

**Edizione di lunedì 4 dicembre 2017**

## **IVA**

**Semplificazione ad ampio raggio per le triangolazioni comunitarie**

di **Marco Peirola**

## **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

**Le azioni proprie complicano l'applicazione dell'articolo 177 del Tuir**

di **Fabio Landuzzi**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

**Società sportiva dilettantistica lucrativa: necessità o follia?**

di **Guido Martinelli**

## **IVA**

**Condizioni di accessorietà ai fini Iva nelle operazioni composite**

di **Enrico Ferra, Riccardo Righi**

## **IVA**

**Acconto Iva 2017: versamento entro il 27 dicembre**

di **Dottryna**

## IVA

---

### ***Semplificazione ad ampio raggio per le triangolazioni comunitarie***

di **Marco Peirola**

Ai fini della configurabilità della **triangolazione comunitaria**, con la conseguente applicazione dell'IVA nello Stato membro di destinazione dei beni, l'operatore intermedio deve effettuare l'acquisto intracomunitario con un numero di identificazione attribuito da uno Stato membro **diverso** da quello di partenza dei beni, **a nulla rilevando** la circostanza che egli sia **stabilito e, quindi, identificato in tale Stato membro**.

Con questo principio si è espresso l'Avvocato generale presso la Corte di giustizia dell'Unione europea nelle **conclusioni presentate il 30 novembre 2017 nella causa C-580/16**.

Il tema è quello delle **condizioni** di applicazione della **semplificazione** prevista per le triangolazioni comunitarie, vale a dire le operazioni in cui intervengono tre soggetti passivi identificati ai fini dell'IVA in tre distinti Stati membri della UE.

Il bene è ceduto da un soggetto passivo A, identificato ai fini IVA nello Stato membro 1, ad un soggetto passivo B, identificato ai fini IVA nello Stato membro 2, che, a propria volta, cede il medesimo bene ad un soggetto passivo C, identificato ai fini IVA nello Stato membro 3. Il bene viene **spedito o trasportato direttamente** dallo Stato membro 1 allo Stato membro 3.

L'**obiettivo** perseguito dal legislatore comunitario è quello di **esentare dall'IVA il soggetto passivo B per l'acquisto intracomunitario effettuato nello Stato membro 3**, cioè di destinazione del bene e, di conseguenza, di dispensarlo dall'obbligo d'identificazione ai fini IVA in tale Stato membro, incombendo al soggetto passivo C l'obbligo di assolvere l'imposta relativa alla cessione effettuata nel medesimo Stato membro dal soggetto passivo B.

Nel caso oggetto di controversia, una **società stabilita in Germania, ma identificata ai fini IVA in Austria**, ha acquistato un bene da un fornitore tedesco per poi rivenderlo al proprio cliente stabilito nella Repubblica ceca, con trasporto diretto del bene in tale ultimo Stato membro da parte del fornitore tedesco.

Il contesto normativo di riferimento è rappresentato dagli [articoli 40, 41, 42, 141 e 197](#) della Direttiva n. 2006/112/CE.

La questione principale si riferisce alle **condizioni** che devono sussistere affinché l'acquisto intracomunitario effettuato dal soggetto intermedio nello Stato membro di destinazione dei beni non sia ivi imponibile.

L'attenzione, nel caso di specie, è puntata sul **requisito dell'identificazione IVA** dei soggetti passivi che partecipano alla triangolazione, dovendosi stabilire, più nello specifico, se sia sufficiente verificare che l'operazione complessiva è stata posta in essere mediante l'**utilizzo di tre diversi numeri di identificazione** o se, al contrario, sia indispensabile appurare l'eventuale esistenza di **più numeri di identificazione in capo al soggetto intermedio**.

Tenuto, infatti, conto che l'[articolo 141, lett. c\), della Direttiva](#) richiede, ai fini della semplificazione, che *“i beni acquistati in tal modo dal soggetto passivo di cui alla lettera a) [vale a dire dal soggetto passivo intermedio] siano direttamente spediti o trasportati a partire da uno Stato membro diverso da quello all'interno del quale egli è identificato ai fini dell'IVA e a destinazione della persona nei confronti della quale egli effettua la cessione successiva”*, il giudice del rinvio ha chiesto se tale disposizione implichi *“che la condizione ivi indicata non ricorre nel caso in cui il soggetto passivo risieda e sia identificato ai fini dell'IVA nello Stato membro da cui i beni siano spediti o trasportati anche nell'ipotesi in cui il soggetto medesimo utilizzi, ai fini dello specifico acquisto intracomunitario, un numero di identificazione IVA di un altro Stato membro”*.

Rispetto alla fattispecie oggetto di contestazione, occorre pertanto chiarire se sia di ostacolo all'applicazione della semplificazione prevista per le triangolazioni comunitarie la circostanza che, in qualità di soggetto intermedio, sia intervenuta una società che, benché nell'operazione abbia utilizzato il numero di identificazione acceso in Austria, risulti **stabilita** e, quindi, **identificata in Germania**, cioè nello **Stato membro da cui i beni sono partiti a destinazione della Repubblica ceca**.

L'Avvocato generale ha ritenuto che la semplificazione operi anche nella situazione descritta, in cui il soggetto intermedio è stabilito e identificato nello Stato membro di partenza dei beni, in quanto dall'[articolo 141, lett. a\) ed e\), della Direttiva](#) si desume che la condizione richiesta per rientrare nello schema della triangolazione è che il soggetto intermedio **non sia stabilito nello Stato membro di arrivo dei beni**. Tale conclusione è giustificata dalla *ratio* della disposizione, siccome lo scopo delle misure di semplificazione è quello di evitare all'operatore intermedio di dovere assolvere l'obbligo di identificazione e di dichiarazione nello Stato membro del luogo di arrivo dei beni; sicché si rende necessario “disattivare” il principio dell'imposizione dell'acquisto intracomunitario nello Stato membro del luogo di destinazione dei beni e di trasferire sul cessionario finale l'imponibilità della cessione effettuata nei suoi confronti dall'operatore intermedio.

Del resto, osserva l'Avvocato generale, anche ai fini INTRASTAT, l'espressione *“numero di identificazione IVA (...) con il quale [il cessionario intermedio] ha effettuato tali acquisti”*, contenuta nell'[articolo 265, par. 1, lett. a\), della Direttiva](#), sembra indicare una **possibilità di scelta tra i diversi numeri di identificazione**. Questa interpretazione è coerente con la finalità del meccanismo in esame, in quanto il controllo dell'imposizione nel luogo di consumo finale del bene è sufficiente a giustificare la scelta del legislatore comunitario di non escludere la semplificazione qualora il cessionario intermedio possieda un altro numero di identificazione nello Stato membro in cui è stabilito, dal quale partono i beni a destinazione del cessionario finale.

Una soluzione diversa, che impedisca al soggetto passivo di scegliere liberamente la propria identificazione, creerebbe una significativa **disparità di trattamento** tra gli operatori e rischierebbe di limitare l'esercizio delle attività economiche, quando invece il numero di identificazione – come costantemente affermato dalla giurisprudenza comunitaria – costituisce soltanto un mezzo di prova.

In definitiva, conclude l'Avvocato generale, per rispettare il principio di proporzionalità e di effettività e, quindi, per attenersi alle **misure necessarie per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta nello Stato membro di arrivo** dei beni, è sufficiente verificare che l'operazione complessiva sia stata posta in essere mediante l'**utilizzo di tre diversi numeri di identificazione**, sempreché la triangolazione così attuata non abbia carattere fraudolento.



Seminario di specializzazione

**CASI PRATICI DI REVERSE CHARGE E SPLIT PAYMENT**

Scopri le sedi in programmazione >

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

---

# ***Le azioni proprie complicano l'applicazione dell'articolo 177 del Tuir***

di **Fabio Landuzzi**

Nella novellata disciplina del bilancio d'esercizio dei soggetti OIC *Adopter*, ai sensi dell'[articolo 2424-bis, comma 6-bis, cod. civ.](#), l'acquisto di **azioni proprie** è rappresentato mediante l'iscrizione di una **riserva negativa nel patrimonio netto** ([comma 3 dell'articolo 2357-ter, cod. civ.](#)), così che le azioni proprie **non figurano più iscritte nell'attivo** dello stato patrimoniale della società emittente. Questa rappresentazione in bilancio produce effetti indiretti sull'applicazione della disciplina dello **scambio di partecipazioni attuata tramite permuta**, di cui al [comma 1 dell'articolo 177 del Tuir](#), operazione che si realizza infatti mediante l'acquisizione, o l'integrazione in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, di una partecipazione di controllo in una società (la società scambiata) a fronte della **permuta con azioni proprie** della società conferitaria. Dal punto di vista tecnico, quindi, il presupposto è che la società conferitaria abbia in portafoglio azioni proprie da permutare con le partecipazioni ricevute nella società scambiata.

Ai sensi del [comma 1 dell'articolo 177 del Tuir](#) l'operazione **non dà luogo al realizzo di plusvalenze o minusvalenze** imponibili a condizione che *“il costo delle azioni proprie date in permuta sia attribuito alle azioni o quote ricevute in cambio”*. Secondo l'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria nella [C.M. 320/1997](#), la **neutralità** dell'operazione in oggetto sarebbe **condizionata al comportamento contabile** che la società conferitaria deve osservare in sede di iscrizione delle partecipazioni ricevute in permuta: ovvero, lo **stesso costo delle azioni proprie** date in permuta *deve essere attribuito alle partecipazioni ricevute in cambio*.

Ora, se le **azioni proprie non hanno più un valore positivo** di iscrizione in bilancio, è evidente che le **partecipazioni ricevute in permuta** saranno sempre iscritte dalla conferitaria ad un **valore superiore** a quello a cui le azioni proprie sono contabilizzate; pertanto, **l'equazione contabile** sopra rappresentata **non potrà più essere confermata**, con la conseguenza che l'accesso al regime di neutralità parrebbe impossibile da realizzare.

Sarebbe allora necessario **superare l'equazione contabile** *“costo delle azioni proprie = costo delle partecipazioni ricevute”* per **trasformarla in una equazione solamente fiscale** in cui la parità dei costi delle due partecipazioni (azioni proprie e partecipazioni nella società scambiata) sia misurata solo sotto il profilo fiscale e non sotto quello contabile.

Tuttavia, anche questa direzione non permette di rimuovere del tutto le **criticità**. Infatti, nella nuova disciplina del bilancio d'esercizio l'acquisto e la vendita di azioni proprie rappresentano

vicende esclusivamente patrimoniali, senza alcun interessamento del conto economico; si potrebbe concludere che **le azioni proprie non hanno più un valore fiscale rilevante** proprio perché sono iscritte in bilancio mediante una apposita riserva negativa. Secondo Assonime, dunque, vi sarebbe un **ostacolo insormontabile** alla concreta applicazione del [comma 1 dell'articolo 177 del Tuir](#).

Lo **scenario cambia** se la società emittente è una **microimpresa**; infatti, per tali società non trova applicazione il principio di derivazione rafforzata. Per queste società si potrebbe perciò ritenere che, seppure rappresentate in bilancio sempre mediante l'iscrizione di una riserva negativa, le azioni proprie determinino ancora il **realizzo di plusvalenze fiscalmente imponibili** al momento della loro cessione, benché l'operazione resti comunque rappresentata in bilancio come una vicenda meramente patrimoniale. Dunque, se la società conferitaria titolare delle azioni proprie fosse una microimpresa, la stessa potrebbe avere titolo di accedere allo scambio di partecipazioni attuato tramite permuta con azioni proprie secondo la disciplina prevista al [comma 1 dell'articolo 177 Tuir](#).

Per gli **altri soggetti OIC Adopter**, il **rimedio suggerito da Assonime** è quello di trasferire queste operazioni sotto la disciplina del [comma 2 dell'articolo 177 del Tuir](#); una soluzione tecnicamente fattibile, ma il cui **risultato finale non è necessariamente il medesimo** in quanto la disciplina del comma 2 introduce un sistema di "realizzo controllato" e non, come quella del comma 1, un sistema di "neutralità" dell'operazione.



*La soluzione ai tuoi casi,  
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



**richiedi la prova gratuita per 30 giorni >**

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***Società sportiva dilettantistica lucrativa: necessità o follia?***

di **Guido Martinelli**

L'avvenuto inserimento, da parte del Ministro dello Sport Lotti, nello schema della prossima legge di Bilancio di una serie di provvedimenti sullo sport, tra i quali la creazione di una figura di **società sportiva dilettantistica lucrativa**, ha scatenato, sulla stampa e sui *social* notevoli polemiche. Tutti gli enti di promozione sportiva si sono schierati compatti contro questo provvedimento che potrebbe anche, pertanto, non avere, nel suo *iter* parlamentare, vita facile.

Dato per premesso, quindi, che stiamo parlando di una ipotesi di lavoro non possiamo che salutare **con favore** l'eventuale approvazione del provvedimento.

Innanzitutto dobbiamo evidenziare due aspetti in premessa. In origine **anche lo sport professionistico prevedeva la partecipazione solo di società non lucrative**. È solo con la novella del 1996 alla L. 91/1981 che per il professionismo sportivo è stata aperta la porta alla lucratività. **Altrettanto accadeva con le imprese sociali, inizialmente solo "non profit" (D.Lgs. 155/2006)** e ora, dopo la riforma del terzo settore, il D.Lgs. 112/2017, che ha integralmente rivisto la materia al suo [articolo 3, comma 3](#), ne contempla la possibilità (sia pure parziale e limitata) di **distribuire utili**.

Se appare altrettanto pacifico che molti sodalizi dilettantistici hanno volumi d'affari più cospicui di molte realtà professionistiche, **la domanda che sorge spontanea è: perché il mondo dilettantistico non dovrebbe aprire al profitto?**

La funzione iniziale della non lucratività era legata alla crescita per **investimenti interni**. Le risorse che venivano prodotte, avendo l'obbligo di reinvestimento integrale, avrebbero prodotto incremento di attività.

Questo nei fatti non avviene. Anche (ma ovviamente non solo) a seguito della possibilità di riconoscere ingenti **"compensi sportivi"**, di fatto scarsissime risorse prodotte dal mondo dilettantistico vengono reinvestite all'interno dello stesso.

**La crisi della finanza pubblica impone la necessità di destinare capitali privati in favore dello sport dilettantistico e solo remunerandolo avremo la possibilità di ricavarlo.**

È sufficiente che la norma mantenga ben definiti e differenziati i due percorsi, quello non lucrativo e quello *for profit*. D'altro canto nel sociale abbiamo infiniti esempi di convivenza, nello stesso settore, di attività lucrative e attività che invece statutariamente non lo sono.



Qualche battuta sul testo che ha iniziato il suo *iter* parlamentare. Viene previsto, come già accade anche per l'impresa sociale, che la figura della società sportiva dilettantistica lucrativa potrà essere costituita facendo riferimento a tutte quelle previste dal libro quinto del codice civile. **Potranno essere, pertanto, costituite, oltre che in forma di società di capitali o cooperativa, anche come società di persone** (ad esempio società in nome collettivo).

A pena di nullità lo statuto dovrà indicare la dicitura “**società sportiva dilettantistica lucrativa**”, nell'oggetto sociale lo svolgimento e l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche (si segnala che detta attività non necessariamente deve essere prevalente, pertanto, potrà essere inserita all'interno di altre attività imprenditoriali poste in essere dalla società sportiva medesima, ad esempio gestione di un centro estetico o di dimagrimento), **il divieto per gli amministratori di ricoprire analoghi incarichi** in altre associazioni o società sportive dilettantistiche, norma già presente al [comma 18-bis dell'articolo 90 della L. 289/2002](#), e, come novità, **l'obbligo di prevedere nelle strutture sportive, “in occasione dell'apertura al pubblico dietro pagamento di corrispettivi a qualsiasi titolo”, la presenza di un laureato in scienze motorie con la qualifica di direttore tecnico.**

Questa appare la parte più “incompiuta” della bozza di testo in esame, in quanto, per come attualmente formulata, dovrebbe essere applicata anche in occasione della disputa di gare sportive con ingresso a pagamento per gli spettatori, che, ove così fosse, non se ne comprenderebbe assolutamente la *ratio*.

Con ogni probabilità il legislatore ne voleva limitare l'istituzione solo alle **attività corsistiche** svolte in palestra ma la terminologia usata appare equivoca. Così come dubbi permangono, sia sulla necessità obbligatoria della presenza del responsabile tecnico per **tutta la durata della apertura del centro** (in tal caso sarà necessario almeno incaricare due soggetti diversi a tale mansione), sia su quali siano le sue effettive **responsabilità** in merito al ruolo ricoperto.

**Viene prevista la riduzione al 50% dell'aliquota Ires e l'aliquota Iva applicabile sulle prestazioni al 10%.**

Ciò dovrebbe significare l'assenza di ogni forma di attività istituzionale, pertanto, tutti i proventi diventerebbero **soggetti ad Iva e componenti positivi di reddito**, nonché tutti i costi inerenti sarebbero deducibili. Non sarebbe più necessario, pertanto, inserire in statuto i criteri, tanto bersagliati, previsti dall'[articolo 148 del Tuir](#). **Ovviamente non si potrebbe neanche godere delle agevolazioni per l'attività commerciale della L. 398/1991.**

Sarà comunque necessario che le Federazioni e gli enti di promozione sportiva recepiscono nei loro regolamenti questa nuova realtà e adottino le relative **modifiche** ai loro **regolamenti**.



Seminario di specializzazione

## **LEGGE DI BILANCIO 2018: QUALI NOVITÀ PER LO SPORT?**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## IVA

---

### **Condizioni di accessorietà ai fini Iva nelle operazioni composite**

di **Enrico Ferra, Riccardo Righi**

Nei rapporti commerciali accade sovente che il cedente di un bene o il prestatore di un servizio si trovi a dover fatturare più **operazioni connesse indissolubilmente** nell'ambito della medesima transazione. Ciò in quanto l'effettuazione di un servizio o di una cessione potrebbe necessitare di operazioni di carattere **sussidiario** che **completino** le operazioni principali, le integrino o che, in determinate circostanze, ne costituiscano vere e proprie condizioni di esistenza.

In materia di imposta sul valore aggiunto, il legislatore, al fine di eliminare le complicazioni derivanti dall'applicazione dell'imposta alle singole operazioni, sancisce con l'[articolo 12 del D.P.R. 633/1972](#) un'eccezione alla regola generale – in base alla quale ogni operazione viene considerata autonomamente ai fini del relativo trattamento Iva – prevedendo che **le operazioni accessorie seguano la medesima disciplina prevista per l'operazione principale**.

Per quanto riguarda **le tipologie di operazioni** che possono presentare un carattere accessorio nell'ambito di una transazione commerciale, è opportuno analizzare il testo del citato [articolo 12](#), il cui primo comma recita: *“Il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, **non sono soggetti autonomamente all'imposta** nei rapporti fra le parti dell'operazione principale”*.

Al riguardo, sia la normativa comunitaria che quella interna non danno una vera e propria definizione di accessorietà. Pertanto, al fine determinare la portata della categoria “altre cessioni e prestazioni accessorie”, è necessaria un'analisi caso per caso dei **requisiti necessari per qualificare un'operazione come accessoria** sulla base di quanto espresso dalla giurisprudenza comunitaria e dalla prassi nazionale.

In ambito comunitario la **Corte di Giustizia**, con la [sentenza 29/03/2007, C-111/05](#), ha evidenziato che *“si è in presenza di un'unica prestazione quando **due o più elementi** o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono a tal punto **strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile** la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale”*. Inoltre, sempre secondo la Corte, *“nell'ipotesi di un'unica operazione composta, una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa **non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore**”*.

Nel contesto della prassi nazionale, la [R.M. 6/E/1998](#) ha identificato i **requisiti** necessari per qualificare un'operazione come accessoria, che sussistono quando:

- sia l'operazione principale che quella presunta accessoria convergono verso la realizzazione di un **unico obiettivo**;
- esiste un nesso di **dipendenza funzionale** dell'operazione accessoria da quella principale. In particolare occorre che le prestazioni accessorie siano effettuate proprio per il fatto che esiste una prestazione principale, in combinazione con la quale possono portare a un determinato risultato perseguito;
- l'operazione accessoria viene **posta in essere dal medesimo soggetto** che realizza l'operazione principale (tale condizione è prevista anche dal sopracitato [comma 1 dell'articolo 12 del D.P.R. 633/1972](#));
- l'operazione accessoria è effettuata **nei confronti del medesimo destinatario** dell'operazione principale;
- l'operazione accessoria ha lo scopo di **integrare, completare o rendere possibile** l'operazione principale.

Per quanto attiene specificamente al requisito dell'**identità tra i soggetti** che pongono in essere le due operazioni (principale e accessoria), l'Agenzia delle Entrate con la [circolare 37/E/2011](#), richiamando quanto stabilito dalla Corte di Giustizia (tra le altre, [causa C-76/99, 11/01/2001](#)), sembra aprire a un concetto più ampio di accessorietà, stabilendo che *“al fine di qualificare una prestazione di servizi come accessoria rispetto a quella principale, pur restando confermata la necessaria strumentalità della prima rispetto alla seconda, è opportuno prescindere dall'identità dei soggetti coinvolti nell'operazione principale e in quella accessoria”*.

In merito poi al corretto trattamento delle prestazioni in oggetto, il **secondo comma** dell'[articolo 12 del D.P.R. 633/1972](#) stabilisce che *“se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni **accessorie imponibili** concorrono a formarne la base imponibile”*. Il tenore letterale del testo normativo sembra stabilire un limite all'accessorietà per le **sole operazioni di per sé imponibili**: ciò significa che, ad esempio, un'operazione ordinariamente esente, per quanto accessoria ad un'altra operazione secondo i requisiti sopra delineati, manterrebbe comunque il suo trattamento Iva e non potrebbe essere attratta dal regime impositivo dell'operazione principale ai sensi del citato articolo 12.

Tale requisito richiesto dalla normativa interna appare in contrasto con la sentenza 27/10/1993 causa C-281/91 della Corte di Giustizia CEE, che si è occupata del trattamento Iva degli **interessi da dilazione di pagamento** concessi dal fornitore nell'ambito di una transazione commerciale. Da quanto emerge dal testo della citata sentenza, gli interessi da dilazione di pagamento, per loro natura esenti dall'imposta ai sensi dell'[articolo 10 del D.P.R. 633/1972](#) (nella normativa comunitaria [articolo 135, par. 1, lett. b\), della Direttiva 2006/112/CEE](#)), nel caso particolare in cui il fornitore conceda al cliente la possibilità di differire il pagamento solo fino al momento della **consegna** del bene, possono essere considerati **inclusi nel valore complessivo del bene stesso**, e ciò anche quando il contratto li distingue dal prezzo.

Tuttavia, l'aspetto caratterizzante il caso in esame sembra essere il differimento del pagamento **"sino alla consegna"** dei beni; aspetto che potrebbe lasciare ragionevolmente intendere che la Corte abbia voluto inquadrare la dilazione concessa dal fornitore come vera e propria parte integrante dell'operazione e non come una separata prestazione, allineata al regime dell'operazione principale in quanto accessoria. Tale ipotesi sarebbe avvalorata da un altro principio richiamato dalla Corte nella medesima sentenza, ovvero la necessità di **"garantire la parità di trattamento dei soggetti passivi"**, principio che risulterebbe violato se *"un acquirente dovesse essere tassato per il finanziamento concessogli dal proprio fornitore, mentre un acquirente che chieda un finanziamento ad una banca o ad un altro ente mutuante goda di un'esenzione d'imposta"*. Secondo la Corte, l'applicazione dell'imponibilità alla dilazione di pagamento risulta corretta solo e soltanto in quanto, nel particolare caso in esame, la dilazione viene concessa sino alla consegna e, pertanto, la dilazione stessa deve ritenersi quale parte integrante del valore complessivo del bene e non parte di un'operazione composita assoggettata ai fini Iva ad un unico regime impositivo.

Da ultimo va rilevato che è necessario adottare particolari cautele quando l'operazione principale beneficia del regime di **esenzione** e la qualificazione di un'operazione come accessoria estenderebbe tale regime agevolato anche a quest'ultima. Ciò in quanto, come noto, l'esenzione costituisce un regime agevolato per determinate fattispecie (individuate tassativamente) considerate meritevoli dal legislatore, il cui **ampliamento improprio** andrebbe in contrasto con la stessa finalità agevolativa della norma.



## IVA

### **Acconto Iva 2017: versamento entro il 27 dicembre**

di **Dottryna**



Entro il prossimo 27 dicembre, i contribuenti interessati (imprese individuali, società di persone, società di capitali, professionisti, ecc.) sono tenuti al versamento dell'acconto Iva per il 2017.

Al fine di approfondire gli aspetti operativi dell'obbligo, è stata pubblicata in Dottryna, nella sezione "Adempimenti", una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo ne analizza alcuni aspetti generali.

I contribuenti tenuti ad effettuare le liquidazioni ed i versamenti periodici con cadenza "**mensile**", hanno 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*" ([articolo 6, comma 2, della L. 405/1990](#)).

Il medesimo obbligo è previsto anche per i contribuenti che versano l'imposta con cadenza "**trimestrale**". In tal caso 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 generale, quindi, 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 "**storico**", 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 "**previsionale**", 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 a tali metodi ("**storico**" e "**previsionale**"), 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 L. 405/1990](#)).

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”.

Metodo	Base di riferimento
<b>Storico</b>	88% dell'ultima liquidazione Iva (mensile o trimestrale) dell'anno precedente (2016)
<b>Previsionale</b>	88% del fatturato dell'ultimo mese o trimestre dell'anno in corso (2017)
<b>Analitico</b>	100% dell'Iva a debito risultante dalle operazioni effettuate nell'ultimo periodo dell'anno (mese o trimestre) fino al 20 dicembre

Sono **esonerati** dal versamento dell'acconto Iva i contribuenti che:

- hanno iniziato l'attività nel corso del 2017;
- hanno cessato l'attività entro il 30/11/2017, se contribuenti mensili, ovvero entro il 30/09/2017 se contribuenti trimestrali;
- applicano il regime forfetario ex 398/1991;
- svolgono attività di intrattenimento di cui all'[articolo 74, comma 6, D.P.R. 633/1972](#);
- hanno adottato il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile ([articolo 27 del D.L. 98/2011](#));
- hanno adottato il regime forfetario ([articolo 1, comma 58, L. 190/2014](#));
- hanno effettuato esclusivamente operazioni esenti o non imponibili agli effetti dell'Iva;
- hanno effettuato operazioni attive esclusivamente nei confronti di P.A. con “*split payment*”.

Inoltre, non sono tenuti alla determinazione e versamento dell'acconto Iva 2017, oltre ai **produttori agricoli in regime di esonero** ex [articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972](#), i contribuenti che presentano una base di riferimento “**a credito**”, intendendo per tali quelli che:

- nella liquidazione relativa al mese di dicembre 2016 presentavano un credito Iva (mensili),
- nella liquidazione relativa al quarto trimestre 2016 presentavano un credito Iva

- (trimestrali “per natura”),
- hanno evidenziato nella dichiarazione annuale relativa al 2016 un credito Iva (trimestrali “per opzione”),

ovvero i contribuenti che in via “**presuntiva**” evidenzieranno un credito nella dichiarazione annuale o nell’ultima liquidazione relativa al 2017.



*La soluzione ai tuoi casi,  
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)