

CEDOLARE SECCA: CHIARITO L'AMBITO APPLICATIVO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA "RIDOTTA"

di *Sandro Cerato* – Dottore commercialista e pubblicista

in questo articolo...

L'articolo 3, D.Lgs. n. 23/2011, ha introdotto, a partire dal 2011, un **regime opzionale di imposizione sostitutiva sul reddito fondiario** derivante dalla locazione di immobili abitativi (noto come "cedolare secca") che sostituisce l'Irpef, le addizionali regionale e comunale all'Irpef, nonché le imposte di registro e di bollo relative al contratto di locazione. **Le aliquote dell'imposta sostitutiva** della cedolare secca - da applicarsi sul 100% del canone di locazione annuo stabilito dalle parti - **sono di due misure: un'aliquota "ordinaria" pari al 21%** (applicabile ai contratti del c.d. "canale libero" (4+4) e ai contratti soggetti alla disciplina civilistica di cui agli articoli 1571 ss. cod. civ) ed **un'aliquota "ridotta" pari al 10%** (applicabile ai contratti c.d. "a canone concordato"). Se la misura dell'aliquota "ordinaria" non ha mai subito modifiche dalla sua introduzione, così non può dirsi per **l'aliquota dell'imposta sostitutiva sulle locazioni abitative "a canone concordato"**, la quale è stata oggetto, nel recente passato, di **alcuni importanti interventi normativi** che ne hanno definito ammontare e ambito applicativo.

La cedolare secca¹ è un **regime impositivo opzionale** che permette al locatore (persona fisica non esercente attività di impresa) di pagare un'**imposta sostitutiva**:

- **dell'IRPEF, delle addizionali regionali e comunali all'IRPEF** dovute sul reddito fondiario derivante dalla locazione di immobili abitativi (categoria catastale A, escluso A/10), per i quali viene richiesta l'opzione della cedolare secca;
- **dell'imposta di registro** dovuta per le **annualità contrattuali** (o per il minor periodo di durata del contratto) in relazione ai quali è stata esercitata l'opzione della cedolare secca;
- **dell'imposta di bollo dovuta sul contratto di locazione** dell'immobile (e delle eventuali pertinenze) in riferimento al quale è stata chiesta l'applicazione della cedolare secca;
- **dell'imposta di registro e di bollo sulla proroga** del contratto di locazione, nel caso sia stata espressa l'opzione per la cedolare per il periodo di durata della proroga;
- **dell'imposta di registro e di bollo** eventualmente dovute **sulla risoluzione del contratto**, se alla data della risoluzione è in corso l'annualità per la quale è stata invocata l'opzione per la cedolare secca.

Le aliquote dell'imposta sostitutiva previste dallo speciale regime della cedolare secca - da applicarsi sul 100% del canone di locazione annuo stabilito dalle parti - **sono di due misure**:

¹ Il regime della cedolare secca è stato introdotto dall'articolo 3, D.Lgs. 23/2011, mentre con il provv. Agenzia delle Entrate n. 55394/2011 sono state individuate le disposizioni attuative relative alle modalità di esercizio dell'opzione e di versamento dell'imposta sostitutiva.

- un'aliquota "ordinaria", pari al 21%, applicabile ai **contratti del c.d. "canale libero"** (4+4) e ai **contratti soggetti alla disciplina civilistica** di cui agli articoli 1571 ss. cod. civ.;
- un'aliquota "ridotta", in misura pari al 10%, applicabile ai **contratti a "canone concordato"**.

■ ALIQUOTA ORDINARIA DEL 21%

L'**aliquota ordinaria** della cedolare secca è stabilita dall'articolo 3, comma 2, D.Lgs. n. 23/2011, **in misura pari al 21%, se il contratto di locazione non è a canone concordato**. In particolare, detta aliquota è applicabile ai contratti del c.d. "canale libero" (4+4) e ai contratti soggetti alla disciplina civilistica di cui agli articoli 1571 e seguenti cod. civ., aventi ad oggetto:

- abitazioni censite in Catasto nelle **categorie A/1, A/8, A/9** (sempre che il contratto non sia stipulato secondo le modalità dei contratti concordati), ovvero;
- **abitazioni locare esclusivamente per finalità turistiche**, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, lett. c), Legge n. 431/1998.

LOCAZIONI BREVI

A decorrere dall'1 giugno 2017, il regime sostitutivo della cedolare secca può trovare applicazione, con l'aliquota del 21%, anche alle **c.d. "locazioni brevi"**, definite dall'articolo 4, D.L. n. 50/2017 come: **"i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare"**. Inoltre, sempre a decorrere dall'1 giugno 2017, **la cedolare secca si può applicare**, nella misura del 21%, **anche**:

- ai **corrispettivi lordi derivanti da contratti di sublocazione** stipulati alle condizioni che consentono di individuare una "locazione breve";
- ai **contratti a titolo oneroso stipulati dal comodatario** aventi ad oggetto il godimento dell'immobile a favore di terzi, stipulati alle condizioni che consentono di individuare una "locazione breve".

IMMOBILI COMMERCIALI

L'aliquota ordinaria del 21% può applicarsi anche sul **canone annuale** (senza alcuna decurtazione) **derivante da contratti di locazione di immobili commerciali classificati in categoria catastale C/1** ("Negozzi o botteghe") e **di superficie non superiore a 600 mq, stipulati nel solo anno 2019**. Ricordiamo, infatti, che l'articolo 1, comma 59, Legge n. 145/2018 (Legge di Bilancio 2019) ha esteso il regime impositivo della cedolare secca ai **contratti di locazione stipulati nel 2019** ed aventi ad oggetto **immobili commerciali** in possesso delle seguenti caratteristiche:

- doveva trattarsi di immobili classificati in **categoria catastale C/1** ("Negozzi o botteghe");
- la superficie del fabbricato concesso in locazione non **doveva superare 600 mq**.

² Restando escluse tutte le altre categorie catastali proprie degli immobili strumentali, non è stato conseguentemente possibile aderire al regime della cedolare secca per le locazioni di immobili ad uso ufficio (categoria catastale A/10), di laboratori (categoria catastale C/3) e di immobili strumentali destinati ad attività artigianali o industriali (categoria catastale D).



Nel computo dei 600 mq - che costituiscono il limite per l'applicabilità della cedolare secca per le locazioni commerciali - **non andavano computate le pertinenze di categoria catastale C/2** (magazzini e locali di deposito), C/6 (stalle scuderie e rimesse) e C/7 (tettoie chiuse e aperte), le quali avrebbero potuto accedere all'imposta sostitutiva **se locate congiuntamente all'immobile commerciale principale** (Circolare n. 8/2019).

Chiarimenti Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di chiarimenti in merito alla cedolare secca applicabile alle locazioni dei predetti immobili commerciali precisando che:

- il regime sostitutivo in parola è **riservato al locatore persona fisica** sicché, ove tra i proprietari/locatori compaia, oltre ad alcune persone fisiche, anche una società, soltanto i locatori persone fisiche avrebbero potuto esercitare disgiuntamente l'opzione per la cedolare secca (Risposta ad interpello n. 268/019);
- a differenza di quanto previsto per gli immobili abitativi, il regime della cedolare secca poteva essere applicato anche ai contratti di locazione aventi ad oggetto immobili di categoria C/1 stipulati con un **conduttore esercente attività commerciale** sia esso persona fisica o soggetto passivo Iva (Risoluzione n. 50/2019).

Esclusione dei contratti 'commerciali' in essere nel 2018

Oltre alle richiamate limitazioni relative alla categoria catastale ed alla superficie dell'immobile locato, la cedolare secca per le locazioni commerciali risultava applicabile **soltanto per i contratti stipulati nel 2019, restando** conseguentemente **esclusi** dal regime impositivo in commento i **contratti di locazione già in essere nel 2018³**.



La *Leggen. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020)* e il successivo *D.L. n. 162/2019 ("Decreto milleproroghe")* non hanno riconfermato per l'anno in corso la cedolare secca sulle locazioni di immobili commerciali che resta, quindi, **limitata alle sole locazioni stipulate nel 2019** (per tutte le annualità di durata del contratto), **senza estendersi ai contratti stipulati nel 2020 e successivi**.

Tipologia di contratti soggetti ad aliquota ordinaria del 21%

Contratto di locazione a canone libero (articolo 2, comma 1, Legge n. 431/1998).

Contratto di locazione per finalità turistiche (articoli 1571 s.s. cod.civ.).

Locazione breve (articolo 4 D.L. n. 50/2017).

Corrispettivi lordi derivanti da contratti di sublocazione stipulati alle condizioni che consentono di individuare una "locazione breve" (articolo 4, D.L. n. 50/2017).

³ L'accesso al regime della cedolare secca è stato, inoltre, espressamente escluso per i contratti stipulati nel 2019 ove, alla data del 15 ottobre 2018, risultava in corso un contratto non scaduto tra i medesimi soggetti e per lo stesso immobile, interrotto anticipatamente rispetto alla scadenza contrattuale (risposta ad Interpello n. 297/2019).

Tipologia di contratti soggetti ad aliquota ordinaria del 21%

Corrispettivi lordi derivanti da contratti ai contratti a titolo oneroso stipulati dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile a favore di terzi, stipulati alle condizioni che consentono di individuare una "locazione breve" (articolo 4, D.L. n. 50/2017).

Contratti di locazione di immobili commerciali catastalmente classificati C/1 di superficie massima di 600 mq stipulati nel 2019 (articolo 1, comma 59, Legge n. 145/2018).

■ ALIQUOTA RIDOTTA DEL 10%

L'**aliquota ridotta** della cedolare secca è anch'essa stabilita dall'articolo 3, comma 2, D.Lgs. n. 23/2011, **in misura pari al 10%, se il contratto di locazione rientra tra quelli c.d. a canone concordato**, di cui all'articolo 2, comma 3, Legge n. 431/98. Ci si riferisce, in particolare, alle seguenti tipologie contrattuali:

- **contratti aventi durata minima di 3 anni**, con rinnovo automatico di ulteriori 2 anni alla scadenza, stipulati a norma dell'articolo 2, comma 3, Legge n. 431/98 (c.d. '3+2');
- **contratti di natura transitoria** per la soddisfazione di particolari esigenze delle parti, stipulati ai sensi dell'articolo 2, comma 3, e articolo 5, comma 1, Legge n. 431/98;
- **contratti di natura transitoria** per la soddisfazione delle **esigenze abitative di studenti universitari**, stipulati ai sensi dell'articolo 2, comma 3, e articolo 5, comma 2, Legge n. 431/98.

Misura dell'aliquota agevolata per i diversi periodi d'imposta

Rispetto all'aliquota ordinaria del 21%, **la misura dell'imposta sostitutiva ridotta ha subito molteplici variazioni** nel corso degli anni. In origine, ovvero **per le annualità 2011 e 2012**, l'aliquota della cedolare secca per i contratti a canone concordato **era stata fissata nella misura del 19%** dall'articolo 3, comma 2, D.Lgs. n. 23/2011. Successivamente, l'aliquota in parola è stata:

- **ridotta al 15%** con decorrenza **dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013** dall'articolo 4, comma 1, D.L. n. 102/2013;
- **ridotta al 10%** per le annualità **dal 2014 al 2017** dall'articolo 9, D.L. n. 47/2014;
- **confermata al 10%** per le annualità **dal 2018 al 2019** dalla Legge di Bilancio 2018.



L'articolo 1, comma 6, Legge n. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020), intervenendo direttamente sull'articolo 3, comma 2, D.Lgs. n. 23/2011, **ha fissato, a regime, l'aliquota ridotta dell'imposta sostitutiva al 10%**, con l'effetto che **non saranno necessarie ulteriori proroghe** per mantenere, anche nei prossimi anni, l'aliquota della cedolare secca nella misura agevolata del 10%.

La seguente tabella riassume la misura dell'aliquota della cedolare secca per le locazioni a canone concordato in vigore nelle diverse annualità.

| | 2011 - 2012 | 2013 | 2014-2019 | dal 2020 |
|----------------------------|-------------|------|-----------|----------|
| Aliquota d'imposta ridotta | 19% | 15% | 10% | 10% |

Condizioni per fruire dell'aliquota agevolata

Le condizioni per usufruire dell'aliquota agevolata del 10% sono le seguenti:

- la locazione deve riguardare **immobili urbani ad uso abitativo**;
- l'immobile locato deve trovarsi in uno dei **Comuni ad alta tensione abitativa**⁴;

| Comuni ad alta tensione abitativa |
|---|
| Bari, Bologna, Catania, Firenze, Genova, Milano, Napoli, Palermo, Roma, Torino e Venezia. |
| Comuni confinanti con i precedenti. |
| Comuni capoluogo di provincia. |
| Comuni considerati ad "alta tensione abitativa": vedi delibere CIPE 30 maggio 1985 (GU del 19.1.1985, n. 143), 8 aprile 1987, n. 152 (GU 22.4.1987, n. 93) e delibera CIPE n. 87 del 13 novembre 2003 (GU n. 40 del 18.2.2004). |
| Comuni terremotati della Campania e della Basilicata. |

- il contratto di locazione deve essere **stipulato a canone concordato sulla base di appositi accordi** tra le organizzazioni della proprietà edilizia e degli inquilini, di cui all'articolo 2, comma 3, Legge n. 431/98 e all'articolo 8 della medesima legge.

Il D.M. delle Infrastrutture e dei trasporti del 16.1.2017

Con il D.M. delle Infrastrutture e dei trasporti del 16 gennaio 2017, in vigore dal 30 marzo 2017, sono stati resi noti i **nuovi criteri per la determinazione dei canoni** di locazione **relativi a contratti stipulati a canone concordato**⁵.



Una delle principali novità introdotte dal citato D.M. è quella secondo cui, ai fini della validità civilistica dei contratti di locazione a canone concordato, **non è più indispensabile che le parti siano assistite dalle predette associazioni di categoria.**

CONTRATTO DI LOCAZIONE A CANONE CONCORDATO IN COMUNI AD ALTA TENSIONE ABITATIVA

Sebbene il suddetto D.M. 16 gennaio 2017 abbia reso facoltativo l'intervento delle associazioni sindacali (ai fini della stipula di contratti a canone concordato), per poter beneficiare delle agevolazioni fiscali previste (tra cui l'aliquota agevolata della cedolare secca), è **richiesta comunque una attestazione** che confermi la rispondenza del contenuto economico e normativo del contratto all'accordo definito in sede locale per la determinazione dei canoni.

⁴ Si tratta dei Comuni di cui all'articolo 1, comma 1, lett. a) e b), D.L. 551/1988, e gli altri Comuni ad alta tensione abitativa individuati dal CIPE con apposite delibere.

⁵ Il citato D.M. 16 gennaio 2017 sostituisce il precedente D.M. 30 dicembre 2002, che aveva demandato ai singoli enti locali la definizione delle fasce di oscillazione dei canoni di locazione suddivise in base alle caratteristiche dell'unità locata. Il D.M. 16 gennaio 2017 ridefinisce, inoltre, alcune caratteristiche dei citati contratti ed aggiorna la modulistica da utilizzare per la stipula degli stessi.



Con la Risoluzione n. 31/2018 è stato chiarito che, per poter applicare l'aliquota agevolata della cedolare secca, in relazione ai contratti stipulati successivamente al 30 marzo 2017 (data di entrata in vigore del citato D.M. 16 gennaio 2017), senza l'assistenza delle organizzazioni (divenuta facoltativa), è necessario che le parti si procurino una attestazione rilasciata dalle organizzazioni firmatarie dell'Accordo territoriale, che confermi la rispondenza del contenuto economico e normativo del contratto all'accordo territoriale⁶.

CONTRATTI AD USO TRANSITORIO E PER STUDENTI

Con riferimento ai contratti ad uso transitorio e per studenti, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- **tutte le locazioni a uso transitorio**, di cui all'articolo 5, Legge n. 431/98, sono ammesse al beneficio dell'aliquota ridotta, **purché si tratti di locazioni a canone concordato** relative ad abitazioni ubicate nei Comuni con carenze di disponibilità abitative o in quelli ad alta tensione abitativa (Circolare n.8/2017);
- **è sufficiente una sola attestazione di conformità ove lo stesso appartamento sia concesso in locazione** per porzioni a **più studenti universitari** ed i singoli contratti siano stipulati contestualmente e presentino tutti lo stesso contenuto economico e normativo (Risoluzione n. 105/2018).

CONTRATTO DI LOCAZIONE A CANONE CONCORDATO IN COMUNI OVE È STATO DELIBERATO LO STATO DI EMERGENZA

L'articolo 9, comma 2-bis, D.L. n. 47/2014, aveva originariamente riconosciuto l'applicabilità dell'aliquota ridotta del 10% anche ai **contatti di locazione stipulati nei Comuni per i quali sia stato deliberato**, negli ultimi 5 anni precedenti il 28 maggio 2014 (data di entrata in vigore della Legge di conversione del D.L. n. 47/2014), **lo stato di emergenza** a seguito del verificarsi di eventi calamitosi. Al riguardo, come chiarito dall'Amministrazione finanziaria:

- per verificare se il Comune in cui si trova l'immobile rientri tra quelli colpiti da calamità, **occorre fare riferimento ai provvedimenti dei commissari delegati** (Risposta ad Interpello n. 470/2019);
- ove nei Comuni per i quali sia stato deliberato lo stato di emergenza non siano mai stati definiti accordi tra le organizzazioni della proprietà edilizia e dei conduttori per la determinazione del canone, **è possibile fare riferimento all'Accordo vigente nel Comune demograficamente omogeneo di minore distanza territoriale**, anche situato in altra Regione, secondo i principi stabiliti dall'articolo 1, comma 2, del D.M. 14.7.2004 (Circolare n. 12/2016).

Come sostenuto in principio da taluni commentatori della dottrina, l'aliquota ridotta del 10% si sarebbe potuta applicare, anche per il corrente periodo d'imposta (2020), ai canoni relativi a contratti di locazione (stipulati a canone concordato) aventi ad oggetto immobili abitativi situati

⁶ Tale attestazione può essere resa indifferentemente sia da una associazione di proprietari che da una associazione degli inquilini purché firmatarie dell'accordo locale (nota ministero infrastrutture n. 1380/2018).

in comuni ove è stato deliberato lo stato di emergenza, in virtù del rinvio operato dall'articolo 9, comma 1, D.L. n. 47/2014, all'articolo 3, D.Lgs. 23/2011⁷.



Di diverso avviso, invece, la Confedilizia (comunicato Stampa del 16 gennaio 2020) che: "nel ribadire la propria soddisfazione per la stabilizzazione - disposta con l'ultima manovra - della speciale aliquota del 10 per cento, (...) ha sottolineato l'importanza di una prosecuzione della sua applicazione anche nei Comuni colpiti da calamità naturali, come previsto fino allo scorso 31 dicembre".

Chiarimenti del D.L. 162/2019 ("Decreto milleproroghe")

A risolvere la suddetta problematica – in merito alla possibilità di applicare l'aliquota ridotta anche agli immobili oggetto di eventi calamitosi – **è recentemente intervenuto l'articolo 4, comma 3-novies, D.L. n. 162/2019** ("Decreto milleproroghe") **che**, modificando l'articolo 9, comma 2-bis, D.L. n. 47/2014, **ha espressamente stabilito che l'aliquota agevolata del 10%:**

- **si applichi** anche ai contratti di locazione stipulati in **Comuni per i quali sia stato deliberato**, nei 5 anni precedenti il 28 maggio 2014, **lo stato di emergenza** a seguito del verificarsi di eventi calamitosi;
- si applichi, **per l'anno 2020**, limitatamente ai Comuni (come sopra individuati) **con popolazione fino a 10.000 abitanti**.



In altri termini, nei Comuni oggetto di eventi calamitosi con popolazione superiore a 10.000 abitanti, l'aliquota della cedolare secca (applicabile ai contratti di locazione di immobili abitativi con opzione per l'imposta sostitutiva nel 2020) **passa dal 10% (applicabile nel 2019) al 21%, mentre dal 2021 tornerà "a regime" in misura pari al 10%. Nulla cambia, invece, per gli immobili abitativi locati con cedolare secca in Comuni oggetto di eventi calamitosi con popolazione fino a 10.000 abitanti: per tali fabbricati è possibile, pertanto, mantenere la cedolare secca al 10% sia nel 2020 che negli anni successivi.**

Dovrà, invece, essere ancora chiarita la **possibilità di applicare l'aliquota ridotta:**

- **a tutti i contratti aventi ad oggetto immobili abitativi con cedolare secca, siti nei Comuni oggetto di eventi calamitosi** (come potrebbe sostenersi stando al mero tenore letterale dell'articolo 9, comma 2-bis, D.L. n. 47/2014);
- oppure **solo ai contratti "a canone concordato"** aventi ad oggetto immobili abitativi con cedolare secca stipulati nelle aree oggetto di eventi calamitosi (come riportato nelle istruzioni del modello REDDITI PF 2020).

⁷ Stando a questa interpretazione, l'articolo 9, comma 1, D.L. n. 47/2014, che limitava l'aliquota del 10% alle annualità 2014-2019, si sarebbe dovuto considerare tacitamente superato e sostituito dall'articolo 1, comma 6, Legge n. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020) che, come detto in precedenza, ha fissato a regime l'aliquota ridotta del 10%.

Immobili in "zone rosse" terremotate del centro Italia

L'articolo 4, comma 3-novies, D.L. n. 162/2019 introduce, infine, il nuovo comma 2-bis.1 nell'articolo 9, D.L. n. 47/2014, prevedendo che **l'aliquota del 10%** della cedolare secca si applichi anche ai **contratti di locazione stipulati nei Comuni** di cui all'articolo 1, comma 1, D.L. n. 189/2016, **in cui sia stata individuata** da un'ordinanza **sindacale una "zona rossa"**⁸.

| Tipologia di contratti soggetti ad aliquota ridotta |
|--|
| Contratto di locazione a canone concordato in comuni ad alta tensione abitativa (Articolo 2, comma 3, L. 431/1998) |
| Contratto di locazione a canone concordato in comune colpito da eventi calamitosi (Articolo 9, comma 2-bis, D.L. 47/2014) |
| Contratto di locazione transitorio per studenti in comuni ad alta intensità abitativa (Articolo 5, comma 2 e 3, L. 431/1998) |
| Contratto di locazione transitorio in comuni ad alta intensità abitativa (Articolo 5, comma 1, L. 431/1998) |

■ **VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA E NOVITÀ IN MATERIA DI ACCONTI**

L'imposta sostitutiva della cedolare secca (sia essa in misura ordinaria o ridotta) è soggetta alle **medesime regole dell'imposta sul reddito delle persone fisiche**, ovvero deve essere versata con la modalità dell'acconto e del saldo. **Quello che cambia** rispetto all'Irpef **è la misura degli acconti**.



La misura dell'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è fissata, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013, nella misura del 100% (articolo 11, comma 18, D.L. n. 76/2013), mentre la misura dell'acconto della cedolare secca è fissata, a decorrere dal periodo d'imposta 2012, nella misura del 95% (articolo 3, comma 4, D.Lgs. n. 23/2011).

Novità della Legge di Bilancio 2019

L'articolo 1, comma 1127, Legge n. 145/2018 (Legge di Bilancio 2019) ha **incrementato al 100% la misura dell'acconto della cedolare secca dal 2021**, mantenendo invariata la percentuale del 95% per il 2019 e per il 2020. Conseguentemente, la misura dell'acconto della cedolare secca per il periodo d'imposta in corso e i successivi risulta essere la seguente:

| Annualità | Misura dell'acconto della cedolare secca |
|-------------------|--|
| dal 2012 al 2020 | 95% |
| 2021 e successivi | 100% |

⁸ Si tratta esclusivamente delle "zone rosse" relative ai territori delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria, interessati dagli eventi sismici verificatisi a partire dal 24.8.2016.

Modalità di determinazione dell'acconto e novità del D.L. 23/2020 (c.d. "D.L. 'liquidità')

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

- con il **criterio c.d. "storico"**, utilizzando il **95% dell'imposta dovuta per l'anno precedente;**
- con il **criterio c.d. "previsionale"**, utilizzando il **95% dell'imposta dovuta per l'anno in corso.**

L'articolo 20, D.L. n. 23/2020 ("D.L. liquidità") ha disposto **la riduzione, all'80%, della misura degli acconti IRPEF, IRES e IRAP** dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019 (2020, per i soggetti "solari"), **se questi vengono calcolati con il c.d. criterio previsionale⁹. Nessuna riduzione è prevista, invece, se l'acconto è determinato con il metodo storico**, al quale restano quindi applicabili le regole generali.



Come chiarito dalla Circolare n. 9/2020, oltre alle imposte espressamente citate (IRPEF, IRES e IRAP), **la riduzione all'80% dell'acconto** determinato con il criterio previsionale si **applica anche alle imposte sostitutive per il regime forfetario** (articolo 1 comma 54 ss. Legge n. 190/2014) e di vantaggio (articolo 27 commi 1 e 2 D.L. n. 98/2011) e **alla cedolare secca** di cui all'articolo 3, D.Lgs. n. 23/2011.

La suddetta circolare ha altresì precisato che, per scongiurare l'applicazione del regime sanzionatorio di cui all'articolo 13, D.Lgs n. 471/1997, **la soglia minima dell'80% può essere raggiunta anche con un versamento carente e/o omesso, purché sanato mediante l'istituto del ravvedimento operoso**, sempre che non sia già intervenuta la notifica degli atti di liquidazione o di accertamento, comprese le comunicazioni inviate dall'Agenzia delle Entrate al contribuente, inerenti agli esiti della liquidazione automatica (articolo 36-bis, D.P.R. n. 600/73 e articolo 54-bis, D.P.R. n. 633/72) e/o del controllo formale (articolo 36-ter, D.P.R. n. 600/73).



Viene, infine, confermato che **la soglia minima dell'80% si applica ad entrambe le rate dell'acconto dovuto** per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (2020, per i soggetti 'solari'), **purché determinate con il metodo previsionale**: "detto importo, infatti, è determinato nel mese di giugno e va versato in una o due rate, a seconda che il quantum dovuto superi o meno determinate soglie normativamente individuate" (Circolare n. 9/2020)¹⁰.

⁹ Più precisamente, la norma dispone l'inapplicabilità delle sanzioni e degli interessi per omesso o insufficiente versamento dei suddetti acconti, qualora l'importo versato sia almeno pari all'80% della somma che risulterebbe dovuta a titolo di acconto sulla base della dichiarazione relativa al 2020 (vale a dire in base alla risultanze dei modelli REDDITI e IRAP 2021).

¹⁰ Il versamento dell'acconto sulla cedolare secca (determinato sia con il metodo storico o previsionale) deve essere effettuato in unica soluzione, entro il 30 novembre di ciascun anno, se d'importo inferiore a 257,52 euro, ovvero in due rate, se l'importo dovuto è pari o superiore a 257,52 euro. In tal caso, la prima rata, in misura pari al 40% dell'acconto, deve essere versata entro il termine del versamento a saldo relativo alla dichiarazione dei redditi dell'anno precedente, mentre la seconda, in misura pari al 60% dell'acconto, deve essere versata entro il 30 novembre di ciascun anno.