

Circolari per la clientela

Differimento del versamento del saldo IVA - Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

1 PREMESSA

A seguito dell'abolizione della dichiarazione unificata dei redditi e IVA a decorrere dal periodo d'imposta 2016, l'art. 7-*quater* co. 20 del DL 22.10.2016 n. 193, conv. L. 1.12.2016 n. 225, ha modificato i termini relativi al versamento del saldo IVA, di cui agli artt. 6 co. 1 e 7 co. 1 del DPR 14.10.99 n. 542.

In relazione al versamento del saldo IVA:

- da una parte, è stata confermata, come regola generale, la scadenza del 16 marzo;
- dall'altra, è stata prevista la possibilità di differirlo entro il nuovo termine stabilito per il versamento delle imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi (es. IRPEF o IRES), di cui all'art. 17 co. 1 del DPR 7.12.2001 n. 435, applicando specifiche maggiorazioni.

In relazione alla nuova disciplina relativa al differimento del saldo IVA, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti con la ris. 20.6.2017 n. 73.

Di seguito si riepilogano i termini di versamento del saldo IVA relativo al 2016, alla luce dei chiarimenti forniti.

2 VERSAMENTO DIFFERITO DEL SALDO IVA RELATIVO AL 2016

Ai sensi degli artt. 6 e 7 del DPR 542/99, il versamento del saldo IVA risultante dalla dichiarazione annuale deve avvenire, come regola generale, entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento.

Il saldo IVA relativo al 2016, come regola generale, doveva quindi essere versato entro lo scorso 16.3.2017.

Tuttavia, il versamento del saldo IVA può essere differito entro il termine stabilito dall'art. 17 co. 1 del DPR 7.12.2001 n. 435 per il versamento delle imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi (es. IRPEF o IRES), come modificato dall'art. 7-*quater* co. 19 dello stesso DL 22.10.2016 n. 193, conv. L. 1.12.2016 n. 225.

2.1 NUOVI TERMINI DI VERSAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

L'art. 7-*quater* co. 19 del DL 22.10.2016 n. 193, conv. L. 1.12.2016 n. 225, ha infatti modificato i termini per i versamenti del saldo e della prima rata di acconto derivanti dai modelli REDDITI, previsti dall'art. 17 del DPR 435/2001.

2.1.1 Persone fisiche e società di persone

Nei confronti delle persone fisiche, delle società di persone e dei soggetti equiparati (es. studi professionali associati), le nuove scadenze per il versamento del saldo e della prima rata di acconto delle imposte derivanti dai modelli REDDITI sono state stabilite:

- al 30 giugno, invece del giorno 16, senza la maggiorazione dello 0,4%;
- al 30 luglio, invece del giorno 16, con la maggiorazione dello 0,4%.

Resta infatti applicabile il disposto del co. 2 dell'art. 17 del DPR 435/2001, secondo il quale i versamenti possono essere effettuati entro il 30° giorno successivo ai termini previsti, maggiorando le somme da versare dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo.

Ad esempio, considerando una persona fisica, i termini di versamento del saldo IRPEF relativo al 2016 e del primo acconto del 2017 scadono:

- il 30.6.2017, senza la maggiorazione dello 0,4%;
- oppure il 31.7.2017 (in quanto il 30 luglio cade di domenica), con la maggiorazione dello 0,4%.

2.1.2 Soggetti IRES

In relazione ai soggetti IRES, i versamenti del saldo e della prima rata di acconto delle imposte derivanti dai modelli REDDITI devono ora essere effettuati entro l'ultimo giorno (invece del giorno 16) del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, ferma restando la possibilità di differire il versamento di 30 giorni, con la maggiorazione dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo.

In relazione ai soggetti IRES "solari", i nuovi termini sono, quindi, stabiliti al 30 giugno (senza la maggiorazione dello 0,4%) e al 30 luglio (con la maggiorazione dello 0,4%), analogamente alle persone fisiche e alle società di persone.

Per i soggetti IRES che approvano il bilancio oltre il termine di 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio (ad esempio avvalendosi delle disposizioni contenute nell'art. 2364 co. 2 c.c.), i suddetti versamenti devono ora avvenire entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio, invece che entro il giorno 16, ferma restando la possibilità di differire il versamento di 30 giorni, con la maggiorazione dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo.

Ad esempio, considerando una società di capitali con esercizio sociale coincidente con l'anno solare chiuso il 31.12.2016 e approvazione del bilancio il 20.6.2017, i termini di versamento del saldo IRES relativo al 2016 e del primo acconto del 2017 scadono:

- il 31.7.2017, senza la maggiorazione dello 0,4%;
- oppure il 30.8.2017, con la maggiorazione dello 0,4%.

Sulla base dei chiarimenti che erano stati forniti dalla circ. Agenzia delle Entrate 19.6.2002 n. 54 (§ 17.3):

- se la società approva il bilancio in seconda convocazione, ma entro il termine stabilito dalla legge, ai fini del versamento rileva la data effettiva di approvazione del bilancio;
- se, invece, la data della seconda convocazione è successiva al termine fissato per l'approvazione del bilancio, il versamento deve essere effettuato entro l'ultimo giorno (invece che entro il giorno 16) del mese successivo alla scadenza di tale termine.

Qualora il bilancio non sia approvato nel termine stabilito, i versamenti devono comunque essere effettuati:

- entro l'ultimo giorno (invece che entro il giorno 16) del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, se il bilancio doveva essere approvato entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio;
- entro l'ultimo giorno (invece che entro il giorno 16) del mese successivo a quello di scadenza del termine per l'approvazione, se, in base a disposizioni di legge, il bilancio doveva essere approvato oltre il termine di 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio.

Anche in tali casi, resta ferma la facoltà di versamento entro i successivi 30 giorni, con la maggiorazione dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo.

2.2 VERSAMENTO DEL SALDO IVA 2016 ENTRO IL 30.6.2017

I soggetti che non hanno effettuato il versamento del saldo IVA relativo al 2016 entro il 16.3.2017 possono quindi provvedervi entro il termine previsto per il versamento delle imposte sui redditi, maggiorando le somme da versare degli interessi nella misura dello 0,4% per ogni mese o frazione di mese successivo al 16.3.2017.

Il versamento del saldo IVA 2016 entro il 30.6.2017, da parte delle persone fisiche, delle società di persone e soggetti assimilati e dei soggetti IRES "solari", comporta quindi l'applicazione di una maggiorazione di interessi dell'1,6% (0,4% per i periodi 17 marzo - 16 aprile, 17 aprile - 16 maggio, 17 maggio - 16 giugno e 17 giugno - 30 giugno).

Soggetti IRES “non solari”

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i soggetti passivi IVA che hanno un esercizio, ai fini delle imposte dirette, non coincidente con l'anno solare, possono versare il saldo IVA entro il 30 giugno, avvalendosi del differimento previsto per i soggetti “solari”, in quanto l'IVA ha sempre un periodo d'imposta “solare”, anche se tali soggetti hanno termini diversi di versamento ai fini delle imposte dirette.

Anche in tale caso, quindi, il versamento del saldo IVA relativo al 2016 può essere differito entro il 30.6.2017, con l'applicazione della suddetta maggiorazione dell'1,6%.

2.3 VERSAMENTO DEL SALDO IVA 2016 ENTRO IL 31.7.2017

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che è possibile posticipare ulteriormente al 30 luglio la scadenza di versamento del saldo IVA corrispondendo, sulla somma dovuta al 30 giugno, comprensiva quindi della suddetta maggiorazione dell'1,6%, l'ulteriore maggiorazione dello 0,4% ai sensi dell'art. 17 co. 2 del DPR 435/2001.

Il dubbio interpretativo, ora chiarito, era sorto in quanto gli artt. 6 e 7 del DPR 542/99 richiamano il solo co. 1 dell'art. 17 del DPR 435/2001 e non anche il co. 2, il quale, ai fini delle imposte dirette, disciplina il differimento di 30 giorni con la maggiorazione dello 0,4%. Secondo l'Agenzia delle Entrate, tuttavia, una lettura coordinata delle norme permette di ammettere anche tale ulteriore differimento del termine per il versamento del saldo IVA, come avveniva negli scorsi anni.

Poiché quest'anno il 30 luglio cade di domenica, il versamento del saldo IVA relativo al 2016 può quindi essere differito al 31.7.2017 applicando:

- la maggiorazione di interessi dell'1,6% fino al 30.6.2017 (0,4% per ogni mese o frazione di mese successivo al 16.3.2017);
- l'ulteriore maggiorazione dello 0,4%, calcolata anche sulla precedente, per il periodo 1.7.2017 - 31.7.2017 (la maggiorazione complessiva è quindi pari al 2,0064%).

Soggetti IRES “non solari”

Anche se non espressamente precisato dall'Agenzia delle Entrate, deve ritenersi che l'ulteriore differimento del versamento del saldo IVA sia applicabile anche ai soggetti passivi IVA che hanno un esercizio, ai fini delle imposte dirette, non coincidente con l'anno solare.

I soggetti IRES “non solari” possono quindi differire il versamento del saldo IVA relativo al 2016 entro il 31.7.2017, applicando la suddetta maggiorazione complessiva del 2,0064%.

2.4 SOGGETTI IRES “SOLARI” CHE DIFFERISCONO L'APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Nella ris. 20.6.2017 n. 73, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che una lettura sistematica e coordinata delle nuove norme porta a ritenere che il rinvio contenuto negli artt. 6 e 7 del DPR 542/99 *“deve intendersi fatto al solo termine di cui al primo periodo del comma 1 dell'articolo 17 (30 giugno di ogni anno), e ciò anche per coloro che hanno diversi termini di versamento delle imposte dirette”*.

Anche se non espressamente precisato dall'Agenzia, tale impostazione, oltre che ai soggetti IRES “non solari” dovrebbe essere applicabile anche ai soggetti IRES “solari” che approvano il bilancio oltre il termine di 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio (ad esempio avvalendosi delle disposizioni contenute nell'art. 2364 co. 2 c.c.), e che effettuano i versamenti IRES:

- entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio;
- oppure nei successivi 30 giorni, con la maggiorazione dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo.

Ad esempio, considerando una società di capitali con esercizio sociale coincidente con l'anno solare chiuso il 31.12.2016 e approvazione del bilancio il 20.6.2017, i termini di versamento del saldo IRES relativo al 2016 scadono:

- il 31.7.2017, senza la maggiorazione dello 0,4%;
- oppure il 30.8.2017, con la maggiorazione dello 0,4%.

Le suddette scadenze per il versamento del saldo IRES relativo al 2016 non sembrano quindi estensibili al versamento differito del saldo IVA relativo al 2016, che anche in questo caso dovrebbe avvenire entro:

- il 30.6.2017, con la maggiorazione dell'1,6%;
- oppure il 31.7.2017, con la suddetta maggiorazione complessiva del 2,0064%.

In sostanza, secondo l'impostazione che emerge dalla ris. Agenzia delle Entrate 20.6.2017 n. 73, deve ritenersi che il differimento del versamento del saldo IVA possa avvenire solo alle scadenze del 30 giugno e del 30 luglio (31 luglio nel 2017), in relazione a tutti i soggetti passivi IVA, compresi i soggetti IRES, indipendentemente dal momento di chiusura del periodo d'imposta ai fini delle imposte dirette e da quello di approvazione del bilancio.

Fino al 2016, invece, le società di capitali con esercizio coincidente con l'anno solare, che approvavano il bilancio a giugno e che presentavano la dichiarazione unificata ai fini IRES e IVA, potevano differire il versamento del saldo IVA relativo all'anno precedente fino ai termini previsti per il versamento del corrispondente saldo IRES, applicando le previste maggiorazioni, vale a dire:

- fino al 16 luglio, con la maggiorazione dello 0,4% per ciascun mese o frazione di mese successivo al 16 marzo, cioè dell'1,6% (0,4% per i periodi 17 marzo - 16 aprile, 17 aprile - 16 maggio, 17 maggio - 16 giugno, 17 giugno - 16 luglio);
- oppure fino al 20 agosto (considerando la sospensione per il periodo feriale), con l'ulteriore maggiorazione dello 0,4% calcolata anche sul precedente 1,6%.

Come detto, alla luce del mutato contesto normativo e dei conseguenti chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, tale impostazione non appare più applicabile.

3 RAPPORTI TRA LA MAGGIORAZIONE DELLO 0,4% E LA COMPENSAZIONE TRA DEBITI E CREDITI

La ris. Agenzia delle Entrate 20.6.2017 n. 73 ha inoltre confermato che, in caso di compensazione nel modello F24 del saldo IVA con crediti disponibili, la maggiorazione dello 0,4%, per ogni mese o frazione di mese di differimento tra la scadenza ordinaria del 16 marzo e il 30 giugno, si applica solo sulla parte di debito IVA non compensato.

Sul punto sono state richiamate le precedenti C.M. 9.6.98 n. 144/E (§ 5.5) e C.M. 31.5.2000 n. 113/E (§ 1.7), ancorché tale precisazione non sia più contenuta nelle istruzioni ai modelli dichiarativi.

Pertanto, se il soggetto passivo IVA effettua il versamento del saldo IVA relativo al 2016 entro il 30.6.2017 ed effettua la compensazione del saldo a debito con crediti d'imposta di pari importo, non è tenuto a corrispondere la suddetta maggiorazione dell'1,6%.

Nel caso in cui l'importo del saldo a debito sia invece superiore a quello degli importi a credito, la predetta maggiorazione si applica solo sull'eccedenza a debito non compensata.

Se si effettua l'ulteriore differimento del versamento del saldo IVA relativo al 2016 entro il 31.7.2017, l'ulteriore maggiorazione dello 0,4% deve essere applicata sulla somma dovuta al 30.6.2017, al netto delle compensazioni.

Esempio

Qualora un professionista abbia un credito IRPEF risultante dalla dichiarazione REDDITI 2017 PF pari a 2.000,00 euro e debba, invece, versare un saldo IVA per il 2016 di 5.000,00 euro:

- se il saldo IVA viene versato entro il 30.6.2017, l'importo da versare è pari a 3.000,00 euro (5.000,00 - 2.000,00) e su tale importo deve essere calcolata la maggiorazione dell'1,6% (0,4% per ogni mese o frazione successivo al 16.3.2017, fino al 30.6.2017), pari quindi a 48,00 euro ($3.000,00 \times 1,6\%$); il saldo IVA da versare, comprensivo della suddetta maggiorazione, è quindi pari a 3.048,00 euro; il restante importo di 2.000,00 euro, senza maggiorazione, viene invece compensato con il credito IRPEF;
- se, invece, il saldo IVA viene versato entro il 31.7.2017, il suddetto importo di 3.048,00 euro (comprensivo della maggiorazione dell'1,6%) deve essere ulteriormente maggiorato dello 0,4%; il saldo IVA da versare, comprensivo delle suddette maggiorazioni, è quindi pari a 3.060,19 euro ($3.000,00 \times 1,016 \times 1,004$); il restante importo di 2.000,00 euro, senza maggiorazioni, viene invece compensato con il credito IRPEF.

4 RATEIZZAZIONE DEL VERSAMENTO DEL SALDO IVA

Ai sensi dell'art. 20 del DLgs. 9.7.97 n. 241, il contribuente può scegliere di rateizzare i versamenti a saldo di imposte derivanti dalla dichiarazione, mediante rate mensili di pari importo.

Il numero delle rate mensili è scelto dal contribuente, tenendo però conto che il versamento rateale deve concludersi nel mese di novembre.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che i soggetti passivi IVA, i quali si avvalgono della possibilità di differire il pagamento del saldo IVA dal 16.3.2017 al 30.6.2017, corrispondendo sulle somme dovute la suddetta maggiorazione dello 0,4% per ogni mese o frazione di mese di differimento, possono:

- rateizzare l'importo da versare a partire dal 30.6.2017;
- compensare i debiti e i crediti che emergono dalle dichiarazioni annuali, compresi quelli a titolo di IVA e imposte dirette, con la facoltà di rateizzare in questo caso l'eventuale debito residuo.

In caso di ulteriore differimento al 31.7.2017, la rateizzazione decorrerà da quest'ultima data, sempre al netto delle eventuali compensazioni.