

Acconto IVA 2010

a cura di Antonio Gigliotti

Entro lunedì 27 dicembre 2010, i soggetti tenuti alla liquidazione ed al versamento dell'IVA devono provvedere al **versamento dell'acconto IVA 2010**. Tre i metodi (alternativi) per determinare l'acconto dovuto.

Premessa

Il **versamento dell'acconto IVA**, previsto dall'art. 6 della Legge n. 405/1990 (Finanziaria 1991), costituisce, come chiarito nella Circolare n. 52/E del 3/12/1991 un anticipo del versamento d'imposta relativo all'esercizio in corso (2010), **dovuto dai soggetti obbligati agli adempimenti di liquidazione e versamento periodico dell'IVA, in particolare, dai soggetti che effettuano:**

- **liquidazioni e versamenti mensili dell'IVA** ex art. 1, D.P.R. n. 100/1998;
- **liquidazioni e versamenti trimestrali dell'IVA** ex art. 7, D.P.R. n. 542/1999 e art. 74, c. 4, D.P.R. n. 633/1972.

I soggetti obbligati

Sono **tenuti**, in particolare, **al versamento dell'acconto IVA i contribuenti titolari di partita IVA tenuti alla liquidazione ed al versamento periodico dell'IVA (mensile o trimestrale)** che rispondano ai seguenti requisiti soggettivi ed oggettivi:

- **REQUISITI SOGGETTIVI:** il contribuente svolgeva già la sua attività nel periodo d'imposta precedente (2009) e continua ancora a svolgerla nel periodo d'imposta in corso (2010).
- **REQUISITI OGGETTIVI:** il contribuente si trovava in una posizione debitoria nel mese di dicembre 2009 (per i mensili), ovvero, nell'ultimo trimestre 2009 (per i trimestrali) e tale posizione debitoria persiste ancora nel 2010, per un ammontare superiore o uguale a € 103,29.

Soggetti esonerati

Non devono versare, invece, l'acconto IVA i contribuenti che si trovano in una delle seguenti condizioni (C.M. n. 52 del 03.12.1991):

- **inizio attività** nel corso del **2010**;
 - **cessazione di attività** nel corso del **2010**, precisamente:
 - **entro il 30.11.2010, se mensili**;
 - ovvero, **entro il 30.09.2010, se trimestrali**;
- senza che siano dovuti versamenti IVA** rispettivamente **per il mese di dicembre** (per i contribuenti mensili), **o per il IV trimestre** (per i contribuenti trimestrali);
- contribuenti che nell'ultima **liquidazione periodica dell'anno precedente (2009)** hanno evidenziato un credito d'imposta oppure un debito d'imposta dal quale deriverebbe **un acconto inferiore al minimo dovuto (€ 103,29)**;
 - contribuenti che hanno una **base di riferimento**, per il calcolo dell'acconto, **a credito** (storico 2009 o presunto 2010);
 - contribuenti che beneficiano del regime agevolato delle **nuove iniziative produttive** (c.d. "forfettino", art. 13, Legge n. 388/2000);
 - contribuenti che sono **usciti dal regime delle nuove iniziative produttive con decorrenza 2010** per rinuncia, decorrenza del triennio o superamento del limite dei ricavi o compensi (Risoluzione n. 157/E del 23.12.2004);
 - **contribuenti** che hanno aderito al regime dei **minimi** (art. 1, commi 96-117, Legge n. 244/2007);
 - **contribuenti in regime agricolo di esonero** (art. 34, D.P.R. n. 633/1972);
 - **contribuenti che esercitano attività di intrattenimento** (art. 74, comma 6, D.P.R. n. 633/1972);
 - contribuenti che **nell'anno in corso (2010)** hanno registrato **solo operazioni esenti o non imponibili**.

Le 3 modalità di calcolo dell’acconto

L’acconto IVA può essere determinato applicando uno dei seguenti **tre metodi**:

- 1) metodo storico;**
- 2) metodo previsionale;**
- 3) metodo delle operazioni effettuate o analitico** (o “metodo della pre-liquidazione).

Il contribuente ha la **facoltà di scegliere la procedura di calcolo più conveniente**, che sarà verosimilmente quella che darà luogo a minori oneri (contabili e/o di esborso finanziario).

Il metodo storico

In base al **metodo storico**, l’acconto IVA dovuto è pari al:

- **88% del versamento dovuto per l’ultimo periodo di liquidazione dell’anno precedente** (al lordo dell’acconto IVA precedente).

Base di calcolo

In particolare, **la base di calcolo è data dall’Iva a debito risultante:**

- dalla **liquidazione periodica** relativa al mese di **dicembre 2009**, per i contribuenti mensili;
- dalla **liquidazione periodica** del **quarto trimestre 2009**, per i contribuenti trimestrali “speciali” o “per natura” (art. 74, comma 4, DPR n. 633/1972);
- dalla **dichiarazione annuale Iva/2010** relativa al 2009 per i contribuenti trimestrali ordinari (o “per opzione”) di cui all’art. 7, D.P.R. n. 542/1999.

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

- **l'acconto IVA versato per il periodo d'imposta 2009;**
- **ed il saldo IVA 2009.**

I **contribuenti mensili "posticipati"** possono determinare l'acconto in misura pari a 2/3 dell'IVA dovuta sulla base delle operazioni del mese di novembre 2010 che daranno luogo alla liquidazione di dicembre 2010.

Casi particolari

Nel caso particolare di un **soggetto trimestrale che ha chiuso la dichiarazione IVA relativa al 2009 a credito per effetto di un maggior acconto 2009**, è necessario **individuare quanto sarebbe stato il saldo in assenza dell'acconto**

Di conseguenza, l'acconto da versare per il 2010 va commisurato a quanto effettivamente dovuto per il 2009, pari alla differenza tra l'acconto versato e il credito della dichiarazione IVA (rigo VH13 – rigo VL32).

Adeguamento a parametri o studi di settore

Si fa presente che, per i soggetti che hanno effettuato **l'adeguamento ai parametri o studi di settore per il 2009**, la determinazione dell'**acconto IVA per il 2010 non è influenzata** da tale scelta (l'adeguamento è stato, infatti, effettuato "fuori dichiarazione").

Contabilità separata per opzione

In presenza di **contabilità separata** ex art. 36, DPR n. 633/72 **per opzione le liquidazioni periodiche IVA sono cumulative per tutte le attività, con riferimento ad un unico volume d'affari.**

Contabilità separata per obbligo

Per il contribuente che gestisce 2 o più attività con **contabilità separata per obbligo** (con diversa periodicità di liquidazione) **l'acconto va commisurato sull'importo dovuto in sede di:**

- liquidazione di dicembre 2009 per l'attività mensile;
- dichiarazione IVA relativa al 2009 per l'attività trimestrale.

Metodo previsionale

In luogo del metodo storico, il contribuente può utilizzare il metodo previsionale, che gli consente di calcolare l'acconto sulla base della stima delle operazioni che verranno effettuate fino alla chiusura del periodo di riferimento e, quindi, sulla base del dato previsionale 2010, anziché del dato storico del 2009.

Base di calcolo

In pratica, ferma restando la misura percentuale dell'acconto pari all'88%, l'importo calcolato sulla base del dato previsionale dovrebbe **coincidere con quanto il contribuente ritiene di dover versare:**

- › nell'ultima liquidazione periodica dell'anno 2010, per i contribuenti mensili e per quelli trimestrali "speciali";
- › **in sede di dichiarazione annuale Iva/2011 (periodo d'imposta 2010), per i contribuenti trimestrali ordinari.**

È opportuno sottolineare che, 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 la fine dell'anno; pertanto, **è consigliabile utilizzare tale metodo solo se vi sono sufficienti margini di sicurezza**, in quanto si potrebbe incorrere nella **sanzione amministrativa** prevista in caso di insufficiente versamento dell'acconto (30% di quanto non versato).

Metodo delle operazioni effettuate o analitico

Il contribuente può, in alternativa, decidere di utilizzare un terzo criterio di calcolo, detto **“metodo delle operazioni effettuate” o “analitico”**, sicuramente più complesso dei precedenti, ma che **consente di determinare l’“effettivo” ammontare dell’acconto dovuto** dal contribuente **tenendo conto di tutte le operazioni effettuate** ai sensi dell'art. 6, DPR n. 633/72, e non soltanto di quelle fatturate e registrate.

L’acconto, in tal caso, è pari al 100% dell’importo che risulterebbe effettuando entro il 27.12.2010 un’apposita liquidazione IVA.

Base di calcolo

Utilizzando il metodo in esame si dovrà, innanzitutto, **determinare l’imposta dovuta (IVA a debito) sulla base delle annotazioni effettuate nel registro delle fatture emesse e dei corrispettivi, al netto dell’IVA a credito risultante dal registro degli acquisti** (compresa quella relativa agli acquisti intracomunitari computati nell’IVA a debito), **tenendo conto della relativa periodicità di liquidazione dell’imposta.**

Di conseguenza, per quanto riguarda l’**IVA a debito**:

- il contribuente **mensile** dovrà fare riferimento al **periodo 01.12 – 20.12.2010**;
- il contribuente **trimestrale** (speciale o ordinario) dovrà fare riferimento al **periodo 01.10 – 20.12.2010**.

All’importo così ottenuto **va aggiunta l’IVA a debito relativa alle operazioni effettuate fino al 20.12.2010 se non ancora annotate, non essendo decorsi i termini di fatturazione o registrazione.**

Ad esempio, dovranno essere considerate:

- ✓ le cessioni effettuate con DDT fino al 20.12.2010 per le quali non è stata emessa la relativa fattura differita;
- ✓ le fatture emesse per il ricevimento di acconti fino al 20.12.2010, non ancora annotate;
- ✓ le fatture comunque emesse fino al 20.12.2010 (anche se non incassate), non ancora annotate.

Va considerato, infine, anche il riporto del saldo a credito (o del debito non superiore a € 25,82) relativo alla liquidazione del periodo precedente (novembre 2010 o terzo trimestre 2010).

Andrà, poi, scomputata l'IVA a credito risultante da:

- **acquisti e importazioni registrati dall'1.12.2010 al 20.12.2010**, per i contribuenti **mensili**;
- acquisti e importazioni registrati dall'1.10.2010 al 20.12.2010**, per i contribuenti **trimestrali**.

Casi particolari

In sede di calcolo dell'acconto IVA 2010, possono riscontrarsi delle **difficoltà in caso di:**

- 1. affidamento a terzi della tenuta della contabilità;**
- 2. liquidazione IVA "di gruppo" (art. 73, ultimo comma DPR n. 633/72).**

Affidamento contabilità a terzi

In particolare, secondo quanto precisato nella *Circ. n. 52/E/1991* nel caso di **affidamento a terzi della contabilità** avvalendosi della possibilità di eseguire liquidazioni sulla base dei dati relativi al secondo mese precedente e non in base a quelli del mese immediatamente anteriore, ai fini del calcolo dell'acconto, **la determinazione viene effettuata sulla base di annotazioni eseguite nel mese di novembre 2010** (utilizzate per la liquidazione da eseguire entro il 16 gennaio 2011);

Liquidazione IVA di gruppo

Nel caso di liquidazione IVA di gruppo:

- › in assenza di modificazioni delle società (controllate e controllanti): l'acconto deve essere versato **dalla controllante cumulativamente**, con riferimento al dato dell'intero gruppo;
- › nel caso di variazioni della composizione delle società:
 - ✓ le **controllate che sono uscite dal gruppo** nel corso del periodo d'imposta devono determinare l'acconto autonomamente in base ai propri dati;
 - ✓ la **controllante**, nel determinare la base di calcolo, non terrà conto dei dati riconducibili a dette società;
 - ✓ le **nuove controllate entrate nel gruppo** nel corso del periodo d'imposta devono fornire alla capogruppo, oltre alle risultanze presunte dell'anno in corso, anche i dati dell'anno precedente, necessari per integrare il dato storico complessivo.

Operazioni straordinarie

Come specificato nelle istruzioni del Mod. IVA 2010 relativo al 2009, nei casi di **operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive** (conferimento d'azienda in società, donazione d'azienda, successione ereditaria, scioglimento società di persone con proseguimento dell'attività sotto forma di ditta individuale, ecc.), si verifica, in **linea generale, una situazione di continuità tra i soggetti** partecipanti all'operazione.

Tenendo presente tale principio, si ritiene che il **soggetto che "nasce" dalle predette operazioni straordinarie** (società conferitaria, erede/i che continuano l'attività del *de cuius*, donatario dell'azienda, socio di società di persone sciolta per il venir meno della pluralità dei soci che prosegue l'attività in forma individuale, ecc.) **debba versare l'acconto IVA 2010 sulla base della situazione esistente in capo al soggetto "dante causa" per il 2009** (con la possibilità comunque di utilizzare uno dei tre metodi di calcolo che stiamo analizzando).

Vediamo più nel dettaglio le varie casistiche.

Fusione

In caso di **fusione** (per incorporazione o di fusione propriamente detta), **la società risultante dalla fusione o la società incorporante subentra**, dalla data di effetto dell'operazione, in **tutti gli obblighi e diritti esistenti in capo alle società fuse o incorporate**, che si estinguono per effetto della fusione stessa.

Al riguardo, è utile ricordare che l'art. 4, comma 1, del D.L. 11 marzo 1997, n. 50, ha stabilito che *“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 della scissione; 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”*.

Scissione

In presenza di **scissione**, ove l'operazione comporti trasferimento di aziende o di complessi aziendali, **gli obblighi ed i diritti**, derivanti dall'applicazione dell'Iva, relativamente alle operazioni realizzate tramite le aziende o i complessi aziendali trasferiti, **sono assunti dalle società beneficiarie del trasferimento**.

Come, **tuttavia**, chiarito dalla ris. n. 183/E del 13 luglio 1995, **nell'ipotesi di scissione parziale mediante costituzione di una nuova società avvenuta in corso d'anno:**

- ▶ 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.

Trasformazione

Le ipotesi di **trasformazioni sostanziali soggettive** (società in nome collettivo che si trasforma in società a responsabilità limitata, eccetera) appaiono **ininfluenti ai fini dell'acconto Iva**. Infatti, **l'acconto è comunque dovuto, in quanto in dette situazioni non viene meno la situazione di continuità tra i soggetti partecipanti alla trasformazione.**

Liquidazione volontaria

In caso di **liquidazione volontaria, l'acconto è dovuto**. Tuttavia, stante la diminuzione della fatturazione attiva legata al divieto di compiere nuove operazioni (se non ai soli fini della conservazione dell'integrità e del valore del patrimonio sociale), può essere opportuno effettuare il calcolo con il metodo previsionale.

Procedure concorsuali

In caso di **fallimento, concordato preventivo, amministrazione controllata e liquidazione coatta amministrativa, l'acconto è dovuto, salva la possibilità di versare un acconto inferiore sulla base delle previsioni per il periodo di riferimento dell'anno in corso.**

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 74-bis, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, in caso di fallimento o liquidazione coatta amministrativa, **gli adempimenti devono essere eseguiti dal curatore o dal commissario liquidatore.**

Versamento dell'acconto IVA

Il versamento dell'acconto IVA va effettuato **telematicamente** (direttamente o tramite un intermediario abilitato) utilizzando il **mod. F24**, in cui andrà indicato il **codice tributo**:

Codici tributo

- “6013”, per i contribuenti **mensili**;
- “6035”, per i contribuenti **trimestrali**;

e il **periodo di riferimento “2010”**.

Codice tributo acconto IVA per i <u>mensili</u>	6013
Codice tributo acconto IVA per i <u>trimestrali</u>	6035
Periodo di riferimento	2010

Termine di versamento

Il termine ultimo per effettuare il versamento cade il 27 dicembre dell’anno di riferimento e, quindi, quest’anno pertanto l’acconto IVA 2010 deve essere pagato entro il **27 dicembre 2010**

L’acconto IVA **non può essere rateizzato**, ma può essere **compensato** con i crediti risultanti dal mod. UNICO e dalle denunce previdenziali.

Sanzioni

L’omesso, tardivo o insufficiente versamento dell’acconto IVA è punito con una **sanzione amministrativa pari al 30% dell’importo non versato**.

Ravvedimento operoso

E', tuttavia, possibile ricorrere al **ravvedimento operoso** ai sensi dell'art. 13, D. Lgs. n. 471/1997, che consente la riduzione della sanzione amministrativa a:

- 1/12 (**2,5%**), nel caso di **versamento entro 30 giorni** dalla scadenza originaria e, quindi, in questo caso, **entro il 26.01.2011**;
- 1/10 (**3%**), nel caso di **versamento entro il termine di presentazione della dichiarazione (IVA) relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione** (dichiarazione IVA/2011, relativa al 2010, quindi, **entro il 30.09.2011** per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

Affinché si perfezioni l'istituto del ravvedimento operoso, è necessario che vengano effettuati contestualmente i seguenti versamenti:

- pagamento dell'imposta o della differenza d'imposta dovuta e non versata;
- pagamento degli interessi legali (pari al **1%** annuo), commisurati all'imposta dovuta, maturati a partire dal giorno successivo a quello in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato, fino al giorno in cui avviene effettivamente il pagamento;
- pagamento della sanzione ridotta dovuta.

Come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 22.05.2007, n. 109/E, l'ammontare degli **interessi da ravvedimento** devono essere versati distintamente dall'IVA, utilizzando l'apposito **codice tributo "1991"**, mentre la **sanzione pecuniaria** ha codice tributo **"8904"**.

Codice tributo sanzione pecuniaria	8904
Codice tributo interessi da ravvedimento	1991

Scomputo dell'acconto

L'importo versato a titolo di **acconto** deve essere **scomputato dalla:**

- liquidazione relativa al mese di dicembre 2010, per i contribuenti mensili;
- liquidazione relativa al quarto trimestre 2010, per i contribuenti trimestrali "speciali";
- dichiarazione annuale IVA/2011 (anno 2010), per i contribuenti trimestrali "per opzione".

16 dicembre 2010

Antonio Gigliotti