

SERVIZIO FISCALE

CIRCOLARE 50.2021

16-11-2021

SECONDO O UNICO ACCONTO IRPEF, IRES E IRAP

Il prossimo **30 novembre 2021** scade il termine per l'effettuazione del versamento della seconda o unica rata di acconto relativa al **periodo d'imposta 2021** per le seguenti imposte:

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

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

1. PERCENTUALI ACCONTI

A decorrere dall'entrata in vigore dell'art. 58 del D.L. 124/2019, quindi dal 27 ottobre 2019, per tutti i contribuenti soggetti ad ISA che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dal relativo decreto di approvazione, i versamenti di acconto IRPEF, IRES ed IRAP, sono effettuati in due rate ciascuna nella **misura del 50%**, in luogo della misura del 40% per il primo acconto e 60% per il secondo acconto.

Gli acconti al 50% valgono anche per i soggetti che partecipano a società, associazioni e imprese soggetti ad ISA, ossia i collaboratori di imprese familiari o coniugali, soci di società di persone, di capitali trasparenti o associazioni professionali.

1.1 ACCONTI PER SOGGETTI "ISA" CON RICAVI O COMPENSI INFERIORI AD € 5.164.569

IMPOSTA	PERCENTUALE	NORMATIVA DI RIFERIMENTO	MISURA I ACCONTO	MISURA II ACCONTO
IRPEF	100%	Art. 1, comma 301, L. 311/2004; Art. 11, co, 18, D.L. 76/2013	50%	50%
IRES	100%	Art. 1, comma 301, L. 311/2004	50%	50%
IRAP-Soggetti IRPEF	100%	Art. 30, comma 3, D.Lgs. n. 446/1997	50%	50%

IRAP-Soggetti IRES	100%	Art. 30, comma 3, D.Lgs. n. 446/1997	50%	50%
--------------------	------	--------------------------------------	-----	-----

1.2 ACCONTI PER SOGGETTI SENZA ISA O CON RICAVI O COMPENSI SUPERIORI AD € 5.164.569

Per i contribuenti non soggetti ad ISA, che non rientrano quindi nella fattispecie illustrata nel paragrafo precedente, gli acconti d'imposta continuano ad essere applicati con le note modalità, e cioè nella misura del **40%** per il primo acconto e nella misura del **60%** per il secondo acconto:

IMPOSTA	PERCENTUALE	NORMATIVA DI RIFERIMENTO	MISURA I ACCONTO	MISURA II ACCONTO
IRPEF	100%	Art. 1, comma 301, L. 311/2004; Art. 11, co. 18, D.L. 76/2013	40%	60%
IRES	100%	Art. 1, comma 301, L. 311/2004	40%	60%
IRAP-Soggetti IRPEF	100%	Art. 30, comma 3, D.Lgs. n. 446/1997	40%	60%
IRAP-Soggetti IRES	100%	Art. 30, comma 3, D.Lgs. n. 446/1997	40%	60%

2. DETERMINAZIONE ACCONTI

2.1 ACCONTO IRPEF

Per verificare se è dovuto l'acconto IRPEF per l'anno 2021, si deve controllare l'importo risultante dal rigo **RN34** (rigo "Differenza") del Mod. Redditi 2021 PF.

SE L'IMPORTO INDICATO NEL RIGO RN34:

- **Non supera € 51,00** L'acconto NON è dovuto.
- **Supera € 52,00** È dovuto l'acconto nella misura del 100% del rigo RN34.

SE L'IMPORTO DELL' ACCONTO (ossia il 100% del rigo RN34):

- **Non supera € 257,00** ⇒ L'acconto si versa in **unica** soluzione al **30 novembre 2021**

- **È Pari o Supera € 258,00**, l'acconto ⇒ la prima, nella misura del **40% (50% per i soggetti ISA di cui al par. 1.1)** dell'acconto complessivo, entro il termine per il versamento del saldo 2020, ossia entro il **30/06/2021** o entro il **30/07/2021** con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo;
⇒ la seconda, nella misura del **60% (50% per i soggetti ISA di cui al par. 1.1)** dell'acconto complessivo, entro il **30 novembre 2021**

2.2 ACCONTO IRES

Per verificare se è dovuto l'acconto IRES per l'anno 2021, si deve controllare l'importo risultante dal rigo **RN17** "*IRES dovuta o differenza a favore del contribuente*" del Mod. Redditi 2021 SC.

SE L'IMPORTO INDICATO NEL RIGO RN17:

- **Non supera € 20,00** L'acconto NON è dovuto
- **Supera € 21,00** È dovuto l'acconto nella misura del **100%**

SE L'IMPORTO DELL' ACCONTO (ossia il 100% del rigo RN17):

- **Non supera € 257,00** e quindi il rigo "*IRES dovuta o differenza a favore del contribuente*" RN17 del periodo d'imposta 2020 (Redditi 2021) sia risultato inferiore ad € 257,00 e l'importo della 1° rata risulta inferiore ad € 103,00 ⇒ L'acconto si versa in un'unica soluzione al **30 novembre 2021**
- **È pari o Supera € 258,00** e quindi il rigo "*IRES dovuta o differenza a favore del contribuente*" RN17 del periodo d'imposta 2020 (Redditi 2021) sia risultato superiore ad € 258,00 e l'importo della 1° rata supera € 103,00, l'acconto si versa in due rate: ⇒ la prima, nella misura del **40% (50% per i soggetti ISA di cui al par. 1.1)**, entro il termine per il versamento del saldo 2020 ⇒ la seconda, nella misura del **60% (50% per i soggetti ISA di cui al par. 1.1)**, entro il **30 novembre 2021**

RICALCOLO ACCONTO IRES ED IRPEF

Gli acconti di imposta possono essere calcolati secondo il metodo storico o quello previsionale. Utilizzando il metodo storico, il calcolo è effettuato utilizzando il riferimento dell'imposta dovuta per l'anno precedente (nel caso di specie, 2020), al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto, risultante dalle dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP.

Ricalcolo dell'imposta storica di riferimento

Talvolta può accadere che, ai soli fini del versamento degli acconti, specifiche disposizioni di legge (solitamente "peggiorative") impongano l'obbligo di rideterminazione dell'imposta storica di riferimento, al fine di anticiparne gli effetti finanziari.

In pratica, ai fini della determinazione degli acconti 2021, l'imposta calcolata per il periodo 2020 dovrà essere rideterminata "virtualmente" con le nuove regole al fine di addivenire all'imposta che si sarebbe dovuta pagare nel caso in cui le regole, applicabili sul 2021, fossero state già operative sul 2020.

Per l'anno 2021, gli obblighi di ricalcolo delle imposte previsti per l'anno in corso, con l'indicazione della norma di riferimento, sono i seguenti:

Fattispecie	Norma
<i>Benzinai</i> - Messa "a regime" della deduzione forfetaria dal reddito d'impresa	Art. 34, comma 2 della L. n. 183/2011
<i>Imprese sottoposte a procedure di crisi</i> - Esclusione da imposizione delle liberalità ricevute	Art. 14, comma 3 del D.L. n. 18/2016
<i>Titolari di determinate obbligazioni</i> - Irrilevanza parziale delle ritenute subite	Art. 13 co. 1 e 2 del D.Lgs. n. 239/96
<i>Imbarcazioni</i> - imposta sostitutiva sul noleggio occasionale di imbarcazioni	Art. 49-bis, comma 5 del D.Lgs. n. 171/2005

2.3 ACCONTO IRAP

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

Com'è noto, dal 2009 la dichiarazione Irap va presentata *in via autonoma* ed è unica per tutte le tipologie di contribuenti (siano essi imprese individuali, lavoratori autonomi, società o enti), con vari quadri specifici per la determinazione del valore della produzione netta, che poi confluiscono tutti ad un unico quadro relativo alla ripartizione della base imponibile e dell'imposta e ai dati concernenti il versamento (quadro IR).

L'importo da considerare per calcolare la misura dell'acconto, pertanto, è quello indicato al rigo **IR21** ("Totale imposta") del modello IRAP 2021.

Anche per l'**IRAP** valgono i limiti minimi (€ 51,00 per i soggetti IRPEF ed € 21,00 per quelli IRES) entro i quali l'acconto non è dovuto.

SE L'IMPORTO DELL'ACCONTO:

- **Non supera € 257,00** e quindi l'importo della 1° rata risulta inferiore a € 103,00 ⇒ L'acconto si versa in **unica** soluzione al **30 novembre 2021**

- **È pari o Supera € 258,00** e quindi l'importo della 1° rata risulta superiore a € 103,00, l'acconto si versa in due rate:
 - ⇒ la prima, nella misura del **40% (50% per i soggetti ISA di cui al par. 1.1)** entro il termine per il versamento del saldo 2020
 - ⇒ la seconda, nella misura del **60% (50% per i soggetti ISA di cui al par. 1.1)** entro il **30 novembre 2021**

RICALCOLO ACCONTO IRAP

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

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

Al riguardo, si ricorda che l'art. 1, co. 70, D.L. 2018/2015 ha introdotto l'esenzione da IRAP per i soggetti operanti nel settore agricolo e, in particolare, per le cooperative agricole di conferimento esenti ex art. 10 D.P.R. 601/1973.

Di tale esenzione occorre tenere conto anche ai fini della determinazione degli acconti ai fini IRAP. Per un approfondimento sull'argomento si rimanda alla nostra precedente **Circolare ICN 35/2017**.

2.4 RICALCOLO DELL'ACCONTO CON IL METODO PREVISIONALE

Oltre al metodo cosiddetto "storico", sopra illustrato, è possibile determinare gli acconti IRPEF, IRES ed IRAP utilizzando il metodo "previsionale", che consiste nel calcolare gli acconti stessi sulla base della minore imposta che si presume risulterà dovuta per l'anno in corso (ossia, per l'anno 2021, nel caso di soggetti aventi esercizio coincidente con l'anno solare).

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

Al riguardo, occorre ricordare che, al fine di ricalcolare l'acconto con il metodo previsionale, il reddito imponibile relativo al 2021 deve essere determinato in base alle norme tributarie vigenti per il 2021, tenendo conto delle eventuali maggiori detrazioni, di nuovi oneri deducibili e di eventuali rimborsi o sgravi.

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

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

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

Al riguardo, si segnala che non è stata prorogata anche per il 2021 l'esimente che era stata introdotta dall'**art. 20 del D.L. n. 23/2020** (Decreto "Liquidità") e che disponeva l'inapplicabilità delle sanzioni e degli interessi per omesso o insufficiente versamento degli acconti dovuti per il 2020, calcolati con il metodo previsionale, qualora l'importo corrisposto fosse stato almeno pari all'80% dell'importo che sarebbe risultato dovuto a titolo di acconto sulla base della dichiarazione relativa al 2020.

Tale esimente, infatti, valeva solo per il 2020.

2.5 CASI PARTICOLARI PER IL VERSAMENTO DELL'ACCONTO

- **I soggetti che hanno iniziato l'attività nel 2021** non sono obbligati al versamento dell'acconto, non avendo un precedente reddito di riferimento.
- **Nel caso di fusione per incorporazione**, la società incorporante è tenuta al versamento degli acconti IRES e IRAP della società incorporata, qualora siano già decorsi gli effetti civilistici (iscrizione dell'atto di fusione al Registro imprese), a nulla rilevando gli effetti fiscali (es. retrodatazione). In caso contrario resta in capo all'incorporata l'obbligo di versamento degli acconti. Al riguardo si veda l'art. 4 del D.L. n. 50 del 11/03/1997, convertito dalla Legge n. 122 del 09/05/1997.
- In caso di esercizio dell'**opzione per il consolidato nazionale o mondiale**, agli obblighi di versamento dell'acconto è tenuta esclusivamente la società controllante. Per il primo periodo di applicazione della nuova disciplina di tassazione IRES di gruppo, ai sensi dell'art. 4, comma 1, lett. I), del D. Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, si assume come imposta del periodo precedente la somma algebrica delle imposte indicate nelle dichiarazioni dei redditi presentate per il medesimo periodo da parte dei soggetti partecipanti al consolidamento.
- Nel primo esercizio di efficacia dell'**opzione per il regime di trasparenza fiscale**, l'obbligo dell'acconto di imposta permane anche in capo alla società partecipata, mentre negli anni successivi la partecipata non sarà soggetta in proprio all'IRES e, pertanto, non dovrà versare alcun acconto. Qualora nel corso del triennio vengano meno le condizioni per l'opzione del regime della trasparenza, la società partecipata e le partecipanti dovranno rideterminare l'acconto dovuto
In particolare:
 - la società partecipata dovrà versare la quota di acconto dovuta sul proprio reddito in quanto torna ad essere un autonomo soggetto passivo d'imposta;

- le società partecipanti dovranno ricalcolare l'acconto dovuto sulla base del reddito determinato, senza tener conto della quota di utili o di perdite provenienti dalla società partecipata.

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

In questo caso:

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

3. MODALITA' DI VERSAMENTO

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

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

Per quanto attiene alle modalità di compilazione del modello F24, ai fini del versamento del saldo e della prima rata di acconto, si ricorda che:

- nel modello F24 dovrà essere indicato l'anno di imposta "2020", per il saldo, e l'anno d'imposta "2021" con riferimento agli acconti, per tutti i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare. Nel caso di soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare, si deve barrare la casella "*anno d'imposta non coincidente con anno solare*" e deve essere indicato come periodo di riferimento il primo dei due anni (C.M. 83/E del 27/04/2000);
- le somme dovute a titolo di saldo devono essere arrotondate all'unità di euro, mentre le somme dovute a titolo di acconto, ovvero a seguito di rateizzazione, devono essere arrotondate al centesimo di euro;
- per il pagamento dell'IRAP, va indicato anche il codice della Regione a cui il versamento è diretto;
- i **codici tributo** da utilizzare sono i quelli indicati nel paragrafo che segue.

3.1 CODICI TRIBUTO

I principali codici tributo da utilizzare sono i seguenti:

- 2001 IRES acconto prima rata;
- 2002 IRES acconto seconda rata o in unica soluzione;
- 2003 IRES saldo;
- 3800 IRAP saldo;
- 3812 IRAP acconto prima rata;
- 3813 IRAP acconto seconda rata o in unica soluzione;
- 1668 Interessi rateizzazione su importi dovuti a titolo di IRPEF o IRES o IVA (Sezione Erario del modello F24);
- 3805 Interessi rateizzazione su importi dovuti a titolo di tributi regionali (IRAP e addizionale regionale);
- 4001 IRPEF saldo;
- 4033 IRPEF acconto prima rata;
- 4034 IRPEF acconto seconda rata o in unica soluzione;
- 3801 Addizionale regionale IRPEF;
- 3844 Addizionale comunale IRPEF - saldo;
- 3843 Addizionale comunale IRPEF - acconto;
- 3857 Interessi rateizzazione su importi dovuti a titolo di addizionale comunale.

L'eventuale maggiorazione dello 0,40% deve essere aggiunta all'importo dell'imposta cui si riferisce e versata assieme ad essa.

4. SANZIONI E RAVVEDIMENTO OPEROSO

Nell'ipotesi in cui i versamenti eseguiti a titolo di saldo o di acconto risultino omessi, insufficienti, ovvero tardivi, sono dovute le sanzioni previste dall'art. 13, D.Lgs. n. 471/1997:

- **in misura pari al 30%** dell'importo non versato, versato in misura insufficiente o tardivamente;
- **in misura pari al 15%** del suddetto importo, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni;
- **ulteriormente ridotta a 1/15 per ciascun giorno di ritardo**, per i versamenti eseguiti con ritardo non superiore a 15 giorni.

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

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

È tuttavia possibile sanare dette irregolarità con la procedura del **ravvedimento operoso**.

In tal caso, il contribuente può provvedere al versamento degli importi dovuti – anche qualora le irregolarità siano già state contestate o siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche - avvalendosi delle **sanzioni in misura ridotta, graduate in base al periodo in cui avviene la regolarizzazione spontanea**, previste dall'art. 13, D.Lgs. 472/1997.

Questa la tabella di sintesi per il ravvedimento operoso:

- 1/10 di 1/15 del 15% (0,1%) per ogni giorno di ritardo, se la regolarizzazione avviene entro quattordici giorni dal termine previsto per il pagamento del tributo (c.d. ravvedimento sprint);
- a 1/10 del 15% (1,5%), nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito tra il 15° ed il 30° giorno successivo al termine previsto per il pagamento del tributo;
- a 1/9 del 15% (1,66%), se la regolarizzazione avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine previsto per il pagamento del tributo;
- a 1/8 del 30% (3,75%), se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione;
- a 1/7 del 30% (4,29%), se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa;
- a 1/6 del 30% (5%), se la regolarizzazione avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione;
- a 1/5 del 30% (6%), se la regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione.

Al riguardo, si ricorda che l'importo dovuto a titolo di sanzione deve essere versato utilizzando specifici codici tributo.

Gli importi non versati, versati in misura insufficiente o tardivamente, vanno inoltre maggiorati degli **interessi** (nella misura dello **0,01% annuo dal 01/01/2021**), da calcolarsi a decorrere dal termine originario di versamento.

Con la Risoluzione n. 109 del 22/05/2007, l'Agenzia delle Entrate ha istituito appositi codici tributo per il versamento degli interessi sulle somme dovute a seguito di ravvedimento operoso. Pertanto, in caso di ravvedimento operoso, anche l'importo degli interessi non deve più essere sommato a quello del tributo ma deve essere versato con gli specifici codici tributo, di seguito indicati.

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

IMPOSTA	CODICI SANZIONE	CODICI INTERESSI
IRPEF	8901	1989
IRES	8918	1990
IRAP	8907	1993
IVA	8904	1991