

L'acconto Iva di dicembre

Sommario

Premessa	2
IL METODO STORICO	3
IL METODO PREVISIONALE.....	5
IL METODO ANALITICO	5
CASI PARTICOLARI	6
OPERAZIONI STRAORDINARIE.....	6
VERSAMENTO DELL'ACCONTO	7
SANZIONI	7
SOGGETTI ESCLUSI.....	9
CONCLUSIONI.....	10

Premessa

L'ultimo acconto dell'anno 2024 è rappresentato dall'IVA. Ma un altro aspetto, anche se non strettamente attinente agli acconti è la "sanatoria" penale per l'IVA non versata nell'anno precedente per importo superiore a 250.000 euro. Infatti, l'articolo 10-ter del D.Lgs. 74/2000 prevede una reclusione da sei mesi a due anni per coloro che non versano entro i termini per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale per un ammontare superiore a 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta. Ecco che, allora, il 27 dicembre prevede due scadenze:

1. Quella dell'acconto IVA per il 2024, di cui si parlerà in questo intervento;
2. Quello dell'IVA risultante dalla dichiarazione del periodo d'imposta 2023 se superiore a 250.000 al fine di evitare le conseguenze penali. Possiamo solamente aggiungere che il contribuente potrebbe anche non versare l'intero importo ma una somma tale da far ridurre il debito IVA del 2023 sotto la soglia di punibilità di 250.000.

Di questo secondo aspetto non ci sono particolari approfondimenti, in quanto è sicuramente indispensabile verificare gli importi non versati e confrontarli con la soglia di rilevanza penale di 250.000.

In ambito IVA, va detto, che l'esercizio fiscale è solamente solare, in quanto non vige la regola delle imposte dirette per cui alcuni soggetti possono avere l'esercizio non coincidente con l'anno solare.

Pertanto, in ambito IVA si parlerà sempre di un periodo compreso fra il 1° gennaio ed il 31 dicembre.

Sempre nel contesto IVA abbiamo poi le liquidazioni periodiche che possono essere mensili o trimestrali; le prime applicabili a tutti le seconde opzionabili da parte dei soggetti di minori dimensioni che hanno un volume d'affari dell'esercizio precedente inferiore a determinate soglie variabili in ragione del tipo di attività esercitata (cessione di beni o prestazioni di servizi).

Come detto, per i contribuenti soggetti IVA, uno degli ultimi adempimenti dell'anno, è il versamento dell'acconto Iva.

La scadenza di versamento è fissata per il 27 dicembre 2024. È possibile determinare l'acconto tramite tre metodi di calcolo messi a disposizione dall'Amministrazione finanziaria (metodo storico, previsionale e analitico). L'acconto deve poi essere considerato nel calcolo della liquidazione Iva annuale, esercitabile con la Dichiarazione Iva da presentare entro il 30 aprile 2025. Sono tenuti a versare l'acconto Iva i soggetti che liquidano l'imposta con cadenza mensile, trimestrale per natura e su base trimestrale per effetto di specifica opzione, per importi non inferiori a 103,29 euro.

Con questo intervento, verranno analizzati i metodi previsti per la determinazione dell'acconto Iva, con focus sulle modalità e i termini di versamento e sulle categorie di contribuenti soggetti a specifiche disposizioni fiscali.

IL METODO STORICO

Il metodo storico di determinazione dell’acconto Iva prevede l’applicazione di una percentuale pari all’88% dell’ammontare Iva determinabile in base alla periodicità di liquidazione adottata. In altre parole, per determinare la base imponibile necessaria per il calcolo dell’acconto Iva 2024, si deve fare riferimento al risultato della Liquidazione Iva periodica desumibile dal quadro VP della comunicazione che, trimestralmente, viene inviata all’Agenzia delle Entrate (c.d. Comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva).

La base imponibile da utilizzare per il calcolo dell’acconto Iva mediante il metodo storico dipende dalla periodicità di liquidazione ovvero:

- se la liquidazione è mensile, la base imponibile corrisponde al saldo a debito della liquidazione di dicembre 2023;
- se la liquidazione è mensile “posticipata”, la base imponibile corrisponde al saldo a debito della liquidazione di dicembre 2023 effettuata sulla base delle operazioni di novembre 2023;
- se la liquidazione è trimestrale “speciale” (p.e. autotrasportatori e/o distributori di carburante), la base imponibile corrisponde al saldo a debito della liquidazione del quarto trimestre 2023;
- quando la liquidazione è trimestrale con saldo annuale a debito, la base imponibile di riferimento corrisponde alla somma fra il saldo a debito della Dichiarazione Iva relativa al 2023 (Modello IVA 2024) e l’acconto versato per l’anno d’imposta 2022, al netto degli interessi trimestrali;
- infine, qualora la liquidazione sia trimestrale ma il saldo annuale evidenzia un importo a credito, la base imponibile corrisponde alla differenza fra l’acconto Iva versato per il 2023 e il saldo a credito evidenziato nella Dichiarazione Iva 2024.

A tal fine, si segnala che le fatture di competenza dell’anno 2023, ricevute entro il 31/12/2023 e registrate nel registro degli acquisti entro il 30/4/2024, sono confluite nel calcolo del saldo Iva dell’anno 2023, ai sensi dell’articolo 25, D.P.R. 633/72. Per questo motivo, la registrazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali deve avvenire:

- anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitata la detrazione della relativa imposta;
- ed entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all’anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Come precisato anche dalla Circolare 1/E/2018, Agenzia Entrate, la registrazione delle fatture di acquisto relative al 2023 effettuata entro il 30/4/2024, avrebbe prodotto dei riflessi sul saldo Iva dell’anno 2023, con la necessità di annotare i predetti documenti in un apposito sezionale a parte. Tuttavia, è stato evidenziato che:

- per i contribuenti mensili non si produce alcun riflesso ai fini della determinazione dell’acconto Iva 2024, atteso che esso è calcolato sul saldo della liquidazione del mese di dicembre 2023;

- per i contribuenti trimestrali per natura l'Iva a credito sorta con la registrazione delle fatture pervenute entro il 31/12/2023 confluisce nel saldo Iva dell'anno 2023, ciò influenzando il calcolo dell'acconto Iva 2024.

Si ricorda, infine, che ai fini della determinazione dell'acconto Iva si devono considerare anche le variazioni intervenute nella periodicità delle liquidazioni Iva. Infatti, tutti i contribuenti che nel corso del 2024 hanno adottato una periodicità diversa rispetto a quella del 2023, devono seguire specifiche regole.

Per coloro che nel 2023 erano trimestrali e nel 2024 hanno iniziato a liquidare l'imposta mensilmente, l'acconto Iva va commisurato ad 1/3:

- del saldo Iva emergente dalla dichiarazione Iva relativa all'anno 2023, al netto degli interessi, per i contribuenti trimestrali per opzione;
- dell'Iva versata con riferimento all'ultimo trimestre del 2023, per i contribuenti trimestrali "speciali".

Per coloro che nel 2023 erano mensili e che, nel 2024, hanno optato per la liquidazione trimestrale, l'acconto Iva 2024 va commisurato in base alla somma dei saldi a debito delle liquidazioni periodiche di ottobre, novembre e dicembre 2023, dovendo computare nella liquidazione di dicembre l'acconto 2023, al netto dell'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2023. In altre parole, il contribuente che passa da una liquidazione mensile ad una trimestrale, calcola l'acconto in base al saldo a debito dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2023, considerato anche l'acconto Iva 2023; se il mese di dicembre 2023 si fosse chiuso con un saldo Iva a credito, quest'ultimo confluirebbe nel calcolo della base imponibile Iva ai fini dell'acconto 2024.

Tabella n. 1. Sintesi delle modalità di calcolo della base imponibile Iva

Periodicità	Base imponibile
Mensile	Saldo a debito della liquidazione Iva di dicembre 2023
Mensile posticipato	Saldo a debito della liquidazione Iva di dicembre 2023 calcolata con riferimento alle operazioni di novembre 2023
Trimestrale speciale	Saldo a debito della liquidazione Iva del 4° trimestre 2023, al lordo dell'acconto Iva 2023
Trimestrale per opzione	Saldo a debito della dichiarazione Iva 2024 (relativa al 2023), al netto degli interessi trimestrali dell'1%

Trimestrale per opzione con saldo a credito	Differenza fra l’acconto Iva versato per il 2023 e il saldo a credito della dichiarazione Iva 2024 (relativa al 2023)
---	---

IL METODO PREVISIONALE

L’alternativa al metodo storico di calcolo dell’acconto Iva è rappresentata dal metodo previsionale. Tale procedura fa riferimento alle operazioni che si stima saranno riferibili all’ultimo mese o all’ultimo trimestre del 2024 con applicazione, in fase finale di calcolo, dell’aliquota dell’88%.

Il metodo previsionale, decisamente più rischioso, permette di adeguare il calcolo dell’acconto Iva a quello che si presume possa essere il fatturato del mese o trimestre di riferimento, evitando così di calcolare e versare importi “storici” che risulterebbero eccessivi. Tuttavia, il metodo previsionale comporta dei rischi ovvero la possibilità che il versamento dell’acconto Iva sia insufficiente rispetto al fatturato effettivamente prodotto.

L’agenzia delle Entrate, nella sua attività di controllo, emette regolarmente avvisi automatici, ai sensi dell’articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972, qualora l’acconto versato con il metodo previsionale sia insufficiente rispetto a quello che si sarebbe dovuto versare con il metodo analitico/storico.

IL METODO ANALITICO

Il metodo analitico di calcolo dell’acconto Iva rappresenta sicuramente l’alternativa più equa seppur non rappresenti l’opzione meno rischiosa. Con questo metodo è possibile calcolare l’acconto Iva 2024 sulla base delle operazioni effettuate nell’ultimo periodo di liquidazione dell’anno ovvero:

- per i contribuenti mensili, la base imponibile di calcolo fa riferimento alle operazioni intercorse fra il 1/12/2024 e il 20/12/2024;
- per i contribuenti trimestrali, la base imponibile fa riferimento alle operazioni intercorse fra il 1/10/2024 e il 20/12/2024 (al netto delle operazioni imputate nel terzo trimestre 2024).

Ai fini contabili, nel calcolo della base imponibile Iva con metodo analitico, si precisa che:

- si deve fare riferimento al momento di effettuazione dell’operazione, con ciò considerando l’esigibilità dell’imposta;
- per le operazioni attive, si deve considerare il momento in cui l’imposta diviene esigibile, ovvero si devono considerare le operazioni effettuate tra il 1/12/2024 e il 20/12/2024, per i contribuenti mensili e dal 1/10/2024 al 20/12/2024 per i trimestrali; al tal fine, si ricorda che le operazioni effettuate il 20/12/2024 ma fatturate entro il 1/1/2025 rientrano nel calcolo della base imponibile, in virtù della moratoria dei canonici 12 giorni per l’emissione della fattura;
- per le operazioni di cessione con DDT, si deve fare riferimento alla data impressa nel DDT medesimo, considerando a tal fine tutti quelli datati fra il 1/12/2024 e il 20/12/2024 per i contribuenti mensili e dal 1/10/2024 al 20/12/2024 per i trimestrali;

- non si deve fare riferimento alle fatture differite emesse il 15 dicembre 2024 relative ad operazioni effettuate nel mese di novembre 2024 per i contribuenti mensili;
- non devono essere considerate, altresì, le fatture di acquisto registrate entro il 15/12/2024 ma relative ad operazioni del mese di novembre 2024 per i contribuenti mensili.

CASI PARTICOLARI

All'interno della platea dei soggetti passivi di imposta, vi sono alcune categorie di contribuenti ai quali vengono riservate specifiche regole ai fini della determinazione dell'acconto Iva da versare. Tra questi, si segnalano:

- i contribuenti gestori di servizi di telecomunicazione di cui al D.M. 366/2000 e le aziende che somministrano servizi pubblici (acqua, gas, energia elettrica, raccolta e smaltimento rifiuti solidi urbani, etc.) di cui al D.M. 370/2000, i quali, in presenza di un versamento di imposta superiore a 2.000.000 di euro nel corso del 2023, calcolano l'acconto Iva 2024 applicando la percentuale del 97% alla media dei versamenti eseguiti o che avrebbero dovuto eseguire nei primi tre trimestri del 2023 (di fatto è precluso l'utilizzo del metodo storico e previsionale, mentre è consentito l'utilizzo dell'effettivo);
- le Pubbliche Amministrazioni, gli enti e le società soggette allo split payment (c.d. meccanismo della scissione dei pagamenti) di cui all'articolo 17-ter, D.P.R. 633/72, i quali devono tenere conto dell'imposta versata all'Erario nell'ambito dello split payment e, quindi, dell'Iva versata direttamente all'Erario ai sensi dell'articolo 5, comma 1, D.M. 23/1/2015, nell'ambito della liquidazione periodica. Tali contribuenti, una volta definita la base di calcolo, possono calcolare l'acconto Iva utilizzando uno qualsiasi dei tre metodi a disposizione.

Si ricorda che i contribuenti gestori di servizi di telecomunicazione e le aziende che somministrano servizi pubblici, devono verificare il superamento o meno del limite di 2.000.000 di euro avendo riguardo:

- ai versamenti dovuti sulla base delle liquidazioni periodiche dei primi tre trimestri del 2023;
- al versamento relativo al quarto trimestre del 2022, che doveva essere effettuato entro il 16 febbraio 2023;
- a eventuali ulteriori versamenti conseguenti a ravvedimento operoso.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Nei casi di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive (fusione, scissione, conferimento, cessione o donazione di azienda, successione ereditaria, etc.) si verifica, in linea generale, una situazione di continuità fra i soggetti partecipanti all'operazione. Di fatto, il soggetto risultante dalle operazioni straordinarie o dalle altre trasformazioni sostanziali soggettive è tenuto al versamento dell'acconto Iva 2024 sulla base della situazione esistente nel corso dell'esercizio 2023 in capo al soggetto "dante causa": si verifica, quindi, una successione nei rapporti che obbliga il soggetto "avente causa" a considerare, nel calcolo dell'acconto Iva 2024, le operazioni intercorse

nel 2023 in capo al soggetto “dante causa”. Resta ferma la possibilità di utilizzare tutti e tre i metodi messi a disposizione dall’Amministrazione finanziaria.

Con riferimento alle operazioni di fusione, la circolare n. 52/1991, Agenzia Entrate, ha precisato che:

- per le fusioni aventi effetto fra il 1/1/2024 e il 30/11/2024 (se le società estinte erano in regime mensile) o fra il 1/1/2024 e il 30/9/2024 (se le società estinte erano in regime trimestrale), l’acconto Iva 2024 non deve essere corrisposto né dalle società estinte, in quanto manca il dato previsionale di riferimento, né da quella risultante dalla fusione, in quanto si tratta di società neo costituite (manca, di fatto, il dato storico);
- se la fusione avviene nel periodo compreso tra il 1/12/2024 (1/10/2024 per i contribuenti trimestrali) e il 27/12/2024 (termine di versamento dell’acconto), la società risultante dalla fusione, che subentra in tutti gli obblighi delle società fuse, deve utilizzare quale dato storico l’ammontare delle risultanze delle società fuse in relazione all’ultima liquidazione periodica del 2023 ovvero alla Dichiarazione annuale Iva 2024 (per i contribuenti trimestrali) e, quale dato previsionale, l’importo delle risultanze relative a ciascuna delle liquidazioni del 2024.
- se la fusione interviene nel periodo fra il 28/12/2024 e il 31/12/2024, ogni società dovrà autonomamente provvedere al versamento dell’acconto nei termini di legge anche se, a causa della successiva fusione, le liquidazioni periodiche definitive relative all’ultimo mese o trimestre e la compilazione della dichiarazione annuale vengono predisposte dalla società risultante dalla fusione.

VERSAMENTO DELL’ACCONTO

Il versamento dell’acconto Iva 2024 va effettuato entro il 27/12/2024 mediante l’utilizzo del modello F24 con l’indicazione del codice tributo:

- 6013, per i contribuenti mensili;
- 6035, per i contribuenti trimestrali.

Si ricorda, altresì, che:

- l’importo dell’acconto dovuto non deve essere maggiorato dell’interesse dell’1% dai contribuenti trimestrali;
- il versamento può essere effettuato con compensazione di crediti tributari e contributivi disponibili.

SANZIONI

In tema di sanzioni è necessario ricordare che il D.Lgs. 87/2024 ha apportato molte modifiche al sistema sanzionatorio contenuto nel D.Lgs. 471 del 1997. Altro aspetto fondamentale attinente le modifiche introdotte è la decorrenza: infatti le nuove misure e regole (per regole si intende in particolare quanto previsto dal D.Lgs. 472 del 1997) si applicano alle irregolarità commesse dal 1/9/2024. Essendo la previsione di versamento dell’acconto scadente successivamente a tale data, trovano applicazione le nuove misure. In caso di omesso o insufficiente versamento, ai sensi

dell'articolo 13, D.lgs. 471/1997, il contribuente è punito con una sanzione amministrativa pari al 25% della maggiore imposta non versata, oltre agli interessi di mora calcolati in base ai giorni di ritardo (saggio di interesse 0,8%).

Nel caso in cui non siano ancora iniziati accessi, ispezioni e verifiche ovvero non siano intervenuti avvisi automatici ai sensi dell'articolo 54-bis, D.P.R. 633/72, il contribuente ha la possibilità di sanare l'omesso o insufficiente versamento dell'acconto mediante l'utilizzo dell'istituto del ravvedimento operoso. Nella sottostante tabella si riepilogano le aliquote da ravvedimento calcolate sulla sanzione del 25%.

Tipologia di ravvedimento	Riduzione dal 1/9/2024	
	LA NORMA	in %
Entro 14 gg, per ogni giorno	1/10 con riduzione 50% e pari a 1/15 per giorno	0,08%
Entro 30 gg dal mancato pagamento del tributo e dell'acconto	1/10 con ulter. riduz. 50%	1,25%
Entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, o, se si tratta di errori commessi in dichiarazione entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'errore è stato commesso	1/9 con ulteriore riduzione del 50%	1,39%
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'errore	1/8 del minimo	3,13%
<u>Entro</u> il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, <u>entro 2 anni dall'errore</u>	non prevista	////
<u>Oltre</u> il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre 1 anno dall'errore	1/7 del minimo	3,57%

<u>Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre 2 anni dall'errore</u>	non prevista	/////
<u>Dopo la comunicazione dello schema di atto impugnabile dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, nella fase di contraddittorio obbligatorio prevista dallo Statuto del contribuente non preceduto da PVC, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione</u>	1/6 del minimo	4,17%
<u>Dopo l'emissione di PVC</u>	non prevista	/////
<u>Dopo l'emissione di PVC senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto impugnabile dinanzi agli organi della giustizia tributaria</u>	1/5 del minimo	5,00%
<u>Dopo la comunicazione dello schema di atto impugnabile dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, relativo alla violazione constatata con PVC, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione</u>	1/4 del minimo	6,25%

SOGGETTI ESCLUSI

I contribuenti, soggetti passivi di imposta, che rimangono esclusi dal versamento dell'acconto Iva 2024, sono i seguenti:

- soggetti che determinano un acconto inferiore a 103,29 euro;
- soggetti che hanno cessato l'attività nel corso del 2024 senza che vi sia l'obbligo di effettuare alcuna liquidazione Iva con riferimento al mese di dicembre 2024, per i contribuenti mensili, oppure all'ultimo trimestre del 2024, per i contribuenti trimestrali;
- soggetti che applicano il regime agricolo di esonero;
- soggetti che svolgono attività di intrattenimento;
- soggetti che applicano il regime forfetario di cui alla Legge 398/1991 (ASD, associazioni in genere, etc.);
- tutti coloro che applicano il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile nonché il regime forfetario;
- soggetti che effettuano esclusivamente operazioni esenti o non imponibili ai fini IVA;
- soggetti che effettuano esclusivamente operazioni soggette al meccanismo dello split payment;
- soggetti che hanno iniziato un'attività nel corso del 2024, per i quali manca il dato storico;

- soggetti che hanno chiuso l'ultimo periodo di liquidazione dell'anno 2023, al netto dell'acconto Iva 2023, a credito;
- coloro che prevedono di chiudere l'ultima liquidazione Iva 2024 a credito.

CONCLUSIONI

Come si è potuto vedere, anche per la determinazione dell'acconto IVA 2024 non si è di fronte a regole semplicissime. Infatti, ci si dovrà calare nella realtà del singolo contribuente al fine di stabilire se:

- sia dovuto o meno l'acconto;
- applicare il metodo storico, quello previsionale o quello delle operazioni effettuate;
- si ha la disponibilità finanziaria per assolvere all'obbligazione tributaria "anticipata" (anticipata nel senso di anticipare i tempi di versamento rispetto all'ordinaria scadenza) e verificare i costi di un eventuale ravvedimento operoso.