

## Corso teorico - pratico di contabilità generale e bilancio

di Enrico Larocca

Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Matera

### La gestione dell'I.V.A.: aspetti operativi e aspetti contabili

#### Quadro di riferimento

L'I.V.A. è un'imposta indiretta che grava sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese, arti e professioni, nonché sulle importazioni da chiunque effettuate. L'imposta in discorso, costituisce la principale imposta sugli scambi commerciali ed è gestita, dal lato vendita, con un meccanismo denominato **dell'esigibilità**. Mentre dal lato acquisti, la detrazione dell'imposta avviene secondo un meccanismo denominato **della deduzione da imposta a imposta**. La detrazione dell'imposta addebitata sugli acquisti, postula il requisito della **inerenza**, all'attività economica svolta dall'imprenditore. Nel caso in cui il costo gravato di I.V.A. sia riferibile solo in parte all'attività svolta dall'acquirente o dal committente, l'art. 19, co. 4, del D.P.R. 633/1972, stabilisce che l'I.V.A. è detraibile per la sola quota riferibile all'attività economica svolta.

#### Aspetti generali della gestione dell'I.V.A.

Lo svolgimento di un'attività d'impresa, artistica o professionale, nonché l'effettuazione di un'operazione di importazione, anche in difetto dello svolgimento di un'attività impresa, artistica o professionale, comporta l'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto. **Solo lo svolgimento occasionale di un'attività imprenditoriale, artistica o professionale, è irrilevante ai fini I.V.A.** L'applicabilità dell'imposta sul valore aggiunto, presuppone l'esistenza di tre requisiti fondamentali:

- 1) **requisito oggettivo**: che ricorre quando viene posta in essere una cessione di beni o una prestazioni di servizi;
- 2) **requisito soggettivo**: che ricorre quando il soggetto agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni;

# Il commercialista telematico

---

- 3) **requisito territoriale**: che ricorre quando l'operazione è posta in essere sul territorio nazionale.

La mancanza di uno dei tre requisiti, rende l'operazione fuori dal campo di applicazione dell'I.V.A.

In materia I.V.A. esiste una prima grande distinzione tra:

- 1) **operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA** che si sotto distinguono in:
  - a. operazioni imponibili che sono quelle sulle quali l'I.V.A. si calcola materialmente in funzione dell'aliquota vigente per quel bene o per quel servizio;
  - b. operazioni non imponibili che sono quelle che identificano le cessioni o i servizi all'esportazione;
  - c. operazioni esenti che sono quelle operazioni non soggette ad I.V.A. per ragioni economico-sociali;
- 2) **operazioni che non rientrano nel campo di applicazione dell'I.V.A. (si dicono fuori campo I.V.A. o Extra-IVA o Non-IVA)** che sono irrilevanti agli effetti dell'I.V.A. in tutte le sue fasi:
  - a. fatturazione;
  - b. registrazione;
  - c. liquidazione;
  - d. dichiarazione.

Ne consegue che, le operazioni fuori campo I.V.A. possono anche non transitare dai registri I.V.A. e dalle comunicazioni ad essi correlate quali: Comunicazione annuale dati I.V.A., Elenco Clienti e Fornitori, Dichiarazione Annuale I.V.A. sia in forma unificata che in forma separata.

## Scritture contabili relative alla gestione I.V.A.

Le operazioni rilevanti agli effetti dell'I.V.A. generano sia nelle contabilità elementari I.V.A. acquisti, I.V.A. fatture emesse, I.V.A. corrispettivi e nella contabilità generale, movimenti contabili specifici che sono influenzati dal regime di detraibilità parziale o totale dell'I.V.A. addebitata sugli acquisti o dal regime di esigibilità per I.V.A. sulle vendite. In generale, periodicamente (con cadenza mensile o trimestrale) si procede alla determinazione dell'I.V.A. da versare o dell'I.V.A. in eccedenza, computabile in detrazione nella liquidazione del periodo successivo. **Si sottolinea, ad esempio, che in materia di acconto I.V.A. calcolato secondo il metodo della liquidazione straordinaria, nella liquidazione dell'acconto, occorrerà tener conto del credito, se esistente, dell'ultimo ordinario periodo di liquidazione.**

# Il commercialista telematico

a) rilevazione di un acquisto di 100.000 Euro con I.V.A. totalmente detraibile:

| sottoconti             | BiCEE           | Dare       | Avere      |
|------------------------|-----------------|------------|------------|
| Acquisti di merci      | CE - B 6)       | 100.000,00 |            |
| IVA ns/credito         | A - C II 4-bis) | 20.000,00  |            |
| Debiti verso fornitori | P - D 7)        |            | 120.000,00 |

Di seguito, verrà rilevato un acquisto con I.V.A. ordinaria detraibile al 40% per 10.000 Euro:

b) rilevazione dell'acquisto con I.V.A. parzialmente detraibile, con imputazione diretta della quota di I.V.A. indetraibile al costo principale:

| sottoconti             | BiCEE           | Dare      | Avere     |
|------------------------|-----------------|-----------|-----------|
| Acquisti di carburanti | CE - B 7)       | 10.000,00 |           |
| IVA ns/credito         | A - C II 4-bis) | 2.000,00  |           |
| IVA ns/credito         | A - C II 4-bis) |           | 1.200,00  |
| Acquisti di carburanti | CE - B 7)       | 1.200,00  |           |
| Debiti verso fornitori | P - D 7)        |           | 12.000,00 |

c) rilevazione di una cessione di beni con I.V.A. ordinaria per 150.000 Euro

| sottoconti            | BiCEE       | Dare       | Avere      |
|-----------------------|-------------|------------|------------|
| Crediti verso clienti | A - C II 1) | 180.000,00 |            |
| Vendite di merci      | CE - A 1)   |            | 150.000,00 |
| I.V.A. ns/ debito     | P - D 12)   |            | 30.000,00  |

d) rilevazione di una fornitura di Euro 15.000 oltre I.V.A. ordinaria effettuata nei confronti di Enti pubblico, per la quale esiste la possibilità di differire l'esigibilità dell'I.V.A. al momento dell'incasso della fattura

| sottoconti                       | BiCEE       | Dare      | Avere     |
|----------------------------------|-------------|-----------|-----------|
| Crediti verso clienti            | A - C II 1) | 18.000,00 |           |
| Vendite di merci                 | CE - A 1)   |           | 15.000,00 |
| I.V.A. ns/ debito in sospensione | P - D 12)   |           | 3.000,00  |

Alla precedente rilevazione, seguirà all'atto dell'incasso del credito, che si suppone integrale, la seguente scrittura:

# Il commercialista telematico

| sottoconti                       | BiCEE       | Dare      | Avere     |
|----------------------------------|-------------|-----------|-----------|
| Crediti verso clienti            | A - C II 1) |           | 15.000,00 |
| Banca c/c                        | A - C IV 1) | 15.000,00 |           |
| I.V.A. ns/ debito in sospensione | P - D 12)   | 3.000,00  |           |
| I.V.A. ns/ debito                | P - D 12)   |           | 3.000,00  |

e) girosaldo per liquidazione periodica I.V.A.

| sottoconti        | BiCEE             | Dare      | Avere     |
|-------------------|-------------------|-----------|-----------|
| I.V.A. ns/debito  | P - D 7)          | 30.000,00 |           |
| I.V.A. ns/credito | A - C II 4 - bis) |           | 20.800,00 |
| Erario c/I.V.A.   | P - D 7)          |           | 9.200,00  |

f) versamento dell'imposta sul valore aggiunto alla scadenza da parte di contribuente mensile

| sottoconti      | BiCEE       | Dare     | Avere    |
|-----------------|-------------|----------|----------|
| Erario c/I.V.A. | P - D 7)    | 9.200,00 |          |
| Banca c/c       | A - C IV 1) |          | 9.200,00 |

g) versamento dell'imposta sul valore aggiunto alla scadenza da parte di contribuente trimestrale

| sottoconti                    | BiCEE       | Dare     | Avere    |
|-------------------------------|-------------|----------|----------|
| Erario c/I.V.A.               | P - D 7)    | 9.200,00 |          |
| Banca c/c                     | A - C IV 1) |          | 9.292,00 |
| Int. Pass. per Maggior. Trim. | CE - C 17)  | 92,00    |          |

Nel caso di contribuente trimestrale, quindi, al fine di stabilire l'importo da versare, occorre maggiorare, il debito I.V.A. dell' 1 %, a titolo di interessi passivi per liquidazione trimestrale.

L'importo dell'I.V.A. dovuta deve essere versata secondo questo calendario:

# Il commercialista telematico

| Mese      | Data di versamento mensile         | Trimestre                 | Data di versamento trimestrale  |
|-----------|------------------------------------|---------------------------|---|
| Gennaio   | 16/02                              | Gennaio-Febbraio-Marzo    | 16/05   |
| Febbraio  | 16/03                              |                           |   |
| Marzo     | 16/04                              |                           |   |
| Aprile    | 16/05                              | Aprile-Maggio-Giugno      | 16/08 (salvo proroghe con decreto)  |
| Maggio    | 16/06                              |                           |   |
| Giugno    | 16/07                              |                           |   |
| Luglio    | 16/08 (salvo proroghe con decreto) | Luglio-Agosto-Settembre   | 16/11   |
| Agosto    | 16/09                              |                           |   |
| Settembre | 16/10                              |                           |   |
| Ottobre   | 16/11                              | Ottobre-Novembre-Dicembre | entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale I.V.A. (e con maggiorazione dello 0,40 % per ogni mese o frazione di mese successivo al termine annuale di liquidazione dell'I.V.A. e fino al termine di liquidazione unificata dei tributi) o per i trimestrali speciali (ad esempio rivenditori di carburanti) entro il 16/02 |
| Novembre  | 16/12                              |                           |   |
| Dicembre  | 16/01 anno successivo              |                           |   |

h) compensazione dell'I.V.A. per un importo di 9.200 Euro con utilizzazione di un credito IRES

| sottoconti                    | BilCEE          | Dare     | Avere    |
|-------------------------------|-----------------|----------|----------|
| Erario c/I.V.A.               | P - D 7)        | 9.200,00 |          |
| Credito IRES in compensazione | A - C II 4-bis) |          | 9.200,00 |

i) rimborso dell'I.V.A. per un importo di 9.200 Euro

| sottoconti                 | BilCEE          | Dare     | Avere    |
|----------------------------|-----------------|----------|----------|
| Erario c/I.V.A. a rimborso | A - C II 4-bis) | 9.200,00 |          |
| Erario c/I.V.A.            | P - D 7)        |          | 9.200,00 |

Per quanto riguarda l'utilizzazione del credito I.V.A., occorre distinguere tra:

# Il commercialista telematico

---

- 1) **utilizzo intra-tributo (o interna) ovvero I.V.A. da I.V.A.** per il quale non è richiesta nessuna esposizione diretta del credito utilizzato nel modello di versamento F24. In tale circostanza, occorrerà in caso di:
  - a. saldo periodico a debito esporre nel modello F24, la differenza tra il debito I.V.A. e il credito I.V.A. utilizzato;
  - b. saldo periodico a credito, non compilare nessun modello ed esporre nella liquidazione periodica I.V.A. il credito utilizzato;
- 2) **utilizzo extra-tributo (o esterna) ovvero I.V.A. portata in detrazione da altri tributi e contributi**, per il quale è richiesta la compilazione del modello F24, nel quale sarà esposto il credito utilizzato in compensazione, con la specificazione che il credito utilizzabile in compensazione esterna, sarà esclusivamente quello che si era formato al 01/01 dell'anno di riferimento, senza possibilità di utilizzare in compensazione, salvo alcune eccezioni (ad esempio le imprese edili), l'I.V.A. a credito formatasi dopo il 01/01.
- k) Incasso del rimborso dell'I.V.A. per un importo di 9.200 Euro

| Sottoconti                 | BiCEE           | Dare     | Avere    |
|----------------------------|-----------------|----------|----------|
| Banca c/c                  | A - C IV 1)     | 9.200,00 |          |
| Erario c/I.V.A. a rimborso | A - C II 4-bis) |          | 9.200,00 |

Per quanto riguarda l'acconto I.V.A. dovuto entro il 27/12 di ogni anno, occorre dire che il calcolo potrà essere effettuato secondo tre modalità fondamentali:

- 1) **metodo storico**: secondo il quale l'acconto I.V.A. è calcolato in misura dell' 88 % del saldo I.V.A. dell'anno precedente per i contribuenti trimestrali o del saldo I.V.A. del mese di dicembre dell'anno precedente per i contribuenti mensili, entrambi maggiorati dell'acconto I.V.A. dell'anno precedente;
- 2) **metodo previsionale**: secondo il quale l'acconto I.V.A. è calcolato in misura dell' 88 % del saldo I.V.A. previsto per l'anno corrente per i contribuenti trimestrali o del saldo I.V.A. previsto per il mese di dicembre dell'anno corrente, per i contribuenti mensili;
- 3) **metodo della liquidazione straordinaria (o delle operazioni effettuate)**: secondo il quale il calcolo dell'acconto I.V.A. è effettuato, liquidando l'I.V.A. dovuta in relazione alle operazioni effettuate nel periodo che va:
  - a. dal 01/10 al 20/12 per i contribuenti trimestrali;
  - b. dal 01/12 al 20/12 per i contribuenti mensili.

# Il commercialista telematico

---

La liquidazione straordinaria deve tener conto di tutte le operazioni che ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. 633/1972 si considerano effettuate e ciò indipendentemente dall'avvenuta fatturazione o meno dell'operazione. In altri termini, un'operazione per la quale è stato emesso il DDT entro la data del 20/12, pur potendo fatturare l'operazione anche successivamente a tale data, nel calcolo dell'acconto I.V.A. la stessa va regolarmente conteggiata.

In definitiva, l'impresa sceglierà il metodo che comporta la minore uscita finanziaria.

La rilevazione a P.D. dell'acconto I.V.A. di 5.000 Euro sarà così registrata:

| Sottoconti              | BilCEE          | Dare     | Avere    |
|-------------------------|-----------------|----------|----------|
| Erario c/acconto I.V.A. | A - C II 4-bis) | 5.000,00 |          |
| Banca c/c               | A - C IV 1)     |          | 5.000,00 |

## Il problema del pro-rata di detraibilità dell'I.V.A.

Lo svolgimento contemporaneo di attività economiche in parte imponibili ed in parte esenti, pone problemi di pro-rata di detraibilità. Il principio del pro-rata stabilisce la regola che la detraibilità dell'I.V.A. sugli acquisti è in funzione della composizione del volume d'affari. Se parte dell'operazioni attive è in esenzione (non produce I.V.A.), anche parte dell'I.V.A. sugli acquisti è indetraibile nella stessa proporzione in cui le operazioni attive diverse da quelle esenti, si rapportano al volume d'affari complessivo includente anche le operazioni esenti.

In termini computistici, la quota detraibile dell'I.V.A. sugli acquisti sarà determinata dal seguente rapporto:

$$((OI + OAI)/(OI+OAI+OE) \times 100)$$

dove

OI = operazioni imponibili

OAI = operazioni assimilate a quelle imponibili

OE = operazioni esenti (che sono caratteristiche dell'attività svolta, con esclusione delle operazioni art. 10 da n. 1 a n. 9 non rientranti tra le attività tipiche dell'impresa o delle operazioni di cui all'art. 10 n. 11 o delle operazioni di cui all'art. 10, co. 27 quinquies).

Ad esempio se, OI = 100.000, OAI = 50.000 e OE = 5.000 si avrà che il pro-rata di detraibilità sarà pari a:

$$PD = ((100.000 + 50.000)/(100.000+50.000+5.000) \times 100) = 96,77 \% \text{ o per eccesso a } 98 \%$$

# Il commercialista telematico

---

La percentuale di detraibilità è operata per il primo anno, con l'aliquota dichiarata in via presuntiva con la dichiarazione di inizio di attività; mentre per gli anni successivi sarà utilizzata provvisoriamente la percentuale calcolata per l'anno precedente, definendo a **conguaglio** la percentuale effettiva, in base al risultato della dichiarazione I.V.A. per l'anno corrente.

La scrittura a P.D. per la rilevazione della quota indetraibile dell'I.V.A. da pro-rata di detraibilità, ipotizzando una rettifica di 500 Euro, sarà:

| Sottoconti         | BiCEE             | Dare   | Avere  |
|--------------------|-------------------|--------|--------|
| IVA non detraibile | CE - B 14)        | 500,00 |        |
| Erario c/I.V.A.    | A - C II 4 - bis) |        | 500,00 |

In conclusione, una notazione va fatta anche in relazione alle operazioni di rettifica ai fini I.V.A. che possono determinare delle integrazioni o degli storni di I.V.A. precedentemente addebitata o accreditata. Ci riferiamo alle note di addebito e alle note di accredito che determinano rispettivamente un incremento o un decremento di I.V.A. nel periodo mensile o trimestrale di riferimento. Le operazioni di storno, sono operate sulla scorta di note di accredito che vengono annotate con segno negativo sui registri I.V.A. e registrate in contabilità generale nella sezione opposta a quella in cui è stata registrata l'operazione principale oggetto di rettifica. La registrazione a P.D. di una nota di accredito per un reso, un premio o un abbuono ricevuto da un fornitore di 1.000,00 Euro più I.V.A. ordinaria sarà:

| Sottoconti                        | BiCEE             | Dare     | Avere    |
|-----------------------------------|-------------------|----------|----------|
| Debiti verso fornitore            | P - D 7)          | 1.200,00 |          |
| Resi, premi e abbuoni su acquisti | CE - A1)          |          | 1.000,00 |
| IVA ns/credito                    | A - C II 4 - bis) |          | 200,00   |

La registrazione di una nota di addebito sarà sostanzialmente uguale a quella con la quale abbiamo registrato l'operazione principale.

Matera, 17/12/2007

# Il commercialista telematico

---

<http://www.commercialistatelematico.com/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 - 2007 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.