

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

Acconto IVA: soggetti interessati, determinazione e modalità di versamento

(Circolare n. 21 del 28 novembre 2018)

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

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	8
3.3. Metodo analitico	8
3.4. Metodo speciale per soggetti operanti in particolari settori	10
4. Separazione delle attività	11
5. Acconto IVA e <i>split payment</i>	12
6. Operazioni straordinarie e procedure concorsuali	13
7. IVA di gruppo	15
8. Termini e modalità di versamento	15
8.1. Limiti in materia di compensazioni	16
8.2. Presentazione dei modelli F24	18
8.3. Interesse corrispettivo	18
8.4. Codici tributo	18
8.5. Controlli preventivi sulle compensazioni	19
9. Sanzioni e ravvedimento operoso	20
10. Omesso versamento risultante dalla dichiarazione annuale IVA 2018	21

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

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 2018**, questo adempimento deve essere assolto entro il prossimo **27 dicembre 2018**.

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 2017 (da determinare sommando l'acconto e il saldo versato l'anno successivo);
- **metodo previsionale**, che comporta il versamento dell'88% dell'IVA effettivamente dovuta sul mese di dicembre 2018 o sul quarto trimestre 2018 (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 2018.

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.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

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 **cause 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 2018**, 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. 633/1972;
- i contribuenti che esercitano attività di intrattenimento ai sensi dell'art. 74, co. 6, del D.P.R. 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;

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

-
- i **contribuenti minimi** di cui all'art. 27, co. 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, che possono utilizzare questo 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**;
 - 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 2017**, hanno evidenziato un **credito IVA**;
 - i **contribuenti trimestrali per natura**, se dalla liquidazione relativa al **quarto trimestre del 2017** risultava un **credito IVA**;
 - i **contribuenti trimestrali per opzione**, qualora la **dichiarazione relativa al 2017** esponga un **credito IVA**;
 - i soggetti che **prevedono** di chiudere l'**ultima liquidazione** (mensile o trimestrale) **del 2018**, oppure la dichiarazione annuale relativa al 2018, con un'**eccedenza detraibile d'imposta**;
 - gli **imprenditori individuali che hanno concesso in affitto l'unica azienda**, entro il 30 settembre 2018 (se contribuenti trimestrali), ovvero entro il 30 novembre 2018 (se contribuenti mensili), **a condizione che non esercitino altre attività soggette all'IVA**.

Resta, naturalmente, inteso che sono esonerati dal versamento dell'acconto IVA anche i soggetti che nel 2017 hanno adottato il **regime dei minimi** (o che hanno aderito al regime forfetario di cui all'art. 1, co. 54-89, della Legge n. 190/2014) e che, nel 2018, 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 2017, non sono, infatti, tenuti al versamento dell'acconto IVA 2018.

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**;

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

- **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 2017 (rigo VH15, a debito, della dichiarazione annuale IVA riguardante l'anno solare 2017 e rigo VH17);

CONTRIBUENTI MENSILI: ACCONTO IVA CON IL METODO STORICO

ESEMPIO

- Acconto versato per l'anno 2017 (rigo VH17): euro 4.000
- Saldo IVA del mese di dicembre 2017 (rigo VH15): euro 10.000
- Totale IVA dovuta per il mese di dicembre 2017: euro 14.000
- **Acconto IVA dovuto per l'anno 2018: euro 14.000 * 88% = euro 12.320**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

- 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 2017 (rigo VH16, a debito, della dichiarazione annuale IVA afferente l'anno solare 2017 e rigo VH17);

CONTRIBUENTI TRIMESTRALI PER NATURA: ACCONTO IVA CON IL METODO STORICO ESEMPIO

- Acconto versato per l'anno 2017 (rigo VH17): euro 4.000
- Saldo IVA dell'ultimo trimestre dell'anno 2017 (rigo VH16): euro 8.000
- Totale IVA dovuta per l'ultimo trimestre dell'anno 2017: euro 12.000
- Acconto IVA dovuto per l'anno 2018: euro 12.000 * 88% = euro 10.560

- per i **contribuenti trimestrali "per opzione"** ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. 542/1999, la liquidazione annuale 2017 (rigo VL38 + rigo VH17 – rigo VL36). A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la **maggiorazione dell'1%**, applicata all'IVA dovuta in sede di dichiarazione annuale, **non va considerata**, in quanto rappresenta semplicemente l'interesse corrisposto (R.M. 157/E/2004).

CONTRIBUENTI TRIMESTRALI PER OPZIONE: ACCONTO IVA CON IL METODO STORICO ESEMPIO

- Acconto versato per l'anno 2017 (rigo VH17): euro 10.000
- Saldo IVA da dichiarazione annuale relativa all'anno 2017: euro 18.180 (rigo VL38), di cui euro 180 per maggiorazione dell'1% (rigo VL 36)
- Totale IVA dovuta per l'ultimo trimestre 2017: euro 10.000 + euro 18.180 – euro 180 = euro 28.000
- **Acconto IVA dovuto per l'anno 2018: 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. Si precisa, inoltre, che la base di calcolo deve fare riferimento all'IVA dovuta al lordo dell'eventuale acconto versato a suo tempo nel mese di dicembre dell'anno precedente: qualora il contribuente

STUDIO ASSOCIATO IBERATI
Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

riporti un **saldo a credito** per effetto di un maggiore acconto versato il periodo precedente, l'acconto per il 2018 deve essere commisurato a quanto effettivamente dovuto per il 2017.

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 2018, rispetto a quella adottata nel 2017, devono essere osservate le regole di cui all'art. 6, co. 3, della Legge n. 405/1990.

Si ricorda che, in forza di quanto disposto dall'art. 7 del D.P.R. 542/1999, possono **optare** per il **metodo della liquidazione trimestrale** i 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 2017, al regime su base trimestrale nel 2018, l'importo dovuto nel 2018 deve essere determinato facendo riferimento all'ammontare dell'**IVA versata nei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2017** (rigo VH16 della dichiarazione annuale IVA), **compreso l'eventuale acconto**, al netto dell'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2017.

TIPOLOGIA DI VARIAZIONE:	
MENSILE 2017 E TRIMESTRALE 2018 (metodo storico)	
MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO	ESEMPIO
L'acconto deve essere commisurato alla somma dei saldi delle liquidazioni di ottobre, novembre e dicembre 2017, compreso l'eventuale acconto.	Un soggetto trimestrale 2018 (mensile 2017) presenta i seguenti saldi delle liquidazioni periodiche: <ul style="list-style-type: none">• Ottobre 2017 = euro 1.500;• Novembre 2017 = euro 2.650;• Dicembre 2017 (acconto e saldo) = euro 1.050; Acconto IVA 2018 = euro 5.200 x 88% = euro 4.576

STUDIO ASSOCIATO IBERATI
Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

Diversamente, nell'ipotesi di **variazione della periodicità da trimestrale (anno 2017) a mensile (anno 2018)**, l'importo dell'acconto dovuto per l'anno 2018 deve essere determinato facendo riferimento:

- per i **contribuenti trimestrali per natura**, ad un terzo dell'IVA versata con riferimento all'ultimo trimestre del 2017;

TIPOLOGIA DI VARIAZIONE: TRIMESTRALE PER NATURA 2017, MENSILE 2018 (metodo storico) ESEMPIO
Per un soggetto mensile 2018 (trimestrale 2017), l'IVA dovuta in sede di dichiarazione relativa al 2017 risulta pari ad Euro 9.900. Acconto IVA 2018 = Euro 9.900/3 * 88% = Euro 2.904

- per i **contribuenti trimestrali per opzione**, ad un terzo del versamento effettuato all'atto della dichiarazione annuale IVA 2018, al netto degli interessi (1/3 della sommatoria dei rigli VL32 e VH17 della dichiarazione annuale).

Nel caso in cui, nella dichiarazione annuale IVA 2018, il contribuente **abbia rilevato un importo a credito**, al posto di VL32 dovrà considerare **VL33 (IVA a credito) con segno meno**.

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 2018** – a seconda della propria periodicità di liquidazione dell'imposta – applicando l'aliquota dell'88% (art. 6, co. 2, della Legge 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. 633/1972, al fine di rendere omogenei l'importo relativo al "dato storico" e quello "**previsionale**", quest'ultimo deve essere

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

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 2018 con il metodo previsionale, allorquando:

- i contribuenti mensili prevedono di dover liquidare per il mese di dicembre 2018 **un importo a titolo di acconto IVA inferiore a quello versato nel 2017**;
- i contribuenti trimestrali per natura ritengono di dover liquidare per il quarto trimestre 2018 **un importo a titolo di acconto IVA inferiore a quello versato nel 2017**. 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 2018 **un importo a titolo di acconto IVA inferiore a quello versato nel 2017**.

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. 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 2018**.

CONTRIBUENTE	OPERAZIONI ATTIVE	OPERAZIONI PASSIVE
Mensile	Effettuate dal 1° dicembre 2018 al 20 dicembre 2018	Registrate dal 1° dicembre 2018 al 20 dicembre 2018
Trimestrale	Effettuate dal 1° ottobre 2018 al 20 dicembre 2018	Registrate dal 1° ottobre 2018 al 20 dicembre 2018

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

In sede di determinazione dell'imposta riguardante le **operazioni attive effettuate** nell'ultimo mese o trimestre dell'anno 2018, sino al 20 dicembre 2018, **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. 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. 633/1972 nel **periodo compreso tra il 1° dicembre 2018 e il 20 dicembre 2018** (contribuenti mensili) o **tra il 1° ottobre 2018 e il 20 dicembre 2018** (contribuenti trimestrali);
- **effettuate tra il 1° novembre 2018 e il 20 dicembre 2018, 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. 633/1972 nel periodo **compreso tra il 1° dicembre 2018 e il 20 dicembre 2018** (contribuenti mensili) oppure **tra il 1° ottobre 2018 e il 20 dicembre 2018** (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 2018** (contribuenti mensili) o il **terzo trimestre 2018** (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 2018 al 20 dicembre 2018: euro 23.000

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

IVA sulle **cessioni effettuate** entro il 20 dicembre 2018 con **fatturazione differita**: euro 1.000

IVA sulle **fatture d'acquisto registrate** dal 1° dicembre 2018 al 20 dicembre 2018: euro 12.000

Saldo a credito del **mese di novembre 2018**: euro 1.600

Acconto IVA dovuto per il 2018: 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 2018 al 20 dicembre 2018: euro 31.000

IVA sulle **cessioni effettuate** entro il 20 dicembre 2018 con fatturazione differita: euro 2.000

IVA sulle **fatture d'acquisto registrate** dal 1° ottobre 2018 al 20 dicembre 2018: euro 16.000

Saldo a credito del terzo trimestre 2018: euro 3.000

Acconto dovuto per il 2018: 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 2017** 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 2018**: 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 2017, è necessario fare riferimento ai pagamenti riconducibili alle seguenti causali:

- versamenti dovuti in base alle **liquidazioni periodiche dei primi tre trimestri del 2017**;

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

-
- versamenti relativi al **quarto trimestre del 2016**, in quanto effettuati entro il 16 febbraio 2017;
 - eventuali **versamenti integrativi a seguito di ravvedimento operoso**, a norma dell'art. 13 del D.Lgs. 472/1997.

Esempio

Versamenti relativi al 4° trimestre 2016: euro 1.100.000

Versamenti riguardanti la liquidazione periodica del 1° trimestre 2017: euro 900.000

Versamenti afferenti la liquidazione periodica del 2° trimestre 2017: euro 700.000

Versamenti inerenti la liquidazione periodica del 3° trimestre 2017: euro 500.000

Totale versamenti anno solare 2017: euro 3.200.000

Versamenti 1° trimestre 2018: euro 400.000

Versamenti 2° trimestre 2018: euro 300.000

Versamenti 3° trimestre 2018: euro 200.000

Media dei versamenti relativi ai primi tre trimestri dell'anno 2018: euro 900.000/3 = euro 300.000

Acconto IVA 2018 = 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. 633/1972** per la tenuta della contabilità separata comporta che il versamento dell'**acconto IVA** debba essere effettuato **cumulativamente**, per tutte

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

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 2017** (per i contribuenti "mensili" e "trimestrali per natura") e **dell'ultimo trimestre 2017** (per i contribuenti "trimestrali per opzione"), tenendo conto dei correttivi da apportare alle suddette risultanze nell'ipotesi che, nel 2018, si siano verificate variazioni nei volumi d'affari delle attività gestite separatamente rispetto al 2017;
- il **dato "previsionale" e "analitico"** è ottenuto come nell'ipotesi precedente, ma **con riferimento alle risultanze previste per il 2018**.

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 2018 (relativa al 2017) presenta un debito di imposta pari ad Euro 100.

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

Applicando all'imposta base di riferimento dell'anno precedente l'aliquota dell'88%, l'acconto da versare entro il 27 dicembre 2018 risulterebbe essere pari ad Euro 88, importo inferiore al minimo obbligatorio pari ad euro 103,29. Ne consegue che, per l'anno 2018, la BETA s.r.l. non sarà obbligata ad effettuare alcun versamento a titolo di acconto IVA.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

5. Acconto IVA e split payment

L'art. 5, co. 2-*bis*, del D.M. 23 gennaio 2015 prevede una **specifica 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 dell'acconto IVA, 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 deve 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. 633/1972, devono tenere conto dell'**imposta versata** all'Erario nell'ambito della **scissione dei pagamenti (C.M. 15 dicembre 2017, n. 28/E)**:

- direttamente all'Erario, ai sensi dell'art. 5, co. 01, del D.M. 23 gennaio 2015;
- a seguito della liquidazione periodica, a norma dell'art. 5, co. 1, del D.M. 23 gennaio 2015.

A questo proposito, si ricorda che per le operazioni assoggettate allo speciale meccanismo dello *split payment* (cessioni di beni e prestazioni di servizi), l'imposta diviene **esigibile** innanzitutto al **"momento del pagamento dei corrispettivi"**. Tuttavia, a seguito della modifica apportata dal D.M. 27 giugno 2017 all'art. 3, co. 2, del D.M. 23 gennaio 2015, per le fatture relative ad operazioni soggette a *split payment*, il **momento di esigibilità** dell'imposta **può essere anticipato**, in via opzionale, dal soggetto acquirente, al momento di **ricezione della fattura**, ovvero a quello di **registrazione** della medesima. Sul punto, la C.M. 27/E/2017 ha precisato che la scelta per l'esigibilità anticipata può essere fatta **con riguardo a ciascuna fattura** ricevuta/registrata, rilevando a tal fine **il comportamento concludente del contribuente**. In caso di esigibilità anticipata dell'imposta, **non rileva**, ai fini dell'imposta da versare, il **pagamento del corrispettivo al fornitore**, bensì la ricezione della fattura di acquisto ovvero la registrazione della stessa che dovrà essere effettuata *"anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno"* (C.M. 27/E/2017).

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, precisato che **l'esigibilità dell'imposta non può essere anticipata al momento della registrazione** nel caso in cui, nelle more di registrazione del documento fiscale, sia stato **effettuato il pagamento del corrispettivo** a favore del fornitore. Al ricorrere di tale circostanza, **l'imposta** sarà comunque **dovuta con riferimento al momento del pagamento** della fattura, ai sensi dell'art. 3, co. 1, del D.M. 23 gennaio 2015.

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. 52/E/1991):

- in relazione al soggetto *dante causa*, **estinto entro la data del 30 novembre 2018** (per i contribuenti mensili) o **entro il 30 settembre 2018** (contribuenti trimestrali), non è dovuto il versamento dell'acconto;
- con riguardo al soggetto estinto successivamente alle predette date, ma **entro il 27 dicembre 2018**, il soggetto ***avente causa*** deve adottare come dato "storico" l'ammontare delle **risultanze del soggetto *dante causa*** (con riferimento all'ultima liquidazione periodica del 2017, ovvero in sede di dichiarazione annuale relativa al 2017) e, quale dato "previsionale", l'importo delle risultanze relativa a ciascuna delle liquidazioni dell'anno 2018;
- qualora l'operazione straordinaria abbia **effetto tra il 28 dicembre 2018 e il 31 dicembre 2018**, il *dante causa* e l'*avente causa* devono **provvedere autonomamente** al versamento dell'acconto entro il 27 dicembre 2018. 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,*

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

rispettivamente, degli artt. 2504-bis, co. 2, e 2504-decies, co. 1, primo periodo, c.c.: successivamente a tale data, i predetti obblighi si intendono a tutti gli effetti trasferiti alla società incorporante, beneficiaria o comunque risultante dalla fusione o scissione”.

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

- la **società beneficiaria non deve versare l’acconto**, in quanto soggetto non esistente nell’anno precedente;
- la **società scissa deve versare l’acconto** e, ove si avvalga del metodo storico, deve tener conto dei relativi importi di riferimento senza effettuare alcuna riduzione in virtù dell’operazione di scissione.

Nella peculiare circostanza della **fusione di società**, la **R.M. 27 agosto 1998, n. 120/E** ha chiarito che, ai fini IVA, *“la data di effetto giuridico della fusione è quella di cui all’art. 2504-bis co. 2 c.c. e, cioè la data dell’ultima iscrizione nel registro delle imprese (quello competente per la società incorporante o risultante dalla fusione) dell’atto di fusione o data eventualmente successiva se le delibere dispongono diversamente”*. 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 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

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

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

seconda dalla data di effettuazione della fusione di società:

- **entro il 30 settembre 2018:** la società incorporante accerta il superamento o meno di tale soglia tenendo conto soltanto dei propri versamenti effettuati nel 2017, commisurando l'acconto IVA dovuto alla media dei propri versamenti per i precedenti trimestri del 2018;
- **tra il 1° ottobre 2018 e il 27 dicembre 2018:** la società incorporante verifica il predetto limite considerando sia i propri versamenti effettuati nel 2017 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 2018, 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.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

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 2018, prima della scadenza del 27 dicembre 2018: 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 2018 – 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 2018**.

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.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

F24 cumulativo	È riservato agli intermediari abilitati ad Entratel (escluse le società del gruppo), per effettuare telematicamente i versamenti dei propri clienti, con addebito: <ul style="list-style-type: none">• sui relativi conti correnti;• ovvero sul proprio conto corrente.
Home banking	Si tratta dei sistemi di home/remote banking collegati al circuito CBI (<i>Corporate Banking</i> Interbancari) del sistema bancario o altri sistemi di <i>home banking</i> offerti dagli istituti di credito, da Poste Italiane S.p.A. o altri prestatori di servizi di pagamento che hanno stipulato un'apposita convenzione con l'Agenzia delle Entrate. Questo sistema non è, tuttavia, utilizzabile nel caso di presentazione di modelli F24 con "saldo zero".

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

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

compensazioni.

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 ex art. 2409-bis c.c., alla sottoscrizione delle dichiarazioni, da cui emergono i crediti, da parte dei sogetti 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

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

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. 1/E/2010, C.M. 13/E/2011 e R.M. 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 (F24 *online*, F24 *web* e F24 *cumulativo*), secondo le modalità tecniche definite con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 dicembre 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. 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** e 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**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

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 2018**, nonché su quelli effettuati **a titolo di saldo in sede di dichiarazione annuale** (per il 2018).

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	2018	6035
Mensile	2018	6013

Esempio

Si ipotizzi il caso del sig. Rossi, contribuente “mensile” che procede alla determinazione dell’acconto IVA 2018 con il metodo storico, partendo, quindi, dal saldo della **liquidazione di dicembre 2017** da cui risulta un **debito IVA** pari ad **euro 14.000** = euro 6.000 (Acconto IVA 2017) + euro 8.000 (saldo IVA dicembre 2017).

In data 20 dicembre 2018, il sig. Rossi procede al **versamento dell’acconto IVA 2018** pagando l’importo di **euro 12.320** (euro 14.000*88%) utilizzando il modello F24 così compilato:

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

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

L'importo versato a titolo di acconto IVA per l'anno 2018 deve essere scomputato:

- dalla **liquidazione relativa al mese di dicembre 2018**, per i contribuenti "mensili" (entro il 16 gennaio 2019);
- dalla liquidazione relativa all'**ultimo trimestre 2018**, per i **contribuenti "trimestrali per natura"** di cui all'art. 74, co. 4, del D.P.R. n. 633/1972 (entro il 18 febbraio 2019);
- dal **saldo relativo all'anno 2018**, per i contribuenti "**trimestrali per opzione**" ex art. 7 del D.P.R. n. 542/1999 (entro il 18 marzo 2019).

L'acconto versato deve, inoltre, essere indicato nella **dichiarazione annuale IVA 2018**, nel **rigo VH17**.

Analogamente, il contribuente è altresì tenuto a dare evidenza, nella **dichiarazione annuale IVA** (rigo VH17), **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.

8.5. Controlli preventivi sulle compensazioni

Per controllare l'utilizzo del credito, l'Agenzia delle Entrate **può sospendere, fino a 30 giorni**, l'esecuzione dei modelli F24 contenenti compensazioni che presentano profili di rischio (art. 37, co. 49-ter, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223).

La delega di pagamento è eseguita e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data stessa della loro effettuazione se all'esito del controllo il credito risulta

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

correttamente utilizzato e, in ogni caso, decorsi 30 giorni dalla data di presentazione della stessa delega di pagamento. In caso contrario, il modello F24 si considera non eseguito e i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati.

Il Direttore dell’Agenzia delle Entrate, con **provvedimento del 28 agosto 2018, n. 195385**, avente effetto dal 29 ottobre 2018, ha stabilito che la **sospensione** della delega di pagamento – che **non si può protrarre per più di 30 giorni** – avviene comunque per il proprio intero contenuto e viene comunicata al soggetto che ha presentato il modello F24, il quale può inviare elementi informativi utili ritenuti necessari per la finalizzazione della delega sospesa o decidere di annullare il modello F24, mediante l’apposita procedura telematica presente sul sito dell’Agenzia delle Entrate.

Qualora la compensazione non sia stata correttamente utilizzata, lo scarto viene comunicato indicandone la motivazione e il pagamento si dà per non eseguito: diversamente, nell’ipotesi in cui il credito risulti correttamente utilizzato, la sospensione viene meno e l’operazione si ritiene effettuata nella data indicata nel file telematico inviato.

Il positivo esito della procedura, e dunque la definitiva esecuzione della compensazione, non pregiudica il **successivo esercizio del potere di controllo** da parte dell’Amministrazione Finanziaria sul credito compensato.

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 2018, 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 28 gennaio 2019** (trentesimo giorno dalla scadenza), fatte salve le maggiori riduzioni previste per ritardi non superiori a 14 giorni, meglio illustrate nel prosieguo;

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

-
- all'**1,67%** dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene **tra il 29 gennaio 2019 e il 27 marzo 2019**;
 - 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 2019);
 - 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 2020).
 - 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, decorrenti dal 28 dicembre 2018 fino alla data dell'effettivo versamento: il tasso di interesse legale è attualmente fissato nella misura dello 0,3% annuale, ai sensi del D.M. 13 dicembre 2017, fatte salve eventuali modifiche, applicabili dal 1° gennaio 2019, mediante apposito decreto da pubblicare entro il 15 dicembre 2018 nella Gazzetta Ufficiale.

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 2019**, 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 2018 è effettuato con soli sette giorni di ritardo (3 gennaio 2019) 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.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

Conseguentemente, per i ritardi nel versamento dell'acconto fino al 10 gennaio 2019, 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 2018

Si segnala, infine, che, entro il termine del 27 dicembre 2018 è opportuno monitorare anche l'omesso versamento risultante dalla dichiarazione IVA 2018, relativo al 2017: 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"*. 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 **proseguia 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 2018, non dovesse versare l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale relativa al 2017, 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.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI
Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.
Filippo Guidotti – Dottore Commercialista
Dott. Pasquale Zappia

Via Quintino Sella n. 4
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it

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).