



**AIDC**

Associazione Italiana  
Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili

**Sezione di Milano**

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

*(Circolare n. 24 del 7 novembre 2023)*

## Indice

1. Premessa	3
2. Soggetti interessati e casi di esonero	3
3. Determinazione dell'acconto	5
3.1. Metodo storico	5
3.2. Metodo previsionale	8
3.3. Metodo analitico	8
3.4. Metodo speciale per soggetti operanti in particolari settori	10
4. Separazione delle attività	11
5. Acconto IVA e <i>split payment</i>	11
6. Operazioni straordinarie e procedure concorsuali	13
7. IVA di gruppo	15
8. Termini e modalità di versamento	16
8.1. Limiti in materia di compensazioni	16
8.2. Presentazione dei modelli F24	18
8.3. Interesse corrispettivo	18
8.4. Codici tributo	19
8.5. Controlli preventivi sulle compensazioni	20
9. Sanzioni e ravvedimento operoso	20
10. Omesso versamento risultante dalla dichiarazione annuale IVA 2023 per il 2022	22

## 1. Premessa

---

L'art. 6 della L. 29.12.90 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 **2023**, questo adempimento deve essere assolto entro il prossimo **27.12.2023**.

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 2022 o del quarto trimestre 2022 (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 2023 o il quarto trimestre 2023 (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 2023.

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 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. 18.12.97 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. 18.12.97 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-

dazione e i versamenti dell'imposta:

- su base **mensile** (art. 1 del DPR 23.3.98 n. 100);
- su base **trimestrale "per natura"** (art. 74 co. 4 del DPR 633/72), indipendentemente dal volume d'affari realizzato nell'anno precedente. È il caso, ad esempio, degli autotrasportatori di cose per conto terzi iscritti nell'apposito albo, degli esercenti impianti di distribuzione del carburante per uso di autotrazione e degli enti e imprese che prestano servizi al pubblico "*con caratteri di uniformità, frequenza e diffusione tali da comportare l'addebito dei corrispettivi per periodi superiori al mese*";
- su base **trimestrale "per opzione"** (art. 7 del DPR 14.10.99 n. 542).

### **Ipotesi di esonero**

Vi sono, tuttavia, alcune **cause di esclusione** dall'obbligo di versamento dell'acconto – oltre a quella, citata, di chi deve versare un acconto inferiore ad euro 103,29 – che riguardano, in particolare:

- i soggetti passivi che, nel corso dell'anno 2023, hanno iniziato l'attività;
- i soggetti passivi che hanno cessato l'attività nel corso del 2023 e non sono tenuti ad effettuare alcuna liquidazione relativa al mese di dicembre (soggetti "mensili") o all'ultimo trimestre (soggetti "trimestrali"), in quanto non hanno registrato nessuna operazione dopo l'inizio del mese/trimestre;
- i contribuenti in regime agricolo di esonero di cui all'art. 34 co. 6 del DPR 633/72;
- i soggetti che esercitano attività di intrattenimento ai sensi dell'art. 74 co. 6 del DPR 633/72;
- le società e le associazioni sportive dilettantistiche e le associazioni in genere che applicano il regime forfetario di cui alla L. 16.12.91 n. 398;
- i contribuenti che applicano il regime forfetario previsto dall'art. 1 co. 54-89 della L. 23.12.2014 n. 190;
- i contribuenti che ancora possono fruire del regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile (c.d. "regime dei minimi") di cui all'art. 27 co. 1 e 2 del DL 6.7.2011 n. 98;
- i soggetti passivi che hanno effettuato esclusivamente operazioni esenti o non imponibili;
- i soggetti che hanno effettuato operazioni attive esclusivamente con applicazione del meccanismo dello "*split payment*" di cui all'art. 17-ter del DPR 633/72;
- i soggetti passivi "mensili" che, nel mese di dicembre del 2022, hanno evidenziato un credito IVA;
- i soggetti passivi "trimestrali per natura", se dalla liquidazione relativa al quarto trimestre del 2022 risultava un credito IVA;
- i soggetti passivi "trimestrali per opzione", qualora la dichiarazione relativa al 2022 esponga un credito IVA;
- i soggetti che prevedono di chiudere l'ultima liquidazione (mensile o trimestrale) del 2023, oppure la dichiarazione annuale relativa al 2023, con un'eccedenza detraibile d'imposta;
- gli imprenditori individuali che hanno concesso in affitto l'unica azienda, entro il 30.9.2023 (se "trimestrali"), ovvero entro il 30.11.2023 (se "mensili"), a condizione che non esercitino altre attività soggette all'IVA.

Nel valutare la posizione del soggetto passivo nell'ultimo periodo dell'anno (mese o trimestre) o quella emergente dal saldo della dichiarazione annuale non si deve tenere conto dell'acconto eventualmente versato. Esempificando, qualora dalla dichiarazione annuale IVA 2023 riferita al 2022 fosse emerso un credito per effetto del versamento dell'acconto IVA 2022 (es. credito di 3.000 euro per effetto di un acconto versato pari a 9.000 euro), l'ammontare di riferimento per il versamento dell'acconto IVA 2023 dovrà essere determinato *"per differenza, sottraendo dall'acconto versato ... il credito d'imposta risultante dalla dichiarazione annuale"* (C.M. 10.10.92 n. 73) (es. 6.000 euro, pari a 9.000 euro meno 3.000 euro).

Resta inteso che sono esonerati dal versamento dell'acconto IVA anche i soggetti che adottavano, nel 2022, il regime dei minimi o il regime forfetario di cui all'art. 1 co. 54-89 della L. 190/2014 e che, nel 2023, 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 2022, non sono tenuti al versamento dell'acconto IVA 2023.

### **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 disciplinata, inoltre, dall'art. 1 co. 471 della L. 30.12.2004 n. 311. Tale metodo – che presuppone il versamento di un importo pari al 97% della media dei versamenti eseguiti o da eseguire per i precedenti trimestri dell'anno in corso – è obbligatorio per i soggetti che:

- rientrano nell'ambito di applicazione dei D.M. 24.11.2000 n. 366 (gestori dei servizi di telecomunicazione) e n. 370 (soggetti passivi che gestiscono il servizio dei rifiuti solidi urbani e assimilati e il servizio di fognatura e depurazione e altri servizi pubblici);
- 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 2022 (righe VP13 e VP14 colonna 1 della Comunicazione delle Liquidazioni periodiche IVA, oppure rigo VH15, a debito, della dichiarazione annuale IVA dell'anno solare 2022 e rigo VH17, qualora sia stato compilato il quadro VH; in

caso contrario, il dato dell'acconto può essere reperito nel rigo VP13 della Comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA);

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

##### ESEMPIO

- Acconto versato per l'anno 2022: euro 4.000
- Saldo IVA del mese di dicembre 2022: euro 10.000
- Totale IVA dovuta per il mese di dicembre 2022: euro 14.000
- **Acconto IVA dovuto per l'anno 2023: euro 14.000 \* 88% = euro 12.320**

- per i soggetti **"trimestrali per natura"** di cui all'art. 74 co. 4 del DPR 633/72, la liquidazione relativa all'ultimo trimestre 2022 (righe VP13 e VP14 colonna 1 della Comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA, oppure rigo VH16, a debito, della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno solare 2022 e rigo VH17, nel caso in cui sia stato compilato il quadro VH; in caso contrario, il dato dell'acconto può essere reperito nel rigo VP13 della Comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA);

#### CONTRIBUENTI TRIMESTRALI PER NATURA: ACCONTO IVA CON IL METODO STORICO

##### ESEMPIO

- Acconto versato per l'anno 2022: euro 4.000
- Saldo IVA dell'ultimo trimestre dell'anno 2022: euro 8.000
- Totale IVA dovuta per l'ultimo trimestre dell'anno 2022: euro 12.000
- **Acconto IVA dovuto per l'anno 2023: euro 12.000 \* 88% = euro 10.560**

- per i soggetti **"trimestrali per opzione"** ai sensi dell'art. 7 del DPR 542/99, la liquidazione annuale 2022 (rigo VL38 + rigo VH17 – rigo VL36, qualora sia stato compilato il quadro VH; in caso contrario, il dato dell'acconto può essere reperito nel rigo VP13 della Comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA). A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la **maggiorazione dell'1%**, applicata all'IVA dovuta in sede di dichiarazione annuale **non va considerata**, in quanto rappresenta semplicemente l'interesse corrisposto (R.M. 157/E/2004).

#### CONTRIBUENTI TRIMESTRALI PER OPZIONE: ACCONTO IVA CON IL METODO STORICO

##### ESEMPIO

- Acconto versato per l'anno 2022: euro 10.000
- Saldo IVA da dichiarazione annuale relativa all'anno 2022: euro 18.180 (rigo VL38), di cui euro 180 per maggiorazione dell'1% (rigo VL36)
- Totale IVA dovuta per l'ultimo trimestre 2022: euro 10.000 + euro 18.180 – euro 180 = euro 28.000
- **Acconto IVA dovuto per l'anno 2023: euro 28.000 \* 88% = euro 24.640**

Il metodo storico di determinazione dell'acconto IVA è spesso preferibile data l'estrema semplicità del conteggio, che non richiede alcun tipo di valutazione da parte dell'operatore.

Come già anticipato, si ricorda che la base di calcolo deve fare riferimento all'IVA dovuta al lordo dell'eventuale acconto versato a suo tempo nel mese di dicembre dell'anno precedente: qualora il soggetto passivo riporti un **saldo a credito** per effetto di un maggiore acconto versato il periodo

precedente, l'acconto per il 2023 dovrà essere commisurato a quanto effettivamente dovuto per il 2022 (v. ancora C.M. 10.12.92 n. 73).

### **Variazione della periodicità di liquidazione**

Nel caso in cui la periodicità dei versamenti IVA sia mutata durante il 2023 rispetto a quella adottata nel 2022, 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 rideterminati, nella misura sotto evidenziata, dall'art. 1 co. 276 della L. 197/2022), a decorrere dall'1.1.2023 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 500.000, per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi e per gli esercenti arti o professioni, ovvero;
- euro 800.000, 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 2022, al regime su base trimestrale nel 2023, l'importo dovuto nel 2023 deve essere determinato facendo riferimento all'ammontare dell'IVA versata nei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2022, compreso l'eventuale acconto, al netto dell'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2022.

<b>TIPOLOGIA DI VARIAZIONE:</b>	
<b>MENSILE 2022 E TRIMESTRALE 2023 (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 2022, compreso l'eventuale acconto.	Un soggetto trimestrale 2023 (mensile 2022) presenta i seguenti saldi delle liquidazioni periodiche: <ul style="list-style-type: none"> <li>• ottobre 2022 = euro 1.500;</li> <li>• novembre 2022 = euro 2.650;</li> <li>• dicembre 2022 (acconto e saldo) = euro 1.050;</li> </ul> <b>Acconto IVA 2023</b> = euro 5.200 x 88% = euro 4.576

Diversamente, nell'ipotesi di variazione della periodicità da trimestrale (anno 2022) a mensile (anno 2023), l'acconto dovuto per l'anno 2023 deve essere determinato facendo riferimento:

- per i soggetti **"trimestrali per natura"**, a un terzo dell'IVA versata con riferimento all'ultimo trimestre del 2022;

<b>TIPOLOGIA DI VARIAZIONE:</b>
<b>TRIMESTRALE PER NATURA 2022, MENSILE 2023 (metodo storico)</b>
<b>ESEMPIO</b>
Per un soggetto mensile 2023, che risultava trimestrale per natura nell'anno precedente (2022), l'IVA versata nell'ultimo trimestre 2022 risultava pari ad euro 9.900. <b>Acconto IVA 2023</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 2023 per il 2022, 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>TIPOLOGIA DI VARIAZIONE: TRIMESTRALE PER OPZIONE 2022, MENSILE 2023 (metodo storico) ESEMPIO</b>
Per un soggetto mensile 2023, che risultava trimestrale per opzione nell'anno precedente (2022), l'acconto versato per il 2022 risultava pari a 6.000 euro, mentre il saldo dell'IVA in sede di dichiarazione annuale per il 2022, comprensivo di interessi (90 euro), risultava pari ad euro 9.090.
<b>Acconto IVA 2023</b> = (euro 15.000/3) * 88% = euro 4.400

### 3.2. Metodo previsionale

Il soggetto passivo può determinare l'acconto IVA, in alternativa al metodo storico, sulla base della **stima delle operazioni riferite all'ultimo mese o trimestre del 2023** – a seconda della propria periodicità di liquidazione dell'imposta – applicando l'aliquota dell'88% (art. 6 co. 2 della L. 405/90).

<b>Metodo previsionale</b>	Acconto IVA pari all' <b>88%</b> del debito presunto relativamente all'ultimo mese o trimestre dell' <b>anno in corso</b>
----------------------------	---

Per i soggetti "trimestrali per natura" di cui all'art. 74 co. 4 del DPR 633/72, al fine di rendere omogenei l'importo relativo al "dato storico" e quello **"previsionale"**, quest'ultimo deve essere considerato al netto dell'eventuale eccedenza detraibile riportata dal mese o trimestre precedente (C.M. 3.12.91 n. 52).

Al fine di valutare la convenienza del metodo in commento, i soggetti passivi possono *"commisurare l'importo da versare a titolo di acconto al minore dei due dati da confrontare: il «dato storico» corrispondente al versamento già effettuato ovvero – se il versamento fosse stato per qualsiasi motivo inferiore al dovuto (come può risultare ad esempio a seguito di successivo accertamento o rettifica) – a quello che il contribuente avrebbe dovuto versare per l'ultima liquidazione periodica o in sede di dichiarazione annuale relativa all'anno precedente ed un «dato previsionale» corrispondente a quanto il contribuente prevede di dover versare, relativamente all'ultima liquidazione periodica dell'anno in corso o in sede di dichiarazione annuale"* (C.M. 3.12.91 n. 52).

L'adozione del metodo previsionale presenta alcuni **rischi** legati al fatto che il contribuente, per stimare le operazioni riferite all'ultimo mese o trimestre dell'anno, deve disporre di informazioni ragionevolmente certe in merito alle fatture attive e passive relative a tali periodi. Qualora la liquidazione definitiva evidenzia un saldo a debito eccedente rispetto alla previsione, il contribuente potrebbe, infatti, incorrere nell'irrogazione di **sanzioni per il versamento insufficiente dell'acconto**.

### 3.3. Metodo analitico

Il soggetto passivo, in alternativa al metodo storico e a quello previsionale, può determinare l'acconto

IVA, come anticipato, sulla base delle **operazioni attive effettuate** (art. 6 del DPR 633/72) e di quelle **passive registrate** nell'ultimo periodo dell'anno – mese o trimestre, a seconda della periodicità di liquidazione dell'imposta – **sino al 20.12.2023**.

CONTRIBUENTE	OPERAZIONI ATTIVE	OPERAZIONI PASSIVE
<b>Mensile</b>	<b>Effettuate</b> dall'1.12.2023 al 20.12.2023	<b>Registrate</b> dall'1.12.2023 al 20.12.2023
<b>Trimestrale</b>	<b>Effettuate</b> dall'1.10.2023 al 20.12.2023	<b>Registrate</b> dall'1.10.2023 al 20.12.2023

In sede di determinazione dell'imposta riguardante le **operazioni attive effettuate** nell'ultimo mese o trimestre dell'anno 2023, sino al 20.12.2023, 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. 11.12.93 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 l'1.12.2023 e il 20.12.2023 (soggetti "mensili") o tra l'1.10.2023 e il 20.12.2023 (soggetti "trimestrali");
- effettuate tra l'1.11.2023 e il 20.12.2023, 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 c.d. "differite" di cui all'art. 21 co. 4 lett. a) del DPR 633/72, che possono essere emesse entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione).

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

- acquisti e importazioni annotati nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del DPR 633/72 nel periodo compreso tra l'1.12.2023 e il 20.12.2023 (soggetti "mensili") o tra l'1.10.2023 e il 20.12.2023 (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 2023 per i soggetti "mensili" o terzo trimestre 2023 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).

**Esempio: soggetto passivo "mensile"**

IVA sulle fatture emesse dall'1.12.2023 al 20.12.2023: euro 23.000

IVA sulle cessioni effettuate entro il 20.12.2023 con fatturazione differita: euro 700

IVA su cessione effettuata il 19.12.2023 con fattura elettronica trasmessa il 21.12.2023: euro 300

IVA sulle fatture d'acquisto registrate dall'1.12.2023 al 20.12.2023: euro 12.000

Saldo a credito del mese di novembre 2023: euro 1.600

Acconto IVA dovuto per il 2023: euro 23.000 + euro 700 + euro 300 – euro 12.000 – euro 1.600 = euro 10.400

#### **Esempio: soggetto passivo "trimestrale"**

IVA sulle fatture emesse dall'1.10.2023 al 20.12.2023: euro 31.000

IVA sulle cessioni effettuate entro il 20.12.2023 con fatturazione differita: euro 1.800

IVA su cessione effettuata il 19.12.2023 con fattura elettronica trasmessa il 21.12.2023: euro 200

IVA sulle fatture d'acquisto registrate dall'1.10.2023 al 20.12.2023: euro 16.000

Saldo a credito del terzo trimestre 2023: euro 3.000

Acconto dovuto per il 2023: euro 31.000 + euro 1.800 + euro 200 – euro 16.000 – euro 3.000 = euro 14.000.

### **3.4. Metodo speciale per i soggetti operanti in particolari settori**

I **gestori dei servizi di telecomunicazione** di cui al D.M. 24.10.2000 n. 366 e le aziende che **somministrano servizi pubblici** di cui al D.M. 24.10.2000 n. 370 (acqua, gas, energia elettrica, vapore e teleriscaldamento; raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti solidi urbani; fognatura e depurazione, ecc.) versano l'acconto IVA secondo **modalità specifiche**, ai sensi dell'art. 1 co. 471 della L. 30.12.2004 n. 311. In virtù di questa disposizione, tali contribuenti – se nell'anno 2022 hanno versato un ammontare di IVA superiore ad euro 2.000.000 – devono determinare l'acconto IVA in misura pari al 97% della media dei versamenti eseguiti (o che avrebbero dovuto eseguire) per i primi tre trimestri del 2023: non è ammessa l'adozione del metodo storico e di quello previsionale, mentre è consentita l'applicazione del metodo analitico (R.M. 21.1.2008 n. 16/E e C.M. 23.12.2005 n. 54/E).

Ai fini dell'accertamento dell'eventuale superamento del predetto limite di euro 2.000.000 di IVA versata nell'anno 2022 è necessario fare riferimento ai seguenti pagamenti:

- versamenti dovuti in base alle liquidazioni periodiche dei primi tre trimestri del 2022;
- versamenti relativi al quarto trimestre del 2021, in quanto effettuati entro il 16.2.2022;
- eventuali versamenti integrativi a seguito di ravvedimento operoso, a norma dell'art. 13 del DLgs. 472/97.

#### **Esempio**

Versamenti relativi al 4° trimestre 2021: euro 1.100.000

Versamenti riguardanti la liquidazione periodica del 1° trimestre 2022: euro 900.000

Versamenti afferenti alla liquidazione periodica del 2° trimestre 2022: euro 700.000

Versamenti inerenti alla liquidazione periodica del 3° trimestre 2022: euro 500.000

**Totale versamenti anno solare 2022: euro 3.200.000**

Versamenti 1° trimestre 2023: euro 400.000

Versamenti 2° trimestre 2023: euro 300.000

Versamenti 3° trimestre 2023: euro 200.000

Media dei versamenti relativi ai primi tre trimestri dell'anno 2023: euro 900.000/3 = euro 300.000

**Acconto IVA 2023 = 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. 20.12.2006 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. 3.12.91 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 2022** (per i soggetti "mensili" e "trimestrali per natura") e dell'ultimo **trimestre 2022** (per i soggetti "trimestrali per opzione"), tenendo conto dei correttivi da apportare alle suddette risultanze nell'ipotesi che, nel 2023, si siano verificate variazioni nei volumi d'affari delle attività gestite separatamente rispetto al 2022;
- il **dato "previsionale"** e **"analitico"** è ottenuto come nell'ipotesi precedente, ma **con riferimento alle risultanze previste per il 2023**.

Rimane, naturalmente, inteso che, a prescindere dal metodo di calcolo dell'acconto IVA (storico, previsionale o analitico), non si dovrà procedere ad alcun versamento allorquando, in base al metodo scelto, non risulti alcuna somma dovuta o l'acconto dovuto sia inferiore ad euro 103,29.

#### **5. Acconto IVA e split payment**

---

L'art. 5 co. 2-*bis* del D.M. 23.1.2015 prevede una **specificata modalità di determinazione dell'acconto IVA** a carico dei soggetti di cui all'art. 17-*ter* del DPR 633/72 (enti pubblici economici nazionali,

regionali e locali, fondazioni e società controllate da pubbliche amministrazioni, ecc.), tenuti all'applicazione dello *split payment* e identificati ai fini IVA.

In sede di effettuazione del versamento dell'acconto IVA, tali soggetti, a prescindere dal metodo di calcolo utilizzato (storico, previsionale oppure analitico), *"devono tener conto dell'imposta assolta sugli acquisti che è dovuta direttamente all'erario per effetto di quanto previsto dall'articolo 17-ter del D.P.R. 633/1972"*. In altri termini, ai fini dell'acconto IVA, che deve essere determinato secondo uno dei metodi (storico, previsionale o analitico) previsti dalla specifica disciplina, tali soggetti devono tenere conto dell'**imposta versata** all'Erario nell'ambito della **scissione dei pagamenti** (Circ. 15.12.2017 n. 28/E), ossia:

- dell'imposta versata direttamente all'Erario, ai sensi dell'art. 5 co. 01 del D.M. 23.1.2015;
- dell'imposta versata a seguito di liquidazione periodica, a norma dell'art. 5 co. 1 del D.M. 23.1.2015.

A questo proposito, si ricorda che per le operazioni assoggettate allo speciale meccanismo dello *split payment* (cessioni di beni e prestazioni di servizi), l'imposta diviene esigibile innanzitutto al *"momento del pagamento dei corrispettivi"*. Tuttavia, a seguito della modifica apportata dal D.M. 27.6.2017 all'art. 3 co. 2 del D.M. 23.1.2015, per le fatture relative ad operazioni soggette a *split payment*, il momento di esigibilità dell'imposta può essere anticipato, in via opzionale, dal soggetto acquirente, al momento di ricezione della fattura, ovvero a quello di registrazione della medesima. Sul punto, la C.M. 27/E/2017 ha precisato che la scelta per l'esigibilità anticipata può essere fatta con riguardo a ciascuna fattura ricevuta/registrata, rilevando a tal fine il comportamento concludente del contribuente. In caso di esigibilità anticipata dell'imposta, non rileva, ai fini dell'imposta da versare, il pagamento del corrispettivo al fornitore, bensì la ricezione della fattura di acquisto ovvero la registrazione della stessa che dovrà essere effettuata *"anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della 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 quello 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 riferita 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 riguardo al momento del pagamento della fattura, ai sensi dell'art. 3 co. 1 del D.M. 23.1.2015 (circ. Agenzia delle Entrate 7.11.2017 n. 27, § 4).

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 30.11.2023 (per i soggetti "mensili") o entro il 30.9.2023 (soggetti "trimestrali"), non è dovuto il versamento dell'acconto;
- con riguardo al soggetto estinto successivamente alle predette date, ma entro il 27.12.2023, il soggetto *avente causa* deve adottare come dato "storico" l'ammontare delle risultanze del soggetto *dante causa* (con riferimento all'ultima liquidazione periodica del 2022 ovvero in sede di dichiarazione annuale relativa al 2022) e, quale dato "previsionale", l'importo delle risultanze relative a ciascuna delle liquidazioni dell'anno 2023;
- qualora l'operazione straordinaria abbia effetto tra il 28.12.2023 e il 31.12.2023, il *dante causa* e l'*avente causa* devono provvedere autonomamente al versamento dell'acconto entro il 27.12.2023. Le liquidazioni periodiche definitive (relative all'ultimo mese o trimestre e alla dichiarazione annuale IVA) sono effettuate dall'*avente causa*, tenendo conto di tutte le società intervenute nell'operazione.

In tal senso, si veda anche l'art. 4 co. 1 del DL 11.3.97 n. 50, secondo cui *"nelle operazioni di fusione e scissione, gli obblighi di versamento, inclusi quelli relativi agli acconti d'imposta ed alle ritenute operate su redditi altrui, dei soggetti che si estinguono per effetto delle operazioni medesime, sono adempiuti dagli stessi soggetti fino alla data di efficacia della fusione o scissione ai sensi, rispettivamente, degli artt. 2504-bis, co. 2, e 2504-decies, co. 1, primo periodo, c.c.: successivamente a tale data, i predetti obblighi si intendono a tutti gli effetti trasferiti alla società incorporante, beneficiaria o comunque risultante dalla fusione o scissione"*.

Analogamente, l'art. 16 co. 11 lett. a) della L. 24.12.93 n. 537 stabilisce che, qualora la scissione di società comporti il trasferimento di aziende o complessi aziendali, gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione dell'IVA relativa alle operazioni realizzate tramite le aziende o complessi aziendali scissi sono assunti dalle società beneficiarie della scissione. Sul punto, si segnala altresì che l'Amministrazione

Finanziaria ha affrontato il caso specifico della determinazione dell'acconto IVA nell'ipotesi di scissione parziale, mediante costituzione di nuova società, avvenuta durante l'anno (R.M. 13.7.95 n. 183/E):

- la società beneficiaria non deve versare l'acconto, in quanto soggetto non esistente nell'anno precedente;
- la società scissa deve versare l'acconto e, ove si avvalga del metodo storico, deve tener conto dei relativi importi di riferimento senza effettuare alcuna riduzione in virtù dell'operazione di scissione.

Nella peculiare circostanza della fusione di società, la R.M. 27.8.98 n. 120/E ha chiarito che, ai fini IVA, *“la data di effetto giuridico della fusione è quella di cui all'art. 2504-bis co. 2 c.c. e, cioè la data dell'ultima iscrizione nel registro delle imprese (quello competente per la società incorporante o risultante dalla fusione) dell'atto di fusione o data eventualmente successiva se le delibere dispongono diversamente”*.

Con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, non è possibile la retrodatazione degli effetti della fusione a una data anteriore a quella di chiusura dell'esercizio della società fusa o incorporata, come previsto, invece, per le imposte sui redditi, dall'art. 172 co. 9 del TUIR.

Per i soggetti “trimestrali per natura” che operano in particolari settori (D.M. n. 366/2000 e D.M. n. 370/2000), l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità di determinazione dell'acconto IVA nell'ipotesi di fusione per incorporazione (R.M. 21.1.2008 n. 16/E). In particolare, è stato precisato che la verifica del limite di euro 2.000.000 di versamenti nell'anno solare precedente, che consente di determinare l'imposta secondo modalità specifiche, è soggetta a regole differenziate, a seconda della data di effettuazione della fusione di società:

- entro il 30.9.2023: la società incorporante accerta il superamento o meno di tale soglia tenendo conto soltanto dei propri versamenti effettuati nel 2022, commisurando l'acconto IVA dovuto alla media dei propri versamenti per i precedenti trimestri del 2023;
- tra l'1.10.2023 e il 27.12.2023: la società incorporante verifica il predetto limite considerando sia i propri versamenti effettuati nel 2022 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 2023, 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. 9.6.98 n. 144/E; R.M. 29.7.98 n. 93/E) – né alla liquidazione e alle procedure concorsuali: in caso di fallimento (ora liquidazione giudiziale), 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. 13.12.79, 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 2023, prima della scadenza del 27.12.2023: tali dati non saranno, pertanto, considerati dalla controllante in sede di quantificazione dell'acconto IVA di gruppo.

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello 28.8.2019 n. 350, ha chiarito le modalità di determinazione dell'acconto IVA da parte dei soggetti passivi che partecipano alla liquidazione IVA di gruppo di cui all'art. 73 co. 3, del DPR 633/72, nell'ipotesi in cui uno dei soggetti aderenti alla procedura sia tenuto a determinare l'acconto secondo il metodo "storico speciale" di cui all'art. 1 co. 471 della L. 311/2004. In particolare, è stato confermato che l'acconto del gruppo IVA deve essere determinato, e versato, dalla società controllante sulla base degli importi comunicati dalle società partecipanti, sommando algebricamente l'acconto dovuto:

- dal soggetto che applica il metodo "storico speciale", calcolato, dunque, nella misura del 97% della media dei versamenti eseguiti, o che avrebbero dovuto essere eseguiti, per i primi tre trimestri dell'anno in corso;
- dagli altri partecipanti alla procedura, determinato nella misura dell'88% del versamento effettuato, o che avrebbe dovuto essere effettuato, per il mese di dicembre dell'anno precedente (metodo "storico") o, se inferiore, di quello da effettuare per il mese di dicembre dell'anno in corso (metodo "previsionale").

In tale sede, l'Amministrazione Finanziaria ha, inoltre, precisato che, se la controllante – rientrando fra i soggetti di cui all'art. 1 co. 471 della L. 311/2004 – opta per il metodo "effettivo" di determinazione dell'acconto, tale metodologia di calcolo deve essere adottata anche dalla controllata.

I chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello 28.8.2019 n. 350 hanno trovato conferma nella successiva risposta ad interpello 24.1.2020 n. 15.

## 8. Termini e modalità di versamento

L'acconto IVA per il 2023 – determinato con uno dei metodi di calcolo in precedenza commentati – non può essere rateizzato (art. 20 co. 1 del DLgs. 9.7.97 n. 241) e deve essere versato, pertanto, in un'unica soluzione, **entro il termine del 27.12.2023**.

Il relativo versamento deve essere effettuato mediante il modello di pagamento unificato F24, da presentarsi esclusivamente secondo modalità telematiche, direttamente o tramite intermediari abilitati:

- "F24 *online*" o "F24 *web*", con addebito sul proprio conto corrente;
- "F24 cumulativo", attraverso intermediari abilitati;
- *home/remote banking*.

Procedura	Descrizione
<b>F24 <i>online</i></b>	Per potere usufruire di tale servizio è necessario disporre di <b>un conto corrente presso una banca convenzionata</b> con l'Agenzia delle Entrate o presso Poste Italiane S.p.A., sul quale addebitare le somme dovute.
<b>F24 <i>web</i></b>	Consente la compilazione e trasmissione del modello di versamento senza necessità di scaricare sul proprio <i>computer</i> alcun <i>software</i> : il pagamento avviene con un <b>"ordine di addebito" sul conto corrente bancario</b> o postale del contribuente, a beneficio dell'Agenzia delle 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><i>Home banking</i></b>	Il modello F24 viene predisposto mediante i sistemi di <b><i>home/remote banking collegati al circuito CBI</i></b> ( <i>Corporate Banking Interbancari</i> ) 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.

### 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.

<b>DISPOSIZIONI IN MATERIA DI COMPENSAZIONE ORIZZONTALE</b>	
<b>Compensazione crediti relativi ad imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e relative addizionali, imposte sostitutive delle imposte sul reddito, IRAP e ritenute alla fonte</b>	<p>Ammonta ad euro 5.000, la soglia annua oltre la quale l'utilizzo in compensazione "orizzontale" dei crediti è subordinato:</p> <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>
<b>Compensazione relativa ai crediti IVA annuale/trimestrale</b>	<p>Ne discende che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• il credito IVA annuale/trimestrale può essere utilizzato in compensazione "orizzontale" <b>oltre il limite annuo di euro 5.000</b> (o euro 50.000 se il contribuente è una <i>start up</i> innovativa) solo <b>previa apposizione del visto di conformità</b> (o della sottoscrizione alternativa) sulla dichiarazione IVA dalla quale emerge il credito stesso o sul modello TR (in caso di credito trimestrale);</li> <li>• la compensazione di crediti IVA annuali/trimestrali per importi superiori ad euro 5.000 annui potrà avvenire a partire <b>dal decimo giorno successivo</b> a quello di presentazione della dichiarazione annuale o del modello TR da cui emergono (a seconda che si tratti di un credito IVA annuale o trimestrale), mentre in precedenza bisognava attendere il giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale o del modello TR.</li> </ul> <p><i>N.B.</i> In virtù del "regime premiale" previsto dall'art. 9-<i>bis</i> co. 11 del DL 50/2017, è consentita la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente all'IVA, maturati nell'annualità 2023, qualora il soggetto passivo presenti (provv. Agenzia delle Entrate 27.4.2023 n. 140005):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• un livello di affidabilità (ISA), almeno pari a 8 con riferimento al periodo di imposta 2022; o</li> <li>• un livello di affidabilità (ISA) complessivo almeno pari a 8,5, calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità ottenuti a seguito dell'applicazione degli ISA per i periodi d'imposta 2021 e 2022.</li> </ul>

Nel caso di compensazione dei crediti IVA con i versamenti dovuti a titolo di IVA periodica in acconto (c.d. compensazioni verticali o interne), mediante modello F24, non trovano applicazione le suddette limitazioni ovvero l'obbligo del visto di conformità o della sottoscrizione del soggetto incaricato della revisione legale, per i crediti di importo superiore ad euro 5.000. Infatti, con riferimento alle modalità

di utilizzo in compensazione dell'eccedenza detraibile, l'Amministrazione Finanziaria (Circ. 1/E/2010 e 13/E/2011 e Ris. 68/E/2017) ha chiarito che rimangono ferme le precedenti disposizioni in relazione alla compensazione dei crediti IVA con i versamenti dovuti a titolo di IVA periodica, anche se esposte nel mod. F24, in quanto l'esposizione nel modello F24 di tale tipo di compensazioni configura, di fatto, solo una diversa modalità di esercizio della detrazione dell'eccedenza IVA a credito ammessa, senza condizioni, dall'art. 30 del DPR 633/72.

Si segnala che il limite massimo dei crediti fiscali e contributivi compensabili a mezzo mod. F24 ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97 è pari, anche per l'anno 2023, a 2.000.000 euro, in virtù delle disposizioni previste dall'art. 1 co. 72 della L. 234/2021, per cui tale limite opera a regime.

## **8.2. Presentazione dei modelli F24**

L'art. 3 co. 3 del DL 50/2017 (modificando l'art. 37 co. 49-*bis* del DL 223/2006) ha disposto che i soggetti titolari di partita IVA sono tenuti alla presentazione dei modelli F24 esclusivamente 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 21.12.2009, 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 14.10.99 n. 542 (C.M. 11.12.93 n. 40/E). I contribuenti "trimestrali per opzione" applicano, infatti, la maggiorazione, a titolo di interessi, solo sui versamenti relativi ai primi trimestri del 2023, nonché su quelli effettuati a titolo di saldo in sede di dichiarazione annuale (per il 2023).

## **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	2023	6035
Mensile	2023	6013

### Esempio

Si ipotizzi il caso del sig. Rossi, soggetto passivo "mensile" che procede alla determinazione dell'acconto IVA 2023 con il metodo storico, partendo, quindi, dal saldo della liquidazione di dicembre 2022 da cui risulta un debito IVA pari ad euro 14.000 = euro 6.000 (Acconto IVA 2022) + euro 8.000 (saldo IVA dicembre 2022).

Ipotizzando che in data 21 dicembre 2023 il sig. Rossi proceda al versamento dell'acconto IVA 2023, pagando l'importo di euro 12.320 (euro 14.000\*88%), il modello F24 dovrà essere compilato nel modo seguente:

SEZIONE ERARIO		codice tributo	rateazione/ regione/ prov./ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI		6013	2023		12.320,00		
codice ufficio:	codice atto:						
<b>TOTALE A</b>					<b>12.320,00B</b>		<b>SALDO (A-B)</b>
							<b>12.320,00</b>

L'importo versato a titolo di acconto IVA per l'anno 2023 deve essere scomputato:

- dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2023, per i contribuenti "mensili" (imposta da versare entro il 16.1.2024);
- dalla liquidazione relativa all'ultimo trimestre 2023, per i soggetti passivi "trimestrali per natura" di cui all'art. 74 co. 4 del DPR 633/72 (imposta da versare entro il 16.2.2024);
- dal saldo relativo all'anno 2023, per i soggetti "trimestrali per opzione" ex art. 7 del DPR 542/99 (imposta da versare entro il 18.3.2024, in quanto il 16 marzo è sabato).

L'acconto versato deve essere indicato nel rigo VP13 della Comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA; qualora il soggetto passivo compili il quadro VH della dichiarazione annuale IVA per il 2023, l'importo dell'acconto andrà indicato nel rigo VH17.

Il soggetto passivo è altresì tenuto a dare evidenza del metodo adottato ai fini della determinazione dell'acconto IVA in corrispondenza del rigo VP13 della Comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA e del rigo VH17 nella dichiarazione annuale IVA (in caso di compilazione del quadro VH), utilizzando uno dei seguenti codici:

- "1" per il metodo storico;
- "2" per il metodo previsionale;
- "3" per il metodo analitico;
- "4" per i soggetti che operano in particolari settori.

## 8.5. Controlli preventivi sulle compensazioni

Per controllare l'utilizzo del credito, l'Agenzia delle Entrate può sospendere, **fino a 30 giorni**, l'esecuzione dei modelli F24 contenenti compensazioni che presentano profili di rischio (art. 37 co. 49-ter del DL 4.7.2006 n. 223).

La delega di pagamento è eseguita e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data stessa della loro effettuazione se all'esito del controllo il credito risulta correttamente utilizzato e, in ogni caso, decorsi 30 giorni dalla data di presentazione della stessa delega di pagamento. In caso contrario, il modello F24 si considera non eseguito e i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati.

Il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, con provvedimento del 28.8.2018 n. 195385, avente effetto dal 29.10.2018, 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. 10.7.98 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 2023, 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 10.1.2024 (14 giorni dalla scadenza), come meglio

illustrato nel prosieguo;

- all'1,5% dell'imposta non versata, se il ravvedimento si perfeziona tra l'11.1.2024 e il 26.1.2024 (trentesimo giorno dalla scadenza);
- all'1,67% dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene tra il 27.1.2024 e il 26.3.2024 (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 27.3.2024 e il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione (30.4.2024);
- al 4,29% (1/7 del 30%) dell'imposta non versata o versata tardivamente, se il ravvedimento avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione (30.4.2025);
- al 5% (1/6 del 30%) dell'imposta non versata o versata tardivamente, se il ravvedimento avviene oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione, ovvero oltre il 30.4.2025;
- al 6% se avviene dopo il verbale di constatazione.

Rimane, naturalmente, inteso che, oltre al versamento dell'acconto IVA dovuto e alla relativa sanzione per omesso versamento (ridotta in relazione al giorno in cui è perfezionato il ravvedimento), il contribuente dovrà corrispondere gli interessi moratori al tasso legale (codice tributo 1991), con maturazione giorno per giorno, decorrenti dal 28.12.2023 fino alla data dell'effettivo versamento.

Si rammenta, inoltre, che – a norma dell'art. 13 co. 1 secondo periodo del DLgs. 471/97 – in caso di versamento dell'acconto IVA entro il 10.1.2024, le sanzioni descritte sono ulteriormente ridotte per un importo pari a un quindicesimo per ogni giorno di ritardo. Ad esempio, se il versamento dell'acconto IVA 2023 è effettuato con soli sette giorni di ritardo (3.1.2024), il soggetto passivo può beneficiare, cumulativamente:

- della riduzione a un decimo del minimo della sanzione, applicando il ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del DLgs. 472/97;
- dell'ulteriore riduzione del 50%, come previsto dall'art. 15 del DLgs. 158/2015;
- dell'ulteriore riduzione pari a un quindicesimo per ogni giorno di ritardo, ai sensi dell'art. 13 co. 1, secondo periodo, del DLgs. 471/97.

Conseguentemente, per i ritardi nel versamento dell'acconto fino al 10 gennaio 2024, la sanzione di cui all'art. 13 co. 1 primo periodo del DLgs. 471/97 è pari all'1% giornaliero, ridotta allo 0,1% per effetto del ravvedimento operoso.

Si ricorda altresì che la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso è, tuttavia, inibita – ai sensi dell'art. 13 co. 1-ter del DLgs. 472/97 – qualora al contribuente sia stato notificato l'avviso di accertamento o quello bonario emesso a seguito di liquidazione automatica o di controllo formale della dichiarazione: al ricorrere di tale eventualità, la sanzione del 30% può essere definita a 1/3 (artt. 54-

*bis* del DPR 633/72 e 2 del DLgs. 462/97). Peraltro, la giurisprudenza di legittimità ha escluso l'applicazione della sanzione nell'ipotesi del tardivo versamento – nel caso di specie, tre giorni – dell'acconto IVA del mese di dicembre qualora, sulla base della dichiarazione annuale, risulti successivamente appurato che il contribuente sarebbe stato a credito rispetto all'acconto versato tardivamente (Cass. 21.2.2014 n. 4145).

## **10. Omesso versamento risultante dalla dichiarazione annuale IVA 2023 per il 2022**

---

Si segnala, infine, che, entro il termine del 27.12.2023 è opportuno monitorare anche l'omesso versamento risultante dalla dichiarazione IVA 2023, relativa al 2022: l'art. 10-ter del DLgs. 10 marzo 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 prosegua oltre il termine per il pagamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

Sotto il profilo oggettivo, quindi, commetterà tale reato chi, entro il 27.12.2023, non dovesse versare l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale relativa al 2022, 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. 18.11.2015 n. 45690).