

Risoluzione del 23/12/2004 n. 157 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Acconto IVA ex articolo 6, comma 2 della legge 29 dicembre 1990, n. 405 - Chiarimenti

Sintesi: La risoluzione chiarisce l'esatta applicazione dell'art. 6, comma 2, della Legge 29 dicembre 1990, n. 405; in particolare: - se i soggetti che si siano avvalsi del regime agevolato, previsto dagli artt. 13 e 14 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388, siano tenuti al versamento dell'acconto IVA per il primo periodo d'imposta in cui l'agevolazione sia venuta meno; - se i contribuenti, che versano l'imposta con cadenza trimestrale, debbano calcolare l'acconto IVA prendendo a base di commisurazione il versamento effettuato ovvero avrebbero dovuto effettuare con la dichiarazione annuale dell'anno precedente. In relazione alla prima ipotesi, si precisa che l'acconto IVA non e' dovuto; mentre, per l'anno d'imposta 2004, l'acconto dovra' essere calcolato avendo riferimento alla somma versata, sempre a titolo di acconto, per l'anno 2003 e al saldo dovuto per il medesimo anno al netto della maggiorazione a titolo d'interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale.

Testo:

Da diverse parti sono stati chiesti chiarimenti in merito all'assolvimento dell'obbligo di versamento dell'acconto dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'articolo 6, comma 2, della legge 29 dicembre 1990, n. 405.

In particolare si chiede di conoscere:

a) se i soggetti che hanno adottato il regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e quello delle attivita' marginali (articoli 13 e 14 della legge 23 dicembre 2000, n. 388), siano esonerati, per il primo periodo d'imposta in cui l'agevolazione e' venuta meno (per decorrenza del triennio ovvero per superamento dei limiti dei ricavi o dei compensi), dall'obbligo di versamento dell'acconto IVA;

b) se i contribuenti che versano l'imposta con cadenza trimestrale, nel calcolo dell'acconto IVA secondo il "metodo storico" debbano prendere quale base di commisurazione il "versamento effettuato o che avrebbero dovuto effettuare con la dichiarazione annuale dell'anno precedente" al lordo ovvero al netto della maggiorazione dell'1 per cento dovuta a titolo d'interessi (articolo 7, comma 3, del DPR 14 ottobre 1999, n. 542).

Con riguardo al quesito sub a) si osserva che l'articolo 6, comma 2, della legge n. 405 del 1990 dispone a carico dei contribuenti tenuti ad effettuare le liquidazioni ed i versamenti periodici con cadenza mensile ai sensi dell'articolo 27 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, l'obbligo di versare entro il giorno 27 del mese di dicembre, "a titolo di acconto del versamento relativo al mese stesso", un importo calcolato in percentuale sul "versamento effettuato o che avrebbero dovuto effettuare per il mese di dicembre dell'anno precedente o, se inferiore, di quello da effettuare per lo stesso mese dell'anno in corso". Il medesimo obbligo e' previsto anche per i contribuenti che versano l'imposta con cadenza trimestrale. In tale ipotesi occorre fare riferimento al "versamento effettuato o che avrebbero dovuto effettuare con la dichiarazione annuale dell'anno precedente o, se inferiore, a quello da effettuare in sede di dichiarazione relativa all'anno in corso".

In altre parole, i contribuenti devono versare l'acconto secondo un importo non inferiore in base a quello determinato in applicazione di uno dei seguenti metodi: il metodo basato sul "dato storico", che quantifica l'acconto dovuto in misura pari al versamento effettuato o da effettuare sulla base dell'ultima liquidazione periodica ovvero in sede di dichiarazione annuale relativa all'anno precedente; il metodo basato sul "dato previsionale", che valorizza l'importo che si presume di dover versare in base all'ultima liquidazione periodica dell'anno in corso o in sede di dichiarazione annuale.

Torna utile ricordare che, in alternativa ai due metodi ("storico" e "previsionale") sopra descritti, i contribuenti possono calcolare l'acconto secondo il criterio del "dato effettivo", versando un "importo determinato tenendo conto dell'imposta relativa alle operazioni annotate o che avrebbero dovuto essere annotate nei registri di cui agli articoli 23 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per il periodo dal 1 al 20 dicembre (per i contribuenti che liquidano con cadenza mensile), ovvero dal 1 ottobre al 20 dicembre (per i contribuenti che liquidano con cadenza trimestrale)..., nonche' dell'imposta relativa alle operazioni effettuate nel periodo dal 1 novembre al 20 dicembre, ma non ancora annotate non essendo ancora decorsi i termini di emissione della fattura o di registrazione", al netto "dell'imposta detraibile relativa agli acquisti e alle importazioni annotate nel registro di cui all'articolo 25... , dal 1 al 20 dicembre, ovvero dal 1 ottobre al 20 dicembre per i contribuenti

trimestrali..." (articolo 6, comma 3-bis della legge 405 del 1990, introdotto dall'articolo 3 del decreto legge 28 giugno 1995, n. 250).

Tale ultima modalita' di calcolo dell'acconto IVA (che si basa sui valori effettivi emergenti dalla contabilita') costituisce una semplificazione di cui il contribuente puo' avvalersi qualora sussistano le condizioni per applicare il metodo "storico" o quello "previsionale".

Tanto premesso, si osserva che coloro che fruiscono dei regimi fiscali agevolati di cui ai menzionati articoli 13 e 14 della legge n. 388 del 2000, sono esonerati - per tutto il periodo in cui permangono in detti regimi - dagli obblighi di liquidazione e versamento periodici dell'IVA, dovendo rispettare i soli adempimenti di versamento e di dichiarazione annuale.

Ne consegue che detti contribuenti, nel primo anno in cui i regimi agevolati cessano di avere efficacia, pur essendo tenuti a tutti gli adempimenti previsti dalla disciplina IVA, sono, tuttavia, esonerati dal versamento dell'acconto IVA; viene, infatti, a mancare in tale ipotesi, equiparabile a quella dei soggetti che hanno iniziato l'attivita' nel corso del medesimo periodo, il "dato storico" cui commisurare l'acconto (ultima liquidazione periodica dell'anno precedente) o al quale raffrontare il "dato previsionale" (ultima liquidazione periodica prevista per l'anno in corso) atteso che i regimi agevolati, applicati fino all'anno precedente, prevedono l'esonero dai versamenti periodici previsti dal dPR 23 marzo 1998, n. 100.

L'assenza del "dato storico" esonera, altresì, i soggetti in argomento dall'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 6, comma 3-bis (calcolo sul "dato effettivo"); cio' e' conforme, d'altronde, a quanto gia' chiarito con riguardo all'esonero dall'acconto per i contribuenti che nel corso dell'anno hanno iniziato o inizieranno l'attivita' (cfr. circolare 3 dicembre 1991, n. 52), e per i produttori agricoli nel primo anno in cui cessano di applicare il regime semplificato di cui all'articolo 34 del dPR n. 633 del 1972 (cfr. comunicato stampa del 18 dicembre 1998).

Con riguardo al quesito sub b), concernente la base di commisurazione del "dato storico" sul quale va calcolato l'ammontare dell'acconto dovuto, si osserva che l'articolo 6, comma 2, della legge n. 405 del 1990 fa riferimento al versamento effettuato o che avrebbe dovuto essere effettuato con la dichiarazione annuale dell'anno precedente. L'articolo 7, comma 3, del dPR n. 542 del 1998, dispone nei confronti dei contribuenti minori "l'effettuazione ... dei versamenti dell'imposta entro il 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri solari", prevedendo, altresì, che "le somme devono essere maggiorate degli interessi nella misura dell'1 per cento".

Cio' premesso, relativamente all'acconto dovuto per l'anno d'imposta 2004 da parte dei contribuenti trimestrali, si ritiene che il "dato storico" di riferimento sia dato dalla somma dell'imposta versata a titolo di acconto per l'anno d'imposta 2003 (ricavabile dagli importi indicati nel rigo VL29 del modello IVA/2004) e di quella a saldo dovuta per il medesimo anno (rigo VL38) al netto della maggiorazione a titolo d'interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale (rigo VL36) a titolo di "indennizzo" della dilazione del versamento dell'imposta concessa (cfr. anche circolare 3 dicembre 1991, n. 52 e 10 dicembre 1992, n. 73).



RISOLUZIONE N. 157/E

Agenzia delle Entrate
4
Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 23 dicembre 2004

Oggetto: Acconto IVA ex articolo 6, comma 2 della legge 29 dicembre 1990, n. 405 – Chiarimenti

Da diverse parti sono stati chiesti chiarimenti in merito all'assolvimento dell'obbligo di versamento dell'acconto dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'articolo 6, comma 2, della legge 29 dicembre 1990, n. 405.

In particolare si chiede di conoscere:

a) se i soggetti che hanno adottato il regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e quello delle attività marginali (articoli 13 e 14 della legge 23 dicembre 2000, n. 388), siano esonerati, per il primo periodo d'imposta in cui l'agevolazione è venuta meno (per decorrenza del triennio ovvero per superamento dei limiti dei ricavi o dei compensi), dall'obbligo di versamento dell'acconto IVA;

b) se i contribuenti che versano l'imposta con cadenza trimestrale, nel calcolo dell'acconto IVA secondo il "*metodo storico*" debbano prendere quale base di commisurazione il "*versamento effettuato o che avrebbero dovuto effettuare con la dichiarazione annuale dell'anno precedente*" al lordo ovvero al netto della maggiorazione dell'1 per cento dovuta a titolo d'interessi (articolo 7, comma 3, del DPR 14 ottobre 1999, n. 542).

Con riguardo al quesito sub a) si osserva che l'articolo 6, comma 2, della legge n. 405 del 1990 dispone a carico dei contribuenti tenuti ad effettuare le liquidazioni ed i versamenti periodici con cadenza mensile ai sensi dell'articolo 27 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, l'obbligo di versare entro il giorno 27 del mese di dicembre, "*a titolo di acconto del versamento relativo al mese stesso*",

un importo calcolato in percentuale sul *“versamento effettuato o che avrebbero dovuto effettuare per il mese di dicembre dell’anno precedente o, se inferiore, di quello da effettuare per lo stesso mese dell’anno in corso”*. Il medesimo obbligo è previsto anche per i contribuenti che versano l’imposta con cadenza trimestrale. In tale ipotesi occorre fare riferimento al *“versamento effettuato o che avrebbero dovuto effettuare con la dichiarazione annuale dell’anno precedente o, se inferiore, a quello da effettuare in sede di dichiarazione relativa all’anno in corso”*.

In altre parole, i contribuenti devono versare l’acconto secondo un importo non inferiore in base a quello determinato in applicazione di uno dei seguenti metodi: il metodo basato sul *“dato storico”*, che quantifica l’acconto dovuto in misura pari al versamento effettuato o da effettuare sulla base dell’ultima liquidazione periodica ovvero in sede di dichiarazione annuale relativa all’anno precedente; il metodo basato sul *“dato previsionale”*, che valorizza l’importo che si presume di dover versare in base all’ultima liquidazione periodica dell’anno in corso o in sede di dichiarazione annuale.

Torna utile ricordare che, in alternativa ai due metodi (*“storico”* e *“previsionale”*) sopra descritti, i contribuenti possono calcolare l’acconto secondo il criterio del *“dato effettivo”*, versando un *“importo determinato tenendo conto dell’imposta relativa alle operazioni annotate o che avrebbero dovuto essere annotate nei registri di cui agli articoli 23 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per il periodo dal 1 al 20 dicembre (per i contribuenti che liquidano con cadenza mensile), ovvero dal 1 ottobre al 20 dicembre (per i contribuenti che liquidano con cadenza trimestrale)...*, nonché dell’imposta relativa alle operazioni effettuate nel periodo dal 1 novembre al 20 dicembre, ma non ancora annotate non essendo ancora decorsi i termini di emissione della fattura o di registrazione”, al netto *“dell’imposta detraibile relativa agli acquisti e alle importazioni annotate nel registro di cui all’articolo 25..., dal 1 al 20 dicembre, ovvero dal 1 ottobre al 20 dicembre per i contribuenti trimestrali...”* (articolo 6, comma 3-bis della legge

405 del 1990, introdotto dall'articolo 3 del decreto legge 28 giugno 1995, n. 250).

Tale ultima modalità di calcolo dell'acconto IVA (che si basa sui valori effettivi emergenti dalla contabilità) costituisce una semplificazione di cui il contribuente può avvalersi qualora sussistano le condizioni per applicare il metodo "*storico*" o quello "*previsionale*".

Tanto premesso, si osserva che coloro che fruiscono dei regimi fiscali agevolati di cui ai menzionati articoli 13 e 14 della legge n. 388 del 2000, sono esonerati - per tutto il periodo in cui permangono in detti regimi - dagli obblighi di liquidazione e versamento periodici dell'IVA, dovendo rispettare i soli adempimenti di versamento e di dichiarazione annuale.

Ne consegue che detti contribuenti, nel primo anno in cui i regimi agevolati cessano di avere efficacia, pur essendo tenuti a tutti gli adempimenti previsti dalla disciplina IVA, sono, tuttavia, esonerati dal versamento dell'acconto IVA; viene, infatti, a mancare in tale ipotesi, equiparabile a quella dei soggetti che hanno iniziato l'attività nel corso del medesimo periodo, il "*dato storico*" cui commisurare l'acconto (ultima liquidazione periodica dell'anno precedente) o al quale raffrontare il "*dato previsionale*" (ultima liquidazione periodica prevista per l'anno in corso) atteso che i regimi agevolati, applicati fino all'anno precedente, prevedono l'esonero dai versamenti periodici previsti dal DPR 23 marzo 1998, n. 100.

L'assenza del "*dato storico*" esonera, altresì, i soggetti in argomento dall'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 6, comma 3-*bis* (calcolo sul "*dato effettivo*"); ciò è conforme, d'altronde, a quanto già chiarito con riguardo all'esonero dall'acconto per i contribuenti che nel corso dell'anno hanno iniziato o inizieranno l'attività (cfr. circolare 3 dicembre 1991, n. 52), e per i produttori agricoli nel primo anno in cui cessano di applicare il regime semplificato di cui all'articolo 34 del DPR n. 633 del 1972 (cfr. comunicato stampa del 18 dicembre 1998).

Con riguardo al quesito sub b), concernente la base di commisurazione del *“dato storico”* sul quale va calcolato l’ammontare dell’acconto dovuto, si osserva che l’articolo 6, comma 2, della legge n. 405 del 1990 fa riferimento al versamento effettuato o che avrebbe dovuto essere effettuato con la dichiarazione annuale dell’anno precedente. L’articolo 7, comma 3, del DPR n. 542 del 1998, dispone nei confronti dei contribuenti minori *“l’effettuazione ... dei versamenti dell’imposta entro il 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri solari”*, prevedendo, altresì, che *“le somme devono essere maggiorate degli interessi nella misura dell’1 per cento”*.

Ciò premesso, relativamente all’acconto dovuto per l’anno d’imposta 2004 da parte dei contribuenti trimestrali, si ritiene che il *“dato storico”* di riferimento sia dato dalla somma dell’imposta versata a titolo di acconto per l’anno d’imposta 2003 (ricavabile dagli importi indicati nel rigo VL29 del modello IVA/2004) e di quella a saldo dovuta per il medesimo anno (rigo VL38) al netto della maggiorazione a titolo d’interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale (rigo VL36) a titolo di *“indennizzo”* della dilazione del versamento dell’imposta concessa (cfr anche circolare 3 dicembre 1991, n. 52 e 10 dicembre 1992, n. 73).