuali norme che comportano la rideterminazione degli acconti Ires devono comunicare alla società o ente consolidante i dati necessari per la corretta determinazione dell'acconto dovuto in capo al gruppo consolidato.

Si ricorda che il consolidato ha riflessi solo sull'IRES e, pertanto, ogni società è tenuta al versamento del proprio acconto IRAP.

In caso di **interruzione parziale del consolidato** successivamente al versamento dell'acconto, entro 30 giorni dalla data dell'interruzione stessa, la consolidante deve integrare quanto versato a titolo di acconto se il versamento complessivamente effettuato è inferiore a quello dovuto relativamente alle società per le quali continua la validità dell'opzione (ipotesi di fuoriuscita dal consolidato di una società in perdita fiscale).

Nel caso contrario in cui gli acconti versati dalla consolidante dovessero eccedere quanto dovuto, la stessa può attribuire, in tutto o in parte, i versamenti eccedenti alle società fuoriuscite (ipotesi di fuoriuscita dal consolidato di una società con imponibile fiscale).

REGIME DI TASSAZIONE PER TRASPARENZA

Nel caso di adesione al regime di tassazione per trasparenza gli obblighi d’acconto Ires permangono, nel **primo esercizio di efficacia dell’opzione**, anche in capo alla società partecipata. Pertanto, in caso di utilizzo del metodo storico, ciascuna società verserà gli acconti autonomamente con riferimento alla propria imposta 2019, come se non ci fosse stata adesione alla trasparenza.

Qualora sia utilizzato il metodo previsionale la società partecipata dovrà fare riferimento all’imposta che si sarebbe determinata in assenza della scelta per trasparenza, mentre le società partecipanti potranno considerare gli effetti della trasparenza.

In ogni caso gli acconti saranno poi scomputati dai singoli soci.

Ricordiamo che, in caso di **mancato rinnovo dell’opzione triennale** (opzione che, per il triennio 2020-2022, dovrà essere comunicata in sede di dichiarazione REDDITI/2020), i soci e la stessa società partecipata devono rideterminare gli acconti sulla base dell’imposta virtuale ricalcolata, assumendo come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in assenza del regime di trasparenza.

Nel **periodo di vigenza della trasparenza**, l’obbligo del versamento dell’acconto compete ai singoli soci ai quali viene imputato il reddito. La società trasparente dovrà comunicare loro i dati necessari per la corretta determinazione dell’acconto dovuto.

Si ricorda che la trasparenza ha riflessi solo sull’IRES e, pertanto, la società trasparente è sempre tenuta al versamento dell’acconto IRAP.

REDDITI DERIVANTI DA PARTECIPAZIONE IN SOGGETTI ESTERI RESIDENTI IN PAESI O TERRITORI A FISCALITA’ PRIVILEGIATA ASSOGGETTATI A TASSAZIONE SEPARATA NEL QUADRO RM

L’acconto va determinato, coi termini e con le modalità generali, in via autonoma.

SOGGETTI CHE HANNO INIZIATO L’ATTIVITA’ NEL CORSO DELL’ANNO 2020

Per le società ed enti che si sono costituiti nel 2020 non sono dovuti acconti. Le imposte si versano solo a saldo. Ciò vale anche per le società che si sono costituite alla fine del 2019 il cui atto costitutivo preveda la chiusura del primo esercizio sociale al 31 dicembre 2020.

LIQUIDAZIONE VOLONTARIA DI SOCIETA' O ENTE

Per il caso di liquidazione volontaria, la circolare n. 96 (prot. n. 13/3983) del 31 ottobre 1977 – Dir.II.DD. ha affermato che non sussiste l'obbligo di versamento degli acconti, salvo che la liquidazione non si protragga per più esercizi, nel qual caso le società sono tenute all'adempimento come le società in normale funzionamento.

Con riferimento all'**esercizio in cui una società viene posta in liquidazione**, occorre avere riguardo al momento in cui interviene la liquidazione stessa, rammentando che detto momento determina una spaccatura in due periodi di imposta dell'esercizio sociale.

Per entrambi i periodi d'imposta l'obbligo di versamento dell'acconto sussiste solo nelle seguenti ipotesi:

- per il primo acconto, solo se nel medesimo periodo d'imposta cade il termine per il versamento del saldo riferito al periodo d'imposta precedente;

Esempio: una società con esercizio coincidente con l'anno solare è stata posta in liquidazione con effetto 29 marzo 2020. In data 30/6/20, in sede di versamento del saldo per il 2019, la società non è tenuta al versamento del primo acconto per il periodo ante-liquidazione 1/1/20-29/3/20 (non cadendo in tale periodo il termine di versamento del saldo 2019). La società non è tenuta nemmeno al versamento del secondo acconto in quanto tale primo periodo di imposta è inferiore a undici mesi. Il saldo per tale periodo verrà effettuato entro il 30 del 6° mese successivo al 29/3/20 (più precisamente, entro il 30/9/20).

Per il primo periodo di liquidazione 30/3/20 - 31/12/20, entro la scadenza del saldo per il periodo d'imposta precedente (30/9/20), la società sarà tenuta al versamento del primo acconto; viceversa non sarà tenuta al versamento del secondo acconto essendo il periodo d'imposta inferiore a undici mesi; il saldo sarà dovuto entro l'ordinario termine del 30/6/21¹.

- per il secondo acconto, solo se nel medesimo periodo d'imposta esiste l'undicesimo mese. Pertanto, poiché normalmente tali periodi sono inferiori a undici mesi, il secondo o unico acconto spesso non è dovuto. Esempio: una società con esercizio coincidente con l'anno solare verrà posta in liquidazione con effetto il 20/8/20. In data 30/6/20¹, in sede di saldo per il 2019, la società è tenuta al versamento del primo acconto per il 2020 (non essendo ancora intervenuta la messa in liquidazione). A novembre 2020 la società non è tenuta al versamento del secondo acconto in quanto sia il primo periodo di imposta (1/1-20/8/20) che il secondo (21/8-31/12/20) sono inferiori a undici mesi. In occasione del saldo dovuto per il secondo periodo (21/8-31/12/20) la società dovrà versare anche la prima rata dell'acconto dovuto per il periodo 2021, commisurandolo all'imposta risultante dalla dichiarazione relativa a tale secondo periodo. A novembre 2021, se la liquidazione si protrae almeno

fino al 30/11, la società dovrà versare anche il secondo acconto per il 2021. L'acconto sarà dovuto anche negli esercizi 2021 e seguenti fino al termine della liquidazione.

Se, invece, la messa in liquidazione avesse effetto nel mese di dicembre 2020 (per esempio: 12.12.2020), la società sarà obbligata a versare entrambi gli acconti per il 2020, entro il 30.6.20¹ ed entro il 30.11.20, in relazione al periodo ante-liquidazione 1/1/18 - 12/12/20. In relazione al periodo di imposta 13.12.2020 – 31.12.2020 non sono, invece dovuti acconti.

FUSIONI E SCISSIONI DI SOCIETA'

L'art. 4, comma 1, del decreto legge 11/03/97, n. 50, convertito dalla legge 9/05/97, n. 122 stabilisce che nelle operazioni di fusione e scissione gli obblighi di versamento, inclusi “quelli relativi agli acconti d'imposta.....” gravanti sui “soggetti che si estinguono per effetto delle operazioni medesime, sono adempiuti dagli stessi soggetti fino alla data di efficacia della fusione o scissione ai sensi, rispettivamente, degli artt. 2504-bis, secondo comma, e 2504-decies (ora 2506-quater a seguito della riforma del diritto societario ai sensi del D.Lgs. n. 6/03), primo comma, primo periodo del codice civile (data dell'ultima iscrizione nel Registro delle imprese). 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”.²¹

Il successivo comma 1-bis del citato D.L. n. 50/97, stabilisce che le predette disposizioni si applicano anche alle operazioni di fusione e scissione che coinvolgono le cosiddette “società di comodo” ai sensi dell'art. 30 della legge 724/94.

1) Operazioni di fusione (o scissione) caratterizzate dalla retrodatazione degli effetti fiscali all'inizio del periodo d'imposta

1.1.) Obblighi della società fusa, incorporata o scissa

La società fusa, incorporata o scissa è tenuta, in generale, ad effettuare i versamenti in acconto i cui termini scadono anteriormente alla data di perfezionamento dell'operazione (art. 2504-bis, comma 2, del codice civile), ancorché si tratti di versamenti riferiti a un periodo di imposta destinato, in virtù della retrodatazione, a venire meno. Ovviamente, questi versamenti potranno essere scomputati dal soggetto incorporante o risultante dalla fusione, ovvero dai soggetti beneficiari della scissione, in fase di determinazione del saldo d'imposta relativo al periodo nel corso del quale interviene la fusione o la scissione.

²¹ vedi nostra circolare prot. n. RNS F12 del 26 gennaio 2018

1.2.) Obblighi della società incorporante, risultante dalla fusione o beneficiaria della scissione

I versamenti in acconto di tali società, scadenti dopo il perfezionamento dell'operazione, devono essere calcolati tenendo conto anche dell'imposta liquidata in dichiarazione dalla società incorporata, fusa o scissa, riferita al periodo di imposta antecedente a quello in cui interviene la fusione o la scissione.

Riportiamo l'esempio di una fusione per incorporazione, in cui l'imposta (ci limitiamo a considerare l'IRES) dell'ultimo periodo della società incorporante sia pari a 1.000 euro, quella dell'ultimo periodo della società estinta sia pari a 2.000 euro e la fusione intervenga dopo la scadenza del termine per il versamento del primo acconto. Quest'ultimo è versato correttamente da parte della società incorporante, se commisurato al 40% del 100% di 1.000 euro, vale a dire alla sua imposta relativa al periodo precedente; la società incorporata, a sua volta, alla luce di quanto detto in precedenza, deve procedere al versamento del primo acconto corrispondente al 40% del 100% di 2.000 euro (l'imposta del suo periodo precedente al momento del perfezionamento degli effetti dell'operazione). Il secondo acconto, invece, per considerarsi correttamente operato, da parte della società incorporante, dovrà essere commisurato al 60% del 100% di 3.000 euro e cioè alla somma delle due imposte, quella della incorporante stessa e quella della incorporata; la società incorporante potrà poi tener conto anche dell'acconto versato dall'incorporata (in aggiunta a quelli da essa stessa versati) ai fini dello scomputo della sua imposta di periodo in sede di versamento del saldo.

Si precisa, infine, che tanto la società fusa, incorporata o scissa, per i versamenti da effettuare prima della data di efficacia dell'operazione, quanto la società risultante dalla fusione, l'incorporante o beneficiaria, per i versamenti da eseguire successivamente alla data di efficacia dell'operazione, possono avvalersi della facoltà di commisurare l'importo degli acconti alla minore imposta relativa al periodo di imposta di competenza delle società subentranti, cui l'acconto stesso è correlato (c.d. metodo previsionale).

2) Operazioni di fusione (o di scissione) non aventi effetto fiscale retroattivo

L'operazione straordinaria individua distinti periodi di imposta e le società stesse sono tenute ad adempiere agli obblighi di determinazione dell'acconto relativamente ai periodi di imposta stessi, i quali danno origine ad autonome dichiarazioni dei redditi.

Nell'ipotesi di cui alla seconda parte, comma 1, dell'art. 4, del D.L. n. 50/97, la società subentrante, nel procedere al versamento dei propri acconti, scadenti successivamente alla data di perfezionamento degli effetti civilistici dell'operazione, deve assumere come "imposta di riferimento", cumulativamente, sia quella del suo ultimo periodo, sia quella dell'ultimo periodo della società estinta.

Si ipotizzi, ad esempio, una fusione per incorporazione con effetto civilistico e fiscale in data 1/10/2020: la società incorporante per conto dell'incorporata presenterà autonoma dichiarazione dei redditi per il periodo

1/1-30/9/2020. L'incorporante, nel calcolare il secondo acconto in scadenza il 30 novembre 2020, assumerà come riferimento (per il calcolo in base al metodo storico) la sommatoria dell'imposta risultante dal suo ultimo periodo di imposta (1/1-31/12/19) e l'imposta dell'ultimo periodo dell'incorporata (cioè il periodo 1/1-30/9/20).

TRASFORMAZIONE

Se la trasformazione è avvenuta, come generalmente accade, da uno all'altro tipo di società di capitali (es: da srl in spa), trattandosi di trasformazione fra società omogenee, gli acconti vanno versati normalmente, commisurandoli alle imposte dell'esercizio precedente, come se nessuna modificazione fosse intervenuta. Infatti, presupposto per il versamento di acconto è l'esistenza di un soggetto passivo di imposta per il periodo di competenza e per il periodo precedente.

Cordiali saluti.