

STUDIO ANTONELLI

Dott. Alessandro Antonelli
TRIBUTARISTA - PUBBLICISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Federico Mambelli
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Alessandro Mengozzi
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott.ssa Rita Santolini
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Sgarzani
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Zanfini
ASSISTENTE

Forlì, 23 dicembre 2008

A TUTTI I
SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

[AREA: FISCALITA' D'IMPRESA](#)

CIRCOLARE N. 35/2008

Oggetto: Imposta sul Valore Aggiunto (I.V.A.) - Acconto 2008 - Scadenza: lunedì 29 dicembre 2008.

Indice:

1.	Premessa.	2
2.	Contribuenti mensili.	2
2.1	Regole generali di determinazione dell'acconto - Metodo "automatico".	2
2.2	Regole generali di determinazione dell'acconto - Metodo "prospettico".	3
2.3	Metodo "alternativo" di computo dell'acconto.	3
3.	Contribuenti trimestrali.	5
3.1	Regole generali di determinazione dell'acconto. Metodi "automatico" e "prospettico".	5
4.	Ipotesi di variazione del volume di affari.	7
5.	Determinazione dell'acconto I.V.A. in casi particolari.	8
5.1	Fusione propria di società.	8
5.2	Fusione per incorporazione.	9
5.3	Scissione e conferimento.	9
5.4	Trasformazione.	9

STUDIO ANTONELLI

5.7	Società controllanti e controllate.	10
5.8	Soggetti con contabilità separate.	10
5.9	Soggetti con contabilità tenuta presso terzi.	10
5.10	Soggetti operanti nel settore delle telecomunicazioni, somministrazione di acqua e gas, energia elettrica nonché smaltimento di rifiuti solidi urbani.	11
6.	Modalità e termini di versamento.	11
7.	Limite minimo di versamento.	12
8.	Soggetti non tenuti al versamento dell'acconto.	12
9.	Sanzioni, interessi e ravvedimento operoso.	13
10.	Nuove fattispecie aventi rilevanza penale introdotte dal D.L. n. 223/2006.	14

1. Premessa.

Come noto, l'art. 6 della Legge n. 405 del 29 dicembre 1990 ha istituito, a decorrere dall'anno 1991, l'obbligo del versamento, per tutti i soggetti passivi I.V.A., di un acconto - la cui misura è stata fissata dalla Legge n. 243 del 19 luglio 1993 nell'88% - commisurato alla presunta eccedenza a debito che andrà a maturare relativamente all'ultimo periodo della annualità di imposta, da versarsi entro il giorno 27 del mese di dicembre di ciascun anno, termine posticipato al 29 dicembre 2008, cadendo il giorno 27 di sabato. Tale autonomo versamento fissato dall'art. 18, comma 3, del D.Lgs. n. 241/1997, si configura quale anticipo del versamento dell'imposta dovuta, per i contribuenti mensili, in relazione all'ultima liquidazione dell'anno e, per i contribuenti trimestrali, in relazione alla presentazione della dichiarazione annuale.

2. Contribuenti mensili.

2.1 Regole generali di determinazione dell'acconto - Metodo "automatico".

L'art. 6, comma 2, della Legge n. 405/1990, nel testo modificato dal D.L. n. 477/1993, convertito nella Legge n. 55/1994, stabilisce che i contribuenti mensili devono versare, nel mese di dicembre di ciascun anno, a titolo di acconto del versamento relativo al mese stesso, un importo pari all'88% del versamento effettuato o che avrebbe dovuto essere effettuato per il mese di dicembre dell'anno precedente (base di commisurazione = codice VH12, rigo 2 - debito del mese di dicembre (saldo più acconto) meno, eventualmente, codice VL32 in caso di dichiarazione chiusasi con un credito - della dichiarazione mod. I.V.A. 2008 o mod. UNICO 2008 - c.d. "metodo automatico") o, se inferiore, di quello da effettuare per lo stesso mese dell'anno in corso (c.d. "metodo prospettico").

Analogamente a quanto accade con l'ormai consolidata procedura degli acconti delle imposte sui redditi, l'importo versato a titolo di acconto verrà scomputato in occasione della liquidazione e del versamento relativo al mese di dicembre, da effettuarsi entro il 16 gennaio 2009. Pertanto, nell'ipotesi in cui il contribuente abbia effettuato entro il 29 dicembre 2008 il versamento dell'acconto commisurandolo all'88% dell'ammontare del versamento eseguito per il mese di dicembre 2007 e, a seguito della liquidazione definitiva relativa al mese di dicembre 2008, questo risulti eccessivo, l'eccedenza dell'importo versato quale acconto determinerà l'insorgenza di un credito, recuperabile nella prima liquidazione mensile successiva.

STUDIO ANTONELLI

Nessun acconto andrà versato dai contribuenti che si trovavano a credito nel mese di dicembre 2007 (non considerandosi comunque come credito l'eventuale pagamento di un acconto I.V.A. di importo superiore al debito di competenza del mese di dicembre 2007).

2.2 Regole generali di determinazione dell'acconto - Metodo "prospettico".

La legge, derogando al metodo "automatico" sopra esposto, consente al contribuente di eseguire il versamento dell'acconto applicando la percentuale dell'88% al tributo che si stima dovuto per il mese di dicembre 2008 (c.d. "metodo prospettico"), anziché a quello afferente il mese di dicembre dell'anno precedente.

Questa facoltà, in caso di riduzione dell'eccedenza a debito stimata per l'ultimo periodo dell'annualità 2008 rispetto a quella verificatasi relativamente all'ultimo periodo dell'annualità precedente, consente di versare un importo inferiore all'acconto "automatico", ma comporta, evidentemente, la necessità di un attento (e rischioso) calcolo da parte del contribuente.

A tale proposito si ricorda che, qualora il contribuente intenda effettuare il pagamento dell'acconto I.V.A. per il 2008 applicando il metodo prospettico sopra indicato, dovrà tenere in debita considerazione anche le fatture differite che, pur potendo essere emesse ed annotate sui registri I.V.A. entro il 15 gennaio 2009, si riferiscono a cessioni di beni effettuate entro la fine del mese di dicembre 2008, come tali risultanti dai relativi documenti di trasporto (ovvero dalle bolle di accompagnamento, per i casi in cui siano ancora obbligatorie).

2.3 Metodo "alternativo" di computo dell'acconto.

Il metodo "alternativo" per il calcolo dell'acconto, che si va ad aggiungere ai metodi "automatico" e "prospettico" sopra esaminati, è basato sulle reali operazioni effettuate dal contribuente sino al giorno 20 dicembre 2008.

L'importo da versare sarà il risultato di un'apposita liquidazione del tributo, nella quale dovranno assumersi come elementi attivi e passivi quelli che scaturiscono dal seguente prospetto, intendendosi che l'importo da versare dovrà essere pari alla differenza tra gli elementi attivi e passivi evidenziati:

Elementi attivi (I.V.A. a debito):

- I.V.A. relativa ad operazioni attive annotate dall'1/12 al 20/12/2008, ancorché le stesse siano state effettuate nel mese di novembre. Si tratta, in particolare, dell'ipotesi di cd. fatturazione differita triangolare prevista dal combinato disposto degli articoli 6, quinto comma, ultimo periodo, e 21, quarto comma, quarto periodo, del D.P.R. n. 633/1972, in virtù dei quali il cessionario che cede beni a terzi per il tramite del proprio cedente emettere ed annotare la fattura entro il mese successivo a quello della consegna o della spedizione dei beni (in proposito si rammenta che la Circolare Ministeriale n. 288/E del 22 dicembre 1998 ha puntualizzato i requisiti che consentono la dilazione dell'emissione della fattura tra cui la forma scritta del contratto di cessione, anche nella forma dell'ordine commerciale, nonché l'indicazione nel documento di trasporto che la consegna è fatta su disposizione del cessionario). Di conseguenza il primo cessionario dovrà tenere in considerazione l'imposta relativa alle operazioni annotate dall'1/12 al 20/12/2008 anche se la consegna o la spedizione da parte del primo cedente è avvenuta nel mese di novembre;

STUDIO ANTONELLI

- I.V.A. relativa ad operazioni attive effettuate dall'1/12 al 20/12/2008 annotate o che avrebbero dovuto essere annotate nei registri di cui agli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 633/1972;
- I.V.A. relativa ad operazioni attive effettuate dall'1/12 al 20/12/2008 ma non ancora annotate, non essendo decorsi i termini di emissione della fattura o di registrazione della stessa (cd. fatturazione differita ordinaria). Così, ad esempio, dovrà essere tenuta in considerazione l'I.V.A. relativa alle operazioni effettuate dall'1/12 al 20/12/2008, ancorché la relativa fattura (in quanto differita) possa essere legittimamente emessa e registrata entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione (nella fattispecie, quindi, entro il 15 gennaio 2009). Si ritiene, tuttavia, che, in presenza della cd. fatturazione differita triangolare, non debba essere tenuta in considerazione l'I.V.A. relativa alle operazioni attive effettuate dall'1/12 al 20/12/2008, qualora il primo cessionario, in presenza dei requisiti di cui alla citata Circolare Ministeriale n. 288/E del 22 dicembre 1998, si avvalga della facoltà di emettere ed annotare la fattura entro la fine del mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni da parte del primo cedente;
- I.V.A. relativa ad operazioni con lo Stato ed enti pubblici la cui esigibilità si è manifestata dall'1/12 al 20/12/2008. Non dovranno essere invece considerate le operazioni attive effettuate nel periodo 1/12 – 20/12 per le quali l'esigibilità dell'I.V.A. si manifesterà successivamente;
- I.V.A. relativa ad autofatture emesse o che avrebbero dovuto essere emesse dall'1/12 al 20/12/2008 ai sensi degli artt. 17, 3°, 5° e 6° comma, del D.P.R. n. 633/1972, ovvero per omaggi;
- I.V.A. relativa ad acquisti intracomunitari documentati da fatture ricevute dall'1/12 al 20/12/2008 ovvero ad autofatture emesse nello stesso periodo ai sensi dell'art. 46, 5° comma, del D.L. n. 331/1993, convertito nella Legge n. 427/1993 (vale a dire in caso di mancato ricevimento della fattura entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'acquisto intracomunitario).

Elementi passivi (I.V.A. a credito):

- I.V.A. relativa ad acquisti ed importazioni registrate dall'1/12 al 20/12/2008;
- I.V.A. relativa ad autofatture emesse ai sensi dell'art. 17, 3°, 5° e 6° comma, del D.P.R. n. 633/1972 e registrate dall'1/12 al 20/12/2008;
- I.V.A. relativa ad acquisti intracomunitari documentati da fatture ricevute dall'1/12 al 20/12/2008 ovvero ad autofatture emesse nello stesso periodo ai sensi dell'art. 46, 5° comma, del D.L. n. 331/1993, convertito nella Legge n. 427/1993 (v. sopra);
- eccedenza detraibile riportata a nuovo dal mese di novembre 2008 (cfr. Circolare Assonime n. 176 del 20/12/1993).

Si sottolinea come in questa ipotesi (metodo “alternativo” di computo dell'acconto) l'importo da versare è pari al 100% e non all'88% del risultato ottenuto con la sopra descritta procedura di liquidazione.

Ovviamente i contribuenti avranno l'interesse ad utilizzare tale metodo “alternativo” ogniqualvolta il risultato sia più favorevole (emergendo un minor acconto dovuto) rispetto a quello che originerebbe dall'utilizzo del metodo “automatico” ovvero di quello “prospettico”.

STUDIO ANTONELLI

Con Circolare n. 40 dell'11 dicembre 1993, il Ministero delle Finanze ha inoltre chiarito che l'utilizzo del metodo "alternativo" per la determinazione dell'acconto dà luogo ad una liquidazione straordinaria dell'I.V.A.

A tale riguardo, considerato che l'art. 11, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 435/2001 ha eliminato l'obbligo di annotare nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi gli elementi necessari per l'effettuazione delle liquidazioni periodiche del tributo ed il risultato finale delle liquidazioni, si ritiene che sia soppresso anche l'obbligo di annotazione della suddetta liquidazione straordinaria nel registro IVA vendite.

Tuttavia, la citata norma di legge stabilisce che il contribuente, qualora richiesto dagli organi dell'Amministrazione finanziaria, deve essere in grado di fornire, in forma sistematica, i dati costituenti la base delle liquidazioni periodiche IVA effettuate, anche se non riportati nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi.

Ne consegue che il contribuente potrà, in via facoltativa:

- annotare il calcolo entro il 29 dicembre 2008 nel registro I.V.A. delle vendite (art. 23) o nell'eventuale registro riepilogativo (ove istituito in presenza di più registri I.V.A.). La suddetta annotazione, qualora il contribuente si sia comunque avvalso del metodo "alternativo" di computo dell'acconto, deve essere eseguita anche nel caso in cui dal calcolo emerga un credito I.V.A. a favore del contribuente;
- predisporre un prospetto contenente tutti gli elementi in base ai quali ha operato la liquidazione straordinaria dell'acconto IVA secondo il metodo c.d. "alternativo", da fornire all'Amministrazione finanziaria, se richiesto.

3. Contribuenti trimestrali.

3.1 Regole generali di determinazione dell'acconto. Metodi "automatico" e "prospettico".

L'articolo 6, secondo comma, ultimo periodo, della Legge n. 405/1990, come modificato dal D.L. n. 477/1993, convertito nella Legge n. 55/1994, stabilisce che anche i contribuenti trimestrali debbano eseguire il versamento dell'acconto, nel mese di dicembre ed in misura percentuale pari all'88%.

Per tali contribuenti il versamento dovrà essere commisurato a quello effettuato o che avrebbe dovuto essere effettuato in sede di dichiarazione annuale dell'anno precedente (base di commisurazione = acconto versato per l'anno 2007 - dato desumibile dalla dichiarazione I.V.A. al rigo VH13 - più codice VL33 ovvero meno codice VL32 - in caso di dichiarazione chiusasi con un credito - della dichiarazione mod. IVA 2008 o mod. UNICO 2008 - c.d. "metodo automatico"). Tale disposizione deriva dal fatto che i contribuenti trimestrali eseguono la liquidazione del 4° trimestre (che comprende il mese di dicembre) in sede di liquidazione annuale. Pertanto, i contribuenti in esame devono fare riferimento all'imposta relativa all'ultimo trimestre 2008, versata in parte entro il 27 dicembre 2007 ed in parte entro il 16 marzo 2008 ovvero entro il termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione mod. UNICO 2008, in questo ultimo caso senza considerare la maggiorazione a titolo di interesse dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successiva alla predetta data

STUDIO ANTONELLI

del 16 marzo 2008 (art. 6 del D.P.R. n. 542/1999). La R.M. n. 157/E del 23 dicembre 2004 ha altresì specificato che il dato storico cui commisurare l'acconto deve essere assunto al netto degli interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale fissati nella misura dell'1%.

Rimane impregiudicata la facoltà dei contribuenti trimestrali di computare l'acconto in misura pari all'88% del tributo che si stima dovuto per l'ultimo trimestre 2008 ("metodo prospettico"). Anche i contribuenti trimestrali, così come i contribuenti mensili, dovranno tenere in debita considerazione, ai fini del calcolo dell'acconto I.V.A. con il metodo prospettico, che nel computo dell'I.V.A. a debito del quarto trimestre 2008 vanno considerate anche le fatture differite emesse entro il 15 gennaio 2009 con riferimento al mese di dicembre 2008.

3.2 Metodo "alternativo" di computo dell'acconto.

Anche per i contribuenti trimestrali, naturalmente, il D.L. n. 477/1993, convertito nella Legge n. 55/1994, consente di avvalersi del sistema "alternativo" basato sulle operazioni effettuate sino al 20 dicembre 2007.

L'importo da versare utilizzando l'introdotta modalità alternativa di calcolo sarà il risultato di un'apposita liquidazione del tributo nella quale dovranno assumersi come elementi quelli che scaturiscono dal seguente prospetto, intendendosi che l'importo da versare dovrà essere pari alla differenza tra gli elementi attivi e passivi evidenziati:

Elementi attivi (I.V.A. a debito):

- I.V.A. relativa ad operazioni attive annotate dall'1/10 al 31/10/2008, ancorché le stesse siano state effettuate nel mese di settembre. Si tratta, in particolare, dell'ipotesi di cd. fatturazione differita triangolare prevista dal combinato disposto degli articoli 6, quinto comma, ultimo periodo, e 21, quarto comma, quarto periodo, del D.P.R. n. 633/1972, in virtù dei quali il cessionario che cede beni a terzi per il tramite del proprio cedente può, in presenza dei requisiti di cui alla citata Circolare Ministeriale n. 288/E del 1998, emettere ed annotare la fattura entro il mese successivo a quello della consegna o della spedizione dei beni. Di conseguenza il primo cessionario dovrà tenere in considerazione l'imposta relativa alle operazioni annotate dall'1/10 al 31/10/2008 anche se la consegna o la spedizione da parte del primo cedente è avvenuta nel mese di settembre;
- I.V.A. relativa ad operazioni attive effettuate dall'1/10 al 20/12/2008 annotate o che dovevano essere annotate nei registri di cui agli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 633/1972;
- I.V.A. relativa ad operazioni attive effettuate dall'1/12 al 20/12/2008 ma non ancora annotate, non essendo decorsi i termini di emissione delle fatture o di registrazione delle stesse (cd. fatturazione differita). Così, ad esempio, come già indicato al precedente paragrafo 2.3, dovrà essere tenuta in considerazione l'I.V.A. relativa alle operazioni attive effettuate dall'1/12 al 20/12/2008 ancorché la relativa fattura (in quanto differita) possa essere legittimamente emessa e registrata entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione (nella fattispecie, quindi, entro il 15 gennaio 2009). Si ritiene, tuttavia, che, in presenza della cd. fatturazione differita triangolare, non debba essere tenuta in considerazione l'I.V.A. relativa alle operazioni attive effettuate dall'1/12 al 20/12/2008, qualora il primo cessionario, in presenza dei requisiti di cui alla citata Circolare Ministeriale n. 288/E del 1998, si sia avvalso della facoltà di emettere ed annotare la fattura entro la fine

STUDIO ANTONELLI

del mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni da parte del primo cedente (cd. fatturazione differita triangolare);

- I.V.A. relativa ad operazioni con lo Stato ed enti pubblici la cui esigibilità si è manifestata dall'1/10 al 20/12/2008. Non dovranno essere invece considerate le operazioni attive effettuate nel periodo 1/10 – 20/12 per le quali l'esigibilità dell'I.V.A. si manifesterà successivamente;
- I.V.A. relativa ad autofatture emesse o che avrebbero dovuto essere emesse dall'1/10 al 20/12/2008 ai sensi degli artt. 17, 3°, 5° e 6° comma, del D.P.R. n. 633/1972, ovvero per omaggi;
- I.V.A. relativa ad acquisti intracomunitari documentati da fatture ricevute dall'1/10 al 20/12/2008 ovvero ad autofatture emesse nello stesso periodo ai sensi dell'art. 46, 5° comma, del D.L. n. 331/1993, convertito nella Legge n. 427/1993 (regolarizzazione in caso di mancato ricevimento entro un mese dall'effettuazione dell'acquisto intracomunitario, della relativa fattura).

Elementi passivi (I.V.A. a credito):

- I.V.A. relativa ad acquisti ed importazioni registrate dall'1/10 al 20/12/2008;
- I.V.A. relativa ad autofatture emesse ai sensi degli artt. 17, 3°, 5° e 6° comma, del D.P.R. n. 633/1972 e registrate dall'1/10 al 20/12/2008;
- I.V.A. relativa ad acquisti intracomunitari documentati da fatture ricevute dall'1/10 al 20/12/2008 ovvero ad autofatture emesse nello stesso periodo ai sensi dell'art. 46, 5° comma, D.L. n. 331/1993, convertito nella Legge n. 427/1993 (v. sopra);
- eccedenza detraibile riportata a nuovo dal terzo trimestre 2008 (cfr. Circolare Assonime n. 176 del 20 dicembre 1993).

Si sottolinea che anche in questo caso (metodo “alternativo” di computo dell'acconto) l'importo da versare è pari al 100% e non all'88% del risultato che scaturisce dalla liquidazione del tributo al 20 dicembre 2008.

Anche per i contribuenti trimestrali si rendono applicabili le stesse condizioni in ordine agli elementi attivi nonché le disposizioni relative alla soppressione dell'obbligo di annotazione nel registro IVA vendite del calcolo dell'acconto medesimo già dettagliatamente indicate al paragrafo 2.3 con riferimento ai contribuenti mensili.

Si segnala, infine, che il versamento dell'acconto da parte dei contribuenti trimestrali non deve essere maggiorato dell'interesse dell'1%, che si rende dovuto per le liquidazioni ordinarie.

4. Ipotesi di variazione del volume di affari.

Nella pratica può accadere che, in seguito alla variazione del volume di affari ed all'esercizio dell'opzione (nell'ipotesi di passaggio al regime trimestrale), un contribuente che in un anno si trovava in un dato regime (mensile o trimestrale), transiti, nell'anno successivo, ad altro regime. Più dettagliatamente, possono verificarsi le seguenti situazioni:

- a) soggetto in regime trimestrale nel 2007, transitato a quello mensile nel 2008;
- b) soggetto in regime mensile nel 2007, transitato a quello trimestrale nel 2008.

STUDIO ANTONELLI

Nell'ipotesi sub a), mancando il versamento per il mese di dicembre 2007 (in quanto in tale anno il contribuente era trimestrale), la legge fissa come parametro di commisurazione dell'acconto di imposta un ammontare pari ad un terzo dell'imposta versata in sede di dichiarazione annuale (al netto dell'eventuale maggiorazione per interessi). A tale proposito si ritiene che, nonostante il tenore letterale della norma porti a considerare, quale base di calcolo, solo l'importo relativo al versamento effettuato a saldo in sede di dichiarazione annuale, sia in realtà necessario fare riferimento, per motivi di omogeneità tra le diverse metodologie di calcolo, anche all'importo versato in acconto entro il 27 dicembre 2007.

Esemplificando:

- versamento effettuato in sede di acconto il 27 dicembre 2007: euro 7.200,00;
- versamento effettuato in sede di dichiarazione dell'anno 2008 (al netto delle maggiorazioni per interesse) e relativo al 4° trimestre 2007: euro 1.800,00;
- base di commisurazione: (euro 7.200,00 + euro 1.800,00) : 3 = euro 3.000,00;
- acconto da versare entro il 29 dicembre 2008: 88% di euro 3.000,00 = euro 2.640,00.

Nell'ipotesi sub b), il contribuente deve considerare, come base di commisurazione dell'acconto di imposta, l'ammontare dei versamenti a saldo ed in acconto degli ultimi tre mesi dell'anno, al netto dell'eventuale eccedenza detraibile che emerge dalla liquidazione del mese di dicembre.

5. Determinazione dell'acconto I.V.A. in casi particolari.

Le Circolari Ministeriali n. 52 del 3 dicembre 1991 e n. 40 dell'11 dicembre 1993 indicano le modalità di determinazione dell'acconto I.V.A. in alcuni casi particolari.

5.1 Fusione propria di società.

In caso di due o più società che confluiscono in una società di nuova costituzione (c.d. "fusione propria") con effetto tra il 1° gennaio e il 30 novembre 2008 (o il 30 settembre 2008, se la società estinta era in regime trimestrale), l'acconto non deve essere corrisposto né dalle società estinte, mancando per loro il "dato previsionale" e quello delle "operazioni effettuate" al 20 dicembre 2007, né dalla nuova società risultante dalla fusione, perché alla stessa manca il "dato storico".

Se la fusione avviene con effetto a partire dal 1° dicembre 2008 (o dal 1° ottobre 2008, per i contribuenti trimestrali) e fino alla data di versamento dell'acconto (29 dicembre 2008), la società risultante dalla fusione deve utilizzare, quale "dato storico", la somma algebrica delle risultanze delle società fuse in relazione all'ultima liquidazione periodica del 2007 e, come "dato previsionale" o come ammontare delle "operazioni effettuate", l'ammontare delle risultanze riferibili a ciascuna di esse, fino alla data di effetto della fusione, compensando gli importi a debito con quelli a credito.

Se, infine, la fusione ha effetto nel periodo dal 30 al 31 dicembre 2008, ciascuna società dovrà autonomamente provvedere al versamento dell'acconto nei termini di legge anche se, a causa della successiva fusione, le liquidazioni periodiche definitive dell'ultimo mese o trimestre e la

STUDIO ANTONELLI

compilazione della dichiarazione annuale verranno effettuate dalla società risultante dalla fusione.

5.2 Fusione per incorporazione.

In caso di fusione per incorporazione avvenuta tra il 1° gennaio e il 30 novembre 2008 (o il 30 settembre 2008, se la società incorporata è in regime trimestrale), le società incorporate non devono corrispondere l'acconto in quanto estinte nel periodo d'imposta. In caso di ricorso al c.d. "metodo automatico", la società incorporante, invece, deve versare l'acconto tenendo conto del "dato storico", riferito solo alle proprie risultanze contabili del 2007. Al contrario nel caso di opzione per il metodo c.d. "prospettico" ovvero di quello c.d. "alternativo" la società incorporante dovrà tenere conto rispettivamente, del "dato previsionale" ovvero delle "operazioni effettuate" nel 2008, che, ovviamente, in questa ipotesi, comprendono anche le risultanze contabili delle società incorporate.

Se la fusione avviene con effetto a partire dal 1° dicembre 2008 (o dal 1° ottobre 2008, per contribuenti trimestrali) e fino alla data di versamento dell'acconto (29 dicembre 2008), la società incorporante deve utilizzare, come "dato storico", l'ammontare delle risultanze di tutte le società partecipanti alla fusione (compresa se stessa) e, come "dato previsionale" e delle "operazioni effettuate", l'importo delle risultanze relative alla propria situazione ed a quella di ciascuna delle società incorporate, con riguardo, per queste ultime, alle operazioni registrate fino alla data da cui ha effetto la fusione, compensando le risultanze creditorie con quelle debitorie delle società partecipanti all'operazione.

Se, infine, la fusione ha effetto nel periodo dal 30 al 31 dicembre 2008, ciascuna società dovrà autonomamente provvedere entro il 29 dicembre 2008 al versamento dell'acconto nei termini di legge anche se, a causa della successiva fusione, le liquidazioni periodiche definitive dell'ultimo mese o trimestre e la compilazione della dichiarazione annuale verranno effettuate, come già descritto per la fusione "propria", dalla società risultante dalla fusione (*rectius*: incorporante).

5.3 Scissione e conferimento.

Per le ipotesi di scissione e conferimento sono valide, in linea di principio e fatti salvi gli opportuni adattamenti, le regole già viste in caso di fusione.

5.4 Trasformazione.

Nel caso di trasformazione, verificandosi una continuità soggettiva, l'acconto è dovuto secondo le normali regole.

5.5 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 (28), può essere opportuno effettuare il calcolo con il metodo previsionale.

5.6 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.

5.7 Società controllanti e controllate.

Nell'ipotesi di ricorso alla procedura di liquidazione I.V.A. "di gruppo" ai sensi dell'art. 73, ultimo comma, del D.P.R. n. 633/1972, le modalità di determinazione dell'acconto I.V.A. possono variare a seconda che nel corso del 2008 si siano o meno verificati mutamenti nella composizione del gruppo.

Se il gruppo non ha subito modificazioni, la società controllante dovrà determinare l'acconto d'imposta, cumulativamente per sé e per ciascun soggetto partecipante, sommando algebricamente gli elementi risultanti dalle liquidazioni periodiche ovvero dalle comunicazioni provenienti da ciascuna delle società controllate.

Nel caso in cui, invece, si sia verificata una variazione della composizione del gruppo, le società che, pur facendo parte del "gruppo I.V.A." nel 2007, non vi abbiano partecipato nel 2007 devono determinare l'acconto secondo le regole viste ai paragrafi 2. e 3., utilizzando i dati ad esse singolarmente riferibili.

Le società controllate che, al contrario, sono entrate a far parte del gruppo solo nel 2008 devono trasferire alla società controllante, oltre alle risultanze presunte relative all'anno in corso ed alle operazioni effettuate fino al 20 dicembre 2008, anche quelle riferibili al 2007.

Infine, se il controllo è cessato durante l'anno (e, comunque, prima del 29 dicembre) nella determinazione dell'acconto di gruppo non si dovrà tenere conto della posizione delle società fuoriuscite dal gruppo, che saranno tenute ad assolvere in via autonoma gli adempimenti connessi all'acconto nei modi in precedenza illustrati.

5.8 Soggetti con contabilità separate.

Per tali soggetti la determinazione dell'acconto riguarderà distintamente ciascuna delle attività gestite, con la possibilità di compensare gli importi a debito con quelli a credito.

5.9 Soggetti con contabilità tenuta presso terzi.

Sulla base di quanto stabilito dall'art. 6, comma 3-bis, della citata Legge n. 405/1990, i soggetti che hanno affidato a terzi la tenuta della contabilità ed hanno esercitato l'opzione per l'applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 1, comma 3, del D.P.R. n. 100/1998, possono determinare l'acconto con il metodo "alternativo" in misura pari ai due terzi dell'imposta dovuta in base alla liquidazione per il mese di dicembre, effettuata in relazione alle annotazioni eseguite nel precedente mese di novembre.

STUDIO ANTONELLI

5.10 Soggetti operanti nel settore delle telecomunicazioni, somministrazione di acqua e gas, energia elettrica nonché smaltimento di rifiuti solidi urbani.

Per i soggetti operanti nei settori delle telecomunicazioni, individuati con decreto 24 ottobre 2000, n. 366, e per quelli che effettuano somministrazioni di acqua, gas, energia elettrica, raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani, ecc. individuati con decreto 24 ottobre 2000, n. 370, l'art. 1, comma 471, della legge 27 dicembre 2004, n. 311, come sostituito dall'art. 4 del D.l. 14 marzo 2005, n. 35, convertito con legge 14 maggio 2005, n. 80, ha introdotto un particolare metodo di determinazione dell'acconto. In particolare è stato previsto che i citati soggetti che, nell'anno precedente, abbiano versato IVA per un ammontare superiore ai due milioni di euro, sono tenuti a determinare l'acconto in misura pari al 97% di un importo corrispondente alla media dei versamenti trimestrali eseguiti o che avrebbero dovuto essere eseguiti per i precedenti trimestri dell'anno in corso. Tale metodo di calcolo dell'acconto esclude sia il metodo storico, sia quello previsionale, mentre permane la facoltà di utilizzare il cosiddetto metodo di calcolo effettivo previsto dal comma 3-bis dell'art. 6 della legge n. 405 del 1990 (cfr. Circolare n. 54 del 23 dicembre 2005).

6. Modalità e termini di versamento.

Come detto, il versamento dell'acconto I.V.A. 2008 dovrà essere effettuato entro lunedì 29 dicembre 2008 esclusivamente con modalità telematiche. Restano salvi alcuni casi limitati in cui è tutt'ora consentito l'uso del Modello F24 cartaceo per il versamento dei tributi ed anche dell'acconto IVA, come, ad esempio, per i contribuenti beneficiari di crediti agevolati fruibili esclusivamente presso i concessionari della riscossione ovvero per i contribuenti impossibilitati a utilizzare conti correnti in quanto protestati o falliti. Al riguardo si rinvia alle Circolari n. 29/2006 e n. 34/2006 dello scrivente Studio.

Il versamento deve essere effettuato utilizzando i seguenti codici tributo:

<u>CODICE TRIBUTO</u>	<u>DESCRIZIONE</u>
6013	VERSAMENTO ACCONTO PER IVA MENSILE
6035	VERSAMENTO IVA ACCONTO (CONTRIBUENTI TRIMESTRALI)

non compilando la colonna "rateazione/regione/prov", trattandosi di versamento non rateizzabile (art. 20, comma 1, D.Lgs. n. 241/1997), ed indicando il periodo di riferimento nella forma "AAAA", vale a dire "2008".

Per i contribuenti con liquidazioni trimestrali non è dovuta la maggiorazione, a titolo di interessi, dell'1%.

Si rammenta che il debito relativo all'acconto può essere compensato con crediti di altri tributi e contributi (c.d. "compensazione orizzontale") sulla base delle regole di cui agli artt. 17 e seguenti del medesimo D.Lgs. n. 241/1997.

STUDIO ANTONELLI

7. Limite minimo di versamento.

L'art. 6, 4° comma, della Legge n. 405/1990 stabilisce che l'acconto non deve essere versato se di ammontare inferiore ad euro 103,29. Alla luce di questa disposizione - stante la percentuale di acconto dell'88% - i contribuenti non dovranno versare alcun acconto se la base di commisurazione determinata come visto in precedenza (cfr. paragrafi 2.1 e 3.1) non supera l'importo di euro 117,36.

8. Soggetti non tenuti al versamento dell'acconto.

L'acconto non è dovuto, venendo a mancare il parametro di commisurazione:

- dai contribuenti mensili, se la liquidazione di dicembre dell'anno precedente portava un credito di imposta, sia esso stato richiesto a rimborso o meno;
- dai contribuenti trimestrali, se la liquidazione relativa all'ultimo trimestre dell'anno precedente portava un credito di imposta, sia esso stato richiesto a rimborso o meno;
- dai contribuenti che sono passati dal regime trimestrale al regime mensile, se dalla liquidazione relativa all'ultimo trimestre dell'anno precedente risultava un credito di imposta;
- dai contribuenti che sono passati dal regime mensile al regime trimestrale, se dalla somma algebrica delle liquidazioni dei mesi di ottobre, novembre e dicembre dell'anno precedente risultava un credito di imposta;
- dai contribuenti che hanno cessato l'attività nel 2008 anteriormente all'inizio dell'ultimo periodo (mese di dicembre o quarto trimestre) preso a base per la liquidazione dell'imposta;
- dai contribuenti che hanno iniziato l'attività nel 2008;
- dai contribuenti che ritengono in via previsionale di chiudere il mese di dicembre 2008 o l'ultimo trimestre 2008 con una eccedenza detraibile d'imposta;
- dai contribuenti per i quali l'apposita liquidazione del tributo prevista dal metodo "alternativo" di computo dell'acconto determina una situazione creditoria;
- dai contribuenti minimi in franchigia di cui all'art. 32-bis del D.P.R. n. 633/1972;
- dai contribuenti che usufruiscono dei regimi fiscali agevolati di cui agli artt. 13 e 14 della Legge n. 388/2000. In particolare, i suddetti contribuenti sono esonerati dal versamento dell'acconto IVA:
 - non solo per tutto il periodo in cui permangono in detti regimi, in quanto per espressa previsione normativa in detto periodo sono esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento periodici dell'IVA (in tale senso si veda la C.M. n. 59/E del 18 giugno 2001, quesito n. 2.2);
 - ma anche nel primo anno in cui i regimi agevolati cessano di avere efficacia. Al riguardo l'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 157/E del 23 dicembre 2004 ha precisato, infatti, che viene a mancare, in tali ipotesi, che risulta equiparabile a quella dei soggetti che hanno iniziato l'attività nel corso del medesimo periodo di imposta, il dato storico cui commisurare l'acconto (ultima liquidazione periodica dell'anno precedente).

STUDIO ANTONELLI

Sono altresì esclusi dall'obbligo di versamento dell'acconto IVA alcune tipologie di contribuenti che operano in determinati settori, tra cui i produttori agricoli di cui all'art. 36, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni senza fine di lucro e pro loco in regime forfetario, i soggetti che esercitano attività di giochi e spettacoli in regime speciale.

9. Sanzioni, interessi e ravvedimento operoso.

Come noto (cfr. per una completa ed approfondita trattazione le Circolari n. 42/1998 e n. 25/2000 dello scrivente Studio), l'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997 recante la "Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi", ha previsto, con decorrenza 1° aprile 1998, l'applicazione di una sanzione amministrativa del 30 per cento a carico di chi non esegue, in tutto o in parte, i versamenti periodici, in acconto o di conguaglio, risultanti dalla dichiarazione I.V.A..

Da quanto sopra ed in considerazione del disposto dell'art. 16, comma 2, dello stesso Decreto, in base al quale deve intendersi "abrogata ogni altra disposizione in contrasto con il presente decreto", l'art. 6, 5° comma, 1° capoverso, della Legge n. 405/1990, laddove prevedeva la soprattassa del 20 per cento per gli omessi o insufficienti versamenti di acconto, deve ritenersi implicitamente superato.

Si evidenzia, inoltre, che il Ministero delle Finanze, con la C.M. n. 23/E del 25 gennaio 1999, ha precisato che deve intendersi implicitamente abrogata, in quanto in contrasto con le disposizioni contenute nel predetto D.Lgs. n. 471/1997, anche la disposizione contenuta nel secondo capoverso del comma 5, dell'art. 6, della Legge n. 405/1990, laddove veniva prevista l'applicazione della sanzione amministrativa solo se, in caso di computo dell'acconto con il metodo "prospettico", l'importo versato risultava inferiore all'ammontare dovuto di oltre il 5 per cento.

Si ricorda infine che, in applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, in caso di omesso o insufficiente versamento dell'acconto I.V.A. 2008 la sanzione amministrativa del 30 per cento può essere ridotta:

- ad 1/12 (quindi 2,5%) se il pagamento viene eseguito nei trenta giorni successivi a quello della scadenza del termine di versamento, e dunque entro il 28 gennaio 2009;
- ad 1/10 (quindi 3%) se il versamento viene effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, e dunque entro il termine di presentazione della dichiarazione I.V.A. per il 2008 (se consegnata o trasmessa in via autonoma) ovvero del modello UNICO 2009 (ove la dichiarazione sia inclusa in quest'ultimo modello unificato).

In entrambi i casi la regolarizzazione deve essere effettuata mediante il contestuale versamento, utilizzando il modello F24, dell'imposta dovuta, maggiorata degli interessi calcolati giorno per giorno al tasso legale (attualmente pari al 3%), e della sanzione nella misura sopra indicata.

Per ulteriori dettagli in ordine alle modalità di applicazione dell'istituto del ravvedimento si rinvia alle Circolari n. 42/1998 e n. 25/2000 dello scrivente Studio.

10. Nuove fattispecie aventi rilevanza penale introdotte dal D.L. n. 223/2006.

L'art. 35, comma 7, del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, convertito, con modificazioni dalla Legge n. 248 del 4 agosto 2006 ha integrato il sistema delle sanzioni tributarie penali, introducendo due fattispecie delittuose riferite all'omesso versamento dell'IVA ed alla utilizzazione in compensazione di crediti non spettanti, ove l'ammontare ecceda l'importo di euro cinquantamila per ciascun periodo di imposta.

In particolare, il D.L. n. 223/2006 ha introdotto i seguenti due nuovi articoli nel *corpus* del D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000, recante la "*disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*":

- l'art. 10-ter recante disposizioni in materia di "Omesso versamento di IVA";
- l'art. 10-quater che disciplina la fattispecie della "Indebita compensazione".

Omesso versamento di IVA

L'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000 prevede che "*la disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo*".

La previsione di cui all'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000 è diretta a sanzionare l'omesso versamento dell'IVA dovuta sulla base della dichiarazione annuale. A tale nuova fattispecie è estesa la sanzione penale prevista per il delitto di omesso versamento di ritenute certificate dal precedente articolo 10-bis secondo cui "*è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta*".

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 28 del 4 agosto 2006 ha precisato che:

- stante il rinvio al precedente articolo 10-bis, la sanzione penale *ivi* prevista trova applicazione quando l'omesso versamento di IVA supera l'importo di cinquantamila euro per ciascun periodo di imposta;
- il momento consumativo del reato è individuato dal citato art. 10-ter nell'omesso versamento dell'Iva "*dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo*". Conseguentemente, per la consumazione del reato non è sufficiente un qualsiasi ritardo nel versamento rispetto alle scadenze previste, ma occorre che l'omissione del versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione si protragga fino al 27 dicembre (termine di scadenza del versamento dell'acconto IVA) dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento;

Secondo l'Agenzia delle Entrate, in sostanza, le nuove disposizioni trovano applicazione immediata in quanto la norma prevede che il delitto si perfeziona alla data del 27 dicembre di ciascun anno per l'IVA relativa alla dichiarazione dell'anno precedente.

STUDIO ANTONELLI

In relazione a tale ultimo aspetto si evidenzia che un contribuente che sia incorso nella ipotesi di omesso versamento dell'IVA dovuta sulla base della dichiarazione presentata per l'anno di imposta 2007 per un importo superiore a cinquantamila euro, entro il prossimo 29 dicembre 2008 avrà la possibilità di ricorrere al c.d. ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 per evitare le sanzioni penali.

In sostanza, il contribuente che entro il prossimo 29 dicembre provveda al versamento dell'imposta eventualmente omessa, nonché delle sanzioni e degli interessi (ravvedimento operoso) non incorrerà nella sanzione penale in quanto il ritardo del versamento non risulterà protratto sino al momento che la norma, come interpretata dall'Agenzia delle Entrate, considera rilevante ai fini della consumazione del reato (appunto il 29 dicembre cadendo il giorno 27 di sabato).

Indebita compensazione

L'art. 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000 prevede che *“la disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti”*.

La norma è volta a sanzionare l'omesso versamento risultante a seguito della compensazione dei debiti d'imposta con crediti non spettanti o inesistenti. Per quanto concerne l'ambito oggettivo di applicazione della norma in commento si evidenzia che la stessa riguarda i tributi compensabili ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 e quindi, anche l'imposta sul valore aggiunto.

Anche in questo caso la sanzione penale applicabile è quella prevista per il delitto di omesso versamento di ritenute certificate di cui al precedente articolo 10-bis ossia *“la reclusione da sei mesi a due anni”*.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 28 del 4 agosto 2006 ha precisato che:

- il delitto previsto dall'art. 10-quater si perfeziona nel momento in cui viene operata la compensazione per un importo superiore alla soglia di punibilità pari a cinquantamila euro con riferimento al singolo periodo d'imposta. Tale soglia di punibilità deriva dal rinvio operato dall'art. 10-quater in commento ai "limiti" previsti dal precedente art. 10-bis;
- nel caso in cui, nel corso di uno stesso periodo d'imposta, siano state effettuate compensazioni con crediti non spettanti o inesistenti per importi inferiori alla soglia, il delitto si perfeziona alla data in cui si procede, nel medesimo periodo d'imposta, alla compensazione di un ulteriore importo di crediti non spettanti o inesistenti che, sommato agli importi già utilizzati in compensazione, sia superiore a cinquantamila euro.

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, porgo i migliori saluti.

Alessandro Antonelli