



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

Acconto IVA: presupposti applicativi, determinazione e modalità di versamento

(Circolare n. 21 del 30 novembre 2017)

Indice

1. Premessa	3
2. Soggetti interessati e casi di esonero	3
3. Determinazione dell'acconto	5
3.1. Metodo storico	5
3.2. Metodo previsionale	10
3.3. Metodo analitico	11
3.4. Metodo speciale per soggetti operanti in particolari settori	12
4. Separazione delle attività	13
5. Pubblica Amministrazione e società soggette a <i>split payment</i>	14
6. Operazioni straordinarie e procedure concorsuali	16
7. IVA di gruppo	18
8. Termini e modalità di versamento	18
8.1. Limiti in materia di compensazioni	19
8.2. Presentazione dei modelli F24	21
8.3. Interesse corrispettivo	21
8.4. Codici tributo	21
9. Sanzioni e ravvedimento operoso	23
10. Omesso versamento risultante dalla dichiarazione annuale IVA 2017	24

1. Premessa

L'art. 6 della Legge 29 dicembre 1990, n. 405 prescrive l'obbligo, per i soggetti passivi IVA, di procedere al pagamento di un **acconto sull'imposta sul valore aggiunto 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 2017**, questo adempimento deve essere assolto entro il prossimo **27 dicembre 2017**.

Il contribuente tenuto al versamento dell'acconto IVA ha a disposizione **tre modalità** di determinazione dello stesso:

- **metodo storico**, che prevede il pagamento dell'88% di quanto pagato nella liquidazione IVA del quarto trimestre 2016 (da calcolare sommando l'acconto versato e il saldo versato l'anno successivo);
- **metodo previsionale**, che comporta il versamento dell'88% dell'IVA effettivamente dovuta sul mese di dicembre 2017 o sul quarto trimestre 2017 (calcolo, in via generale, difficile da ipotizzare con il rischio di versare un acconto di valore inferiore al dovuto);
- **metodo analitico** che si perfeziona con il pagamento del 100% dell'IVA a debito dovuta in riferimento alle operazioni effettuate, nell'ultimo periodo dell'anno (dicembre o quarto trimestre) fino al 20 dicembre 2017.

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 base del 30% ridotta alla metà – 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 casi 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 e degli **enti e 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).

Ipotesi di esonero

Vi sono, tuttavia, alcune **causa di esclusione** 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 2017**, 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, o al più tardi 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 di **split payment** di cui all'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, applicabile fino al prossimo 30 giugno 2020 (come da decisione Consiglio UE 25.4.2017, n. 2017/784);
- i contribuenti mensili che, nel mese di **dicembre del 2016**, hanno evidenziato un **credito IVA**;
- i **contribuenti trimestrali per natura**, se dalla liquidazione relativa al **quarto trimestre del 2016** risultava un **credito IVA**;
- i **contribuenti trimestrali per opzione**, qualora la **dichiarazione relativa all'anno 2016** esponga un **credito IVA**;
- i soggetti che **prevedono** di chiudere l'**ultima liquidazione** (mensile o trimestrale) **dell'anno**

2017, oppure la dichiarazione annuale relativa al 2017, con un'**eccedenza detraibile d'imposta**.

Resta, naturalmente, inteso che sono esonerati dal versamento dell'acconto IVA, anche i soggetti che nel 2016 hanno adottato il **regime dei minimi** (o che hanno aderito al nuovo regime forfettario) **e che**, nel 2017, 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 2016, non sono, infatti, tenuti al versamento dell'acconto IVA 2017.

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

Contribuenti che **hanno cessato l'attività**, anche per decesso, **entro il 30 novembre 2017** (se contribuenti mensili) ovvero **entro il 30 settembre 2017** (se contribuenti trimestrali).

Gli **imprenditori individuali che hanno concesso in affitto l'unica azienda**, entro il 30 settembre 2017 (se contribuenti trimestrali), ovvero entro il 30 novembre 2017 (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, come anticipato in premessa, **tre metodologie di calcolo**:

- **storico**;
- **previsionale**;
- **analitico**.

Una particolare modalità di calcolo dell'acconto (c.d. **metodo speciale**) è prevista, inoltre, dall'art. 1, co. 471, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311: tale disposizione prevede, **per talune tipologie di contribuenti**, il versamento di un importo pari al **97% della media dei versamenti eseguiti o da eseguire per i precedenti trimestri dell'anno in corso**. Tale metodo di determinazione dell'acconto, come meglio illustrato nel prosieguo, è **obbligatorio** per i soggetti che:

- rientrano nell'ambito di applicazione del **D.M. 24 ottobre 2000, n. 366** e **D.M. 24 ottobre 2000 n. 370**;
- nell'anno solare precedente hanno **versato IVA** per un ammontare **superiore ad euro 2.000.000**.

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

- per i **contribuenti mensili**, la liquidazione del mese di dicembre 2016 (rigo VH12, a debito, della

dichiarazione annuale IVA riguardante l'anno solare 2016);

QUADRO VH LIQUIDAZIONI PERIODICHE		CREDITI		DEBITI	Rovvedimento		CREDITI		DEBITI	Rovvedimento
		1	2	3						
Sez. 1 - Liquidazioni periodiche riepilogative per tutte le attività esercitate ovvero crediti e debiti trasferiti dalle società controllanti e controllate	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	Accounto dovuto		.00		Metodo				
						VH14	Subfornitori art. 74, comma 5			

CONTRIBUENTI MENSILI: ACCONTO IVA CON IL METODO STORICO

DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO

Acconto = **VH12** (campo debiti) x **88%**

Nel rigo VH 12 deve essere indicato il risultato della liquidazione periodica "comprendendo l'ammontare dell'acconto eventualmente versato".

ESEMPIO DI CALCOLO

- Acconto versato per l'anno 2016: euro 4.000
- Saldo IVA del mese di dicembre 2016: euro 10.000
- Totale IVA dovuta per il mese di dicembre 2016: euro 14.000
- **Acconto IVA dovuto per l'anno 2017: euro 14.000 * 88% = euro 12.320**

- per i **contribuenti trimestrali "per natura"** di cui all'art. 74, co. 4, del D.P.R. n. 633/1972, la liquidazione relativa all'ultimo trimestre 2016 (rigo VH12, a debito, della dichiarazione annuale IVA afferente l'anno solare 2016);

QUADRO VH LIQUIDAZIONI PERIODICHE		CREDITI		DEBITI	Rovvedimento		CREDITI		DEBITI	Rovvedimento
		1	2	3						
Sez. 1 - Liquidazioni periodiche riepilogative per tutte le attività esercitate ovvero crediti e debiti trasferiti dalle società controllanti e controllate	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	Accounto dovuto		.00		Metodo				
						VH14	Subfornitori art. 74, comma 5			

CONTRIBUENTI TRIMESTRALI PER NATURA: ACCONTO IVA CON IL METODO STORICO

DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO

Acconto = **VH12** (campo debiti) x **88%**

Nel rigo VH 12 deve essere indicato il risultato della liquidazione periodica "comprendendo l'ammontare dell'acconto eventualmente versato".

ESEMPIO DI CALCOLO

- Acconto versato per l'anno 2016: euro 4.000
- Saldo IVA dell'ultimo trimestre dell'anno 2016: euro 8.000
- Totale IVA dovuta per l'ultimo trimestre dell'anno 2016: euro 12.000
- **Acconto IVA dovuto per l'anno 2017: euro 12.000 * 88% = euro 10.560**

- per i **contribuenti trimestrali "per opzione"** ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. n. 542/1999, la liquidazione annuale 2016 (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 dichia-

razione annuale, **non va considerata**, in quanto rappresenta semplicemente l'interesse corrisposto (R.M. n. 157/E/2004).

VL38 TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 - VL35 + VL36)	,00
--	-----

+

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

-

VL36 Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale	,00
--	-----

CONTRIBUENTI TRIMESTRALI PER OPZIONE: ACCONTO IVA CON IL METODO STORICO	
DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO	ESEMPIO DI CALCOLO
<p>Acconto = [VL38 + VH13 - VL36] x 88%</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Acconto versato per l'anno 2016: euro 10.000 • Saldo IVA da dichiarazione annuale relativa all'anno 2016: euro 18.180, di cui euro 180 per maggiorazione dell'1% • Totale IVA dovuta per l'ultimo trimestre 2016: euro 10.000 + euro 18.180 - euro 180 = euro 28.000 • Acconto IVA dovuto per l'anno 2017: euro 28.000 * 88% = euro 24.640

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: qualora il contribuente riporti un **saldo a credito** per effetto di un maggiore acconto versato il periodo precedente, l'acconto per il 2017 deve essere commisurato a quanto effettivamente dovuto per il 2016.

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 2017**, rispetto a quella adottata nel 2016, devono essere osservate le regole di cui all'art. 6, co. 3, della Legge n. 405/1990.

Si ricorda che alcuni contribuenti possono **optare**, in forza di quanto disposto dall'art. 7 del D.P.R. 542/1999, per il **metodo della liquidazione trimestrale**. Tale opzione è riservata ai soggetti passivi che nell'anno solare precedente hanno realizzato un **volume d'affari non superiore a**:

- **euro 400.000**, per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi e per gli esercenti arti o professioni, ovvero;
- **euro 700.000**, per le imprese che **hanno per oggetto altre attività**.

In particolare, per i contribuenti che sono passati dal regime di liquidazione e versamenti su base mensile, applicato nel 2016, al regime su base trimestrale nel 2017, l'importo dovuto nel 2017 deve essere determinato facendo riferimento all'ammontare dell'**IVA versata nei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2016** (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 2016.

QUADRO VH		CREDITI			DEBITI			Ravvicinamento	CREDITI		DEBITI		Ravvicinamento
LIQUIDAZIONI PERIODICHE		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Sez. 1 - Liquidazioni periodiche riepilogative per tutte le attività esercitate ovvero crediti e debiti trasferiti dalle società controllanti e controllate	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				

TIPOLOGIA DI VARIAZIONE: MENSILE 2016 E TRIMESTRALE 2017 (metodo storico)	
MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO	ESEMPIO
L'acconto deve essere commisurato alla somma dei saldi delle liquidazioni di ottobre, novembre e dicembre 2016.	<p>Campi del modello IVA 2017 (relativo al 2016) da considerare: VH10 + VH11 + VH12.</p> <p><i>Esempio</i></p> <p>Un soggetto trimestrale 2017 (mensile 2016) presenta i seguenti saldi delle liquidazioni periodiche:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ottobre 2016 = euro 1.500; • Novembre 2016 = euro 2.650; • Dicembre 2016 (acconto + saldo) = euro 1.050; <p>Acconto IVA 2017 = euro 4.576 (euro 5.200 x 88%).</p>

Diversamente, nell'ipotesi di **variazione della periodicità da trimestrale (anno 2016) a mensile (anno 2017)**, l'importo dell'acconto dovuto per l'anno 2017 deve essere determinato facendo riferimento:

- per i **contribuenti trimestrali per natura**, a un terzo dell'IVA versata con riferimento all'ultimo trimestre del 2016 (1/3 dell'importo del rigo VH12 della dichiarazione annuale);

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

TIPOLOGIA DI VARIAZIONE: TRIMESTRALE PER NATURA 2016, MENSILE 2017 (metodo storico)	
MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO	ESEMPIO
Il calcolo deve essere rapportato a un terzo di quanto versato (a saldo e in acconto): per il quarto trimestre 2016 (trimestrali per natura).	Campi del modello IVA 2017 (relativo al 2016) da considerare: (VH12) / 3 . <i>Esempio</i> Per un soggetto mensile 2017 (trimestrale 2016) l'IVA dovuta in sede di dichiarazione relativa al 2016 risulta pari ad Euro 9.900. Acconto IVA 2017 = Euro 2.904 (Euro 9.900/3 * 88%)

- per i **contribuenti trimestrali per opzione**, ad un terzo del versamento effettuato all'atto della dichiarazione annuale IVA 2016, 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 + VL11, campo 1 + righi da VL25 a VL31)]		.00
ovvero		
VL33 IVA A CREDITO [(VL4 + VL11, campo 1 + righi da VL25 a VL31) - (VL3 + righi da VL20 a VL24)]		.00

Nel caso in cui, nella dichiarazione annuale IVA 2017, 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 + VL11, campo 1 + righi da VL25 a VL31)]		.00
ovvero		
VL33 IVA A CREDITO [(VL4 + VL11, campo 1 + righi da VL25 a VL31) - (VL3 + righi da VL20 a VL24)]		.00

TIPOLOGIA DI VARIAZIONE: CONTRIBUENTE TRIMESTRALE PER OPZIONE 2016 E MENSILE 2017 (metodo storico)	
MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO	ESEMPIO
Il calcolo deve essere rapportato a un terzo di quanto versato (a saldo e in acconto) all'atto della dichiarazione	Campi del modello IVA 2017 (relativo al 2016) da considerare: (VL32 - VL36 + VH13) / 3 .

IVA 2017 relativa al 2016, al netto degli interessi (trimestrali per opzione).	<p><i>Esempio</i></p> <p>Acconto IVA versato per l'anno 2016: euro 20.000</p> <p>Saldo IVA da dichiarazione relativa all'anno 2016: euro 4.020 di cui euro 20 per interessi 1%</p> <p>Totale IVA dovuta per l'ultimo trimestre dell'anno 2015: euro 20.000 + euro 4.020 – euro 20 = euro 24.000</p> <p>Acconto IVA dovuto per l'anno 2017: euro 24.000/3 * 88% = euro 7.040</p>
--	--

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 2017** – a seconda della propria periodicità di liquidazione dell'imposta – applicando l'aliquota dell'88% (art. 6, co. 2, della Legge n. 405/1990).

Metodo previsionale	Acconto IVA 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 2017 con il metodo previsionale, allorquando:

- i contribuenti mensili prevedono di dover liquidare per il mese di dicembre 2017 **un importo a titolo di acconto IVA inferiore a quello versato nel 2016;**
- i contribuenti trimestrali per natura ritengono di dover liquidare per il quarto trimestre 2017 **un importo a titolo di acconto IVA inferiore a quello versato nel 2016.** 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 2017 **un importo a titolo di acconto IVA inferiore a quello versato nel 2016.**

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 evidenzia 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 2017**.

CONTRIBUENTE	OPERAZIONI ATTIVE	OPERAZIONI PASSIVE
Mensile	Effettuate dal 1° dicembre 2017 al 20 dicembre 2017	Registrate dal 1° dicembre 2017 al 20 dicembre 2017
Trimestrale	Effettuate dal 1° ottobre 2017 al 20 dicembre 2017	Registrate dal 1° ottobre 2017 al 20 dicembre 2017

In sede di determinazione dell'imposta riguardante le **operazioni attive effettuate** nell'ultimo mese o trimestre dell'anno 2017, sino al 20 dicembre 2017, **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 2017 e il 20 dicembre 2017** (contribuenti mensili) o **tra il 1° ottobre 2017 e il 20 dicembre 2017** (contribuenti trimestrali);
- **effettuate tra il 1° novembre 2017 e il 20 dicembre 2017, 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 2017 e il 20 dicembre 2017** (contribuenti mensili) oppure **tra il 1° ottobre 2017 e il 20 dicembre 2017** (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 considerata 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 2017** (contribuenti mensili) o **il terzo trimestre 2017** (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 2017 al 20 dicembre 2017: euro 23.000

IVA sulle **cessioni effettuate** entro il 20 dicembre 2017 con **fatturazione differita**: euro 1.000

IVA sulle **fatture d'acquisto registrate** dal 1° dicembre 2017 al 20 dicembre 2017: euro 12.000

Saldo a credito del **mese di novembre 2017**: euro 1.600

Acconto IVA dovuto per il 2017: 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 2017 al 20 dicembre 2017: euro 31.000

IVA sulle **cessioni effettuate** entro il 20 dicembre 2017 con fatturazione differita: euro 2.000

IVA sulle **fatture d'acquisto registrate** dal 1° ottobre 2017 al 20 dicembre 2017: euro 16.000

Saldo a credito del terzo trimestre 2017: euro 3.000

Acconto dovuto per il 2017: euro 31.000 + euro 2.000 – euro 16.000 – euro 3.000 = euro 14.000

3.4. Metodo speciale per i 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 2016** 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 2017**: 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 2016, è necessario fare riferimento ai pagamenti riconducibili alle seguenti causali:

- versamenti dovuti in base alle **liquidazioni periodiche dei primi tre trimestri dell'anno 2016**;
- versamenti relativi al **quarto trimestre del 2015**, in quanto effettuati entro il 16 febbraio 2016;
- eventuali **versamenti integrativi a seguito di ravvedimento operoso**, a norma dell'art. 13 del D.Lgs. 472/1997.

Esempio

Versamenti relativi al 4° trimestre 2015: euro 1.100.000

Versamenti riguardanti la liquidazione periodica del 1° trimestre 2016: euro 900.000

Versamenti afferenti la liquidazione periodica del 2° trimestre 2016: euro 700.000

Versamenti inerenti la liquidazione periodica del 3° trimestre 2016: euro 500.000

Totale versamenti anno solare 2016: euro 3.200.000

Versamenti 1° trimestre 2017: euro 400.000

Versamenti 2° trimestre 2017: euro 300.000

Versamenti 3° trimestre 2017: euro 200.000

Media dei versamenti relativi ai primi tre trimestri dell'anno 2017: euro 900.000/3 = euro 300.000

Acconto IVA 2017 = 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 2016** (per i contribuenti "mensili" e "trimestrali per natura") e **dell'ultimo trimestre 2016** (per i contribuenti "trimestrali per opzione"), tenendo conto dei correttivi da apportare alle suddette risultanze nell'ipotesi che, nel 2017, si siano verificate variazioni nei volumi d'affari delle attività gestite separatamente rispetto al 2016;

- il dato “previsionale” e “analitico” è ottenuto come nell’ipotesi precedente, ma **con riferimento alle risultanze previste per il 2017.**

Rimane, 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 2017 (relativa al 2016) presenta un debito di imposta pari ad Euro 100,00.

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 2017 risulterebbe essere pari ad Euro 88,00 importo inferiore al minimo obbligatorio pari ad euro 103,29. Ne consegue che, per l’anno 2017, la BETA s.r.l. non sarà obbligata ad effettuare alcun versamento a titolo di acconto IVA.

5. Pubblica Amministrazione e società soggette a *split payment*

A decorrere dal 1° luglio 2017, a seguito delle modifiche apportate dall’art. 1 del D.L. 24.4.2017, n. 50, l’ambito applicativo dello *split payment* è stato ampliato alle seguenti categorie di soggetti:

- **Amministrazioni Pubbliche**, come definite dall’art. 1, co. 2, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, sia che operino nello svolgimento della propria attività istituzionale che di quella commerciale (o agricola);
- **società controllate** – ai sensi dell’art. 2359, co. 1, n. 1) e 2), c.c. – direttamente dalla **Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri** (art. 17-ter, co. 1-bis, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972);
- **società controllate** – a norma dell’art. 2359, co. 1, n. 1), c.c. (controllo di diritto) – direttamente dalle **Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di Comuni** (art. 17-ter, co. 1-bis, lett. b), del D.P.R. 633/1972);
- **società controllate direttamente o indirettamente** – in ossequio all’art. 2359, co. 1, n. 1), c.c. (controllo di diritto) – **dalle società di cui ai punti precedenti** (art. 17-ter, co. 1-bis, lett. c), del D.P.R. 633/1972);
- **società quotate inserite nell’indice FTSE MIB della Borsa italiana** (art. 17-ter, co. 1-bis, lett. d), del D.P.R. 633/1972).

L’art. 5, co. 2-bis, del D.M. 23 gennaio 2015, prevede una **specificata modalità di determinazione dell’acconto IVA** a carico dei soggetti tenuti all’applicazione dello *split payment* identificati ai fini

IVA: in sede di effettuazione del versamento, a prescindere del metodo di calcolo utilizzato (storico, previsionale oppure analitico), devono tener conto dell'imposta assolta sugli acquisti che è dovuta direttamente all'erario per effetto di quanto previsto dall'articolo 17-ter del D.P.R. 633/1972. In altri termini, ai fini dell'acconto IVA, che dovrà essere determinato secondo uno dei metodi (storico, previsionale o analitico) previsti dalla specifica disciplina, le Pubbliche Amministrazioni e le altre società di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, del D.P.R. n. 633/1972, dovranno tenere conto dell'**imposta versata** all'Erario nell'ambito della **scissione dei pagamenti**.

Regole per l'acconto IVA 2017

Limitatamente **all'acconto IVA 2017**, l'art. 2, co. 4, del D.M. 27 giugno 2017 ha stabilito che le Amministrazioni Pubbliche che operano nell'ambito delle attività commerciali e le società di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, del D.P.R. 633/1972, che effettuino il versamento dell'anticipo IVA **sulla base del metodo "storico"**, l'importo da versare entro il 27 dicembre 2017 deve essere determinato tenendo conto anche **dell'ammontare dell'imposta relativa agli acquisti soggetti a *split payment***, divenuta esigibile:

- nel **mese di novembre 2017**, per i contribuenti mensili;
- nel **terzo trimestre 2017**, per i contribuenti trimestrali.

Coerentemente a quanto precisato nella relazione illustrativa al D.M. 27 giugno 2017, e ribadito nella C.M. n. 27/E/2017, in caso di applicazione del **metodo storico**, le Amministrazioni Pubbliche e le società di cui all'art. 17-ter, co. 1-bis, D.P.R. n. 633/1972 che:

- **effettuano il versamento diretto dell'IVA** dovuta da *split payment*, secondo il metodo previsto dall'art. 5, co. 01, del D.M. 23 gennaio 2015, devono effettuare un **ulteriore versamento di acconto** determinato sulla base dell'imposta da scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel mese di novembre 2017, ovvero nel terzo trimestre 2017 in caso di soggetto trimestrale;
- **annotano le fatture nel registro delle fatture emesse** (o dei corrispettivi), secondo il metodo previsto dall'art. 5, co. 01, del D.M. 23 gennaio 2015, devono determinare l'acconto in base al **calcolo previsto per la categoria di appartenenza** (mensile, trimestrale, ecc.) aggiungendo l'ammontare dell'imposta divenuta esigibile nel mese di novembre 2017 ovvero nel terzo trimestre 2017 in caso di soggetto trimestrale.

Rimane ferma la possibilità, anche per i soggetti destinatari degli obblighi di *split payment*, di determinare l'acconto IVA secondo **una delle altre due modalità previste** dall'art. 6, co. 2 e 3-bis, della L. 405/1990 (metodo "previsionale" e "analitico").

Esempio

La società Alfa s.r.l. (contribuente mensile) ha effettuato, nell'anno 2017, un solo acquisto con applicazione dello *split payment* per un ammontare **pari ad euro 20.000** (IVA euro 4.400).

L'acquisto è stato posto in essere in data **4 agosto 2017** e il corrispettivo è stato pagato il 3 novembre 2017.

La Alfa s.r.l. ha annotato l'operazione nel registro degli acquisti e nel registro delle vendite e ha incluso l'**imposta fra i versamenti da effettuare entro il 18 dicembre 2017**.

Adottando il **metodo storico**, l'acconto IVA può essere determinato nel modo seguente:

- **Acconto versato per il 2016** (VH13 della dichiarazione IVA annuale relativa al 2016): euro 2.000
- **Debito IVA mese di dicembre 2016** (rigo VH12 campo "Debiti" della dichiarazione IVA annuale relativa al 2016): euro 8.000
- **Debito IVA da *split payment*** (esigibile nel mese di novembre 2017): euro 4.400
- **Base di calcolo acconto 2017**: euro 14.400 = (euro 8.000 + euro 5.000 + euro 4.400)
- **Acconto dovuto per il 2017**: euro 12.672 = (euro 14.400 * 88%)

6. 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 2017** (per i contribuenti mensili) o **entro il 30 settembre 2017** (contribuenti trimestrali), non è dovuto il versamento dell'acconto;
- con riguardo al soggetto estinto successivamente alle predette date, ma **entro il 27 dicembre 2017**, il soggetto *avente causa* deve adottare come dato "storico" l'ammontare delle **risultanze del soggetto *dante causa*** (con riferimento all'ultima liquidazione periodica del 2016, ovvero in sede di dichiarazione annuale relativa al 2016) 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 28 dicembre 2017 e il 31 dicembre 2017**, il *dante causa* e l'*avente causa* devono **provvedere autonomamente** al versamento dell'acconto entro il 27 dicembre 2017. 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 24.12.1993, 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"*. Con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, **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. n. 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 2017**: la società incorporante accerta il superamento o meno di tale soglia tenendo conto soltanto dei propri versamenti effettuati nel 2016, commisurando l'acconto IVA dovuto alla media dei propri versamenti per i precedenti trimestri del 2017;
- **tra il 1° ottobre 2017 e il 27 dicembre 2017**: 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.

7. 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 2017, prima della scadenza del 27 dicembre 2017: tali dati non saranno, pertanto, considerati dalla controllante in sede di quantificazione dell’acconto IVA di gruppo.

8. Termini e modalità di versamento

L’acconto IVA per il 2017 – determinato con uno dei metodi di calcolo in precedenza commentati – **non può essere rateizzato** (art. 20, co. 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241) e deve essere versato, pertanto, in un’unica soluzione, **entro il termine del 27 dicembre 2017**.

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 <i>computer</i> 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>home/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.

Rimane, naturalmente, impregiudicata la **possibilità** per il contribuente di **compensare il debito da acconto IVA con eventuali crediti d’imposta disponibili**, tenuto conto, tuttavia, delle disposizioni previste per contrastare fenomeni di indebita compensazione “orizzontale” di detti crediti, rese più stringenti, da ultimo, dal D.L. 24 aprile 2017 n. 50.

8.1. Limiti in materia di compensazioni

Con l’art. 3 del D.L. n. 50/2017 sono state, infatti, previste numerose disposizioni o limitazioni in materia di compensazioni, che consistono, in particolare:

- nell’inasprimento dei **vincoli all’utilizzo in compensazione “orizzontale”** nel modello F24 dei crediti d’imposta, con estensione dell’obbligo del visto di conformità;
- nell’anticipazione del **termine iniziale per la compensazione dei crediti IVA**, annuali o trimestrali, di importo superiore ad euro 5.000 annui;
- nell’introduzione di uno **specifico regime sanzionatorio nel caso di compensazione “orizzontale”** in violazione dell’obbligo del visto di conformità;
- nel controllo **preventivo del limite massimo delle compensazioni**;
- nell’**estensione dell’obbligo**, per i soggetti titolari di partita IVA, di utilizzare i **servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate** per la presentazione dei modelli F24 contenenti com-

pensazioni.

NOVITÀ IN MATERIA DI COMPENSAZIONE ORIZZONTALE	
Compensazione crediti relativi alle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'IRAP e alle ritenute alla fonte	<p>È stata ridotta, da euro 15.000 ad euro 5.000, la soglia annua oltre la quale l'utilizzo in compensazione "orizzontale" dei crediti è subordinato:</p> <ul style="list-style-type: none">• all'apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni dalle quali emergono;• in alternativa, per i contribuenti sottoposti alla revisione legale dei conti <i>ex art. 2409-bis c.c.</i>, alla sottoscrizione delle dichiarazioni, da cui emergono i crediti, da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile (collegio sindacale, revisore o società di revisione iscritti nell'apposito Registro).
Compensazione relativi ai crediti IVA annuale/trimestrale	<p>Per effetto delle nuove disposizioni:</p> <ul style="list-style-type: none">• il credito IVA annuale/trimestrale può essere utilizzato in compensazione "orizzontale" oltre il limite annuo di euro 5.000 (o euro 50.000 se il contribuente è una start up innovativa) solo previa apposizione del visto di conformità (o della sottoscrizione alternativa) sulla dichiarazione IVA dalla quale emerge il credito stesso o sul modello TR (in caso di credito trimestrale);• la compensazione di crediti IVA annuali/trimestrali per importi superiori ad euro 5.000 annui potrà avvenire a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale o del modello TR da cui emergono (a seconda che si tratti di un credito IVA annuale o trimestrale), mentre in precedenza bisognava attendere il giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale o del modello TR.

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 trovano applicazione le suddette limitazioni**, ovvero l'obbligo del visto di conformità o della sottoscrizione del soggetto incaricato della revisione legale, per i crediti di importo superiore ad euro 5.000. Infatti, con riferimento alle **modalità di utilizzo in compensazione dell'eccedenza detraibile**, l'Amministrazione Finanziaria (C.M. n. 1/E/2010 C.M. n. 13/E/2011 e R.M. n. 68/E/2017) ha chiarito che rimangono ferme le **precedenti disposizioni in relazione alla compensazione dei crediti IVA con i versamenti dovuti a titolo di IVA periodica**, anche se esposte nel modello F24, in quanto l'esposizione nel modello F24 di tale tipo di compensazioni configura, di fatto, solo una diversa modalità di esercitare la detrazione dell'eccedenza IVA a credito ammessa, senza condizioni, dall'art. 30 del D.P.R. 633/1972.

8.2. Presentazione dei modelli F24

Il D.L. 50/2017 ha, inoltre, disposto che i **soggetti titolari di partita IVA** sono tenuti alla presentazione dei **modelli F24 esclusivamente tramite i servizi telematici** messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (Entratel o Fisconline), secondo le modalità tecniche definite con il provv. Agenzia delle Entrate 21.12.2009, nell'ipotesi in cui vengano compensati **crediti** relativi:

- alle imposte sui redditi (IRES e IRPEF) e alle relative addizionali;
- alle ritenute alla fonte;
- alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito;
- all'IRAP;
- all'IVA (annuali e trimestrali);
- ai crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, il cui elenco, con i relativi codici tributo, è riportato negli Allegati 1 e 2 alla **R.M. n. 68/E/2017**.

In precedenza, l'obbligo di utilizzare i suddetti servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, al fine di poter effettuare i previsti controlli, si applicava solo alla compensazione dei crediti IVA (annuali o trimestrali) di **importo superiore ad euro 5.000 annui** ed in caso di presentazione di **modelli F24 a zero**. Si rammenta, infatti, che – in virtù 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, fosse stato di **importo pari a zero**, si sarebbero dovuti presentare **esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate** (F24 online, F24 web e F24 cumulativo).

8.3. Interesse corrispettivo

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). I contribuenti "trimestrali per opzione" applicano, infatti, la maggiorazione, a titolo di interessi, **solo sui versamenti relativi ai primi trimestri del 2017**, nonché su quelli effettuati **a titolo di saldo in sede di dichiarazione annuale** (per il 2017).

8.4. Codici tributo

Per il versamento dell'acconto IVA, tutti i soggetti devono utilizzare il modello di pagamento unificato F24, utilizzando i seguenti codici tributo.

CONTRIBUENTE	PERIODO	CODICE TRIBUTO
Trimestrale	2017	6035
Mensile	2017	6013

Esempio

Si ipotizzi il caso del sig. Rossi contribuente "mensile" che procede alla determinazione dell'acconto IVA 2017 con il metodo storico partendo, quindi, dal saldo della **liquidazione di dicembre 2016** da cui risulta un **debito IVA** pari ad **euro 14.000** = euro 6.000 (Acconto IVA 2016) + euro 8.000 (saldo IVA dicembre 2016).

In data 20 dicembre 2017, il sig. Rossi procede al **versamento dell'acconto IVA 2017** pagando 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 riterimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA	6013	2017		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

L'importo versato a titolo di acconto IVA per l'anno 2017 deve essere scomputato:

- dalla **liquidazione relativa al mese di dicembre 2017**, per i contribuenti "mensili" (entro il 16 gennaio 2018);
- dalla liquidazione relativa all'**ultimo trimestre 2017**, per i **contribuenti "trimestrali per natura"** di cui all'art. 74, co. 4, del D.P.R. n. 633/1972 (entro il 16 febbraio 2018);
- dal **saldo relativo all'anno 2017**, per i contribuenti "**trimestrali per opzione**" ex art. 7 del D.P.R. n. 542/1999 (entro il 16 marzo 2018).

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					
di cui versamenti auto UE effettuati in anni precedenti ma relativi a cessioni effettuate nell'anno			di cui sospesi per eventi eccezionali		
2			3		
		,00			,00

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

Analogamente, il contribuente è altresì tenuto a dare evidenza, nella **dichiarazione annuale IVA** (rigo 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	CREDITI		DEBITI	Ravvedimento
LIQUIDAZIONI PERIODICHE	VH1	1	2	3	3	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				VH14	Subfornitori art. 74, comma 5		

9. Sanzioni e ravvedimento operoso

In caso di omesso, insufficiente o ritardato versamento dell'acconto IVA, si applica la **sanzione amministrativa** di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 (30% o 15%, a seconda dei casi): a questo proposito, si ricorda che è prevista la riduzione alla metà quando il tardivo versamento è contenuto entro i 90 giorni dalla scadenza del termine. In particolare, nel caso specifico dell'acconto IVA 2017, 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 2018** (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, se il ravvedimento avviene **tra il 27 gennaio 2018 e il 27 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** (30 aprile 2018);
- 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 (30 aprile 2019).
- 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.

Rimane, 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 0,1% in ragione d'anno a partire dal 1° gennaio 2017** (D.M. 7 dicembre 2016);
- **salve eventuali modifiche applicabili dal 1° gennaio 2018**, da stabilire con Decreto Ministeriale da pubblicare sulla G.U. entro il 15 dicembre 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 IVA entro il **10 gennaio 2018**, 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 2017 è effettuato con soli sette giorni di ritardo (3 gennaio 2018) 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. 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 2018, la sanzione di cui all’art. 13, co. 1, primo periodo, del D.Lgs. 471/1997 è pari all’**1% giornaliero**.

Si ricorda altresì che la possibilità di avvalersi del **ravvedimento operoso** è, tuttavia, **inibita** – ai sensi dell’art. 13, co. 1-ter, del D.Lgs. 472/1997 – qualora al contribuente sia stato **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).

10. Omesso versamento risultante dalla dichiarazione annuale IVA 2017

Si segnala, infine, che, entro il termine del 27 dicembre 2017 è opportuno monitorare anche l’omesso versamento risultante dalla dichiarazione IVA 2017, relativo al 2016: l’art. 10-ter del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 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 duecentocinquantamila per ciascun periodo d’imposta”*. Nella precedente versione, invece, la **soglia di punibilità era pari ad euro 50.000**. A questo proposito, è necessario segnalare che, affinché ricorra la suddetta fattispecie punitiva **non basta 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 **proseguiva 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 2017, non dovesse versare l’IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale relativa al 2016,

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**. 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).