

STUDIO CANTONI

CIRCOLARE PER LA CLIENTELA

N. 45 DEL 26.06.2024

Contribuenti che svolgono attività per le quali sono stati approvati gli ISA - Proroga dei versamenti

1 PREMESSA

Con l'art. 37 del DLgs. 12.2.2024 n. 13 sono stati prorogati al 31.7.2024, senza alcuna maggiorazione, i termini per effettuare i versamenti:

- risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA;
- che scadono il 30.6.2024;
- in relazione ai contribuenti che svolgono attività per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), compresi quelli aderenti al regime forfetario (di cui alla L. 190/2014) o di vantaggio (di cui all'art. 27 co. 1 del DL 98/2011).

Sebbene l'introduzione della proroga dei versamenti sia legata al fatto che si tratta del "*primo anno di applicazione dell'istituto del concordato preventivo biennale*", la sua efficacia ha portata generale, includendo anche contribuenti che non potrebbero aderire al concordato preventivo, quali:

- i contribuenti soggetti agli ISA, ma per i quali operano cause di esclusione;
- i soggetti in regime di vantaggio di cui all'art. 27 co. 1 del DL 98/2011.

Versamento entro il 30.8.2024 con la maggiorazione dello 0,4%

Con il DLgs. correttivo della Riforma fiscale, approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri del 20.6.2024, è stata prevista un'integrazione al suddetto art. 37 del DLgs. 12.2.2024 n. 13, al fine di stabilire espressamente che i versamenti in esame possono essere effettuati entro il 30.8.2024 (30° giorno successivo al 31.7.2024), maggiorando le somme da versare dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo.

Sono quindi stati risolti i dubbi relativi all'applicabilità di tale ulteriore differimento, che sussistevano in relazione al testo originario dell'art. 37 del DLgs. 13/2024.

2 SOGGETTI INTERESSATI DALLA PROROGA DEI VERSAMENTI

Per quanto riguarda i contribuenti interessati, analogamente agli scorsi anni, l'art. 37 del DLgs. 13/2024 prevede che la proroga al 31.7.2024 senza la maggiorazione dello 0,4%, oppure al 30.8.2024 con la maggiorazione dello 0,4%, si applichi ai 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

L'art. 37 del DLgs. 13/2024 prevede che possono beneficiare della proroga anche i contribuenti che:

- applicano il regime forfetario 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.).

Possono quindi beneficiare della proroga al 31.7.2024 senza la maggiorazione dello 0,4%, oppure al 30.8.2024 con la maggiorazione dello 0,4%, tutti i contribuenti che, contestualmente:

- esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo per le quali sono stati approvati gli ISA, a prescindere dal fatto che tale metodologia statistica sia stata concretamente applicata;
- dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun ISA, dal relativo decreto ministeriale di approvazione.

In sostanza, le uniche cause ostative alla proroga risultano essere:

- la mancata approvazione degli ISA per il settore specifico di attività;
- in caso di approvazione dell'ISA per lo specifico settore di attività, la dichiarazione di ricavi o compensi superiori alla soglia di 5.164.569,00 euro.

Attività	Ricavi o compensi	Accesso alla proroga
• Con ISA	• Fino a 5.164.569,00 euro	• SÌ
• Con ISA	• Oltre 5.164.569,00 euro	• NO
• Senza ISA	• Fino a 5.164.569,00 euro	• NO
• Senza ISA	• Oltre 5.164.569,00 euro	• NO

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”

L'art. 37 del DLgs. 13/2024 stabilisce che possono beneficiare della proroga 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 della proroga al 31.7.2024 senza la maggiorazione dello 0,4%, oppure al 30.8.2024 con la maggiorazione dello 0,4%, 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 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 di cui all'art. 37 del DLgs. 13/2024 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.

2.4 SOGGETTI CHE NON RIENTRANO NELLA PROROGA

Per i soggetti che non possono rientrare nella proroga dei versamenti di cui all'art. 37 del DLgs. 13/2024, rimangono quindi fermi i termini ordinari:

- dell'1.7.2024 (in quanto il 30.6.2024 cade di domenica), senza la maggiorazione dello 0,4%;
- oppure del 31.7.2024 (30° giorno successivo all'1.7.2024), 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.

2.5 SOGGETTI IRES CON TERMINI DI VERSAMENTO SUCCESSIVI AL 30.6.2024

La proroga di cui all'art. 37 del DLgs. 13/2024 non riguarda comunque i soggetti IRES che hanno termini ordinari di versamento successivi al 30.6.2024 per effetto:

- della data di approvazione del bilancio o rendiconto (es. società di capitali "solari" che approvano il bilancio 2023 entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, dopo il 31.5.2024);
- della data di chiusura del periodo d'imposta (es. società di capitali con esercizio 1.7.2023 - 30.6.2024).

Ad esempio, considerando una società di capitali con esercizio sociale coincidente con l'anno solare chiuso il 31.12.2023 e approvazione del bilancio il 24.6.2024, i termini di versamento del saldo relativo al 2023 e del primo acconto del 2024 scadono ordinariamente:

- il 31.7.2024, senza la maggiorazione dello 0,4%;
- oppure il 30.8.2024 (30° giorno successivo al 31.7.2024), con la maggiorazione dello 0,4%.

Considerando invece, ad esempio, una società di capitali con esercizio sociale 1.7.2023 - 30.6.2024, i termini di versamento del saldo relativo al periodo d'imposta 2023-2024 e del primo acconto del periodo d'imposta 2024-2025 scadono ordinariamente:

- il 31.12.2024 (ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta), senza la maggiorazione dello 0,4%;
- oppure il 30.1.2025 (30° giorno successivo al 31.12.2024), con la maggiorazione dello 0,4%.

3 VERSAMENTI CHE RIENTRANO NELLA PROROGA

La proroga prevista dall'art. 37 del DLgs. 13/2024 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 dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA, che scadono il 30.6.2024;
- anche ai versamenti la cui scadenza è collegata a quella prevista per le imposte sui redditi.

Rientrano quindi nella proroga al 31.7.2024 senza la maggiorazione dello 0,4%, oppure al 30.8.2024 con la maggiorazione dello 0,4%, i versamenti riguardanti, ad esempio:

- il saldo 2023 e l'eventuale primo acconto 2024 dell'IRPEF;
- il saldo 2023 e l'eventuale primo acconto 2024 dell'IRES;

- il saldo 2023 e l'eventuale primo acconto 2024 dell'IRAP;
- il saldo 2023 dell'addizionale regionale IRPEF;
- il saldo 2023 e l'eventuale acconto 2024 dell'addizionale comunale IRPEF;
- il saldo 2023 e l'eventuale primo acconto 2024 di addizionali e maggiorazioni IRES;
- il saldo 2023 e l'eventuale primo acconto 2024 della “cedolare secca sulle locazioni”;
- il saldo 2023 e l'eventuale primo acconto 2024 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 2023 e l'eventuale primo acconto 2024 dell'imposta sostitutiva del 5% dovuta dai lavoratori autonomi e dagli imprenditori individuali che adottano il regime dei c.d. “contribuenti minimi” (art. 27 co. 1 del DL 98/2011);
- il saldo 2023 e l'eventuale primo acconto 2024 dell'addizionale del 25% sul reddito derivante dalle attività di produzione, distribuzione, vendita e rappresentazione di materiale pornografico e di incitamento alla violenza (c.d. “tassa etica” o “pornotax”);
- le imposte sostitutive dovute per la rivalutazione dei beni d'impresa;
- le imposte sostitutive sui *capital gain* in “regime di dichiarazione”;
- le altre imposte sostitutive che rinviino ai termini di versamento delle imposte dirette;
- l'acconto del 20% per i redditi soggetti a tassazione separata, per i quali non è prevista l'applicazione di ritenute alla fonte;
- il saldo 2023 e l'eventuale primo acconto 2024 delle imposte patrimoniali dovute dalle persone fisiche, dalle società semplici e dagli enti non commerciali, residenti in Italia, che possiedono immobili e/o attività finanziarie all'estero (IVIE e/o IVAFE);
- il saldo 2023 e l'eventuale primo acconto 2024 dell'imposta sul valore delle cripto-attività;
- l'IVA dovuta sui maggiori ricavi o compensi dichiarati per migliorare il proprio profilo di affidabilità in base agli ISA.

Versamenti delle imposte dovute per la regolarizzazione del magazzino

La proroga di cui all'art. 37 del DLgs. 13/2024 è applicabile anche al versamento della prima delle due rate di pari importo delle imposte dovute per la regolarizzazione del magazzino, ai sensi dell'art. 1 co. 78 - 85 della L. 213/2023 (legge di bilancio 2024), in quanto:

- l'adeguamento deve essere richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 30.9.2023, con liquidazione delle imposte dovute;
- la prima rata deve essere versata entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta in corso al 30.9.2023.

In relazione ai soggetti “solari”, pertanto, si tratta di un versamento:

- risultante dal modello REDDITI 2024 (relativo al 2023);
- ordinariamente in scadenza il 30.6.2024.

Versamenti dell'imposta sostitutiva per l'affrancamento dei terreni e delle partecipazioni

Non rientrano invece nella proroga in esame i versamenti riguardanti l'intero ammontare, oppure la prima di tre rate annuali di pari importo, dell'imposta sostitutiva del 16% dovuta per l'affrancamento dei terreni e delle partecipazioni, posseduti all'1.1.2024, al di fuori dell'ambito d'impresa, la cui scadenza è quindi confermata all'1.7.2024 (in quanto il 30.6.2024 cade di domenica).

3.1 VERSAMENTO DEL SALDO IVA 2023

La proroga disposta dall'art. 37 del DLgs. 13/2024 riguarda anche il versamento del saldo IVA relativo al 2023 (derivante dalla dichiarazione modello IVA 2024).

Pertanto, qualora il versamento del saldo IVA 2023 non sia stato effettuato entro la scadenza ordinaria del 18.3.2024 (in quanto il 16.3.2024 cadeva di sabato), potrà essere effettuato entro il 31.7.2024, con applicazione

della maggiorazione dello 0,4% di interessi per ogni mese o frazione di mese successivo al 18.3.2024 e fino al 30.6.2024.

Se il versamento del saldo IVA 2023 viene ulteriormente differito rispetto al termine di pagamento senza interessi delle imposte sui redditi, l'ulteriore maggiorazione dello 0,4% si applica sull'importo dovuto già maggiorato dello 0,4% per ogni mese o frazione di mese successivo al 18.3.2024 e fino al 30.6.2024.

Ad esempio, un contribuente che può beneficiare della proroga e che versa il saldo IVA 2023:

- entro il 31.7.2024, deve maggiorarlo dell'1,6% (0,4% per i periodi 19 marzo - 16 aprile, 17 aprile - 16 maggio, 17 maggio - 16 giugno e 17 giugno - 30 giugno);
- entro il 30.8.2024, deve maggiorarlo dell'1,6% per il differimento fino al 31.7.2024 e sull'importo del saldo IVA comprensivo della suddetta maggiorazione dell'1,6% è dovuta l'ulteriore maggiorazione dello 0,4% per il differimento dal 31.7.2024 al 30.8.2024 (la maggiorazione complessiva è quindi pari al 2,0064%).

3.2 VERSAMENTO DEI CONTRIBUTI INPS DI ARTIGIANI, COMMERCianti E PROFESSIONISTI

In relazione ai contribuenti che possono beneficiare della proroga di cui all'art. 37 del DLgs. 13/2024, i termini del 31.7.2024 e del 30.8.2024 (con la maggiorazione dello 0,4%) devono ritenersi applicabili altresì al versamento del saldo per il 2023 e del primo acconto per il 2024 dei contributi dovuti da artigiani, commercianti e professionisti iscritti alle relative Gestioni separate dell'INPS, anche se tale ipotesi non è considerata nella circ. INPS 14.6.2024 n. 72 (§ 3).

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.

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 proroga di cui all'art. 37 del DLgs. 13/2024, ricorrendone le condizioni, e possa quindi avvenire:

- entro il 31.7.2024, senza alcuna maggiorazione;
- oppure entro il 30.8.2024, con la maggiorazione dello 0,4%.

4 OPZIONE PER LA RATEIZZAZIONE DEI VERSAMENTI

Qualora si benefici della proroga di cui all'art. 37 del DLgs. 13/2024 e si intenda optare per la rateizzazione degli importi a titolo di saldo o di primo 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 31.7.2024 o del 30.8.2024 (con la maggiorazione dello 0,4%);
- per quanto riguarda i termini di versamento delle rate successive alla prima, la scadenza è stabilita al giorno 16 di ciascun mese, in relazione a tutti i contribuenti.

Si ricorda infatti che, per effetto delle modifiche apportate all'art. 20 del DLgs. 241/97 dall'art. 8 del DLgs. 1/2024:

- le rate successive alla prima scadono sempre il giorno 16 di ciascun mese; in pratica, la disciplina precedentemente prevista per i titolari di partita IVA è stata estesa ai contribuenti senza partita IVA;
- il piano di rateizzazione deve concludersi entro il 16 dicembre; in precedenza, invece, la rateizzazione doveva concludersi nel mese di novembre.

In relazione alle rate successive alla prima, restano comunque applicabili i previsti differimenti "automatici" in caso di termini che scadono di sabato, in giorno festivo o durante il periodo feriale (dal 1° al 20 agosto).

Resta confermato che l'opzione per la rateizzazione comporta l'applicazione degli interessi del 4% annuo.

4.1 SOGGETTI CHE BENEFICIANO DELLA PROROGA E RATEIZZANO A PARTIRE DAL 31.7.2024

Un contribuente che può beneficiare della proroga e che versa la prima rata entro il 31.7.2024 (senza la maggiorazione dello 0,4%), indipendentemente dal fatto che sia titolare o meno di partita IVA, deve quindi:

- versare la seconda rata entro il 20.8.2024 (in considerazione del differimento per il periodo feriale, rispetto alla scadenza ordinaria del 16.8.2024);
- concludere il piano di rateizzazione entro il 16.12.2024; il numero massimo di rate è quindi pari a sei.

In caso di rateizzazione massima a partire dal 31.7.2024, il piano di rateazione e gli interessi dovuti sono quindi riepilogati nella seguente tabella.

Importo da rateizzare senza maggiorazione dello 0,4%		
Rata	Scadenza	Interessi
• 1	• 31.7.2024	• 0,00%
• 2	• 20.8.2024 (differimento per il periodo feriale)	• 0,18%
• 3	• 16.9.2024	• 0,51%
• 4	• 16.10.2024	• 0,84%
• 5	• 18.11.2024 (il giorno 16 cade di sabato)	• 1,17%
• 6	• 16.12.2024	• 1,50%

4.2 SOGGETTI CHE BENEFICIANO DELLA PROROGA E RATEIZZANO A PARTIRE DAL 30.8.2024

Se, invece, un contribuente che può beneficiare della proroga versa la prima rata entro il 30.8.2024 (con la maggiorazione dello 0,4%), sempre indipendentemente dal fatto che sia titolare o meno di partita IVA, deve:

versare la seconda rata entro il 16.9.2024;

concludere il piano di rateizzazione entro il 16.12.2024; il numero massimo di rate è quindi pari a cinque.

In caso di rateizzazione massima a partire dal 30.8.2024, il piano di rateazione e gli interessi dovuti sono quindi riepilogati nella seguente tabella.

Importo da rateizzare maggiorato dello 0,4%		
Rata	Scadenza	Interessi
• 1	• 30.8.2024 (30° giorno successivo al 31.7.2024)	• 0,00%
• 2	• 16.9.2024	• 0,18%
• 3	• 16.10.2024	• 0,51%
• 4	• 18.11.2024 (il giorno 16 cade di sabato)	• 0,84%
• 5	• 16.12.2024	• 1,17%