

ACCONTI IRPEF, IRES E IRAP: MODALITA' E TERMINI DI VERSAMENTO PER IL 2013

Lunedì 2 dicembre 2013 (il 30 novembre cade di sabato) scade il termine per l'effettuazione del versamento della seconda o unica rata di acconto relativa al **periodo d'imposta 2013** 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 e per i soggetti IRES con esercizio coincidente con l'anno solare.

1. PERCENTUALI ACCONTI

Si riepilogano, nella tabella sotto esposta, le percentuali previste ai fini della determinazione degli acconti d'imposta per il periodo di imposta in corso al 31/12/2013 e la relativa normativa di riferimento.

Occorre evidenziare che in sede di versamento della seconda (o unica) rata dell'acconto, è necessario tener conto dell'**incremento disposto dal D.L. 76/2013** - Decreto c.d. "Lavoro" (conv. da L. 99/2013), in base al quale:

- a decorrere dal 2013, l'acconto IRPEF passa dal 99% al 100%;
- per il periodo di imposta in corso al 31/12/2013 (2013 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare), l'acconto IRES passa dal 100% al 101%;
- i predetti aumenti hanno effetto anche ai fini IRAP.

Come stabilito dal predetto decreto, **per il 2013 la maggiorazione della misura dell'acconto produce effetti solamente sulla seconda (o unica) rata dell'acconto IRPEF/IRES/IRAP**, la quale è da determinare quale differenza tra l'acconto complessivamente dovuto applicando la nuova misura, e l'importo dell'eventuale prima rata di acconto.

IMPOSTA	1° RATA	2° RATA	NORMATIVA DI RIFERIMENTO
IRPEF	99%	100% - prima rata	Art. 1, co. 18 e 19, D.L. 76/2013
IRES	100%	101%- prima rata	Art. 1, comma 301, della L. n. 311 del 2004 Art. 1, co. 20, D.L. 76/2013
IRAP-Soggetti IRPEF	99%	100%- prima rata	Art. 30, comma 3, D.Lgs. n. 446 del 15/12/1997
IRAP-Soggetti IRES	100%	101%- prima rata	Art. 30, comma 3, D.Lgs. n. 446 del 15/12/1997

2. ACCONTO IRPEF

Per verificare se è dovuto l'acconto IRPEF per l'anno 2013, si deve controllare l'importo risultante dal rigo **RN33** (rigo "Differenza") del **Mod. Unico 2013**.

SE L'IMPORTO INDICATO NEL RIGO RN33:

- **Non supera € 51,65** L'acconto NON è dovuto.
- **Supera € 51,65** E' dovuto l'acconto nella misura del 100% del rigo RN33,

SE L'IMPORTO DELL' ACCONTO (ossia il 100% del rigo RN33):

- **Non supera € 257,52** ⇒ L'acconto si versa in **unica** soluzione al **02/12/2013**
- **Supera € 257,52**, l'acconto si versa in due rate:
 - ⇒ la prima (nella misura del **40%** del 99% del rigo RN33) entro il termine per il versamento del saldo 2012 (ossia, entro il **17/06/2013**, o entro il **17/07/2013** con la maggiorazione dello 0,40%, per i soggetti che non hanno usufruito della proroga, ovvero entro il **08/07/2013**, o entro il **20/08/2013** con la maggiorazione dello 0,40%, per i soggetti che hanno usufruito della proroga);
 - ⇒ la seconda entro il **02/12/2013**, sottraendo da quanto dovuto per il 2013 (**100% del rigo RN33**), quanto versato in sede di prima rata.

E' possibile procedere al calcolo rapido nel seguente modo:

Prima rata	RN33 X 39,6% (39,6% = 40% del 99%)
Seconda rata	RN33 X 100% - prima rata
Totale acconti	100% di RN33

RICALCOLO ACCONTO IRPEF

1. RETI D'IMPRESA

I contribuenti che si avvalgono dell'agevolazione cd. "Reti d'impresa", di cui all'art. 42 del D.L. n. 78/2010 (fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, una quota degli utili dell'esercizio destinati, dalle imprese che sottoscrivono o aderiscono ad un contratto di rete, a realizzare, entro l'esercizio successivo, gli investimenti previsti dal programma di rete ed accantonata in un'apposita riserva, concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui la riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio ovvero in cui viene meno l'adesione al contratto di rete), nella determinazione dell'acconto dovuto per il 2013 devono assumere, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata senza tenere conto di tale agevolazione.

2. BENI DELL'IMPRESA CONCESSI IN GODIMENTO AI SOCI O AI FAMILIARI DELL'IMPRENDITORE

Per la determinazione degli acconti per il periodo d'imposta 2013 occorre tener conto delle nuove disposizioni concernenti la concessione in godimento di beni dell'impresa ai soci o ai familiari dell'imprenditore, assumendo, come imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni (cfr. Circolare Unicaf n. 5/2012).

Secondo l'art. 2, comma 36-terdecies, duodevicies del D.L. n. 138/2011:

- costituisce reddito diverso in capo al socio o al familiare dell'imprenditore la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a tali soggetti;
- i costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore, per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento, non sono in ogni caso deducibili.

3. NUOVA DEDUCIBILITA' COSTI AUTOVEICOLI

Per la determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta 2013 si dovrà tener conto delle nuove disposizioni relative alla deducibilità del costo degli autoveicoli (introdotte dalla L. n. 228/2012 e dalla L. n. 92/2012), assumendo, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni.

A decorrere infatti dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2013, la deducibilità:

- per le auto a disposizione dell'azienda passa dal 40% al 20%;
- per le auto assegnate in suo promiscuo al dipendente passa dal 90% al 70%.

Per il versamento degli acconti relativi ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 3/10/2006, il contribuente può continuare ad applicare le disposizioni previgenti alle modifiche apportate dal D.L. n. 262/2006 relativamente agli automezzi aziendali.

4. RIVALUTAZIONE REDDITO DOMINICALE E AGRARIO

Per la determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta 2013 si dovrà tener conto delle nuove disposizioni relative alla rivalutazione del reddito dominicale ed agrario (art. 1, comma 512 della L. n. 228/2012), assumendo, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni.

In particolare, per i periodi d'imposta 2013-2014-2015, i redditi dominicali ed agrario sono rivalutati del 15% (o del 5% per i terreni agricoli e per quelli non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola).

3. ACCONTO IRES

Per verificare se è dovuto l'acconto IRES per l'anno 2013, si deve controllare l'importo risultante dal rigo **RN17** "IRES dovuta o differenza a favore del contribuente" del Mod. Unico 2013 – Società di Capitali.

SE L'IMPORTO INDICATO NEL RIGO **RN17**:

- **Non supera € 20,66** L'acconto NON è dovuto
- **Supera € 20,66** E' dovuto l'acconto nella misura del **101%** del rigo RN17

SE L'IMPORTO DELL' ACCONTO (ossia il 101% del rigo RN17):

- **Non supera € 257,50** ⇒ L'acconto si versa in **unica** soluzione al **02/12/2013**
- **Supera € 257,50**, l'acconto si versa in due rate:
 - ⇒ la prima (nella misura del **40%** del 100% del rigo RN17) entro il termine per il versamento del saldo 2012 (ossia, entro il **17/06/2013**, o entro il **17/07/2013** con la maggiorazione dello 0,40%, per i soggetti che non hanno usufruito della proroga, ovvero entro il **08/07/2013**, o entro il **20/08/2013** con la maggiorazione dello 0,40%, per i soggetti che hanno usufruito della proroga);
 - ⇒ la seconda entro il **02/12/2013**, sottraendo da quanto dovuto per il 2013 (**101% del rigo RN17**), quanto versato in sede di prima rata.

RICALCOLO ACCONTO IRES

Si ricorda che il ricalcolo degli acconti è obbligatorio se determina una maggiore imposta da versare con un conseguente maggior acconto dovuto, mentre è solo facoltativo in caso contrario.

1. RETI D'IMPRESA

I contribuenti che si avvalgono dell'agevolazione cd. "Reti d'impresa", di cui all'art. 42 del D.L. n. 78/2010 (fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, una quota degli utili dell'esercizio destinati, dalle imprese che sottoscrivono o aderiscono ad un contratto di rete, a realizzare, entro l'esercizio successivo, gli investimenti previsti dal programma di rete ed accantonata in un'apposita riserva, concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui la riserva è utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio ovvero in cui viene meno l'adesione al contratto di rete), nella determinazione dell'acconto dovuto per il 2013 devono assumere, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata senza tenere conto di tale agevolazione.

2. DEDUZIONE FORFETARIA IMPIANTI DI DISTRIBUZIONE DI CARBURANTI

I contribuenti che si avvalgono nel 2012 di tale deduzione, introdotta a regime dall'art. 34 della L. n. 183/2011, per la determinazione dell'acconto dovuto per il 2013 assumono, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata senza tener conto di tale deduzione.

3. SOCIETA' DI COMODO

Per la determinazione degli acconti per il 2013 si dovrà tenere conto delle nuove disposizioni relative alle società di comodo (introdotte dall'art. 2, commi 36-decies e seguenti del D.L. n. 138/2011) assumendo, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni.

Si ricorda, infatti, che a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 17/09/2011, ossia dal 2012 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, ci sarà:

- maggiorazione dell'aliquota Ires del 10,50% per le cd. società di comodo (l'aliquota Ires passa pertanto dal 27,50% al 38%);
- le società e gli enti che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per 3 periodi d'imposta consecutivi, pur non ricorrendo i presupposti di cui all'art. 30, comma 1 della L. n. 724/1994 (ossia superando il "test di operatività"), sono considerati "non operativi" a decorrere dal successivo quarto periodo d'imposta. Restano comunque ferme le eventuali cause di esclusione o disapplicazione della disciplina in materia di società di comodo.

Tale presunzione opera anche nel caso in cui la società presenti, in un arco temporale di tre periodi d'imposta, la dichiarazione in perdita fiscale per 2 anni e per l'anno restante dichiara un reddito inferiore al reddito minimo ottenuto applicando i coefficienti di redditività delle società non operative.

Tuttavia si ricorda che le cooperative non sono assoggettate alla disciplina delle società di comodo.

4. BENI DELL'IMPRESA CONCESSI IN GODIMENTO AI SOCI O AI FAMILIARI DELL'IMPRENDITORE

Per la determinazione degli acconti per il periodo d'imposta 2013 occorre tener conto delle nuove disposizioni concernenti la concessione in godimento di beni dell'impresa ai soci o ai familiari dell'imprenditore, assumendo, come imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni (cfr. Circolare Unicaf n. 5/2012).

Secondo l'art. 2, comma 36-terdecies e seguenti del D.L. n. 138/2011:

- costituisce reddito diverso in capo al socio o al familiare dell'imprenditore la differenza tra il

valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a tali soggetti;

- i costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore, per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento, non sono in ogni caso deducibili.

5. NUOVA DEDUCIBILITA' COSTI AUTOVEICOLI

Per la determinazione degli acconti per il periodo d'imposta 2013 si dovrà tener conto delle nuove disposizioni relative alla deducibilità del costo degli autoveicoli (introdotte dalla L. n. 228/2012 e dalla L. n. 92/2012), assumendo, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni.

A decorrere infatti dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2013, la deducibilità:

- per le auto a disposizione dell'azienda passa dal 40% al 20%;
- per le auto assegnate in suo promiscuo al dipendente passa dal 90% al 70%.

Per il versamento degli acconti relativi ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 3/10/2006, il contribuente può continuare ad applicare le disposizioni previgenti alle modifiche apportate dal D.L. n. 262/2006 relativamente agli automezzi aziendali.

6. RIVALUTAZIONE REDDITO DOMINICALE E AGRARIO

Per la determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta 2013 si dovrà tener conto delle nuove disposizioni relative alla rivalutazione del reddito dominicale ed agrario (art. 1, comma 512 della L. n. 228/2012), assumendo, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni.

In particolare, per i periodi d'imposta 2013-2014-2015, i redditi dominicali ed agrario sono rivalutati del 15% (o del 5% per i terreni agricoli e per quelli non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola).

N.B. - Società di capitali e società cooperative

Le società di capitali e le società cooperative, che hanno contabilizzato nel 2012 ritenute d'acconto subite relativamente agli interessi, premi e altri frutti dei titoli di cui all'articolo 1 del D. Lgs. n. 239/1996 maturati su titoli obbligazionari e titoli del debito pubblico, dovranno procedere alla rideterminazione del valore di riferimento su cui calcolare l'acconto escludendo il 70% delle ritenute suddette (art. 13 del Decreto legislativo n. 239/1996).

4. 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*. Infatti il modello Irap 2013 è unico per tutte le tipologie di contribuenti (siano essi imprese individuali, lavoratori autonomi, società o enti), differenziandosi solo per i vari quadri per la determinazione del valore della produzione netta ad essi dedicati; invece il quadro relativo alla ripartizione della base imponibile e dell'imposta e ai dati concernenti il versamento è uno solo (quadro IR).

L'importo da considerare per calcolare la misura dell'acconto, pertanto, è quello indicato al rigo **IR21** ("Totale imposta") del modello IRAP 2013, applicando le seguenti misure:

- **100%** per le persone fisiche e società di persone;
- **101%** per i soggetti IRES (società di capitali, enti non commerciali ed equiparati).

Anche per l'**IRAP** valgono i limiti minimi (€ 51,65 per i soggetti IRPEF ed € 20,66 per quelli IRES) entro i quali l'acconto non è dovuto.

SE L'IMPORTO DELL' ACCONTO:

- **Non supera € 257,50** ⇒ L'acconto si versa in **unica** soluzione al **02/12/2013**
- **Supera € 257,50**, l'acconto si versa in due rate:
 - ⇒ la prima entro il termine per il versamento del saldo 2012 (nelle misure sopra indicate con riguardo all'acconto IRPEF ed all'acconto IRES)
 - ⇒ la seconda entro il **02/12/2013** (nelle misure sopra indicate con riguardo all'acconto IRPEF ed all'acconto IRES)

RICALCOLO ACCONTO IRAP

Per quel che riguarda la rideterminazione dell'acconto **IRAP**, poiché la nuova disciplina di determinazione della base imponibile dovrebbe essere slegata dalle norme del testo unico, in quanto semplicemente riferibile ai dati di bilancio (ad esclusione di alcune particolarità), il ricalcolo non dovrebbe incidere sugli acconti di imposta (eccetto per i soggetti che determinano l'Irap con metodo "fiscale" ai sensi dell'art. 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997).

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.

Si ricorda soltanto che le Regioni in deficit sanitario per le quali, ai fini del versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta in corso al 31/12/2013, trovano applicazione maggiorazioni di aliquota non indicate nella tabella riportata nell'Appendice delle istruzioni al modello Irap, devono determinare l'acconto dell'Irap nel modo seguente:

- 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 IR22);
- con il metodo previsionale, assumendo come imposta di riferimento quella determinata applicando al valore della produzione previsto l'aliquota d'imposta maggiorata.

5. RICALCOLO DELL'ACCONTO COL METODO PREVISIONALE

Oltre al metodo cosiddetto "storico", sopra illustrato, è possibile determinare gli acconti 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 2013, 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 2013 deve essere determinato in base alle norme tributarie vigenti per il 2013, tenendo conto delle eventuali maggiori detrazioni, di nuovi oneri deducibili e di eventuali rimborsi o sgravi. Non occorre pertanto ricalcolare l'imposta dell'esercizio precedente.

Anche per i contribuenti che intendono adottare il metodo previsionale devono essere applicate le regole indicate nella tabella precedente (Ricalcolo acconto IRES).

Tuttavia, occorre sottolineare che se l'acconto determinato con il metodo previsionale dovesse essere inferiore al 101% dell'IRES e dell'IRAP (**per i soggetti IRES**) e al 100% dell'IRPEF e dell'IRAP (**per i soggetti IRPEF**) che risulterebbe dovuto a consuntivo per l'anno in corso, il contribuente sarebbe 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.

6. CASI PARTICOLARI

- **I soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare** versano il secondo acconto di imposta entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese dello stesso periodo d'imposta.
Ricordiamo che in questo caso l'Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 390/E del 20/12/2002 ha precisato che i soggetti IRES con esercizio non coincidente con l'anno solare, possono rateizzare i versamenti relativi al saldo ed al primo acconto, fino alla scadenza del secondo acconto, al pari dei contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare.
- **I soggetti che hanno iniziato l'attività nel 2013** 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 calcolerà 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.

7. MODALITA' DI VERSAMENTO

Tutti i contribuenti titolari di partita IVA devono eseguire i versamenti delle imposte con **modalità telematica**. Il modello F24 in formato cartaceo può infatti essere utilizzato solamente dai contribuenti non titolari di partita IVA.

Nel modello F24 dovrà essere indicato il codice tributo e l'anno di imposta 2013.

Per l'IRAP va indicato anche il codice della Regione a cui il versamento è diretto.

Nessuna rateizzazione è prevista per il versamento della seconda rata di acconto, che deve pertanto essere integralmente versata (art. 20, D. Lgs. n. 241/1997).

I codici tributo da utilizzare sono i seguenti:

- **4034** - per il versamento della seconda o unica rata di acconto IRPEF;
- **2002** - per il versamento della seconda o unica rata di acconto IRES.
- **3813** - per il versamento della seconda o unica rata di acconto IRAP;

I versamenti degli acconti devono essere effettuati con arrotondamento al centesimo di euro.

Si ricorda, inoltre, che gli importi dovuti a titolo di acconto possono essere compensati con i crediti di imposta emergenti dalle dichiarazioni annuali (IVA, IRES, IRPEF, IRAP, sostituti di imposta), fermo restando il limite massimo di compensazione.

8. SANZIONI E RAVVEDIMENTO OPEROSO

Nell'ipotesi in cui i versamenti eseguiti a titolo di acconto risultino omessi, insufficienti, ovvero tardivi, sono dovute la sanzioni previste dalle vigenti disposizioni normative, **pari al 30% dell'importo non versato, versato in misura insufficiente o tardivamente** (art. 13, D. Lgs. n. 471 del 18/12/1997).

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

- ad un terzo, ovvero 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, ovvero 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).

E' tuttavia possibile sanare dette irregolarità con la procedura del ravvedimento operoso, sempre che le irregolarità non siano state già contestate o che non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche, dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

In tal caso, il contribuente può provvedere al versamento della seconda rata di acconto avvalendosi delle seguenti sanzioni in misura ridotta:

- ⇒ **dal 0,2% al 2,8%** se il pagamento viene effettuato entro 14 giorni dal termine ordinario (nuovo ravvedimento breve introdotto dal D.L. n. 98/2011); si paga lo 0,2% per ogni giorno di ritardo fino al 14° giorno;
- ⇒ **3%** (1/10 del 30%) se il pagamento viene effettuato tra il 15° e il 30° giorno dalla scadenza;
- ⇒ **3,75%** (1/8 del 30%) se il versamento viene effettuato oltre 30 giorni ed entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno della violazione.

L'importo dovuto a titolo di sanzione deve essere versato utilizzando specifici codici tributo.

Gli acconti non versati, versati in misura insufficiente o tardivamente, vanno inoltre maggiorati degli interessi nella misura del 2,5% annuo (nuova misura a partire dal 01/01/2012, mentre dal 01/01/2011 al 31/12/2011 era pari al 1,5% annuo), 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.

ESEMPIO

Nell'ipotesi in cui un soggetto IRES avente esercizio coincidente con l'anno solare non effettui il versamento del secondo acconto IRES relativo al 2013 entro il 02/12/2013, potrà regolarizzare detta violazione adottando il ravvedimento operoso, entro i termini di seguito illustrati:

- entro 14 giorni dal 02/12/2013, pagando una sanzione pari allo 0,2% per ogni giorno di ritardo fino al 14° giorno,
- entro il 02/01/2014, pagando una sanzione pari al 3% dell'importo non versato,
- entro il termine di presentazione dell'UNICO 2014, pagando una sanzione pari al 3,75% dell'importo non versato,

oltre, ovviamente, al pagamento degli interessi nella misura del 2,5% annuo.

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

IMPOSTA	CODICI IMPOSTA	CODICI SANZIONE	CODICI INTERESSI
IRPEF	4033 I rata	8901	1989
	4034 II rata	8901	1989
IRES	2001 I rata	8918	1990
	2002 II rata	8918	1990
IRAP	3812 I rata	8907	1993
	3813 II rata	8907	1993

(Stefano Bargossi)