



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2017  
N.RF220  
**INFO FISCO**  
La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 7

<b>OGGETTO</b>	<b>SOGGETTI IN SPLIT PAYMENT DAL 1/07/2017 E ACCONTO IVA 2017</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	ART. 6 L. 405/90; R.M. 157/2004; D.M. 23/01/2015; C.M. 27/2017; C.M. 28/2017
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>18/12/2017</b>

*Sintesi: l'Agenzia ha fornito chiarimenti per la determinazione dell'acconto Iva col criterio storico da parte dei soggetti che applicano lo split payment a partire dal 1/07/2017.*

*In particolare, è stato chiarito che tali soggetti devono tenere in considerazione l'Iva divenuta esigibile:*

- nel mese di novembre 2017: in caso di liquidazione mensile dell'Iva
- nel 3° trimestre 2017: nel caso di liquidazione trimestrale.

Entro il prossimo 27/12/2017, va effettuato il versamento dell'acconto IVA per il 2017 utilizzando alternativamente uno dei seguenti metodi:

CRITERI DI DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO IVA		
STORICO	PREVISIONALE	OPERAZIONI EFFETTUATE
88% dell'ultima liquidazione Iva (mensile o trimestrale) del 2016	88% dell'ultima liquidazione Iva presunta (mensile o trimestrale) del 2017	100% dell'Iva a debito sulle operazioni (del mese o trimestre) effettuate fino al 20/12/2017

#### METODO STORICO

Col "metodo storico" l'acconto è pari **all'88% del versamento effettuato** (o che si sarebbe dovuto effettuare) nell'ultimo periodo Iva dell'anno precedente; in particolare:

CONTRIBUENTI	RIFERIMENTO	Mod. IVA 2017
MENSILI	Saldo a debito della liquidazione del mese di dicembre 2016	VH12
TRIMESTRALI (saldo annuale a debito)	Saldo a debito della dichiarazione relativa al 2016 (saldo + acconto)	VL38 - VL36 + VH13
Interessi trimestrali: non vanno considerati gli interessi dell'1% applicati in sede di dichiarazione annuale (R.M. 157/2004)		
Saldo a credito: rileva la differenza, se a debito, tra l'acconto 2016 versato ed il credito annuale (VH13 – VL33)		
TRIMESTRALI SPECIALI	Debito da liquidazione del 4° trimestre 2016	VH12
Nota: si tratta di autotrasportatori e distributori di carburanti		

#### CASISTICA

##### A) CONTRIBUENTE MENSILE

La base di riferimento è il saldo a debito derivante dalla liquidazione Iva di dicembre 2016, al lordo dell'acconto (rigo VH12 Mod. IVA 2017).

<b>Esempio1</b>	Contribuente mensile ha rilevato un debito di € 10.000 nella liquidazione di dicembre, rappresentato come segue nel Mod. Iva 2017 per l'anno 2016:
-----------------	--

QUADRO VH		CREDITI	DEBITI	Ravvedimento	CREDITI	DEBITI	Ravvedimento
LIQUIDAZIONI PERIODICHE							
Sez. 1 - Liquidazioni periodiche riepilogative per tutte le attività esercitate ovvero crediti e debiti trasferiti dalle società controllanti e controllate							
VH1					VH7		
VH2					VH8		
VH3					VH9		
VH4					VH10		
VH5					VH11		
VH6					VH12		
VH13	Acconto dovuto		5.000		VH14	Subfornitori art. 74, comma 5	

**Acconto 2017 dovuto** = 10.000 x 88% = € 8.800

## B) CONTRIBUENTE TRIMESTRALE

La base di riferimento è data dalla seguente **sommatoria**:

- **acconto effettuato** entro dicembre 2016
- **saldo versato** entro il 16/03/2017 (o rateizzato nel 2017).

Esempio2	CONTRIBUENTE TRIMESTRALE – SALDO A DEBITO
	Contribuente trimestrale ha rilevato un saldo annuale Iva a debito di € 5.050, compilando come segue il Mod. Iva 2017 per l'anno 2016:

QUADRO VH		CREDITI	DEBITI	Ravvedimento	CREDITI	DEBITI	Ravvedimento
LIQUIDAZIONI PERIODICHE							
Sez. 1 - Liquidazioni periodiche riepilogative per tutte le attività esercitate ovvero crediti e debiti trasferiti dalle società controllanti e controllate							
VH1					VH7		
VH2					VH8		
VH3					VH9		
VH4					VH10		
VH5					VH11		
VH6					VH12		
VH13	Acconto dovuto		5.000		VH14	Subfornitori art. 74, comma 5	

  

<b>VL32 IVA A DEBITO</b>		
[(VL3 + righe da VL20 a VL24) - (VL4 + VL11, campo 1 + righe da VL25 a VL31)]		5.000,00
ovvero		
<b>VL33 IVA A CREDITO</b> [(VL4 + VL11, campo 1 + righe da VL25 a VL31) - (VL3 + righe da VL20 a VL24)]		,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		50,00
<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</b> (VL32 - VL34 - VL35 + VL36)		5.050,00
<b>VL39 TOTALE IVA A CREDITO</b> (VL33 - VL37)		,00
<b>VL40</b> Versamenti effettuati a seguito di utilizzo in eccesso del credito		,00

**Acconto 2017 dovuto:** 88% x [€ 5.050 (VL38) - € 50 (VL36) + € 5.000 (VH13)] = 88% x € 10.000 = € 8.800

Esempio3	CONTRIBUENTE TRIMESTRALE – SALDO A CREDITO PER VIA DELL'ACCONTO
	Un contribuente trimestrale ha chiuso la dichiarazione IVA relativa al 2016 (Mod. IVA 2017) a credito di € 1.000, avendo versato € 2.000 a titolo di acconto.
	Il saldo della dichiarazione <b>senza</b> considerare l'acconto versato per il 2016 sarebbe stato di € 1.000 (2.000 - 1.000): l'acconto IVA per il 2017 è pertanto pari a € 880,00 (€ 1.000 x 88%).

## C) VARIAZIONE DI PERIODICITA' DELLA LIQUIDAZIONE IVA

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613 - Email: info@redazionefiscale.it

Qualora un contribuente, a seguito della variazione del volume d'affari, abbia adottato nel 2017 un **“diverso” regime di liquidazione periodica** rispetto al 2016, sono previste le seguenti modalità di determinazione della base imponibile:

2016	2017	BASE DI RIFERIMENTO ACCONTO 2017	MOD. IVA 2017
Trimestrale	Mensile	1/3 dell'imposta dovuta nella dichiarazione Iva 2017 (anno 2016)	(VL38 – VL36 + VH13) / 3
Mensile	Trimestrale	88% dei versamenti dei mesi di Ottobre - Novembre - Dicembre	VH10 + VH11 + VH12

**Esempio4** La ditta Alfa, trimestrale nel 2016, è diventata mensile nel 2017:

- debito Iva dovuto 2016: € 3.485 (al netto dell'1%).

Si determina:

- la base imponibile 2017 = € 3.485 / 3 = € 1.162
- l'acconto 2017 = € 1.162 x 88% = € 1.023

€ 1.500 - € 15 + € 2.000

	VH13	Acconto dovuto	2.000,00
VL36	Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale	15,00	
VL37	Credito ceduto da società di gestione del risparmio ai sensi dell'art. 8 del D.L. n. 351/2001	,00	
VL38	TOTALE IVA DOVUTA (VL32 - VL34 - VL35 + VL36)	1.500,00	
VL39	TOTALE IVA A CREDITO (VL33 - VL37)		,00

**Esempio5** La ditta Beta, mensile nel 2016, è diventata trimestrale nel 2017; ha presentato le seguenti liquidazioni periodiche IVA:

periodiche riepilogative per tutte le attività esercitate ovvero crediti e debiti trasferiti dalle società controllate	VH4	,00	,00	VH10	,00	2.000,00
	VH5	,00	,00	VH11	500,00	,00
	VH6	,00	,00	VH12	,00	1.000,00

Il debito complessivo del 4° trimestre 2016 è dunque pari a € 2.500

L'acconto Iva 2017 è pari a: € 2.500 x 88% = € 2.200

### METODO PREVISIONALE

In alternativa al criterio storico, è possibile adottare il **“metodo previsionale”**; l'acconto è calcolato:

in base ad una **stima delle operazioni che verranno effettuate entro la chiusura del periodo di riferimento.**

In pratica, **se il contribuente prevede di liquidare** a titolo di acconto Iva:

- per il mese di dicembre 2017 (mensili)
- per il 4° trimestre 2017 (trimestrali “speciali”)
- per la dichiarazione Iva relativa al 2017 (trimestrali “per opzione”)

**un importo inferiore a quello versato l'anno precedente**, l'acconto dell'88% è calcolato su tale minore importo.



**SVANTAGGI:** il contribuente che applica tale criterio **rischia di effettuare un versamento inferiore al dovuto**; in tal caso potrà procedere al ravvedimento operoso per insufficiente versamento entro il termine di presentazione del Mod. Iva 2018 (per l'anno 2017).

ACCONTO PREVISIONALE 2017

≥

88%

X

DEBITO ANNUALE 2017

### METODO DELLE OPERAZIONI EFFETTUATE (O “ANALITICO”)

In alternativa al metodo storico e a quello previsionale, è previsto un ulteriore criterio basato sulla determinazione dell’*“effettivo”* ammontare dell’acconto tenuto conto delle **operazioni “effettuate” al 20/12/2017** ai sensi dell’art. 6 del DPR 633/1972 (**non solo di quelle fatturate e registrate**).



**Nota:** tale metodo, per determinare l’Iva relativa alle operazioni effettuate, tiene conto (C.M. 40/1993):

- non solo dell’imposta afferente le operazioni registrate nel periodo
- ma anche di quella afferente le operazioni per le quali si siano verificati i presupposti che determinano il **momento impositivo** (consegna/spedizione, pagamento dei corrispettivi, emissione di fattura, ecc.).

In pratica, l’importo

- ➔ da versare, nella **misura del 100%** (e non all’88%)
- ➔ emerge dalla **somma** algebrica dei seguenti elementi:

ELEMENTI	SOMMA ALGEBRICA TRA:
con segno +	<p><b>IVA A DEBITO</b> relativa:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• alle operazioni <b>annotate</b> (o che avrebbero dovuto essere annotate) nel periodo:  <b>01/12 - 20/12/2017</b>, se contribuenti con <b>liquidazione mensile</b>  <b>01/10 - 20/12/2017</b>, se contribuenti con <b>liquidazione trimestrale</b></li> <li>• alle operazioni <b>effettuate</b> nei medesimi periodi di cui sopra, ma non ancora annotate non essendo decorsi i termini di emissione della fattura.</li> </ul>
con segno -	<p><b>IVA A CREDITO:</b> relativa:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ad acquisti di beni/servizi e importazioni <b>annotati</b> (registro acquisti) nel periodo:  <b>01/12 - 20/12/2017</b>, per <b>contribuenti mensili</b>  <b>01/10 - 20/12/2017</b>, per <b>contribuenti trimestrali</b></li> <li>• ad acquisti di beni/servizi <b>effettuati</b> nei medesimi periodi di cui sopra, non annotati non essendo ancora pervenuta la fattura</li> <li>• <b>relativa ad operazioni intra-UE</b>, la cui IVA a debito è stata già considerata (per effetto della doppia registrazione)</li> <li>• <b>al riporto dalla liquidazione relativa al periodo precedente</b> (novembre o 3° trimestre)</li> </ul>



**Nota:** la necessità di tenere conto (unitamente alle registrazioni già operate) anche degli acquisti/vendite **“effettuate”** ma non ancora fatturate e/o registrate, obbliga in via alternativa:

- alla tempestiva fatturazione/annotazione nelle procedure meccanografiche delle operazioni mancanti
- alla stima extracontabile delle operazioni (quasi sempre non note al consulente, cui vanno comunicate).

#### Esempio8

Il contribuente mensile determina inizialmente l’acconto Iva 2017 calcolato in base al mese di dicembre 2016: l’importo è pari a € 10.000.

Valuta quindi se possa versare un importo inferiore, procedendo a verificare le operazioni effettuate dal 1° al 20 dicembre 2017:

## ACCONTO IVA PER I SOGGETTI IN SPLIT PAYMENT

Per i **soggetti passivi Iva** riconducibili **nell'ambito soggettivo** della scissione dei pagamenti di cui all'art. 17-ter del DPR n. 633 del 1972, le modalità di calcolo dell'acconto IVA sono influenzate dalla speciale disciplina di cui al **D.M. 23/01/2015**, oggetto di **modifiche** ad opera del **D.M. 27/06/2017** e **D.M. 13/07/2017**.

D.M. 23/01/2015	CONTENUTO (CON LE MODIFICHE DISPOSTE DAL D.M. 27/06/2017)
art. 5, co. 01	Le <b>pubbliche amministrazioni e le società</b> che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali, in relazione alle quali sono identificate agli effetti dell'Iva, <b>effettuano il versamento dell'imposta dovuta ai sensi dell'art. 17-ter del DPR 633/1972</b> con modello F24 entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile, senza possibilità di compensazione e utilizzando un apposito codice tributo (R.M. 15/2015 e R.M. 139/2017).
Art. 5, co. 1	<b>In alternativa a quanto previsto dal co. 01</b> , i soggetti ivi contemplati <b>possono annotare</b> le relative fatture nel registro di cui agli artt. 23 o 24 del DPR 633/1972 entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente.
art. 5, co. 2-bis	<p>I soggetti di cui al comma 01 effettuano il <b>versamento dell'acconto Iva</b>, secondo le modalità ivi previste tenendo conto anche dell'imposta divenuta esigibile ai sensi del presente decreto.</p> <p><b>La relazione illustrativa al D.M. 27/06/2017 ha chiarito che:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ i <b>soggetti</b> tenuti all'applicazione della scissione dei pagamenti che risultino identificati agli effetti dell'IVA,</li> <li>▪ nell'effettuazione del <b>versamento dell'acconto IVA</b> devono tener conto dell'imposta assolta sugli acquisti che è dovuta direttamente all'erario per effetto di quanto previsto dall'articolo 17-ter del DPR 633/1972.</li> </ul> <p>Nello specifico:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- i soggetti che <b>versano l'imposta separatamente</b> ai sensi del co. 01 dell'art. 5 del D.M. 23/01/2015</li> <li>- dovranno <b>effettuare un ulteriore versamento</b> per tener conto anche dell'imposta assoggettata al meccanismo dello split payment.</li> </ul> <p>Altresì, per i <b>soggetti che annotano le fatture ai sensi del co. 1</b>, l'acconto IVA va calcolato su un dato complessivo che comprende l'imposta assoggettata allo stesso meccanismo.</p>

La **CM 28/2017** (confermando la precedente CM 27/2017), ha chiarito che **ai fini dell'acconto IVA**, da determinare secondo uno dei 3 metodi previsti dalla specifica disciplina:

- le **pubbliche amministrazioni e società soggetti passivi Iva** dovranno tenere conto **dell'Iva versata all'Erario** nell'ambito della scissione dei pagamenti **ossia**
- **dell'Iva versata direttamente** (soggetti di cui al co. 01, art. 5, D.M. 2015) ovvero
- **dell'Iva versata a seguito della liquidazione periodica** (soggetti di cui al co. 1, art. 5, D.M. 2015).



**Nota:** l'acconto IVA dovrà essere determinato unitariamente e, quindi, i soggetti interessati dovranno versare un unico acconto che tenga conto anche dell'Iva dovuta nell'ambito della scissione dei pagamenti.



### ACCONTO IVA 2017

Per il versamento dell'acconto Iva da effettuare nell'anno 2017, il D.M. 27/06/2017 stabilisce che i soggetti passivi che applicano il meccanismo dello split payment:

- ⇒ in caso di determinazione dell'acconto con il metodo storico
- ⇒ devono tener conto dell'Iva relativa alle operazioni di acquisto sottoposte a split payment divenuta esigibile:
  - nel mese di novembre, in caso di liquidazione mensile dell'Iva
  - o nel 3° trimestre 2017, nel caso di liquidazione trimestrale,

#### APPLICAZIONE DEL METODO STORICO

I soggetti che versamento l'Iva ai sensi del co. 01, art. 5, D.M. 23/01/2015, dovranno operare un ulteriore versamento di acconto determinato sulla base dell'Iva divenuta esigibile nel mese di novembre 2017, ovvero, nell'ipotesi di liquidazione trimestrale, nel terzo trimestre del 2017.

Pertanto, le **PA e Società che versano separatamente l'Iva** dovuta ai sensi dell'art. 17-ter del DPR 633/1972, ove decidano di determinare l'acconto IVA con il metodo storico:

- dovranno effettuare un **versamento unitario** computando nella base di calcolo determinata secondo le regole sopra richiamate
- l'ammontare dell'Iva da scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel mese di novembre 2017, ovvero, in caso di liquidazione trimestrale, nel 3° trimestre del 2017.

I soggetti che annotano le fatture ai sensi del co. 1, art. 5, D.M. 23/01/2015, dovranno, altresì, determinare l'acconto sulla base di calcolo risultante per la categoria cui appartengono (mensile, trimestrale, ecc.). A tale base occorre aggiungere l'ammontare dell'Iva divenuta esigibile nel mese di novembre 2017 (contribuenti mensili) o nel terzo trimestre del 2017 (contribuenti trimestrali).

Pertanto, le **PA e Società che provvedono alla doppia annotazione delle fatture di acquisto nei registri Iva**, dovranno determinare l'acconto IVA:

- **computando** nella base di calcolo determinata secondo le regole ordinarie,
- l'ammontare dell'Iva da scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel mese di novembre 2017, ovvero, in caso di liquidazione trimestrale, nel terzo trimestre del 2017.

**Esempio1:** si ponga la seguente situazione:

CONTRIBUENTE MENSILE	IMPORTI
Versamento effettuato o che si sarebbe dovuto effettuare per il mese di <b>DICEMBRE 2016</b>	€ 1.000
Iva relativa ad acquisti di beni/servizi assoggettati allo split payment divenuta esigibile nel mese di <b>NOVEMBRE 2017</b>	€ 500
TOTALE	€ 1.500
<b>BASE DI CALCOLO DELL'ACCONTO IVA</b>	<b>€ 1.500</b>
<b>ACCONTO DOVUTO NELLA MISURA DELL'88%</b>	<b>€ 1.320</b>

CONTRIBUENTE TRIMESTRALE	IMPORTI
Versamento effettuato o che si sarebbe dovuto effettuare per il <b>IV TRIMESTRE dell'anno 2016</b> o con la <b>DICHIARAZIONE IVA 2017 per l'anno 2016</b> (per i c.d. trimestrali per opzione)	€ 3.000
Iva relativa ad acquisti di beni/servizi assoggettati allo split payment divenuta esigibile nel <b>III TRIMESTRE 2017</b>	€ 1.500
TOTALE	€ 4.500
<b>BASE DI CALCOLO DELL'ACCONTO IVA</b>	<b>€ 4.500</b>
<b>ACCONTO DOVUTO NELLA MISURA DELL'88%</b>	<b>€ 3.960</b>

**CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA - CONVEGNI**

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

## CONTRIBUENTE A CREDITO

Se il **contribuente nell'anno 2016 non era stato tenuto ad effettuare alcun versamento**, in quanto nei periodi di riferimento evidenziava una eccedenza detraibile, nel **calcolare l'acconto IVA** dovuto per l'anno 2017, **si potrà tenere conto di tale eccedenza**.

In particolare, la **base** di calcolo sarà pari alla **somma algebrica dell'ammontare**:

- **dell'Iva relativa** ad acquisti di beni/servizi assoggettati allo split payment divenuta **esigibile** nel mese di novembre 2017 ovvero nel terzo trimestre 2017
- **del credito** relativo al mese di dicembre 2016 o del quarto trimestre 2016 ovvero risultante in sede di dichiarazione IVA (trimestrale per opzione) relativa al periodo d'imposta 2016.

**Esempio2:** si ponga la seguente situazione:

CONTRIBUENTE MENSILE	IMPORTI
Versamento effettuato o che si sarebbe dovuto effettuare per il mese di <b>DICEMBRE 2016</b>	€ -
Iva relativa ad acquisti di beni/servizi assoggettati allo split payment divenuta esigibile nel mese di <b>NOVEMBRE 2017</b>	€ 500
Eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione relativa al mese di <b>DICEMBRE 2016</b>	€ 300
<b>DIFFERENZA</b>	€ 200
<b>BASE DI CALCOLO DELL'ACCONTO IVA</b>	<b>€ 200</b>
<b>ACCONTO DOVUTO NELLA MISURA DELL'88%</b>	<b>€ 176</b>

CONTRIBUENTE TRIMESTRALE	IMPORTI
Versamento effettuato o che si sarebbe dovuto effettuare per il <b>IV TRIMESTRE dell'anno 2016 ovvero</b> con la <b>DICHIARAZIONE IVA 2017 per l'anno 2016</b> (per i c.d. trimestrali per opzione)	€ -
Iva relativa ad acquisti di beni/servizi assoggettati allo split payment divenuta esigibile nel <b>III TRIMESTRE 2017</b>	€ 1.500
Eccedenza detraibile relativa al <b>IV TRIMESTRE 2016</b> ovvero risultante dalla <b>DICHIARAZIONE IVA 2017 per l'anno 2016</b> (trimestrale per opzione)	€ 900
<b>DIFFERENZA</b>	€ 600
<b>BASE DI CALCOLO DELL'ACCONTO IVA</b>	<b>€ 600</b>
<b>ACCONTO DOVUTO NELLA MISURA DELL'88%</b>	<b>€ 528</b>



**ATTENZIONE:** le **speciali modalità di calcolo dell'acconto IVA** da versare al 27/12/2017, laddove sia determinato col **criterio storico**:

- riguardano solo i soggetti che** sono **riconducibili** nell'ambito soggettivo dello **split payment a partire dal 1/07/2017** (società controllata dalle pubbliche amministrazioni; società quotate al FTSE MIB; ecc. - v. RF 195/2017)
- non anche le Pubbliche Amministrazioni** che applicavano lo split payment **fin dal 1/01/2015**; queste, ai fini della determinazione dell'acconto dovuto nel mese di dicembre 2017 (ove determinato col metodo storico):
  - **non dovranno**, invece, fare riferimento all'Iva divenuta esigibile nel mese di novembre 2017 ovvero nel terzo trimestre 2017,
  - in quanto **tali soggetti tengono già conto**, nelle liquidazioni relative all'anno 2016, dell'Iva assoggettata allo split payment.