

Studio Fabrizio Mariani
Viale Brigata Bisagno 12/1 16129 Genova
Tel. e. fax. 010.59.58.294
f.mariani@studio-mariani.it

Circolare n. 28
del 27 novembre 2014

ACCONTO IVA 2014: CALCOLO E VERSAMENTO

In questa Circolare

1. **Quadro normativo**
2. **Novità F24 telematico dall'1.10.2014 – C.M. 19.9.2014, n. 27/E**
3. **Metodi di calcolo dell'acconto Iva**
4. **Soggetti «obbligati» e soggetti «esonerati»**
5. **Casi e situazioni particolari**
6. **Sanzioni e ravvedimento operoso**

Come di consueto **entro la scadenza del 27.12.2014** si dovrà versare l'**acconto Iva** per l'**anno d'imposta** successivo, un importo pari all'**88%** dell'**Iva** relativa all'**ultimo trimestre o mese precedente** (cfr. art. 6, L. 405/1990).

Per quest'anno la **data di scadenza del pagamento** verrà spostata al **29.12.2014** in quanto il **27.12.2014** cade di **sabato**.

Il **pagamento** può avvenire mediante **Mod. F24 telematico** e se risultano dei **crediti** da poter compensare sarà possibile non procedere al **pagamento** dietro **compensazione**. Per tale tipologia di **compensazione** (tributo su tributo) è possibile non presentare il **Mod. F24** per il pagamento dell'**acconto Iva**.

Il **versamento** dovrà essere fatto mediante **invio dell'F24 telematicamente** ed utilizzando il **codici tributo 6013** per i **contribuenti mensili** e **6035** per i **contribuenti trimestrali**, senza considerare alcuna **maggiorazione** (va preso l'**importo secco** non maggiorato degli **interessi**).

Il **pagamento dell'acconto** può avvenire solo in **via telematica** attraverso i **servizi di home banking** ovvero **Entratel** o **Fisconline** tenendo conto da quest'anno delle **specifiche avvertenze** per gli **F24**, secondo le **nuove regole** in vigore dall'**1.10.2014**.

Infatti, dall'**1.10.2014** sono entrate in vigore le **nuove regole** di presentazione del **Mod. F24**, e l'Agenzia delle Entrate, con la **C.M. 19.9.2014, n. 27/E** è già intervenuta per offrire i **primi chiarimenti**.

1. Quadro normativo

Tra gli **ultimissimi appuntamenti** che incombono sui **contribuenti Iva** figura, ormai da diverso tempo, il **versamento dell'acconto Iva** per il quale, per l'anno in corso, non si ravvedono sostanziali **differenze** rispetto al passato, sia nelle regole di **calcolo** che nelle **modalità** di esecuzione dei **versamenti**.

In particolare, i **soggetti passivi** ai fini **Iva** devono eseguire, entro il prossimo **27.12.2014** (considerato che cade di **sabato** il **versamento** va effettuato **lunedì 29.12.2014**), il **versamento** inerente all'**acconto Iva** per l'**anno d'imposta 2014**.

Detto **adempimento** va ad aggiungersi alle **liquidazioni** con cui periodicamente (mensilmente o, se ne ricorrono le condizioni, trimestralmente) il **contribuente** rileva la propria posizione **Iva** con riferimento alle **operazioni attive e passive** effettuate.

La norma di riferimento che regola il **versamento dell'acconto Iva** risiede, come è noto, nell'art. 6, L. 29.12.1990, n. 405, che nella sua attuale **formulazione** prevede «**entro il giorno 27 del mese di dicembre, l'obbligo di versare un importo pari all'88% del versamento effettuato, o che avrebbe dovuto essere effettuato, con riferimento all'ultimo mese o trimestre dell'anno cui si riferisce l'acconto**».

Tale **adempimento** è richiesto (salvo alcune specifiche eccezioni) alla gran parte dei **titolari di partita Iva**, i quali, sostanzialmente, sono chiamati ad effettuare una **liquidazione straordinaria** e ad anticipare, di fatto, l'**imposta** dovuta per l'**ultimo periodo di liquidazione** dell'anno **2014** (mese

di **dicembre** per i **contribuenti mensili**, mesi da **ottobre** a **dicembre** per i **contribuenti trimestrali**).

Più in particolare, i **sogetti passivi Iva** sono tenuti al pagamento, **entro** il prossimo **29.12. 2014**, di quanto dovuto «a titolo di **acconto**» in relazione alle **liquidazioni periodiche** di **chiusura**, ossia alle **liquidazioni periodiche finali** inerenti all'**anno d'imposta 2014**, riguardanti l'**ultimo mese** o l'**ultimo trimestre** dell'anno; si tratta, nello specifico, delle **liquidazioni** relative al **mese di dicembre** (per i **contribuenti mensili**), al **trimestre ottobre-dicembre** (per i **contribuenti trimestrali ordinari**), al **quarto trimestre** per i **contribuenti trimestrali** cd. «**speciali**» di cui all'art. 73, co. 1, lett. e) ed all'art. 74, co. 4, D.P.R. 633/1972 (autotrasportatori, distributori di carburante, imprese di somministrazione acqua, gas, energia elettrica, ecc.).

Il **pagamento** delle **somme** dovute a titolo di **acconto Iva** deve essere effettuato, esclusivamente con **modalità telematiche** (direttamente o tramite incaricati abilitati) utilizzando il **Modello di pagamento F24**, da presentare in banca, in posta o presso i concessionari della riscossione.

In **alternativa**, i **titolari di conto corrente** presso una **banca** che ha aderito alla **convenzione** con l'**Agenzia delle Entrate** possono richiedere il **codice Pin** ed effettuare il **pagamento on line**, addebitando la **somma** dovuta sul proprio **conto corrente**.

L'**acconto Iva**, che non è dovuto nel caso in cui risulti di importo **inferiore** a € **103,29**, non può essere rateizzato e deve essere **versato** in un'**unica soluzione**, senza applicare **alcuna maggiorazione** a titolo di **interessi**.

I **codici tributo** da utilizzare per il **versamento** dell'**acconto** tramite il **Mod. F24** sono specifici a seconda della **periodicità** con cui il contribuente ha effettuato le **liquidazioni periodiche** nel corso dell'**anno d'imposta 2014** e, precisamente, il contribuente può utilizzare, alternativamente, uno dei seguenti **codici** di seguito indicati:

- **codice 6013**: per i **contribuenti** che effettuano la **liquidazione** dell'**Iva mensilmente**;
- **codice 6035**: per i **contribuenti** che effettuano la **liquidazione** dell'**Iva trimestralmente**.

A differenza di quanto previsto per le **liquidazioni periodiche**, i **contribuenti trimestrali ordinari** non devono applicare la **maggiorazione** degli **interessi** dell'**1%**.

Inoltre, si precisa che l'**acconto Iva** può essere oggetto di «**compensazione orizzontale**», ossia il contribuente può avvalersi dell'istituto della **compensazione** di cui all'art.17, D.Lgs. 9.7.1997, n. 241, con altre **imposte**.

Pertanto, i **contribuenti** che hanno a disposizione **crediti** riportabili nel **Mod. F24** (relativi ad altre imposte, tributi, contributi o anche il credito Iva emerso in sede di dichiarazione annuale) possono utilizzarli per compensare l'**importo** dovuto a titolo di **acconto Iva**.

L'**importo versato a titolo di acconto Iva** dovrà essere **scomputato dal debito dell'ultima liquidazione Iva dell'anno 2014** e più precisamente:

- verrà detratto all'**Iva** da versare per il mese di **dicembre** (per i **contribuenti mensili**);
- in sede di **dichiarazione annuale Iva** (per i **contribuenti trimestrali**);
- o da quanto dovuto per la **liquidazione** del **4° trimestre** (per i **contribuenti trimestrali** cd. «**speciali**»), come meglio evidenziato nella tabella che segue.

Tabella n. 1 – Modalità e termini di versamento dell'acconto Iva

Tipo contribuenti	Modalità e termini di versamento
Mensili	Liquidazione al mese di dicembre 2014 (da versare entro il prossimo 16.1.2015)
Trimestrali (ordinari o per opzione)	Liquidazione ultimo trimestre 2014 (ottobre – novembre – dicembre) da versare entro il prossimo 16.3.2015
Trimestrali (cd. «speciali»)	Liquidazione ultimo trimestre 2014 (ottobre – novembre – dicembre) da versare entro il prossimo 16.2.2015 .

2. Novità F24 telematico dall'1.10.2014 – C.M. 19.9.2014, n. 27/E

Abbiamo detto che il **pagamento dell'acconto** può avvenire solo in **via telematica** attraverso i **servizi di home banking** ovvero **Entratel** o **Fisconline** tenendo conto da quest'anno delle **specifiche avvertenze** per gli **F24**, secondo le **nuove regole** in vigore dall'**1.10.2014**.

Infatti, dall'**1.10.2014** sono entrate in vigore le **nuove regole di presentazione** del **Mod. F24**, e l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 27/E/2014, è già intervenuta per offrire i primi **chiarimenti**.

Nel documento di prassi l'Agenzia spiega come presentare **on line** la **delega di pagamento** ed illustra i **casi** in cui è ancora possibile presentare il **Mod. F24 cartaceo**:

- dalle **persone fisiche private** (non titolari di partita Iva), per il versamento di **somme pari o inferiori a 1.000 euro, senza compensazioni**;
- **modelli precompilati dall'ente impositore**, anche per versamenti superiori a **1.000 euro**, purché non vi siano **compensazioni**;
- **fino al 31.12.2014** per i **versamenti rateali** in corso di **tributi, contributi** e altre **entrate**, anche in caso di **somme superiori a 1.000 euro**, di crediti in compensazione o di saldo pari a zero;
- per i **soggetti** che hanno **diritto ad agevolazioni fiscali**, nella forma di **crediti d'imposta**, utilizzabili in **compensazione** esclusivamente presso gli agenti della riscossione.

3. Metodi di calcolo dell'acconto Iva

Il **calcolo** per determinare l'**imposta** dovuta a titolo di **acconto Iva** può essere eseguito in modo differente in base al **metodo** prescelto dal contribuente.

Le vigenti disposizioni tributarie, infatti, consentono la possibilità di optare fra **tre distinte modalità**:

- **metodo storico**;
- **metodo previsionale** (art. 6, co. 2, L. 405/1990);

- **metodo delle operazioni effettuate**, cd. **metodo «effettivo-analitico»** (art. 6, co. 3-bis, L. 405/1990);

a seconda, quindi, che il **calcolo** venga effettuato su **dati storici, revisionali** o **effettivi**.

Spetta **al contribuente la scelta**, «ragionando» **su quello più vantaggioso**.

In linea generale, il **procedimento** più utilizzato è, come vedremo in seguito, sicuramente il **metodo storico**, che si basa sull'intera **imposta** pagata l'anno precedente.

Per valutare la **convenienza economica** ai fini dell'adozione di un **metodo di calcolo** piuttosto che un altro, il contribuente dovrà confrontare i **risultati** ottenuti applicando il **metodo storico** e quello **previsionale** e versare quindi il **minore** tra i due **importi**, fermo restando che è in ogni caso possibile versare l'**importo** che risulta dal **calcolo** effettuato utilizzando il **metodo analitico**.

Metodo storico

L'**importo** dovuto a titolo di **acconto** in base al «**metodo storico**» si ottiene calcolando l'**88%** del **versamento** effettuato, o che avrebbe dovuto essere effettuato, per l'**ultimo periodo di liquidazione** dell'anno precedente.

Il **calcolo** dell'**acconto** con il **metodo storico** è sicuramente **quello più utilizzato**, vista la semplicità che lo contraddistingue.

Infatti, la **base di riferimento** è commisurata all'**Iva a debito** risultante:

- dalla **liquidazione periodica** relativa al mese di **dicembre** dell'**anno precedente** (per i **contribuenti mensili**);
- dalla **dichiarazione annuale Iva** o dal **Modello Unico** dell'**anno precedente** (per i **contribuenti trimestrali ordinari** o su **opzione**);
- dalla **liquidazione periodica** del **quarto trimestre** dell'**anno precedente** per i **contribuenti trimestrali** cd. «**speciali**» (artt. 73, co. 1, lett. e), e 74, co. 4, D.P.R. 633/1972).

Attenzione: è importante ricordare che, nell'ipotesi di **variazione** della **cadenza** con cui vengono effettuate le **liquidazioni periodiche** rispetto all'**anno precedente**, a seguito di **opzione** da parte del contribuente o in conseguenza del **superamento** del **limite di volume d'affari** previsto, il **parametro di commisurazione** dell'**acconto** in base al **metodo «storico»** riferito a tale anno è costituito:

- se la **cadenza** è stata **trimestrale** (e si verifica il passaggio dal regime trimestrale a quello mensile), l'**acconto** deve essere calcolato su **un terzo** dell'**imposta** versata in sede di **dichiarazione annuale** per i **trimestrali** su **opzione** e da **un terzo** dell'**ammontare** versato per il **quarto trimestre** dai **trimestrali «speciali»**;
- se la **cadenza** è stata **mensile** (e si verifica il passaggio dal regime mensile a quello trimestrale) occorre calcolare l'**acconto** in base all'ammontare dei **versamenti** degli **ultimi tre mesi** dell'**anno precedente**.

Metodo previsionale

Con il **metodo previsionale** l'**acconto** viene calcolato sulla base di una **stima** delle **operazioni** che si ritiene di effettuare fino al **31 dicembre** dell'**anno in corso**.

Con questo metodo, l'**acconto** è pari all'**88%** dell'**Iva** che si prevede di dover versare:

- per il **mese di dicembre** dell' **anno in corso**, se si tratta di **contribuenti mensili**;
- in sede di **dichiarazione annuale Iva** o di **Unico**, se si tratta di **contribuenti trimestrali ordinari** o su **opzione**;
- per il **quarto trimestre**, per i **contribuenti trimestrali** cd. «**speciali**».

Più precisamente, si sottolinea che, in luogo dell'utilizzo del **metodo storico**, il contribuente può scegliere di utilizzare il **metodo previsionale** che consente di calcolare l'**acconto Iva** sulla base della **stima** delle **operazioni** che verranno effettuate fino alla chiusura del periodo di riferimento.

Pertanto, ai fini dell'individuazione del **dato previsionale**, il contribuente deve fare una **stima** delle **fatture attive** da emettere e di quelle **passive** da ricevere entro il **31.12.2014**.

In pratica, ferma restando la misura percentuale dell'**acconto** pari sempre all'**88%**, la determinazione del **dato previsionale** dovrebbe coincidere con quanto il contribuente ritiene di dover versare relativamente alla **liquidazione** del **mese di dicembre 2014** (per i **contribuenti mensili**) o dell'**ultimo trimestre** dell'**anno 2014** (per i **contribuenti trimestrali**).

Tale **metodo** è adottato soprattutto da chi prevede una **liquidazione periodica** o **annuale**, con un **debito** inferiore rispetto a quello dell'**anno precedente**.

Il **procedimento storico**, infatti, comporterebbe un **acconto superiore** a quello effettivamente dovuto una volta finiti i conti con l'**Iva**.

Occorre, tuttavia, essere molto prudenti nella scelta del **metodo previsionale** per il **calcolo** dell'**acconto Iva**, in quanto, contrariamente agli altri due metodi, quest'ultimo espone il contribuente al **rischio** di **sanzioni** nel caso in cui l'**acconto** versato risulti, a consuntivo, inferiore all'**88%** dell'**imposta** definitivamente **liquidata**.

Pertanto, è importante che il contribuente conosca con sufficiente certezza gli **importi** delle **fatture** che saranno emesse e ricevute entro la fine dell'anno.

Proprio perché si tratta di una **stima**, infatti, potrebbe incorrere in **errore** ed essere **sanzionato per carenza versamento a titolo di acconto** (con conseguente applicazione della **sanzione** ordinaria del **30%** sugli **importi dovuti e non versati**).

Naturalmente, come in seguito illustrato, il contribuente potrà avvalersi sempre dell'istituto del **ravvedimento operoso** provvedendo a versare sia la **maggior Iva** dovuta, sia le relative **sanzioni** con **interessi**, utilizzando i **codici tributo 8904** per la **sanzione** e **1991** per gli **interessi legali**.

Metodo analitico-effettivo (o delle operazioni effettuate)

In **alternativa** al **metodo storico** ed a quello **previsionale**, è previsto un ulteriore criterio basato su «**dati reali**» considerando l'**imposta** relativa alle **operazioni** effettuate fino alla data del **20 dicembre** dell'**anno corrente**.

In questo caso, la **misura in percentuale** del **versamento** è pari al **100%** del **debito tributario**.

Infatti, qualora i contribuenti adottino il cd. **metodo «analitico-effettivo»**, il **calcolo** di quanto dovuto a titolo di **acconto Iva** dovrà essere pari al **100%** dell'**imposta base Iva** risultante da una **liquidazione «straordinaria»** derivante dalle **operazioni** effettivamente poste in essere fino al **20.12.2014** (operazioni registrate o soggette a registrazione nel periodo di riferimento).

Più precisamente, il metodo analitico-effettivo (o delle operazioni effettuate) consiste nel calcolare l'**acconto** dovuto **sulla base di una apposita liquidazione che considera le operazioni effettuate fino alla data del 20.12.2014**; si tratta di una **liquidazione periodica «aggiuntiva»**, basata su **dati effettivi**, il cui **saldo** (se a debito) darà la misura dell'**acconto** dovuto.

Questo sistema di calcolo risulta conveniente per i soggetti con un **debito Iva** inferiore rispetto a quello determinato con il **«metodo storico»**.

Inoltre, rispetto al **metodo «previsionale»** (sebbene più oneroso sotto il profilo operativo) ha il **vantaggio** di non esporre il contribuente al rischio di vedersi applicare **sanzioni** in caso di **versamento insufficiente**, una volta **liquidata definitivamente l'imposta**.

Si evidenzia che per l'utilizzo del **calcolo sui dati «effettivi o reali»**, si dovranno prendere in considerazione, in linea generale, i seguenti **dati**:

- le **fatture emesse** (e i corrispettivi) regolarmente registrate;
- le **operazioni** annotate nel **registro delle fatture acquisti**;
- le **reali operazioni** effettuate anche se **non ancora registrate**.

In particolare, applicando il **metodo di calcolo** in esame, l'**acconto** risulta pari al **100%** dell'**importo** risultante da un'apposita e straordinaria **liquidazione periodica** effettuata dal contribuente che tiene conto dell'**Iva** relativa alle seguenti **operazioni** e così schematizzata:

- **operazioni annotate** (o che avrebbero dovuto essere annotate) nel **registro delle fatture emesse** (o dei corrispettivi) dal **1° dicembre al 20 dicembre** (se si tratta di **contribuenti mensili**) o dal **1° ottobre al 20 dicembre** (se si tratta di **contribuenti trimestrali**);
- **operazioni** che risultano effettuate (ai sensi dell'art. 6, D.P.R. 633/1972), ma **non ancora registrate o fatturate**, non essendo ancora decorsi i **termini** per l'**emissione della fattura** o per la registrazione, nel periodo dal **1° novembre al 20 dicembre**;
- **operazioni annotate nel registro delle fatture degli acquisti** dal **1° dicembre al 20 dicembre** (se si tratta di **contribuenti mensili**) o dal **1° ottobre al 20 dicembre** (se si tratta di **contribuenti trimestrali**).

Tabella n. 2 – Metodi per determinare l'acconto Iva a confronto

Metodo storico	88% dell'imposta dovuta in relazione all'ultimo mese o trimestre dell'anno precedente (si prende a riferimento il «dato storico» relativo all'anno 2013)
Metodo previsionale	88% del debito «presunto» che si stima di dover versare in relazione all'ultime mese o trimestre dell'anno in corso (il criterio di riferimento è dato da una «previsione» sulle prospettive di realizzo in base alle operazioni poste in essere fino al 31.12.2014)
Metodo effettivo-analitico	Liquidazione «straordinaria» al 20 dicembre dell'anno in corso, con operazioni effettuate (attive) e registrate (passive) a tale data. Con l'applicazione di questo metodo, il calcolo dell'acconto dovrà essere pari al

100% dell'imposta base Iva risultante dalla liquidazione «anticipata e straordinaria» derivante dalle operazioni effettivamente poste in essere fino al 20.12.2014 .
--

•

4. Soggetti «obbligati» e soggetti «esonerati»

Come già anticipato in premessa, sono tenuti a versare l'**acconto Iva**, tutti i **contribuenti** titolari di **partita Iva** (salvo alcune **eccezioni**), che svolgono **attività d'impresa, arte o professione**, qualunque sia la **forma giuridica** con la quale l'**attività** viene esercitata, che hanno l'obbligo di effettuare le **liquidazioni periodiche mensili** ovvero **trimestrali**.

Pertanto, in linea generale, sono **esclusi** dal versamento dell'**acconto Iva** tutti gli **altri soggetti** che non sono obbligati alle operazioni di **liquidazioni periodiche Iva**, mensili o trimestrali.

Inoltre, è sempre bene ricordare che la disciplina dell'**acconto Iva** contiene un principio di carattere generale che, sostanzialmente, esonera dall'assolvimento dell'**adempimento** i contribuenti che non hanno a disposizione uno dei **parametri** di riferimento per la determinazione dell'**importo** da versare e cioè una **posizione debitoria** nell'**ultima liquidazione** effettuata nell'anno precedente («**dato storico**») ovvero un **presunto debito** per l'**ultima liquidazione** relativa all'anno in corso («**dato previsionale**»).

Pertanto, sono **esonerati** dall'obbligo di versamento dell'**acconto Iva** i **soggetti** che si trovano in una delle seguenti situazioni:

1. **contribuenti** che hanno **iniziato** l'**attività** nel corso dell'**anno 2014**;
2. **contribuenti** che hanno **cessato** l'**attività** nel corso del **2014** (anche se la chiusura è avvenuta per decesso): entro il **30.9.2014** i **contribuenti trimestrali** ed entro il **30.11.2014** i **contribuenti mensili**;
3. **contribuenti** che risultavano a **credito** nella **liquidazione** dell'**ultimo periodo** (mese o trimestre) dell'anno precedente (2013), a prescindere dalla presentazione della **richiesta di rimborso**;
4. **contribuenti** che presumono di chiudere l'**anno in corso** a **credito**, ovvero con un **acconto** dovuto **inferiore a 103,29 euro**;
5. **contribuenti** che applicano i **regimi agevolati** delle **nuove iniziative imprenditoriali** (art. 13, L. 388/2000);
6. **contribuenti** che hanno adottato il **regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità** di cui all'art. 27, co. 1 e 2, D.L. 98/2011, conv. con modif. dalla L. 111/2011;
7. **contribuenti** in **regime agricolo** esonerati dagli **obblighi di liquidazione e versamento del tributo**, ex art. 34, co. 6, D.P.R. 633/1972;
8. **contribuenti** che esercitano **attività di intrattenimento**, ex art. 74, co. 6, D.P.R. 633/1972;
9. le **società** e le **associazioni sportive dilettantistiche** e le **associazioni** in genere che applicano il **regime forfettario** di cui alla L. 398/1991;
10. **contribuenti** che, in relazione al periodo d'imposta, hanno effettuato esclusivamente operazioni **esenti, non imponibili, non soggette all'imposta** o comunque senza l'obbligo al **pagamento del tributo**;
11. **contribuenti** colpiti da **calamità naturali** per i quali sussista un apposito provvedimento di **sospensione dei versamenti**;

12. **imprenditori individuali** che hanno concesso in **affitto** l'**unica azienda** entro il **30.9. 2014** (se **trimestrali**) o entro il **30.11.2014** (se **mensili**), a condizione che non esercitino **altre attività** soggette ad **Iva**;
13. **società estinte** a seguito di **fusione** o **incorporazione** entro il **30.11.2014** se **mensili**, entro il **30.9.2014** se **trimestrali**;
14. **raccoglitori e rivenditori di rottami, cascami, carta da macero, vetri** e simili, esonerati dagli obblighi di **liquidazione** e **versamento del tributo**;
15. coloro che nell'**ultimo periodo** (mese o trimestre) dell'**anno precedente** hanno evidenziato un **debito d'imposta inferiore a 116,72 euro** o che nell'ultimo periodo (mese o trimestre) dell'**anno** in corso presumono di calcolare un **debito d'imposta inferiore a 116,72 euro**;
16. **soggetti** che non dispongono di uno dei dati, quello «**storico**» o quello «**previsionale**», su cui, come detto, si basa il calcolo dell'acconto;
17. **enti pubblici territoriali** che esercitano **attività rilevanti** ai fini **Iva** (come i Comuni che gestiscono l'erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore).

IMPORTANTE

L'ipotesi di esonero dei **contribuenti** che hanno effettuato, nel corso dell'anno, esclusivamente **operazioni esenti, non imponibili** o non soggette all'**imposta** prevede però alcune **eccezioni**.

Il **beneficio** decade, infatti:

- in presenza di **operazioni intracomunitarie**;
- per alcune **prestazioni di servizi** effettuate nel **settore dell'edilizia**;
- per l'acquisto di **oro e argento** applicando il meccanismo del *reverse charge*.

5. Casi e situazioni particolari

In alcuni casi, il **versamento** dell'**acconto** potrebbe presentare alcune **difficoltà**, con riferimento alla puntuale **determinazione** della **base di calcolo**.

Di seguito, si illustrano sinteticamente alcune **situazioni straordinarie** o **particolari**.

Per esempio:

1. **Variazione del regime dei versamenti**: in caso di **modifica** delle **scadenze di liquidazione** tra un anno e l'altro, ai fini del **calcolo** del **dato storico**, valgono le seguenti regole:
 1. per il passaggio da **regime mensile** a **regime trimestrale** occorre calcolare l'**acconto** con riferimento alle **liquidazioni** degli ultimi **tre mesi** dell'**anno precedente**;
 2. per il passaggio da **regime trimestrale** a **regime mensile** l'**acconto** deve essere calcolato su **un terzo** dell'**imposta** versata per il **quarto trimestre**;
2. **Soggetti con contabilità separate**: i contribuenti con **contabilità separata** (art. 36, D.P.R. 633/1972) devono determinare distintamente l'**importo** riferibile a ogni **attività** svolta e, quindi, sono tenuti a effettuare distinte **liquidazioni** dell'**imposta**. Pertanto, l'**acconto Iva** deve essere calcolato **sommando** i **dati** relativi ad ogni **attività**, compensando in questo modo gli **importi a debito** con quelli **a credito**;
3. **Soggetti con contabilità presso terzi**: i contribuenti che affidano a **terzi** la **tenuta della contabilità** e che fanno riferimento, ai fini delle **liquidazioni periodiche**, ai **dati contabili** relativi al secondo mese precedente, ai sensi dell'art. 1, co. 3, D.P.R. 100/1998, possono

determinare l'ammontare dell'**acconto** nella misura di **due terzi** dell'**imposta** dovuta in base alla **liquidazione** per il mese di **dicembre**. Per questi soggetti, pertanto, è previsto un **ulteriore metodo di calcolo dell'acconto Iva**, che consiste sostanzialmente nell'**anticipare** l'effettuazione della **liquidazione** del mese di **dicembre**. Ciò, in realtà, si rende possibile atteso che la **liquidazione** del mese di **dicembre** viene effettuata, da parte di questi soggetti, prendendo a base le **operazioni** riferite al mese di **novembre**, operazioni già registrate alla data del **27 dicembre**;

4. **Società controllanti e controllate**: per i **soggetti** che nel corso dell'anno d'imposta 2012 hanno aderito alla particolare procedura di liquidazione dell'**Iva di gruppo**, ai sensi dell'art. 73, D.P.R. 633/1972, non sono previste specifiche disposizioni. Considerato, però, che il regime dell'**Iva di gruppo** si impernia principalmente sul fatto che tutti i **versamenti** devono essere effettuati dall'**ente** o **società controllante** per l'**intero gruppo**, ne consegue che anche l'**adempimento dell'acconto Iva** deve essere assolto unicamente dalla **capogruppo-controllante** con riferimento alla situazione complessiva del **gruppo**. Nel caso in cui la composizione del **gruppo** non sia mutata, l'**ente** o **società controllante** potrà determinare l'**acconto** sulla base del **metodo storico** prendendo a riferimento, quindi, la **liquidazione di gruppo** del mese di **dicembre 2013**.
Nel caso, invece, di **variazioni della composizione**, le **controllate** che sono «uscite» dal **gruppo** devono determinare **autonomamente** l'**acconto** in base ai propri **dati**, mentre la **controllante**, nel determinare la base di calcolo, non terrà conto dei dati riconducibili a dette **società**;
5. **Eredi**: gli **eredi** devono provvedere **entro 6 mesi** dal **decesso** del **soggetto obbligato**. Se il **decesso** avviene entro **4 mesi** dalla **scadenza**, senza il versamento dell'**acconto**, gli **eredi** possono sanare l'**omesso versamento**, senza alcuna maggiorazione, entro **6 mesi** dal **decesso**;
6. **Procedure concorsuali**: nessuna disposizione specifica è prevista in caso di **procedure concorsuali**, per cui anche il **curatore fallimentare** deve adempiere a tale **obbligo**;
7. **Operazioni di fusione**: nelle ipotesi di **fusione**, propria o per incorporazione, la **società risultante** dalla fusione o l'incorporante assume, alla **data** dalla quale ha **effetto** la **fusione**, i **diritti** e gli **obblighi** esistenti in capo alle **società fuse** o **incorporate** che risultano **estinte** per effetto della **fusione** stessa;
8. **Grandi imprese che erogano servizio pubblico**: per i **soggetti** individuati con i DD.MM. 366 e 370 del 24.10.2000, e cioè i soggetti che effettuano **servizi di telecomunicazione**, quelli che provvedono alla **somministrazione** di acqua, gas, energia elettrica, vapore e teleriscaldamento urbano, quelli che effettuano **servizi** di raccolta, trasporto e smaltimento dei **rifiuti solidi urbani ed assimilati**, di fognatura e depurazione, che nell'anno solare precedente hanno versato imposta sul valore aggiunto per un ammontare superiore a **2 milioni di euro**, la L. 80/2005 ha previsto una specifica e **più elevata misura dell'acconto Iva** pari al **97%** dell'importo corrispondente alla media dei versamenti trimestrali eseguiti, o che avrebbero dovuto essere eseguiti, per i precedenti **trimestri** dell'anno. In alternativa al **metodo** sopra illustrato, possono utilizzare unicamente il **metodo analitico** e non possono avvalersi né del **metodo storico** né del **metodo previsionale**.

6. Sanzioni e ravvedimento operoso

Il **mancato o insufficiente versamento dell'acconto Iva** è punito con una **sanzione amministrativa** pari al **30%** della **somma non versata**, ai sensi dell'art. 13, co. 1, D.Lgs. 471/1997, più gli **interessi di mora**.

Il **mancato versamento** si può, comunque, regolarizzare ricorrendo all'istituto del «**ravvedimento operoso**».

A tale riguardo si ricorda, infatti, che grazie al **ravvedimento operoso** si può procedere all'**autodeterminazione** ed applicazioni delle **sanzioni amministrative ridotte**, così come previsto ai sensi dell'art. 13, co. 1, D.Lgs. 472/1997 da calcolare nella **misura**:

- di **un decimo del 30% (3%)**, se il **pagamento** avviene entro **30 giorni** dalla **scadenza** (cd. «**ravvedimento breve**»);
- di **un ottavo del 30% (3,75%)**, se il **pagamento** avviene entro la **data di presentazione** della **dichiarazione annuale** relativa all'**anno** in cui è stata commessa la **violazione** (cd. «**ravvedimento lungo**»).
- **Attenzione:** per i contribuenti che regolarizzano gli **omessi** o i **tardivi versamenti di imposte e ritenute** entro i **14 giorni successivi** alla **scadenza**, l'art. 23, co. 31, D.L. 98/2011, ha previsto la possibilità di ridurre ulteriormente la **misura** della **sanzione** ridotta. In particolare, la **sanzione ordinaria** del **30%** - che si applica all'**omesso** o **tardivo pagamento** - si riduce allo **0,2%** per ogni giorno di **ritardo**, se il **versamento dell'imposta** è effettuato entro **14 giorni** dalla **scadenza** ed allo stesso si accompagna quello, spontaneo, dei relativi **interessi legali** e della **sanzione** entro il termine di **30 giorni** dalla **scadenza** (cd. «**ravvedimento sprint**» o «**mini ravvedimento**»).

Contestualmente al **versamento dell'imposta** ed alla **sanzione ridotta**, occorre versare anche gli **interessi moratori**, calcolati al **tasso legale annuo** (attualmente il **2,5%**), per **tutti i giorni di ritardo**: dal **giorno** in cui il **versamento** avrebbe dovuto essere effettuato (**27.12.2014**) a quello in cui effettivamente il **versamento** è eseguito.

A tal fine si ricorda che i **codici tributo** da utilizzare per i **versamenti tardivi** nel Modello di pagamento F24 sono i seguenti:

- codice **8904**: per la **sanzione pecuniaria**;
- codice **1991**: per la **quota di interessi tardivi**;
- codici **6035** o **6013**: per i riferimenti del versamento dell'**acconto Iva**, a seconda se si tratta di **contribuenti trimestrali** o **mensili**.

Tabella n. 3 – Sanzioni e ravvedimento operoso

Violazione per omesso versamento acconto Iva: il mancato o insufficiente versamento dell'acconto Iva è punito con una sanzione amministrativa pari al 30% dell' imposta dovuta	Sanzione amministrativa del 30% dell' importo non versato (art. 13, co. 1, D.Lgs. 471/1997)
Ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. 472/1997) Il contribuente che non ha versato l' acconto Iva , per sanare l' irregolarità , ha la possibilità di ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso applicando le seguenti riduzioni alla suddetta sanzione minima :	
1/10 del 30% (ossia il 3%)	Se il pagamento avviene entro 30 giorni dalla scadenza (cd. « ravvedimento breve »).
1/8 del 30% (ossia il 3,75%)	Se il pagamento avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione è stata commessa (cd. « ravvedimento lungo »).

1/15 del 30% (ossia il 0,2%)

Se il versamento dell'imposta è effettuato entro **14 giorni** dalla scadenza e allo stesso si accompagna quello, spontaneo, dei relativi interessi legali e della sanzione entro il termine di **30 giorni** dalla **scadenza** (cd. «**ravvedimento sprint**» o «**mini ravvedimento**»).

N.B. Con il **ravvedimento «sprint»** (entrato in vigore con il D.L. 98/2011) la **sanzione ordinaria** del **30%** si riduce allo **0,2%** per ogni giorno di ritardo. La misura del **30%**, che si riduce normalmente al **3%** in caso di **ravvedimento «breve o mensile»** entro **30 giorni**, è ulteriormente **ridotta ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo**. Il quindicesimo del **3%** è infatti uguale allo **0,2% giornaliero**. La misura varia dallo **0,2%** per **un giorno di ritardo**, fino al **2,80%** per **14 giorni di ritardo**. A partire dal **quindicesimo giorno di ritardo** fino al **trentesimo giorno** si applica la **misura fissa** del **3%**, prevista per il **ravvedimento «breve o mensile»**.

Oltre il **trentesimo giorno** si applica il **ravvedimento lungo** che prevede l'applicazione di una **sanzione pari al 3,75%**.

Infine, per completezza di trattazione, si evidenzia che il **termine per il versamento dell'acconto Iva**, rappresenta una data «spartiacque» ai fini del rispetto di una **norma penale**, in ordine agli **omessi versamenti**.

Infatti, la data del **27.12.2014** (quest'anno spostata al **29.12.2014** in quanto cade di sabato) contraddistingue il momento oltre il quale l'**omesso versamento** dell'**imposta** risultante dalla dichiarazione annuale dell'anno precedente (periodo di imposta 2013), se l'importo è **superiore a 50.000 euro**, costituisce **violazione** che assume **rilevanza penale**.

L'art. 10-bis, D.Lgs. 74/2000 (che regola la materia del mancato versamento di ritenute certificate) si applica negli stessi limiti (50.000 euro), «*anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo*».

Sotto il profilo temporale, il **reato** si perfeziona quando il **mancato versamento** dell'**Iva** risultante dalla dichiarazione annuale avviene «*entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo*», come letteralmente previsto dalla norma in esame.

In sostanza, la **violazione penale** (cioè il reato) si perfeziona se, alla data del **29.12.2014**, non risulta versato un **ammontare di Iva** relativa all'anno **2013**, superiore all'**importo limite** di 50.000 euro.

Infatti, con lo scopo di contrastare l'**evasione** dell'**Iva** derivante da **mancato versamento** dell'**imposta**, l'art. 35, co. 7, D.L. 223/2006 ha introdotto nel D.Lgs. 74/2000 gli artt. 10-ter e 10-quater, che prevedono due **nuove fattispecie di reato**.

Il contribuente che omette di versare l'**Iva** risultante dalla **dichiarazione annuale** entro il **termine** per il **versamento** dell'**acconto** relativo al periodo d'imposta successivo è punito con la **reclusione** da **6 mesi a 2 anni**.

La norma opera qualora l'**Iva non versata** nell'anno risulti superiore a **50.000 euro**.

Per la **consumazione** del **reato** non è sufficiente un qualsiasi **ritardo** nel versamento rispetto alle scadenze previste, ma occorre che l'**omissione** del **versamento** dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione si protragga fino al **27 dicembre** dell'**anno successivo** al **periodo d'imposta** di riferimento.

Ne consegue che il **reato** si perfeziona quando il contribuente, ad esempio, non versa, entro il **27.12.2014** (quest'anno 29.12.2014), il **debito Iva** risultante dalla **dichiarazione** relativa all'anno **2013**.

La stessa **sanzione** si applica per l'**omesso versamento** delle **somme** dovute, utilizzando in **compensazione crediti non spettanti** o **inesistenti** (cfr. art. 10-quater, D.Lgs. 74/2000).

Il **debito** si perfeziona nel momento in cui viene operata la **compensazione** per un **importo superiore a 50.000 euro**, con riferimento al **singolo periodo d'imposta**.

Studio Maritoni