



Circolare informativa per la clientela
n. 34/2012 del 22 novembre 2012

ACCONTO IVA 2012 METODI di CALCOLO e MODALITÀ di VERSAMENTO

In questa Circolare

- 1. Metodi di calcolo dell'acconto Iva**
- 2. Soggetti obbligati e soggetti esonerati**
- 3. Casi e situazioni particolari**
- 4. Sanzioni e ravvedimento operoso**

Tra gli ultimissimi appuntamenti che incombono sui contribuenti Iva figura, ormai da diverso tempo, il **versamento dell'acconto Iva** per il quale, per l'anno in corso, non si ravvedono sostanziali differenze rispetto al passato, sia nelle regole di calcolo che nelle modalità di esecuzione dei versamenti.

In particolare, i soggetti passivi Iva devono eseguire, entro il prossimo **27.12.2012**, il versamento inerente all'acconto Iva per l'anno di imposta 2012.

Detto adempimento va ad aggiungersi alle liquidazioni con cui periodicamente (mensilmente o, se ne ricorrono le condizioni, trimestralmente) il contribuente rileva la propria posizione Iva con riferimento alle operazioni attive e passive effettuate.

La norma di riferimento che regola il versamento dell'acconto Iva risiede nell'art. 6, L. 29.12.1990, n. 405, che nella sua attuale formulazione prevede «*entro il giorno 27 del mese di dicembre, l'obbligo di versare un importo pari all'88% del versamento effettuato, o che avrebbe dovuto essere effettuato, con riferimento all'ultimo mese o trimestre dell'anno cui si riferisce l'acconto*».

Tale adempimento è richiesto (salvo alcune specifiche eccezioni) alla gran parte dei titolari di partita Iva, i quali, sostanzialmente, sono chiamati a effettuare una liquidazione straordinaria e ad anticipare, di fatto, l'imposta dovuta per l'ultimo periodo di liquidazione dell'anno 2012 (mese di dicembre per i contribuenti mensili, mesi da ottobre a dicembre per i contribuenti trimestrali).

Più in particolare, i soggetti passivi Iva sono tenuti al pagamento, **entro il prossimo 27.12.2012**, di quanto dovuto a titolo di acconto in relazione alle liquidazioni periodiche di chiusura, ossia alle liquidazioni periodiche finali inerenti all'anno d'imposta 2012, riguardanti l'ultimo mese o l'ultimo trimestre dell'anno: si tratta, nello specifico, 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) e all'art. 74, co. 4, D.P.R. 633/1972 vale a dire 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, esclusivamente con **modalità telematiche** (direttamente o tramite incaricati abilitati) utilizzando il **Modello F24**, da presentare in banca, in posta o presso gli agenti della riscossione. In alternativa, i titolari di conto corrente presso una banca che ha aderito alla convenzione con l'Agenzia delle Entrate possono richiedere il codice Pin ed effettuare il pagamento *on line*, addebitando la somma dovuta sul proprio conto corrente.

L'acconto Iva, che non è dovuto nel caso in cui risulti di importo **inferiore a euro 103,29**, non può essere **rateizzato** e deve essere **versato in un'unica soluzione**, senza applicare alcuna maggiorazione a titolo di interessi.

I codici tributo da utilizzare per il versamento dell'acconto tramite il Modello F24 sono specifici a seconda della periodicità con cui il contribuente ha effettuato le liquidazioni periodiche nel corso dell'anno d'imposta 2012 e, precisamente, il contribuente può utilizzare, **alternativamente**, uno dei seguenti codici di seguito indicati:

- il **codice 6013** per i contribuenti che effettuano la liquidazione dell'**Iva mensilmente**;
- il **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. 9.7.1997, n. 241, con **altre imposte**. Pertanto, i contribuenti che hanno a disposizione crediti riportabili nel Modello 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.

L'importo versato a titolo di acconto Iva dovrà essere scomputato dal debito dell'ultima liquidazione Iva dell'anno 2012 e più precisamente:

- dall'Iva da versare per il mese di dicembre (per i contribuenti mensili);
- in sede di dichiarazione annuale Iva (per i contribuenti trimestrali);
- da quanto dovuto per la liquidazione del 4° trimestre (per i contribuenti trimestrali cd. «speciali»).

ACCONTO IVA 2012	
Tipo di contribuenti	Liquidazioni periodiche di riferimento
Mensili	Liquidazione mese di dicembre 2012 (da versare entro il prossimo 16.1.2013)
Trimestrali (ordinari o per opzione)	Liquidazione ultimo trimestre 2012 (ottobre – novembre – dicembre) Da versare entro il prossimo 16.3.2013 N.B.: essendo la data di versamento di sabato è prorogata al prossimo 18.3.2013

**Trimestrali cd.
«speciali»**

Liquidazione ultimo trimestre 2012 (ottobre – novembre – dicembre)
Da versare entro il prossimo **16.2.2013**
N.B.: essendo la data di versamento di sabato è prorogata al prossimo 18.2.2013

1. 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. Le vigenti disposizioni tributarie, infatti, consentono la possibilità di optare fra tre distinte 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)
- a seconda, quindi, che il calcolo venga effettuato su dati storici, previsionali o effettivi.

Spetta **al contribuente la scelta**, «ragionando» **sul metodo più vantaggioso**.

In linea generale, il procedimento più utilizzato è, come vedremo in seguito, sicuramente 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. 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).

È importante ricordare che, 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 varia:

- 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 su 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** o di **Unico**, se si tratta di **contribuenti trimestrali ordinari** o su **opzione**;
- per il **quarto trimestre**, se si tratta di **contribuenti trimestrali cd.«speciali»**.

Più precisamente, si sottolinea 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 31.12.2012.

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 2012** (per i contribuenti mensili) o **dell'ultimo trimestre dell'anno 2012** (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, in quanto, 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). Naturalmente, come in seguito illustrato, 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 e 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 20.12.2012** (operazioni registrate o soggette a registrazione nel periodo di riferimento).

Più precisamente, il metodo «analitico-effettivo» (o delle operazioni effettuate) consiste nel calcolare l'acconto dovuto **sulla base di un'apposita liquidazione che considera le operazioni effettuate fino alla data del 20.12.2012**: 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 (sebbene più oneroso sotto il profilo operativo) 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.

Si evidenzia che per l'utilizzo del calcolo sui dati «effettivi o reali», si dovranno prendere in considerazione, in linea generale, i seguenti dati:

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

In particolare, applicando il metodo di calcolo in esame, 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 di acquisto** 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**).

METODI per DETERMINARE l'ACCONTO IVA a CONFRONTO	
Metodo	88% dell'imposta dovuta in relazione all'ultimo mese o trimestre dell'anno precedente

storico	(si prende a riferimento il « dato storico » relativo all'anno 2011)
Metodo previsionale	88% del debito «presunto» che si stima di dover versare in relazione all'ultimo mese o trimestre dell'anno in corso (il criterio di riferimento è dato da una « previsione » sulle prospettive di realizzo in base alle operazioni poste in essere fino al 31.12.2012)
Metodo «effettivo-analitico»	Liquidazione «straordinaria» al 20 dicembre dell'anno in corso, con operazioni effettuate (attive) e registrate (passive) a tale data. Con l'applicazione di questo metodo, il calcolo dell'acconto dovrà essere pari al 100% dell'imposta base Iva risultante dalla liquidazione «anticipata e straordinaria» derivante dalle operazioni effettivamente poste in essere fino al 20.12.2012

2. SOGGETTI OBBLIGATI e SOGGETTI ESONERATI

Come già anticipato in premessa, 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 o trimestrali.

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

Inoltre, è bene ricordare che la disciplina dell'acconto Iva contiene un principio di carattere generale che, sostanzialmente, esonera dall'assolvimento dell'adempimento i contribuenti che non hanno a disposizione uno dei parametri di riferimento per la determinazione dell'importo da versare e cioè una posizione debitoria nell'ultima liquidazione effettuata nell'anno precedente («**dato storico**») ovvero un presunto debito per l'ultima liquidazione relativa all'anno in corso («**dato previsionale**»).

Pertanto, 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 2012;
- contribuenti che hanno **cessato l'attività** nel corso del 2012 (anche se la chiusura è avvenuta per decesso): entro il 30.9.2012 i contribuenti trimestrali ed entro il 30.11.2012 i contribuenti mensili;
- contribuenti che risultavano **a credito** nella liquidazione dell'ultimo periodo (mese o trimestre) dell'anno precedente (2011), 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 euro 103,29**;
- 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;
- società e **associazioni sportive dilettantistiche** e associazioni in genere che applicano il **regime forfetario** di cui alla L. 398/1991;
- contribuenti che, in relazione al periodo di imposta, hanno effettuato esclusivamente operazioni **esenti, non imponibili, non soggette all'imposta** o comunque senza l'obbligo al pagamento del tributo;
- 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 30.9.2012 (se trimestrali) o entro il 30.11.2012 (se mensili), a condizione che non esercitino altre attività soggette ad Iva;
- società estinte a seguito di **fusione o incorporazione** entro il 30.11.2012 (se mensili) o entro il 30.9.2012 (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 euro 116,72;
- soggetti che **non** dispongono di uno dei dati, quello «**storico**» o quello «**previsionale**» su cui si basa il calcolo dell'acconto;

- **enti pubblici territoriali** che esercitano attività rilevanti ai fini Iva (come i Comuni che gestiscono l'erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore).

L'ipotesi di esonero relativa ai contribuenti che hanno effettuato, nel corso dell'anno, esclusivamente operazioni esenti, non imponibili o non soggette all'imposta prevede 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**.

3. CASI e SITUAZIONI PARTICOLARI

In alcuni casi, il versamento dell'acconto potrebbe presentare alcune **difficoltà**, con riferimento alla puntuale determinazione della base di calcolo. Di seguito si illustrano sinteticamente alcune situazioni straordinarie o particolari.

- a) Variazione del regime dei versamenti:** in caso di modifica delle scadenze di liquidazione tra un anno e l'altro, ai fini del calcolo del dato storico, valgono le seguenti regole:
- in caso di passaggio **da regime mensile a regime trimestrale** occorre calcolare l'acconto con riferimento alle liquidazioni degli ultimi tre mesi dell'anno precedente;
 - in caso di passaggio **da regime trimestrale a regime mensile** l'acconto deve essere calcolato su un terzo dell'imposta versata per il quarto trimestre.
- b) Soggetti con contabilità separate:** i contribuenti con contabilità separata (art. 36, D.P.R. 633/1972) devono determinare distintamente l'importo riferibile a ogni attività svolta e, quindi, sono tenuti a effettuare **distinte liquidazioni** dell'imposta. Pertanto, l'acconto Iva deve essere calcolato **sommando i dati relativi a ogni attività**, compensando in questo modo gli importi a debito con quelli a credito.
- c) Soggetti con contabilità presso terzi:** i contribuenti che affidano a terzi la tenuta della contabilità e che fanno riferimento, ai fini delle liquidazioni periodiche, ai dati contabili relativi al secondo mese precedente, ai sensi dell'art. 1, co. 3, D.P.R. 100/1998, possono determinare l'ammontare dell'acconto **nella misura di due terzi dell'imposta dovuta in base alla liquidazione per il mese di dicembre**. Per questi soggetti, pertanto, è previsto un ulteriore metodo di calcolo dell'acconto Iva, che consiste sostanzialmente nell'**anticipare** l'effettuazione della liquidazione del mese di dicembre. Ciò, in realtà, si rende possibile atteso che la liquidazione del mese di dicembre viene effettuata, da parte di questi soggetti, prendendo a base le operazioni riferite al mese di novembre, operazioni già registrate alla data del 27 dicembre.
- d) 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 impernia 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 2011. 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.
- e) Eredi:** gli eredi devono provvedere **entro sei mesi dal decesso** del soggetto obbligato. Se il decesso avviene entro quattro mesi dalla scadenza, senza il versamento dell'acconto, gli eredi possono sanare l'omesso versamento, senza alcuna maggiorazione, entro sei mesi dal decesso.
- f) Procedure concorsuali:** **nessuna disposizione specifica** è prevista in caso di procedure concorsuali, per cui anche il **curatore fallimentare** deve adempiere a tale obbligo.
- g) Fusioni:** 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.
- h) Grandi imprese che erogano servizi pubblici:** per i soggetti individuati con i DD.MM. 24.10.2000, nn. 366 e 370, 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 e 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 al metodo sopra illustrato, possono

utilizzare unicamente il **metodo analitico**, e non possono avvalersi né del metodo storico né del metodo previsionale.

4. SANZIONI e RAVVEDIMENTO OPEROSO

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**. A tale riguardo si ricorda, infatti, che grazie al ravvedimento operoso si può procedere all'autodeterminazione ed applicazione delle sanzioni amministrative **ridotte** da calcolare nella misura:

- di un decimo del 30% (**3%**), se il pagamento avviene entro 30 giorni dalla scadenza (cd. «**ravvedimento breve**»);
- di un ottavo del 30% (**3,75%**), se il pagamento avviene entro la data di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione (cd. «**ravvedimento lungo**»).

Per i contribuenti che regolarizzano gli omessi o i tardivi versamenti di imposte e ritenute entro i **14 giorni successivi alla scadenza**, l'art. 23, co. 31, D.L. 98/2011, conv. con modif. dalla L. 111/2011, ha previsto la possibilità di ridurre ulteriormente la misura della sanzione ridotta. In particolare, la sanzione **ordinaria del 30% – che si applica all'omesso o tardivo pagamento – si riduce allo 0,2% per ogni giorno di ritardo**, se il versamento dell'**imposta** è effettuato entro quattordici 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**»).

Contestualmente al versamento dell'imposta e alla sanzione ridotta, occorre versare anche gli **interessi moratori**, calcolati al tasso legale annuo (attualmente il **2,5%**), per tutti i giorni di ritardo: dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato (27.12.2012) a quello in cui effettivamente il versamento è eseguito.

A tal fine si ricorda che i **codici tributo** da utilizzare per i **versamenti tardivi** nel Modello F24 sono i seguenti:

- il **codice 8904** per la **sanzione** pecuniaria;
- il **codice 1991** per la quota di **interessi** tardivi;
- i **codici 6035** o **6013** per i riferimenti del versamento dell'**acconto Iva**, a seconda se si tratti di contribuenti trimestrali o mensili.

SANZIONI e RAVVEDIMENTO OPEROSO	
Sanzioni per omesso versamento dell'acconto Iva	
Mancato o insufficiente versamento dell'acconto Iva	Sanzione amministrativa del 30% dell'importo non versato (art. 13, co. 1, D.Lgs. 471/1997)
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 3% (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 ») N.B.: 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 a 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». Oltre il trentesimo giorno si applica il ravvedimento lungo che prevede l'applicazione di una sanzione pari al 3,75%.
--	--

Infine, per completezza di trattazione, si evidenzia che il termine per il versamento dell'acconto Iva, rappresenta una data «spartiacque» ai fini del rispetto di una **norma penale**, in ordine agli omessi versamenti.

Infatti, la data del **27.12.2012** contraddistingue il momento oltre il quale l'omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione annuale dell'anno precedente (periodo di imposta 2011), se l'importo è **superiore a euro 50.000**, 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 (euro 50.000) «*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*».

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*», come letteralmente previsto dalla norma in esame.

In sostanza, la violazione penale (cioè il reato) si perfeziona se, alla data del 27.12.2012, non risulta versato un ammontare di Iva relativa all'anno 2011, superiore all'importo limite di euro 50.000.

Infatti, con lo scopo di contrastare l'evasione dell'Iva derivante dal mancato versamento dell'imposta, l'art. 35, co. 7, D.L. 223/2006, conv. con modif. dalla L. 248/2006, 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 sei mesi a due anni**. La norma opera, come già detto, qualora l'Iva non versata nell'anno risulti superiore a euro 50.000.

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 dell'anno successivo** al periodo di imposta di riferimento.

La stessa sanzione si applica per l'omesso versamento delle somme dovute, utilizzando in **compensazione crediti non spettanti o inesistenti** (art.10-quater, D.Lgs. 74/2000). Il debito si perfeziona nel momento in cui viene operata la compensazione per un importo superiore a euro 50.000, con riferimento al singolo periodo d'imposta.