

# FISCALFOCUS®

Direttore Antonio Gigliotti



## Dichiarazione iva 2024 Modalità operative e criticità

A cura di **Sandra Pennacini**

## Sommario

Dichiarazione IVA 2024 .....	1
Modalità operative e criticità .....	1
1. Premessa.....	3
Capitolo 1 .....	4
1.1 Soggetti obbligati e soggetti esonerati.....	4
1.2 Termini e modalità di presentazione .....	6
1.3 Acquisizione della dichiarazione IVA .....	8
1.4 LIPE IV trimestre in dichiarazione IVA.....	10
1.5 La liquidazione IVA annuale: criticità .....	12
1.6 Fatture di acquisto e momento di detrazione IVA.....	13
1.7 Fatture emesse e momento di esigibilità dell'imposta.....	17
1.8 Regime IVA "per cassa" .....	17
1.9 Pro-rata .....	21
1.10 Le rettifiche IVA, rigo VF70 .....	24
Capitolo 2 .....	27
2.1 Rettifica IVA, il caso del passaggio al regime forfettario nel 2024 .....	27
2.2 L'estromissione del regime forfettario nel corso del 2023 .....	28
2.3 La verifica delle LIPE.....	33
2.4 La verifica dei versamenti e la problematica del credito virtuale .....	39
2.5 Quadro VQ, il recupero del credito virtuale degli anni precedenti .....	46
2.6 La dichiarazione integrativa ultrannuale, quadro VN .....	49
2.7 Il controllo delle compensazioni.....	53
2.8 Gestione del credito IVA .....	54
2.9 Società di comodo e credito IVA .....	54
2.10 La compensazione orizzontale del credito IVA con modello F24 .....	55
2.11 Modalità di apposizione del visto di conformità .....	58
2.12 Modalità di apposizione della sottoscrizione dell'organo di controllo.....	60
2.13 Rimborso IVA 61	
2.14 Visto di conformità e garanzie .....	67
2.15 Versamento debito di dichiarazione annuale IVA .....	69
2.16 Eccedenza di versamento e riversamenti spontanei.....	70
2.17 Opzioni – Quadro VO, gli aspetti cui prestare attenzione.....	71
2.18 Il regime forfettario nel 2023 .....	72

## 1. Premessa

Il modello IVA 2024, anno di imposta 2023, non presenta novità di particolare rilievo rispetto agli anni precedenti. Tuttavia, la dichiarazione IVA presenta sempre alcune criticità, cui occorre prestare attenzione al fine di adempiere correttamente agli obblighi di legge.

Lo scopo della presente trattazione non è quello di riepilogare il contenuto degli innumerevoli quadri la cui compilazione è richiesta, posto che a tal fine è più che sufficiente consultare le istruzioni ministeriali.

Si intende piuttosto analizzare, da un punto di vista strettamente operativo, quali sono i passaggi cui prestare attenzione, nonché le modalità di corretta rappresentazione nella dichiarazione IVA delle diverse fattispecie che possono presentarsi, con riferimento alle casistiche che più comunemente danno luogo a dubbi o dimenticanze.

In sintesi, spesso la dichiarazione IVA - soprattutto quella relativa ai contribuenti di minore complessità - si traduce in un semplice "travasamento dei dati" operato dai software, cui ricorrono ormai tutti gli operatori di settore; tale operazione è banale, e per la verifica del corretto incasellamento dei dati è sufficiente, come si è detto, fare riferimento alle istruzioni ministeriali.

Più complessa è invece l'operazione di raccolta e verifica di tutte le informazioni necessarie, a partire dalla corretta contabilizzazione delle fatture, passando per la verifica dei versamenti e degli effetti sul credito IVA di eventuali mancati pagamenti, la verifica delle comunicazioni periodiche IVA, per giungere ad aspetti più complessi, quali la rettifica IVA ex art. 19-bis2 del D.P.R. 633/1972, il pro-rata, la corretta gestione dell'IVA per cassa, la necessità di recuperare crediti emergenti da dichiarazioni IVA integrative "ultrannuali" o la necessità di recuperare crediti che negli anni precedenti sono stati "congelati" a seguito della mancata effettuazione di uno o più versamenti periodici.

Un approfondimento dedicato meritano gli aspetti correlati al regime forfettario di cui alla L. 190/2014; infatti, nel caso in cui ad essere oggetto di dichiarazione sia l'ultimo anno nel quale il contribuente è un soggetto IVA, a seguito di adozione del regime agevolato a partire dal 2024, vi sono numerosi passaggi da non dimenticare al fine di "chiudere" correttamente i conti con l'imposta sul valore aggiunto.



**NOTA BENE** - A partire dall'anno 2023, inoltre, occorre considerare anche l'eventuale casistica della perdita del regime agevolato in corso d'anno, a seguito del superamento dell'ammontare di 100.000 euro di ricavi o compensi incassati. Con riferimento a tale fattispecie, l'amministrazione finanziaria ha fornito le necessarie delucidazioni solo lo scorso mese di dicembre 2023.

Scopo della presente trattazione è quindi quello di evidenziare le criticità più frequenti, al fine di guidare nella corretta compilazione del dichiarativo, con specifico riferimento a quegli aspetti che vanno oltre a quelli che possono essere facilmente gestiti mediante le più comuni procedure software.

## Capitolo 1

## 1.1 Soggetti obbligati e soggetti esonerati

Sono obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale IVA tutti i contribuenti esercenti attività d'impresa ovvero attività artistiche o professionali, titolari di partita IVA.

Sono esonerati:

Tipologia di contribuente	Annotazioni
I contribuenti che nell'anno di imposta hanno registrato <b>esclusivamente operazioni esenti</b>	Si tratta dei soggetti che hanno effettuato solo operazioni rientranti nei casi di esenzione di cui all'articolo 10 del DPR 633/72 e non hanno effettuato alcuna operazione passiva a seguito della quale sia disceso l'obbligo di integrare e versare IVA
I contribuenti che si sono avvalsi della dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione ex articolo 36-bis D.P.R. 633/72, a condizione che abbiano effettuato <b>esclusivamente operazioni esenti</b>	Si tratta dei soggetti che hanno effettuato solo operazioni rientranti nei casi di esenzione di cui all'articolo 10 del DPR 633/72, per le quali si sono avvalsi della dispensa dagli obblighi di fatturazione e registrazione, e non hanno effettuato alcuna operazione passiva a seguito della quale sia disceso l'obbligo di integrare e versare IVA
I contribuenti <b>in regime forfettario</b> di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, che <b>hanno mantenuto il regime agevolato per tutto il 2023</b>	<p> <b>NOTA BENE</b> - Si tratta dei contribuenti in regime forfettario con ammontare di ricavi o compensi incassati, nell'anno 2023, fino a 100.000 euro. Tali soggetti, in presenza di ricavi/compensi fino a 85.000 euro, mantengono il regime agevolato anche nel successivo anno, 2024, e non presentano dichiarazione IVA.</p> <p>Nel caso di ricavi/compensi superiori a 85.000 euro e fino a 100.000 euro, il regime forfettario è stato regolarmente adottato per il 2023; pertanto, i contribuenti non sono chiamati a presentare dichiarazione IVA, ma il regime agevolato deve essere abbandonato a partire dal 2024.</p> <p>Nel caso in cui il contribuente in regime forfettario abbia superato la soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi <b>incassati nel 2023</b>, a partire dal momento di avvenuto superamento il contribuente è divenuto <b>con effetto immediato un soggetto IVA</b>. Come tale è tenuto a presentare dichiarazione IVA, con le particolari modalità riportate nel paragrafo dedicato</p>
I contribuenti in <b>regime di vantaggio</b> per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità previsto dall'art. 27, commi 1 e 2, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98	

I produttori agricoli esonerati dagli adempimenti ai sensi dell'art. 34, comma 6, del D.P.R. 633/72	
Gli esercenti attività di organizzazione di giochi, di intrattenimenti ed altre attività indicate nella tariffa allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, esonerati dagli adempimenti IVA ai sensi dell'art. 74, sesto comma, del D.P.R. 633/72	Tranne nel caso in cui abbiano optato per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari
Le imprese individuali che abbiano dato in affitto l'unica azienda e non esercitino altre attività rilevanti agli effetti dell'IVA	In caso di ditta individuale che affitti l'unica azienda e non esercita altre attività rilevanti IVA, il contribuente diviene un "soggetto non IVA" (cfr. circolari n. 26 del 19 marzo 1985 e n. 72 del 4 novembre 1986)
I soggetti passivi d'imposta nell'ipotesi di cui all'art. 44, comma 3, secondo periodo, del decreto-legge n. 331 del 1993, qualora abbiano effettuato nell'anno d'imposta solo operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta	Si tratta del caso del soggetto passivo d'imposta non residente e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, che ha effettuato solo operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta. In tal caso la rappresentanza fiscale può essere limitata all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione delle operazioni intracomunitarie di cui all'articolo 46, nonché alla compilazione degli elenchi di cui all'articolo 50, comma 6 del citato D.L. 331/1993 (modelli INTRA), ancorché le operazioni in tal caso non siano soggette all'obbligo di registrazione
I soggetti che hanno esercitato l'opzione per l'applicazione delle disposizioni recate dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, esonerati dagli adempimenti IVA per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali	Si tratta, ad esempio, delle associazioni sportive in regime L. 398/1991
I soggetti domiciliati o residenti fuori dall'Unione europea, non identificati in ambito comunitario, che si sono identificati ai fini dell'IVA nel territorio dello Stato con le modalità previste dall'art. 74-quinquies del decreto IVA per l'assolvimento degli adempimenti relativi a tutti i servizi resi a committenti, non soggetti passivi d'imposta	
I raccoglitori occasionali di prodotti selvatici non legnosi di cui alla classe ATECO 02.30 e i raccoglitori occasionali di piante officinali spontanee ai sensi dell'art. 3 del decreto legislativo 21 maggio 2018, n. 75, che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore ad euro 7.000	Ex art. 34-ter decreto IVA

## 1.2 Termini e modalità di presentazione

La dichiarazione IVA 2024 (ex articolo 8 del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 e successive modificazioni), relativa all'anno 2023, deve essere presentata nel periodo compreso **tra il 1° febbraio e il 30 aprile 2024**.

Vi è inoltre da considerare il termine del **29 febbraio 2024**, termine entro il quale il dichiarativo deve essere trasmesso laddove il contribuente intenda avvalersi della facoltà prevista dall'articolo 21-bis del decreto-legge n. 78 del 2010, come modificato dall'articolo 12-quater del decreto-legge n. 34 del 2019, di comunicare con la dichiarazione annuale i dati contabili riepilogativi delle **liquidazioni periodiche relative al quarto trimestre**.

### 1.2.1 Le date da ricordare

<b>1° febbraio 2024</b>	→	Data a partire dalla quale può essere trasmessa la dichiarazione IVA 2024
<b>29 febbraio 2024</b>	→	Data entro la quale deve essere trasmessa la dichiarazione IVA 2024 nel caso in cui <b>non si voglia trasmettere autonomamente la LIPE del IV trimestre 2023</b> (compilazione del quadro VP)
<b>30 aprile 2024</b>	→	Termine ultimo di trasmissione

### 1.2.2 Dichiarazione correttiva

Entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale, il contribuente che intende rettificare o integrare una dichiarazione già presentata, deve compilare una nuova dichiarazione, completa di tutte le sue parti, barrando la casella "Correttiva nei termini". La correzione nei termini non dà luogo a sanzioni.

### 1.2.3 Dichiarazione integrativa

Oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale, il contribuente che intende rettificare o integrare una dichiarazione già presentata, deve compilare una nuova dichiarazione, completa di tutte le sue parti, indicando nella casella "Dichiarazione integrativa":

- il codice 1, nell'ipotesi prevista dall'art. 8, comma 6-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, nel caso in cui la dichiarazione integrativa venga presentata **entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione**, per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile, fatta salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 (ravvedimento operoso). Laddove dalla dichiarazione integrativa emerga un maggior credito, non sono dovute sanzioni;
- il codice 2, nell'ipotesi in cui il contribuente intenda rettificare la dichiarazione già presentata in base alle comunicazioni inviate dall'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'art. 1, commi 634 - 636, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (**comunicazioni di compliance**) salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (ravvedimento operoso).



### 1.2.6 Modalità di presentazione

La dichiarazione IVA deve essere trasmessa esclusivamente **per via telematica**:

a)	→	direttamente dal dichiarante
b)	→	tramite un intermediario abilitato ai sensi dell'art. 3, comma 3, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322
c)	→	tramite altri soggetti incaricati (per le Amministrazioni dello Stato)
d)	→	tramite società appartenenti al gruppo

### 1.3 Acquisizione della dichiarazione IVA

#### 1.3.1 La comunicazione attestante l'avvenuto ricevimento dei dati

La dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle entrate. La prova della presentazione della dichiarazione è data dalla **comunicazione attestante l'avvenuto ricevimento dei dati, rilasciata per via telematica**.

A valere, quindi, non è il messaggio di avvenuta *ricezione del file*, bensì solo ed esclusivamente la ricevuta telematica che attesta l'esito positivo dell'elaborazione effettuata sui dati pervenuti.



**NOTA BENE** - Tale ricevuta, in assenza di errori, conferma l'avvenuta presentazione della dichiarazione, e riveste particolare importanza posto che, come si vedrà meglio nel seguito, la data di avvenuta trasmissione influenza anche il momento a partire dal quale è possibile compensare il credito IVA oltre 5.000 euro.

#### 1.3.2 Il caso dello scarto del file

Si considerano tempestive le dichiarazioni trasmesse entro i termini previsti dal d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, ma scartate dal servizio telematico, purché **ritrasmesse entro i cinque giorni successivi alla data contenuta nella comunicazione dell'Agenzia delle entrate che attesta il motivo dello scarto** (cfr. circolare del Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate n. 195 del 24.09.1999).

#### 1.3.3 Documentazione da rilasciare al contribuente dichiarazione a comprova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione IVA

Con riferimento alla documentazione che gli intermediari abilitati, le società del gruppo e gli altri incaricati (società del gruppo o altre Amministrazioni) devono rilasciare al dichiarante a comprova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione IVA, le istruzioni di compilazione precisano quanto di seguito riportato (ex D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322). È necessario:

- rilasciare al dichiarante, contestualmente alla ricezione della dichiarazione o all'assunzione dell'incarico per la sua predisposizione, **l'impegno a presentare** per via telematica all'Agenzia delle entrate i dati in essa contenuti, precisando se la dichiarazione è stata consegnata già compilata o verrà predisposta dal soggetto che la trasmette; **detto impegno dovrà essere datato e sottoscritto, seppure rilasciato in forma libera**. Se il contribuente ha conferito l'incarico per la predisposizione di più dichiarazioni o comunicazioni, l'incaricato deve rilasciare al dichiarante, anche se non richiesto, **l'impegno cumulativo** a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati contenuti nelle dichiarazioni o comunicazioni. L'impegno

cumulativo può essere contenuto nell'incarico professionale sottoscritto dal contribuente, se sono ivi indicate le dichiarazioni e le comunicazioni per le quali il soggetto incaricato si impegna a trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate i dati in esse contenuti. L'impegno si intende conferito per la durata indicata nell'impegno stesso o nel mandato professionale e, comunque, fino al 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui è stato rilasciato, salva revoca espressa da parte del contribuente. La data di tale impegno, unitamente alla personale sottoscrizione ed all'indicazione del proprio codice fiscale, dovrà essere successivamente riportata nello specifico riquadro "Impegno alla presentazione telematica" posto nel frontespizio della dichiarazione;

<b>IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA</b>  Riservato all'incaricato	Codice fiscale dell'incaricato			
	Soggetto che ha predisposto la dichiarazione			<input type="checkbox"/>
	Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione	<input type="checkbox"/>	Ricezione altre comunicazioni telematiche	<input type="checkbox"/>
	Data dell'impegno	giorno	mese	anno
		FIRMA DELL'INCARICATO		

- ➔ rilasciare altresì al dichiarante, entro 30 giorni dal termine previsto per la presentazione della dichiarazione per via telematica, l'**originale** della dichiarazione i cui dati sono stati trasmessi per via telematica, redatta su modello conforme a quello approvato dall'Agenzia delle entrate, unitamente a copia della comunicazione dell'Agenzia delle entrate che ne attesta l'**avvenuto ricevimento**. Detta comunicazione è prova per il dichiarante di avvenuta presentazione della dichiarazione e dovrà essere conservata dal medesimo, unitamente all'originale della dichiarazione, debitamente sottoscritta, ed alla restante documentazione per il periodo in cui possono essere effettuati i controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria;
- ➔ **conservare copia della dichiarazione trasmessa**, anche su supporto informatico, per lo stesso periodo previsto dall'art. 57 del decreto IVA, ai fini dell'eventuale esibizione all'Amministrazione Finanziaria in sede di controllo.



**NOTA BENE** - Il contribuente deve verificare il rispetto dei suddetti adempimenti da parte dell'intermediario, segnalando eventuali inadempienze a qualsiasi ufficio della Regione in cui è fissato il proprio domicilio fiscale e rivolgersi, eventualmente, ad altro intermediario per la trasmissione telematica della dichiarazione per non incorrere nella violazione di omissione della dichiarazione.



per tutti i mesi / trimestri, e non solo con riferimento a quelli per i quali si è compiuto un errore o un'omissione con riferimento alla LIPE.

Vi è poi da considerare il caso in cui sia stata presentata dichiarazione IVA con il quadro VP e poi ci si trovi nelle condizioni di presentare una dichiarazione correttiva (e medesime considerazioni valgono in caso di dichiarazione integrativa) al fine di correggere errori o omissioni che non interessano il quadro VP. Si pensi, ad esempio, ad una non corretta determinazione del pro-rata.

**In tal caso, da un lato le istruzioni di compilazione del dichiarativo (paragrafo 4.1.1.) prevedono:**

*"Nell'ipotesi in cui il contribuente intenda, prima della scadenza del termine di presentazione, rettificare o integrare una dichiarazione già presentata, deve compilare una nuova dichiarazione, completa di tutte le sue parti, barrando la casella "Correttiva nei termini".*

*Scaduti i termini di presentazione della dichiarazione, il contribuente può rettificare o integrare la stessa presentando, secondo le modalità previste per la dichiarazione originaria, una nuova dichiarazione completa di tutte le sue parti, su modello conforme a quello approvato per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione".*

Tuttavia, come si è detto, dopo il 29 febbraio 2024 non è più possibile inviare una dichiarazione IVA contenente il quadro VP. Pertanto, se ti tenta di inviare una dichiarazione IVA correttiva che originariamente conteneva il VP e si ripropone il quadro tal quale (alla luce dell'indicazione cui sopra: "completa di tutte le sue parti") e, contestualmente, per la medesima ragione, non si compila il VH, il modulo di controllo restituisce un errore (bloccante, ma confermabile \*\*\*C). Come procedere dunque? Inviare nuovamente il VP tal quale, visto che non è variato, e confermare l'errore, oppure inviare la dichiarazione correttiva senza quadro VP, visto che la questione della comunicazione periodica è da considerarsi conclusa alla data del 29 febbraio e non vi sono correzioni da apportare?

A parere di chi scrive, la seconda strada è quella corretta, alla luce del meccanismo stesso del quadro VP, che dopo il 29 febbraio viene "cristallizzato" e che, al limite, dà origine al quadro VH solo in caso di errori e omissioni relativi alla comunicazione periodica. Infatti, la trasmissione di una dichiarazione correttiva IVA senza quadro VP dopo il 29 febbraio 2024 non dà luogo alla "cancellazione" dei dati precedentemente trasmessi, in ragione del fatto che nemmeno la LIPE autonomamente trasmessa può essere mai cancellata. Rettificata con un nuovo invio, sì, ma mai cancellata.



**ATTENZIONE!** Resta comunque pacifico il fatto che, al fine di evitare ogni timore, l'eventuale invio di una dichiarazione correttiva IVA che ribadisca il contenuto del quadro VP, mediante la funzione che consente di confermare l'errore segnalato dal modulo di controllo, non potrà in alcun caso generare problemi in capo al contribuente, sempre che, ovviamente, i dati contenuti nel VP siano perfettamente coincidenti con quelli originariamente trasmessi.

## 1.5 La liquidazione IVA annuale: criticità



Ciò che differenzia profondamente il risultato emergente dalla dichiarazione IVA annuale rispetto alle risultanze delle liquidazioni periodiche, e relativo riepilogo annuale, sono le rettifiche ed i conteggi che devono essere effettuati solo in sede di dichiarativo, quali la liquidazione dell'IVA dovuta sui corrispettivi, su base annuale, in caso di ventilazione o la liquidazione su base annuale dell'IVA dovuta nel caso di contribuenti che applicano regimi "base da base", quali il regime del margine ed il regime speciale agenzie di viaggio ex art. 74-ter del DPR 633/72.

Per quanto riguarda la liquidazione su base annuale dei corrispettivi ventilati, o la rideterminazione dell'imposta complessivamente dovuta nel caso dei regimi base da base, si ritiene superfluo ribadire quelle che sono le disposizioni in materia e la relativa trasposizione nella dichiarazione IVA, anche alla luce del fatto che – concretamente – si tratta di conteggi per i quali scattano gli automatismi previsti dai software.

Si ritiene invece più opportuno concentrare l'attenzione su altri aspetti ritenuti maggiormente meritori di interesse, che richiedono una preliminare analisi documentale, che va ben oltre la mera operatività o al "travaso dei dati" contabili nel dichiarativo:

- regole di detraibilità IVA ed esigibilità dell'imposta;
- regime IVA per cassa;
- rettifica dell'IVA detraibile per pro-rata (entro e oltre 10 punti);
- rettifiche ex art. 19-bis2 del DPR 633/72. Si tratta delle rettifiche da operare in ordine alla detrazione dell'imposta relativa ai beni non ammortizzabili ed ai servizi, qualora i beni ed i servizi medesimi siano utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata, nonché delle rettifiche dovute in caso di variazione del regime IVA. Con riferimento a quest'ultimo aspetto, tipicamente si tratta delle rettifiche cui sono chiamati i contribuenti per i quali l'anno oggetto di dichiarazione rappresenta l'ultimo in regime IVA, a seguito di passaggio al regime forfettario, di cui alla L. 190/2014, a partire dall'anno 2024;
- l'avvenuta corretta e tempestiva presentazione delle comunicazioni periodiche IVA, conseguenti obblighi di compilazione del quadro VH ed eventuale ravvedimento operoso;
- l'effetto sul credito IVA in caso di mancati versamenti periodici dovuti in corso d'anno (quadro VL);
- il caso del recupero dei crediti virtuali maturati negli anni precedenti, a seguito di versamento avvenuto dal termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno precedente, e fino al termine di presentazione del modello IVA 2024 anno 2023, dell'IVA periodica relativa ad annualità precedenti a suo tempo non onorata (quadro VQ);
- Il recupero di eventuali crediti IVA emergenti da dichiarazioni integrative "ultrannuali" (quadro VN).



**INFORMA** - In sede di dichiarazione IVA 2024 occorre altresì tenere in considerazione le particolari modalità di compilazione del dichiarativo, e le dovute rettifiche, nel caso di avvenuta estromissione dal regime forfettario nel corso dell'anno 2023, a seguito del superamento della soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi incassati.

Preliminarmente, è necessario partire da una base dati corretta; ciò significa che, prima di ogni altra cosa, occorre controllare l'avvenuta e corretta contabilizzazione di tutta la movimentazione IVA che deve essere imputata all'anno oggetto di dichiarazione.

### 1.6 Fatture di acquisto e momento di detrazione IVA

Ai sensi dell'articolo 19 del D.P.R. 633/72 il diritto alla detrazione dell'IVA può essere esercitato **al più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto medesimo è sorto**.



Inoltre, ai sensi dell'articolo 1 del D.P.R. 23 marzo 1998: *"Entro il giorno 16 di ciascun mese può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente".*

Al fine di meglio chiarire quanto sopra, occorre ricordare che il diritto alla detrazione dell'IVA sorge in compresenza di due requisiti, che devono essere entrambi rispettati:

- deve essersi verificata l'esigibilità dell'imposta (ai sensi dell'art. 6 del DPR 633/72);
- la fattura deve essere stata contabilizzata, circostanza questa che non può verificarsi **prima che la fattura stessa sia nel possesso del cessionario o committente**, ovvero sia stata materialmente recapitata dal Sistema di Interscambio.



Alla luce di quanto sopra, alla luce delle modalità stabilite dal D.L. 50/2017, ai fini di correttamente approcciare alla dichiarazione IVA è innanzitutto **indispensabile** verificare, tramite Sistema di Interscambio, la data nella quale sono state **effettivamente recapitate le fatture di acquisto**, che possono essere contabilizzate solo a partire da tale data.

Ai sensi di quanto disposto dal già citato articolo 19 del D.P.R. 633/72, **se il diritto alla detrazione è sorto nell'anno 2023** e si sono verificati i requisiti di esigibilità dell'imposta in tale anno, e la relativa fattura è stata consegnata dallo SDI in tale anno, allora tale diritto può essere fatto valere **al più tardi con la dichiarazione IVA 2024 relativa all'anno di imposta 2023**.

Concretamente, ciò significa che una fattura **recapitata nel 2023** (anche se recante data antecedente, ad esempio 2022), ai fini del corretto esercizio del diritto di detrazione dell'IVA deve necessariamente:

- essere stata contabilizzata nel 2023
- oppure essere contabilizzata entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA 2024 (30 aprile 2024) con riferimento al 2023, in apposito sezionale o comunque con annotazione distinguibile (D.L.

50/2017), con detrazione dell'imposta in sede di modello IVA 2024 riferimento 2023 (e non nella liquidazione periodica del 2024 di avvenuta annotazione).



**NOTA BENE** - Le fatture di acquisto **recapitate** nel 2023 devono pertanto necessariamente essere annotate entro il termine massimo del 30 aprile 2024 e concorrere alla dichiarazione IVA 2024 anno 2023.

### 1.6.1 Esempio

Ipotizziamo che la liquidazione IVA annuale, basata sulle fatture registrate entro il 31 dicembre 2023, si presenti come segue:

Aliquota		ACQUISTO		VENDITE		CORRISPETTIVI	
		Imponibile	Imposta	Imponibile	Imposta	Imponibile	Imposta
22	Aliquota Iva 22%	10.000,00	2.200,00	20.000,00	4.400,00		
	Totale	10.000,00	2.200,00	20.000,00	4.400,00		
		12.200,00		24.400,00			

Liquidazione IVA	
I.V.A. SU VENDITE	4.400,00
I.V.A. SU ACQUISTI	2.200,00
IMPOSTA A DEBITO	2.200,00
IMPOSTA A DEB. PER INTERESSI	2.200,00
INTERESSI 1,0% SU IVA DEBITO	22,00
IMPOSTA DA VERSARE	2.222,00

Ipotizziamo altresì che **nel corso del 2023** sia stata recapitata una fattura di acquisto, la quale non è stata contabilizzata (per mera dimenticanza, oppure per scelta, ad esempio al fine di far confluire il relativo costo nell'esercizio successivo da parte di un contribuente in regime di contabilità semplificata che ha optato, ex articolo 18 comma 5 del D.P.R. 600/73, per la determinazione del reddito sulla base del "registrato vale pagato o incassato").

In questa ipotesi, al fine di poter esercitare la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti, che ipotizziamo essere pari a 22 euro, **è indispensabile che tale fattura venga contabilizzata entro il 30 aprile 2024**, e che la relativa imposta concorra alla liquidazione IVA dell'anno 2023, e dunque venga considerata nella compilazione del quadro VF del modello IVA 2024 anno 2023.





**NOTA BENE** - La fattura di acquisto ricevuta nel 2023, se viene contabilizzata dopo il 30 aprile 2024, **non consente la detrazione IVA.**



**OSSERVA** - Di per contro, **se la fattura è stata ricevuta nel 2024**, per quanto riferibile all'anno 2023, non potrà che essere annotata a partire dal 2024, ed entro il 30 aprile 2025, termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui la fattura è stata ricevuta. La relativa imposta potrà essere portata in detrazione esclusivamente nel mese / trimestre di avvenuta registrazione o in sede di dichiarazione IVA 2025 anno di imposta 2024.

### 1.6.2 Esempio

Fattura datata 30 dicembre 2023, relativa all'acquisto di beni mobili consegnati in pari data, e recapitata dal Sistema di Interscambio dell'Agenzia delle Entrate in data 5 gennaio 2024.



**NOTA BENE** - Seppure l'operazione sia stata effettuata nel 2023, e l'esigibilità dell'imposta si sia verificata in tale anno, la fattura di acquisto può essere annotata sul libro IVA acquisti solo a partire dal 5 gennaio 2024 (data di avvenuto recapito) e la relativa imposta non può essere imputata "a ritroso" a valere sulla liquidazione IVA di dicembre 2023, per quanto l'annotazione avvenga in ipotesi entro il 15 gennaio 2024, poiché si tratta di documento di acquisto relativo ad operazioni effettuate nell'anno precedente.



#### Approfondimento

Tra gli indirizzi stabiliti nella legge delega per la riforma fiscale, L. 111/2023, vi è quello di espungere dalla norma il passaggio dell'articolo 1 del D.P.R. 23 marzo 1998 che recita "fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente". In assenza di tale limitazione, anche per le cd. "fatture a cavallo d'anno" si renderebbe possibile la ripresa dell'IVA acquisti nella liquidazione del mese precedente, nel caso di operazione effettuata entro tale mese e fattura ricevuta ed annotata entro il giorno 15 del mese successivo. Tuttavia, tale indirizzo ad oggi non ha avuto concreto seguito; di conseguenza **resta pienamente in vigore la limitazione che non consente di imputare nel 2023 l'IVA assolta sugli acquisti per operazioni effettuate in tale anno, in presenza di fattura ricevuta a partire dal 1° gennaio 2024.**

### 1.6.3 Le fatture messe a disposizione

Si ricorda che nel caso in cui il recapito della fattura non sia stato possibile, il documento viene messo a disposizione nella piattaforma Fatture e Corrispettivi nella specifica area "**Le tue FE passive messe a disposizione**".

Accedendo a tale area il documento viene reso visionabile, ed è possibile scaricare il relativo file XML.



**RICORDA** - Quale data di **recapito**, ovvero data a partire dalla quale il documento può essere contabilizzato, vale quella di **presa visione del documento** (indipendentemente dalla data di emissione della fattura da parte del fornitore).

Resta comunque fermo il fatto che in caso di opzione per la liquidazione IVA "per cassa" (che sarà nel seguito approfondita) la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti può essere esercitata solo nel momento di effettivo pagamento della fattura al fornitore (art. 32-bis del D.L. 83/2012).





In caso di superamento della soglia, il regime decade immediatamente, con effetto già a partire dal mese o trimestre successivo a quello in cui la soglia stessa viene superata.

Sono in ogni caso escluse dal regime IVA per cassa:

- le operazioni attive verso **privati consumatori**;
- le operazioni che rientrano in **regimi speciali di determinazione dell'IVA** (ad esempio: regime monofase ex art. 74 D.P.R. 633/72, regime del margine beni usati ex art. 36 del D.L. 41/1995, agenzie di viaggio e tour operator ex articolo 74-ter D.P.R. 633/72, agricoltura e attività connesse ex articoli 34 e 34-bis D.P.R. 633/72);
- le operazioni con IVA ad esigibilità differita (articolo 6 D.P.R. 633/72, comma 5);
- le operazioni soggette a **reverse charge**;
- le operazioni intracomunitarie, le importazioni e le esportazioni e l'estrazione di beni da depositi IVA.

In presenza di opzione per il regime IVA "per cassa":

- ↘ Nella determinazione della liquidazione IVA periodica deve considerarsi quale IVA esigibile, con riferimento alle fatture emesse per operazioni interne B2B, solo quella che si riferisce alle fatture per le quali si è verificato l'incasso. **L'IVA diviene comunque esigibile decorso un anno dalla data di effettuazione dell'operazione, anche in caso di mancato incasso.** Il limite annuale non si applica nel caso in cui il cessionario o il committente, prima del decorso del termine, sia stato assoggettato a procedure concorsuali.
- ↘ Deve essere considerata come detraibile l'IVA assolta sugli acquisti solo ed esclusivamente se è intervenuto il pagamento della fattura al fornitore.



**NOTA BENE** - La circostanza che l'IVA sulle fatture emesse divenga esigibile solo nel momento di avvenuto incasso (o decorso un anno) non sortisce effetti sui destinatari di tali fatture. Il cliente del soggetto che ha optato per l'IVA per cassa può comunque portare in detrazione l'imposta assolta sull'acquisto, indipendentemente dal pagamento, salvo che anch'egli non abbia optato per l'IVA per cassa.

L'adozione del regime IVA per cassa comporta una serie di riflessi in sede di dichiarazione IVA.

### 1.8.1 Opzione e revoca del regime IVA per cassa

Nel quadro VO del modello IVA 2024 occorre dare evidenza, ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 442/1997, delle opzioni e delle revoche previste in materia IVA e delle imposte dirette esercitate nel 2023, fermo restando che a prevalere è sempre e comunque il comportamento concludente tenuto dal contribuente a partire dal 1° gennaio 2023.

Al rigo VO15, troviamo l'opzione relativa all'adesione o alla revoca del regime IVA per cassa (cash accounting), ex art. 32-bis del D.L. 83/2012:

VO15 REGIME IVA PER CASSA  
(art. 32-bis d.l. n. 83/2012)

Opzione  1

Revoca  2

Occorre barrare la casella 1 se nel 2023 si è optato per il regime IVA per cassa, o la casella 2 se a partire da tale anno si è esercitata la revoca da tale regime opzionale.



**RICORDA** – L’opzione è vincolante fino a revoca e comunque per almeno un triennio.

Anche la compilazione dei quadri VE e VF è influenzata dalla presenza di opzione per il regime IVA per cassa.

**1.8.2 Quadro VE, operazioni attive**

Le operazioni effettuate nell’anno 2023, per le quali non si è verificato il presupposto dell’esigibilità dell’imposta (ovvero le fatture B2B emesse nel 2023, ma non incassate in tale anno) devono essere riportate al rigo VE37 e distintamente evidenziate anche nel campo 2, e non devono essere comprese nelle precedenti sezioni del quadro VE.

Operazioni effettuate nell’anno ma con imposta esigibile in anni successivi		1		,00
<b>VE37</b>	art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012			
	2			,00



**NOTA BENE** - Tali operazioni concorrono pertanto alla **determinazione del volume d'affari**, ma risultano ininfluenti ai fini della liquidazione dell’imposta.

Viceversa, le operazioni relative a fatture incassate nel 2023, ma oggetto di fatturazione in anni precedenti, vengono indicate in corrispondenza dell’aliquota applicata, nella sezione II del quadro VE, così concorrendo alla determinazione dell’IVA complessivamente dovuta nel 2023:

Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali	<b>VE20</b>	Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1		,00	4		,00
	<b>VE21</b>	distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all’art. 26,		,00	5		,00
	<b>VE22</b>	e relativa imposta		,00	10		,00
	<b>VE23</b>			,00	22		,00

Visto che tali operazioni hanno già concorso al determinare il volume d'affari in anni precedenti (ovvero con riferimento all’anno di emissione delle fatture), il relativo l’ammontare complessivo imponibile deve essere anche indicato al rigo VE39 (senza il segno meno), per “depurare” il volume d'affari 2023 da tali importi, che sono stati inseriti a monte per la determinazione dell’imposta esigibile.

<b>VE39</b> (meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2023				,00
---	--	--	--	-----

## 1.8.3 Quadro VF, operazioni passive

I valori di imponibile e imposta relativi agli acquisti pagati nel 2023 devono essere riportati in corrispondenza delle rispettive aliquote del quadro VF, concorrendo alla liquidazione annuale dell'imposta:

QUADRO VF		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA	
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	VF1		,00	2		,00	
	VF2		,00	4		,00	
	VF3		,00	5		,00	
	VF4		,00	6,4		,00	
SEZ. 1 - Ammontare degli acquisti effettuati nel territorio dello Stato, degli acquisti intracomunitari e delle importazioni	VF5		,00	7		,00	
	VF6	Acquisti e importazioni imponibili (esclusi quelli di cui ai righi VF21, VF22 e VF23) distinti per aliquota d'imposta	,00	7,3		,00	
	VF7	o per percentuale di compensazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta	,00	7,5		,00	
	VF8		,00	8,3		,00	
	VF9		,00	8,5		,00	
	VF10		,00	8,8		,00	
	VF11		,00	10		,00	
	VF12		,00	12,3		,00	
	VF13		,00	22		,00	
	VF17	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond		,00			
	VF18	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	1	,00			
		Acquisti esenti e importazioni non soggette all'imposta	2	,00			
	VF19	Acquisti da soggetti che si sono avvalsi di regimi agevolativi art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014	1	,00			
			2	,00			
VF20	Acquisti e importazioni non soggetti all'imposta effettuati dai terremotati		,00				
VF21	Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)		,00				
VF22	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione		,00				
VF23	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	1	,00				
		2	,00				
VF24	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2023		,00				



**INFORMA** - Al rigo VF23, campi 1 e 2, deve essere indicato l'ammontare complessivo degli acquisti registrati nel 2023 ma con IVA esigibile in anni successivi, corrispondenti alle fatture 2023 non pagate entro il 31 dicembre di tale anno.



**NOTA BENE** - Al rigo VF24 devono essere indicati i valori imponibili riferibili ad acquisti registrati in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2023 (il valore deve essere indicato con segno positivo, in quanto il rigo ha per sua natura segno negativo, a scomputo dei medesimi valori già inseriti nei rigi VF1 e seguenti).

## 1.8.4 Effetti della revoca del regime IVA per cassa o del passaggio al regime forfettario nell'anno successivo

Sia nel caso in cui il contribuente eserciti il diritto di revoca dell'opzione precedentemente espressa (decorso almeno un triennio dall'opzione stessa), sia che lo stesso divenga nell'anno successivo un contribuente "non IVA" per passaggio al regime forfettario, è necessario chiudere tutte le partite che sono rimaste aperte in ragione del regime IVA per cassa.



**OSSERVA** - In caso di revoca o decadenza dal regime IVA per cassa, il contribuente è tenuto a considerare **nell'ultima liquidazione periodica** di applicazione del regime stesso tutta l'IVA rimasta in sospeso, e ciò sia per quanto riguarda l'imposta esigibile, sia per quanto riguarda quella detraibile.

In tali circostanze, quindi, il contribuente deve considerare nell'ultima liquidazione periodica 2023 (mensile o trimestrale che sia) tutte le operazioni IVA rimaste ancora in sospeso, anche in assenza del relativo movimento finanziario entro il 31 dicembre 2023.



Nel modello IVA 2024 riferimento 2023 (ultimo anno di IVA per cassa) i righe VE37 (Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi) e VF23 (Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi) non devono più accogliere alcun importo relativamente alle operazioni ex art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012.

### 1.9 Pro-rata

L'esercizio contemporaneo di attività dalle quali consegue l'effettuazione di operazioni imponibili IVA ed operazioni esenti può dar luogo alla problematica del pro-rata.

In premessa occorre ricordare che:

- l'occasionale effettuazione di operazioni esenti
- l'effettuazione di operazioni esenti di cui ai numeri da 1 a 9 DPR 633/1972 non rientranti nell'attività propria dell'impresa, o accessorie ad operazioni imponibili da parte di un soggetto che essenzialmente svolge attività soggetta ad IVA

**non danno luogo a pro-rata.** In tali casi, infatti vale il criterio generale dell'utilizzazione specifica dei beni e dei servizi.



**NOTA BENE** - In sintesi, laddove le operazioni esenti siano solo occasionali, non rientrano nell'attività di impresa o siano accessorie ad operazioni imponibili (in questi ultimi due casi solo con riferimento alle operazioni esenti di cui ai numeri da 1 a 9 del DPR 633/1972), L'IVA assolta sugli acquisti afferenti alle operazioni esenti sarà totalmente indetraibile, mentre resterà totalmente detraibile quella assolta con riferimento a tutte le altre operazioni poste in essere.

Quanto sopra si riflette nelle modalità di compilazione del dichiarativo: in presenza di operazioni attive esenti che danno luogo a pro-rata occorre compilare la sezione 3-A del quadro VF.

SEZ. 3 - Determinazione dell'IVA ammessa in detrazione		VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE				
SEZ. 3-A Operazioni esenti	• agenzie di viaggio	1	<input type="checkbox"/>	• spettacoli viaggianti e contribuenti minori	6	<input type="checkbox"/>
	• beni usati	2	<input type="checkbox"/>	• attività agricole connesse	7	<input type="checkbox"/>
	• operazioni esenti	3	<input type="checkbox"/>	• imprese agricole	8	<input type="checkbox"/>
	• agriturismo	4	<input type="checkbox"/>	• enoturismo	9	<input type="checkbox"/>
	• associazioni operanti in agricoltura	5	<input type="checkbox"/>	• oleoturismo	10	<input type="checkbox"/>
			Imponibile		Imposta	
	VF31	Acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali	1	<input type="text" value="0,00"/>	2	<input type="text" value="0,00"/>
	VF32	Se per l'anno 2023 sono state effettuate esclusivamente operazioni esenti barrare la casella	1	<input type="checkbox"/>		
	VF33	Se per l'anno 2023 ha avuto effetto l'opzione di cui all'art. 36-bis barrare la casella	1	<input type="checkbox"/>		
	<b>Dati per il calcolo della percentuale di detrazione</b>					
Operazioni esenti relative all'oro da investimento effettuate dai soggetti di cui all'art. 19, co. 3, lett. d)		Operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10 non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili		Operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 27-quinquies		
1	<input type="text" value="0,00"/>	2	<input type="text" value="0,00"/>	3	<input type="text" value="0,00"/>	
VF34		Operazioni non soggette di cui all'art 74, co. 1		Operazioni artt. da 7 a 7-septies senza diritto alla detrazione		
5	<input type="text" value="0,00"/>	6	<input type="text" value="0,00"/>	7	<input type="text" value="0,00"/>	
				Beni ammortizzabili e passaggi interni esenti		
				4		
				8		
				9		
				%		
VF35	IVA non assolta sugli acquisti e importazioni indicati al rigo VF17			<input type="text" value="0,00"/>		
VF36	IVA detraibile per gli acquisti relativi all'oro effettuati dai soggetti diversi dai produttori e trasformatori ai sensi dell'art. 19, comma 5 bis			<input type="text" value="0,00"/>		
VF37	IVA ammessa in detrazione			<input type="text" value="0,00"/>		

Se, invece, le operazioni esenti effettuate poste in essere non danno nuovo al pro-rata (operazioni svolte esclusivamente in via occasionale o che riguardano operazioni di cui ai numeri da 1 a 9 dell'art. 10, non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili) occorre compilare solo il rigo VF60.

SEZ. 3-C Casi particolari		Occasionale effettuazione di operazioni esenti ovvero di operazioni imponibili			
VF60	Se le operazioni esenti effettuate sono occasionali ovvero riguardano esclusivamente operazioni di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art.10, non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili barrare la casella	1	<input type="checkbox"/>		
	Se le operazioni imponibili effettuate sono occasionali barrare la casella	2	<input type="checkbox"/>		
VF61	Se sono state effettuate cessioni occasionali di beni usati con l'applicazione del regime del margine (d.l. n. 41/1995) barrare la casella	1	<input type="checkbox"/>		
<b>Riservato alle imprese agricole</b>					
VF62	Operazioni occasionali rientranti nel regime previsto dall'art. 34-bis per le attività agricole connesse	Imponibile		Imposta	
		1	<input type="text" value="0,00"/>	2	<input type="text" value="0,00"/>

### 1.9.1 Operazioni esenti accessorie (articolo 19-bis, comma 2, D.P.R. 633/1972)

Le operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'articolo 10 del D.P.R. 633/1972 contribuiscono alla determinazione del pro-rata esclusivamente nel caso in cui rappresentino l'oggetto dell'attività propria dell'impresa, ovvero se non sono meramente accessorie ad operazioni imponibili. Si tratta delle:

- ➔ operazioni creditizie e finanziarie;
- ➔ operazioni di assicurazione, riassicurazione e vitalizio;
- ➔ operazioni relative a valute estere;
- ➔ operazioni relative ad azioni e quote sociali;
- ➔ operazioni relative alla riscossione dei tributi;
- ➔ operazioni relative a giochi, concorsi e scommesse
- ➔ locazioni di fabbricati in regime di esenzione IVA;

- cessioni di fabbricati in regime di esenzione IVA;
- prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative ad alcune operazioni esenti.



Ai sensi dell'articolo 19 del D.P.R. 633/1972, ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione, sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis (pro-rata).

**Nel corso dell'anno la detrazione è provvisoriamente operata con l'applicazione della percentuale di detrazione dell'anno precedente, salvo conguaglio alla fine dell'anno.**

I soggetti che iniziano l'attività operano la detrazione in base ad una percentuale di detrazione determinata presuntivamente, salvo conguaglio alla fine dell'anno.



**NOTA BENE** - Per quanto per la presentazione della dichiarazione IVA vi sia tempo fino al 30 aprile 2024, eventuali problematiche di definizione della percentuale di detrazione (pro-rata) devono essere affrontate in tempo utile a far sì che la percentuale definitiva (calcolata sulla scorta delle operazioni effettuate nel 2023) sia disponibile all'atto della prima liquidazione periodica dell'anno 2024, cui tale percentuale dovrà essere provvisoriamente applicata.



#### Esempio

In sede di dichiarazione IVA 2023 anno 2022, un contribuente ha determinato la percentuale di detrazione a lui concessa nella misura dell'88%. Tale percentuale è stata provvisoriamente applicata nel corso delle liquidazioni periodiche dell'anno 2023.

Sulla base dei dati definitivi del 2023, la percentuale di detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti effettivamente spettante per tale anno è pari all'83%.

Pertanto, il contribuente, in sede di dichiarazione IVA 2024 anno di imposta 2023, potrà in via definitiva portare in detrazione l'83% dell'Iva detraibile assolta sugli acquisti; di conseguenza, il saldo finale della dichiarazione sarà influenzato dalla necessità di recuperare il 5% dell'IVA acquisti che era stata provvisoriamente portato in detrazione sulla base della percentuale provvisoria (88%).

In sede di liquidazione IVA periodica 2024 (mensile o trimestrale), dovrà essere provvisoriamente applicata la percentuale dell'83%, salvo conguaglio in sede di dichiarazione IVA 2025 anno 2024, nella quale verrà determinata l'effettiva percentuale di detrazione IVA sulla base delle operazioni effettuate nel 2024.



**RICORDA** - La definizione della percentuale di detraibilità IVA assume rilevanza anche ai fini reddituali, poiché l'iva indetraibile da pro-rata rappresenta un costo generale deducibile.

### 1.9.2 Calcolo del pro-rata di detrazione IVA

Il pro-rata di detraibilità è il risultato del seguente calcolo:

Legenda:

- OI = operazioni Imponibili;
- OA = operazioni non imponibili, ma a esse assimilate ai fini della detrazione;
- OE = operazioni esenti.

#### OPERAZIONI ASSIMILATE

- Operazioni non imponibili (artt. 8, 8-bis, 9, 38-quater, 71 e 72 del DPR 633/1972);
- operazioni intracomunitarie (artt. 40 e 41 del DL 331/1993);
- operazioni fuori campo IVA per carenza del presupposto territoriale, le quali, qualora effettuate nel territorio dello Stato, attribuirebbero il diritto alla detrazione;
- operazioni in regime di cui all'art. 74, co. 1 del DPR 633/1972.

#### OPERAZIONI ESCLUSE DAL CALCOLO DEL PRO-RATA

- cessioni di beni ammortizzabili;
- passaggi interni di beni tra attività separate ex art. 36, co. 5, del DPR 633/1972;
- operazioni fuori campo IVA di cui all'art. 2, co. 3, lett. a), b), d), f) del DPR 633/1972;
- cessioni di beni acquistati senza diritto alla detrazione integrale dell'imposta (esenti IVA ai sensi dell'art. 10, co. 1, n. 27-quinquies del DPR 633/1972.

Ovvero, trasposto nei righi di riferimento del dichiarativo:

$$\frac{VE50 - VF34 \text{ campo } 8 + VF34 \text{ campo } 1 + VF34 \text{ campo } 5 + VF34 \text{ campo } 6 + VF34 \text{ campo } 7 - (VE33 - VF34 \text{ campo } 4)}{VE50 - VF34 \text{ campo } 8 + VF34 \text{ campo } 5 + VF34 \text{ campo } 6 - VF34 \text{ campo } 2 - VF34 \text{ campo } 3} \times 100$$

Inoltre, l'articolo 19-bis2 del DPR 633/1972 prevede che la detrazione dell'imposta relativa agli acquisti di beni e servizi debba essere rettificata successivamente a quella inizialmente operata, qualora il diritto alla detrazione sia variato al momento di utilizzazione dei beni e servizi.

L'esempio tipico di questa casistica si rinviene nel caso di passaggio dal regime ordinario IVA al regime forfettario, aspetto cui verrà nel seguito dedicato uno specifico approfondimento.

### 1.10 Le rettifiche IVA, rigo VF70

In termini generali, la rettifica di cui all'articolo 19-bis2 riguarda:

- la rettifica per variazioni dell'utilizzo di beni non ammortizzabili e servizi;
- la rettifica per variazioni dell'utilizzo di beni ammortizzabili;

- la rettifica per mutamenti del regime fiscale;
- la rettifica per variazione del pro-rata.

Altresì occorre considerare quanto previsto dall'articolo 19, comma 1, del D.P.R. 633/72, in ordine alla variazione della detrazione relativa agli acquisti effettuati nell'anno precedente.

Art. 19 bis - 2	1	Rettifica per variazioni dell'utilizzo di beni non ammortizzabili (comma 1)	
	2	Rettifica per variazione dell'utilizzo di beni ammortizzabili (comma 2)	
	3	Rettifica per mutamenti nel regime fiscale (comma 3)	
	4	Rettifica per variazione del pro-rata (comma 4)	
Art. 19, comma 1	5	Variazione della detrazione relativa ad acquisti effettuati nell'anno precedente	
TOTALE	6	Somma algebrica dei rigi da 1 a 5 (da riportare al rigo VF70)	

Con riferimento alle diverse tipologie di rettifica, le istruzioni di compilazione precisano quanto segue:

#### 1) Rettifica per variazioni dell'utilizzo di beni non ammortizzabili e servizi

La rettifica deve essere effettuata qualora i beni non ammortizzabili (es. magazzino) ed i servizi siano utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto a detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata. Per determinare la misura della rettifica occorre fare riferimento all'ammontare della detrazione operata in via presuntiva all'atto dell'acquisto e di quella spettante nel momento del loro primo utilizzo. Qualora il loro primo utilizzo avvenga nel corso dell'anno di acquisto la rettifica non deve essere effettuata in quanto in sede di dichiarazione viene contabilizzato l'importo detraibile determinato in base all'effettivo primo utilizzo. Ovviamente quando il primo utilizzo avviene negli anni successivi a quello di acquisto occorre effettuare la rettifica.

#### 2) Rettifica per variazioni dell'utilizzo di beni ammortizzabili

Rettifica per i beni ammortizzabili in rapporto al diverso utilizzo che si verifica nell'anno della loro entrata in funzione, ovvero nei quattro anni successivi; la rettifica è calcolata con riferimento a tanti quinti dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio. In caso di beni immobili, vale il diverso utilizzo che si verifica dall'anno di acquisto ovvero nei nove successivi, e la rettifica è calcolata con riferimento a tanti decimi quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio.

#### 3) Rettifica per mutamenti del regime fiscale

Qualora mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive, nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti o nell'attività comportino la detrazione dell'imposta in misura diversa da quella già operata, deve essere effettuata una rettifica limitatamente ai beni ed ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati e, per i beni ammortizzabili, se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione (nove anni nel caso di beni immobili).

#### 4) Rettifica per variazione del pro-rata

La detrazione dell'imposta relativa all'acquisto di beni ammortizzabili, nonché delle prestazioni di servizi relative alla trasformazione, al riattamento o alla ristrutturazione dei beni stessi, operata ai sensi dell'art. 19, comma 5, è soggetta a rettifica, in ciascuno dei quattro anni successivi a quello della loro entrata in funzione (nove anni nel caso di beni immobili), in caso di variazione della percentuale di detrazione superiore a dieci punti. La rettifica si effettua aumentando o diminuendo l'imposta annuale in ragione di un quinto (un decimo nel caso di beni immobili) della differenza tra l'ammontare della detrazione operata e quello corrispondente alla percentuale di detrazione dell'anno di competenza.

Se l'anno o gli anni di acquisto o di produzione del bene ammortizzabile non coincidono con quello della sua entrata in funzione, la prima rettifica deve essere comunque eseguita, per tutta l'imposta relativa al bene, in base alla percentuale di detrazione definitiva di quest'ultimo anno anche se lo scostamento non è superiore ai dieci punti.

La rettifica può essere eseguita anche se la variazione della percentuale di detrazione non è superiore a dieci punti a condizione che il soggetto passivo adotti lo stesso criterio per almeno cinque anni consecutivi. In quest'ultimo caso, tale scelta deve essere comunicata barrando la casella in corrispondenza del rigo V01. Nel caso di cessione di beni ammortizzabili prima della scadenza del periodo nel quale devono essere effettuate le rettifiche, questa va operata in unica soluzione per gli anni mancanti al compimento del periodo, considerando la percentuale di detrazione pari al 100% se la cessione è soggetta ad imposta. In tali ipotesi, comunque, l'imposta suscettibile di recupero da parte del contribuente non può superare l'ammontare dell'imposta dovuta sulla cessione del bene ammortizzabile.



**NOTA BENE** - Con riferimento alle rettifiche di cui all'articolo 19bis-2 non si considerano ammortizzabili i beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro, né quelli il cui coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte sul reddito è superiore al 25%. Le disposizioni relative

ai beni ammortizzabili devono intendersi riferite anche ai beni immateriali di cui all'articolo 68 del testo unico delle imposte sui redditi; i fabbricati o porzioni di fabbricati sono comunque considerati beni ammortizzabili ed il periodo di rettifica è stabilito in dieci anni, decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione.

#### 5) Variazione della detrazione relativa agli acquisti effettuati nell'anno precedente

Come si è detto nel paragrafo dedicato alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti, il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui in capo al cessionario/committente si verifica la duplice condizione:

- dell'avvenuta esigibilità dell'imposta
- del possesso di una valida fattura ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo (cfr. circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018).

Al fine di tenere conto delle disposizioni sopra illustrate in sede di compilazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è esercitato il diritto alla detrazione, occorre anzitutto ricomprendere nel quadro VF, in corrispondenza delle diverse aliquote applicabili, gli acquisti rispetto ai quali l'imposta è divenuta esigibile nell'anno precedente a quello oggetto di dichiarazione, ma che sono stati annotati ai sensi dell'art. 25 entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura. Al fine di determinare la corretta misura di detrazione spettante in relazione ai predetti acquisti, si rende necessario calcolare l'imposta relativa ammessa in detrazione con riferimento alla percentuale di detrazione applicabile nell'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto e quella determinata in dichiarazione con riferimento al momento in cui tale diritto viene esercitato. La differenza risultante dal confronto operato tra le due misure di detrazione costituisce la rettifica.



**NOTA BENE** - L'insieme delle rettifiche operate viene esposto al rigo VF70, con segno positivo nel caso di maggiore IVA riconosciuta in detrazione, oppure con segno negativo nel caso in cui occorra "restituire" IVA su acquisti inizialmente portata in detrazione, a seguito di rettifica.

SEZ. 4

IVA ammessa  
in detrazione

VF70 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)

,00

VF71 IVA ammessa in detrazione

,00

**Capitolo 2**

**2.1 Rettifica IVA, il caso del passaggio al regime forfettario nel 2024**



Nel caso in cui il contribuente in regime ordinario IVA nel 2023 adotti il regime forfettario a partire dal 2024, è necessario evidenziare che il modello IVA 2024 è l'ultima dichiarazione IVA alla cui compilazione è obbligato il contribuente, mediante barratura della casella posta al rigo VA14

Sez. 2 - Dati riepilogativi relativi a tutte le attività	VA10	Riservato ai soggetti che hanno usufruito di agevolazioni per eventi eccezionali Indicare il codice desunto dalla "Tabella eventi eccezionali" delle istruzioni	1	<input type="checkbox"/>
	VA11	Gruppo IVA art. 70-bis	1	<input type="checkbox"/>
	VA12	Riservato all'indicazione di eccedenze di credito di società ex controllanti da garantire Eccedenza di credito di gruppo relativa all'anno <sup>1</sup> Importo compensato nell'anno 2023 <sup>2</sup> ,00		
	VA13	Operazioni effettuate nei confronti di condomini		,00
	VA14	Regime forfettario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014) Barrare la casella se si tratta dell'ultima dichiarazione in regime ordinario IVA	1	<input type="checkbox"/>
	VA15	Società di comodo	1	<input type="checkbox"/>

È inoltre necessario:

- ➔ in caso di opzione per IVA per cassa, computare nell'ultima liquidazione di periodo 2023 tutta l'IVA in sospenso;
- ➔ effettuare la rettifica IVA ex articolo 19-bis2 del DPR 633/72, richiamato dal comma 61 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190: "Il passaggio dalle regole ordinarie di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto al regime forfettario comporta la rettifica della detrazione di cui all'articolo 19-bis.2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, da operarsi nella dichiarazione dell'ultimo anno di applicazione delle regole ordinarie. In caso di passaggio, anche per opzione, dal regime forfettario alle regole ordinarie è operata un'analogia rettifica della detrazione nella dichiarazione del primo anno di applicazione delle regole ordinarie".



**OSSERVA** – Nel caso di adozione del Regime forfettario nel 2024, la rettifica IVA può riguardare:

- ➔ Iva detratta per acquisto di beni non ancora ceduti alla data del 31 dicembre 2023 (magazzino);
- ➔ Iva detratta per servizi non ancora fruiti alla data del 31 dicembre 2023;
- ➔ Iva detratta per acquisti di beni strumentali mobili, con un monitoraggio di 5 anni (quindi a partire da quelli entrati in funzione dal 2020), in ragione di 1/5 per ciascun anno mancante al compimento del quinquennio. Non devono essere considerati i beni strumentali di costo inferiore a 516,46 euro, né quelli il cui coefficiente di ammortamento è superiore al 25%;
- ➔ Iva detratta per acquisti di beni immobili, con un monitoraggio di 10 anni (quindi a partire da quelli acquisiti dal 2015), in ragione di 1/10 per ciascun anno mancante al compimento del decennio.

**2.1.1 Esempio**

Un contribuente in regime contabile semplificato nel 2023 adotta il regime forfettario a partire dal 2024.

Alla data del 31 dicembre 2023 tale contribuente:

- ➔ presenta rimanenze finali di magazzino pari ad euro 2.000 euro. Poiché le merci rimaste in magazzino prima del passaggio al forfettario saranno in seguito immesse nel mercato "fuori IVA" (in ragione dell'adozione del regime forfettario) è necessario rettificare l'IVA detratta sugli acquisti. Ipotizzando che le

merci invendute siano state acquistate con aliquota 22%, la rettifica è pari a 440 euro (ovvero 2.000 euro x 22%);

- ha contabilizzato fatture di acquisto per servizi non fruiti alla data del 31 dicembre 2023 (quali, ad esempio, una fattura per canone di noleggio anticipato, relativo al mese di gennaio 2024), in ragione delle quali è stata detratta IVA per 100 euro. Tale IVA deve essere oggetto di rettifica in sede di dichiarazione IVA 2024 anno 2023;
- ha acquistato e messo in funzione un macchinario nell'anno 2021, portando in detrazione IVA per euro 5.000. Tale IVA deve essere oggetto di rettifica per ogni anno mancante al compimento del quinquennio (ovvero per ogni anno, dalla data di messa in funzione, nel quale il contribuente sarà un soggetto "non IVA"). Devono quindi essere rettificati 2/5 dell'imposta (corrispondenti agli anni 2024 e 2025), per un totale di 2.000 euro.

2021	2022	2023	2024	2025
1/5 IVA Euro 1.000				
Soggetto IVA	Soggetto IVA	Soggetto IVA	Soggetto NON IVA	Soggetto NON IVA

La rettifica complessiva ammonta a:

- Euro 440 per IVA sul magazzino;
- Euro 100 per IVA su servizi non fruiti;
- Euro 2.000 per IVA su beni strumentali.

Per un totale di euro 2.540,00 euro di **minore IVA acquisti**.

Tale ammontare deve essere riportato, **con segno negativo al rigo VF70**

Sez. 4	
IVA ammessa in detrazione	VF70 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-) - 2.540,00
	VF71 IVA ammessa in detrazione ,00

## 2.2 L'estromissione del regime forfettario nel corso del 2023

La legge di bilancio 2023 (legge 197/2022, articolo 1, comma 54) ha modificato il comma 71 dell'articolo 1 della legge 190/2014 in materia di regime forfettario, prevedendo, a partire dall'anno 2023, una nuova clausola di esclusione dal regime agevolato.



**NOTA BENE** - La norma prevede che il regime forfettario venga immediatamente meno al superamento della soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi percepiti, e che in tal caso l'IVA sia dovuta a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento di tale soglia.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti con la circolare 32/E del 5 dicembre 2023.

**2.2.1 Soglia ricavi/compensi**


A mente di quanto previsto dal comma 71 dell'articolo 1 della L. 190/2014, così come modificato dal comma 54 dell'articolo 1 della L. 197/2022, «*Il regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti sono superiori a 100.000 euro. In tale ultimo caso è dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite*».

**Per il computo della soglia dei 100.000 euro occorre:**

→	Considerare tutti i ricavi e compensi effettivamente percepiti nell'anno
→	Non rilevano i ricavi e compensi fatturati nell'anno ma non incassati
→	Rilevano gli incassi relativi a ricavi o compensi fatturati negli anni precedenti

Come emerge dalla lettura della norma, e ulteriormente confermato dalla Circolare 32/E/2023, la soglia dei 100.000 euro deve essere monitorata senza effettuare ragguglio a periodo.

**2.2.2 La fatturazione delle operazioni attive**

Con il superamento della soglia dei 100mila euro di ricavi o compensi percepiti nell'esercizio, il contribuente muta regime contabile, passando da "soggetto non IVA" a "soggetto IVA". Secondo quanto espressamente previsto dalla norma, l'imposta sul valore aggiunto è dovuta a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento della soglia.

La trasposizione nel concreto del dettato di norma è stata chiarita dalla Circolare AdE 32/E/2023, grazie alla quale si è potuto comprendere l'interpretazione fornita dall'amministrazione finanziaria alla locuzione "operazioni effettuate che comportano il superamento della soglia": l'IVA è dovuta sull'intero ammontare dell'operazione il cui incasso comporta lo sfioramento della soglia, mentre non deve essere integrata con riferimento alle fatture già emesse prima dello sfioramento, ma incassate successivamente.

**Esempio 1 – Fatturazione contestuale all'incasso**

Nel caso in cui la fatturazione avvenga contestualmente all'incasso, occorre verificare l'ammontare dei ricavi / compensi e, laddove la fattura in via di emissione comporti lo sfioramento della soglia, l'intera operazione (e non solo la quota parte che esubera i 100.000 euro) sarà soggetta ad IVA.

Per esempio, assumendo che alla data del 31 ottobre 2023 siano stati incassati ricavi o compensi per 80.000 euro, una fattura emessa il 2 novembre, relativa ad un'operazione contestualmente incassata, per un ammontare di 30.000 euro, deve essere interamente assoggettata ad IVA (e non assoggettata ad IVA solo per i 10.000 euro che superano la soglia).

**Esempio 2 – Fatturazione non contestuale all'incasso**

Nel caso in cui la fatturazione venga anticipata rispetto all'incasso, a dover scontare IVA è la sola fattura il cui incasso genera lo scostamento, e tutte quelle emesse successivamente, mentre quelle già emesse senza addebito di IVA, anche se incassate dopo, non devono essere integrate.

Assumiamo i seguenti dati ipotetici:

Data		Importo
31 ottobre 2023	Ricavi o compensi già incassati	80.000 euro
31 ottobre 2023	Emessa fattura nr. 100, non incassata, senza addebito di IVA	30.000 euro
31 ottobre 2023	Emessa fattura nr. 101, non incassata, senza addebito di IVA	40.000 euro

Ipotizziamo poi che:

- la fattura 100 venga incassata il 3 novembre 2023;
- la fattura 101 venga incassata il 20 novembre 2023.

In questa ipotesi, l'avvenuto incasso della fattura nr. 100 in data 3 novembre 2023 porta i ricavi o compensi complessivamente percepiti a 110.000 euro. Pertanto, il contribuente perde il regime forfettario con effetto immediato, e su tale operazione si rende integralmente dovuta l'imposta sul valore aggiunto.



**NOTA BENE** - Per assoggettare ad IVA l'operazione, originariamente fatturata fuori campo IVA, il contribuente è tenuto ad emettere nota di variazione in aumento ad integrazione della fattura originaria, ai sensi dell'articolo 26 del D. P.R. 633/1972.

Diversamente, all'atto del successivo incasso della fattura 101, non deve essere operata alcuna rettifica IVA, poiché la stessa è dovuta solo con riferimento al documento originariamente emesso senza IVA ed il cui incasso ha determinato la perdita del regime agevolato. Tutte le ulteriori operazioni fatturate a partire dal momento in cui viene perso il regime agevolato (ovvero, nel nostro esempio, fatturate a partire dal 3 novembre 2023) sono soggette ad IVA.

**2.2.3 Fisco elettronico**

Come precisato dalla circolare 32/E/2023, a partire dal momento in cui il contribuente è obbligato all'adozione del regime ordinario IVA, le fatture possono essere emesse **esclusivamente in formato elettronico**.

Quanto sopra vale anche nel caso in cui il cambio obbligato di regime interessi un contribuente in regime forfettario ancora esonerato, fino al 31 dicembre 2023, dagli obblighi di emissione di fattura elettronica in ragione del conseguimento, nel 2021, di ricavi o compensi inferiori a 25.000 euro ragguagliati a periodo.



**NOTA BENE** - Il cambio di regime contabile deve essere correttamente rappresentato anche nella configurazione del Registratore Telematico. Deve infatti risultare che il contribuente non è più in regime forfettario, bensì in regime ordinario, e i documenti commerciali devono essere emessi con IVA esposta.

**2.2.4 Detrazione e rettifica dell'IVA assolta sugli acquisti**

A partire dal momento in cui viene superata la soglia dei 100.000 euro di ricavi o compensi percepiti, il contribuente diventa un soggetto IVA a tutti gli effetti.

Se per quanto riguarda gli acquisti effettuati a partire dalla data di adozione del regime ordinario IVA non vi sono peculiarità da segnalare, più attenzione merita il delicato passaggio della rettifica della detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti.

Secondo quanto previsto dall'articolo 19 bis-2 del D.P.R. 633/72, nel caso di passaggio da un regime IVA ad un regime non IVA, e viceversa, l'IVA assolta sugli acquisti deve essere rettificata.

La rettifica interessa l'IVA assolta sull'acquisto di:

- beni non ancora ceduti al momento del cambio del regime contabile;
- servizi non ancora utilizzati al momento del cambio del regime contabile;
- acquisti di beni ammortizzabili (senza considerare quelli di costo unitario non superiore a 516,26 euro e quelli per i quali la percentuale di ammortamento è superiore al 25%).

Per quanto riguarda i beni ammortizzabili:

- occorre considerare l'anno di messa in funzione ed i quattro anni successivi;
- per i beni immobili occorre considerare l'anno di acquisto o ultimazione ed i nove anni successivi.

Oggetto della rettifica sono tutti i "quinti" o "decimi" di IVA che ricadono in un regime contabile diverso rispetto a quello vigente all'atto dell'acquisto, con conseguente obbligo di restituzione nel caso in cui sia stata detratta l'imposta in origine, ma poi si transiti ad un regime non IVA, oppure - come nel caso che qui interessa - con facoltà di recupero dell'IVA originariamente non detratta nel caso di passaggio da regime "non IVA" a "regime IVA".



**NOTA BENE** - Come precisato dalla Circolare 32/E/2023, nell'anno in cui il contribuente viene estromesso dal regime agevolato, la rettifica IVA sui beni strumentali deve essere rapportata ai mesi nei quali il contribuente è divenuto soggetto IVA.

### Esempio

Un contribuente ha perso il regime agevolato, per superamento della soglia dei ricavi conseguiti, a partire al 1° ottobre 2023. In tale data tale contribuente ha:

- Beni invenduti – rimanenze di magazzino, per le quali in sede di acquisto, non ha portato in detrazione IVA per un ammontare pari a 1.000 euro, in ragione del fatto che tali acquisti sono stati effettuati in vigenza del regime forfettario;
- Servizi non fruiti - in data 30 settembre 2023 il contribuente ha ricevuto una fattura per canone di leasing anticipato relativo ad un macchinario, che si riferisce al IV trimestre 2023: per tale fattura non è stato esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA in quanto pervenuta quando il contribuente era ancora in regime forfettario. Tuttavia, si tratta di un servizio la cui fruizione ricadrà in un periodo "IVA", visto che si ipotizza il passaggio al regime ordinario dal 1° ottobre 2023. Per tale ragione, l'intera IVA relativa a tale fattura (che ipotizziamo pari a 300 euro) può essere recuperata dal contribuente, mediante rettifica;
- Beni ammortizzabili: ipotizziamo che il contribuente abbia acquistato, e messo in funzione, un macchinario nell'anno 2021, assolvendo IVA sull'acquisto pari a 2.000 euro, che non ha portato in

detrazione in quanto anche in tale anno era in regime forfettario. Con riferimento a tale IVA occorre considerare il quinquennio 2021 – 2025, e quindi 400 euro di IVA per ciascun anno. La rettifica a favore del contribuente può essere effettuata con riferimento ai “quinti”, ovvero alle annualità, nelle quali il contribuente è soggetto IVA; pertanto, la rettifica a favore del contribuente riguarda gli anni 2024 e 2025, nella loro interezza (euro 400 x 2), mentre per l’anno 2023 occorre considerare solo i mesi “IVA”, ovvero solo ottobre, novembre e dicembre (400 euro x 3/12 = euro 100). La rettifica inerente al bene ammortizzabile è quindi complessivamente pari a 900 euro.

Rettifica IVA a favore del contribuente				
2021	2022	2023	2024	2025
1/5 IVA euro 400	1/5 IVA euro 400	1/5 IVA euro 400	1/5 IVA euro 400	1/5 IVA euro 400
Soggetto NON IVA	Soggetto NON IVA	Soggetto IVA dal 1° ottobre 2023	Soggetto IVA	Soggetto IVA
Euro 0	Euro 0	Euro 400*3/12 = euro 100	Euro 400	Euro 400



**NOTA BENE** - In conseguenza di quanto sopra esposto, il contribuente può rettificare a proprio favore l’IVA assolta sugli acquisti per complessivi euro 2.200, pari a 1.000 euro di IVA relativa ai beni invenduti alla data del passaggio da regime forfettario a regime ordinario IVA, 300 euro per IVA su canone di leasing (servizio non fruito alla data del cambio di regime IVA) e 900 euro per il bene strumentale acquistato nel 2021 (recuperando per intero le quote relative al 2024 e 2025 e in parte la quota relativa al 2023).

Tale variazione sarà da indicarsi in sede di dichiarazione IVA anno 2024, anno di imposta 2023, come variazione di segno positivo nel quadro VF, IVA acquisti, rigo VF70.

SEZ. 4	
IVA ammessa in detrazione	VF70 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-) 2.200 ,00
	VF71 IVA ammessa in detrazione ,00

### 2.2.5 Adempimenti IVA

A partire dal momento in cui il contribuente transita al regime ordinario IVA, lo stesso è tenuto a:

- ➔ Istituire i registri e le scritture contabili previsti dal titolo II del DPR 600/73
- ➔ Liquidare periodicamente l’IVA e presentare la LIPE. Nella comunicazione periodica devono essere incluse esclusivamente le operazioni effettuate a partire dal momento in cui il contribuente è transitato al regime ordinario IVA
- ➔ Predisporre e trasmettere la dichiarazione IVA relativa all’anno di avvenuto passaggio, includendo nella stessa solo le operazioni effettuate assoggettate ad IVA in ragione del mutato regime contabile, e le operazioni passive registrate a partire da quando il contribuente è soggetto IVA. Non devono essere indicate le operazioni effettuate nel periodo nel quale il contribuente era in regime forfettario.

**2.2.6 Registri contabili e determinazione del reddito**

A partire dal momento in cui il contribuente viene estromesso dal regime forfettario, lo stesso deve istituire i registri e le scritture contabili. **Tali registri saranno diversi a seconda della tipologia di contribuente e della scelta del regime contabile adottato post estromissione dal regime forfettario.**

<b>Liberi professionisti</b>	Registri IVA e registro degli incassi e pagamenti, oppure registri IVA integrati.
<b>Imprese</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➔ Registri IVA, in caso di contabilità semplificata con opzione per la "cassa virtuale" di cui all'articolo 18 comma 5 del D.P.R. 600/73;</li> <li>➔ Registri IVA e registro degli incassi e pagamenti, oppure registri IVA integrati, nel caso di contabilità semplificata per cassa effettiva.</li> </ul>



**NOTA BENE** - Le annotazioni dovranno essere effettuate, a partire dalla data di estromissione, secondo le regole ordinarie previste per il regime adottato post fuoriuscita dal regime agevolato. Posto che la tassazione del reddito avverrà comunque a IRPEF ordinaria per l'intera annualità, è necessario tenere traccia contabile anche di tutte le operazioni effettuate in regime forfettario, prima dell'estromissione. La Circolare 32/E/2023 a tal proposito precisa che tali operazioni dovranno essere annotate sui libri contabili entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi.

In sintesi, entro il termine previsto per la presentazione dei redditi, dovranno essere contabilizzate anche tutte le operazioni redditualmente rilevanti effettuate in costanza di regime forfettario:

- ➔ Ricavi o compensi (fuori campo IVA);
- ➔ Costi e spese (compresa IVA indetraibile).



**NOTA BENE** - Per quanto riguarda i costi sostenuti in regime forfettario, l'imposta sul valore aggiunto, essendo indetraibile, viene portata in aumento ai costi stessi. Tuttavia, occorre considerare che la norma consente di effettuare la rettifica dell'IVA; in tal caso, l'IVA che viene portata in detrazione mediante la rettifica non può essere ricompresa nei costi.

Quando sopra vale anche nel caso in cui il contribuente decida di non operare la rettifica IVA, poiché, come precisato nella Circolare, "in tale ipotesi l'indetraibilità dell'IVA non deriverebbe da cause oggettive che precludono l'esercizio del relativo diritto, bensì da una valutazione discrezionale del contribuente".

In altri termini, **se il contribuente decide di rinunciare al diritto alla rettifica della detrazione, l'IVA a credito che non viene recuperata per scelta del contribuente non può nemmeno essere considerata quale costo deducibile, e viene pertanto definitivamente persa.**

**2.3 La verifica delle LIPE**

In sede di predisposizione del modello IVA è necessario verificare la puntuale e tempestiva trasmissione delle comunicazioni periodiche IVA (LIPE).



**NOTA BENE** - Laddove si ravvisino errori od omissioni, e non si sia già provveduto all'invio tardivo delle LIPE omesse, o alla trasmissione di LIPE a rettifica di quelle precedentemente presentate, è necessario compilare il quadro VH.





**RICORDA** - In caso di omesso invio, oppure di invio con dati errati, si applica il regime sanzionatorio di cui all'art. 11 del D.lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997, comma 2-ter: sanzione amministrativa da euro 500 a euro 2.000, ridotta alla metà se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza di legge, ovvero se nel medesimo termine viene effettuata la trasmissione corretta dei dati.

Le sanzioni possono essere ridotte ricorrendo al ravvedimento operoso, ex articolo 13, comma 1, lett. a-bis), del D.lgs. n. 472 del 1997, come da Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 104/E/2017:

- entro 15 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, euro 27,78 (1/9 di euro 250);
- entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore euro 55,56 (1/9 di euro 500);
- entro un anno euro 62,50 – inteso come entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è stata compiuta la violazione (1/8 di euro 500);
- entro due anni euro 71,43 (1/7 di euro 500);
- oltre due anni euro 83,33 (1/6 di euro 500);
- dopo la constatazione della violazione euro 100 (1/5 di euro 500).

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione 104/2017, ha fornito utili tabelle per l'individuazione dell'ammontare della sanzione dovuta in caso di ravvedimento operoso per omessa o errata presentazione LIPE:

Tabella A – invio tardivo o rettifica dati entro 15 giorni dalla scadenza originaria

		anno n	anno n+1	anno n+2	n+6 (art. 57 del d.P.R. n. 633/1972)	dell'atto impositivo
<b>III° trimestre</b>  30 novembre anno n	15 dicembre anno n	euro 27,78 (sanzione base di euro 250 ridotta a 1/9) <b>entro il 28 febbraio anno n+1</b>	euro 31,25 (sanzione base di euro 250 ridotta a 1/8) <b>entro il 30 aprile anno n+1</b>	euro 35,71 (sanzione base di euro 250 ridotta a 1/7) <b>entro il 30 aprile anno n+2</b>	euro 41,67 (sanzione base di euro 250 ridotta a 1/6) <b>entro il 31 dicembre n+6</b> (art. 57 del d.P.R. n. 633/1972)	euro 50 (sanzione base di euro 250 ridotta a 1/5) <b>fino alla notifica dell'atto impositivo</b>
<b>IV° trimestre</b>  28 (o 29) febbraio anno n+1	15 marzo anno n+1  (anche tramite presentazione, nella medesima data, della dichiarazione)	euro 27,78 (sanzione base di euro 250 ridotta a 1/9) <b>entro il 29 maggio anno n+1</b>	euro 31,25 (sanzione base di euro 250 ridotta a 1/8) <b>entro il 30 aprile anno n+2</b>	euro 35,71 (sanzione base di euro 250 ridotta a 1/7) <b>entro il 30 aprile anno n+3</b>	euro 41,67 (sanzione base di euro 250 ridotta a 1/6) <b>entro il 31 dicembre n+7</b> (art. 57 del d.P.R. n. 633/1972)	euro 50 (sanzione base di euro 250 ridotta a 1/5) <b>fino alla notifica dell'atto impositivo</b>

**Tabella B – invio tardivo o rettifica dati oltre 15 giorni dalla scadenza originaria**
**Tabella B**

<b>Scadenza Adempimento</b>	<b>Correzione oltre i 15 giorni</b>	<b>Ravv. ex art. 13, comma 1, lett. a-bis</b>	<b>Ravv. ex art. 13, comma 1, lett. b</b>	<b>Ravv. ex art. 13, comma 1, lett. b-bis</b>	<b>Ravv. ex art. 13, comma 1, lett. b-ter</b>	<b>Ravv. ex art. 13, comma 1, lett. b-quater</b>
<b>I° trimestre</b> 31 maggio anno n	dal 16 giugno anno n	euro 55,56 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/9) <b>entro il 29 agosto anno n</b>	euro 62,50 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/8) <b>entro il 30 aprile anno n+1</b>	euro 71,43 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/7) <b>entro il 30 aprile anno n+2</b>	euro 83,33 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/6) <b>entro il 31 dicembre n+6</b>	euro 100 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/5) <b>fino alla notifica dell'atto</b>

					(art. 57 del d.P.R. n. 633/1972)	<b>impositivo</b>
<b>II° trimestre</b> 16 settembre anno n	dal 2 ottobre anno n	euro 55,56 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/9) <b>entro il 15 dicembre anno n</b>	euro 62,50 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/8) <b>entro il 30 aprile anno n+1</b>	euro 71,43 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/7) <b>entro il 30 aprile anno n+2</b>	euro 83,33 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/6) <b>entro il 31 dicembre n+6</b> (art. 57 del d.P.R. n. 633/1972)	euro 100 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/5) <b>fino alla notifica dell'atto impositivo</b>
<b>III° trimestre</b> 30 novembre anno n	dal 16 dicembre anno n	euro 55,56 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/9) <b>entro il 28 febbraio anno n+1</b>	euro 62,50 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/8) <b>entro il 30 aprile anno n+1</b>	euro 71,43 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/7) <b>entro il 30 aprile anno n+2</b>	euro 83,33 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/6) <b>entro il 31 dicembre n+6</b> (art. 57 del d.P.R. n. 633/1972)	euro 100 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/5) <b>fino alla notifica dell'atto impositivo</b>
<b>IV° trimestre</b> 28 (o 29) febbraio anno n+1	dal 16 marzo anno n+1  (anche tramite presentazione, nella medesima data, della dichiarazione)	euro 55,56 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/9) <b>entro il 29 maggio anno n+1</b>	euro 62,50 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/8) <b>entro il 30 aprile anno n+2</b>	euro 71,43 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/7) <b>entro il 30 aprile anno n+3</b>	euro 83,33 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/6) <b>entro il 31 dicembre n+7</b> (art. 57 del d.P.R. n. 633/1972)	euro 100 (sanzione base di euro 500 ridotta a 1/5) <b>fino alla notifica dell'atto impositivo</b>

**Il cd. decreto Semplificazioni** (decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122, pubblicata in Gazzetta Ufficiale nr. 193 del 19 agosto 2022) **ha modificato il termine di presentazione della LIPE del II trimestre dell'anno** (articolo 21-bis, comma 1, del decreto-legge 78 del 31 maggio 2010, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010 nr. 122), spostando il termine dal 16 al 30 settembre, a valere dall'anno 2022.

Di conseguenza, **le indicazioni presenti nella Risoluzione ADE 104/E/2017 relative al II trimestre dell'anno non risultano essere più attuali e devono essere sostituite dalle seguenti:**

**Tabella A aggiornata per LIPE II trimestre**

Invio dei dati esatti, o non precedentemente inviati, relativi alla LIPE del II trimestre, entro 15 giorni dalla data di scadenza originaria, ovvero entro il 15 ottobre:

<b>Ammontare sanzione ridotta:</b>	Euro 27,78	Euro 31,25	Euro 35,71	Euro 41,67	Euro 50,00
<b>Versamento entro il</b>	29 dicembre anno in corso (X)	30 aprile anno (X) + 1	30 aprile anno (X) + 2	31 dicembre anno (X) + 6	Fino alla notifica dell'atto impositivo

**Tabella B aggiornata per LIPE II trimestre**

Invio dei dati esatti, o non precedentemente inviati, relativi alla LIPE del II trimestre, oltre 15 giorni dalla data di scadenza originaria, ovvero entro il 15 ottobre:

<b>Ammontare sanzione ridotta:</b>	Euro 55,56	Euro 62,50	Euro 71,43	Euro 83,33	Euro 100,00
<b>Versamento entro il</b>	29 dicembre anno in corso (X)	30 aprile anno (X) + 1	30 aprile anno (X) + 2	31 dicembre anno (X) + 6	Fino alla notifica dell'atto impositivo



**RICORDA** - La sanzione deve essere versata indicando il codice tributo 8911, sezione Erario.

**2.4 La verifica dei versamenti e la problematica del credito virtuale**

Oltre alla verifica della correttezza delle LIPE, è fondamentale verificare il versamento delle somme dovute a seguito di liquidazione periodica, ivi incluso l'acconto IVA. Quanto sopra poiché nel caso in cui dal dichiarativo emerga un saldo a credito in presenza di versamenti correttamente effettuati, tale credito diviene invece "virtuale" per l'ammontare pari ai versamenti dovuti ma non onorati.



**NOTA BENE** - Devono essere considerati tutti i versamenti periodici relativi all'anno 2023, anche se effettuati tardivamente (ravveduti o meno che siano) fino alla data di presentazione del modello IVA 2024. Da ciò consegue il fatto che, se uno o più versamenti periodici sono stati omessi, la via preferibile è quella di procedere al versamento del dovuto (con sanzioni ridotte grazie al ravvedimento operoso) entro i termini di presentazione del dichiarativo, al fine di evitare la problematica del credito virtuale.

Laddove ciò non sia possibile, occorre prestare la massima attenzione nella compilazione del quadro VL al fine di evitare l'emergere di un credito inesistente.

Al fine di comprendere appieno la problematica, è bene ricordarne la genesi. A partire dal 2017, anno di introduzione della Comunicazione periodica IVA (CD. LIPE), l'impatto sul saldo del dichiarativo annuale IVA, in caso di omesso versamento di IVA periodica, è profondamente cambiato.

Infatti, ante LIPE, gli eventuali versamenti periodici omessi andavano ad incidere direttamente sulla determinazione del saldo annuale, aumentando il debito finale, che poteva essere versato "a saldo" (inclusa la possibilità di rateizzazione), fermo restando la sanzione dovuta per il ritardato versamento dell'IVA periodica. Laddove, invece, dal dichiarativo fosse risultato un saldo a credito in presenza di versamenti regolari, tale credito veniva decurtato degli omessi versamenti, sino ad azzerarsi o, addirittura, trasformarsi in debito.

Con l'avvento delle LIPE, tutto è cambiato. Ogni liquidazione periodica IVA costituisce un debito a sé stante, e come tale è oggetto di recupero da parte dell'Agenzia delle Entrate sulla base di quanto risulta nelle comunicazioni periodiche.



**NOTA BENE** - È stato inoltre previsto che in caso di versamenti omessi, tali versamenti - non concorrendo in somma algebrica alla definizione del saldo annuale - di fatto non incidono sul saldo finale del dichiarativo laddove lo stesso si presenti a debito anche in caso di versamenti regolari, mentre incidono sul saldo finale a credito, che non può emergere in ragione di versamenti non effettuati. In questo caso viene ad originarsi il cd. "credito potenziale", o "credito virtuale", che torna nella disponibilità del contribuente solo a versamento avvenuto, dietro compilazione del quadro VQ.

Al fine di predisporre correttamente la dichiarazione IVA 2024 è pertanto indispensabile verificare se tutti i versamenti periodici dovuti per l'anno 2023 siano stati correttamente effettuati, alla scadenza ordinaria, o ravveduti o comunque versati, anche a seguito di versamento non spontaneo, entro il termine di presentazione della dichiarazione, 30 aprile 2024.

In presenza di versamenti non effettuati, possono presentarsi due diverse situazioni, a seconda di quello che sarebbe stato il saldo della dichiarazione IVA laddove tutti i versamenti fossero stati eseguiti.

<b>Dichiarazione a debito se i versamenti fossero stati regolari</b>	→	I versamenti omessi saranno sanzionati in base alla LIPE / Quadro VH senza influenzare il saldo finale della dichiarazione.
<b>Dichiarazione a credito se i versamenti fossero stati regolari</b>	→	La quota parte di credito corrispondente ai versamenti non eseguiti viene «congelata», influenzando direttamente il saldo finale della dichiarazione.

### 2.4.1 Compilazione del modello IVA, rigo VL30

<b>VL30</b> Ammontare IVA periodica					1		,00	
	IVA periodica dovuta	IVA periodica versata	IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità	IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento	2	3	4	5

nel **campo 2** → ammontare complessivo dell'IVA periodica dovuta, come risultante dalle LIPE o dal quadro VH (nel caso di LIPE omesse o errate), senza contare l'IVA non versata in

quanto inferiore a 25,82 euro. Occorre considerare anche l'importo dell'acconto IVA esposto al rigo VP13 della LIPE del IV trimestre dell'anno;

**CAMPO 2 - ammontare complessivo dell'IVA periodica dovuta:** somma colonna 1 rigo VP14 LIPE (senza considerare gli importi non versati in quanto non superiori a 25,82 euro) + VP13, campo 2 (acconto IVA), oppure dati VH

VL30 Ammontare IVA periodica	1								
									,00
	2	IVA periodica dovuta	3	IVA periodica versata	4	IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità	5	IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento	
									,00

nel campo 3 →

totale dei **versamenti periodici**, compresi l'acconto IVA e gli interessi trimestrali, nonché l'imposta versata a seguito di **ravvedimento operoso** di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, relativi al 2023 (codici tributo da 6001 a 6012 per i versamenti mensili; da 6031 a 6033 per i versamenti trimestrali e il 6034 per il versamento del quarto trimestre effettuato dai contribuenti di cui all'art. 73, comma 1, lett. e) e 74, comma 4; 6013 e 6035 per l'acconto; da 6720 a 6727 per i versamenti effettuati per subforniture;

**CAMPO 3 - somma versamenti eseguiti con F24**, con codici tributo:

- da 6001 a 6012 per i versamenti mensili;
- da 6031 a 6033 per i versamenti trimestrali e il 6034 per trimestrali speciali
- 6013 e 6035 per l'acconto;
- da 6720 a 6727 per i versamenti effettuati per subforniture

Considerare tutti i versamenti eseguiti fino al termine di presentazione della dichiarazione IVA, compresi quelli spontanei (ravvedimento operoso)

VL30 Ammontare IVA periodica	1								
									,00
	2	IVA periodica dovuta	3	IVA periodica versata	4	IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità	5	IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento	
									,00

nel campo 4 →

ammontare dell'IVA periodica, relativa al 2023, versata a seguito del ricevimento delle **comunicazioni degli esiti del controllo automatizzato**, ai sensi dell'art. 54-bis, riguardanti le LIPE (art. 21-bis del D.L. n. 78 del 2010). In particolare, occorre indicare la quota d'imposta dei versamenti effettuati con codice tributo 9001 (al netto di sanzioni e interessi) e anno di riferimento 2023, **fino alla data di presentazione della dichiarazione**;

**CAMPO 4 - somma versamenti eseguiti a seguito di preavviso di irregolarità - controllo automatizzato** art. 54-bis (avvisi bonari), riguardanti le LIPE anno 2023 - Codice 9001 al netto di sanzioni e interessi - anno di riferimento 2023.

VL30	Ammontare IVA periodica				1		
		IVA periodica dovuta	IVA periodica versata	IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità	IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento	,00	
2	,00	3	,00	4	,00	5	,00

nel campo 5 → l'ammontare dell'IVA periodica, relativa al 2023, versata fino alla data di presentazione della dichiarazione, a seguito della notifica di **cartelle di pagamento**;

**CAMPO 5** - ammontare dell'IVA periodica, relativa al 2023, versata fino alla data di presentazione della dichiarazione, a seguito della notifica di **cartelle di pagamento**

VL30	Ammontare IVA periodica				1		
		IVA periodica dovuta	IVA periodica versata	IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità	IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento	,00	
2	,00	3	,00	4	,00	5	,00

nel campo 1 → il maggiore tra l'importo indicato nel campo 2 e la somma di quelli indicati nei campi 3, 4 e 5.

VL30	Ammontare IVA periodica				1		
		IVA periodica dovuta	IVA periodica versata	IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità	IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento	,00	
2	,00	3	,00	4	,00	5	,00

**2.4.2 Spettanza del credito in caso di versamenti periodici omessi**

Le regole di compilazione del RIGO VL33, IVA A CREDITO, prevedono che si debba calcolare la differenza tra la somma degli importi dei crediti (rigo VL4, VL11, campo 1, VL12, campo 1, e da rigo VL24 a VL31) e la somma degli importi dei debiti (rigo VL3 e da rigo VL20 a VL23).

VL32	IVA A DEBITO		,00
	ovvero		
VL33	IVA A CREDITO		,00

Se tale differenza è positiva nel presente rigo deve essere indicato l'importo che si ottiene considerando tra gli importi a credito la somma dei campi 3, 4 e 5 del rigo VL30 (IVA periodica versata) in luogo del campo 1 del medesimo rigo.



**NOTA BENE** - Nel calcolo del credito emergente dalla dichiarazione occorre tenere conto esclusivamente dei versamenti effettuati. Qualora da tale calcolo emerga un importo negativo il presente rigo non deve essere compilato.

**Esempio 1 – Dichiarazione che chiude a debito anche presenza di versamenti regolari**

Contribuente a liquidazione IVA trimestrale:

Periodo	Debito periodo	Versato
<b>I Trimestre</b>	1.000,00 €	1.000,00 €
<b>II Trimestre</b>	6.000,00 €	non versato
<b>III Trimestre</b>	2.000,00 €	2.000,00 €
<b>IV Trimestre</b>	3.000,00 €	(in annuale)

Il quadro VL risulta così compilato:

<b>VL30</b> Ammontare IVA periodica				9.000,00
	IVA periodica dovuta	IVA periodica versata	IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità	IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento
	2 9.000,00	3 3.000,00	4 ,00	5 ,00
<b>VL31</b> Ammontare dei debiti trasferiti (*)				,00
<b>VL32</b> IVA A DEBITO			2.970,00	
ovvero				
<b>VL33</b> IVA A CREDITO				,00
<b>VL34</b> Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale				,00
<b>VL35</b> Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati in sede di dichiarazione annuale				,00
<b>VL36</b> Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale			30,00	
<b>VL37</b> Credito ceduto da società di gestione del risparmio ai sensi dell'art. 8 del d.l. n. 351/2001			,00	
<b>VL38</b> TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 - VL35 + VL36)			3.000,00	



**NOTA BENE** - Si osservi che il saldo del dichiarativo, a debito, non tiene conto dei 6.000 euro di versamenti omessi in corso d'anno, che saranno oggetto di separato recupero da parte dell'Agenzia delle Entrate. Quanto sopra poiché se il dichiarativo IVA chiude a debito in presenza di versamenti regolari, tale saldo a debito non cambia in presenza di versamenti omessi.

Completamente diversa è invece la situazione in cui sono presenti dei versamenti omessi, laddove il dichiarativo IVA avrebbe chiuso con un credito se i versamenti fossero stati regolari.

**Esempio 2 – Dichiarazione che avrebbe chiuso a credito se i versamenti periodici fossero stati tutti onorati; i versamenti omessi azzerano il credito disponibile**

Periodo	Debito periodo	Versato
<b>I Trimestre</b>	1.000,00 €	1.000,00 €
<b>II Trimestre</b>	6.000,00 €	<b>non versato</b>
<b>III Trimestre</b>	2.000,00 €	2.000,00 €
<b>IV Trimestre</b>	-5.000,00 €	(in annuale)

Ferme restando le regole di compilazione del rigo VL30, sopra riportate, in questo caso entrano in gioco anche le regole di compilazione del rigo VL33:

**Rigo VL33 totale IVA a credito**



Calcolare la differenza tra la somma degli importi dei crediti (rigo VL4, VL11, campo 1, VL12, campo 1, e da rigo VL24 a VL31) e la somma degli importi dei debiti (rigo VL3 e da rigo VL20 a VL23). Se tale differenza è positiva nel presente rigo deve essere indicato l'importo che si ottiene considerando tra gli importi a credito la somma dei campi 3, 4 e 5 del rigo VL30 (IVA periodica versata) in luogo del campo 1 del medesimo rigo.



**NOTA BENE** - Nel calcolo del credito emergente dalla dichiarazione occorre tenere conto esclusivamente dei versamenti effettuati. Qualora dal calcolo sovra esposto emerga un importo negativo il rigo VL33 – totale IVA a credito – non deve essere compilato.

Di conseguenza, nel caso prospettato il quadro VL si presenta come segue:

					1		9.000,00
<b>VL30</b>	Ammontare IVA periodica				IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità		IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento
	IVA periodica dovuta	IVA periodica versata					
	2	3	4	5			
	9.000,00	3.000,00					,00
<b>VL31</b>	Ammontare dei debiti trasferiti (*)						
<b>VL32</b>	IVA A DEBITO						
	ovvero						
<b>VL33</b>	IVA A CREDITO						
<b>VL34</b>	Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale						
<b>VL35</b>	Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati in sede di dichiarazione annuale						
<b>VL36</b>	Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale						
<b>VL37</b>	Credito ceduto da società di gestione del risparmio ai sensi dell'art. 8 del d.l. n. 351/2001						
<b>VL38</b>	TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 - VL35 + VL36)						
<b>VL39</b>	TOTALE IVA A CREDITO (VL33 - VL37)						
<b>VL40</b>	Versamenti effettuati a seguito di utilizzo in eccesso del credito						
					Differenza tra IVA periodica dovuta e IVA periodica versata		Differenza tra credito potenziale e credito effettivo
<b>VL41</b>					1		2
					6.000,00		5.000,00
<b>VA</b>	<b>VB</b>	<b>VC</b>	<b>VD</b>	<b>VE</b>	<b>VF</b>	<b>VJ</b>	<b>VH</b>
X				X	X		X
<b>VM</b>	<b>VK</b>	<b>VN</b>	<b>VL</b>	<b>VP</b>	<b>VQ</b>	<b>VT</b>	<b>VX</b>
			X			X	
<b>VO</b>	<b>VG</b>						

Si osservi che i 6.000 euro di IVA periodica non versati (II trimestre 2023) azzerano il credito, generando 1.000 euro di credito potenziale.



**NOTA BENE** - Si noti come, basandosi sulle sole liquidazioni di periodo, senza verificare la correttezza dei versamenti periodici effettuati, si potrebbe rischiare di utilizzare in compensazione (libera fino a 5.000 euro di credito) un ipotetico credito come da liquidazione IVA del IV trimestre, mentre tale credito è a tutti gli effetti inesistente in ragione dell'omesso versamento in corso d'anno.

**Esempio 3 – Dichiarazione che avrebbe chiuso a credito se i versamenti periodici fossero stati tutti onorati; i versamenti omessi riducono il credito disponibile**

Nel caso a seguire si evidenzia come i versamenti periodici omessi possano **erodere solo in parte il credito**, rendendolo in parte effettivo ed in parte virtuale. Il contribuente, in presenza di versamenti regolari, avrebbe chiuso con un credito IVA di 3000 euro.

Situazione in presenza di versamenti regolari, il dichiarativo avrebbe recato i seguenti ammontari:

				1	2.000,00
<b>VL30</b>	Ammontare IVA periodica				
		IVA periodica dovuta	IVA periodica versata	IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità	IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento
		2	3	4	5
		2.000,00	2.000,00	,00	,00
<b>VL31</b>	Ammontare dei debiti trasferiti (*)				,00
<b>VL32</b>	IVA A DEBITO ovvero			,00	
<b>VL33</b>	IVA A CREDITO				3.000,00
<b>VL34</b>	Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale				,00
<b>VL35</b>	Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati in sede di dichiarazione annuale				,00
<b>VL36</b>	Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale			,00	
<b>VL37</b>	Credito ceduto da società di gestione del risparmio ai sensi dell'art. 8 del d.l. n. 351/2001			,00	
<b>VL38</b>	TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 - VL35 + VL36)			,00	
<b>VL39</b>	TOTALE IVA A CREDITO (VL33 - VL37)				3.000,00

Alla luce di questa situazione di partenza, si ipotizzi ora che l'IVA periodica dovuta non sia stata versata. In tal caso la dichiarazione IVA annuale chiude con un credito effettivo di 1.000 euro, pari a 3.000 euro di credito teorico al netto del versamento non eseguito:

				1	2.000,00
<b>VL30</b>	Ammontare IVA periodica				
		IVA periodica dovuta	IVA periodica versata	IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità	IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento
		2	3	4	5
		2.000,00	,00	,00	,00
<b>VL31</b>	Ammontare dei debiti trasferiti (*)				,00
<b>VL32</b>	IVA A DEBITO ovvero			,00	
<b>VL33</b>	IVA A CREDITO				1.000,00
<b>VL34</b>	Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale				,00
<b>VL35</b>	Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati in sede di dichiarazione annuale				,00
<b>VL36</b>	Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale			,00	
<b>VL37</b>	Credito ceduto da società di gestione del risparmio ai sensi dell'art. 8 del d.l. n. 351/2001			,00	
<b>VL38</b>	TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 - VL35 + VL36)			,00	
<b>VL39</b>	TOTALE IVA A CREDITO (VL33 - VL37)				1.000,00
<b>VL40</b>	Versamenti effettuati a seguito di utilizzo in eccesso del credito				,00
<b>VL41</b>				Differenza tra IVA periodica dovuta e IVA periodica versata	Differenza tra credito potenziale e credito effettivo
				1	2
				2.000,00	2.000,00



**NOTA BENE** - Si ricorda che tra le voci di "IVA PERIODICA DOVUTA" rientra anche l'acconto IVA così come evidenziato in sede di LIPE del IV trimestre dell'anno. Pertanto, nel caso in cui l'acconto con criterio storico, dichiarato come dovuto in sede di LIPE, non sia stato effettivamente versato, e si intenda rideterminarlo al ribasso con criterio previsionale, sarà necessario **ripresentare la LIPE**.

**2.5 Quadro VQ, il recupero del credito virtuale degli anni precedenti**

Il credito potenziale si libera quando i versamenti periodici inizialmente omessi vengono effettivamente eseguiti. Occorre tenere in considerazione:

- ➔ i versamenti **non spontanei** oppure quelli sospesi a seguito di eventi eccezionali;
- ➔ effettuati dal termine di presentazione della dichiarazione precedente ed entro il termine di presentazione della dichiarazione attuale.



**NOTA BENE** - Al fine di far emergere il credito potenziale, in ragione dei versamenti non spontanei effettuati, occorre compilare il quadro VQ.

**QUADRO VQ**  
VERSAMENTI PERIODICI  
OMESSI

	1 Anno	2 Differenza tra IVA periodica dovuta e IVA periodica versata	3 Differenza tra credito potenziale e credito effettivo	4 IVA periodica versata a seguito di comunicazioni in anni precedenti
<b>VQ1</b>	<input type="text"/>	<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>
	5 IVA periodica versata a seguito di comunicazioni d'irregolarità	6 IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento	7 Versamenti sospesi per eventi eccezionali	8 Credito maturato
	<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>
	9 Codice fiscale		10 Modulo	11 Gruppo
	<input type="text"/>		<input type="text"/>	<input type="text"/>
<b>VQ2</b>	<input type="text"/>	<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>	<input type="text" value="0,00"/>
	5 <input type="text" value="0,00"/>	6 <input type="text" value="0,00"/>	7 <input type="text" value="0,00"/>	8 <input type="text" value="0,00"/>
	9 <input type="text"/>		10 <input type="text"/>	11 <input type="text"/>

I dati da indicare sono:

<b>Colonna 1</b>	➔	l'anno d'imposta cui si riferisce l'IVA periodica non versata;
<b>Colonna 2</b>	➔	la differenza, se positiva, tra l'IVA periodica dovuta e l'IVA periodica versata, pari alla differenza tra il campo 2 e la somma dei campi 3, 4 e 5 del rigo VL30 della dichiarazione annuale relativa all'anno d'imposta di colonna 1;
<b>Colonna 3</b>	➔	con riferimento all'anno d'imposta indicato in colonna 1, la differenza, se positiva, tra il credito che si sarebbe generato qualora l'IVA periodica dovuta fosse stata interamente versata entro la data di presentazione della relativa dichiarazione annuale ("credito potenziale") e il credito effettivamente liquidato nel rigo VL33 della medesima dichiarazione. Il rigo va compilato solo se la predetta differenza è positiva e, in tal caso, va comunque compilato anche in assenza di versamenti non spontanei.
<b>Colonna 4</b>	➔	l'ammontare dell'IVA periodica relativa all'anno d'imposta di colonna 1 versata, a seguito del ricevimento di comunicazioni d'irregolarità e/o a seguito della notifica di cartelle di pagamento e/o a seguito di versamenti precedentemente sospesi, <b>fino alla data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta precedente</b> . Tale importo è pari alla somma dei versamenti indicati nelle colonne 4, 5, 6 e

		7 del quadro VQ del modello precedente, riferiti al medesimo anno di colonna 1;
<b>Colonna 5</b>	→	l'ammontare dell'IVA periodica relativa all'anno d'imposta di colonna 1 versata, a seguito del ricevimento di comunicazioni d'irregolarità (quota d'imposta dei versamenti effettuati con codice tributo 9001 e come anno di riferimento quello di colonna 1), nel periodo compreso tra il giorno successivo alla data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno precedente e la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno oggetto di dichiarazione;
<b>Colonna 6</b>	→	l'ammontare dell'IVA periodica relativa all'anno d'imposta di colonna 1 versata, a seguito della notifica di cartelle di pagamento, nel periodo compreso tra il giorno successivo alla data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno precedente e la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno oggetto di dichiarazione;
<b>Colonna 7</b>	→	l'ammontare dell'IVA periodica relativa all'anno d'imposta di colonna 1 versata, a seguito della ripresa dei versamenti dopo la sospensione per eventi eccezionali nel periodo compreso tra il giorno successivo alla data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno precedente e la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno oggetto di dichiarazione;
<b>Colonna 8</b>	→	l'ammontare del credito che matura per effetto dei versamenti esposti nelle precedenti colonne 5, 6 e 7. L'importo del credito è pari al risultato, se positivo, del seguente calcolo: (col. 5 + col. 6 + col. 7) – il maggiore tra (col. 2 – col. 3 – col. 4) e 0.

In sintesi, a partire dal dichiarativo relativo all'anno successivo a quello in cui è maturato un credito potenziale, con il quadro VQ occorre:

- ricordare la presenza di tale credito virtuale, specificando a quale anno si riferisce;
- indicare tutti i versamenti effettuati con riferimento agli originari versamenti periodici omessi, distinguendo se il versamento è stato effettuato in ragione di comunicazioni di irregolarità o cartelle;
- se il versamento si protrae per più anni, riportare il saldo di quanto già versato negli anni precedenti.

Quanto sopra per "tracciare" il versamento di ciò che originariamente era stato omesso e far emergere il credito virtuale.

### Esempio

Torniamo al caso 2 riportato al capitolo precedente, ipotizzando che lo stesso si riferisca alla dichiarazione IVA dello scorso anno, ovvero Modello IVA 2023 anno 2022. Da tale dichiarativo è emerso un credito potenziale di 5.000 euro, in ragione di un omesso versamento periodico di 6.000 euro.

Ipotizziamo quindi che tale omesso versamento venga onorato, a seguito di comunicazione di irregolarità:

- ➔ Dopo il termine di presentazione del modello IVA 2023, e prima del termine di presentazione del modello IVA 2024, per 500 euro.
- ➔ Dopo il termine di presentazione del modello IVA 2024, e prima del termine di presentazione del modello IVA 2025, per i residui 5.500 euro.



**NOTA BENE** - In sede di modello IVA 2024, nel quadro VQ, si darà evidenza dell'avvenuto versamento dei 500 euro, ma non emergerà credito potenziale, in quanto i 500 euro versati devono prima essere imputati al debito originario.

QUADRO VQ VERSAMENTI PERIODICI OMESSI	Anno 1 2022	Differenza tra IVA periodica dovuta e IVA periodica versata 2 6.000,00	Differenza tra credito potenziale e credito effettivo 3 5.000,00	IVA periodica versata a seguito di comunicazioni in anni precedenti 4 ,00
VQ1	IVA periodica versata a seguito di comunicazione d'irregolarità 5 500,00	IVA periodica versata a seguito di cartella di pagamento 6 ,00	Versamenti sospesi per eventi eccezionali 7 ,00	Credito maturato 8 ,00

Detto in altri termini, posto che l'omesso versamento è pari a 6.000 euro, e visto che, se tale versamento fosse stato effettuato, il dichiarativo avrebbe chiuso con un credito di 5.000 euro, di fatto prima si saldano i 1.000 euro di debito effettivo, e solo dopo si va a ricostituire il credito potenziale (vedasi schema a seguire):

1.000,00 €	<b>Versamento omesso euro 6.000</b>	Debito euro 1.000	Versato 500
2.000,00 €		Credito potenziale euro 5.000	Versato 5.500
3.000,00 €			
4.000,00 €			
5.000,00 €			
6.000,00 €			

Alla luce di quanto sopra, nel modello IVA 2024 si dovrà dare memoria del credito virtuale di 5.000 relativo all'anno 2022 (emerso dal modello IVA 2023), che scaturisce da un omesso versamento di 6.000 euro.

Si dovrà inoltre dare notizia dell'avvenuto parziale pagamento di 500 euro, ma nessun ammontare a favore del contribuente sarà riconosciuto.

Solo nel dichiarativo IVA 2025 emergerà il credito virtuale, posto che con il versamento degli ulteriori 5.500 euro dovuti, si andrà a saldare totalmente la quota parte di debito (1000 euro) e a ricostituire il credito congelato.

Tutto ciò, dando notizia nel quadro VQ del credito potenziale, dell'ammontare del versamento originariamente omesso, del fatto che nell'anno precedente sono stati versati 500 euro e del fatto che nell'anno oggetto di dichiarazione (o meglio, entro il termine di presentazione del dichiarativo dell'anno oggetto di dichiarazione) si è provveduto al saldo.

QUADRO VQ VERSAMENTI PERIODICI OMESSI		Anno	Differenza tra IVA periodica dovuta e IVA periodica versata	Differenza tra credito potenziale e credito effettivo	IVA periodica versata a seguito di comunicazioni in anni precedenti
		1 2022	2 6.000,00	3 5.000,00	4 500,00
<b>VQ1</b>	IVA periodica versata a seguito di comunicazione d'irregolarità	5 5.500,00	IVA periodica versata a seguito di cartella di pagamento	6 ,00	Versamenti sospesi per eventi eccezionali
				7 ,00	Credito maturato
					8 5.000,00

In questa situazione, nel modello IVA 2025 vengono effettivamente recuperati i 5.000 euro di credito originariamente congelato. Tale ammontare andrà direttamente ad influire sulla liquidazione IVA annuale dell'anno 2024, mediante esposizione la riga VL12:

<b>VL12</b> Versamenti periodici omessi	1 5.000,00
	Gruppo IVA (*) 2 ,00



**NOTA BENE** - Nel quadro VQ possono essere indicati solo i versamenti **non spontanei**. In caso di "ravvedimento lungo", occorre presentare dichiarazione integrativa relativa all'anno con riferimento al quale sono stati ravveduti i versamenti inizialmente omessi. Vi è da evidenziare il fatto che, grazie alle LIPE, le comunicazioni di compliance relative ad omessi versamenti pervengono in tempi rapidi, seguite da avviso bonario, in presenza del quale non è più possibile avvalersi delle riduzioni delle sanzioni (ravvedimento operoso)

## 2.6 La dichiarazione integrativa ultrannuale, quadro VN

Un ulteriore aspetto da ricordare nella predisposizione della dichiarazione IVA annuale è quello relativo all'indicazione dei crediti relativi ad annualità precedenti, emergenti da dichiarazioni integrative cd. "ultrannuali".



Come noto, la gestione delle dichiarazioni integrative è stata modificata negli ultimi anni; ai sensi dell'**art. 2, comma 8-bis**, del **decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322**, come modificato dall'art. 5 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, la presentazione di una dichiarazione integrativa (a favore o a sfavore) è consentita entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento.

È dunque venuto meno il diverso trattamento che era riservato alle dichiarazioni a favore del contribuente - che prima delle modifiche introdotte dal D.L. 193/2016 potevano essere presentate solo entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva - rispetto a quelle a sfavore, che potevano essere presentate fino al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui era stata presentata la dichiarazione originaria (poi fino al 31 dicembre del quinto anno successivo, a partire dal periodo d'imposta 2015 ai sensi della Legge n. 208/2015).

Tempi unificati, dunque, ma le modalità di trattamento, per la natura stessa delle dichiarazioni integrative e per le specifiche disposizioni di legge, non sono uguali nel caso di dichiarazione a sfavore o a favore.



**ATTENZIONE!** Se la dichiarazione integrativa è a sfavore del contribuente, ovvero emergono maggiori imposte da versare (o crediti inferiori a quanto originariamente esposto), va da sé che sono dovute le sanzioni sulle minori imposte versate a scadenza originaria / sui maggiori crediti inizialmente vantati. Il 'cerchio' della dichiarazione integrativa, tuttavia, si conclude con la presentazione della suddetta dichiarazione e con il versamento delle maggiori somme e sanzioni, senza ulteriori ripercussioni sulla 'catena temporale' dei dichiarativi.

Non così, invece, in caso di dichiarazione integrativa a favore. È evidente, infatti, che la circostanza che un credito sia stato originariamente espresso per una cifra inferiore a quello spettante porta con sé due conseguenze: la prima è che, non essendovi danno per l'Erario, per la presentazione della dichiarazione integrativa non saranno dovute sanzioni. La seconda è che occorre gestire l'effetto che la variazione di un credito ha nei periodi di imposta successivi.

Tale gestione, è regolata con puntualità dalla norma, che impone una serie precisa di adempimenti e che inibisce la presentazione di dichiarazioni integrative a cascata.

Nell'ambito delle dichiarazioni integrative a favore occorre pertanto effettuare un primo distinguo:

- dichiarazioni presentate entro i termini di trasmissione della dichiarazione successiva quella errata;
- dichiarazioni presentate oltre tale termine (integrative 'ultrannuali').

La presentazione di una dichiarazione integrativa a favore, presentata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, consente di utilizzare immediatamente il maggior credito emergente dalla dichiarazione in compensazione, nel rispetto delle normali regole che regolano la compensazione stessa.

Se, invece, la dichiarazione integrativa a favore viene presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, il credito che ne scaturisce può essere utilizzato in compensazione solo per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata l'integrativa.



**NOTA BENE** - Con la mera presentazione della dichiarazione l'integrativa "ultrannuale" non è possibile procedere a recuperare subito i maggiori crediti in compensazione. È infatti necessario, preliminarmente, compilare un apposito quadro del dichiarativo relativo all'anno in cui la dichiarazione integrativa è stata presentata, per recuperare le maggiori somme a credito emergenti dall'integrativa stessa.

In sintesi, in caso di dichiarazione integrativa a favore, in sede di modello IVA 2024 anno 2023:

- è consentito esporre direttamente l'ammontare del credito dell'anno precedente, come rettificato dalla dichiarazione integrativa, ma solo se tale credito si riferisce all'anno di imposta precedente, ovvero il

2022, e quanto sopra a condizione che la dichiarazione integrativa venga trasmessa entro i termini di presentazione del modello IVA 2024, ovvero prima del 30 aprile 2024;

- per quanto riguarda, invece, le eventuali dichiarazioni integrative a favore che si riferiscono ad annualità precedenti, il maggior credito risultante da tali dichiarazioni dovrà essere **esposto nel quadro VN**.



**NOTA BENE** - A poter essere esposti nel quadro VN, e quindi recuperati in sede di liquidazione IVA annuale, nel modello IVA 2024 sono i crediti emergenti dalle dichiarazioni IVA integrative a favore **presentate nel corso dell'anno 2023**.



**Istruzioni di compilazione del dichiarativo**

Il quadro VN è riservato ai soggetti che hanno presentato una dichiarazione integrativa a favore ai sensi dell'art. 8, comma 6-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello di riferimento della dichiarazione integrativa. Il quadro può essere compilato solo nel dichiarativo relativo all'anno in cui la dichiarazione integrativa (presentata oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo a quello di riferimento) viene trasmessa.

**MODELLO IVA 2024**  
Periodo d'imposta 2023

CODICE FISCALE

**AGENZIA ENTRATE**

**QUADRI VN-VQ**  
DICHIAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE,  
VERSAMENTI PERIODICI OMESSI

Mod. N.

	Anno	Gruppo	Maggior credito		Codice fiscale	Modulo
<b>QUADRO VN</b>						
DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE						
VN1	1	2	,00	4		5
VN2			,00			
VN3			,00			
VN4			,00			

Occorre indicare i seguenti dati:

- **colonna 1**, l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa (ad esempio, per la dichiarazione integrativa IVA 2021, indicare 2020);
- **colonna 2**, da barrare da parte della società controllante di una procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo qualora il credito, da indicare nella colonna 3, emerge dal prospetto IVA 26 PR di una dichiarazione integrativa presentata nel 2023 relativa alla medesima procedura;
- **colonna 3**, il credito derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione integrativa, per la quota non chiesta a rimborso nella dichiarazione integrativa stessa. Tale importo concorre alla determinazione del saldo annuale e, pertanto, va riportato nel rigo VL11 oppure nel rigo VW28, colonna 1, se è barrata la colonna 2;

- **colonna 4**, il codice fiscale del soggetto cui si riferisce la dichiarazione integrativa qualora diverso dal soggetto che l'ha presentata (ad esempio, in caso di incorporazione qualora la dichiarazione integrativa dell'incorporata sia stata presentata dall'incorporante);
- **colonna 5**, in presenza di più moduli a seguito di trasformazioni sostanziali soggettive che comportano la compilazione di più sezioni 3 del quadro VL, il numero che individua il primo dei moduli riferiti al soggetto partecipante alla trasformazione (compreso il dichiarante) che ha presentato la dichiarazione integrativa (ad esempio, se la società incorporata ha presentato nel 2023, prima dell'operazione straordinaria, una dichiarazione integrativa a favore e la società incorporante compila per se stessa un modulo e per la società incorporata due moduli, riferiti a due attività gestite con contabilità separata, nella presente colonna occorre indicare il numero 2). Nel caso in cui nel 2023 siano state presentate dichiarazioni integrative relative a diversi anni e/o diversi soggetti (vedi col. 4) occorre compilare un rigo del presente quadro per ciascuna annualità e per ciascun soggetto. Si precisa che, qualora nell'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa il soggetto non partecipava alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo a cui partecipa, invece, nel 2023, il credito indicato in colonna 3 non può confluire nella medesima procedura in quanto relativo ad un periodo d'imposta precedente a quello di adesione alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo.

### Esempio

Un contribuente a liquidazione IVA mensile presente un saldo di liquidazione IVA annuale a credito, calcolato sulla scorta della movimentazione relativa all'anno 2023, pari ad euro 2.000.

Tale contribuente, nel corso dell'anno 2023, ha anche trasmesso dichiarazione integrativa a favore IVA relativa all'anno 2000 (modello IVA 2021 anno 2000); da tale dichiarazione integrativa emerge un maggior credito di 1.000 euro.

### Compilazione quadro VN

QUADRO VN		Anno	Gruppo	Maggior credito	Codice fiscale	Modulo
DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE		1	2	3	4	5
VN1		2020		1.000,00		
VN2				,00		
VN3				,00		
VN4				,00		

### Effetti sul quadro VL, liquidazione IVA annuale

Il maggior credito dell'anno 2020, emergente da dichiarazione integrativa a favore presentata nel 2023, confluisce nella liquidazione IVA annuale, mediante esposizione al rigo VL11. In conseguenza di ciò, il credito IVA annuale complessivo diviene pari a 3.000 euro.

d'imposta	<b>VL4 IMPOSTA A CREDITO (VL2 - VL1)</b>		2.000,00
Sez. 2 - Credito anno precedente	<b>VL8</b> Credito risultante dalla dichiarazione per il 2021 o credito annuale non trasferibile (*)	1	,00
	di cui credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio (*)	2	,00
	<b>VL9</b> Credito compensato nel modello F24		,00
	<b>VL10</b> Eccedenza di credito non trasferibile (*)		,00
	<b>VL11</b> Crediti art. 8, comma 6-quater, D.P.R. n. 322/98	1	1.000,00
	Gruppo IVA (*)	2	,00
	<b>VL12</b> Versamenti periodici omessi	1	,00
	Gruppo IVA (*)	2	,00
	<b>VL33 IVA A CREDITO</b>		3.000,00
	<b>VL34</b> Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale		,00
	<b>VL35</b> Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati in sede di dichiarazione annuale		,00
	<b>VL36</b> Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale		,00
	<b>VL37</b> Credito ceduto da società di gestione del risparmio ai sensi dell'art. 8 del d.l. n. 351/2001		,00
	<b>VL38 TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 - VL35 + VL36)</b>		,00
	<b>VL39 TOTALE IVA A CREDITO (VL33 - VL37)</b>		3.000,00
	<b>VL40</b> Versamenti effettuati a seguito di utilizzo in eccesso del credito		,00

### 2.7 Il controllo delle compensazioni

Con riferimento:

- ➔ al credito emergente dalla precedente dichiarazione IVA;
- ➔ agli eventuali crediti trimestrali richiesti in compensazione mediante presentazione del modello TR.

**NOTA BENE** - È necessario verificare le compensazioni effettivamente operate **fino alla data di presentazione del dichiarativo IVA**.

Nel caso in cui residui credito inutilizzato, ad avvenuta trasmissione del modello IVA, questo **non potrà più essere utilizzato in compensazione con modello F24**, in quanto la quota residua concorre alla liquidazione IVA annuale 2023 (diminuendo l'ammontare dovuto, nel caso di dichiarazione a debito, o "rigenerandosi" quale quota parte del nuovo credito al 31 dicembre 2023, nel caso di dichiarazione a credito).

### Quadro VL

Sez. 2 - Credito anno precedente	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2022 o credito annuale non trasferibile (*)	1	,00
	di cui credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio (*)	2	,00
	di cui eccedenza dell'ultima dichiarazione del Gruppo IVA cessato o dell'ultimo Prospetto IVA 26 PR della liquidazione IVA di gruppo cessata	3	,00
	<b>VL9</b> Credito compensato nel modello F24		,00
Sez. 3 - Determinazione dell'IVA a debito o a credito relativa a tutte le attività esercitate		DEBITI	CREDITI
	<b>VL20</b> Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2)	,00	
	<b>VL21</b> Ammontare dei crediti trasferiti (*)	,00	
	<b>VL22</b> Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2023 compensato nel mod. F24	,00	

## 2.8 Gestione del credito IVA

In caso di:

- posizione IVA a credito, l'eccedenza detraibile può essere:
  - ↘ utilizzata in compensazione "verticale", cioè in detrazione del debito IVA risultante dalle liquidazioni periodiche relative all'anno successivo, a partire dalla prima liquidazione mensile o trimestrale, senza alcun limite di importo (fatte salve le limitazioni previste per le società di comodo)
  - ↘ utilizzata in compensazione "orizzontale", cioè di altre imposte e contributi mediante Modello F24, nel rispetto delle apposite limitazioni prevista dalla legge
  - ↘ chiesta a rimborso, nel rispetto delle apposite condizioni previste dalla legge.

## 2.9 Società di comodo e credito IVA

Le società che risultino non operative ai sensi dell'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 devono compilare il rigo **VA15**:

Sez. 2 - Dati riepilogativi relativi a tutte le attività

<b>VA10</b>	Riservato ai soggetti che hanno usufruito di agevolazioni per eventi eccezionali Indicare il codice desunto dalla "Tabella eventi eccezionali" delle istruzioni	1	
<b>VA11</b>	Gruppo IVA art. 70-bis	1	
<b>VA12</b>	Riservato all'indicazione di eccedenze di credito di società ex controllanti da garantire Eccedenza di credito di gruppo relativa all'anno <sup>1</sup> Importo compensato nell'anno 2023 <sup>2</sup> ,00		
<b>VA13</b>	Operazioni effettuate nei confronti di condomini		,00
<b>VA14</b>	Regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014) Barrare la casella se si tratta dell'ultima dichiarazione in regime ordinario IVA	1	
<b>VA15</b>	Società di comodo	1	

- Codice "1" società di comodo per l'anno oggetto della dichiarazione;
- Codice "2" società di comodo per l'anno oggetto della dichiarazione e per quello precedente;
- Codice "3" società di comodo per l'anno oggetto della dichiarazione e per i due precedenti;
- Codice "4" società di comodo per l'anno oggetto della dichiarazione e per i due precedenti e che non ha effettuato nel triennio operazioni rilevanti ai fini dell'IVA non inferiori all'importo che risulta dall'applicazione delle percentuali di cui all'art. 30, comma 1, della legge n. 724 del 1994.



**ATTENZIONE!** Nei casi di cui ai codici 1, 2 e 3 il **credito IVA non può essere utilizzato in compensazione**, ma può essere riportato nella liquidazione periodica successiva (IVA su IVA). Nel caso di cui al codice 4, come precisato con la circolare n. 25 del 4 maggio 2007, trova applicazione la disposizione contenuta nell'ultimo periodo del comma 4, dell'art. 30, della legge n. 724 del 1994, che prevede la **perdita definitiva del credito IVA annuale** (credito non compensabile e non riportabile a nuovo).

## 2.10 La compensazione orizzontale del credito IVA con modello F24



La compensazione orizzontale del credito IVA, se effettuata per un importo superiore a 5.000 euro annui, può essere eseguita a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione cui emerge il credito stesso (art. 17, comma 1, del D.lgs. n. 241 del 1997).

Il limite di 5.000 euro:

- è riferito all'anno di maturazione del credito IVA ed è calcolato distintamente per ciascuna tipologia di credito IVA, annuale o trimestrale, anche se i crediti sono relativi alla medesima annualità;
- non comprende i crediti IVA che, in tutto o in parte, siano utilizzati in compensazione "verticale", cioè con i versamenti IVA, anche se esposti nel Modello F24.

### 2.10.1 Visto di conformità

Il comma 1, lett. a), n. 7, dell'art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009, subordina l'utilizzo in compensazione del credito IVA annuale per importi superiori a 5.000 euro alla presenza del visto di conformità nella dichiarazione. In alternativa all'apposizione del visto di conformità è possibile far sottoscrivere la dichiarazione dall'organo incaricato ad effettuare il controllo contabile.

Il limite è elevato a 50.000 euro per le start up innovative dall'art. 4, comma 11-novies, del decreto-legge n. 3 del 2015.

### 2.10.2 Regime premiale ISA

Il visto di conformità **non è richiesto ai contribuenti "virtuosi ISA"** per le compensazioni orizzontali fino a 50.000 euro.

Tali contribuenti:

- Compensano liberamente e senza necessità di invio del dichiarativo, il credito IVA 2023, a partire dal 1° gennaio 2024;
- Trasmettono telematicamente la dichiarazione IVA Modello IVA 2024, con evidenza del regime premiale e senza visto di conformità, e a partire dal decimo giorno successivo all'avvenuta acquisizione della dichiarazione, possono compensare il credito IVA oltre 5.000 euro, e fino a 50.000 euro;
- In caso di compensazioni oltre 50.000 euro, anche i contribuenti virtuosi ISA sono tenuti a trasmettere il dichiarativo provvisto di visto di conformità o sottoscrizione dell'organo incaricato ad effettuare il controllo contabile.

La casella "Esonero dall'apposizione del visto di conformità" è posta nel frontespizio, riquadro "Firma della dichiarazione":

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	Indicare il numero di moduli Le caselle relative ai quadri compilati sono poste in calce al quadro VL	Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario <input type="checkbox"/>	Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario <input type="checkbox"/>
	Situazioni particolari <input type="checkbox"/>	Codice <input type="checkbox"/>	Esonero dall'apposizione del visto di conformità <input type="checkbox"/>
		Firma	

Ai sensi del D.L. n. 50 del 2017, art 9-bis, comma 11, ai contribuenti "virtuosi" ISA è riconosciuto il **regime premiale**, che prevede:

- esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente all'imposta sul valore aggiunto;
- esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto per un importo non superiore a 50.000 euro annui.

Il grado di affidabilità che deve essere raggiunto per godere del regime premiale è annualmente stabilito con Provvedimento ADE. Per quanto riguarda il credito IVA maturato al 31 dicembre 2023, occorre guardare al



Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 140005 del 27 aprile 2023

che subordina il beneficio qui in esame a un:

- punteggio ISA almeno pari a 8 in sede di Modello Redditi 2023 anno di imposta 2022;
- oppure punteggio **medio ISA** modello Redditi 2023 anno di imposta 2022 e modello Redditi 2022 anno di imposta 2021 almeno pari a 8,5.



**NOTA BENE** – La soglia dei 50.000 euro si riferisce alle richieste di compensazione effettuate nell'anno 2024. Deve pertanto essere considerata cumulativamente con riferimento al credito IVA annuale al 31 dicembre 2023 effettivamente oggetto di compensazione orizzontale e agli eventuali crediti infrannuali trimestrali anno 2024, richiesti in compensazione. Per quanto riguarda i crediti emergenti da TR, non rileva l'effettiva avvenuta compensazione; il credito per il quale viene richiesta la *possibilità* di compensare con modello TR si considera, ai fini della soglia qui in esame, come già compensato.



**INFORMA** - La circolare 20/E/2019 ha precisato che, in caso di accertamento, se il livello di affidabilità degli ISA scende al di sotto della soglia di 8, il credito compensato verrà considerato indebito per la parte eccedente il limite di 5.000 euro, con la conseguenza che il versamento compensato sarà considerato omesso e verrà applicata anche la sanzione del 30%.

Ai sensi dell'art. 34, comma 1, della legge n. 388 del 2000, come modificato dall'art. 1, comma 72, della legge n. 234 del 2021, non può essere utilizzato in compensazione in misura superiore al limite annuale di 2.000.000 di euro.



**ATTENZIONE!** A seguito di quanto disposto dal decreto Adempimenti, D.Lgs. 8 gennaio 2024, n. 1, la soglia di esonero dall'apposizione del visto, **a partire dal modello IVA 2025 anno 2024** aumenta dagli attuali 50.000 a 70.000 euro, probabilmente contro un aumento del "punteggio minimo" ISA richiesto, che sarà stabilito da successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

### 2.10.3 Sintesi dei tempi e dei modi di compensazione del credito annuale IVA 2023

Ammontare	Necessaria trasmissione telematica dichiarazione IVA	Necessari visto di conformità o sottoscrizione organo di controllo	Credito compensabile con modello F24 a partire dal	Canale di trasmissione del modello F24 che espone il credito in compensazione
Fino a 5.000 euro	NO	NO	1° gennaio 2024	Solo canali Agenzia Entrate
Oltre 5.000 euro e fino a 50.000 euro ISA "virtuosi"	SI	NO	Dal decimo giorno successivo all'acquisizione della dichiarazione	Solo canali Agenzia Entrate
Oltre 5.000 euro e fino a 50.000 euro ISA "non virtuosi"	SI	SI	Dal decimo giorno successivo all'acquisizione della dichiarazione	Solo canali Agenzia Entrate
Oltre 50.000 euro	SI	SI	Dal decimo giorno successivo all'acquisizione della dichiarazione	Solo canali Agenzia Entrate

## 2.11 Modalità di apposizione del visto di conformità

Il visto di conformità deve essere apposto nel frontespizio del modello IVA 2024:

VISTO DI CONFORMITÀ Riservato al C.A.F. o al professionista	Codice fiscale del responsabile del C.A.F.	Codice fiscale del C.A.F.
	Codice fiscale del professionista	Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del d.lgs. n. 241/1997
		FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA



**OSSERVA** - Deve esserci coincidenza / riconducibilità tra il soggetto che appone il visto di conformità ed il soggetto incaricato della trasmissione telematica del dichiarativo.

A tal proposito, le istruzioni di compilazione della dichiarazione IVA 2024 precisano:



Questo riquadro deve essere compilato per apporre il visto di conformità ed è riservato al responsabile del CAF o al professionista che lo rilascia. Negli spazi appositi vanno riportati il codice fiscale del responsabile del CAF e quello relativo allo stesso CAF, ovvero va riportato il codice fiscale del professionista.

Il responsabile dell'assistenza fiscale del CAF o il professionista deve inoltre apporre la propria firma che attesta il rilascio del visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del d.lgs. n. 241 del 1997.

**AVVERTENZA:** si ricorda che il visto di conformità, in base alla normativa e alla prassi vigente, non si considera validamente rilasciato nei seguenti casi:

- 1) il professionista che lo rilascia non risulta iscritto nell'elenco informatizzato dei professionisti abilitati tenuto dalle competenti Direzioni regionali;
- 2) il professionista che lo rilascia è iscritto nell'elenco di cui al punto 1) ma non coincide con il soggetto persona fisica che ha trasmesso la dichiarazione in via telematica (firmatario della sezione "Impegno alla presentazione telematica");
- 3) il professionista che lo rilascia è iscritto nell'elenco di cui al punto 1) ma non risulta "collegato" con l'associazione professionale o con la società di servizi o con la società tra professionisti che ha trasmesso la dichiarazione in via telematica;
- 4) il professionista che lo rilascia è iscritto nell'elenco di cui al punto 1), ma non risulta "collegato" con la società partecipata dal Consiglio nazionale, Ordine e Collegio che ha trasmesso la dichiarazione in via telematica;
- 5) in caso di CAF, quando il soggetto che lo rilascia non corrisponde al responsabile dell'assistenza fiscale (RAF) del CAF indicato nella presente sezione;
- 6) in caso di CAF-impresе, quando il soggetto che lo rilascia corrisponde al responsabile dell'assistenza fiscale (RAF) del CAF indicato nella presente sezione ma il CAF non risulta "collegato" con la società di servizi, cooperativa o consortile o con il consorzio o l'associazione che ha trasmesso la dichiarazione in via telematica;
- 7) in caso di associazione sindacale tra imprenditori, quando il soggetto che lo rilascia non risulta collegato con la società di servizi, cooperativa o consortile o con il consorzio che ha trasmesso la dichiarazione in via telematica.

In merito al punto 3) il professionista che rilascia il visto di conformità risulta "collegato" con il soggetto incaricato che trasmette la dichiarazione in via telematica quando quest'ultimo soggetto coincide con:

- 1) l'associazione o la società semplice costituita fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni in cui almeno la metà degli associati o dei soci è costituita da soggetti indicati all'art. 3, comma 3, lett. a) e b), del d.P.R. n. 322 del 1998 (art. 1, comma 1, lett. a), del decreto 18 febbraio 1999);

2) la società commerciale di servizi contabili le cui azioni o quote sono possedute per più della metà del capitale sociale da soggetti indicati all'art. 3, comma 3, lett. a) e b), del d.P.R. n. 322 del 1998 (art. 1, comma 1, lett. b), del decreto 18 febbraio 1999);

3) la società tra professionisti (S.T.P.) disciplinata dall'art. 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, di cui il professionista che appone il visto di conformità è uno dei soci.

In merito al punto 4), il professionista che rilascia il visto di conformità risulta "collegato" con il soggetto incaricato che trasmette la dichiarazione in via telematica quando quest'ultimo soggetto coincide con la società partecipata esclusivamente dai consigli nazionali, dagli ordini dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei consulenti del lavoro nonché dai rispettivi iscritti e dalle relative casse nazionali di previdenza e quelle partecipate esclusivamente dalle associazioni rappresentative dei soggetti indicati all'art. 3, comma 3, lett. b), del d.P.R. n. 322 del 1998 e dai rispettivi associati. Tale società può essere abilitata a svolgere la trasmissione in via telematica delle dichiarazioni per conto dei soggetti nei confronti dei quali l'amministrazione finanziaria ha riconosciuto la sussistenza dei requisiti di cui all'art. 3, comma 3, lett. a) e b), del d.P.R. n. 322 del 1998, sempreché il rappresentante legale della predetta società ovvero il soggetto da questi delegato alla presentazione della richiesta di abilitazione al servizio telematico sia uno dei soggetti indicati all'art. 3, comma 3, lett. a) e b), del d.P.R. n. 322 del 1998 (art. 3 del decreto 18 febbraio 1999).

In merito al punto 6), il soggetto che rilascia il visto di conformità risulta "collegato" con il soggetto incaricato che trasmette la dichiarazione in via telematica quando quest'ultimo soggetto coincide con:

1) la società di servizi le cui azioni o quote sono possedute per più della metà del capitale sociale da associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'art. 32, comma 1, lett. a), b), c) del d.lgs. n. 241 del 1997 ovvero, nella misura del cento per cento, da società di servizi partecipate per più della metà dalle predette associazioni (art. 2, comma 1, lett. a), del decreto 18 febbraio 1999);

2) la società cooperativa o società consortile cooperativa i cui aderenti sono, per più della metà, soci delle predette associazioni (art. 2, comma 1, lett. a), del decreto 18 febbraio 1999);

3) il consorzio o la società consortile di cui, rispettivamente, agli artt. 2602 e 2615-ter del codice civile, i cui aderenti sono, in misura superiore alla metà, associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'art. 32, comma 1, lettere a), b) e c), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e soci delle predette associazioni (art. 2, comma 1, lett. b), del decreto 18 febbraio 1999);

4) le associazioni di cui all'art. 36 del codice civile costituite tra associazioni sindacali tra imprenditori in cui almeno la metà degli associati è in possesso dei requisiti di cui all'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e quelle aderenti alle associazioni di cui alla lettera c) del menzionato articolo 32, comma 1, dello stesso decreto legislativo n. 241 del 1997 (art. 2, comma 1, lett. c), del decreto 18 febbraio 1999).

In merito al punto 7), (Risoluzione n. 103/E del 28 luglio 2017) il soggetto che rilascia il visto di conformità risulta "collegato" con il soggetto incaricato che trasmette la dichiarazione in via telematica quando lo stesso è un dipendente della società inquadrabile tra le società di cui all'articolo 2 del decreto 18 febbraio 1999, di seguito indicate:

1) la società di servizi le cui azioni o quote sono possedute per più della metà del capitale sociale da associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'art. 32, comma 1, lettere a), b), c) del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 ovvero, nella misura del cento per cento, da società di servizi partecipate per più della metà dalle predette associazioni (art. 2, comma 1, lettera a), del decreto 18 febbraio 1999);

2) la società cooperativa o società consortile cooperativa i cui aderenti sono, per più della metà, soci delle predette associazioni (art. 2, comma 1, lettera a), del decreto 18 febbraio 1999);

3) il consorzio o società consortile di cui, rispettivamente, agli articoli 2602 e 2615-ter del codice civile, i cui aderenti sono, in misura superiore alla metà, associazioni sindacali di categoria tra imprenditori di cui all'art. 32, comma 1, lettere a), b) e c), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e soci delle predette associazioni (art. 2, comma 1, lettera b), del decreto 18 febbraio 1999).

**2.12 Modalità di apposizione della sottoscrizione dell'organo di controllo**

In alternativa al visto di conformità, taluni soggetti possono fare ricorso alla sottoscrizione dall'organo incaricato ad effettuare il controllo contabile.

La sottoscrizione dell'organo di controllo viene evidenziata nel frontespizio del modello IVA 2024:

SOTTOSCRIZIONE ORGANO DI CONTROLLO	Soggetto	Codice fiscale	FIRMA

A tal proposito, le istruzioni di compilazione della dichiarazione IVA 2024 precisano:



Con la sottoscrizione della dichiarazione da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile viene attestata l'esecuzione dei controlli di cui all'art. 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999. Si evidenzia che l'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli comporta l'applicazione della sanzione di cui all'art. 39, comma 1, lett. a), primo periodo del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e, in caso di ripetute violazioni o di violazioni particolarmente gravi, è effettuata apposita segnalazione agli organi competenti per l'adozione di ulteriori provvedimenti.

Negli appositi campi devono essere indicati:

- ➔ dal revisore contabile iscritto nel Registro istituito presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, nella casella Soggetto, il codice 1;
- ➔ dal responsabile della revisione (ad esempio il socio o l'amministratore) se trattasi di società di revisione iscritta nel Registro istituito presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, nella casella Soggetto, il codice 2.

Occorre compilare, inoltre, un distinto campo nel quale indicare il codice fiscale della società di revisione, avendo cura di riportare nella casella Soggetto il codice 3 senza compilare il campo firma;

- ➔ dal collegio sindacale nella casella Soggetto, per ciascun membro, il codice 4. Il soggetto che effettua il controllo contabile deve, inoltre, indicare il proprio codice fiscale.

**2.13 Rimborso IVA**

I contribuenti che intendono richiedere a rimborso il credito IVA emergente dal modello IVA 2024 devono compilare i righe dedicati, presenti nel quadro VX, rigo VX 4.

Importo di cui si richiede il rimborso		1	<input type="text"/>	,00
di cui da liquidare mediante procedura semplificata		2	<input type="text"/>	,00
Causale del rimborso	3 <input type="checkbox"/>	Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	4 <input type="checkbox"/>	Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter
	5			<input type="text"/>
				,00
Esonero garanzia	7			<input type="checkbox"/>
<b>Attestazione delle società e degli enti operativi</b>				
Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non rientrare tra le società e gli enti non operativi di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dicembre 2000, n. 445.				
VX4	8		<input type="text"/>	Interpello
	FIRMA			9 <input type="checkbox"/>
<b>Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi</b>				
Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a), b) e c):				
<input type="checkbox"/>	a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;			
<input type="checkbox"/>	b) non risultano cedute nell'anno precedente la richiesta azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;			
<input type="checkbox"/>	c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.			
Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.			10	<input type="text"/>
			FIRMA	

Il credito IVA può essere richiesto a rimborso in presenza di precisi requisiti:

- ➔ nelle ipotesi previste dall'art. 30, comma 2, o dall'art. 34, comma 9, compete solo se l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione annuale è superiore a euro 2.582,28;
- ➔ senza limiti di importo in caso di avvenuta cessazione dell'attività
- ➔ se dal modello IVA 2024 emerge un credito, e parimenti emergeva un credito dalle dichiarazioni relative ai 2 anni immediatamente precedenti (IVA 2023 anno 2022 e IVA 2022 anno 2021). In tal caso, il rimborso può essere richiesto per il minore degli importi a credito emergenti dai tre dichiarativi, anche inferiore a euro 2.582,28.

Quanto alle modalità di compilazione, ed ai requisiti, le istruzioni di compilazione del dichiarativo precisano quanto segue:

- ➔ Il **campo 1** deve essere compilato indicando l'importo di cui si chiede il rimborso;
- ➔ Il **campo 2** deve essere compilato indicando la quota parte del rimborso per la quale il contribuente intende utilizzare la procedura semplificata di rimborso tramite l'agente della riscossione. Si evidenzia che il campo non deve essere compilato nelle ipotesi di rimborsi richiesti per contribuenti sottoposti

a procedure concorsuali nonché da contribuenti che hanno cessato l'attività, in quanto l'erogazione di tale tipologia di rimborso è di competenza esclusiva degli uffici delle entrate (circolare n. 84 del 12 marzo 1998). Tale quota, cumulata con gli importi che sono stati o che saranno compensati nel corso dell'anno 2024 nel modello F24, non può superare il limite previsto dalla normativa vigente pari a euro 2.000.000 (art. 34, comma 1, della legge n. 388 del 2000, come modificato dall'art. 1, comma 72, della legge n. 234 del 2021).

→ Il **campo 3** deve essere compilato indicando il codice corrispondente alla causale del rimborso (circolari della Direzione Generale Tasse n. 2 del 12 gennaio 1990, n. 13 del 5 marzo 1990 e n. 5 del 31 gennaio 1991, circolare n. 81/E del 14 marzo 1995):

↳ **Codice 1 – Art. 30, comma 1, cessazione di attività.** Il codice 1 va indicato dai contribuenti che nel corso dell'anno 2023 hanno cessato l'attività. Come precisato con circolare n. 84 del 12 marzo 1998, all'erogazione di tale tipologia di rimborsi provvedono esclusivamente gli uffici delle entrate.

↳ **Codice 2 – Art. 30, comma 2, aliquota media.** Il codice 2 va indicato dai contribuenti che richiedono il rimborso ai sensi dell'art. 30, comma 2, lett. a). Destinatari della norma sono coloro che effettuano esclusivamente o prevalentemente operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni. Il diritto al rimborso spetta se l'aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni supera quella mediamente applicata sulle operazioni attive effettuate, maggiorata del 10%. Nel calcolo dell'aliquota media occorre tenere conto della seconda cifra decimale. Le operazioni attive da considerare ai fini del calcolo sono le operazioni imponibili, comprese le cessioni di oro da investimento imponibile a seguito di opzione, di oro industriale, di argento puro, le cessioni di rottami di cui all'art. 74, commi 7 e 8, le operazioni effettuate ai sensi dell'art. 17, commi 6 e 7, e dell'art. 17-ter. Inoltre, vanno considerate le cessioni effettuate nei confronti dei soggetti terremotati e le cessioni di beni art. 10, terzo comma. Le operazioni passive da considerare, invece, sono costituite dagli acquisti e dalle importazioni imponibili per i quali è ammessa la detrazione dell'imposta. Si ricorda inoltre che nel calcolo dell'aliquota media è previsto che:

- devono essere esclusi gli acquisti, le importazioni e le cessioni di beni ammortizzabili;
- tra gli acquisti vanno comprese anche le spese generali;
- può essere computata, da parte dell'utilizzatore, l'imposta relativa ai canoni di locazione finanziaria di beni ammortizzabili (circolare n. 25 del 19 giugno 2012).

↳ **Codice 3 – Art. 30, comma 2, operazioni non imponibili.** Il codice 3 deve essere indicato dai contribuenti che richiedono il rimborso ai sensi dell'art. 30, comma 2, lett. b), in quanto hanno effettuato nell'anno operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8-bis e 9, nonché le operazioni non imponibili indicate negli artt. 41 e 58 del decreto-legge n. 331 del 1993, per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate nel periodo d'imposta 2023. Si ricorda che la percentuale deve essere arrotondata all'unità superiore. Trattasi in particolare delle operazioni non imponibili derivanti da:

- esportazioni, operazioni assimilate e servizi internazionali previsti negli artt. 8, 8-bis e 9 nonché operazioni ad essi equiparate per legge di cui agli artt. 71 (operazioni con il Vaticano e San Marino) e 72 (operazioni nei confronti di determinati organismi internazionali ecc.);
- cessioni di cui agli artt. 41 e 58 del d.l. n. 331/1993;
- le cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito IVA con spedizione in altro Stato membro della Unione Europea (art. 50-bis, comma 4, lett. f), del d.l. n. 331/1993);
- le cessioni di beni estratti da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori del territorio della Unione Europea (art. 50-bis, comma 4, lett. g), del d.l. n. 331/1993).

Si precisa che tra le suddette operazioni non imponibili sono da comprendere le operazioni effettuate fuori della Unione Europea dalle agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale previsto dall'art. 74-ter (vedasi la R.M. n. VI-13-1110/94 del 15 novembre 1994), nonché le esportazioni di beni usati e degli altri beni di cui al d.l. n. 41/1995. Per quanto concerne la determinazione dell'ammontare complessivo delle operazioni attive effettuate nell'anno d'imposta, si può fare riferimento alla somma dei valori assoluti dei righi VE40 e VE50. In caso di compilazione di più moduli, occorre fare riferimento alla somma dei corrispondenti righi dei moduli.

- ➔ **Codice 4 – Art. 30, comma 2, acquisti e importazioni di beni ammortizzabili e di beni e servizi per studi e ricerche.** Il codice 4 deve essere indicato dai contribuenti che richiedono il rimborso ai sensi dell'art. 30, comma 2, lett. c), limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili nonché di beni e servizi per studi e ricerche. Come precisato con la risoluzione n.122 del 2011, il rimborso può essere richiesto anche dalle società di leasing che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS. Riguardo all'imposta assolta sugli acquisti e importazioni di beni ammortizzabili, si ricorda che compete il rimborso dell'imposta detraibile sia relativamente agli acquisti registrati nel 2023 sia agli acquisti dei suddetti beni registrati in anni precedenti, nel caso in cui non ne sia già stato chiesto il rimborso o sia stato compensato nel modello F24, ma dalle annotazioni contabili l'imposta risulti riportata, in tutto o in parte, in detrazione negli anni successivi (cfr. circolare n. 13/1990). Si precisa che il rimborso compete non soltanto per gli acquisti e importazioni di beni ammortizzabili, ma anche per l'acquisizione dei medesimi in esecuzione di contratti di appalto (cfr. circolare n. 2/1990 e risoluzione n. 392/2007). Si evidenzia che come previsto dal decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351, convertito in legge 23 novembre 2001, n. 410, il rimborso compete per gli acquisti di immobili nonché per le spese di manutenzione sugli stessi effettuate dalle società di gestione del risparmio con le modalità e i termini ivi stabiliti.
- ➔ **Codice 5 – Art. 30, comma 2, operazioni non soggette all'imposta.** Il codice 5 deve essere indicato in caso di rimborso richiesto dai contribuenti ai sensi dell'art. 30, comma 2, lett. d), che abbiano effettuato nel 2023 prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli artt. da 7 a 7-septies. Si chiarisce che, al fine di stabilire la sussistenza della prevalenza di dette operazioni

rispetto all'ammontare complessivo delle operazioni effettuate, occorre considerare in aggiunta alle predette operazioni anche le esportazioni ed operazioni assimilate di cui agli artt. 8, 8-bis e 9 nonché le operazioni di cui agli artt. 41 e 58 del decreto-legge n. 331 del 1993. Inoltre, si avverte che l'esatto ammontare delle operazioni "fuori campo" deve essere calcolato facendo riferimento al momento della loro effettuazione, determinato applicando i criteri previsti dall'art. 6.

- ➔ **Codice 6 – Art. 30, comma 2, condizioni previste dall'art. 17, comma 3.** Il codice 6 va indicato dagli operatori non residenti che si siano identificati direttamente in Italia ai sensi dell'art. 35-ter ovvero che abbiano formalmente nominato, ai sensi dell'art. 17, comma 3, un rappresentante fiscale nello Stato, il quale è legittimato a richiedere il rimborso dell'IVA. Si precisa che con il provvedimento 30 dicembre 2005 pubblicato nella G.U. n. 48 del 27 febbraio 2006, è stato individuato il Centro operativo di Pescara come competente per la gestione dei rapporti con i soggetti identificatisi direttamente in Italia ai sensi dell'art. 35-ter.
- ➔ **Codice 7 – Art. 34, comma 9, esportazioni ed altre operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli.** Il codice 7 deve essere indicato in caso di rimborso richiesto dai produttori agricoli che abbiano effettuato cessioni di prodotti agricoli compresi nella Tabella A - parte prima, ai sensi dell'art. 8, primo comma, dell'art. 38-quater e dell'art. 72, nonché le cessioni intracomunitarie degli stessi. Il rimborso compete per l'ammontare corrispondente all'IVA (teorica) relativa ad operazioni non imponibili effettuate nel 2023 ovvero anche prima di tale anno, se non ne sia stato in precedenza richiesto il rimborso o sia stato compensato nel modello F24 ma computato in detrazione in sede di dichiarazione annuale. L'importo rimborsabile, così come quello detraibile, deve essere calcolato mediante l'applicazione delle percentuali di compensazione vigenti nel periodo di competenza (cfr. C.M. n. 145/E del 10 giugno 1998).
- ➔ **Codice 8 – Art. 30, comma 3, rimborso della minore eccedenza detraibile del triennio.** Il codice 8 deve essere indicato quando il rimborso compete se dalle dichiarazioni relative agli ultimi 3 anni (2021 - 2022 - 2023) risultino eccedenze d'imposta a credito anche se inferiori a euro 2.582,28. In tal caso, il rimborso spetta per il minore degli importi delle predette eccedenze detraibili (relativamente alla parte non chiesta già a rimborso o non compensata nel modello F24). In pratica il raffronto va eseguito fra gli ammontari dell'IVA computati in detrazione con riferimento ai due anni precedenti:
  - ↘ per l'anno 2021, l'importo è quello risultante dalla differenza tra l'IVA a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo VX5 e gli importi indicati al rigo VL9 della dichiarazione IVA/2023 relativa all'anno 2022, per la sola parte riguardante le compensazioni effettuate nel modello F24 con tributi diversi dall'IVA;
  - ↘ per l'anno 2022, l'importo è quello risultante dalla differenza tra l'IVA a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo VX5 e gli importi da indicare al rigo VL9 della dichiarazione IVA/2024 relativa all'anno 2023, per la sola parte riguardante le compensazioni effettuate nel modello F24 con tributi diversi dall'IVA.

Ai fini della determinazione dell'importo da chiedere a rimborso da parte della ex controllante di una procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo di cui all'articolo 73, si evidenzia che il predetto raffronto è effettuato considerando anche le eccedenze evidenziate nei prospetti riepilogativi IVA 26 PR.

- **Codice 9 – Coesistenza più presupposti.** Il codice 9 deve essere indicato nel caso in cui il contribuente, in possesso del requisito di cui al codice precedente e riguardante il rimborso della minore eccedenza detraibile del triennio, possieda anche acquisti di beni ammortizzabili o di beni e servizi per studi e ricerche, sempreché l'imposta afferente i detti acquisti non risulti già compresa nel minor credito chiesto a rimborso.
- **Codice 10 – Rimborso della minore eccedenza di credito non trasferibile alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo.** Il codice 10 deve essere utilizzato per chiedere a rimborso, ai sensi dell'art. 30, terzo comma, la minore eccedenza detraibile del triennio. In particolare, possono presentare istanza di rimborso i soggetti che hanno aderito ad una procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo nell'anno 2022 e che non hanno potuto trasferire al gruppo il credito emergente dalla dichiarazione IVA relativa all'anno 2021 nonché i soggetti che nell'anno 2021 partecipavano ad una procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo in qualità di controllanti e che nel 2022, avendo aderito ad una procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo in qualità di controllate, non hanno potuto trasferire al gruppo il credito emergente dal prospetto riepilogativo IVA 26PR relativo all'anno 2021 (confronta risoluzione n. 4/DPF del 2008 e risoluzione n. 56/E del 2011). A tal fine, occorre tenere presente:
  - ↘ per l'anno 2021, l'importo risultante dalla differenza tra l'IVA a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo VX5 della dichiarazione IVA/2022 e l'importo indicato al rigo VL9 della dichiarazione IVA/2023 relativa all'anno 2022. Per le ex controllanti di un gruppo IVA l'importo risultante dalla differenza tra l'IVA a credito indicata nel rigo VY5 del prospetto IVA 26PR/2022 e l'importo indicato al rigo VL9 della dichiarazione IVA/2023 relativa all'anno 2022;
  - ↘ per l'anno 2022, l'importo risultante dalla differenza tra l'IVA a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo VX5 della dichiarazione IVA/2023 relativa all'anno 2022 e l'importo da indicare al rigo VL9 della dichiarazione IVA/2024 relativa all'anno 2023;
  - ↘ per l'anno 2023, l'importo indicato nel rigo VX2, campo 1, della dichiarazione IVA/2024 relativa all'anno 2023.

Si evidenzia che i soggetti che hanno aderito all'IVA di gruppo in anni precedenti al 2022 devono tenere presente:

- ↘ per l'anno 2021, l'importo risultante dalla differenza tra l'IVA a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo VX5 della dichiarazione IVA/2022 relativa all'anno 2021 e l'importo indicato al rigo VL9 della dichiarazione IVA/2023 relativa all'anno 2022;
- ↘ per l'anno 2022, l'importo risultante dalla differenza tra l'IVA a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo VX5 della dichiarazione IVA/2023 relativa all'anno 2022 e l'importo da indicare al rigo VL9 della dichiarazione IVA/2024 relativa all'anno 2023;

- ↳ per l'anno 2023, l'importo indicato nel rigo VX2, campo 1, della dichiarazione IVA/2024 relativa all'anno 2023.
- **Codice 11 – Art. 1, comma 63, legge n. 190 del 2014, regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni.** Il codice 11 **deve essere indicato dai soggetti che a partire dall'anno d'imposta 2024 si avvalgono del regime forfetario** disciplinato dall'art. 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, e chiedono il rimborso del credito emergente dalla dichiarazione relativa all'ultimo anno in cui l'imposta è applicata nei modi ordinari.
- **Codice 13 – Art. 70-sexies.** Il codice 13 deve essere indicato dai **soggetti passivi che a partire dal 1° gennaio 2024 partecipano a un Gruppo IVA di cui agli artt. 70-bis** e seguenti e intendono chiedere a rimborso la parte dell'eccedenza detraibile risultante dalla presente dichiarazione, per la quota che non deve essere trasferita al Gruppo medesimo. L'ammontare di tale eccedenza non può essere superiore alla differenza tra l'importo riportato nel campo 1 e quello indicato nel campo 2 del rigo VX2.
- Il **campo 4** è riservato ai contribuenti ammessi **all'erogazione prioritaria del rimborso** e cioè i contribuenti che rientrano tra le categorie individuate dai decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, emanati ai sensi del penultimo comma dell'art. 38-bis, per le quali è prevista l'erogazione dei rimborsi in via prioritaria.

La casella deve essere compilata indicando il codice:

- ↳ "1" riservato ai soggetti che pongono in essere le prestazioni derivanti dai contratti di subappalto rientranti nell'ambito di applicazione della lett. a), del sesto comma, dell'art. 17;
- ↳ "2" riservato ai soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 37.10.1, e cioè i soggetti che svolgono le attività di recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici;
- ↳ "3" riservato ai soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 27.43.0, e cioè i soggetti che producono zinco, piombo e stagno, nonché i semilavorati degli stessi metalli di base non ferrosi;
- ↳ "4" riservato ai soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 27.42.0, e cioè i soggetti che producono alluminio e semilavorati;
- ↳ "5" riservato ai soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECO 2007 30.30.09, e cioè i soggetti che fabbricano aeromobili, veicoli spaziali e i relativi dispositivi;
- ↳ "6" riservato ai soggetti che hanno effettuato operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni di cui all'art. 17-ter, comma 1, e degli altri soggetti di cui al comma 1-bis del citato articolo. L'erogazione prioritaria del rimborso è riconosciuta per un importo non superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata alle predette operazioni. Tale importo deve essere indicato nel campo 5;
- ↳ "7" riservato ai soggetti che svolgono l'attività individuata dal codice ATECO 2007 59.14.00, e cioè i soggetti che esercitano l'attività di proiezione cinematografica;

- ↘ "8" riservato ai soggetti che hanno effettuato le prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici rientranti nell'ambito di applicazione della lett. a) -ter, del sesto comma, dell'art. 17.

## 2.14 Visto di conformità e garanzie

Per quanto riguarda le modalità di erogazione dei rimborsi, l'art. 38-bis del decreto IVA prevede:

- l'innalzamento a **30.000 euro** dell'ammontare dei rimborsi eseguibili **senza prestazione di garanzia e senza altri adempimenti**;
- la possibilità di ottenere i **rimborsi di importo superiore a 30.000 euro senza prestazione della garanzia, presentando la dichiarazione annuale munita di visto di conformità o sottoscrizione alternativa da parte dell'organo di controllo e una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la sussistenza di determinati requisiti patrimoniali**;
- **l'obbligo di prestare la garanzia per i rimborsi superiori a 30.000 euro solo nelle ipotesi di situazioni di rischio** e cioè quando il rimborso è richiesto:
  - a) da soggetti che esercitano un'attività di impresa da meno di due anni ad esclusione delle imprese start-up innovative di cui all'art. 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179;
  - b) da soggetti ai quali, nei due anni precedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:
    - 1) al 10 per cento degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;
    - 2) al 5 per cento degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;
    - 3) all'1 per cento degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;
  - c) da soggetti che presentano la dichiarazione priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa o non presentano la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà;
  - d) da soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.

Per chiarimenti e approfondimenti sulle modalità di esecuzione dei rimborsi alla luce delle modifiche apportate all'art. 38-bis dal d.lgs. n. 175 del 2014, vedi circolare n. 32 del 30 dicembre 2014.
- **Il campo 7 è riservato ai contribuenti non tenuti alla presentazione della garanzia.** La casella deve essere compilata indicando:
  - ↘ il codice: "1" se la dichiarazione è dotata di visto di conformità o della sottoscrizione da parte dell'organo di controllo e della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che attesta la presenza delle condizioni individuate dall'art. 38-bis, comma 3, lett. a), b) e c);

- ↳ il codice "2" se il rimborso è richiesto dai curatori fallimentari / curatori della liquidazione giudiziale e dai commissari liquidatori;
  - ↳ il codice "3" se il rimborso è richiesto dalle società di gestione del risparmio indicate nell'art. 8, del decreto-legge n. 351 del 2001;
  - ↳ il codice "4" se il rimborso è richiesto dai contribuenti che hanno aderito al regime di adempimento collaborativo previsto dagli artt. 3 e seguenti del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128. Si evidenzia che il campo non deve essere compilato dai soggetti che hanno partecipato alla liquidazione dell'IVA di gruppo. La presenza dei presupposti per l'esonero dalla prestazione della garanzia di cui ai punti 1) e 4) è segnalata dalla controllante nel prospetto IVA 26/PR mediante la compilazione del quadro VS, campo 8.
  - ↳ Il campo non deve essere compilato dai contribuenti che hanno applicato gli ISA e, sulla base delle relative risultanze, sono esonerati dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi per un importo non superiore a 50.000 euro annui, ai sensi dell'art. 9-bis, comma 11, lett. b), del decreto-legge n. 50 del 2017.
- ➔ **Campo 8 e 9, Attestazione delle società e degli enti operativi.** L'art. 30, comma 4, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, prevede che le società e gli enti considerati di comodo non hanno diritto a richiedere il rimborso del credito risultante dalla dichiarazione annuale IVA. Pertanto, gli enti e le società che intendono chiedere il rimborso sono tenuti a produrre una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, resa ai sensi dell'art. 47 del d.P.R. n. 445 del 2000, per attestare l'assenza dei requisiti che qualificano le società e gli enti di comodo (circolare n. 146 del 10 giugno 1998). Come chiarito dalla circolare n. 32 del 30 dicembre 2014, la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà è resa mediante la sottoscrizione del presente riquadro. Si evidenzia che la dichiarazione di atto notorio, debitamente sottoscritta dal contribuente, e la copia del documento d'identità dello stesso, sono ricevute e conservate da chi invia la dichiarazione ed esibite a richiesta dell'Agenzia delle entrate. In alternativa alla dichiarazione sostitutiva, le società hanno facoltà di presentare preventivamente un'istanza di interpello ai fini della disapplicazione della disciplina delle società non operative secondo quanto previsto dal comma 4-bis del citato art. 30 (circolare n. 9/E del 1° aprile 2016). In tal caso, occorre barrare la casella "Interpello", senza apporre la firma nel campo 8.
- ➔ **Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi.** L'art. 38-bis, comma 3, prevede la possibilità di ottenere i rimborsi di importo superiore a 30.000 euro senza prestazione della garanzia presentando la dichiarazione annuale munita di visto di conformità o della sottoscrizione alternativa da parte dell'organo di controllo e una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, resa ai sensi dell'art. 47 del d.P.R. n. 445 del 2000, attestante la sussistenza di determinati requisiti patrimoniali.

In particolare, è necessario attestare che:

- a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo di imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili iscritti non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo di imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale

gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;

b) non risultano cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;

c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

Come chiarito dalla circolare n. 32 del 30 dicembre 2014, la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà è resa mediante la sottoscrizione del riquadro. Si evidenzia che la dichiarazione di atto notorio, debitamente sottoscritta dal contribuente, e la copia del documento d'identità dello stesso, sono ricevute e conservate da chi invia la dichiarazione ed esibite a richiesta dell'Agenzia delle entrate.

## 2.15 Versamento debito di dichiarazione annuale IVA

Il debito IVA emergente dalla dichiarazione IVA annuale deve essere versato se di importo superiore a 10,33 euro (10,00 euro per effetto degli arrotondamenti effettuati in dichiarazione).

### 2.15.1 Calendario versamenti



Per norma generale, in tutti i casi in cui il termine di pagamento cade di sabato o in un giorno festivo, il termine è prorogato al primo giorno lavorativo successivo. I versamenti che scadono tra il primo ed il 20 agosto di ogni anno, possono essere effettuati entro il giorno 20 dello stesso mese, senza alcuna maggiorazione (art. 37, comma 11-bis, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223).

Il saldo della dichiarazione IVA può essere versato in soluzione unica entro 16 marzo, o in rate mensili di pari importo, a partire da tale data (art. 20 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241), scadenti ciascuna il 16 del mese (ultima rata 16 dicembre 2024). Sull'importo delle rate successive alla prima è dovuto l'interesse fisso di rateizzazione pari allo 0,33% mensile.



**ATTENZIONE!** Il cd. decreto Adempimenti, articolo 8 D.Lgs. 1/2024 è intervenuto in modifica all'articolo 20 del D.Lgs. 241/1997 in materia di versamenti rateali delle somme dovute a saldo e primo acconto delle imposte e dei contributi (tranne acconto IVA), prevedendo quale termine ultimo di versamento il 16 dicembre.

Di conseguenza, il termine ultimo di versamento dell'IVA a debito emergente dal modello IVA 2024 è stabilito nel 16 dicembre invece che nel 16 novembre.

Scadenza	Versamento	Note
18 marzo 2024	Rata 1/1 - unica soluzione	
18 marzo 2024	Rata 1	
16 aprile 2024	Rata 2	+ 0,33% interesse

16 maggio 2024	Rata 3	+ 0,66% interesse
17 giugno 2024	Rata 4	+ 0,99% interesse
16 luglio 2024	Rata 5	+ 1,32% interesse
20 agosto 2024	Rata 6	+ 1,65% interesse
16 settembre 2024	Rata 7	+ 1,98% interesse
16 ottobre 2024	Rata 8	+ 2,31% interesse
18 novembre 2024	Rata 9	+ 2,64% interesse
16 dicembre 2024	Rata 10 (massima rateazione possibile)	+ 2,97% interesse

In alternativa, il pagamento può essere:

- differito alla scadenza prevista per il versamento delle somme dovute in base alla dichiarazione dei redditi, **30 giugno** (art. 17, comma 1, primo periodo, del d.P.R. n. 435/2001), con **maggiorazione dello 0,40% a titolo d'interesse per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo** (artt. 6, comma 1, e 7, comma 1, lett. b), del d.P.R. n. 542 del 1999).
- rateizzato secondo le scadenze previste per il versamento delle somme scaturenti dai Redditi. In questo caso, l'ammontare dovuto deve essere prima maggiorato dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivi al 16 marzo e poi aumentato dello 0,33% mensile per ogni rata successiva alla prima. La maggiorazione dello 0,40%, prevista per ogni mese o frazione di mese, si applica sulla parte del debito non compensato con i crediti riportati in F24. Con riferimento al versamento alle scadenze previste per i Redditi si evidenzia che, a seguito di quanto disposto dal cd. decreto Adempimenti, Decreto Legislativo 8 gennaio 2024, n. 1, le somme dovute a saldo e primo acconto relative al modello Redditi 2024 anno di imposta 2023 potranno essere rateizzate **fino al 16 dicembre 2024**. Di conseguenza, è possibile avvalersi di una rata in più rispetto al passato.
- infine, è possibile versare, ed eventualmente rateizzare, in base alle scadenze previste per il versamento delle somme scaturenti da Redditi in "seconda scadenza", **ovvero** avvalendosi dell'ulteriore differimento previsto dal comma 2 dell'art. 17 del d.P.R. n. 435 del 2001. In caso di versamento al **30 luglio** occorre applicare sulla somma dovuta al 30 giugno gli ulteriori interessi dello 0,40% (Risoluzione AdE n. 73/E del 20 giugno 2017).



**NOTA BENE** – Medesima possibilità, **e con le medesime scadenze**, è prevista a favore dei soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare. Questi soggetti, seppure siano tenuti a presentare la dichiarazione dei redditi in termini diversi da quelli previsti per i contribuenti con esercizio coincidente all'anno solare, possono ugualmente avvalersi del differimento del versamento dell'IVA versando l'imposta entro il 30 giugno (o 30 luglio con maggiorazione), a prescindere dai diversi termini di versamento delle imposte sui redditi.

## 2.16 Eccedenza di versamento e riversamenti spontanei



contribuente durante l'anno d'imposta esclusivamente utilizzando il quadro VO della dichiarazione annuale IVA.

Nel modello IVA 2024, pertanto, occorre evidenziare le opzioni espresse, o revocate, **nel 2023**. In questa sede ci si sofferma solo sulle due più importanti modifiche intercorse, ovvero l'innalzamento della soglia di ricavi / compensi per l'accesso o il mantenimento del regime agevolato forfettario, e l'innalzamento delle soglie per la liquidazione IVA trimestrale / tenuta della contabilità in regime semplificato, poiché alla luce del mutato quadro normativo il contribuente poter aver espresso implicitamente opzioni che sono ora da evidenziare e ribadire in sede di dichiarazione IVA 2024.

Per tutte le ulteriori casistiche contemplate nel quadro VO si rimanda alle istruzioni di compilazione del dichiarativo.

## 2.18 Il regime forfettario nel 2023



La **Legge di bilancio 2023 – L. 29 dicembre 2022, n. 197 – art. 1, co. 54** ha disposto: All'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, in materia di regime forfettario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) al comma 54, lettera a), le parole: «euro 65.000» sono sostituite dalle seguenti: «euro 85.000»;
- b) al comma 71 sono aggiunti, in fine, i seguenti periodi: «Il regime forfettario cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti sono superiori a 100.000 euro. In tale ultimo caso è dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite».

In ragione di quanto sopra, un contribuente che consegue usualmente ricavi o compensi tra i 70.000 e gli 80.000 euro annui, fino al 2022, non poteva adottare il regime forfettario. A seguito della modifica intervenuta alla norma, tale contribuente potrebbe aver avuto la possibilità di adottare il regime agevolato, nel caso di rispetto di tutte le ulteriori condizioni previste dalla L. 190/2014, ma aver deciso di mantenere il regime semplificato. In tal caso viene di fatto espressa un'opzione per il regime semplificato e per l'eventuale periodicità IVA trimestrale.

**VO33** REGIME FORFETARIO PER LE PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITÀ D'IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI  
Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014)

Opzione  1  Revoca  2

Occorre poi evidenziare anche l'eventuale opzione per il regime semplificato a "cassa virtuale", che viene nel seguito richiamato.



Circolare 8/E AdE 10 aprile 2019, punto 1.1 - "poiché il regime forfettario è un regime c.d. naturale, i contribuenti che già svolgono un'attività di impresa, arte o professione, lo applicano senza dover fare alcuna comunicazione preventiva o successiva e non è necessario esercitare una specifica opzione" ... "i contribuenti possono sempre transitare dal regime semplificato al forfettario se in possesso dei requisiti per la sua applicazione. In tal caso, infatti, il contribuente passa da un regime naturale a un altro regime naturale". Medesimo principio vale per i liberi professionisti (cfr. risposta ad interpello nr. 909-1960/2021 dell'Agenzia delle Entrate - Direzione regionale Emilia-Romagna)

**2.18.1 Soglie per l'accesso alla contabilità semplificata valevoli a partire dal 2023**



La **Legge di bilancio 2023 – L. 29 dicembre 2022, n. 197 – art. 1, co. 276** ha disposto: *all'articolo 18, comma 1, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in materia di contabilità semplificata per le imprese minori, le parole: «non abbiano superato l'ammontare di 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività» sono sostituite dalle seguenti: «non abbiano superato l'ammontare di 500.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di 800.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività».*

2022	2023
<ul style="list-style-type: none"> <li>↳ 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi;</li> <li>↳ 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>↳ 500.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi;</li> <li>↳ 800.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività.</li> </ul>

Restano ferme le indicazioni di cui all'articolo 18 del DPR 600/1973: per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi e altre attività si fa riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente; in mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi (nuovo limite 800.000 euro).

**RIGO VO20 - Opzioni e revoche agli effetti delle imposte sui redditi Regime di contabilità ordinaria per le imprese minori**

**VO20** REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER LE IMPRESE MINORI (art. 18, comma 8, d.P.R. n. 600/1973) Opzione  1  Revoca  2

- ➔ La casella 1 deve essere barrata dalle società in nome collettivo, società in accomandita semplice, società di armamento, società di fatto che svolgono attività commerciale, persone fisiche che esercitano imprese commerciali, enti non commerciali relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate, che avendo conseguito nell'anno 2022 ricavi per un ammontare non superiore a 500.000 euro, per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero a 800.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività, hanno esercitato per il 2023 l'opzione per il regime di contabilità ordinaria. L'opzione è vincolante almeno per un triennio, trascorso il quale si rinnova tacitamente per ciascun anno successivo, e resta valida fino a revoca (cfr. par. 6.6 della circolare n. 11/E del 13 aprile 2017).
- ➔ La casella 2 deve essere barrata dalle suddette imprese minori che intendono comunicare la revoca dell'opzione esercitata.

Nel caso di avvenuta adozione del regime di contabilità semplificata, occorrerà evidenziare l'eventuale scelta della determinazione del reddito secondo il criterio di cassa virtuale, ex art. 18 comma 5 D.P.R. 600/73.

**VO26** TENUTA DEI REGISTRI IVA SENZA SEPARATA INDICAZIONE DEGLI INCASSI E DEI PAGAMENTI PER LE IMPRESE MINORI (art. 18, comma 5, d.P.R. n. 600/1973) Opzione  1  Revoca  2

### 2.18.2 Soglie per la liquidazione IVA trimestrale dal 2023

La variazione apportata con riferimento alle soglie per l'accesso alla contabilità semplificata ha impattato anche sulla scelta della liquidazione IVA a cadenza trimestrale:

Articolo 14, comma 11, della legge 183/2011 (legge di stabilità 2012): "i limiti per la liquidazione trimestrale dell'IVA sono i medesimi di quelli fissati per il regime di contabilità semplificata".

A rilevare, ai fini della determinazione della periodicità degli adempimenti Iva, non è l'importo dei ricavi previsto dagli articoli 57 e 85 del TUIR (DPR 917/1986), ma esclusivamente il volume d'affari. Nell'anno 2023 hanno potuto optare per la liquidazione IVA a cadenza trimestrale i contribuenti che nell'anno solare precedente (2022) hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 500mila euro, per le imprese che effettuano prestazioni di servizi e per gli esercenti arti o professioni e non superiore a 800mila euro, per le imprese che svolgono altre attività.

#### RIGO VO2 – Liquidazioni trimestrali, art. 7 del d.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542

VO2 LIQUIDAZIONI TRIMESTRALI (art. 7, d.P.R. n. 542/1999)

Opzione 1

Revoca 2

- La casella 1 deve essere barrata dagli esercenti arti e professioni e dai contribuenti titolari di imprese aventi ad oggetto prestazioni di servizi che nell'anno 2022 hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 500.000 euro ovvero non superiore a 800.700.000 euro se titolari di imprese aventi per oggetto altre attività e che hanno effettuato nel 2023 sia le liquidazioni che i versamenti periodici IVA con cadenza trimestrale anziché mensile. Si ricorda che nell'ipotesi di esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi e altre attività senza distinta annotazione dei relativi corrispettivi si rende applicabile, ai fini dell'opzione, il limite di 800.000 euro. L'opzione, vincolante per almeno un anno solare, resta valida fino a quando non venga revocata sempreché permangano i citati presupposti. Il versamento dell'IVA con cadenza trimestrale comporta che le somme da versare devono essere maggiorate degli interessi nella misura dell'1%.
- La casella 2 deve essere barrata per comunicare la revoca dell'opzione.