

CIRCOLARE N.27/E



Roma, 19 ottobre 2020

***OGGETTO: Ulteriori chiarimenti in tema di IRAP e di versamento degli
acconti***

INDICE

PREMESSA	3
1 ASPETTI CONNESSI ALLE MODALITÀ DI APPLICAZIONE DELL'ARTICOLO 24 DEL DECRETO	4
1.1 OPERATIVITÀ DELL'ESCLUSIONE DELLA PRIMA RATA DELL'ACCONTO DELL'IRAP 2020 DAL CALCOLO DELL'IMPOSTA DA VERSARE A SALDO PER LO STESSO ANNO.....	4
1.2 SALDO IRAP RELATIVO AL PERIODO D'IMPOSTA 2020 INFERIORE ALLA PRIMA RATA DI ACCONTO.....	7
2 AMBITO APPLICATIVO DELL'ARTICOLO 20 DEL DECRETO- LEGGE N. 23 DEL 2020.....	9

Premessa

Con la circolare n. 25/E del 20 agosto 2020 sono state fornite risposte a diversi quesiti inerenti al decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, recante: «*Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*» (nel seguito, per semplicità, “Decreto”).

Con riferimento alle disposizioni in tema di versamenti dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) previste dall'articolo 24 del Decreto, la predetta circolare ha fornito specifiche risposte a quesiti sul tema al paragrafo 1.1. Si ricorda, che a mente della predetta disposizione, in considerazione della situazione di crisi connessa all'emergenza epidemiologica da COVID-19, è previsto che le imprese con un volume di ricavi non superiore a 250 milioni e i lavoratori autonomi con un corrispondente volume di compensi non sono tenuti al versamento:

- del saldo dell'IRAP relativo al periodo d'imposta 2019, fermo restando, per detto periodo d'imposta, il versamento dell'acconto, suddiviso nelle rate legislativamente previste;
- della prima rata, pari al 40 per cento (ovvero al 50 per cento per particolari categorie di soggetti previsti dalla normativa vigente¹), dell'acconto dell'IRAP dovuto per il periodo d'imposta 2020. L'importo corrispondente alla prima rata dell'acconto è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per il 2020.

A seguito della pubblicazione della predetta circolare sono state avanzate ulteriori richieste di chiarimenti cui viene fornito riscontro nei paragrafi che seguono.

¹ Rif.to all'articolo 58 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 e all'articolo 12-*quinquies*, commi 3 e 4, del decreto-legge 30 aprile

1 Aspetti connessi alle modalità di applicazione dell'articolo 24 del Decreto

In relazione alle disposizioni contenute nell'articolo 24 del Decreto è stato chiesto di chiarirne l'applicazione, con specifico riferimento:

- a) al calcolo dell'IRAP da versare a saldo per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019;
- b) alla possibilità, qualora il saldo dell'IRAP relativo al periodo d'imposta 2020 sia inferiore alla prima rata di acconto "dovuta" per il medesimo periodo, di utilizzare in compensazione o chiedere a rimborso ovvero azzerare la differenza a credito.

1.1 Operatività dell'esclusione della prima rata dell'acconto dell'IRAP 2020 dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per lo stesso anno

Con riferimento al calcolo dell'IRAP da versare per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, va in primo luogo ricordato che il citato articolo 24, ha previsto, al comma 1, che *«Non è [...] dovuto il versamento della prima rata dell'acconto dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, nella misura prevista dall'articolo 17, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, ovvero dall'articolo 58 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157; l'importo di tale versamento è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per lo stesso periodo d'imposta»*.

Come chiarito nella relazione illustrativa al Decreto, i soggetti che beneficiano di detta previsione (e individuati al comma 2 del medesimo articolo 24²) *«non sono tenuti al versamento della prima rata, pari al 40 per cento, dell'acconto dell'IRAP dovuta per il 2020, ovvero pari al 50 per cento per i*

2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58.

soggetti di cui ai commi 3 e 4 dell'articolo 12-quinquies del decreto-legge n. 34, del 2019. L'importo corrispondente alla prima rata dell'acconto è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per il 2020; pertanto, l'esclusione opera fino a concorrenza dell'importo della prima rata calcolato con il metodo storico ovvero, se inferiore, con il metodo previsionale».

Al riguardo, si ricorda che, in linea generale, il calcolo dell'acconto è effettuato sulla base dell'imposta dovuta per l'anno precedente, al netto di detrazioni, crediti d'imposta e ritenute d'acconto risultanti dalla relativa dichiarazione dei redditi ("metodo "storico"). In alternativa, coloro che, per l'anno in corso, presumono di avere un risultato economico inferiore rispetto all'anno precedente possono ricorrere al metodo "previsionale". In tal caso il calcolo viene effettuato sulla base dell'imposta presumibilmente dovuta per l'anno in corso, considerando, quindi, i redditi che il contribuente ipotizza di realizzare, nonché gli oneri deducibili e detraibili che dovrebbero essere sostenuti, i crediti d'imposta e le ritenute d'acconto. Questa scelta può comportare la riduzione o il non pagamento dell'acconto, ma, al contempo, espone il contribuente al rischio di effettuare i versamenti in acconto in misura inferiore rispetto a quanto realmente dovuto e l'eventuale successiva applicazione di sanzioni e interessi sulla differenza non versata.

Peraltro, si ricorda che l'articolo 20 del decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23, convertito, con modificazioni, alla legge 5 giugno 2020, n. 40, dispone, solo per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, la non applicazione di sanzioni e interessi in caso di insufficiente versamento delle somme dovute a titolo di acconto, se l'importo versato non è inferiore all'ottanta per cento della somma che risulterebbe dovuta a titolo di acconto sulla base della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in corso (in sostanza, in caso di scostamento dell'importo versato a titolo di acconto rispetto a quello dovuto sulla

² Vedasi, sul punto, anche risoluzione n. 28/E del 29 maggio 2020 e circolare n. 25/E del 20 agosto 2020.

base delle risultanze della dichiarazione annuale, entro il margine del 20 per cento; cfr. circolare n. 9/E del 13 aprile 2020).

Coordinando le regole generali con le nuove previsioni recate dal Decreto, si evince che il contribuente che applica il metodo storico è tenuto a versare il secondo acconto pari al 60 per cento (ovvero al 50 per cento se applica gli ISA) e l'eventuale saldo da determinarsi al netto del primo acconto "figurativo" (pari al 40 per cento ovvero al 50 per cento se applica gli ISA) e del secondo acconto corrisposto.

Qualora, invece, il contribuente utilizzi il metodo "previsionale", lo stesso è tenuto a versare il secondo acconto pari al 60 per cento (ovvero al 50 per cento se applica gli ISA) dell'imposta complessiva presumibilmente dovuta per il periodo d'imposta 2020 e l'eventuale saldo da determinarsi al netto del primo acconto "figurativo" (pari al 40 per cento ovvero al 50 per cento se applica gli ISA) e del secondo acconto corrisposto.

In entrambe le ipotesi il primo acconto "figurativo" non può mai eccedere il 40 per cento (ovvero il 50 per cento) dell'importo complessivamente dovuto a titolo di IRAP per il periodo d'imposta 2020, calcolato, in linea generale, secondo il metodo storico, sempreché quest'ultimo non sia superiore a quanto effettivamente da corrispondere. E ciò perché la norma prevede un meccanismo volto ad evitare scelte arbitrarie circa il metodo di calcolo utilizzato per determinare l'acconto (storico o previsionale). In tal senso va inteso il rinvio contenuto nella relazione illustrativa.

Esemplificando, se l'IRAP dovuta per il periodo d'imposta 2019 fosse pari a 1.000 euro:

D) CONTRIBUENTI CHE NON APPLICANO GLI ISA

CASI	METODO	I ACCONTO FIGURATIVO	II ACCONTO VERSATO	IRAP 2020	I ACCONTO FIGURATIVO DA SOTTRARRE	II ACCONTO DA SOTTRARRE	SALDO
1 a	STORICO	400	600	800	320	600	(120)
1. b	PREVISIONALE (IRAP prevista €800)	320	480	800	320	480	0

CASI	METODO	I ACCONTO FIGURATIVO	II ACCONTO VERSATO	IRAP 2020	I ACCONTO FIGURATIVO DA SOTTRARRE	II ACCONTO DA SOTTRARRE	SALDO
2. a	STORICO	400	600	1.200	400	600	200
2. b	PREVISIONALE (IRAP prevista €800)	320	480	1.200	400	480	320
3.	PREVISIONALE (IRAP prevista €1.600)	640	960	800	320	960	(480)
4.	PREVISIONALE (IRAP prevista €1.200)	480	720	1.200	400	720	80
5.	PREVISIONALE (IRAP prevista €1.200)	480	720	1.400	400	720	280

II) CONTRIBUENTI CHE APPLICANO GLI ISA

CASI	METODO	I ACCONTO FIGURATIVO	II ACCONTO VERSATO	IRAP 2020	I ACCONTO FIGURATIVO DA SOTTRARRE	II ACCONTO DA SOTTRARRE	SALDO
1. a	STORICO	500	500	800	400	500	(100)
1. b	PREVISIONALE (IRAP prevista €800)	400	400	800	400	400	0
2. a	STORICO	500	500	1.200	500	500	200
2. b	PREVISIONALE (IRAP prevista €800)	400	400	1.200	500	400	300
3.	PREVISIONALE (IRAP prevista €1.600)	800	800	800	400	800	(400)
4.	PREVISIONALE (IRAP prevista €1.200)	600	600	1.200	500	600	100
5.	PREVISIONALE (IRAP prevista €1.200)	600	600	1.400	500	600	300

1.2 Saldo IRAP relativo al periodo d'imposta 2020 inferiore alla prima rata di acconto

Coordinando le regole generali in tema di calcolo degli acconti con le previsioni recate dall'articolo 24 del Decreto, come illustrate nel paragrafo precedente, si evince che il contribuente che applica il metodo "storico" è tenuto a versare per il periodo d'imposta 2020:

- il secondo acconto, pari al 60 per cento (ovvero al 50 per cento, se applica gli ISA);
- l’eventuale saldo da determinarsi al netto del primo acconto “figurativo” (pari al 40 per cento ovvero al 50 per cento, se applica gli ISA) e del secondo acconto effettivamente corrisposto.

Qualora, invece, il contribuente utilizzi il metodo “previsionale”, lo stesso è tenuto a versare, per il medesimo periodo d’imposta 2020:

- un secondo acconto pari al 60 per cento (ovvero al 50 per cento, se applica gli ISA) dell’imposta complessiva presumibilmente dovuta;
- l’eventuale saldo da determinarsi al netto del primo acconto “figurativo” (pari al 40 per cento ovvero al 50 per cento se applica gli ISA) e del secondo acconto effettivamente corrisposto.

In entrambe le ipotesi, il primo acconto “figurativo” da sottrarre non può mai eccedere il 40 per cento (ovvero il 50 per cento) dell’importo complessivamente dovuto a titolo di IRAP per il periodo d’imposta 2020, calcolato, in linea generale, secondo il metodo storico, sempreché quest’ultimo non sia superiore a quanto effettivamente da corrispondere.

Ipotizzando, quindi, un contribuente che non sia tenuto ad applicare gli ISA e che utilizzi il metodo “storico”, se l’IRAP:

- dovuta per il periodo d’imposta 2019 è pari a 1.000 euro,
- effettivamente dovuta per il periodo d’imposta 2020 è pari a 200 euro,
- versata a titolo di secondo acconto per il periodo d’imposta 2020 risulta pari a 600 euro,

in questo caso, il primo acconto “figurativo” da sottrarre dall’imposta dovuta (200 euro) è pari a 80 euro (40% di 200). Pertanto, la dichiarazione IRAP 2021 evidenzierà un credito pari a 480 euro $[200 - (600 + 80)]$.

Qualora, invece, il contribuente non sia tenuto ad applicare gli ISA ed

utilizzi il metodo “previsionale”, se l’IRAP:

- dovuta per il periodo d’imposta 2019 è pari a 1.000 euro,
- che si presume di dover versare per il periodo d’imposta 2020, è pari a 800 euro,
- effettivamente dovuta per il periodo d’imposta 2020 risulta pari a 200 euro,
- versata a titolo di secondo acconto è pari a 480 euro,

in questo caso, il primo acconto “figurativo” da sottrarre dall’imposta dovuta (200 euro) è pari a 80 euro. Pertanto, la dichiarazione IRAP 2021 evidenzierà un credito pari a 360 euro $[200-(480+80)]$.

2 Ambito applicativo dell’articolo 20 del decreto-legge n. 23 del 2020

L’articolo 20 del decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 giugno 2020, n. 40, rubricato «*Metodo previsionale per la determinazione degli acconti da versare nel mese di giugno*», prevede che «*Le disposizioni concernenti le sanzioni e gli interessi per il caso di omesso o di insufficiente versamento degli acconti dell’imposta sul reddito delle persone fisiche, dell’imposta sul reddito delle società e dell’imposta regionale sulle attività produttive non si applicano in caso di insufficiente versamento delle somme dovute se l’importo versato non è inferiore all’ottanta per cento della somma che risulterebbe dovuta a titolo di acconto sulla base della dichiarazione relativa al periodo di imposta in corso. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano esclusivamente agli acconti dovuti per il periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019*».

Posto che il testo di legge richiama espressamente solo le imposte IRPEF, IRES e IRAP, è stato chiesto di chiarire se tale previsione trovi applicazione anche in relazione alle “addizionali” di dette imposte.

Con la circolare n. 9/E del 2020, al paragrafo 4.1, cui si rinvia per ogni

ulteriore approfondimento, è stato chiarito che, da un punto di vista oggettivo, la citata disposizione, «*oltre che alle imposte espressamente individuate, si applica anche:*

- *all'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP dovuta dai contribuenti che si avvalgono di forme di determinazione del reddito con criteri forfetari;*

- *alla cedolare secca sul canone di locazione, all'imposta dovuta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE) o sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE)».*

Tale chiarimento discende dalla circostanza che per le imposte richiamate si applicano i medesimi termini di versamento dell'acconto dettati per le imposte espressamente individuate dalla norma in oggetto.

Conseguentemente, la previsione di legge in commento si applica, altresì, agli acconti relativi alle addizionali di dette imposte con scadenza 30 giugno 2020. Resta di contro esclusa l'applicazione all'addizionale regionale all'IRPEF in quanto, per quest'ultima, non è previsto il versamento dell'acconto entro il 30 giugno, ma solo del saldo (in unica soluzione o come prima rata) dell'imposta dovuta per l'anno 2019.

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

IL DIRETTORE DELL' AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

(firmato digitalmente)

