

MASSIMO BIANCHI  
DOTTORE COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE  
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO  
TEL. 0273954116 FAX 0273954391  
E-MAIL: [dr.m.bianchi@mailitalia.com](mailto:dr.m.bianchi@mailitalia.com)  
PEC: [massimo.bianchi@odcecmilano.it](mailto:massimo.bianchi@odcecmilano.it)

Milano, lì 4 dicembre 2019

**A tutti gli interessati**

## **Acconto IVA: soggetti interessati, determinazione e modalità di versamento**



MASSIMO BIANCHI  
DOTTORE COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE  
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO  
TEL. 0273954116 FAX 0273954391  
E-MAIL: [dr.m.bianchi@mailitalia.com](mailto:dr.m.bianchi@mailitalia.com)  
PEC: [massimo.bianchi@odcecmilano.it](mailto:massimo.bianchi@odcecmilano.it)

## Indice

1. Premessa
2. Soggetti interessati e casi di esonero
3. Determinazione dell'acconto
  - 3.1. Metodo storico
  - 3.2. Metodo previsionale
  - 3.3. Metodo analitico
  - 3.4. Metodo speciale per soggetti operanti in particolari settori
4. Separazione delle attività
5. Acconto IVA e *split payment*
6. Operazioni straordinarie e procedure concorsuali
7. IVA di gruppo
8. Termini e modalità di versamento
  - 8.1. Limiti in materia di compensazioni
  - 8.2. Presentazione dei modelli F24
  - 8.3. Interesse corrispettivo
  - 8.4. Codici tributo
  - 8.5. Controlli preventivi sulle compensazioni
9. Sanzioni e ravvedimento operoso
10. Omesso versamento risultante dalla dichiarazione annuale IVA 2019



MASSIMO BIANCHI  
DOTTORE COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE  
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO  
TEL. 0273954116 FAX 0273954391  
E-MAIL: [dr.m.bianchi@mailitalia.com](mailto:dr.m.bianchi@mailitalia.com)  
PEC: [massimo.bianchi@odcecmilano.it](mailto:massimo.bianchi@odcecmilano.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 2019, questo adempimento deve essere assolto entro il prossimo 27 dicembre 2019.

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 mese di dicembre 2018 o del quarto trimestre 2018 (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 2019 o sul quarto trimestre 2019 (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 2019.

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 (come meglio illustrato nel successivo paragrafo "9. Sanzioni e ravvedimento operoso").

## 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, su base mensile o trimestrale, per natura oppure opzione. 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 2019, 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;



MASSIMO BIANCHI  
DOTTORE COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE  
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO  
TEL. 0273954116 FAX 0273954391  
E-MAIL: [dr.m.bianchi@mailitalia.com](mailto:dr.m.bianchi@mailitalia.com)  
PEC: [massimo.bianchi@odcecmilano.it](mailto:massimo.bianchi@odcecmilano.it)

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;  
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. 633/1972;  
i contribuenti mensili che, nel mese di dicembre del 2018, hanno evidenziato un credito IVA;  
i contribuenti trimestrali per natura, se dalla liquidazione relativa al quarto trimestre del 2018 risultava un credito IVA;  
i contribuenti trimestrali per opzione, qualora la dichiarazione relativa al 2018 esponga un credito IVA;  
i soggetti che prevedono di chiudere l'ultima liquidazione (mensile o trimestrale) del 2019, oppure la dichiarazione annuale relativa al 2019, con un'eccedenza detraibile d'imposta;  
gli imprenditori individuali che hanno concesso in affitto l'unica azienda, entro il 30 settembre 2019 (se contribuenti trimestrali), ovvero entro il 30 novembre 2019 (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 2018 hanno adottato il regime dei minimi (o che hanno aderito al regime forfetario di cui all'art. 1, co. 54-89, della L. 190/2014) e che, nel 2019, 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 2018, non sono, infatti, tenuti al versamento dell'acconto IVA 2019.

### 3. Determinazione dell'acconto

Ai fini della quantificazione dell'importo dovuto a titolo di acconto, è possibile utilizzare, come anticipato in premessa, tre metodologie di calcolo:

storico;  
previsionale;  
analitico.

Una particolare modalità di calcolo dell'acconto (c.d. metodo speciale) è prevista, inoltre, dall'art. 1, co. 471, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311: tale disposizione prevede, per talune tipologie di contribuenti, il versamento di un importo pari al 97% della media dei versamenti eseguiti o da eseguire per i precedenti trimestri dell'anno in corso. Tale metodo di determinazione dell'acconto, come meglio illustrato nel prosieguo, è obbligatorio per i soggetti che: rientrano nell'ambito di applicazione del D.M. 24 ottobre 2000, n. 366 e 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 L. 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 è: per i contribuenti mensili, la liquidazione del mese di dicembre 2018 (rigo VH15, a debito, della dichiarazione annuale IVA riguardante l'anno solare 2018 e rigo VH17, qualora sia stato compilato il quadro VH);

#### CONTRIBUENTI MENSILI: ACCONTO IVA CON IL METODO STORICO ESEMPIO

Acconto versato per l'anno 2018 (rigo VH17): euro 4.000



MASSIMO BIANCHI  
DOTTORE COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE  
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO  
TEL. 0273954116 FAX 0273954391  
E-MAIL: [dr.m.bianchi@mailitalia.com](mailto:dr.m.bianchi@mailitalia.com)  
PEC: [massimo.bianchi@odcecmilano.it](mailto:massimo.bianchi@odcecmilano.it)

Saldo IVA del mese di dicembre 2018 (rigo VH15): euro 10.000
Totale IVA dovuta per il mese di dicembre 2018: euro 14.000
Acconto IVA dovuto per l'anno 2019: euro 14.000 * 88% = euro 12.320

per i contribuenti trimestrali "per natura" di cui all'art. 74, co. 4, del D.P.R. 633/1972, la liquidazione relativa all'ultimo trimestre 2018 (rigo VH16, a debito, della dichiarazione annuale IVA afferente l'anno solare 2018 e rigo VH17, ove compilato il quadro VH);

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

Acconto versato per l'anno 2018 (rigo VH17): euro 4.000
Saldo IVA dell'ultimo trimestre dell'anno 2018 (rigo VH16): euro 8.000
Totale IVA dovuta per l'ultimo trimestre dell'anno 2018: euro 12.000
Acconto IVA dovuto per l'anno 2019: 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 2018 (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 2018 (rigo VH17): euro 10.000
Saldo IVA da dichiarazione annuale relativa all'anno 2018: euro 18.180 (rigo VL38), di cui euro 180 per maggiorazione dell'1% (rigo VL36)
Totale IVA dovuta per l'ultimo trimestre 2018: euro 10.000 + euro 18.180 – euro 180 = euro 28.000
Acconto IVA dovuto per l'anno 2019: 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 riporti un saldo a credito per effetto di un maggiore acconto versato il periodo precedente, l'acconto per il 2019 deve essere commisurato a quanto effettivamente dovuto per il 2018.

#### Variazione della periodicità di liquidazione

Nel caso in cui la periodicità dei versamenti IVA sia mutata durante il 2019 rispetto a quella adottata nel 2018, in conseguenza della variazione del volume d'affari, devono essere osservate le regole di cui all'art. 6, co. 3, della L. 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 2018, al regime su base trimestrale nel 2019, l'importo dovuto nel 2019 deve essere determinato facendo riferimento all'ammontare dell'IVA versata nei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2018 (rigo VH16 della dichiarazione annuale IVA, ove venga compilato il quadro VH), compreso l'eventuale acconto, al netto dell'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2018.

#### TIPOLOGIA DI VARIAZIONE:





MASSIMO BIANCHI  
DOTTORE COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE  
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO  
TEL. 0273954116 FAX 0273954391  
E-MAIL: [dr.m.bianchi@mailitalia.com](mailto:dr.m.bianchi@mailitalia.com)  
PEC: [massimo.bianchi@odcecmilano.it](mailto:massimo.bianchi@odcecmilano.it)

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 2019.

CONTRIBUENTE	OPERAZIONI ATTIVE	OPERAZIONI PASSIVE
Mensile	Effettuate dal 1° dicembre 2019 al 20 dicembre 2019	Registrate dal 1° dicembre 2019 al 20 dicembre 2019
Trimestrale	Effettuate dal 1° ottobre 2019 al 20 dicembre 2019	Registrate dal 1° ottobre 2019 al 20 dicembre 2019

In sede di determinazione dell'imposta riguardante le operazioni attive effettuate nell'ultimo mese o trimestre dell'anno 2019, sino al 20 dicembre 2019, 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 2019 e il 20 dicembre 2019 (contribuenti mensili) o tra il 1° ottobre 2019 e il 20 dicembre 2019 (contribuenti trimestrali);  
effettuate tra il 1° novembre 2019 e il 20 dicembre 2019, 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 2019 e il 20 dicembre 2019 (contribuenti mensili) oppure tra il 1° ottobre 2019 e il 20 dicembre 2019 (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 2019 (contribuenti mensili) o il terzo trimestre 2019 (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 2019 al 20 dicembre 2019: euro 23.000  
IVA sulle cessioni effettuate entro il 20 dicembre 2019 con fatturazione differita: euro 1.000  
IVA sulle fatture d'acquisto registrate dal 1° dicembre 2019 al 20 dicembre 2019: euro 12.000  
Saldo a credito del mese di novembre 2019: euro 1.600  
Acconto IVA dovuto per il 2019: euro 23.000 + euro 1.000 – euro 12.000 – euro 1.600 = euro 10.400

Esempio: contribuente trimestrale



MASSIMO BIANCHI  
DOTTORE COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE  
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO  
TEL. 0273954116 FAX 0273954391  
E-MAIL: [dr.m.bianchi@mailitalia.com](mailto:dr.m.bianchi@mailitalia.com)  
PEC: [massimo.bianchi@odcecmilano.it](mailto:massimo.bianchi@odcecmilano.it)

IVA sulle fatture emesse dal 1° ottobre 2019 al 20 dicembre 2019: euro 31.000  
IVA sulle cessioni effettuate entro il 20 dicembre 2019 con fatturazione differita: euro 2.000  
IVA sulle fatture d'acquisto registrate dal 1° ottobre 2019 al 20 dicembre 2019: euro 16.000  
Saldo a credito del terzo trimestre 2019: euro 3.000  
Acconto dovuto per il 2019: 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 2018 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 2019: 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 2018, è necessario fare riferimento ai pagamenti riconducibili alle seguenti causali:

versamenti dovuti in base alle liquidazioni periodiche dei primi tre trimestri del 2018;  
versamenti relativi al quarto trimestre del 2017, in quanto effettuati entro il 16 febbraio 2018;  
eventuali versamenti integrativi a seguito di ravvedimento operoso, a norma dell'art. 13 del D.Lgs. 472/1997.

#### Esempio

Versamenti relativi al 4° trimestre 2017: euro 1.100.000  
Versamenti riguardanti la liquidazione periodica del 1° trimestre 2018: euro 900.000  
Versamenti afferenti la liquidazione periodica del 2° trimestre 2018: euro 700.000  
Versamenti inerenti la liquidazione periodica del 3° trimestre 2018: euro 500.000  
Totale versamenti anno solare 2018: euro 3.200.000  
Versamenti 1° trimestre 2019: euro 400.000  
Versamenti 2° trimestre 2019: euro 300.000  
Versamenti 3° trimestre 2019: euro 200.000  
Media dei versamenti relativi ai primi tre trimestri dell'anno 2019: euro 900.000/3 = euro 300.000  
Acconto IVA 2019 = 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 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:





MASSIMO BIANCHI  
DOTTORE COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE  
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO  
TEL. 0273954116 FAX 0273954391  
E-MAIL: [dr.m.bianchi@mailitalia.com](mailto:dr.m.bianchi@mailitalia.com)  
PEC: [massimo.bianchi@odcec milano.it](mailto:massimo.bianchi@odcec milano.it)

il dato "storico" è ottenuto sommando algebricamente le risultanze dell'ultima liquidazione periodica del 2018 (per i contribuenti "mensili" e "trimestrali per natura") e dell'ultimo trimestre 2018 (per i contribuenti "trimestrali per opzione"), tenendo conto dei correttivi da apportare alle suddette risultanze nell'ipotesi che, nel 2019, si siano verificate variazioni nei volumi d'affari delle attività gestite separatamente rispetto al 2018;

il dato "previsionale" e "analitico" è ottenuto come nell'ipotesi precedente, ma con riferimento alle risultanze previste per il 2019.

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 o l'acconto dovuto sia inferiore ad euro 103,29.

#### 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 dal 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 "anteriamente 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).

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.

Resta ferma la possibilità, anche per i soggetti destinatari degli obblighi di split payment, di determinare l'acconto IVA secondo una delle altre due modalità previste dall'art. 6, co. 2 e 3-bis, della L. 405/1990 (metodo "previsionale" e metodo "effettivo"). In ogni caso, le Pubbliche Amministrazioni e le società soggetti passivi IVA dovranno tenere conto dell'imposta versata all'Erario nell'ambito dello split payment, sia nell'ipotesi in cui l'IVA sia stata versata direttamente sia nell'ipotesi in cui sia stata versata nell'ambito delle liquidazioni periodiche (C.M. 28/E/2017).

#### 6. Operazioni straordinarie e procedure concorsuali



MASSIMO BIANCHI  
DOTTORE COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE  
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO  
TEL. 0273954116 FAX 0273954391  
E-MAIL: [dr.m.bianchi@mailitalia.com](mailto:dr.m.bianchi@mailitalia.com)  
PEC: [massimo.bianchi@odcecmilano.it](mailto:massimo.bianchi@odcecmilano.it)

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 2019 (per i contribuenti mensili) o entro il 30 settembre 2019 (contribuenti trimestrali), non è dovuto il versamento dell'acconto;

con riguardo al soggetto estinto successivamente alle predette date, ma entro il 27 dicembre 2019, il soggetto avente causa deve adottare come dato "storico" l'ammontare delle risultanze del soggetto dante causa (con riferimento all'ultima liquidazione periodica del 2018 ovvero in sede di dichiarazione annuale relativa al 2018) e, quale dato "previsionale", l'importo delle risultanze relativa a ciascuna delle liquidazioni dell'anno 2019;

qualora l'operazione straordinaria abbia effetto tra il 28 dicembre 2019 e il 31 dicembre 2019, il dante causa e l'avente causa devono provvedere autonomamente al versamento dell'acconto entro il 27 dicembre 2019. Le liquidazioni periodiche definitive (relative all'ultimo mese o trimestre e alla dichiarazione annuale IVA) sono effettuate dall'avente causa, tenendo conto di tutte le società intervenute nell'operazione.

In tal senso, si veda anche l'art. 4, co. 1, del D.L. 11 marzo 1997, n. 50, secondo cui "nelle operazioni di fusione e scissione, gli obblighi di versamento, inclusi quelli relativi agli acconti d'imposta ed alle ritenute operate su redditi altrui, dei soggetti che si estinguono per effetto delle operazioni medesime, sono adempiuti dagli stessi soggetti fino alla data di efficacia della fusione o scissione ai sensi, rispettivamente, degli artt. 2504-bis, co. 2, e 2504-decies, co. 1, primo periodo, c.c.: successivamente a tale data, i predetti obblighi si intendono a tutti gli effetti trasferiti alla società incorporante, beneficiaria o comunque risultante dalla fusione o scissione". Analogamente, l'art. 16, co. 11, lett. a), della Legge 24 dicembre 1993, n. 537 stabilisce che, qualora la scissione di società comporti il trasferimento di aziende o complessi aziendali, gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione dell'IVA relativa alle operazioni realizzate tramite le aziende o complessi aziendali scissi sono assunti dalle società beneficiarie della scissione. Sul punto, si segnala altresì che l'Amministrazione Finanziaria ha affrontato il caso specifico della determinazione dell'acconto IVA nell'ipotesi di scissione parziale, mediante costituzione di nuova società, avvenuta durante l'anno (R.M. 13 luglio 1995, n. 183/E):

la società beneficiaria non deve versare l'acconto, in quanto soggetto non esistente nell'anno precedente;

la società scissa deve versare l'acconto e, ove si avvalga del metodo storico, deve tener conto dei relativi importi di riferimento senza effettuare alcuna riduzione in virtù dell'operazione di scissione.

Nella peculiare circostanza della fusione di società, la R.M. 27 agosto 1998, n. 120/E ha chiarito che, ai fini IVA, "la data di effetto giuridico della fusione è quella di cui all'art. 2504-bis co. 2 c.c. e, cioè la data dell'ultima iscrizione nel registro delle imprese (quello competente per la società incorporante o risultante dalla fusione) dell'atto di fusione o data eventualmente successiva se le delibere dispongono diversamente". Con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, non è possibile la retrodatazione degli effetti della fusione a una data anteriore a quella di chiusura dell'esercizio della società fusa o incorporata, come previsto, invece, per le imposte sui redditi, dall'art. 172, co. 9, del TUIR.

Per i contribuenti "trimestrali per natura" che operano in particolari settori (D.M. n. 366/2000 e D.M. n. 370/2000), l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità di determinazione dell'acconto IVA nell'ipotesi di fusione per incorporazione (R.M. 21 gennaio 2008, n. 16/E). In particolare, è stato precisato che la verifica del limite di euro 2.000.000 di versamenti nell'anno solare precedente, che consente di determinare l'imposta secondo modalità specifiche, è soggetta a regole differenziate, a seconda della data di effettuazione della fusione di società:

entro il 30 settembre 2019: la società incorporante accerta il superamento o meno di tale soglia tenendo conto soltanto dei propri versamenti effettuati nel 2018, commisurando l'acconto IVA dovuto alla media dei propri versamenti per i precedenti trimestri del 2019;



MASSIMO BIANCHI  
DOTTORE COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE  
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO  
TEL. 0273954116 FAX 0273954391  
E-MAIL: [dr.m.bianchi@mailitalia.com](mailto:dr.m.bianchi@mailitalia.com)  
PEC: [massimo.bianchi@odcec milano.it](mailto:massimo.bianchi@odcec milano.it)

tra il 1° ottobre 2019 e il 27 dicembre 2019: la società incorporante verifica il predetto limite considerando sia i propri versamenti effettuati nel 2018 che quelli eseguiti dall'incorporata nel medesimo anno. Quale base di calcolo, l'incorporante assume la media dei versamenti trimestrali eseguiti, per i precedenti trimestri del 2019, 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 nulla – 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. 633/1972, così come attuato dal D.M. 13 dicembre 1979, l'acconto IVA – analogamente ad ogni altro versamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto – deve essere corrisposto dalla società che ha esercitato tale opzione in qualità di controllante, cumulativamente, per sé e tutte le imprese appartenenti al gruppo IVA. In particolare, tale società adotta la seguente procedura:

individua il dato "previsionale" di gruppo, sommando algebricamente le stime di tutte le società appartenenti alla fiscal unit;

confronta il dato "previsionale" così ottenuto con il dato "storico" del gruppo, desumibile dalle liquidazioni di gruppo;

determina l'acconto dovuto e provvede all'eventuale versamento.

È, pertanto, indispensabile che le società controllate trasmettano alla controllante IVA tutti i dati necessari per determinare l'acconto dovuto, ovvero le risultanze presunte dell'ultima liquidazione periodica dell'anno in corso (o l'importo presunto della dichiarazione annuale, nel caso di società trimestrali "per opzione") e l'esistenza di eventuali crediti d'imposta.

L'acconto IVA deve, invece, essere determinato autonomamente in base ai propri dati – e, conseguentemente, versato, se dovuto – dalle società che hanno cessato di appartenere al gruppo nel corso dell'anno 2019, prima della scadenza del 27 dicembre 2019: tali dati non saranno, pertanto, considerati dalla controllante in sede di quantificazione dell'acconto IVA di gruppo.

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello del 28 agosto 2019, n. 350, ha chiarito le modalità di determinazione dell'acconto IVA da parte dei soggetti passivi che partecipano alla liquidazione IVA di gruppo di cui all'art. 73, co. 3, del D.P.R. 633/1972, nell'ipotesi in cui uno dei soggetti aderenti alla procedura sia tenuto a determinare l'acconto secondo il metodo "storico speciale" di cui all'art. 1, co. 471, della L. 311/2004. In particolare, è stato confermato che l'acconto del gruppo IVA deve essere determinato, e versato, dalla società controllante sulla base degli importi comunicati dalle società partecipanti, sommando algebricamente l'acconto dovuto:

dal soggetto che applica il metodo storico "speciale", calcolato, dunque, nella misura del 97% della media dei versamenti eseguiti, o che avrebbero dovuto essere eseguiti, per i primi tre trimestri dell'anno in corso;

dagli altri partecipanti alla procedura, determinato nella misura dell'88% del versamento effettuato, o che avrebbe dovuto essere effettuato, per il mese di dicembre dell'anno precedente (metodo "storico") o, se inferiore, di quello da effettuare per il mese di dicembre dell'anno in corso (metodo "previsionale").

In tale sede, l'Amministrazione Finanziaria ha, inoltre, precisato che, se la controllante – rientrando fra i soggetti di cui all'art. 1, co. 471, della L. 311/2004 – opta per il metodo "effettivo" di determinazione dell'acconto, tale metodo di calcolo deve essere adottato anche dalla controllata.



#### 8. Termini e modalità di versamento

L'acconto IVA per il 2019 – 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 2019.

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 computer alcun software: il pagamento avviene con un “ordine di addebito” sul conto corrente bancario o postale del contribuente, a beneficio dell'Agenzia delle Entrate.
F24 cumulativo	È riservato agli intermediari abilitati ad Entratel (escluse le società del gruppo), per effettuare telematicamente i versamenti dei propri clienti, con addebito: sui relativi conti correnti; ovvero sul proprio conto corrente.
Home banking	Si tratta dei sistemi di home/remote banking collegati al circuito CBI (Corporate Banking Interbancari) del sistema bancario o altri sistemi di home banking 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 anche in tempi recenti.

#### 8.1. Limiti in materia di compensazioni

Con l'art. 3 del D.L. n. 50/2017 sono state 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 compensazioni.

#### DISPOSIZIONI IN MATERIA DI COMPENSAZIONE ORIZZONTALE

Compensazione crediti relativi alle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e alle relative addizionali,	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: all'apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni dalle quali
---	--



alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'IRAP e alle ritenute alla fonte	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 soggetti che esercitano il controllo contabile (collegio sindacale, revisore o società di revisione iscritti nell'apposito Registro).
Compensazione relativi ai crediti IVA annuale/trimestrale	Per effetto delle nuove disposizioni: il credito IVA annuale/trimestrale può essere utilizzato in compensazione "orizzontale" oltre il limite annuo di euro 5.000 (o euro 50.000 se il contribuente è una start up innovativa) solo previa apposizione del visto di conformità (o della sottoscrizione alternativa) sulla dichiarazione IVA dalla quale emerge il credito stesso o sul modello TR (in caso di credito trimestrale); la compensazione di crediti IVA annuali/trimestrali per importi superiori ad euro 5.000 annui potrà avvenire a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale o del modello TR da cui emergono (a seconda che si tratti di un credito IVA annuale o trimestrale), mentre in precedenza bisognava attendere il giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale o del modello TR.

Nel caso di compensazione dei crediti IVA con i versamenti dovuti a titolo di IVA periodica in acconto (c.d. compensazioni verticali o interne), mediante modello F24, non trovano applicazione le suddette limitazioni ovvero l'obbligo del visto di conformità o della sottoscrizione del soggetto incaricato della revisione legale, per i crediti di importo superiore ad euro 5.000. Infatti, con riferimento alle modalità di utilizzo in compensazione dell'eccedenza detraibile, l'Amministrazione Finanziaria (C.M. 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 espone 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.

### 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.



**MASSIMO BIANCHI**  
**DOTTORE COMMERCIALISTA**  
**REVISORE CONTABILE**  
**CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO**  
**TEL. 0273954116 FAX 0273954391**  
**E-MAIL: [dr.m.bianchi@mailitalia.com](mailto:dr.m.bianchi@mailitalia.com)**  
**PEC: [massimo.bianchi@odcecmilano.it](mailto:massimo.bianchi@odcecmilano.it)**

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 2019, nonché su quelli effettuati a titolo di saldo in sede di dichiarazione annuale (per il 2019).

#### 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	2019	6035
Mensile	2019	6013

#### Esempio

Si ipotizzi il caso del sig. Rossi, contribuente “mensile” che procede alla determinazione dell’acconto IVA 2019 con il metodo storico, partendo, quindi, dal saldo della liquidazione di dicembre 2018 da cui risulta un debito IVA pari ad euro 14.000 = euro 6.000 (Acconto IVA 2018) + euro 8.000 (saldo IVA dicembre 2018).

In data 20 dicembre 2019, il sig. Rossi procede al versamento dell’acconto IVA 2019 pagando l’importo di euro 12.320 (euro 14.000\*88%) utilizzando il modello F24 così compilato:

SEZIONE ERARIO		codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
<b>IMPOSTE DIRETTE - IVA</b>		6013	2019		12.320 00		
<b>RITENUTE ALLA FONTE</b>							
<b>ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI</b>							
codice ufficio	codice atto						
<b>TOTALE A</b>					<b>12.320 00</b>		<b>12.320 00</b>
							<b>SALDO (A-B)</b>

L’importo versato a titolo di acconto IVA per l’anno 2019 deve essere scomputato:

dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2019, per i contribuenti “mensili” (entro il 16 gennaio 2020);

dalla liquidazione relativa all’ultimo trimestre 2019, per i contribuenti “trimestrali per natura” di cui all’art. 74, co. 4, del D.P.R. 633/1972 (entro il 17 febbraio 2020);

dal saldo relativo all’anno 2019, per i contribuenti “trimestrali per opzione” ex art. 7 del D.P.R. 542/1999 (entro il 16 marzo 2020).

Qualora sia compilato il quadro VH, l’acconto versato deve essere indicato nella dichiarazione annuale IVA 2019, 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 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.



MASSIMO BIANCHI  
DOTTORE COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE  
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO  
TEL. 0273954116 FAX 0273954391  
E-MAIL: [dr.m.bianchi@mailitalia.com](mailto:dr.m.bianchi@mailitalia.com)  
PEC: [massimo.bianchi@odcec milano.it](mailto:massimo.bianchi@odcec milano.it)

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

L'eventuale violazione relativa al pagamento dell'acconto IVA si consuma sempre nel giorno di scadenza del termine, ancorché l'insufficiente versamento sia avvenuto in un momento anteriore (C.M. 10 luglio 1998, n. 180).

In caso di omesso, insufficiente o ritardato versamento dell'acconto IVA, si applica la sanzione amministrativa di cui all'art. 13 del D.Lgs. 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 2019, la sanzione da corrispondere (codice tributo 8904), per effetto del ravvedimento operoso (art. 13 del D.Lgs. 472/1997), sarà pari:

all'1,5% dell'imposta non versata, a cui si aggiunge la riduzione a 1/15 per giorno di ritardo, qualora il ravvedimento venga posto in essere entro il 10 gennaio 2020 (14 giorni dalla scadenza), come meglio illustrato nel prosieguo;

all'1,5% dell'imposta non versata, se il ravvedimento si perfeziona tra l'11 gennaio 2020 e il 26 gennaio 2020 (trentesimo giorno dalla scadenza);

all'1,67% dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene tra il 27 gennaio 2020 e il 26 marzo 2020 (tra 31 giorni e 90 giorni dalla scadenza);

al 3,75% (1/8 del 30%) dell'imposta non versata o versata tardivamente, se il ravvedimento avviene tra il 27 marzo 2020 e il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione (30 aprile 2021);

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 2021);

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, ovvero oltre il 30.4.2021;

al 6% se avviene dopo il verbale di constatazione.

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 991), con maturazione giorno per giorno, decorrenti dal 28 dicembre 2019 fino alla data dell'effettivo versamento.

Si rammenta, inoltre, che – a norma dell'art. 13, co. 1, secondo periodo, del D.Lgs. 471/1997 – in caso di versamento dell'acconto IVA entro il 10 gennaio 2020, 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 2019 è effettuato con soli sette giorni di ritardo (3 gennaio 2020) il contribuente può beneficiare, cumulativamente:

della riduzione a un decimo del minimo della sanzione, applicando il ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997;

dell'ulteriore riduzione del 50%, come previsto dall'art. 15 del D.Lgs. 158/2015;



MASSIMO BIANCHI  
DOTTORE COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE  
CORSO INDIPENDENZA, 5 – 20129 MILANO  
TEL. 0273954116 FAX 0273954391  
E-MAIL: [dr.m.bianchi@mailitalia.com](mailto:dr.m.bianchi@mailitalia.com)  
PEC: [massimo.bianchi@odcecmilano.it](mailto:massimo.bianchi@odcecmilano.it)

dell'ulteriore riduzione pari a un quindicesimo per ogni giorno di ritardo, ai sensi dell'art. 13 co. 1, secondo periodo, del D.Lgs. 471/1997.

Conseguentemente, per i ritardi nel versamento dell'acconto fino al 10 gennaio 2020, la sanzione di cui all'art. 13, co. 1, primo periodo, del D.Lgs. 471/1997 è pari all'1% giornaliero, ridotta allo 0,1% giornaliero per effetto del ravvedimento operoso.

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: al ricorrere di tale eventualità, la sanzione del 30% può essere definita a 1/3 (artt. 54-bis del D.P.R. 633/1972 e 2 del D.Lgs. 462/1997). 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 2019

Si segnala, infine, che, entro il termine del 27 dicembre 2019 è opportuno monitorare anche l'omesso versamento risultante dalla dichiarazione IVA 2019, relativo al 2018: 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 duecentocinquantomila 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 prosegua 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 2019, non dovesse versare l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale relativa al 2018, se il debito supera euro 250.000: è comunque possibile evitare le prescritte conseguenze penali versando, entro il suddetto termine, una parte del debito tributario che permetta al contribuente di attestare il residuo al di sotto della soglia.

Per quanto concerne, invece, l'elemento soggettivo, l'integrazione della fattispecie punitiva di cui trattasi richiede la sussistenza del "dolo generico", ovvero un comportamento cosciente e volontario del contribuente; elemento quest'ultimo messo in discussione dal contribuente inadempiente che, in assenza dei mezzi finanziari per far fronte al debito verso l'Erario, è solito invocare l'esistenza della esimente della c.d. forza maggiore. Secondo la giurisprudenza di legittimità, "l'inadempimento della obbligazione tributaria può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico, escludendo che possa essere ascrivibile a forza maggiore la mancanza della provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria per effetto di una scelta di politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità" (Cass. pen. 18 novembre 2015, n. 45690).

