



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

**Acconto Iva:
versamento entro il 28 dicembre 2015**

(Circolare n. 21 del 18 dicembre 2015)

Indice

1. Premessa	3
2. Soggetti interessati e cause di esonero	3
3. Determinazione dell'acconto	4
3.1. Metodo storico	5
3.2. Metodo previsionale	7
3.3. Metodo analitico	8
3.4. Metodo speciale per soggetti operanti in particolari settori	9
4. Separazione delle attività	10
5. Operazioni straordinarie e procedure concorsuali	11
6. Iva di gruppo	13
7. Termini e modalità di versamento	13
8. Sanzioni e ravvedimento operoso	15

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; **per il 2015**, considerato che tale scadenza cade di domenica, l'adempimento deve essere assolto – ai sensi dell'art. 7, co. 1, lett. h), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70 – entro il **28 dicembre 2015**. A questo proposito, si rammenta che tale termine rileva anche ai fini dell'applicazione dell'art. 10-*ter* del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, con riferimento all'**omesso versamento dell'Iva** dovuta in base alla **dichiarazione annuale relativa all'anno solare 2014**: la disposizione in parola, così come modificata dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, con effetto a partire dal 22 ottobre 2015, stabilisce, infatti, che è punito 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 ad euro 250.000** – e non più euro 50.000 – per ciascun periodo d'imposta.

L'importo dell'acconto da versare può essere determinato utilizzando il **metodo** storico o quello previsionale, oppure quello delle operazioni effettuate nel corrente mese o trimestre, a seconda della tipologia di contribuente, sino al 20 dicembre 2015: 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. 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, così come riformulate dal citato D.Lgs. n. 158/2015.

2. Soggetti interessati e cause di esonero

L'obbligo di versamento dell'acconto Iva ricade in capo a **tutti i soggetti passivi d'imposta ai fini Iva**, 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, degli enti e delle 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 2015**, 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, e quelli che esercitano **attività di intrattenimento** ex 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, e quelli fuoriusciti dal regime ai sensi dei successivi co. 3-5;
- i soggetti per i quali il 2015 rappresenta il **primo anno di applicazione del regime "ordinario"** con l'effettuazione delle liquidazioni periodiche Iva (mensili o trimestrali), a seguito dell'uscita dal regime delle nuove iniziative produttive di cui all'art. 13 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388 (R.M. 23 dicembre 2004, n. 157/E);
- i contribuenti che hanno effettuato **esclusivamente operazioni esenti o non imponibili** ai fini Iva;
- i contribuenti mensili che, nel mese di **dicembre del 2014**, hanno evidenziato un **credito Iva**;
- i **contribuenti trimestrali per natura**, se dalla **liquidazione relativa al quarto trimestre del 2014** risultava un **credito Iva**;
- i **contribuenti trimestrali per opzione**, qualora la **dichiarazione relativa all'anno 2014** esponga un **credito Iva**;
- i soggetti che **prevedono** di chiudere l'**ultima liquidazione** (mensile o trimestrale) **dell'anno 2015** o la dichiarazione annuale relativa al 2015, con un'**eccedenza detraibile d'imposta**.

3. Determinazione dell'acconto

Ai fini della quantificazione dell'importo dovuto a titolo di acconto, è possibile utilizzare, come anticipato, **quattro metodi** diversi per la determinazione dello stesso:

- 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.

Il metodo adottato dal contribuente, ai fini della determinazione dell'acconto Iva, deve essere indicato nel **rigo VH13** nella dichiarazione annuale 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.

3.1. Metodo storico

A norma dell'art. 6, co. 2, della Legge n. 405/1990, il metodo storico per la determinazione dell'acconto Iva prevede il versamento di un importo pari all'**88% dell'imposta dovuta nell'ultimo mese o trimestre dell'anno precedente**. La relativa base di calcolo è costituita da un diverso ammontare dell'Iva, a seconda della tipologia di contribuente, risultante:

- dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2014, per i **contribuenti "mensili"** (rigo VH12, a debito, della dichiarazione annuale Iva riguardante l'anno solare 2014);

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

- dalla liquidazione inerente all'ultimo trimestre 2014, per i **contribuenti "trimestrali per natura"** di cui all'art. 74, co. 4, del D.P.R. n. 633/1972 (rigo VH12, a debito, della dichiarazione annuale Iva afferente l'anno solare 2014);
- dal saldo relativo all'anno 2014, per i **contribuenti "trimestrali per opzione"** ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. n. 542/1999 (rigo VL38 + rigo VH13 – rigo VL36). A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la **maggiorazione dell'1%**, applicata all'Iva dovuta in sede di dichiarazione annuale, non va considerata, in quanto rappresenta semplicemente l'interesse corrisposto (R.M. n. 157/E/2004).

Il metodo storico di determinazione dell'acconto Iva è spesso preferibile data l'estrema semplicità di calcolo, che non richiede alcun tipo di valutazione da parte del contribuente, rendendo minimo il rischio di errore, ovvero di incorrere nell'applicazione di sanzioni.

Si precisa, inoltre, che la base di calcolo deve far riferimento **all'Iva dovuta al lordo dell'eventuale acconto versato a suo tempo nel mese di dicembre** dell'anno precedente: nel caso in cui un contribuente riporti un saldo a credito per effetto di un maggiore acconto versato il periodo precedente, **l'acconto per il 2015 deve essere commisurato a quanto effettivamente dovuto per il 2014.**

Esempio 1: contribuente mensile

Acconto versato per l'anno 2014: euro 4.000

Saldo Iva del mese di dicembre 2014: euro 10.000

Totale Iva dovuta per il mese di dicembre 2014: euro 14.000

Acconto dovuto per l'anno 2015: euro 14.000*88% = euro 12.320

Esempio 2: contribuente trimestrale per natura

Acconto versato per l'anno 2014: euro 4.000

Saldo Iva dell'ultimo trimestre dell'anno 2004: euro 8.000

Totale Iva dovuta per l'ultimo trimestre dell'anno 2014: euro 12.000

Acconto dovuto per l'anno 2015: euro 12.000*88% = euro 10.560

Esempio 3: contribuente trimestrale per opzione

Acconto versato per l'anno 2014: euro 10.000

Saldo Iva da dichiarazione annuale relativa all'anno 2014: euro 18.180, di cui euro 180 per maggiorazione dell'1%

Totale Iva dovuta per l'ultimo trimestre 2014: euro 10.000 + euro 18.180 – euro 180 = euro 28.000

Acconto dovuto per l'anno 2015: euro 28.000*88% = euro 24.640

Variazione della periodicità di liquidazione

Nel caso in cui, in conseguenza della variazione del volume d'affari, la periodicità dei versamenti Iva sia mutata durante il 2015, rispetto a quella adottata nel 2014, devono essere osservate le regole di cui all'art. 6, co. 3, della Legge n. 405/1990. In particolare, per i contribuenti che sono passati **dal regime di liquidazione e versamenti su base mensile, applicato nel 2014, al regime su base trimestrale nel 2015**, l'importo dovuto nel 2015 deve essere determinato facendo riferimento all'ammontare dell'Iva versata nei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2014 (righe VH10, VH11 e VH12 della dichiarazione annuale Iva), compreso l'eventuale acconto, al netto dell'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2014.

Diversamente, nell'ipotesi di **variazione della periodicità da trimestrale (anno 2014) a mensile (anno 2015)**, l'importo dell'acconto dovuto per l'anno 2015 deve essere determinato facendo

riferimento:

- per i **contribuenti trimestrali per natura**, ad un terzo dell'Iva versata con riferimento all'ultimo trimestre del 2014 (1/3 dell'importo del rigo VH12 della dichiarazione annuale);
- 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 rigi VL32 e VH13 della dichiarazione annuale).

Esempio: contribuente trimestrale per natura nel 2014 e mensile nel 2015

Debito Iva ottobre 2014: euro 11.000

Debito Iva novembre 2014: euro 20.000

Debito Iva dicembre 2014, compreso acconto: euro 17.000

Totale Iva dovuta per gli ultimi 3 mesi dell'anno 2014: euro 11.000 + euro 20.000 + euro 17.000 = euro 48.000

Acconto dovuto per l'anno 2015: euro 48.000*88% = euro 42.240

Esempio: contribuente trimestrale per opzione nel 2014 e mensile nel 2015

Acconto Iva versato per l'anno 2014: euro 20.000

Saldo Iva da dichiarazione relativa all'anno 2014: euro 4.020 di cui euro 20 per interessi 0,50%

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 2015: euro 24.000/3*88% = euro 7.040

3.2. Metodo previsionale

In alternativa al metodo storico, il contribuente può determinare l'acconto Iva sulla base della **stima delle operazioni riferite all'ultimo mese o trimestre del 2015** – 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. 633/72, 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).

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 2015.

Contribuente	Operazioni attive	Operazioni passive
Mensile	Effettuate dal 1° dicembre 2015 al 20 dicembre 2015	Registrate dal 1° dicembre 2015 al 20 dicembre 2015
Trimestrale	Effettuate dal 1° ottobre 2015 al 20 dicembre 2015	Registrate dal 1° ottobre 2015 al 20 dicembre 2015

In sede di determinazione dell'imposta riguardante le **operazioni attive effettuate** nell'ultimo mese o trimestre dell'anno 2015, sino al 20 dicembre 2015, 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. 633/72, 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 2015 e il 20 dicembre 2015 (contribuenti mensili) o tra il 1° ottobre 2015 e il 20 dicembre 2015 (contribuenti trimestrali);
- **effettuate tra il 1° novembre 2015 e il 20 dicembre 2015, 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 2015 e il 20 dicembre 2015 (contribuenti mensili) oppure tra il 1° ottobre 2015 e il 20 dicembre 2015 (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, infine, essere considerata in diminuzione, ai fini del calcolo dell'acconto secondo il metodo analitico, l'**eventuale Iva a credito riportata dalla liquidazione relativa al periodo prece-**

dente, ovvero il mese di novembre 2015 (contribuenti mensili) o il terzo trimestre 2015 (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 a 25,82 euro).

Esempio: contribuente mensile

Iva sulle fatture emesse dal 1° dicembre 2015 al 20 dicembre 2015: euro 23.000

Iva sulle cessioni effettuate entro il 20 dicembre 2015 con fatturazione differita: euro 1.000

Iva sulle fatture d'acquisto registrate dal 1° dicembre 2015 al 20 dicembre 2015: euro 12.000

Saldo a credito del mese di novembre 2015: euro 1.600

Acconto dovuto per il 2015: 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 2015 al 20 dicembre 2015: euro 31.000

Iva sulle cessioni effettuate entro il 20 dicembre 2015 con fatturazione differita: euro 2.000

Iva sulle fatture d'acquisto registrate dal 1° ottobre 2015 al 20 dicembre 2015: euro 16.000

Saldo a credito del terzo trimestre 2015: euro 3.000

Acconto dovuto per il 2015: euro 31.000 + euro 2.000 – euro 16.000 – euro 3.000 = euro 14.000

3.4. Metodo speciale per soggetti operanti 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 2014 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 2015**: 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 2014, è necessario fare riferimento ai pagamenti riconducibili alle seguenti causali:

- versamenti dovuti in base alle liquidazioni periodiche dei primi tre trimestri dell'anno 2014;

- versamenti relativi al quarto trimestre del 2013, in quanto effettuati entro il 17 febbraio 2014;
- 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 2013: euro 1.100.000

Versamenti riguardanti la liquidazione periodica del 1° trimestre 2014: euro 900.000

Versamenti afferenti la liquidazione periodica del 2° trimestre 2014: euro 700.000

Versamenti inerenti la liquidazione periodica del 3° trimestre 2014: euro 500.000

Totale versamenti anno solare 2014: euro 3.200.000

Versamenti 1° trimestre 2015: euro 400.000

Versamenti 2° trimestre 2015: euro 300.000

Versamenti 3° trimestre 2015: euro 200.000

Media dei versamenti relativi ai primi tre trimestri dell'anno 2015: euro 900.000/3 = euro 300.000

Acconto Iva 2015 = 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 algebricamente 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, esso 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 2014 (per i contribuenti "mensili" e "trimestrali per natura") e dell'ultimo trimestre

2014 (per i contribuenti "trimestrali per opzione"), tenendo conto dei correttivi da apportare alle suddette risultanze nell'ipotesi che, nel 2015, si siano verificate variazioni nei volumi d'affari delle attività gestite separatamente rispetto al 2014;

- il **dato "previsionale"** e **"analitico"** è ottenuto come nell'ipotesi precedente, ma con riferimento alle risultanze previste per il 2015.

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 2015** (per i contribuenti mensili) o **entro il 30 settembre 2015** (contribuenti trimestrali), non è dovuto il versamento dell'acconto;
- con riguardo al soggetto estinto successivamente alle predette date, ma **entro il 28 dicembre 2015**, il soggetto *avente causa* deve adottare come dato "storico" l'ammontare delle **risultanze del soggetto *dante causa*** (con riferimento all'ultima liquidazione periodica del 2014, ovvero in sede di dichiarazione annuale relativa al 2014) e, quale dato "previsionale", l'importo delle risultanze riguardanti le sole operazioni registrate sino alla data in cui ha effetto la fusione, compensando le risultante creditorie con quelle debitorie;
- qualora l'operazione straordinaria abbia **effetto tra il 29 dicembre 2015 e il 31 dicembre 2015**, il *dante causa* e l'*avente causa* devono **provvedere autonomamente** al versamento dell'acconto entro il 28 dicembre 2015. 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 2015**: la società incorporante accerta il superamento o meno di tale soglia tenendo conto soltanto dei propri versamenti effettuati nel 2014, commisurando l'acconto Iva dovuto alla media dei propri versamenti per i precedenti trimestri del 2015;
- **tra il 1° ottobre 2015 e il 28 dicembre 2015**: la società incorporante verifica il predetto limite considerando sia i propri versamenti effettuati nel 2014 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 2015, 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 2015, prima della scadenza del 28 dicembre 2015: 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 deve essere versato, **entro il 28 dicembre 2015**, soltanto se di **importo almeno pari ad euro 103,29** e in un'**unica soluzione**: l'art. 20, co. 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 esclude, infatti, la possibilità del pagamento rateale. 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.

Procedura	Descrizione
F24 web	Consente ai contribuenti di compilare e trasmettere il modello di versamento senza la necessità di scaricare sul proprio computer alcun <i>software</i> : 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 <i>homel remote banking</i> collegati al circuito CBI (Corporate Banking Interbancari) del sistema bancario o altri sistemi di <i>home banking</i> 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.

Il versamento dell'acconto Iva deve essere eseguito utilizzando uno dei seguenti **codici tributo**:

- **6013**, per i contribuenti mensili;
- **6035**, per i contribuenti trimestrali.

Tale pagamento può essere effettuato anche mediante **compensazione con crediti tributari**, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997: 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 2015, nonché su quelli effettuati a titolo di saldo in sede di dichiarazione annuale (per il 2015).

L'importo versato a titolo di acconto per l'anno 2015 deve essere scomputato:

- dalla **liquidazione relativa al mese di dicembre 2015**, per i contribuenti “mensili” (entro il 18 gennaio 2016);
- dalla liquidazione relativa all'**ultimo trimestre 2015**, per i **contribuenti “trimestrali per natura”** di cui all'art. 74, co. 4, del D.P.R. n. 633/1972 (entro il 16 febbraio 2016);
- dal **saldo relativo all'anno 2015**, per i contribuenti “trimestrali per opzione” ex art. 7 del D.P.R. n. 542/1999 (entro il 16 marzo 2016).

L'acconto versato deve, inoltre, essere indicato nella **dichiarazione annuale Iva**, nei righe **VL29** e **VH13**.

8. Sanzioni e ravvedimento operoso

Nel caso di omesso, tardivo o insufficiente versamento dell'acconto Iva relativo al 2015, da effettuarsi entro il **28 dicembre 2015**, può rendersi applicabile il nuovo regime sanzionatorio di cui al DLgs. n. 158/2015, oltre all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997. In particolare, per il mancato o tardivo versamento dell'acconto è attualmente prevista una sanzione amministrativa pari al **30%** dell'importo non versato, a norma dell'art. 13, co. 1, del D.Lgs. n. 471/1997.

La sanzione può essere ridotta nella misura del **50%** per i versamenti effettuati entro 90 giorni dalla scadenza del termine ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. n. 158/2015, se verrà confermata la previsione contenuta nel disegno di Legge di Stabilità 2016 che anticipa al 1° gennaio 2016 la decorrenza delle disposizioni previste dal D.Lgs. n. 158/2015. L'applicazione del principio del *favor rei* di cui all'art. 3, co. 3, del D.Lgs. n. 472/1997 dovrebbe, pertanto, estendere il nuovo regime sanzionatorio a tutti i ravvedimenti effettuati successivamente al **1° gennaio 2016**. Le sanzioni “rimodulate” potranno, infatti, essere cumulate con il beneficio del ravvedimento operoso, così che la sanzione prevista per il tardivo versamento potrà essere ulteriormente ridotta – a seconda di quando interviene la regolarizzazione – da un decimo del minimo ad un sesto del minimo.

Nel caso specifico dell'acconto Iva 2015, la sanzione da corrispondere (codice tributo **8904**), oltre agli interessi (codice tributo **1991**), per effetto del ravvedimento operoso sarà pari:

- all'**1,5%** dell'imposta non versata (anziché 3% applicabile sino al 31 dicembre 2015), se il ravvedimento si perfeziona entro il 27 gennaio 2016 (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 28 gennaio 2016 e il 29 marzo 2016 (primo giorno lavorativo

successivo al novantesimo giorno dalla scadenza – 27 marzo 2016, Pasqua – come chiarito dalla C.M. 12 giugno 2002, n. 50/E, par. 19.5);

- al **3,75%** dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene tra il 30 marzo 2016 e il 30 settembre 2016 (termine di presentazione del modello Iva 2016);
- al **4,29%** dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene entro il 28 febbraio 2017 (termine di presentazione del modello Iva 2017, da effettuarsi in via autonoma rispetto alla dichiarazione dei redditi);
- al **5%** dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene a decorrere dal 1° marzo 2017.

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 2016**, 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 2015 è effettuato con soli sette giorni di ritardo (il 4 gennaio 2016), il contribuente può beneficiare, cumulativamente:

- della riduzione a **un decimo** del minimo della sanzione, applicando il ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del DLgs. 472/1997;
- dell'ulteriore riduzione del **50%**, come previsto dall'art. 15 del DLgs. 158/2015 (se confermata, in sede di approvazione della Legge di Stabilità 2016, la decorrenza della norma dal 1° gennaio 2016);
- dell'ulteriore riduzione pari a **un quindicesimo** per ogni giorno di ritardo, ai sensi dell'art. 13 co. 1, secondo periodo, del DLgs. 471/1997.

Conseguentemente, per i ritardi nel versamento dell'acconto fino all'11 gennaio 2016, la sanzione di cui all'art. 13, co. 1, primo periodo, del DLgs. 471/1997 è pari all'**1% giornaliero**.

Tanto vale per i ravvedimenti posti in essere a decorrere dal 1° gennaio 2016, mentre per quelli effettuati entro il 31 dicembre 2015 non può essere applicata la riduzione del 50% della sanzione, come previsto dal D.Lgs. n. 158/2015. In altre parole, per i versamenti tardivi che avvengono dal 1° gennaio 2016 al quattordicesimo giorno successivo al termine per il versamento dell'acconto Iva (11 gennaio 2016), le sanzioni variano, a seconda dei giorni di ritardo, dal **4%** per quattro giorni di ritardo (4/15 del 15%) al **14%** per 14 giorni di ritardo (14/15 del 15%).

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).