

OGGETTO

IVA – ACCONTO 2023 E RELATIVI METODI DI CALCOLO

AGGIORNAMENTO

15 DICEMBRE 2023

RIFERIMENTI NORMATIVI

ART. 6 L. 29.12.1990 N. 405 – D.L. 26.11.1993 N. 477 CONVERTITO IN L. 26.01.1994 N. 55; D.L. 29.9.1997 N. 328 CONVERTITO IN L. 29.11.1997 N. 410 – ART. 16 D.L. 29.11.2008 N. 185 (MODIFICHE ALL'ART 13 D. Lgs. 472/97) – RISOLUZIONE AGENZIA ENTRATE 23.12.2004 N. 157/E -CIRCOLARI AGENZIA ENTRATE 7.11.2017, n. 27/E e 15.12.2017, n. 28/E

ALLEGATI

ALLEGATO N. 1 - ISTITUTO DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO PER SANARE L'OMESSO O CARENTE VERSAMENTO DELL'ACCONTO IVA

CLASSIFICAZIONE

DIRITTO TRIBUTARIO
IVA
ACCONTO

CODICE CLASSIFICAZIONE

DT
20
020

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE 85/2020 – IVA ACCONTO 2020 E RELATIVI METODI DI CALCOLO
CIRCOLARE 82/2021 – IVA ACCONTO 2021 E RELATIVI METODI DI CALCOLO
CIRCOLARE 76/2022 – IVA ACCONTO 2022 E RELATIVI METODI DI CALCOLO

REFERENTE STUDIO

dott.ssa Adriana ADRIANI

BRIEFING

Entro il prossimo 27.12.2023, i soggetti passivi devono versare un acconto dell'Iva relativo all'ultima frazione dell'anno (mese o trimestre), a meno che siano esentati in base a specifiche condizioni.

Il contribuente tenuto al versamento dell'acconto ha a disposizione tre modalità (metodo "storico", metodo "previsionale" e metodo "analitico") di determinazione dello stesso, descritte nella presente circolare. Al riguardo, si ricorda che al contribuente è concessa la facoltà di versare l'acconto applicando il metodo a lui più favorevole o di più semplice adozione, ovvero di non versare alcun importo qualora, in base al metodo scelto, non risulti alcuna somma dovuta.

In ogni caso, l'acconto IVA non è dovuto se l'importo determinato è inferiore a 103,29 euro. Per il versamento dell'acconto, tutti i contribuenti devono utilizzare il modello di pagamento unificato F24.

Nella scelta del metodo da adottare in riferimento al metodo "previsionale" e metodo "analitico", con l'introduzione della fatturazione elettronica dal 1.1.2019, occorrerà prestare particolare attenzione ai tempi di ricezione delle fatture.

PRESUPPOSTI

Affinché vi sia l'obbligo dell'acconto IVA, devono necessariamente coesistere i seguenti requisiti:

- 1) Soggettivi: i contribuenti devono essere titolari di partita IVA già dal 2022 ed ancora attivi nel 2023. Devono, quindi, effettuare liquidazioni e versamenti mensili o trimestrali;
- 2) Oggettivi: occorre verificare l'esistenza
 - ❑ Di una posizione debitoria IVA relativa al mese di dicembre 2022 per i contribuenti mensili e relativa al quarto trimestre 2022 per i contribuenti trimestrali
 - ❑ deve risultare una posizione debitoria IVA per l'anno 2023.

La mancanza anche di un solo requisito esonera il contribuente dall'adempimento.

SOGGETTI ESCLUSI

Sono esonerati dall'obbligo di versamento dell'acconto IVA per l'anno 2023:

- I soggetti con base di riferimento a credito (storico 2022 o presunto 2023);
- I soggetti con importo dell'acconto dovuto inferiore a € 103,29;
- I soggetti con inizio attività nel corso del 2023;
- I contribuenti "mensili" che abbiano evidenziato un credito IVA nella liquidazione relativa al mese di dicembre 2022;
- I contribuenti "trimestrali per natura" che abbiano evidenziato un credito IVA nella liquidazione relativa all'ultimo trimestre 2022;
- I contribuenti "trimestrali per opzione" che abbiano evidenziato un credito IVA nella dichiarazione IVA annuale relativa al 2022;
- Coloro che hanno cessato (o cessano) l'attività nel corso del 2023 e non sono tenuti ad effettuare alcuna liquidazione periodica dell'imposta relativa al mese di dicembre 2023 (per i contribuenti "mensili" cioè i soggetti che hanno cessato l'attività entro il 30 novembre 2023);
- Coloro che hanno cessato l'attività nell'ultimo trimestre del 2023 (entro il 30 settembre 2023 per i contribuenti "trimestrali"), in quanto non hanno registrato alcuna operazione dopo l'inizio di tale mese o trimestre;
- Produttori agricoli esonerati o in regime semplificato con versamento annuale dell'IVA;
- I soggetti esercenti attività di intrattenimento (art. 74, comma 6, DPR n. 633/72);
- I soggetti che hanno aderito al regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori di mobilità (nuovi contribuenti minimi) (art. 27, commi 1 e 2 del D.L. 6 luglio 2011 n.98 ed art. 1, commi da 96 a 117 L. n. 244/2007);
- Soggetti che adottano il nuovo regime forfetario (art. 1, comma 58, Legge n. 190/2014);
- I soggetti che applicano il regime forfetario ex Legge n. 398/91;
- I contribuenti che hanno effettuato esclusivamente operazioni esenti o non imponibili ai fini IVA;
- I soggetti usciti dal regime dei minimi o dal regime forfetario con decorrenza 2023 con applicazione del regime ordinario;
- Coloro che hanno effettuato operazioni attive esclusivamente nei confronti delle P.A. con split payment.

METODO DI CALCOLO

La misura dell'acconto IVA può essere determinata sulla base di tre metodi alternativi di calcolo: metodo storico, metodo previsionale e metodo delle operazioni effettuate.

Il contribuente è libero di scegliere il più conveniente, in modo tale da versare meno o, addirittura, da non versare l'acconto IVA se, applicando uno dei tre metodi, non risulta un'imposta a debito.

L'acconto così determinato verrà poi scomputato dall'imposta dovuta risultante dalla liquidazione effettuata per il mese di dicembre per i contribuenti mensili (con pagamento al 16 gennaio 2024), per il quarto trimestre 2023 per i contribuenti trimestrali speciali (con pagamento entro il 16 febbraio 2024), o dalla liquidazione annuale per l'anno 2023 per i contribuenti trimestrali su opzione (pagamento entro il 18 marzo 2024, il 16 cade di sabato).

Il relativo ammontare e il metodo utilizzato per determinarlo vanno infine riportati nel rigo VP13 della liquidazione periodica di dicembre 2023 o, in caso di compilazione, nel rigo VH17 del modello Iva 2024.

METODO STORICO

L'acconto è pari all'88% dell'ammontare IVA complessivamente dovuta nell'ultimo periodo dell'anno precedente.

In pratica, facendo riferimento ai righi della dichiarazione annuale IVA:

-  Per i contribuenti mensili, all'ammontare della liquidazione a debito relativa al mese di dicembre 2022, determinata facendo riferimento alla comunicazione Li.Pe. di dicembre ($VP13 + VP14$) x 88% o al quadro VH della dichiarazione IVA (VH15 a debito + VH17 x 88%);
-  Per i contribuenti trimestrali speciali di cui all'art. 74, comma 4, D.P.R. 633/1972 all'ammontare della liquidazione a debito relativa al quarto trimestre 2022, determinata facendo riferimento alla comunicazione Li.Pe. di dicembre ($VP13 + VP14$) x 88% o al quadro VH della dichiarazione IVA (VH16 a debito + VH17 x 88%);
-  Per i contribuenti trimestrali per opzione all'ammontare dell'importo a debito risultante dalla dichiarazione iva relativa all'anno 2022, pari alla seguente somma se compilato il quadro VH: $VL38 - VL36 + VP13$ (VH17) x 88%.

L'agenzia delle Entrate ha confermato che per i soggetti trimestrali, al fine dell'individuazione della base di riferimento, non va considerato l'ammontare degli interessi dell'1% applicati in sede di dichiarazione annuale.

Al fine di poter individuare i dati utilizzabili per la determinazione dell'acconto IVA 2023 (con il metodo storico) va considerato che nel mod. IVA 2023 il quadro VH doveva essere compilato solo in casi "eccezionali" in quanto (generalmente) il risultato della liquidazione IVA periodica era desumibile dal quadro VP della LIPE inviata (trimestralmente) all'Agenzia delle Entrate.

Pertanto, la determinazione dell'acconto, dal punto di vista operativo, può avvenire facendo riferimento ai dati esposti nella comunicazione delle liquidazioni periodiche ex art. 21-bis del DL 78/2010 (rigo VP13 del modello LP) o, in alternativa, nella dichiarazione annuale IVA relativa al 2021, come di seguito sintetizzato:

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 79/2023

PAGINA

4/8

Periodicità di Liquidazione	Base di riferimento (modello LP)	Mod. IVA 2022 (se compilato VH)
<u>Mensile</u>	Saldo a debito liquidazione dicembre 2022 (Rigo VP14 + VP13)	VH15 + VH17
<u>Mensile “posticipato”</u>	Saldo a debito liquidazione dicembre 2022 effettuata sulla base delle operazioni di novembre 2022 (Rigo VP14 + VP13)	VH15 + VH17
<u>Trimestrale speciale</u> (Autotrasportatore, Distributore di carburante)	Saldo a debito liquidazione quarto trimestre 2022 (Rigo VP14 + VP13)	VH15 + VH17
<u>Trimestrale</u> (Saldo annuale a debito)	Saldo a debito della dichiarazione relativa al 2022 (saldo + acconto) senza considerare gli interessi dell'1%	VL38 – VL36 + VP13 (VH17)
<u>Trimestrale</u> (Saldo annuale a credito)	Saldo a debito senza considerare il maggior acconto 2022 corrispondente a quanto effettivamente dovuto per il 2022 (differenza acconto versato e credito IVA annuale)	VP13 (VH17) – VL33

VARIAZIONE DELLA PERIODICITÀ DI LIQUIDAZIONE

Se a seguito della variazione del volume d'affari, la cadenza dei versamenti IVA è cambiata nel 2023 rispetto a quella adottata nel 2022, passando dal trimestrale a mensile o viceversa, nel calcolo dell'acconto con il metodo storico occorre commisurare l'acconto come segue:

- ⇒ Contribuente trimestrale nel 2022 che diventa mensile nel 2023. L'acconto dell'88% è pari ad 1/3 dell'IVA versata (a saldo e in acconto) per il quarto trimestre del 2022 (rigo VH17; oppure VL38-VL36+VP13; diviso 3) x 88%.
- ⇒ Contribuente mensile nel 2022 che diventa trimestrale nel 2023. L'acconto dell'88% è pari alla somma dell'IVA versata (a saldo e in acconto) per gli ultimi tre mesi del 2022, al netto dell'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2022 (rigo VH13 + VH14 + VH15 +VH17; oppure VP14 di ottobre, novembre e dicembre + VP13 di dicembre) x 88%.

SOGGETTO EX MINIMO

Il soggetto (ex minimo) che nel 2023 ha adottato il regime IVA ordinario con effettuazione della liquidazione IVA mensile / trimestrale, non avendo una base di riferimento per il 2022, non è tenuto al versamento dell'acconto IVA 2023.

Ciò analogamente a quanto sopra esposto per i soggetti usciti dal regime delle nuove iniziative / contabile agevolato.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Come specificato nelle istruzioni al mod. IVA 2023, in presenza di operazioni straordinarie / altre trasformazioni sostanziali soggettive (conferimento d'azienda in società, donazione d'azienda, successione ereditaria, scioglimento società di persone con proseguimento dell'attività sotto forma di ditta individuale, ecc.) si verifica, in linea generale, una continuità tra i soggetti partecipanti all'operazione.

Tenendo presente tale principio si ritiene che il soggetto che “nasce” dalle predette operazioni straordinarie (società conferitaria, erede/i che continuano l'attività del de cuius, donatario

dell'azienda, socio di società di persone sciolta per il venir meno della pluralità dei soci che prosegue l'attività in forma individuale, ecc.) debba versare l'acconto IVA 2023 sulla base della situazione esistente nel 2022 in capo al soggetto "dante causa".

È comunque possibile utilizzare anche uno dei metodi di calcolo successivamente esaminati.

METODO PREVISIONALE

Consiste nell'applicare l'aliquota dell'88% all'importo che si presume di dover versare:

- ⇒ Per il mese di dicembre dell'anno in corso, per i contribuenti mensili;
- ⇒ Per l'ultimo trimestre dell'anno in corso per i contribuenti trimestrali speciali;

Se il contribuente prevede che l'ultima liquidazione si chiuderà a credito, non è tenuto al versamento dell'acconto (salva l'applicazione delle sanzioni previste in caso di erronea previsione).

L'importo relativo al dato previsionale dovrà essere considerato al netto dell'eventuale eccedenza detraibile riportata dal mese o trimestre precedente.

Nella scelta del metodo previsionale occorrerà prestare particolare attenzione al fatto che, per le operazioni di fine anno, le relative fatture passive concorreranno alla liquidazione dell'IVA di periodo solo nel caso in cui siano ricevute/visualizzate entro e non oltre il termine perentorio del 31 dicembre. In caso contrario, le stesse confluiranno nelle liquidazioni IVA del 2024.

METODO DELLE OPERAZIONI EFFETTUATE

Con questo criterio, l'acconto risulta pari al 100% dell'IVA risultante da apposita liquidazione effettuata considerando le seguenti operazioni:

- ⇒ Operazioni annotate nel registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) dal 1° dicembre al 20 dicembre 2023 (se si tratta di contribuenti mensili) o dal 1° ottobre al 20 dicembre 2023 (se si tratta di contribuenti trimestrali);
- ⇒ Operazioni effettuate, ma non ancora registrate o fatturate, dal 1° novembre al 20 dicembre 2023 (se si tratta di contribuenti mensili) o fino al 20 dicembre 2023 (se si tratta di contribuenti trimestrali);
- ⇒ Operazioni annotate nel registro delle fatture degli acquisti dal 1° dicembre al 20 dicembre 2023 (se si tratta di contribuenti mensili) o dal 1° ottobre al 20 dicembre 2023 (se si tratta di contribuenti trimestrali).

Gli autotrasportatori, così come previsto dall' art. 74, comma 4 DPR n. 633/72, possono registrare le fatture emesse entro il trimestre successivo a quello di emissione. In sede di calcolo dell'acconto utilizzando il terzo metodo (operazioni effettuate) si dovrà considerare, per la determinazione dell'IVA a debito, le fatture emesse nel terzo trimestre 2023 ed annotate nel periodo 1.10 – 20.12, nonché quelle emesse in tale periodo anche se saranno registrate entro il primo trimestre 2024. Per tali soggetti è consigliato applicare il metodo previsionale, in quanto è possibile determinare con certezza l'IVA dovuta per il quarto trimestre 2023, così come suggerito dal Ministero delle Finanze nella Circolare 20.12.1995 n. 328/E.

Per quanto concerne la determinazione dell'IVA da detrarre nella liquidazione al 20 dicembre, si dovrà tener conto delle sole fatture ricevute/visualizzate entro tale data. Può ben accadere, infatti, che una fattura con data 20 dicembre o precedente venga ricevuta nei giorni successivi;

in questo caso, l'annotazione della stessa nel registro IVA acquisti non potrà avvenire prima della data di ricezione con automatica esclusione dalla liquidazione straordinaria.

SPLIT PAYMENT

Come disposto dall'art. 5, comma 2-bis, DM 23.1.2015 a carico dei soggetti identificati ai fini IVA tenuti all'applicazione dello split payment ex art. 17-ter, DPR n. 633/72 è prevista una specifica modalità di determinazione dell'acconto IVA. Le Pubbliche amministrazioni / Società soggette all'applicazione dello split payment, di cui al comma 01 del citato art. 5, devono determinare l'acconto utilizzando uno dei metodi sopra esaminati (storico / previsionale / effettivo), tenendo conto dell'IVA versata all'Erario nell'ambito del predetto meccanismo.

Come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 15.12.2017, n. 28/E:

-  in caso di utilizzo del metodo storico i soggetti in esame devono *“tenere conto dell'imposta versata all'Erario nell'ambito della scissione dei pagamenti ossia, dell'imposta versata direttamente (soggetti di cui al comma 01 dell'art. 5 del DM) ovvero dell'imposta versata a seguito della liquidazione periodica (soggetti di cui al comma 1 dell'art. 5 del DM)”*;
-  l'acconto IVA va *“determinato unitariamente e, pertanto, i soggetti interessati dovranno versare un unico acconto che tenga conto anche dell'imposta dovuta nell'ambito della scissione dei pagamenti”*.

Si rammenta che l'esigibilità dell'imposta derivante dalle operazioni in esame si realizza al momento del pagamento del corrispettivo ovvero, in via opzionale, al momento del ricevimento della fattura / annotazione della fattura, nel caso in cui tali eventi si verifichino anteriormente al pagamento.

MODALITÀ DI VERSAMENTO

Il versamento dell'acconto IVA dovrà essere eseguito esclusivamente con modalità telematiche utilizzando i seguenti codici tributo:

- **6013** per i contribuenti mensili, indicando il periodo di riferimento 2023;
- **6035** per i contribuenti trimestrali, indicando il periodo di riferimento 2023.

L'acconto IVA non può essere rateizzato, ma può essere compensato con altri crediti risultanti dalla dichiarazione annuale. Si ricorda che il Mod. F24 deve essere presentato anche quando, per effetto delle compensazioni, il saldo finale è uguale a zero.

Limitatamente ai contribuenti trimestrali, va precisato che sul versamento dell'acconto non è dovuta la maggiorazione degli interessi dell'1%. L'ammontare dell'acconto pagato, dovrà essere detratto al fine di determinare l'Iva dovuta nella liquidazione dell'imposta, rispettivamente entro il 16.1.2024 per i contribuenti mensili, entro il 16.2.2024 per i contribuenti trimestrali speciali e entro il 18.3.2024 per i trimestrali ordinari o per opzione.

SANZIONI

In caso di omesso, insufficiente o ritardato versamento dell'acconto Iva, si applica la sanzione amministrativa del 30% di quanto non versato, ovvero del 15% (sanzione del 30% ridotta del 50%) se il versamento è effettuato entro 90 giorni dalla scadenza del termine, ai sensi dell'articolo 13, D.Lgs. n. 471/1997.

Il mancato versamento dell'acconto Iva dà luogo all'avviso bonario, scaturente da liquidazione automatica della dichiarazione. In tale circostanza, la sanzione del 30% può essere definita al terzo, ai sensi dell'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972 e dell'articolo 2, D.Lgs. 462/1997.

È possibile ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso per sanare l'omesso o carente versamento dell'acconto Iva, mediante versamento delle sanzioni ridotte (a seconda di quando lo stesso verrà perfezionato), sempre che non sia stato nel frattempo notificato l'avviso di accertamento o quello bonario emesso a seguito di liquidazione automatica o di controllo formale della dichiarazione. Nel caso specifico dell'acconto Iva 2023, la sanzione da corrispondere per effetto del ravvedimento operoso (codice tributo 8904) è evidenziata nella tabella allegata che qui di seguito si riepiloga:

- da 0,1% a 1,4% se il pagamento è eseguito entro 14 giorni dalla scadenza, tenendo presente che per ogni giorno di ritardo va applicato lo 0,1%.
- 1,5% se il pagamento è eseguito tra 15 e 30 giorni dalla scadenza;
- 1,67% se il pagamento è eseguito entro 90 giorni dalla scadenza;
- 3,75% se il pagamento è eseguito oltre 30 giorni ed entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno della violazione (2023).
- 4,29% se il pagamento è eseguito oltre 30 giorni ed entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo della violazione (2024).
- 5% se il pagamento è eseguito oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo della violazione (2024).

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:

- ↳ pari al 5% in ragione d'anno dal 28.12.2023 al 31.12.2023 (D.M. 13.12.2022);
- ↳ pari al 2,5% in ragione d'anno a partire dall' 1.1.2024 e sino alla data di versamento del dovuto (D.M. 29.11.2023 pubblicato in G.U. in data 11.12.2023)

Al fine del perfezionamento del ravvedimento, occorre esporre separatamente con i seguenti codici tributo:

- Codice Tributo 6013 se il contribuente è mensile;
- Codice Tributo 6035 se il contribuente è trimestrale;
- Codice Tributo 8904 per le sanzioni;
- Codice Tributo 1991 per gli interessi.

COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)
dott.ssa Adriana ADRIANI

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 79/2023

PAGINA

8/8

ALLEGATO N. 1 - ISTITUTO DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO PER SANARE L'OMESSO O CARENTE VERSAMENTO DELL'ACCONTO IVA

RAVVEDIMENTO OPEROSO	SANZIONE RIDOTTA	TERMINE PER RAVVEDIMENTO
Entro 14 giorni dalla scadenza	da 0,1% a 1,4% (per ogni giorno di ritardo va applicato lo 0,1%)	10.1.2024
Dal 15° al 30° giorno dalla scadenza	1,5%	Periodo compreso 11.1.2024 e il 26.1.2024
Fra 31 giorni e 90 giorni da scadenza	1,67%	Periodo compreso 27.1.2024 e il 27.3.2024
Entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA per il 2023	3,75%	Periodo compreso tra il 28.3.2024 e il 30.4.2024
Entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA per il 2024	4,29%	Dal 1.5.2024 al 30.4.2025
Oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA per il 2024	5%	Oltre il 30.4.2025