

Guida all'acconto IVA: come calcolarlo, soggetti esonerati, sanzioni

di [Vincenzo D'Andò](#)

Publicato il 13 Dicembre 2014

Guida all'acconto IVA: modalità di calcolo, soggetti esonerati, particolarità, sanzioni in caso di mancato o insufficiente versamento, ravvedimento operoso.

Entro il 29.12.2014 (poiché il 27.12.2014 cadrà di sabato) si dovrà versare l'acconto Iva per l'anno 2014, nella misura dell'88% dell'Iva relativa all'ultimo mese o trimestre dell'anno precedente (2013). Questo in virtù dell'art. 6, L. 405 del 29.12.1990.

In particolare, si tratta delle liquidazioni relative al mese di dicembre (per i contribuenti mensili), al trimestre ottobre-dicembre (per i contribuenti trimestrali ordinari), al quarto trimestre per i contribuenti trimestrali cd. «speciali» di cui all'art. 73, co. 1, lett. e) ed all'art. 74, co. 4, D.P.R. 633/1972 (autotrasportatori, distributori di carburante, imprese di somministrazione acqua, gas, energia elettrica, ecc.).



Il pagamento delle somme dovute a titolo di acconto Iva deve essere effettuato, utilizzando il Modello F24, esclusivamente con modalità telematiche (direttamente o tramite incaricati abilitati).

Dunque, il pagamento dell'acconto può avvenire solo in via telematica attraverso i servizi di home banking ovvero Entratel o Fisconline (questi due ultimi, peraltro, sono divenuti obbligatori in caso di F24 in compensazione a saldo zero), secondo le nuove regole in vigore dall'1.10.2014.

Infatti, come è noto, da tale data sono entrate in vigore le nuove regole di presentazione del Mod. F24, (a tal fine, si veda la C.M. 27/E del 19.9.2014).

L'acconto Iva non è dovuto nel caso in cui risulti di importo inferiore a € 103,29.

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

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

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

Inoltre, si precisa che l'acconto Iva può essere oggetto di «compensazione orizzontale», ossia il contribuente può avvalersi dell'istituto della compensazione di cui all'art. 17, D.Lgs. 241/1997, con altre imposte.

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

Metodi di calcolo dell'acconto Iva

Il calcolo per determinare l'imposta dovuta a titolo di acconto Iva può essere eseguito in modo differente in base al metodo prescelto dal contribuente a seconda che il calcolo venga effettuato su dati storici, previsionali o effettivi.

Difatti, permane la possibilità di scegliere tra tre diverse modalità:

- metodo storico;
- metodo previsionale (art. 6, co. 2, L. 405/1990);
- metodo delle operazioni effettuate, cd. metodo «effettivo-analitico» (art. 6, co. 3-bis, L. 405/1990).

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

In genere, il procedimento più utilizzato è il metodo storico, che si basa sull'intera imposta pagata l'anno precedente.

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

Metodo storico

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

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

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

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

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

- se la cadenza è stata trimestrale (e si verifica il passaggio dal regime trimestrale a quello mensile), l'acconto deve essere calcolato su un terzo dell'imposta versata in sede di dichiarazione

annuale per i trimestrali su opzione e da un terzo dell'ammontare versato per il quarto trimestre dai trimestrali «speciali»;

- se la cadenza è stata mensile (e si verifica il passaggio dal regime mensile a quello trimestrale) occorre calcolare l'acconto in base all'ammontare dei versamenti degli ultimi tre mesi dell'anno precedente.

Metodo previsionale

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Metodo analitico-effettivo (o delle operazioni effettuate)

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

In questo caso, la misura in percentuale del versamento è pari al 100% del debito tributario. Infatti, qualora i contribuenti adottino il cd. metodo «analitico-effettivo», il calcolo di quanto dovuto a titolo di acconto Iva dovrà essere pari al 100% dell'imposta base Iva risultante da una liquidazione «straordinaria» derivante dalle operazioni effettivamente poste in essere fino al

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

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

Inoltre, rispetto al metodo «previsionale» ha il vantaggio di non esporre il contribuente al rischio di vedersi applicare sanzioni in caso di versamento insufficiente, una volta liquidata definitivamente l'imposta.

Come di consueto, per l'utilizzo del calcolo sui dati «effettivi o reali», vanno presi in considerazione i seguenti dati:

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

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

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

Soggetti obbligati e soggetti esonerati

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

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

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

- contribuenti che hanno iniziato l'attività nel corso dell'anno 2014;
- contribuenti che hanno cessato l'attività nel corso del 2014: entro il 30.9.2014 i contribuenti trimestrali ed entro il 30.11.2014 i contribuenti mensili;
- contribuenti che risultavano a credito nella liquidazione dell'ultimo periodo (mese o trimestre) dell'anno precedente (2013), a prescindere dalla presentazione della richiesta di rimborso;
- contribuenti che presumono di chiudere l'anno in corso a credito, ovvero con un acconto dovuto inferiore a 103,29 euro;
- contribuenti che applicano i regimi agevolati delle nuove iniziative imprenditoriali (art. 13, L. 388/2000);
- contribuenti che hanno adottato il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, co. 1 e 2, D.L. 98/2011, conv. con modif. dalla L. 111/2011;
- contribuenti in regime agricolo esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento del tributo, ex art. 34, co. 6, D.P.R 633/1972;
- contribuenti che esercitano attività di intrattenimento, ex art. 74, co. 6, D.P.R 633/1972;
- le società e le associazioni sportive dilettantistiche e le associazioni in genere che applicano il regime forfettario di cui alla L. 398/1991;
- contribuenti che, in relazione al periodo d'imposta, hanno effettuato esclusivamente operazioni esenti, non imponibili, non soggette all'imposta o comunque senza l'obbligo al pagamento del tributo (sono previste alcune eccezioni. Il beneficio decade, infatti in presenza di operazioni intracomunitarie; per alcune prestazioni di servizi effettuate nel settore dell'edilizia; per l'acquisto di oro e argento applicando il meccanismo del reverse charge);

- contribuenti colpiti da calamità naturali per i quali sussista un apposito provvedimento di sospensione dei versamenti;
- imprenditori individuali che hanno concesso in affitto l'unica azienda entro il 30.9. 2014 (se trimestrali) o entro il 30.11.2014 (se mensili), a condizione che non esercitino altre attività soggette ad Iva;
- società estinte a seguito di fusione o incorporazione entro il 30.11.2014 se mensili, entro il 30.9.2014 se trimestrali;
- raccoglitori e rivenditori di rottami, cascami, carta da macero, vetri e simili, esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento del tributo;
- coloro che nell'ultimo periodo (mese o trimestre) dell'anno precedente hanno evidenziato un debito d'imposta inferiore a 116,72 euro o che nell'ultimo periodo (mese o trimestre) dell'anno in corso presumono di calcolare un debito d'imposta inferiore a 116,72 euro;
- enti pubblici territoriali che esercitano attività rilevanti ai fini Iva (come i comuni che gestiscono l'erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore).

Per approfondire: *Acconto IVA: soggetti esonerati dall'adempimento e particolarità procedurali*

Casi e situazioni particolari

Società controllanti e controllate: per i soggetti che nel corso dell'anno d'imposta 2012 hanno aderito alla particolare procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo, ai sensi dell'art. 73, D.P.R. 633/1972, non sono previste specifiche disposizioni.

Considerato, però, che il regime dell'Iva di gruppo si basa principalmente sul fatto che tutti i versamenti devono essere effettuati dall'ente o società controllante per l'intero gruppo, ne consegue che anche l'adempimento dell'acconto Iva deve essere assolto unicamente dalla capogruppo-controllante con riferimento alla situazione complessiva del gruppo. Nel caso in cui la composizione del gruppo non sia mutata, l'ente o società controllante potrà determinare l'acconto sulla base del metodo storico prendendo

a riferimento, quindi, la liquidazione di gruppo del mese di dicembre 2013.

Nel caso, invece, di variazioni della composizione, le controllate che sono «uscite» dal gruppo devono determinare autonomamente l'acconto in base ai propri dati, mentre la controllante, nel determinare la base di calcolo, non terrà conto dei dati riconducibili a dette società;

Eredi: gli eredi devono provvedere entro 6 mesi dal decesso del soggetto obbligato. Se il decesso avviene entro 4 mesi dalla scadenza, senza il versamento dell'acconto, gli eredi possono sanare l'omesso versamento, senza alcuna maggiorazione, entro 6 mesi dal decesso;

Operazioni di fusione: nelle ipotesi di fusione, propria o per incorporazione, la società risultante dalla fusione o l'incorporante assume, alla data dalla quale ha effetto la fusione, i diritti e gli obblighi esistenti in capo alle società fuse o incorporate che risultano estinte per effetto della fusione stessa;

Grandi imprese che erogano servizio pubblico: per i soggetti individuati con i DD.MM. 366 e 370 del 24.10.2000, e cioè i soggetti che effettuano servizi di telecomunicazione, quelli che provvedono alla somministrazione di acqua, gas, energia elettrica, vapore e teleriscaldamento urbano, quelli che effettuano servizi di raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti solidi urbani ed assimilati, di fognatura e depurazione, che nell'anno solare precedente hanno versato Iva per un ammontare superiore a 2 milioni di euro, la L. 80/2005 ha previsto una specifica e più elevata misura dell'acconto Iva pari al 97% dell'importo corrispondente alla media dei versamenti trimestrali eseguiti, o che avrebbero dovuto essere eseguiti, per i precedenti trimestri dell'anno. In alternativa, possono utilizzare unicamente il metodo analitico e non possono avvalersi né del metodo storico né del metodo previsionale.

Sanzioni per mancato o insufficiente versamento dell'acconto IVA

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

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

Acconto IVA e ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. 472/1997)

Il contribuente che non ha versato l'acconto Iva, per sanare l'irregolarità, ha la possibilità di ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso applicando le seguenti riduzioni alla suddetta sanzione minima:

1/10 del 30% (ossia il 3%)	Se il pagamento avviene entro 30 giorni dalla scadenza (cd. «ravvedimento breve»).
1/8 del 30% (ossia il 3,75%)	Se il pagamento avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione è stata commessa (cd. «ravvedimento lungo»).
1/15 del 30% (ossia il 0,2%)	Se il versamento dell'imposta è effettuato entro 14 giorni dalla scadenza e allo stesso si accompagna quello, spontaneo, dei relativi interessi legali e della sanzione entro il termine di 30 giorni dalla scadenza (cd. «ravvedimento sprint» o «mini ravvedimento»).

Con il ravvedimento «sprint» (entrato in vigore con il D.L. 98/2011) la sanzione ordinaria del 30% si riduce allo 0,2% per ogni giorno di ritardo. La misura del 30%, che si riduce normalmente al 3% in caso di ravvedimento «breve o mensile» entro 30 giorni, è ulteriormente ridotta ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Il quindicesimo del 3% è infatti uguale allo 0,2% giornaliero.

La misura varia dallo 0,2% per un giorno di ritardo, fino al 2,80% per 14 giorni di ritardo. A partire dal quindicesimo giorno di ritardo fino al trentesimo giorno si applica la misura fissa del 3%, prevista per il ravvedimento «breve o mensile».

Acconto IVA: Norma penale

In relazione agli omessi versamenti, una norma penale è legata al termine per il pagamento dell'acconto Iva.

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

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

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

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

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

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

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

Per la consumazione del reato occorre che l'omissione del versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento.

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

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

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

Leggi anche:

[IVA: il problema della variazione del metodo di calcolo dell'acconto](#)

[Acconto IVA 2021: termini e modalità](#)

[Acconto IVA: le regole per il calcolo e le modalità di versamento](#)

Vincenzo D'Andò

12 dicembre 2014