

SERVIZIO FISCALE

CIRCOLARE N.61- del 17.12.2015

OGGETTO: ACCONTO IVA 2015

Entro il **28 dicembre 2015** (considerato che il 27/12 cade di domenica) deve essere versato l'acconto IVA relativo all'ultimo periodo (mese o trimestre) del 2015.

SOGGETTI OBBLIGATI

Sono tenuti ad effettuare il versamento dell'acconto Iva tutti i contribuenti titolari di partita IVA, che svolgevano un'attività nell'anno precedente (2014) e che continuano a svolgerla nell'anno in corso (2015).

SOGGETTI ESONERATI DAL VERSAMENTO DELL'ACCONTO IVA

Non versano l'acconto IVA i contribuenti che si trovano in una delle seguenti condizioni:

- contribuenti che hanno iniziato l'attività nel corso del 2015;
- contribuenti che hanno cessato l'attività nel corso del 2015 (comprese le società estinte a seguito di fusione propria o per incorporazione): anteriormente al 1° dicembre 2015, se contribuenti mensili, o al 1° ottobre 2015, se contribuenti trimestrali;
- contribuenti che risultavano a credito nell'ultimo periodo (mese o trimestre) dell'anno precedente (2014);
- contribuenti che prevedono di chiudere l'ultima liquidazione del 2015 a credito;
- contribuenti che, applicando il metodo "analitico" delle operazioni effettuate, evidenziano un'eccedenza a credito nel periodo 1° dicembre - 20 dicembre dell'anno in corso (se mensili) o nel periodo 1° ottobre - 20 dicembre dell'anno in corso (se trimestrali);
- contribuenti con un acconto dovuto inferiore ad euro 103,29;
- contribuenti in regime speciale agricolo ex art. 34, co. 6, D.P.R. n. 633/1972, esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento;
- contribuenti che nell'anno in corso hanno registrato soltanto operazioni esenti o non imponibili o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta;
- contribuenti colpiti da calamità naturali, per i quali sussista un apposito provvedimento di sospensione dei versamenti;
- contribuenti in regime speciale per intrattenimenti, ex art. 74, co. 6, D.P.R. n. 633/1972;
- le associazioni sportive dilettantistiche, nonché le associazioni senza fini di lucro e quelle pro loco, in regime forfetario (L. n. 398/91);
- imprenditori individuali che hanno affittato l'unica azienda entro il 30/11 o entro il 30/09 dell'anno in corso (a seconda che si tratti di contribuente mensile o trimestrale), a condizione che non esercitino altre attività soggette all'Iva;
- contribuenti che fruiscono del regime fiscale forfetario (art. 1, co. 54-89 L. 190/2014);
- contribuenti che aderiscono al regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile (art. 27, co. 1 e 2, D.L. 98/2011).

CRITERI DI CALCOLO

Al fine della determinazione dell'acconto IVA, il contribuente può utilizzare **alternativamente** uno dei seguenti metodi:

1) METODO STORICO:

la determinazione dell'acconto IVA con l'utilizzo del metodo storico prevede che l'acconto da versare sia pari all'**88%** del versamento IVA effettuato (o che avrebbe dovuto essere effettuato), per lo stesso periodo di liquidazione dell'anno precedente.

La base di riferimento, costituita dai dati storici 2014, è quindi diversa a seconda della periodicità di liquidazione adottata dal contribuente, risultando commisurata all'ammontare dell'IVA a debito derivante:

- dalla liquidazione IVA relativa al **mese di dicembre 2014**, per i contribuenti mensili;
- dalla liquidazione IVA relativa al **quarto trimestre 2014**, per i contribuenti trimestrali "speciali", di cui all'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972;
- dalla dichiarazione annuale relativa all'**anno 2014**, per i contribuenti trimestrali ordinari ("per opzione"),

secondo i riferimenti indicati nella seguente tabella:

Liquidazione	Base di riferimento	Modello IVA/2015
<i>Mensile</i>	Iva a debito liquidazione dicembre 2014	VH12
<i>Trimestrale "speciale"</i>	Iva a debito liquidazione quarto trimestre 2014	VH12
<i>Trimestrale "per opzione"</i>	Iva a debito dichiarazione IVA relativa al 2014 (saldo + acconto)	VL38 - VL36 + VH13

Pertanto, sotto il profilo pratico, la base di calcolo su cui si applica la percentuale dell'88% è costituita dalla somma di:

- acconto IVA dovuto per il periodo d'imposta 2014
- saldo IVA dovuto per il periodo d'imposta 2014.

Come evidenziato anche nella tabella, per i contribuenti trimestrali "per opzione", tale importo deve essere considerato al netto della maggiorazione dell'1% dovuto a titolo di interessi applicati in sede dichiarazione annuale, indicati nel rigo VL36 (R.M. 23/12/2004, n. 157).

Nel caso particolare di un soggetto trimestrale che ha chiuso la dichiarazione IVA relativa al 2014 con un **importo a credito** (indicato nel rigo VL33) per effetto di un maggior acconto versato, al fine di verificare l'eventuale obbligo di versamento dell'acconto IVA 2015, è necessario individuare quale sarebbe stato il saldo in assenza dell'acconto versato nel 2014.

Di conseguenza, l'acconto da versare per il 2015 dovrà essere commisurato a quanto effettivamente dovuto per il 2014, pari alla differenza tra l'acconto versato ed il credito IVA annuale (rigo VH13 - rigo VL33).

2) METODO PREVISIONALE:

In alternativa al metodo storico, il contribuente può adottare il metodo previsionale, che consente di calcolare l'acconto sulla base della stima delle operazioni che verranno effettuate fino alla chiusura del periodo di riferimento, quindi, sulla base del dato previsionale 2015, anziché del dato storico 2014.

Adottando tale criterio di calcolo, l'acconto è pari all'**88%** dell'IVA che si prevede di dover versare:

- relativamente all'ultima liquidazione periodica dell'anno in corso (**2015**), per i contribuenti mensili e per quelli trimestrali "speciali";
- in sede di dichiarazione annuale IVA/2016 (relativa all'anno **2015**), per i contribuenti trimestrali "per opzione".

Utilizzando questo metodo, occorre tuttavia porre attenzione al fatto che l'acconto determinato con tale modalità non risulti inferiore all'88% di quanto è effettivamente dovuto per il mese di dicembre 2015, il quarto trimestre 2015 o la dichiarazione IVA relativa al 2015 (a seconda della periodicità di liquidazione caratterizzante il contribuente), al fine di non incorrere nella sanzione amministrativa prevista in caso di insufficiente versamento dell'acconto (sanzione pari al 30% dell'importo non versato).

3) METODO DELLE OPERAZIONI EFFETTUATE (O METODO "ANALITICO"):

In alternativa al metodo storico e a quello previsionale, il contribuente può decidere di adottare un terzo criterio di calcolo, detto "metodo delle operazioni effettuate" o metodo "analitico", che si basa su dati "reali", ossia sulle operazioni che verranno effettuate nell'ultima parte (mese o trimestre, a seconda della tipologia del contribuente) del 2015.

In tal caso, l'acconto è pari al **100%** dell'importo che deriva da un'apposita liquidazione IVA "straordinaria" (atipica) al **20/12/2015**.

Al riguardo, si ricorda che il D.P.R. n. 435/2001 ha soppresso l'obbligo di annotazione delle liquidazioni dell'IVA, ormai a decorrere da quelle relative al 2002.

Tuttavia, riteniamo ragionevole e opportuno continuare ad annotare nei registri IVA le liquidazioni, compresa la suddetta liquidazione IVA straordinaria, sia al fine di avere i riferimenti necessari per la determinazione dell'IVA a debito o a credito, sia al fine di poter agevolmente esibire tali liquidazioni in caso di eventuale accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ciò detto, si rammenta che la liquidazione straordinaria al **20/12/2015** deve essere effettuata facendo la somma algebrica tra:

a) l'IVA a debito relativa alle seguenti operazioni attive:

- operazioni registrate (o che avrebbero dovuto essere registrate)
 - o nel periodo **01/12/2015 - 20/12/2015**, per i **contribuenti mensili**,
 - o nel periodo **01/10/2015 - 20/12/2015** per i **contribuenti trimestrali**

(compresi gli acquisti intracomunitari);

- operazioni effettuate
 - o nel periodo **01/12/2015 - 20/12/2015**, per i **contribuenti mensili**,
 - o nel periodo **01/10/2015 - 20/12/2015** per i **contribuenti trimestrali**

anche se non sono state emesse e/o registrate le relative fatture, non essendo ancora decorsi i termini di emissione/o di registrazione della fattura.

Ad esempio, dovranno essere considerate:

- le cessioni effettuate con DDT e le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, per le quali non è stata ancora emessa la relativa fattura differita (ex art. 21 co. 4, D.P.R. n. 633/1972);
- le fatture emesse per il ricevimento di acconti fino al 20/12/2015, non ancora annotate;
- le fatture, comunque emesse fino al 20/12/2015, non ancora annotate;

b) l'IVA a credito relativa a

- acquisti ed importazioni registrati
 - o nel periodo **01/12/2015 - 20/12/2015**, per i **contribuenti mensili**,
 - o nel periodo **01/10/2015 - 20/12/2015** per i **contribuenti trimestrali**

(compresi gli acquisti intracomunitari, anche se non ancora annotati, la cui corrispondente IVA a debito è già stata considerata, per effetto della doppia registrazione);

c) l'eccedenza detraibile d'imposta riportata dalla liquidazione del periodo precedente (novembre 2015 o terzo trimestre 2015).

*Si ricorda che il contribuente, ai fini del calcolo dell'acconto IVA, potrà utilizzare il metodo che gli consente di ottenere il risultato più conveniente, tra i criteri ammessi, sopra descritti.
Si rammenta, altresì, che la scelta tra i tre suddetti metodi è libera e non è vincolante per gli anni successivi.*

Casi particolari:

Contribuenti che affidano la contabilità a terzi (cd. contribuenti mensili "posticipati"):

I contribuenti che hanno optato per l'affidamento della contabilità a terzi possono scegliere di determinare l'acconto IVA applicando:

- il metodo storico: in tal caso, l'acconto deve essere pari all'**88%** dell'imposta dovuta in base alla liquidazione effettuata per il mese di dicembre dell'anno precedente, sulla base delle operazioni registrate nel mese di novembre dell'anno precedente.

Dunque, la base di calcolo per l'acconto 2015 è:

Iva a debito liquidazione dicembre 2014, effettuata sulla base delle operazioni di novembre 2014, indicata al rigo VH12 del Mod. IVA 2015;

- il metodo alternativo: adottando il metodo alternativo, l'acconto viene determinato in misura pari al **66%** (2/3) dell'IVA dovuta in base alla liquidazione da effettuare per il mese di dicembre dell'anno in corso, riferita alle operazioni registrate nel mese di novembre dello stesso anno.

- Dunque, la base di calcolo per l'acconto 2015 è:

Iva a debito liquidazione dicembre 2015, effettuata sulla base delle operazioni di novembre 2015.

VARIAZIONE DELLA PERIODICITA' DI LIQUIDAZIONE

Nell'ipotesi di variazione della periodicità di liquidazione:

- a) **da trimestrale a mensile**: il parametro su cui calcolare l'**88%** dovuto a titolo di acconto e' costituito da **un terzo** della somma versata nella dichiarazione annuale relativa all'anno precedente (al lordo dell'acconto);
- b) **da mensile a trimestrale**: l'acconto dell'**88%** va calcolato sulla base dei versamenti effettuati negli ultimi **tre mesi** dell'anno precedente (al lordo dell'acconto e al netto dell'eventuale eccedenza detraibile emergente dalla liquidazione relativa a dicembre 2014).

VERSAMENTO DELL'ACCONTO

Si riepilogano gli obblighi e le modalità per il versamento dell'acconto IVA:

- Il versamento dell'acconto va effettuato solo se l'importo, risultante dall'applicazione di uno dei tre metodi sopra indicati, è superiore o uguale a euro 103,29;
- I contribuenti trimestrali non devono applicare sull'acconto la maggiorazione dell'1% a titolo di interessi;
- Il pagamento deve essere effettuato con il modello F24, tenendo conto dell'estensione dell'obbligo di presentazione telematica del modello F24, disposto dall'art. 11, co. 2, del D.L. 24 aprile 2014, n. 66 (conv. da L. 89/2014), a decorrere dal 1° ottobre 2014.

I codici tributo, da indicare nella sezione Erario nel modello F24, sono i seguenti:

- **6013**, per i contribuenti mensili ("*Versamento acconto per IVA mensile*")
- **6035**, per i contribuenti trimestrali ("*Versamento IVA acconto*").

Il periodo di riferimento, da indicare nel corrispondente campo del modello F24, è il **2015**, mentre non dovrà essere indicato nulla nel campo relativo al numero di rate, dato che l'acconto IVA non può essere rateizzato;

- L'acconto può essere compensato nel modello F24 in compensazione "orizzontale", ossia con altre imposte, tributi e contributi a credito;
- L'acconto versato dovrà essere scomputato da quanto dovuto in sede di liquidazione periodica relativa a dicembre 2015 (per i contribuenti mensili), al quarto trimestre del 2015 (per i contribuenti trimestrali "speciali") o in sede di dichiarazione annuale IVA (per i contribuenti trimestrali "per opzione").

SANZIONI E RAVVEDIMENTO OPEROSO

Nell'ipotesi di omesso, insufficiente o tardivo versamento dell'acconto e' prevista la sanzione amministrativa in misura pari al 30% dell'importo non versato, versato in misura insufficiente o tardivamente (art. 13, co. 1, D.Lgs. 471/1997).

Al fine di regolarizzare tale violazione, il contribuente ha la possibilità di adottare il ravvedimento operoso, procedendo al versamento di:

- **acconto** (se non versato o se versato in misura insufficiente): codice tributo **6013** o **6035**;
- **interessi moratori** (nella misura dello 0,5% dal 1° gennaio 2015, con maturazione giorno per giorno,): codice tributo **1991** "Interessi sul ravvedimento – IVA";
- **sanzioni**: codice tributo **8904** "Sanzione IVA".

E' tuttavia possibile sanare dette irregolarità con la procedura del **ravvedimento operoso**.

In tal caso, il contribuente può provvedere al versamento degli importi dovuti – anche qualora le irregolarità siano già state contestate o siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche - avvalendosi delle **sanzioni in misura ridotta**, previste dall'art. 13 del D.Lgs. 472/1997 (così come modificato dall'art. 1, comma 637, Legge 190/2014):

- a 1/10 di 1/15 del 30% (0,2%), per ogni giorno di ritardo, se la regolarizzazione avviene entro quattordici giorni dal termine previsto per il pagamento del tributo (ravvedimento "sprint", introdotto a seguito delle modifiche operate all'art. 13, co. 1, D.Lgs. 471/1997, per effetto dell'art. 23, co. 31, D.L. 98/2011). In sostanza, in tale ipotesi, se il pagamento viene effettuato entro 14 giorni dal termine, la sanzione totale va **dal 0,2% al 2,8%**, pagando lo 0,2% per ogni giorno di ritardo fino al 14° giorno;
- a 1/10 del 30% (**3%**), nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito tra il 15° ed il 30° giorno successivo al termine previsto per il pagamento del tributo;
- a 1/9 del 30% (**3,33%**), se la regolarizzazione avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine previsto per il pagamento del tributo;
- a 1/8 del 30% (**3,75%**), se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione;
- a 1/7 del 30% (**4,29%**), se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa;
- a 1/6 del 30% (**5%**), se la regolarizzazione avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione;
- a 1/5 del 30% (**6%**), se la regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione.

Si segnala inoltre che, in base alle modifiche operate all'art. 13 del D.Lgs. 471/1997 per effetto dell'art. 15 del D.Lgs. 158/2015, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni, la sanzione del 30% è ridotta alla metà e per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni, tale sanzione è ulteriormente ridotta ad un importo pari a 1/15 per ciascun giorno di ritardo.

L'entrata in vigore di tale modifica è prevista per il 1° gennaio 2017, ma la Legge di Stabilità 2016 potrebbe anticiparne l'applicazione al 1° gennaio 2016.

DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO NEL CASO DI ESERCIZIO DI PIU' ATTIVITA'

In caso di soggetti con contabilità separate, l'acconto va riferito alle distinte liquidazioni d'imposta.

Dal momento che, permanendo l'unitarietà del soggetto d'imposta, i versamenti devono essere eseguiti per l'ammontare complessivamente dovuto, al netto delle eccedenze detraibili, nessun problema sussiste nell'ipotesi in cui i **termini di versamento** siano **omogenei**, in quanto l'acconto farà riferimento all'imposta complessivamente dovuta mensilmente o trimestralmente (è il caso di tutte le separazioni facoltative e di quelle obbligatorie con termini di versamento omogenei).

Ove, invece, con riferimento ai volumi d'affari di ciascuna attività separata, siano **diversi i termini di versamento** (è il caso delle separazioni obbligatorie con attività mensili e trimestrali), l'acconto sarà calcolato sulla somma algebrica dei dati mensili e trimestrali e andrà detratto rispettivamente dalla prima liquidazione a debito (mese di dicembre per le attività mensili, 4° liquidazione per le attività trimestrali) a seconda dell'attività cui è riferibile.

In questo caso riteniamo che il versamento debba essere effettuato con il codice tributo 6013 e/o 6035 imputando la somma versata all'attività mensile e/o trimestrale.

DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO IN CASO DI FUSIONE

Fusione con effetti tra il 01/01 ed il 30/11 (o 30/09 per i soggetti trimestrali)

Qualora gli effetti della fusione decorrano fra il 01/01 e il 30/11 (regime mensile) oppure fra il 01/01 e il 30/09 (regime trimestrale):

- nel caso di **fusione propriamente detta**, l'acconto non è dovuto né dalle società estinte (in quanto "cessate"), né dalla società risultante dalla fusione (in quanto manca il "dato storico");
- nel caso di **fusione per incorporazione**, mentre la società incorporata non è tenuta al versamento dell'acconto (in quanto "cessata"), la società incorporante è invece tenuta a versarlo, adottando uno dei tre metodi sopra illustrati. In particolare, se l'incorporante adotta il metodo storico considera solo i propri dati; se invece adotta il metodo previsionale o quello della liquidazione straordinaria al 20/12 tiene conto anche dei dati della incorporata.

Fusione con effetti tra il 01/12 (o il 01/10 per i soggetti trimestrali) ed il 27/12

Qualora gli effetti della fusione decorrano fra il 01/12 e il 27/12 (regime mensile) oppure fra il 01/10 e il 27/12 (regime trimestrale):

- nel caso di **fusione propriamente detta**, la società risultante dalla fusione dovrà tenere conto del fatto che anche le società fuse sono soggette all'obbligo dell'acconto e dovrà pertanto procedere alla determinazione ed al versamento dell'acconto, subentrando in tutti gli obblighi delle società fuse. In tale caso, il dato storico della società risultante dalla fusione sarà calcolato sulla base della somma algebrica dei dati storici delle società fuse, mentre il dato previsionale sarà dato dalla somma algebrica delle sole operazioni delle società fuse registrate fino alla data di effetto della fusione.
- nel caso di **fusione per incorporazione**, la società incorporante dovrà determinare e versare l'acconto tenendo conto anche dei dati storici e previsionali relativi alle società incorporate. Più precisamente, il dato storico dell'incorporante sarà determinato dalla somma algebrica del proprio dato storico e dei dati storici delle società incorporate, mentre il dato previsionale terrà conto delle operazioni effettuate sia dalla società incorporante che dalle società incorporate, registrate fino alla data di effetto dell'incorporazione.

DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO IN CASO DI SCISSIONE

Si distinguono i due seguenti casi:

- Scissione parziale:

la società scissa, in quanto continua la propria attività anche dopo l'operazione di scissione, dovrà determinare e versare l'acconto in modo autonomo; la società beneficiaria, se preesistente, dovrà calcolare (e versare) l'acconto sulla base della propria situazione contabile, sia per quanto riguarda il dato storico che quello previsionale o quello in relazione alle operazioni effettuate fino al 20 dicembre. Nell'ipotesi di società beneficiaria di nuova costituzione, creata a seguito della scissione, la stessa non è tenuta al versamento dell'acconto, in quanto priva del dato storico.

- Scissione totale:

nel caso di scissione avvenuta anteriormente all'inizio dell'ultimo periodo (dal 01/01 al 30/11 - ovvero al 30/09), la società scissa non è evidentemente tenuta al versamento dell'acconto, in quanto cessa la propria attività prima del periodo per il quale sarebbe dovuto l'acconto. La società beneficiaria, se preconstituita già dal precedente anno, dovrà determinare l'acconto sulla base della propria situazione

contabile, adottando uno dei tre metodi visti sopra. Per contro, la società beneficiaria di nuova costituzione non dovrà determinare l'acconto in quanto carente del dato storico.

Nel caso in cui la scissione avvenga dall'inizio dell'ultimo periodo dell'anno al 27 dicembre, l'acconto dovrà essere determinato dalla società scissa, sulla base dei propri dati, e versato eventualmente dalla società beneficiaria indicata nell'atto di scissione.

NORMA PENALE

In base al nuovo art. 10-ter del D.Lgs. 74/2000 (come modificato dall'art. 8, D.Lgs. 158/2015, con decorrenza dal 22 ottobre 2015), è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chi non versa l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a 250.000 euro (in precedenza, euro 50.000,00), entro il termine per il versamento dell'acconto IVA relativo al periodo di imposta successivo.

Pertanto, il 28 dicembre 2015 (in quanto il 27/12 cade di domenica) costituisce la data-limite, entro la quale poter sanare l'eventuale mancato versamento di un ammontare di IVA relativa alla dichiarazione annuale 2015 (inerente al 2014) di importo superiore a 250.000 euro, senza incorrere in sanzioni penali.

Dopo tale data, infatti, l'omesso versamento di un importo di IVA, risultante dalla dichiarazione annuale relativa al 2014, superiore a 250.000 euro, costituisce violazione di natura penale.

Dunque, per evitare l'applicazione della norma penale, qualora il contribuente si trovi in una siffatta situazione, si consiglia di provvedere quanto meno al versamento di un importo dell'imposta, relativa al 2014, sufficiente ad abbassare sotto la predetta soglia di euro 250.000 il residuo ammontare dell'IVA ancora dovuto.