



ROBERT
SCHUSTER
DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE CONTABILE

Circolari per la clientela

**Contribuenti che svolgono
attività per le quali sono stati approvati
gli indici sintetici di affidabilità fiscale
(ISA) - Ulteriore proroga
dei versamenti al 15.9.2021**

1 PREMESSA

In sede di conversione in legge del DL 25.5.2021 n. 73 (c.d. “decreto Sostegni-*bis*”), è stata disposta l'**ulteriore proroga al 15.9.2021**, senza alcuna maggiorazione, dei termini per effettuare i versamenti:

- risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA;
- che scadono dal 30.6.2021 al 31.8.2021.

Poiché la proroga al 15.9.2021 senza maggiorazione, inserita in sede di conversione del DL 73/2021, è stata prevista in deroga a quanto disposto dall'art. 17 co. 2 del DPR 435/2001, non sembra possibile un ulteriore differimento di 30 giorni (cioè fino al 15.10.2021) con la maggiorazione dello 0,4%.

2 SOGGETTI INTERESSATI DALLA PROROGA DEI VERSAMENTI

Analogamente al precedente DPCM 28.6.2021, anche la proroga al 15.9.2021 dei termini dei versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA, che scadono nel periodo dal 30.6.2021 al 31.8.2021, prevista in sede di conversione del DL 73/2021, si applica nei confronti dei soggetti che rispettano entrambe le seguenti condizioni:

- esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), di cui all'art. 9-*bis* del DL 50/2017;
- dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dal relativo decreto di approvazione del Ministro dell'Economia e delle Finanze (pari a 5.164.569,00 euro).

2.1 CONTRIBUENTI PER I QUALI RICORRONO CAUSE DI ESCLUSIONE DAGLI ISA

Analogamente al precedente DPCM 28.6.2021, possono beneficiare dell'ulteriore proroga al 15.9.2021 anche i contribuenti che:

- applicano il regime forfettario di cui all'art. 1 co. 54 - 89 della L. 190/2014;
- applicano il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27 co. 1 del DL 98/2011 (c.d. “contribuenti minimi”);
- presentano altre cause di esclusione dagli ISA (es. inizio o cessazione attività, non normale svolgimento dell'attività, determinazione forfettaria del reddito, ecc.), comprese quelle che sono state previste a seguito dell'emergenza da COVID-19.

Soggetti che svolgono attività agricole

Sono invece esclusi dalla proroga i contribuenti che svolgono attività agricole e che sono titolari solo di redditi agrari ai sensi degli artt. 32 ss. del TUIR (cfr. risposta a interpello Agenzia delle Entrate 2.8.2019 n. 330).

2.2 SOCI DI SOCIETÀ E ASSOCIAZIONI “TRASPARENTI”

Analogamente al precedente DPCM 28.6.2021, l'ulteriore proroga al 15.9.2021 riguarda anche i soggetti che:

- partecipano a società, associazioni e imprese che presentano i suddetti requisiti;
- devono dichiarare redditi “per trasparenza”, ai sensi degli artt. 5, 115 e 116 del TUIR.

Pertanto, possono beneficiare del più ampio termine di versamento anche:

- i soci di società di persone;
- i collaboratori di imprese familiari;
- i coniugi che gestiscono aziende coniugali;

- i componenti di associazioni tra artisti o professionisti (es. professionisti con studio associato);
- i soci di società di capitali “trasparenti”.

2.3 SOGGETTI IRES CON TERMINI DI VERSAMENTO SCADENTI TRA IL 30.6.2021 E IL 31.8.2021

La proroga di cui al DPCM 28.6.2021 non riguardava i soggetti IRES che hanno termini ordinari di versamento successivi al 30.6.2021 per effetto della:

- data di approvazione del bilancio o rendiconto (es. società di capitali “solari” che approvano il bilancio 2020 entro 180 giorni dalla chiusura dell’esercizio, anche per effetto dell’art. 106 del DL 17.3.2020 n. 18, c.d. “Cura Italia”, come modificato dall’art. 3 co. 6 del DL 31.12.2020 n. 183);
- data di chiusura del periodo d’imposta (es. società di capitali con esercizio 1.7.2020 - 30.6.2021).

La proroga al 15.9.2021 inserita in sede di conversione del DL “Sostegni-*bis*” ha invece un ambito applicativo più ampio, in quanto fa riferimento ai termini che scadono nel periodo dal 30.6.2021 al 31.8.2021.

Pertanto, nel rispetto delle suddette condizioni (svolgimento di attività con ISA e ricavi non superiori a 5.164.569,00 euro), la proroga al 15.9.2021 è applicabile anche ai soggetti IRES che hanno termini ordinari di versamento che ricadono nel suddetto arco temporale (dal 30.6.2021 al 31.8.2021), ad esempio:

- società di capitali “solari” che hanno approvato il bilancio 2020 entro 180 giorni dalla chiusura dell’esercizio;
- società di capitali con esercizio 1.3.2020 - 28.2.2021.

Ad esempio, può beneficiare della proroga al 15.9.2021 una srl “solare” che svolge un’attività per la quale è stato approvato l’ISA, dichiara 3 milioni di ricavi e ha approvato il bilancio 2020 il 24.6.2021.

Soggetti IRES che non possono beneficiare della proroga del DL “Sostegni-*bis*”

Considerando invece una società di capitali con esercizio sociale coincidente con l’anno solare chiuso il 31.12.2020 e approvazione del bilancio il 24.6.2021, ma che non può beneficiare della proroga di cui al DL “Sostegni-*bis*”, ad esempio perché dichiara 6 milioni di ricavi, i termini di versamento del saldo relativo al 2020 e del primo acconto del 2021 scadono:

- il 31.7.2021, senza la maggiorazione dello 0,4%, termine però che, cadendo di sabato, comporta un primo differimento a lunedì 2.8.2021 e, successivamente, in applicazione della sospensione feriale, un ulteriore differimento al 20.8.2021;
- oppure il 20.9.2021, con la maggiorazione dello 0,4%.

Per effetto del suddetto differimento dal 31.7.2021 al 20.8.2021 del termine per il versamento senza la maggiorazione dello 0,4%, il differimento di 30 giorni per il versamento con la maggiorazione dello 0,4%, ai sensi dell’art. 17 co. 2 del DPR 435/2001, deve essere calcolato a partire dal 20.8.2021 (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 6.6.2007 n. 128 e 1.8.2019 n. 71), con la conseguenza che il termine per il versamento con la maggiorazione dello 0,4% scade il 19.9.2021; inoltre, poiché il 19.9.2021 cade di domenica, vi è un ulteriore differimento a lunedì 20.9.2021.

2.4 SOGGETTI CHE HANNO OPTATO PER IL CONSOLIDATO FISCALE

In caso di opzione per il consolidato fiscale, in mancanza di chiarimenti ufficiali, sembra doversi ritenere che, in relazione al versamento dell’IRES del consolidato, la proroga in esame sia applicabile nel caso in cui la società controllante abbia i previsti requisiti, anche qualora qualche società controllata non li possieda (non sembra infatti possibile suddividere il versamento dell’IRES in relazione alle società controllate che possono o meno rientrare nella proroga, applicando termini diversi).

Dovrà invece essere chiarito se, in relazione al versamento dell'IRES del consolidato, la proroga possa estendersi al caso in cui la società controllante non abbia i previsti requisiti, che sono invece posseduti da almeno una società controllata.

In relazione ai versamenti non rientranti nel consolidato (es. IRAP), per l'applicazione della proroga dovrebbero invece valere i criteri ordinari, quindi a seconda che la società interessata (controllante o ciascuna controllata) abbia o meno i previsti requisiti.

2.5 CONTRIBUENTI "ESTRANEI" AGLI ISA

Per i soggetti che non possono rientrare nella proroga dei versamenti di cui al DL "Sostegni-bis", rimangono quindi fermi i termini ordinari:

- del 30.6.2021, senza la maggiorazione dello 0,4%;
- ovvero del 30.7.2021, con la maggiorazione dello 0,4%.

Si tratta, ad esempio:

- delle persone fisiche che non esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo, neppure tramite partecipazione a società o associazioni "trasparenti";
- dei contribuenti che svolgono attività d'impresa o di lavoro autonomo per le quali non sono stati approvati gli ISA;
- dei contribuenti che svolgono attività d'impresa o di lavoro autonomo per le quali sono stati approvati gli ISA, ma che dichiarano ricavi o compensi superiori al previsto limite di 5.164.569,00 euro;
- degli imprenditori agricoli titolari solo di reddito agrario.

Soggetti IRES con termini ordinari di versamento successivi al 30.6.2021

Per le società di capitali "solari" che hanno termini ordinari di versamento successivi al 30.6.2021 e che non hanno i requisiti per rientrare nella proroga di cui al DL "Sostegni-bis", si applicano i termini sopra illustrati:

- del 20.8.2021, senza la maggiorazione dello 0,4%;
- ovvero del 20.9.2021, con la maggiorazione dello 0,4%.

3 VERSAMENTI CHE RIENTRANO NELLA PROROGA

Analogamente al precedente DPCM 28.6.2021, anche l'ulteriore proroga al 15.9.2021 prevista in sede di conversione del DL "Sostegni-bis" riguarda i versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA.

Al riguardo, deve ritenersi che la proroga si applichi:

- a tutti i versamenti derivanti dalla dichiarazione dei redditi;
- anche ai versamenti la cui scadenza è collegata a quella prevista per le imposte sui redditi.

Rientrano quindi nella proroga i versamenti riguardanti, in particolare:

- il saldo 2020 e l'eventuale primo acconto 2021 dell'IRPEF;
- il saldo 2020 e l'eventuale primo acconto 2021 dell'IRES;
- il saldo 2020 e l'eventuale primo acconto 2021 dell'IRAP;
- il saldo 2020 dell'addizionale regionale IRPEF;
- il saldo 2020 e l'eventuale acconto 2021 dell'addizionale comunale IRPEF;
- il saldo 2020 e l'eventuale primo acconto 2021 della "cedolare secca sulle locazioni";
- il saldo 2020 e l'eventuale primo acconto 2021 dell'imposta sostitutiva (15% o 5%) dovuta dai lavoratori autonomi e dagli imprenditori individuali rientranti nel regime fiscale forfettario ex L. 190/2014;

- il saldo 2020 e l'eventuale primo acconto 2021 dell'imposta sostitutiva del 5% dovuta dai lavoratori autonomi e dagli imprenditori individuali che adottano il regime dei c.d. "contribuenti minimi" (art. 27 del DL 98/2011);
- le imposte sostitutive dovute per la rivalutazione dei beni d'impresa;
- il saldo 2020 e l'eventuale primo acconto 2021 della c.d. "tassa etica";
- le altre imposte sostitutive o addizionali che seguono gli stessi termini previsti per le imposte sui redditi;
- il saldo 2020 e l'eventuale primo acconto 2021 delle imposte patrimoniali dovute da parte delle persone fisiche, delle società semplici e degli enti non commerciali, residenti in Italia, che possiedono immobili e/o attività finanziarie all'estero (IVIE e/o IVAFE);
- l'IVA dovuta sui maggiori ricavi o compensi dichiarati per migliorare il proprio profilo di affidabilità in base agli ISA.

3.1 VERSAMENTO DEL SALDO IVA 2020

La proroga al 15.9.2021 riguarda anche il versamento del saldo IVA relativo al 2020 (derivante dalla dichiarazione modello IVA 2021).

Pertanto, qualora il versamento del saldo IVA 2020 non sia stato effettuato entro la scadenza ordinaria del 16.3.2021, potrà essere effettuato entro il 15.9.2021, con applicazione della maggiorazione dello 0,4% di interessi per ogni mese o frazione di mese successivo al 16.3.2021 (artt. 6 e 7 del DPR 542/99) e fino al 30.6.2021 (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 9.9.2019 n. 20, § 8.1).

Il versamento del saldo IVA 2020 entro il 15.9.2021 deve quindi essere maggiorato dell'1,6%.

3.2 VERSAMENTO DEI CONTRIBUTI INPS DI ARTIGIANI, COMMERCianti E PROFESSIONISTI

In relazione ai contribuenti che possono beneficiare della proroga di cui al DL "Sostegni-bis", il termine del 15.9.2021 si applica anche al versamento del saldo per il 2020 e del primo acconto per il 2021 dei contributi dovuti da artigiani, commercianti e professionisti iscritti alle relative Gestioni separate dell'INPS.

Ai sensi dell'art. 18 co. 4 del DLgs. 241/97, infatti, tali contributi devono essere versati entro i termini previsti per il pagamento dell'IRPEF.

Soci di srl "non trasparenti"

Analogamente a quanto era stato chiarito dalla ris. Agenzia delle Entrate 16.7.2007 n. 173 in relazione ad una pregressa proroga riguardante i soggetti interessati dagli studi di settore, il differimento dovrebbe applicarsi anche in relazione ai contributi INPS dovuti dai soci di srl, artigiane o commerciali:

- interessate dalla proroga in esame;
- ma che non applicano il regime di "trasparenza fiscale".

Infatti, poiché tali soci determinano l'ammontare dei contributi dovuti su un reddito "figurativo" proporzionale alla loro quota di partecipazione nella società, potranno procedere al versamento dei contributi solo successivamente alla scelta operata dalla società stessa in ordine all'adeguamento alle risultanze degli ISA.

Tuttavia, in base a quanto era stato chiarito dalla ris. Agenzia delle Entrate 25.9.2013 n. 59 sempre con riferimento agli studi di settore, il differimento è limitato al versamento dei suddetti contributi INPS, mentre le imposte dovute (es. IRPEF e relative addizionali, cedolare secca) rimangono "ancorate" alle ordinarie scadenze, in quanto non dipendono direttamente dal reddito dichiarato dalla società partecipata.

Primo acconto relativo al 2021 dei soggetti interessati dall'esonero contributivo

Per quanto riguarda il versamento del primo acconto 2021 relativo ai contributi INPS dovuti da artigiani, commercianti e professionisti, si ricorda che il termine è stato rinviato dall'INPS, a data da destinarsi, in relazione ai soggetti interessati dall'esonero contributivo previsto dall'art. 1 co. 22 - 22-bis della L. 30.12.2020 n. 178 (legge di bilancio 2021), in attesa della conclusione dell'*iter* di emanazione del decreto interministeriale attuativo (si veda il messaggio INPS 25.6.2021 n. 2418).

3.3 VERSAMENTO DEL DIRITTO ANNUALE ALLE CAMERE DI COMMERCIO

Ai sensi dell'art. 8 del DM 11.5.2001 n. 359, il diritto annuale per l'iscrizione o l'annotazione nel Registro delle imprese deve essere versato entro il termine previsto per il pagamento del primo acconto delle imposte sui redditi.

Pertanto, deve ritenersi che anche tale versamento possa beneficiare della ulteriore proroga al 15.9.2021, ricorrendone le condizioni.

4 OPZIONE PER LA RATEIZZAZIONE DEI VERSAMENTI

Qualora si intenda optare per la rateizzazione degli importi a saldo o in acconto di imposte e contributi, ai sensi dell'art. 20 del DLgs. 241/97:

- poiché il termine di versamento della prima rata coincide con il termine di versamento del saldo o dell'acconto, esso deve intendersi differito alla nuova scadenza del 15.9.2021;
- per quanto riguarda i termini di versamento delle rate successive alla prima, rimane invece invariato il termine previsto dall'art. 20 co. 4 del DLgs. 241/97:
 - giorno 16 di ciascun mese di scadenza, per i contribuenti titolari di partita IVA;
 - fine di ciascun mese di scadenza, per i contribuenti non titolari di partita IVA.

Contribuenti titolari di partita IVA

Per i contribuenti titolari di partita IVA, la seconda rata scade quindi già il 16.9.2021, con applicazione di un giorno di interessi (lo 0,01%).

Le rate successive scadono invece il 18.10.2021 (il giorno 16 è sabato) e il 16.11.2021, con applicazione degli ulteriori interessi dello 0,33% mensile.

Contribuenti non titolari di partita IVA

Per i contribuenti non titolari di partita IVA, la seconda rata scade invece il 30.9.2021, con applicazione di 15 giorni di interessi (0,17%).

Le rate successive scadono invece il 2.11.2021 (il 31 ottobre e il 1° novembre sono festivi) e il 30.11.2021, con applicazione degli ulteriori interessi dello 0,33% mensile.