



**AIDC**

Associazione Italiana  
Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili

**Sezione di Milano**

## **Acconto IVA: soggetti interessati, determinazione e modalità di versamento**

*(Circolare n. 21 del 22 novembre 2022)*

## 1. Premessa

---

L'art. 6 della Legge 29 dicembre 1990 n. 405 prescrive l'obbligo, per i soggetti passivi IVA, di procedere al pagamento di un **acconto sull'imposta sul valore aggiunto relativa all'ultimo periodo dell'anno** (mese o trimestre), da effettuarsi entro il giorno 27 del mese di dicembre di ogni anno. **Per il 2022**, questo adempimento deve essere assolto entro il prossimo **27 dicembre 2022**.

Il soggetto passivo tenuto al versamento dell'acconto IVA ha a disposizione **tre modalità** di determinazione dello stesso:

- **metodo storico**, che prevede il versamento dell'88% di quanto pagato nella liquidazione IVA del mese di dicembre 2021 o del quarto trimestre 2021 (da determinare sommando l'acconto e il saldo versato l'anno successivo);
- **metodo previsionale**, che comporta il versamento dell'88% dell'IVA effettivamente dovuta per il mese di dicembre 2022 o il quarto trimestre 2022 (calcolo, in via generale, difficile da ipotizzare con il rischio di versare un acconto di valore inferiore al dovuto);
- **metodo analitico**, che si perfeziona con il pagamento del 100% dell'IVA a debito dovuta in riferimento alle operazioni effettuate nell'ultimo periodo dell'anno (dicembre o quarto trimestre) fino al 20 dicembre 2022.

Il soggetto passivo può, pertanto, scegliere il **metodo maggiormente favorevole** o di più agevole adozione. In ogni caso, l'acconto IVA **non è dovuto** se l'importo determinato dal contribuente è **inferiore ad euro 103,29**.

Il pagamento dell'ammontare così quantificato, da effettuarsi mediante modello di pagamento F24, **non può formare oggetto di rateizzazione**: in caso di **omesso, insufficiente o tardivo versamento** dell'acconto IVA, trova applicazione la **sanzione amministrativa del 30% di quanto non versato**, ovvero **del 15%** – sanzione base del 30% ridotta alla metà – se il versamento è effettuato **entro 90 giorni dalla scadenza del termine** ai sensi dell'art. 13 co. 1 del DLgs. 18 dicembre 1997 n. 471 (si segnala, altresì, che qualora il versamento sia effettuato con un ritardo non superiore a 14 giorni, la sanzione è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo). È comunque possibile **avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso** di cui all'art. 13 del DLgs. 18 dicembre 1997 n. 472, mediante versamento dell'acconto dovuto, degli interessi legali e delle sanzioni ridotte a seconda di quando lo stesso verrà perfezionato (come meglio illustrato nel successivo § 9, "Sanzioni e ravvedimento operoso").

## 2. Soggetti interessati e casi di esonero

---

L'obbligo di versamento dell'acconto IVA ricade in capo a **tutti i soggetti passivi d'imposta ai fini IVA**, obbligati alla liquidazione periodica del tributo, su base mensile o trimestrale, per natura oppure opzione. In altri termini, l'assolvimento dell'adempimento riguarda i soggetti che effettuano la **liqui-**

- gli **imprenditori individuali che hanno concesso in affitto l'unica azienda**, entro il 30 settembre 2022 (se "trimestrali"), ovvero entro il 30 novembre 2022 (se "mensili"), **a condizione che non esercitino altre attività soggette all'IVA.**

Resta, naturalmente, inteso che sono esonerati dal versamento dell'acconto IVA anche i soggetti che adottavano, nel 2021, il regime dei minimi o il regime forfetario di cui all'art. 1 co. 54-89 della L. 190/2014 e che, nel 2022, sono entrati nel **regime ordinario** (per obbligo o per opzione) con effettuazione delle liquidazioni periodiche. Questi soggetti, non avendo una base di riferimento relativa al 2021, non sono tenuti al versamento dell'acconto IVA 2022.

### **3. Determinazione dell'acconto**

Ai fini della quantificazione dell'importo dovuto a titolo di acconto, è possibile utilizzare, come anticipato in premessa, **tre metodologie di calcolo:**

- **storico;**
- **previsionale;**
- **analitico.**

Una particolare modalità di calcolo dell'acconto (c.d. **metodo speciale**) è prevista, inoltre, dall'art. 1 co. 471 della Legge 30 dicembre 2004 n. 311: tale disposizione prevede, **per talune tipologie** di contribuenti, il versamento di un importo pari al **97% della media dei versamenti eseguiti o da eseguire per i precedenti trimestri dell'anno in corso.** Tale metodo di determinazione dell'acconto, come meglio illustrato nel prosieguo, è **obbligatorio** per i soggetti che:

- rientrano nell'ambito di applicazione dei **D.M. 24 ottobre 2000 n. 366** (gestori dei servizi di telecomunicazione) e **n. 370** (soggetti passivi che gestiscono il servizio dei rifiuti solidi urbani ed assimilati ed il servizio di fognatura e depurazione e altri servizi pubblici – v. *infra*);
- nell'anno solare precedente hanno **versato IVA** per un ammontare **superiore ad euro 2.000.000.**

#### **3.1. Metodo storico**

A norma dell'art. 6 co. 2 della L. 405/90, il metodo storico per la determinazione dell'acconto IVA prevede il versamento di un importo pari all'**88% dell'imposta dovuta nell'ultimo mese o trimestre dell'anno precedente.** Nello specifico, il riferimento da assumere è:

- per i soggetti **"mensili"**, la liquidazione del mese di dicembre 2021 (righe VP13 e VP14 colonna 1 della Comunicazione delle Liquidazioni periodiche IVA, oppure rigo VH15, a debito, della dichiarazione annuale IVA dell'anno solare 2021 e rigo VH17, qualora sia stato compilato il quadro VH);

#### **CONTRIBUENTI MENSILI: ACCONTO IVA CON IL METODO STORICO**

##### **ESEMPIO**

- Acconto versato per l'anno 2021: euro 4.000

nel 2021, in conseguenza della variazione del volume d'affari, devono essere osservate le regole di cui all'art. 6 co. 3 della L. 405/90.

Si ricorda che, in forza di quanto disposto dall'art. 7 del DPR 542/99 (i cui importi sono stati ride-terminati, nella misura sotto evidenziata, dalla L. 183/2011), possono **optare** per il **metodo della liquidazione trimestrale** i soggetti passivi che nell'anno solare precedente hanno realizzato un **volume d'affari non superiore a:**

- **euro 400.000**, per le imprese aventi per oggetto **prestazioni di servizi** e per gli **esercenti arti o professioni**, ovvero;
- **euro 700.000**, per le imprese che **hanno per oggetto altre attività**.

In particolare, per i contribuenti che sono passati dal regime di liquidazione e versamenti su base mensile, applicato nel 2021, al regime su base trimestrale nel 2022, l'importo dovuto nel 2022 deve essere determinato facendo riferimento all'ammontare dell'**IVA versata nei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2021, compreso l'eventuale acconto**, al netto dell'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2021.

<b>TIPOLOGIA DI VARIAZIONE:</b>	
<b>MENSILE 2021 E TRIMESTRALE 2022 (metodo storico)</b>	
<b>MODALITÀ DI DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO</b>	<b>ESEMPIO</b>
L'acconto deve essere commisurato alla somma dei saldi delle liquidazioni di ottobre, novembre e dicembre 2021, compreso l'eventuale acconto.	Un soggetto trimestrale 2022 (mensile 2021) presenta i seguenti saldi delle liquidazioni periodiche: <ul style="list-style-type: none"> <li>• ottobre 2021 = euro 1.500;</li> <li>• novembre 2021 = euro 2.650;</li> <li>• dicembre 2021 (acconto e saldo) = euro 1.050;</li> </ul> <b>Acconto IVA 2022</b> = euro 5.200 x 88% = euro 4.576

Diversamente, nell'ipotesi di **variazione della periodicità da trimestrale (anno 2021) a mensile (anno 2022)**, l'acconto dovuto per l'anno 2022 deve essere determinato facendo riferimento:

- per i soggetti **"trimestrali per natura"**, a un terzo dell'IVA versata con riferimento all'ultimo trimestre del 2021;

<b>TIPOLOGIA DI VARIAZIONE:</b>
<b>TRIMESTRALE PER NATURA 2021, MENSILE 2022 (metodo storico)</b>
<b>ESEMPIO</b>
Per un soggetto mensile 2022, che risultava trimestrale per natura nell'anno precedente (2021), l'IVA versata nell'ultimo trimestre 2021 risultava pari ad euro 9.900. <b>Acconto IVA 2022</b> = (euro 9.900/3) * 88% = euro 2.904

- per i soggetti **"trimestrali per opzione"**, a un terzo del versamento effettuato all'atto della dichiarazione annuale IVA 2022 per il 2021, al netto degli interessi (1/3 della sommatoria dei rigi VL32 della dichiarazione annuale e VP13 della LIPE relativa al quarto trimestre o, per la parte relativa all'acconto, del rigo VH17, in caso di compilazione del quadro VH).

<b>CONTRIBUENTE</b>	<b>OPERAZIONI ATTIVE</b>	<b>OPERAZIONI PASSIVE</b>
<b>Mensile</b>	<b>Effettuate</b> dal 1° dicembre 2022 al 20 dicembre 2022	<b>Registrate</b> dal 1° dicembre 2022 al 20 dicembre 2022
<b>Trimestrale</b>	<b>Effettuate</b> dal 1° ottobre 2022 al 20 dicembre 2022	<b>Registrate</b> dal 1° ottobre 2022 al 20 dicembre 2022

In sede di determinazione dell'imposta riguardante le **operazioni attive effettuate** nell'ultimo mese o trimestre dell'anno 2022, sino al 20 dicembre 2022, **è necessario considerare non soltanto le operazioni già registrate nel suddetto periodo**, ma anche quelle per le quali si siano già verificati i presupposti che integrano il momento impositivo a norma dell'art. 6 del DPR 633/72, come la consegna o spedizione dei beni, il pagamento dei corrispettivi o l'emissione della fattura (C.M. 11 dicembre 1993 n. 40/E). In altri termini, **deve essere sommata l'IVA relativa alle seguenti operazioni attive:**

- **annotate** (o che avrebbero dovuto essere annotate) nei registri di cui agli artt. 23 e 24 del DPR 633/72 nel **periodo compreso tra il 1° dicembre 2022 e il 20 dicembre 2022** (soggetti "mensili") o **tra il 1° ottobre 2022 e il 20 dicembre 2022** (soggetti "trimestrali");
- **effettuate tra il 1° novembre 2022 e il 20 dicembre 2022, ma non ancora registrate**, in quanto non sono ancora decorsi i termini di emissione della fattura o di registrazione della stessa (si pensi, a titolo esemplificativo, alle fatture di cui all'art. 21 co. 4 lett. b) del DPR 633/72, relative a cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente, per le quali la fattura è emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni).

L'importo così ottenuto deve, poi, essere ridotto dell'**IVA a credito** afferente le seguenti **operazioni passive:**

- **acquisti e importazioni annotati nel registro degli acquisti** di cui all'art. 25 del DPR 633/72 nel periodo **compreso tra il 1° dicembre 2022 e il 20 dicembre 2022** (soggetti "mensili") oppure **tra il 1° ottobre 2022 e il 20 dicembre 2022** (soggetti "trimestrali");
- **operazioni intracomunitarie**, per le quali la corrispondente imposta a debito è stata già considerata, per effetto della doppia registrazione dovuta all'integrazione della fattura del fornitore comunitario.

Deve essere altresì considerata in diminuzione, ai fini del calcolo dell'acconto secondo il metodo analitico, l'**eventuale IVA a credito riportata dalla liquidazione relativa al periodo precedente (mese di novembre 2022 per i soggetti "mensili" o terzo trimestre 2022 per i soggetti "trimestrali")**. L'imposta così determinata corrisponde all'acconto da versare, nella misura del 100%: a tal fine, deve essere considerato l'eventuale riporto del saldo a credito relativo al periodo precedente (o del debito non superiore ad euro 25,82).

del DLgs. 472/97.

### **Esempio**

Versamenti relativi al 4° trimestre 2020: euro 1.100.000

Versamenti riguardanti la liquidazione periodica del 1° trimestre 2021: euro 900.000

Versamenti afferenti alla liquidazione periodica del 2° trimestre 2021: euro 700.000

Versamenti inerenti alla liquidazione periodica del 3° trimestre 2021: euro 500.000

**Totale versamenti anno solare 2021: euro 3.200.000**

Versamenti 1° trimestre 2022: euro 400.000

Versamenti 2° trimestre 2022: euro 300.000

Versamenti 3° trimestre 2022: euro 200.000

**Media dei versamenti relativi ai primi tre trimestri dell'anno 2022: euro 900.000/3 = euro 300.000**

**Acconto IVA 2022 = euro 300.000 \* 97% = euro 291.000**

Nel particolare caso della **separazione delle attività ai fini IVA**, tale metodologia di determinazione dell'acconto non consente, a causa della propria peculiarità, di calcolare l'acconto sommando algebricamente le risultanze delle distinte liquidazioni periodiche relative alle diverse attività esercitate (R.M. 20 dicembre 2006 n. 144/E). Conseguentemente, nonostante il versamento dell'acconto abbia carattere unitario, esso dovrà essere determinato tenendo conto dei diversi criteri previsti per ciascuna delle attività esercitate in via separata.

## **4. Separazione delle attività**

---

L'esercizio dell'opzione di cui all'**art. 36 del DPR 633/72** per la tenuta della contabilità separata comporta che il versamento dell'**acconto IVA** debba essere effettuato **cumulativamente**, per tutte le attività, previa determinazione di un **unico volume d'affari**.

Sul punto, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che tale "unicità" prescinde dalla possibilità che, per le differenti attività, vi siano diversi termini di liquidazione: ai fini di tale adempimento, infatti, è previsto un unico termine di versamento, con la conseguenza che il versamento stesso deve riferirsi a tutte le attività gestite con contabilità separata (**C.M. 3 dicembre 1991 n. 52/E**).

Conseguentemente, nel caso dei soggetti passivi che hanno optato, ai fini IVA, per la separazione delle attività:

- il **dato "storico"** è ottenuto sommando algebricamente le risultanze dell'ultima **liquidazione periodica del 2021** (per i soggetti "mensili" e "trimestrali per natura") e dell'ultimo **trimestre 2021** (per i soggetti "trimestrali per opzione"), tenendo conto dei correttivi da apportare alle suddette risultanze nell'ipotesi che, nel 2022, si siano verificate variazioni nei volumi d'affari delle attività

*fattura e con riferimento al medesimo anno" (Circ. 27/E/2017).*

Va, inoltre, precisato che nel caso in cui il soggetto passivo non opti per l'anticipazione dell'esigibilità, facendo, quindi, coincidere il momento dell'esigibilità con il momento del pagamento, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che *"le regole speciali in tema di split payment derogano al principio generale recato dall'articolo 25, nel senso che viene meno l'obbligo di annotare la fattura di acquisto entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di ricevimento della stessa, e con riferimento al medesimo anno. L'annotazione del documento, in altri termini, dovrà avvenire entro il termine fissato per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui l'imposta diverrà esigibile, nonostante il contribuente abbia ricevuto la fattura in un periodo di imposta precedente"* (Circ. 1/E/2018, § 2.1).

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, precisato che **l'esigibilità dell'imposta non può essere anticipata al momento della registrazione** nel caso in cui, nelle more della registrazione del documento fiscale, sia stato **effettuato il pagamento del corrispettivo** a favore del fornitore. Al ricorrere di tale circostanza, **l'imposta** sarà comunque **dovuta con riferimento al momento del pagamento** della fattura, ai sensi dell'art. 3 co. 1 del D.M. 23 gennaio 2015.

Resta ferma la possibilità, anche per i soggetti destinatari degli obblighi di *split payment*, di determinare l'acconto IVA secondo una delle **altre due modalità** previste dall'art. 6 co. 2 e 3-*bis* della L. 405/90 (metodo "previsionale" e metodo "effettivo"). In ogni caso, le Pubbliche Amministrazioni, gli enti e le società soggetti passivi IVA dovranno tenere conto dell'imposta versata all'Erario nell'ambito dello *split payment*, sia nell'ipotesi in cui l'IVA sia stata versata direttamente sia nell'ipotesi in cui sia stata versata nell'ambito delle liquidazioni periodiche (Circ. 28/E/2017).

## **6. Operazioni straordinarie e procedure concorsuali**

---

In termini generali, il soggetto risultante da operazioni straordinarie o da altre modifiche sostanziali soggettive **è tenuto al versamento dell'acconto sulla base della situazione esistente in capo al soggetto *dante causa***. A questo proposito, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che (C.M. 52/E/1991):

- in relazione al soggetto *dante causa*, **estinto entro la data del 30 novembre 2022** (per i soggetti "mensili") o **entro il 30 settembre 2022** (soggetti "trimestrali"), non è dovuto il versamento dell'acconto;
- con riguardo al soggetto estinto successivamente alle predette date, ma **entro il 27 dicembre 2022**, il soggetto ***avente causa*** deve adottare come dato "storico" l'ammontare delle **risultanze del soggetto *dante causa*** (con riferimento all'ultima liquidazione periodica del 2021 ovvero in sede di dichiarazione annuale relativa al 2021) e, quale dato "previsionale", l'importo delle risultanze relative a ciascuna delle liquidazioni dell'anno 2022;
- qualora l'operazione straordinaria abbia **effetto tra il 28 dicembre 2022 e il 31 dicembre**

seconda della data di effettuazione della fusione di società:

- **entro il 30 settembre 2022:** la società incorporante accerta il superamento o meno di tale soglia tenendo conto soltanto dei propri versamenti effettuati nel 2021, commisurando l'acconto IVA dovuto alla media dei propri versamenti per i precedenti trimestri del 2022;
- **tra il 1° ottobre 2022 e il 27 dicembre 2022:** la società incorporante verifica il predetto limite considerando sia i propri versamenti effettuati nel 2021 che quelli eseguiti dall'incorporata nel medesimo anno. Quale base di calcolo, l'incorporante assume la media dei versamenti trimestrali eseguiti, per i precedenti trimestri del 2022, da parte di entrambe le società (incorporante e incorporata).

Le suddette problematiche non si pongono, invece, con riguardo alla **trasformazione di società – ininfluente ai fini della determinazione dell'acconto IVA**, in quanto vi è continuità del soggetto interessato dall'operazione, trattandosi di una mera modifica statutaria (C.M. 16 luglio 1998 n. 188/E; C.M. 9 giugno 1998 n. 144/E; R.M. 29 luglio 1998 n. 93/E) – né alla liquidazione e alle **procedure concorsuali**: in caso di fallimento, concordato preventivo e liquidazione coatta amministrativa, infatti, è dovuto il versamento dell'acconto, ferma restando la possibilità di pagare un importo inferiore – ovvero di non versare nulla – per effetto dell'adozione del metodo previsionale.

## **7. IVA di gruppo**

---

Nel caso di esercizio dell'opzione per la liquidazione dell'IVA di gruppo, ai sensi dell'art. 73 co. 3 del DPR 633/72, così come attuato dal D.M. 13 dicembre 1979, l'**acconto IVA** – analogamente ad ogni altro versamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto – deve essere corrisposto dalla società che ha esercitato tale opzione in qualità di **controllante, cumulativamente**, per sé e tutte le imprese appartenenti al gruppo IVA. In particolare, tale società adotta la seguente procedura:

- individua il **dato "previsionale" di gruppo**, sommando algebricamente le stime di tutte le società appartenenti alla *fiscal unit*;
- confronta il dato "previsionale" così ottenuto con il **dato "storico" del gruppo**, desumibile dalle liquidazioni di gruppo;
- determina l'**acconto dovuto** e provvede all'eventuale versamento.

È, pertanto, indispensabile che le società controllate trasmettano alla controllante IVA tutti i dati necessari per determinare l'acconto dovuto, ovvero **le risultanze presunte dell'ultima liquidazione periodica dell'anno in corso** (o l'importo presunto della dichiarazione annuale, nel caso di società trimestrali "per opzione") e l'esistenza di **eventuali crediti d'imposta**.

L'acconto IVA deve, invece, essere **determinato autonomamente in base ai propri dati** – e, conseguentemente, versato, se dovuto – dalle società che hanno cessato di appartenere al gruppo nel corso dell'anno 2022, prima della scadenza del 27 dicembre 2022: tali dati non saranno, pertanto, considerati dalla controllante in sede di quantificazione dell'acconto IVA di gruppo.

	Entrate. Per usufruire del servizio è necessario un codice <i>pin</i> .
<b>F24 cumulativo</b>	È riservato agli intermediari abilitati al servizio Entratel e consente la possibilità di effettuare telematicamente i versamenti dei propri clienti, con addebito sui relativi conti correnti, o, in alternativa, sul conto corrente dell'intermediario.
<b>Home banking</b>	Il modello F24 viene predisposto mediante i sistemi di <b>home/remote banking collegati al circuito CBI</b> ( <i>Corporate Banking</i> Interbancari) del sistema bancario o altri sistemi di <i>home banking</i> offerti dagli istituti di credito, da Poste Italiane S.p.A. o altri prestatori di servizi di pagamento che hanno stipulato un'apposita convenzione con l'Agenzia delle Entrate. Il sistema non è, tuttavia, utilizzabile nel caso in cui siano presentati modelli F24 con compensazioni.

Rimane, naturalmente, impregiudicata la **possibilità** per il soggetto passivo di **compensare il debito da acconto IVA con eventuali crediti d'imposta disponibili**, tenuto conto, tuttavia, delle disposizioni previste per contrastare fenomeni di indebita compensazione "orizzontale" di detti crediti, rese più stringenti anche in tempi recenti.

### 8.1. Limiti in materia di compensazioni

Con l'art. 3 del DL n. 50/2017 sono state previste numerose disposizioni in materia di compensazioni, che consistono, in particolare:

- nell'inasprimento dei **vincoli all'utilizzo in compensazione "orizzontale"** nel modello F24 dei crediti d'imposta, con estensione dell'obbligo del visto di conformità;
- nell'anticipazione del **termine iniziale per la compensazione dei crediti IVA**, annuali o trimestrali, di importo superiore ad euro 5.000 annui;
- nell'introduzione di uno **specifico regime sanzionatorio nel caso di compensazione "orizzontale"** in violazione dell'obbligo del visto di conformità;
- nel controllo **preventivo del limite massimo delle compensazioni**;
- nell'**estensione dell'obbligo**, per i soggetti titolari di partita IVA, di utilizzare i **servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate** per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni.

DISPOSIZIONI IN MATERIA DI COMPENSAZIONE ORIZZONTALE	
<b>Compensazione crediti relativi alle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'IRAP e alle ritenute alla fonte</b>	Ammonta ad euro 5.000, la soglia annua oltre la quale l'utilizzo in compensazione "orizzontale" dei crediti è subordinato: <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>all'apposizione del visto di conformità</b> sulle dichiarazioni dalle quali emergono;</li> <li>• in alternativa, per i contribuenti sottoposti alla revisione legale dei conti <i>ex art. 2409-bis c.c.</i>, alla <b>sottoscrizione delle dichiarazioni</b>, da cui emergono i crediti, da parte dei <b>soggetti che esercitano il controllo contabile</b> (collegio sindacale, revisore o società di revisione iscritti nell'apposito Registro).</li> </ul>

**tramite i servizi telematici** messi a disposizione dall’Agenzia delle Entrate (F24 *online*, F24 *web* e F24 cumulativo), secondo le modalità tecniche definite con il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 21 dicembre 2009, nell’ipotesi in cui vengano compensati **crediti** relativi:

- alle imposte sui redditi (IRES e IRPEF) e alle relative addizionali;
- alle ritenute alla fonte;
- alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito;
- all’IRAP;
- all’IVA (annuali e trimestrali);
- ai crediti d’imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, il cui elenco, con i relativi codici tributo, è riportato negli Allegati 1 e 2 alla **Ris. 68/E/2017**.

In precedenza, l’obbligo di utilizzare i suddetti servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate, al fine di poter effettuare i previsti controlli, si applicava solo alla compensazione dei crediti IVA (annuali o trimestrali) di **importo superiore ad euro 5.000 annui** e in caso di presentazione di **modelli F24 a zero**.

### 8.3. Interesse corrispettivo

Sull’importo dovuto come acconto IVA, i contribuenti con periodicità di **liquidazione trimestrale “per opzione”** non devono versare la maggiorazione dell’1%, a titolo di interessi di cui all’art. 7 co. 3 del DPR 14 ottobre 1999 n. 542 (C.M. 11 dicembre 1993 n. 40/E). I contribuenti “trimestrali per opzione” applicano, infatti, la maggiorazione, a titolo di interessi, **solo sui versamenti relativi ai primi trimestri del 2022**, nonché su quelli effettuati **a titolo di saldo in sede di dichiarazione annuale** (per il 2022).

### 8.4. Codici tributo

Per il versamento dell’acconto IVA, tutti i soggetti devono utilizzare il modello di pagamento unificato F24, utilizzando i seguenti codici tributo.

CONTRIBUENTE	PERIODO	CODICE TRIBUTO
Trimestrale	2022	6035
Mensile	2022	6013

### Esempio

Si ipotizzi il caso del sig. Rossi, soggetto passivo “mensile” che procede alla determinazione dell’acconto IVA 2022 con il metodo storico, partendo, quindi, dal saldo della **liquidazione di dicembre 2021** da cui risulta un **debito IVA** pari ad **euro 14.000** = euro 6.000 (Acconto IVA 2021) + euro 8.000 (saldo IVA dicembre 2021).

Ipotizzando che in data 21 dicembre 2022 il sig. Rossi proceda al **versamento dell’acconto IVA**

Il Direttore dell’Agenzia delle Entrate, con **provvedimento del 28 agosto 2018 n. 195385**, avente effetto dal 29 ottobre 2018, ha stabilito che la **sospensione** della delega di pagamento – che **non si può protrarre per più di 30 giorni** – avviene comunque per il proprio intero contenuto e viene comunicata al soggetto che ha presentato il modello F24, il quale può inviare elementi informativi utili ritenuti necessari per la finalizzazione della delega sospesa o decidere di annullare il modello F24, mediante l’apposita procedura telematica presente sul sito dell’Agenzia delle Entrate.

Qualora la compensazione non sia stata correttamente utilizzata, lo scarto viene comunicato indicandone la motivazione e il pagamento si dà per non eseguito: diversamente, nell’ipotesi in cui il credito risulti correttamente utilizzato, la sospensione viene meno e l’operazione si ritiene effettuata nella data indicata nel file telematico inviato. Il positivo esito della procedura, e dunque la definitiva esecuzione della compensazione, non pregiudica il **successivo esercizio del potere di controllo** da parte dell’Amministrazione Finanziaria sul credito compensato.

In caso di scarto, viene applicata una sanzione pari al 5% dell’ammontare per importi fino a 5.000 euro e pari a 250 euro per importi superiori a 5.000 euro (art. 15 co. 2-*ter* del DLgs. 471/97).

## **9. Sanzioni e ravvedimento operoso**

---

L’eventuale **violazione** relativa al pagamento dell’acconto IVA si consuma sempre nel **giorno di scadenza del termine**, ancorché l’insufficiente versamento sia avvenuto in un momento anteriore (C.M. 10 luglio 1998 n. 180).

In caso di omesso, insufficiente o ritardato versamento dell’acconto IVA, si applica la **sanzione amministrativa** di cui all’art. 13 del DLgs. 471/97, pari al 30% dell’importo non versato, che può essere ridotto alla metà qualora il tardivo versamento sia contenuto entro i 90 giorni dalla scadenza del termine. In particolare, nel caso specifico dell’acconto IVA 2022, la sanzione da corrispondere (**codice tributo 8904**), per effetto del **ravvedimento operoso** (art. 13 del DLgs. 472/97), sarà pari:

- all’**1,5%** dell’imposta non versata, a cui si aggiunge la riduzione a 1/15 per giorno di ritardo, qualora il ravvedimento venga posto in essere **entro il 10 gennaio 2023** (14 giorni dalla scadenza), come meglio illustrato nel prosieguo;
- all’**1,5%** dell’imposta non versata, se il ravvedimento si perfeziona **tra l’11 gennaio 2023 e il 26 gennaio 2023** (trentesimo giorno dalla scadenza);
- all’**1,67%** dell’imposta non versata, se il ravvedimento avviene **tra il 27 gennaio 2023 e il 27 marzo 2023** (tra 31 giorni e 90 giorni dalla scadenza);
- al **3,75%** (1/8 del 30%) dell’imposta non versata o versata tardivamente, se il ravvedimento avviene tra il **28 marzo 2023** e il **termine di presentazione della dichiarazione relativa all’anno in cui è commessa la violazione** (2 maggio 2023, in quanto il 30 aprile 2023 è domenica e il 1° maggio 2023 è giorno festivo);
- al **4,29% (1/7 del 30%)** dell’imposta non versata o versata tardivamente, se il ravvedimento

2000 n. 74 punisce, infatti, *“con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell’acconto relativo al periodo d’imposta successivo, l’imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d’imposta”*. Affinché ricorra la suddetta fattispecie punitiva **non basta la mera omissione dell’adempimento tributario**, ma è altresì necessario che:

- l’imposta dovuta risultante dalla dichiarazione annuale **ecceda l’importo di euro 250.000**;
- l’omesso versamento dell’IVA annuale **proseguia oltre il termine per il pagamento dell’acconto relativo al periodo d’imposta successivo**.

Sotto il **profilo oggettivo**, quindi, commetterà il summenzionato reato chi, entro il prossimo 27 dicembre 2022, non dovesse versare l’IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale relativa al 2021, se il debito supera euro 250.000: è comunque possibile evitare le prescritte conseguenze penali versando, entro il suddetto termine, una parte del debito tributario che permetta al contribuente di attestare il residuo al di sotto della soglia.

Per quanto concerne, invece, l’elemento soggettivo, l’integrazione della fattispecie punitiva di cui trattasi richiede la sussistenza del “dolo generico”, ovvero **un comportamento cosciente e volontario del contribuente**; elemento quest’ultimo messo in discussione dal contribuente inadempiente che, in assenza dei mezzi finanziari per far fronte al debito verso l’Erario, **è solito invocare l’esistenza della esimente della c.d. “forza maggiore”**. Secondo la giurisprudenza di legittimità, *“l’inadempimento della obbligazione tributaria può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all’imprenditore che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico, escludendo che possa essere ascrivibile a forza maggiore la mancanza della provvista necessaria all’adempimento dell’obbligazione tributaria per effetto di una scelta di politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità”* (Cass. pen. 18 novembre 2015 n. 45690).