



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

**Acconto Iva:
versamento entro il 27 dicembre 2016**

(Circolare n. 20 del 25 novembre 2016)

Indice

1. Premessa	3
2. Soggetti interessati e cause di esonero	3
3. Determinazione dell'acconto	5
3.1 Metodo storico	5
3.2 Metodo previsionale	9
3.3 Metodo analitico	10
3.4 Metodo speciale per i soggetti operanti in particolari settori	12
4. Separazione delle attività	13
5. Operazioni straordinarie e procedure concorsuali	14
6. Iva di gruppo	15
7. Termini e modalità di versamento	16
8. Sanzioni e ravvedimento operoso	19
9. Omesso versamento risultante dalla dichiarazione annuale Iva 2016	20

1. Premessa

L'art. 6 della Legge 29 dicembre 1990, n. 405 stabilisce l'obbligo di pagamento di un **acconto sull'Iva relativa all'ultimo periodo dell'anno** (mese o trimestre), da effettuarsi entro il giorno 27 del mese di dicembre di ogni anno. Conseguentemente, **per il 2016**, l'adempimento in parola deve essere assolto entro il prossimo **27 dicembre 2016**.

L'importo dell'acconto da versare può essere determinato utilizzando il **metodo storico** o **quello previsionale**, oppure **quello delle operazioni effettuate nel corrente mese di dicembre o trimestre**, a seconda della tipologia di contribuente, sino al 20 dicembre 2016: il soggetto passivo può, pertanto, scegliere il **metodo maggiormente favorevole** o di più agevole adozione. In ogni caso, **l'acconto Iva non è dovuto se l'importo determinato dal contribuente è inferiore ad euro 103,29**.

Il pagamento dell'ammontare così quantificato, da effettuarsi mediante modello di pagamento F24, **non può formare oggetto di rateizzazione**: in caso di **omesso, insufficiente o tardivo versamento** dell'acconto Iva, trova applicazione la **sanzione amministrativa del 30% di quanto non versato**, ovvero **del 15%** (sanzione del 30% ridotta del 50%) se il versamento è effettuato **entro 90 giorni dalla scadenza del termine** ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158. È comunque possibile **avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso** di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, mediante versamento dell'acconto dovuto, degli interessi legali e delle sanzioni ridotte a seconda di quando lo stesso verrà perfezionato.

2. Soggetti interessati e cause di esonero

L'obbligo di versamento dell'acconto Iva ricade in capo a **tutti i soggetti passivi**, obbligati alla liquidazione periodica del tributo. In altri termini, l'assolvimento dell'adempimento riguarda i contribuenti che effettuano le **liquidazioni e i versamenti dell'imposta**:

- **mensili** (art. 1 del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100);
- **trimestrali per natura** (art. 74, co. 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), indipendentemente dal volume d'affari realizzato nell'anno precedente. È il caso, ad esempio, degli **autotrasportatori di cose per conto terzi** iscritti nell'apposito albo, degli **esercenti impianti di distribuzione del carburante** per uso di autotrazione e degli **enti ed imprese che prestano servizi al pubblico** *"con caratteri di uniformità, frequenza e diffusione tali da comportare l'addebito dei corrispettivi per periodi superiori al mese"*;
- **trimestrali per opzione** (art. 7 del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542).

Vi sono, tuttavia, alcune **ipotesi di esonero** dall'obbligo di versamento dell'acconto – oltre a quella citata dei contribuenti che devono versare un acconto inferiore ad euro 103,29 – riguardanti:

- i soggetti che, **nel corso dell'anno 2016**, hanno **iniziato l'attività** – poiché possono optare per

il metodo più favorevole, ovvero quello storico – oppure l'hanno **cessata e non sono tenuti ad effettuare alcuna liquidazione relativa al mese di dicembre** (per i contribuenti mensili), o **all'ultimo trimestre** (per i contribuenti trimestrali), in quanto non hanno registrato nessuna operazione dopo l'inizio di tale mese o trimestre;

- i **contribuenti in regime agricolo di esonero** di cui all'art. 34, co. 6, del D.P.R. n. 633/1972;
- i contribuenti che esercitano **attività di intrattenimento** ai sensi dell'art. 74, co. 6, del D.P.R. n. 633/1972;
- le **società** e le **associazioni sportive dilettantistiche** e le associazioni in genere **che applicano il regime forfetario** di cui alla Legge 16 dicembre 1991, n. 398;
- i contribuenti che applicano il **regime forfetario** previsto dall'art. 1, co. 54-89, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190;
- i **contribuenti minimi di cui all'art. 27, co. 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98**, che possono utilizzare detto regime fino al compimento del quinquennio, oppure sino al compimento del loro trentacinquesimo anno di età;
- i contribuenti che hanno effettuato **esclusivamente operazioni esenti o non imponibili** ai fini Iva;
- i soggetti che hanno **effettuato operazioni attive esclusivamente nei confronti della Pubblica Amministrazione con il sistema dello "split payment" o "scissione dei pagamenti"** di cui all'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, applicabile fino al 31 dicembre 2017 (come da decisione Consiglio Ue 14 luglio 2015, n. 1401);
- i contribuenti mensili che, nel mese di **dicembre del 2015**, hanno evidenziato un **credito Iva**;
- i **contribuenti trimestrali per natura**, se dalla **liquidazione relativa al quarto trimestre del 2015** risultava un **credito Iva**;
- i **contribuenti trimestrali per opzione**, qualora la **dichiarazione relativa all'anno 2015** esponga un **credito Iva**;
- i soggetti che **prevedono** di chiudere l'**ultima liquidazione** (mensile o trimestrale) **del 2016**, oppure la dichiarazione annuale relativa al 2016, con un'**eccedenza detraibile d'imposta**.

Resta, naturalmente, inteso che sono esonerati dal versamento dell'acconto Iva, anche i **soggetti che nel 2015 hanno adottato il regime dei minimi** (o che hanno aderito al nuovo regime forfetario) **e che, nel 2016, sono "passati" al regime ordinario** (per obbligo o per opzione) **con effettuazione delle liquidazioni periodiche**.

Questi soggetti, non avendo una base di riferimento per il 2015, **non sono, infatti, tenuti al versamento dell'acconto Iva 2016**.

ALTRI CONTRIBUENTI ESONERATI DALL'OBBLIGO DI VERSAMENTO DELL'ACCONTO IVA

Soggetti passivi che **hanno cessato l'attività**, anche per decesso, **entro il 30 novembre 2016** (se contribuenti mensili) ovvero **entro il 30 settembre 2016** (se contribuenti trimestrali).

Gli **imprenditori individuali che hanno concesso in affitto l'unica azienda**, entro il 30 settembre 2016 (se contribuenti trimestrali), ovvero entro il 30 novembre 2016 (se contribuenti mensili), **a condizione che non esercitino altre attività soggette all'Iva.**

3. Determinazione dell'acconto

Ai fini della quantificazione dell'importo dovuto a titolo di acconto, è possibile utilizzare, **quattro metodologie di calcolo**:

- **storico;**
- **previsionale;**
- **analitico;**
- **speciale per i soggetti operanti in particolari settori.**

A questo proposito, si ricorda che al contribuente è attribuita la facoltà di applicare il metodo maggiormente favorevole, oppure più agevole da adottare, ovvero di non versare nulla qualora, in base al metodo scelto, non risulti alcuna somma dovuta, oppure l'acconto dovuto sia inferiore ad euro 103,29.

3.1. Metodo storico

A norma dell'art. 6, co. 2, della Legge n. 405/1990, il metodo storico prevede il versamento di un importo pari all'**88% dell'imposta dovuta nell'ultimo mese o trimestre dell'anno precedente.**

Nello specifico, il **riferimento da assumere**, ai fini del calcolo dell'acconto IVA, è:

- per i **contribuenti mensili, la liquidazione del mese di dicembre 2015** (rigo VH12, a debito, della dichiarazione annuale Iva riguardante l'anno solare 2015);

QUADRO VH LIQUIDAZIONI PERIODICHE	CREDITI			DEBITI			Ravvedimento 3	CREDITI			DEBITI			Ravvedimento
	1	2												
VH1		.00		.00				VH7	.00		.00			
VH2		.00		.00				VH8	.00		.00			
VH3		.00		.00				VH9	.00		.00			
VH4		.00		.00				VH10	.00		.00			
VH5		.00		.00				VH11	.00		.00			
VH6		.00		.00				VH12	.00		.00			
VH13	Acconto dovuto				.00		Metodo	VH14	Subfornitori art. 74, comma 5					

CONTRIBUENTI MENSILI: DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO IVA CON IL METODO STORICO	
DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO	ESEMPIO DI CALCOLO
Acconto = VH12 (campo debiti) x 88%	<ul style="list-style-type: none"> • Acconto versato per l'anno 2015: euro 4.000 • Saldo Iva del mese di dicembre 2015: euro 10.000 • Totale Iva dovuta per il mese di dicembre 2015: euro 14.000 • Acconto dovuto per l'anno 2016: euro 14.000 * 88% = euro 12.320

TIPOLOGIA DI VARIAZIONE: MENSILE 2015 E TRIMESTRALE 2016 (metodo storico)	
MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO	ESEMPIO
L'acconto va commisurato alla somma dei saldi delle liquidazioni di ottobre, novembre e dicembre 2015.	Campi del modello Iva 2016 (relativo al 2016) da considerare: VH10 + VH11 + VH12 . <i>Esempio</i> Un soggetto trimestrale 2016 (mensile 2015) presenta i seguenti saldi delle liquidazioni periodiche: <ul style="list-style-type: none"> • Ottobre 2015 = euro 1.500; • Novembre 2015 = euro 2.650,00; • Dicembre 2015 (acconto + saldo) = euro 1.050; Acconto Iva 2016 = euro 4.576 (Euro 5.200 * 88%).

Diversamente, nell'ipotesi di **variazione della periodicità da trimestrale (anno 2015) a mensile (anno 2016)**, l'importo dell'acconto dovuto per l'anno 2016 deve essere determinato facendo riferimento:

- per i **contribuenti trimestrali per natura**, ad un terzo dell'Iva versata con riferimento all'ultimo trimestre del 2015 (1/3 dell'importo del rigo VH12 della dichiarazione annuale);

QUADRO VH LIQUIDAZIONI PERIODICHE Sez. 1 - Liquidazioni periodiche riepilogative per tutte le attività esercitate ovvero crediti e debiti trasferiti dalle società control- lanti e controllate	CREDITI			DEBITI			Rovvedimento
	1	2	3	4	5	6	7
VH1		.00		.00			
VH2		.00		.00			
VH3		.00		.00			
VH4		.00		.00			
VH5		.00		.00			
VH6		.00		.00			
VH7		.00		.00			
VH8		.00		.00			
VH9		.00		.00			
VH10		.00		.00			
VH11		.00		.00			
VH12		.00		.00			
VH13	Acconto dovuto			.00			
VH14	Subfornitori art. 74, comma 5						

TIPOLOGIA DI VARIAZIONE: TRIMESTRALE PER NATURA 2015 MENSILE 2016 (metodo storico)	
MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO	ESEMPIO
Il calcolo va rapportato ad un terzo di quanto versato (a saldo e in acconto): per il quarto trimestre 2015 (trimestrali per natura).	Campi del modello Iva 2016 (relativo al 2015) da considerare: (VH12) / 3 . <i>Esempio</i> Per un soggetto mensile 2016 (trimestrale 2015) l'Iva dovuta in sede di dichiarazione relativa al 2015 risulta pari ad euro 9.900. Acconto Iva 2016 = euro 2.904 (euro 9.900/3 = euro 3.300 * 88%)

- per i **contribuenti trimestrali per opzione**, ad un terzo del versamento effettuato all'atto della dichiarazione annuale Iva 2015, al netto degli interessi (1/3 della sommatoria dei righi VL32 e VH13 della dichiarazione annuale).

VL32	IVA A DEBITO [(VL3 + righi da VL20 a VL24) - (VL4 + righi da VL25 a VL31)]		.00
	ovvero		
VL33	IVA A CREDITO [(VL4 + righi da VL25 a VL31) - (VL3 + righi da VL20 a VL24)]		.00

Nel caso in cui, nella dichiarazione annuale IVA 2016, **il contribuente abbia rilevato un importo a credito**, al posto di VL32 **dovrà considerare VL33 (IVA a credito) con segno meno**.

VL32	IVA A DEBITO [(VL3 + righi da VL20 a VL24) - (VL4 + righi da VL25 a VL31)]		.00
	ovvero		
VL33	IVA A CREDITO [(VL4 + righi da VL25 a VL31) - (VL3 + righi da VL20 a VL24)]		.00

TIPOLOGIA DI VARIAZIONE: CONTRIBUENTE TRIMESTRALE PER OPZIONE 2015 E MENSILE 2016 (metodo storico)	
MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO	ESEMPIO
Il calcolo va rapportato ad un terzo di quanto versato (a saldo e in acconto), all'atto della dichiarazione Iva 2016 relativa al 2015, al netto degli interessi (trimestrali per opzione).	Campi del modello Iva 2016 (relativo al 2015) da considerare: (VL32 – VL36 + VH13) / 3 . <i>Esempio</i> Acconto Iva versato per l'anno 2015: euro 20.000 Saldo Iva da dichiarazione relativa all'anno 2015: euro 4.020 di cui euro 20 per interessi 1% Totale Iva dovuta per l'ultimo trimestre dell'anno 2014: euro 20.000 + euro 4.020 – euro 20 = euro 24.000 Acconto dovuto per l'anno 2016 : euro 24.000/3 * 88% = euro 7.040

3.2. Metodo previsionale

Il contribuente può determinare l'acconto Iva, in alternativa al metodo storico, sulla base della **stima delle operazioni riferite all'ultimo mese o trimestre del 2016** – a seconda della propria periodicità di liquidazione dell'imposta – applicando l'aliquota dell'88% (art. 6, co. 3, della Legge n. 405/1990).

Metodo previsionale	Acconto pari all' 88% del debito presunto relativamente all'ultimo mese o trimestre dell' anno in corso
----------------------------	---

Per i contribuenti trimestrali per natura di cui all'art. 74, co. 4, del D.P.R. n. 633/1972, al fine di rendere omogenei l'importo relativo al "dato storico" e quello "**previsionale**", quest'ultimo deve essere considerato **al netto dell'eventuale eccedenza detraibile** riportata dal mese o trimestre

precedente (C.M. 3 dicembre 1991, n. 52). In particolare, è preferibile optare per la determinazione dell'acconto Iva 2016 con il metodo previsionale, allorquando:

- i contribuenti mensili prevedono di dover liquidare per il mese di dicembre 2016 **un importo a titolo di acconto Iva inferiore a quello versato nel 2015;**
- i contribuenti trimestrali per natura prevedono di dover liquidare per il quarto trimestre 2016 un **importo a titolo di acconto Iva inferiore a quello versato nel 2015.** Peraltro, per i contribuenti trimestrali "per natura", al fine di rendere omogenei l'importo relativo al "dato storico" e quello "previsionale", quest'ultimo deve essere considerato al netto dell'eventuale eccedenza detraibile riportata dal mese o trimestre precedente;
- i contribuenti trimestrali per opzione prevedono di dover liquidare per la dichiarazione Iva relativa al 2016 **un importo a titolo di acconto IVA inferiore a quello versato nel 2015.**

L'adozione del metodo previsionale presenta alcuni **rischi** legati al fatto che il contribuente, per stimare le operazioni riferite all'ultimo mese o trimestre dell'anno, deve disporre di informazioni ragionevolmente certe in merito alle fatture attive e passive relative a tali periodi. Qualora la liquidazione definitiva evidenzi un saldo a debito eccedente rispetto alla previsione, il contribuente potrebbe, infatti, incorrere nell'irrogazione di **sanzioni per il versamento insufficiente dell'acconto.**

3.3. Metodo analitico

Il contribuente, in alternativa al metodo storico e a quello previsionale, può determinare l'acconto Iva, come anticipato, sulla base delle **operazioni attive effettuate** (art. 6 del D.P.R. n. 633/1972) e di quelle **passive registrate** nell'ultimo periodo dell'anno – mese o trimestre, a seconda della periodicità di liquidazione dell'imposta – **sino al 20 dicembre 2016.**

CONTRIBUENTE	OPERAZIONI ATTIVE	OPERAZIONI PASSIVE
Mensile	Effettuate dal 1° dicembre 2016 al 20 dicembre 2016	Registrate dal 1° dicembre 2016 al 20 dicembre 2016
Trimestrale	Effettuate dal 1° ottobre 2016 al 20 dicembre 2016	Registrate dal 1° ottobre 2016 al 20 dicembre 2016

In sede di determinazione dell'imposta riguardante le **operazioni attive effettuate** nell'ultimo mese o trimestre dell'anno 2016, sino al 20 dicembre 2016, **è necessario considerare non soltanto le operazioni già registrate nel suddetto periodo,** ma anche quelle per le quali si siano già verificati i presupposti che integrano il momento impositivo a norma dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, come la consegna o spedizione dei beni, il pagamento dei corrispettivi e l'emissione della fattura (C.M. 11 dicembre 1993, n. 40/E). In altri termini, **deve essere sommata l'Iva relativa alle seguenti**

operazioni attive:

- **annotate** (o che avrebbero dovuto essere annotate) nei registri di cui agli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 633/1972 nel **periodo compreso tra il 1° dicembre 2016 e il 20 dicembre 2016** (contribuenti mensili) o **tra il 1° ottobre 2016 e il 20 dicembre 2016** (contribuenti trimestrali);
- **effettuate tra il 1° novembre 2016 e il 20 dicembre 2016, ma non ancora registrate**, in quanto non sono ancora decorsi i termini di emissione della fattura o di registrazione della stessa.

L'importo così ottenuto deve, poi, essere ridotto dell'**Iva a credito** afferente le seguenti operazioni passive:

- **acquisti e importazioni annotati nel registro degli acquisti** di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 nel periodo **compreso tra il 1° dicembre 2016 e il 20 dicembre 2016** (contribuenti mensili) oppure **tra il 1° ottobre 2016 e il 20 dicembre 2016** (contribuenti trimestrali);
- **operazioni intracomunitarie**, per le quali la corrispondente Iva a debito è stata già considerata, per effetto della doppia registrazione dovuta all'integrazione della fattura del fornitore comunitario. Deve essere altresì computata in diminuzione, ai fini del calcolo dell'acconto secondo il metodo analitico, l'**eventuale Iva a credito riportata dalla liquidazione relativa al periodo precedente**, ovvero il **mese di novembre 2016** (contribuenti mensili) o **il terzo trimestre 2016** (contribuenti trimestrali).

L'imposta così determinata corrisponde all'acconto da versare, nella misura del 100%: a tale fine, deve essere considerato l'eventuale riporto del saldo a credito relativo al periodo precedente (o del debito non superiore ad euro 25,82).

Esempio: contribuente mensile

Iva sulle **fatture emesse** dal 1° dicembre 2016 al 20 dicembre 2016: euro 23.000

Iva sulle **cessioni effettuate** entro il 20 dicembre 2016 con **fatturazione differita**: euro 1.000

Iva sulle **fatture d'acquisto registrate** dal 1° dicembre 2016 al 20 dicembre 2016: euro 12.000

Saldo a credito del **mese di novembre 2016**: euro 1.600

Acconto dovuto per il 2016: euro 23.000 + euro 1.000 – euro 12.000 – euro 1.600 = euro 10.400.

Esempio: contribuente trimestrale

Iva sulle **fatture emesse** dal 1° ottobre 2016 al 20 dicembre 2016: euro 31.000

Iva sulle **cessioni effettuate** entro il 20 dicembre 2016 con fatturazione differita: euro 2.000

Iva sulle **fatture d'acquisto registrate** dal 1° ottobre 2016 al 20 dicembre 2016: euro 16.000

Saldo a credito del terzo trimestre 2016: euro 3.000

Acconto dovuto per il 2016: euro 31.000 + euro 2.000 – euro 16.000 – euro 3.000 = euro 14.000.

3.4. Metodo speciale per i soggetti operativi in particolari settori

I **gestori dei servizi di telecomunicazione** di cui al D.M. 24 ottobre 2000, n. 366 e le aziende che **somministrano servizi pubblici** di cui al D.M. 24 ottobre 2000, n. 370 (acqua, gas, energia elettrica, vapore e teleriscaldamento; raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti solidi urbani; fognatura e depurazione, ecc.) **versano l'acconto Iva secondo modalità specifiche**, ai sensi dell'art. 1, co. 471, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311. In virtù di questa disposizione, tali contribuenti – se **nell'anno 2015 hanno versato un ammontare di Iva superiore ad euro 2.000.000** – devono determinare l'acconto Iva in misura pari al **97% della media dei versamenti eseguiti** (o che avrebbero dovuto eseguire) **per i primi tre trimestri del 2016**: non è ammessa l'adozione del metodo storico e di quello previsionale, mentre **è consentita l'applicazione del metodo analitico (R.M. 21 gennaio 2008, n. 16/E, e C.M. 23 dicembre 2005, n. 54/E)**.

Ai fini dell'accertamento dell'eventuale superamento del predetto limite di euro 2.000.000 di Iva versata nell'anno 2015, **è necessario fare riferimento ai pagamenti riconducibili alle seguenti causali**:

- versamenti dovuti in base alle **liquidazioni periodiche dei primi tre trimestri dell'anno 2015**;
- versamenti relativi al **quarto trimestre del 2014**, in quanto effettuati entro il 16 febbraio 2015;
- eventuali **versamenti integrativi a seguito di ravvedimento operoso**, a norma dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

Esempio

Versamenti relativi al 4° trimestre 2014: euro 1.100.000

Versamenti riguardanti la liquidazione periodica del 1° trimestre 2015: euro 900.000

Versamenti afferenti la liquidazione periodica del 2° trimestre 2015: euro 700.000

Versamenti inerenti la liquidazione periodica del 3° trimestre 2015: euro 500.000

Totale versamenti anno solare 2015: euro 3.200.000

Versamenti 1° trimestre 2016: euro 400.000

Versamenti 2° trimestre 2016: euro 300.000

Versamenti 3° trimestre 2016: euro 200.000

Media dei versamenti relativi ai primi tre trimestri dell'anno 2016: euro 900.000/3 = euro 300.000

Acconto Iva 2016 = euro 300.000 * 97% = euro 291.000

Nel particolare caso della **separazione delle attività ai fini Iva**, tale metodologia di determinazione dell'acconto non consente, a causa della propria peculiarità, di calcolare l'acconto sommando alge-

bricamente le risultanze delle distinte liquidazioni periodiche relative alle diverse attività esercitate (R.M. 20 dicembre 2006, n. 144/E). Conseguentemente, nonostante il versamento dell'acconto abbia carattere unitario, **dovrà essere determinato tenendo conto dei diversi criteri previsti per ciascuna delle attività esercitate in via separata.**

4. Separazione delle attività

L'esercizio dell'opzione di cui all'**art. 36 del D.P.R. n. 633/1972** per la tenuta della contabilità separata comporta che il versamento dell'**acconto Iva** debba essere effettuato **cumulativamente**, per tutte le attività, previa determinazione di un **unico volume d'affari**. Sul punto, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che tale "unicità" prescinde dalla possibilità che, per le differenti attività, vi siano diversi termini di liquidazione: ai fini di tale adempimento, infatti, è previsto un unico termine di versamento, con la conseguenza che il versamento stesso deve riferirsi a tutte le attività gestite con contabilità separata (**C.M. 3 dicembre 1991, n. 52/E**). Conseguentemente, nel caso dei soggetti passivi che hanno optato, ai fini Iva, per la separazione delle attività:

- il **dato "storico"** è ottenuto sommando algebricamente le risultanze dell'**ultima liquidazione periodica del 2015** (per i contribuenti "mensili" e "trimestrali per natura") e **dell'ultimo trimestre 2015** (per i contribuenti "trimestrali per opzione"), tenendo conto dei correttivi da apportare alle suddette risultanze nell'ipotesi che, nel 2016, si siano verificate variazioni nei volumi d'affari delle attività gestite separatamente rispetto al 2015;
- il **dato "previsionale" e "analitico"** è ottenuto come nell'ipotesi precedente, ma **con riferimento alle risultanze previste per il 2016.**

Resta, naturalmente, inteso che, a prescindere dal metodo di calcolo dell'acconto IVA (storico, previsionale o analitico), non si dovrà procedere ad alcun versamento allorquando, in base al metodo scelto, **non risulti alcuna somma dovuta**, oppure **l'acconto dovuto sia inferiore ad euro 103,29.**

Esempio

La società Alfa s.r.l. ha optato per il regime di liquidazione trimestrale dell'Iva.

La dichiarazione annuale Iva del 2016 (relativa al 2015) presenta un debito di imposta pari ad euro 100.

La Alfa s.r.l. opta, al fine del calcolo dell'acconto Iva, per il metodo storico.

Applicando all'imposta base di riferimento dell'anno precedente l'aliquota dell'88%, l'acconto da versare entro il 27 dicembre 2016 risulterebbe essere pari ad euro 88, importo inferiore al minimo obbligatorio pari ad euro 103,29. Ne consegue che, per l'anno 2016, la Beta s.r.l. non sarà obbligata ad effettuare alcun versamento a titolo di acconto Iva.

5. Operazioni straordinarie e procedure concorsuali

In termini generali, il soggetto risultante dalle operazioni straordinarie o dalle altre modifiche sostanziali soggettive **è tenuto al versamento dell'acconto sulla base della situazione esistente in capo al soggetto *dante causa***. A questo proposito, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che (C.M. n. 52/E/1991):

- in relazione al soggetto *dante causa*, **estinto entro la data del 30 novembre 2016** (per i contribuenti mensili) o **entro il 30 settembre 2016** (contribuenti trimestrali), non è dovuto il versamento dell'acconto;
- con riguardo al soggetto estinto successivamente alle predette date, ma **entro il 27 dicembre 2016**, il soggetto *avente causa* deve adottare come dato "storico" l'ammontare delle **risultanze del soggetto *dante causa*** (con riferimento all'ultima liquidazione periodica del 2015, ovvero in sede di dichiarazione annuale relativa al 2015) e, quale dato "previsionale", l'importo delle risultanze riguardanti le sole operazioni registrate sino alla data in cui ha effetto la fusione, compensando le risultanze creditorie con quelle debitorie;
- qualora l'operazione straordinaria abbia **effetto tra il 28 dicembre 2016 e il 31 dicembre 2016**, il *dante causa* e l'*avente causa* devono **provvedere autonomamente** al versamento dell'acconto entro il 27 dicembre 2016. Le liquidazioni periodiche definitive (relative all'ultimo mese o trimestre e alla dichiarazione annuale Iva) sono effettuate dall'*avente causa*, tenendo conto di tutte le società intervenute nell'operazione.

In tal senso, si veda anche l'art. 4, co. 1, del D.L. 11 marzo 1997, n. 50, secondo cui "*nelle operazioni di fusione e scissione, gli obblighi di versamento, inclusi quelli relativi agli acconti d'imposta ed alle ritenute operate su redditi altrui, dei soggetti che si estinguono per effetto delle operazioni medesime, sono adempiuti dagli stessi soggetti fino alla data di efficacia della fusione o scissione ai sensi, rispettivamente, degli artt. 2504-bis, co. 2, e 2504-decies, co. 1, primo periodo, c.c.: successivamente a tale data, i predetti obblighi si intendono a tutti gli effetti trasferiti alla società incorporante, beneficiaria o comunque risultante dalla fusione o scissione*".

Analogamente, l'art. 16, co. 11, lett. a), della Legge 24 dicembre 1993, n. 537 stabilisce che, qualora la **scissione di società** comporti il trasferimento di aziende o complessi aziendali, gli **obblighi** e i **diritti** derivanti dall'applicazione dell'Iva relativa alle operazioni realizzate tramite le aziende o complessi aziendali scissi, sono assunti dalle **società beneficiarie della scissione**. Sul punto, si segnala altresì che l'Amministrazione Finanziaria ha affrontato il caso specifico della determinazione dell'acconto Iva nell'ipotesi di **scissione parziale, mediante costituzione di nuova società**, avvenuta durante l'anno (**R.M. 13 luglio 1995, n. 183/E**):

- la **società beneficiaria non deve versare l'acconto**, in quanto soggetto non esistente nell'anno precedente;

- la **società scissa deve versare l'acconto** e, ove si avvalga del metodo storico, deve tener conto dei relativi importi di riferimento senza effettuare alcuna riduzione in virtù dell'operazione di scissione.

Nella peculiare circostanza della **fusione di società**, la **R.M. 27 agosto 1998, n. 120/E** ha chiarito che, ai fini Iva, *"la data di effetto giuridico della fusione è quella di cui all'art. 2504-bis co. 2 c.c. e, cioè la data dell'ultima iscrizione nel registro delle imprese (quello competente per la società incorporante o risultante dalla fusione) dell'atto di fusione o data eventualmente successiva se le delibere dispongono diversamente"*. Ai fini Iva, **non è possibile la retrodatazione degli effetti** della fusione a una data anteriore a quella di chiusura dell'esercizio della società fusa o incorporata, **come previsto, invece, per le imposte sui redditi**, dall'art. 172, co. 9, del Tuir.

Per i **contribuenti "trimestrali per natura"**, che operano in **particolari settori** (D.M. n. 366/2000 e D.M. 370/2000), l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità di determinazione dell'acconto Iva nell'ipotesi di **fusione per incorporazione** (R.M. 21 gennaio 2008, n. 16/E). In particolare, è stato precisato che la verifica del **limite di euro 2.000.000** di versamenti nell'anno solare precedente, che consente di determinare l'imposta secondo modalità specifiche, è soggetta a regole differenziate, a seconda dalla data di effettuazione della fusione di società:

- **entro il 30 settembre 2016**: la società incorporante accerta il superamento o meno di tale soglia tenendo conto soltanto dei propri versamenti effettuati nel 2015, commisurando l'acconto Iva dovuto alla media dei propri versamenti per i precedenti trimestri del 2016;
- **tra il 1° ottobre 2016 e il 27 dicembre 2016**: la società incorporante verifica il predetto limite considerando sia i propri versamenti effettuati nel 2015 che quelli eseguiti dall'incorporata nel medesimo anno. Quale base di calcolo, la società incorporante assume la media dei versamenti trimestrali eseguiti, per i precedenti trimestri del 2016, da parte di entrambe le società (incorporante e incorporata).

Le suddette problematiche non si pongono, invece, con riguardo alla **trasformazione di società** – **ininfluente ai fini della determinazione dell'acconto Iva**, in quanto vi è continuità del soggetto interessato dall'operazione, trattandosi di una mera modifica statutaria (C.M. 16 luglio 1998, n. 188/E; C.M. 9 giugno 1998, n. 144/E; R.M. 29 luglio 1998, n. 93/E) – né alla liquidazione e alle **procedure concorsuali**: in caso di fallimento, concordato preventivo e liquidazione coatta amministrativa, infatti, è dovuto il versamento dell'acconto, ferma restando la possibilità di pagare un importo inferiore – ovvero di non versare sulla – per effetto dell'adozione del metodo previsionale.

6. Iva di gruppo

Nel caso di esercizio dell'opzione per la liquidazione dell'Iva di gruppo, ai sensi dell'art. 73, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972, così come attuato dal D.M. 13 dicembre 1979, l'**acconto Iva** – analogamente ad ogni altro versamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto – deve essere corrisposto dalla società

che ha esercitato tale opzione in qualità di **controllante, cumulativamente**, per sé e tutte le imprese appartenenti al gruppo Iva. In particolare, tale società adotta la seguente procedura:

- individua il **dato "previsionale" di gruppo**, sommando algebricamente le stime di tutte le società appartenenti alla *fiscal unit*;
- confronta il dato "previsionale" così ottenuto con il **dato "storico" del gruppo**, desumibile dalle liquidazioni di gruppo;
- determina l'**acconto dovuto** e provvede all'eventuale versamento.

È, pertanto, indispensabile che le società controllate trasmettano alla controllante Iva tutti i dati necessari per determinare l'acconto dovuto, ovvero **le risultanze presunte dell'ultima liquidazione periodica dell'anno in corso** (o l'importo presunto della dichiarazione annuale, nel caso di società trimestrali "per opzione") e l'esistenza di **eventuali crediti d'imposta**.

L'**acconto Iva deve**, invece, essere **determinato autonomamente in base ai propri dati** – e, conseguentemente, versato, se dovuto – dalle società che hanno cessato di appartenere al gruppo nel corso dell'anno 2016, prima della scadenza del 27 dicembre 2016: tali dati non saranno, pertanto, considerati dalla controllante in sede di quantificazione dell'acconto Iva di gruppo.

7. Termini e modalità di versamento

L'acconto Iva per il 2016 – determinato con uno dei metodi di calcolo in precedenza commentati – **non può essere rateizzato** (art. 20, co. 1, del DLgs. 241/97) e deve essere versato, pertanto, in un'**unica soluzione, entro il termine del 27 dicembre 2016**.

Resta, naturalmente, impregiudicata la **possibilità per il contribuente di compensare il debito da acconto IVA con eventuali crediti d'imposta disponibili**: a questo proposito, si rammenta che non è possibile compensare crediti Iva con debiti relativi ad Iva e ad altre imposte, contributi o premi (c.d. *compensazioni orizzontali*) in misura superiore ad **euro 700.000 annui**. Nel caso di compensazione dei crediti Iva con i versamenti dovuti a titolo di Iva periodica in acconto (c.d. *compensazioni verticali o interne*), mediante modello F24, non si applicano, invece, le limitazioni di cui all'art. 10 del D.L. 1° luglio 2009 n. 78 (obbligo del visto di conformità o della sottoscrizione del soggetto incaricato della revisione legale, per i crediti di importo superiore ad euro 15.000). Si ricorda, inoltre, che nell'ipotesi in cui nello stesso modello F24, siano utilizzati in compensazione crediti Iva, anche maturati in anni diversi, con debiti relativi ad Iva e ad altre imposte, contributi o premi, **la compensazione sarà prioritariamente attribuita a copertura dei debiti Iva**, a partire dai crediti esposti di più remota formazione.

I contribuenti con periodicità di **liquidazione trimestrale "per opzione"** non devono versare la maggiorazione dell'1%, a titolo di interessi di cui all'art. 7, co. 3, del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542 (C.M. 11 dicembre 1993, n. 40/E). Conseguentemente, i contribuenti "trimestrali per opzione" applicano la maggiorazione, a titolo di interessi, **solo sui versamenti relativi ai primi trimestri**

del 2016, nonché su quelli effettuati **a titolo di saldo in sede di dichiarazione annuale** (per il 2016). In particolare, per il versamento degli acconti, **tutti i soggetti devono utilizzare il modello di pagamento unificato F24**, utilizzando i seguenti codici tributo.

CONTRIBUENTE	PERIODO	CODICE TRIBUTO
Trimestrale	2016	6035
Mensile	2016	6013

Esempio

Si ipotizzi il caso del sig. Rossi contribuente "mensile" che procede alla **determinazione dell'acconto Iva 2016 con il metodo storico** partendo, quindi, dal **saldo della liquidazione di dicembre 2015** da cui risulta **un debito Iva pari ad euro 14.000** = euro 6.000 (Acconto Iva 2015) + euro 8.000 (saldo Iva dicembre 2015).

In data 20 dicembre 2016, il sig. Rossi procede al **versamento dell'acconto Iva 2016 versando l'importo di euro 12.320** (euro 14.000 * 88%) **utilizzando il modello F24 così compilato:**

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6013	2016		12.320,00		
RITENUTE ALLA FONTE						
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI						
codice ufficio	codice atto					
TOTALE A				12.320,00	B	SALDO (A-B)
						12.320,00

Il relativo versamento **deve essere effettuato mediante il modello di pagamento unificato F24**, da presentarsi esclusivamente secondo modalità telematiche, direttamente o tramite intermediari abilitati:

- "F24 online" o "F24 web", con addebito sul proprio conto corrente;
- "F24 cumulativo", attraverso intermediari abilitati;
- *home/remote banking*.

Procedura	Descrizione
F24 online	Vi hanno accesso tutti i contribuenti in possesso del "pincode" di abilitazione: per usufruire di tale servizio, è necessario avere un conto corrente presso una banca convenzionata con l'Agenzia delle Entrate o presso Poste Italiane S.p.A., sul quale addebitare le somme dovute.
F24 web	Consente ai contribuenti di compilare e trasmettere il modello di versamento senza la necessità di scaricare sul proprio computer alcun software: il pagamento avviene con un "ordine di addebito" sul conto corrente bancario o postale del contribuente, a beneficio dell'Agenzia delle Entrate.
F24 cumulativo	È riservato agli intermediari abilitati ad Entratel (escluse le società del gruppo), per effettuare telematicamente i versamenti dei propri clienti, con addebito: <ul style="list-style-type: none"> • sui relativi conti correnti; • ovvero sul proprio conto corrente.

Home banking

Si tratta dei sistemi di *home/remoted banking* collegati al circuito CBI (Corporate Banking Interbancari) del sistema bancario o altri sistemi di *home banking* offerti dagli istituti di credito o da Poste Italiane S.p.A.

Si segnala, tuttavia, che – per effetto di quanto previsto dall’art. 11, co. 2, del D.L. 24 aprile 2014 n. 66 – i **modelli F24** il cui **saldo finale**, per effetto delle compensazioni effettuate, sia di **importo pari a zero**, devono essere **presentati esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle Entrate** (F24 online, F24 web e F24 cumulativo). Non è, quindi, possibile presentare i modelli F24 “a zero” in via telematica, avvalendosi dei sistemi di *home banking* o *remote banking* collegati al circuito CBI (Corporate Banking Interbancari) del sistema bancario o di altri sistemi di *home banking* offerti dagli istituti di credito o da Poste Italiane S.p.A.

L’importo versato a titolo di acconto per l’anno 2016 deve essere scomputato:

- dalla **liquidazione relativa al mese di dicembre 2016**, per i contribuenti “mensili” (entro il 16 gennaio 2017);
- dalla liquidazione relativa all’**ultimo trimestre 2016**, per i **contribuenti “trimestrali per natura”** di cui all’art. 74, co. 4, del D.P.R. n. 633/1972 (entro il 16 febbraio 2017);
- dal **saldo relativo all’anno 2016**, per i contribuenti **“trimestrali per opzione”** ex art. 7 del D.P.R. n. 542/1999 (entro il 16 marzo 2017).

L’acconto versato deve, inoltre, essere indicato nella **dichiarazione annuale Iva 2017**, nei righi **VL29** e **VH13**.

VL29 Ammontare versamenti periodici, da ravvedimento, interessi trimestrali, acconto		1		,00	
di cui versamenti auto UE effettuati in anni precedenti ma relativi a cessioni effettuate nell’anno		2		,00	
		3		,00	
di cui sospesi per eventi eccezionali					

QUADRO VH	CREDITI			DEBITI			Ravvedimento
	1	2	3	1	2	3	
LIVIDAZIONI PERIODICHE	VH1	,00	,00	,00	,00		
	VH2	,00	,00	,00	,00		
	VH3	,00	,00	,00	,00		
Sez. 1 - Liquidazioni periodiche riepilogative per tutte le attività esercitate ovvero crediti e debiti trasferiti dalle società controllanti e controllate	VH4	,00	,00	,00	,00		
	VH5	,00	,00	,00	,00		
	VH6	,00	,00	,00	,00		
	VH13	Acconto dovuto	,00				
	VH7	,00	,00	,00	,00		
	VH8	,00	,00	,00	,00		
	VH9	,00	,00	,00	,00		
	VH10	,00	,00	,00	,00		
	VH11	,00	,00	,00	,00		
	VH12	,00	,00	,00	,00		
	VH14	Subfornitori art. 74, comma 5					

Analogamente, il contribuente è altresì tenuto a **dare evidenza**, nella dichiarazione annuale IVA (riga VH13), del **metodo adottato ai fini della determinazione dell’acconto Iva**, utilizzando uno dei seguenti codici:

- “1” per il metodo storico;
- “2” per il metodo previsionale;
- “3” per il metodo analitico;
- “4” per i soggetti che operano in particolari settori.

QUADRO VH		CREDITI			DEBITI			Ravvedimento			
LIQUIDAZIONI PERIODICHE		1	2	3	CREDITI			DEBITI			Ravvedimento
Sez. 1 - Liquidazioni periodiche riepilogative per tutte le attività esercitate ovvero crediti e debiti trasferiti dalle società controllanti e controllate											
VH1											
VH2											
VH3											
VH4											
VH5											
VH6											
VH13	Acconto dovuto										
VH7											
VH8											
VH9											
VH10											
VH11											
VH12											
VH14	Subfornitori art. 74, comma 5										

8. Sanzioni e ravvedimento operoso

In caso di omesso, insufficiente o ritardato versamento dell'acconto Iva, **si applicano le sanzioni amministrative (30% o 15%) di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997**, così come da ultimo novellato dal D.Lgs. n. 158/2015. Quest'ultima modifica ha previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2016, la riduzione nella misura del 50% delle sanzioni previste, quando il tardivo versamento è contenuto entro i 90 giorni dalla scadenza del termine. In particolare, nel caso specifico dell'acconto Iva 2016, **la sanzione da corrispondere (codice tributo 8904), per effetto del ravvedimento operoso sarà pari:**

- all'**1,5%** dell'imposta non versata, se il **ravvedimento si perfeziona entro il 26 gennaio 2017** (trentesimo giorno dalla scadenza), fatte salve le maggiori riduzioni previste per ritardi non superiori a 14 giorni, meglio illustrate nel prosieguo;
- all'**1,67%** dell'imposta non versata (in luogo del 3,33% vigente sino al 31 dicembre 2015), se il ravvedimento avviene tra il 27 gennaio 2017 e il 28 marzo 2017;
- **al 3,75%** (1/8 del 30%) dell'imposta **non versata o versata tardivamente**, se il ravvedimento avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione. La sanzione in parola non dovrebbe risultare applicabile, in considerazione del fatto che il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa al 2016 (modello Iva 2017) è **previsto per il giorno 28 febbraio 2017** e, dunque, **anteriore al decorso di 90 giorni successivi alla scadenza del termine per il versamento dell'acconto Iva relativo al 2016**;
- **al 4,29%** (1/7 del 30%) dell'imposta non versata o versata tardivamente, se il ravvedimento avviene **entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo** a quello in cui è commessa la violazione. Sul punto, stando a quanto previsto dall'art. 4 del D.L. n. 193/2016 (attualmente in fase di conversione in Legge e, quindi, suscettibile di modifiche), il termine in parola sarebbe fissato per il prossimo 30 aprile 2018;
- **al 5%** (1/6 del 30%) dell'imposta non versata o versata tardivamente, se il ravvedimento avviene **oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo** a quello in cui è commessa la violazione.

Resta, naturalmente, inteso che, oltre al versamento dell'acconto Iva dovuto e alla relativa sanzione per omesso versamento (ridotta in relazione al giorno in cui è perfezionato il ravvedimento), il contribuente dovrà corrispondere gli interessi moratori al tasso legale (codice tributo 1991), con

maturazione giorno per giorno:

- pari allo **0,2% in ragione d'anno a partire dal 1° gennaio 2016** (D.M. 11 dicembre 2015);
- **salve eventuali modifiche applicabili dal 1° gennaio 2017**, da stabilire con Decreto Ministeriale da pubblicare sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica entro il 15 dicembre 2016.

Si rammenta, inoltre, che – a norma dell'art. 13, co. 1, secondo periodo, del D.Lgs. n. 471/1997 – in caso di versamento dell'acconto entro l'**11 gennaio 2017**, le sanzioni descritte sono ulteriormente ridotte per un importo pari a un quindicesimo per ogni giorno di ritardo. Ad esempio, se il versamento dell'acconto Iva 2016 è effettuato con soli sette giorni di ritardo (il 3 gennaio 2017), il contribuente può beneficiare, cumulativamente:

- della riduzione a un **decimo** del minimo della sanzione, applicando il ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997;
- dell'ulteriore riduzione del **50%**, come previsto dall'art. 15 del DLgs. n. 158/2015;
- dell'ulteriore riduzione pari a un **quindicesimo** per ogni giorno di ritardo, ai sensi dell'art. 13 co. 1, secondo periodo, del D.Lgs. 471/1997.

Conseguentemente, per i ritardi nel versamento dell'acconto fino al 10 gennaio 2017, la sanzione di cui all'art. 13, co. 1, primo periodo, del D.Lgs. 471/1997 è pari all'**1% giornaliero**.

Si ricorda, inoltre, che la possibilità di avvalersi del **ravvedimento operoso** è, tuttavia, **inibita** – ai sensi dell'art. 13, co. 1-*ter*, del D.Lgs. n. 472/1997 – qualora al contribuente sia **notificato l'avviso di accertamento o quello bonario** emesso a seguito di liquidazione automatica o di controllo formale della dichiarazione. Peraltro, la giurisprudenza di legittimità ha **escluso l'applicazione della sanzione** nell'ipotesi del tardivo versamento – nel caso di specie, tre giorni – dell'acconto Iva del mese di dicembre qualora, sulla base della dichiarazione annuale, risulti successivamente appurato che il contribuente sarebbe stato a credito rispetto all'acconto versato tardivamente (Cass. 21 febbraio 2014, n. 4145).

9. Omesso versamento risultante dalla dichiarazione annuale Iva 2016

Si segnala, infine, che il termine del 27 dicembre 2016 rileva anche per il monitoraggio dell'omesso versamento risultante dalla dichiarazione Iva 2016, relativo al 2015: l'art. 10-*ter* del D.Lgs. n. 74/2000 – nella versione modificata dal D.lgs. 24.09.2015, n. 158, in vigore dal 22 ottobre 2015 – punisce, infatti, *"con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantomila per ciascun periodo d'imposta"*. Nella precedente versione, invece, **la soglia di punibilità era pari ad euro 50.000**. A questo proposito, è necessario precisare che, affinché ricorra la suddetta fattispecie punitiva, **non è sufficiente la mera omissione dell'adempimento tributario**, ma è altresì necessario che:

- l'imposta dovuta risultante dalla dichiarazione annuale **ecceda l'importo di euro 250.000**;
- l'omesso versamento dell'Iva annuale **proseguo oltre il termine per il pagamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo**.

Sotto il **profilo oggettivo**, quindi, commetterà il summenzionato reato chi, entro il prossimo 27 dicembre 2016, non dovesse versare l'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale relativa al 2015, se il debito supera euro 250.000: è comunque possibile evitare le prescritte conseguenze penali versando, entro il suddetto termine, una parte del debito tributario che permetta al contribuente di attestare il residuo al di sotto della soglia.

Per quanto concerne, invece, l'elemento soggettivo, l'integrazione della fattispecie punitiva di cui trattasi richiede la sussistenza del "dolo generico" ovvero **un comportamento cosciente e volontario del contribuente**: elemento quest'ultimo messo in discussione dal contribuente inadempiente che, in assenza dei mezzi finanziari per far fronte al debito verso l'Erario, **è solito invocare l'esistenza della esimente della c.d. "forza maggiore"**.

A questo proposito, si segnala che, secondo la giurisprudenza di legittimità, *"l'inadempimento della obbligazione tributaria può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico, escludendo che possa essere ascrivibile a forza maggiore la mancanza della provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria per effetto di una scelta di politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità"* (Cass. pen. 18 novembre 2015, n. 45690).