

Fatture da emettere alla chiusura dell'esercizio nei riflessi del volume d'affari Iva e della competenza dei ricavi

a cura di Annamaria Bettagno e Giancarlo Modolo

In relazione all'art. 20 del decreto Iva, per *volume d'affari del contribuente* si deve necessariamente intendere l'ammontare complessivo:

- delle cessioni di beni;

e:

- delle prestazioni di servizi;

dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento ad un anno solare a norma degli artt. 23 (annotazioni nel registro delle fatture emesse) o 24 (registrazione dei corrispettivi).

Ai fini della corretta individuazione del volume d'affari ai fini Iva è anche necessario tenere in considerazione:

- l'imponibile delle operazioni ad esigibilità differita;

- le eventuali variazioni - in aumento o in diminuzione - di cui all'art. 26 del decreto Iva, registrate nel corso del periodo d'imposta (coincidente con l'anno solare), anche se riferite ad operazioni effettuate nel corso di precedenti periodi d'imposta.

Il volume d'affari Iva, come regola generale, può essere così schematizzato:

- operazioni imponibili registrate nel periodo d'imposta.....	€
<i>più:</i>	
- operazioni non imponibili che possono originare il cosiddetto plafond.....	€
<i>più:</i>	
- operazioni non imponibili per effetto delle dichiarazioni di intento.....	€
<i>più:</i>	
- altre operazioni imponibili.....	€
<i>più:</i>	
- operazioni esenti ex art. 10 del decreto Iva.....	€
<i>più:</i>	
- operazioni rilevate applicando la modalità del <i>reverse charge</i>	€
<i>più:</i>	
- operazioni non soggette a imposta effettuate nei confronti dei soggetti terremotati.....	€
<i>più:</i>	
- operazioni effettuate nel corso del periodo d'imposta, ma con tributo esigibile in periodi d'imposta successivi.....	€
<i>meno:</i>	
- operazioni effettuate nel corso del periodo d'imposta precedente o anche in periodi d'imposta precedenti, ma con tributo esigibile nel periodo d'imposta in corso.....	€
<i>meno:</i>	
- cessioni di beni ammortizzabili,	€
compresi quelli di cui all'art. 2425, n. 3, del codice civile, ossia:	
- i diritti di brevetto industriale;	
- i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;	
- i diritti di concessione;	
- i marchi di fabbrica;	
<i>meno:</i>	
- passaggi interni di beni e servizi in caso di separazione dell'imposta ex art. 36 del decreto Iva.....	€

Si è precisato "come regola generale", in quanto, in relazione al vigente art. 20 del decreto Iva, per *volume d'affari del contribuente* "s'intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento a un anno solare a norma degli artt. 23 e 24, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26. Non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nell'art. 2424 del codice civile, voci B.I.3) e B.I.4) dell'attivo dello stato patrimoniale, nonché i passaggi di cui al quinto comma dell'art. 36. L'ammontare delle singole operazioni registrate o soggette a registrazione, ancorché non imponibili o esenti, è determinato secondo le disposizioni degli artt. 13, 14 e 15. I corrispettivi delle operazioni imponibili registrati a norma dell'art. 24 sono computati al netto della diminuzione prevista nel quarto comma dell'art. 27".

Inoltre, ai fini pratici, le abitudini procedurali non sempre consentono di analizzare le eventuali variazioni

intervenute nel corso degli anni.

Infatti:

- *fino al 30 giugno 1994*, il volume d'affari ai fini Iva era costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate, registrate o soggette a registrazione nel "corso di un anno solare".

In altri termini **assumeva rilevanza non tanto il momento di effettuazione delle operazioni, quanto la data della loro annotazione sui registri** delle fatture emesse (art. 23) o dei corrispettivi (art. 24), in quanto l'espressione "registrate o soggette a registrazione" faceva espresso riferimento alle operazioni per le quali la scadenza del termine di registrazione risultava scaduto entro l'anno, comprese, quindi, quelle che non risultavano registrate nel corso del periodo d'imposta per mero errore. In pratica, il volume d'affari Iva determinato seguendo le modalità predette, non necessariamente corrispondeva all'ammontare complessivo delle fatture emesse per cessioni di beni e per prestazioni di servizi effettuate nel corso del periodo d'imposta, in quanto l'art. 23 del decreto Iva stabilisce, come regola generale, che l'annotazione delle fatture emesse devono risultare registrate entro i 15 giorni successivi alla data di emissione (quindi, le fatture emesse negli ultimi 14 giorni di dicembre possono essere correttamente registrate in gennaio dell'anno o periodo d'imposta successivo);

- *dal 1° luglio 1994*, l'espressione "nel corso di un anno solare" è stata sostituita "con riferimento a un anno solare", pur mantenendo la regola generale di annotazione delle fatture emesse nei 15 giorni successivi alla data di emissione (quindi, le fatture emesse negli ultimi 14 giorni di dicembre possono continuare ad essere correttamente registrate in gennaio dell'anno o periodo d'imposta successivo). Il volume d'affari Iva, però, si deve determinare **non più in relazione alle fatture registrate nel corso dell'anno, ma la data di effettuazione dell'operazione da individuarsi a norma dell'art. 6 del decreto Iva.**

In caso di emissione:

- della fattura differita;
- della fattura super-differita inerente alle operazioni triangolari interne, nel qual caso il promotore della triangolazione può emettere la fattura a favore del proprio cliente entro la fine del mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni;

si deve tenere in considerazione il significato dell'espressione "con riferimento ad un anno solare".

Nei rapporti commerciali è usuale il ricorso alla sistema della "fatturazione differita", per cui la merce ceduta viene consegnata o spedita all'acquirente e, quindi immessa nella disponibilità dello stesso prima dell'effettivo rilascio della fattura.

Alla data della chiusura dell'esercizio (anche se coincidente con l'anno solare e con il periodo d'imposta ai fini Iva), di regola, risultano poste in essere delle spedizioni o consegne di beni a titolo di definitiva cessione, per le quali, però, non è stato ancora emesso il relativo documento di vendita, in quanto viene applicato il metodo della fatturazione differita.

In detta situazione, sussiste anche il problema di rilevare il ricavo di competenza dell'esercizio, anche se, per lo stesso, come detto, non è stata ancora emessa la debita fattura.

Ai fini della contabilizzazione o meno del debito di tributo verso l'Erario è necessario distinguere tra:

- *cessioni di beni consegnati o spediti con emissione di documento di trasporto*, per i quali risulta emessa la fattura differita entro il 15 gennaio dell'anno successivo;
- *prestazioni di servizi ultimate entro la fine dell'esercizio oggetto di rilevazione*, la cui fatturata, però, sarà emessa nel corso del successivo periodo d'imposta, magari in sede di riscossione del reveniente credito.

Per quanto attiene:

- *alle cessioni di beni*, anche in presenza di fatturazione differita, sussiste la necessità di contabilizzare il ricavo di competenza dell'esercizio e di valutare il debito Iva, in quanto lo stesso deve necessariamente risultare compreso nella liquidazione del mese di dicembre o del quarto trimestre, in quanto di

competenza del periodo d'imposta;

- alle prestazioni di servizi, il momento impositivo ai fini

Iva coincide a quello di emissione della fattura, che, come detto, può anche corrispondere con la data della riscossione del credito, mentre ai fini del componente positivo di reddito (ricavo) sussiste l'obbligo onere di annotazione per il "principio di competenza".

Caso - si ipotizzi che nello scorso mese di dicembre, il contribuente in contabilità ordinaria:

- ha consegnato merci con Ddt-documento di trasporto (o con documento di consegna) per € 5.000.000,00 (più Iva) ed emesso la fattura in data 13 gennaio 2017;
- ha ultimato una prestazione di servizi in data 20 dicembre 2016, per un valore di € 1.000,00 (più Iva), il cui pagamento è stato effettuato nell'anno successivo con contestuale emissione della fattura.

Soluzione:

- annotazione del fatto amministrativo inerente alla cessione di beni:

----- 31.12.2016 -----			
SP C.II.1	Clients conto	a Diversi	6.100.000,00
	fatture da emettere		
CE A.1		a Ricavi (Merci c/vendite)	5.000.000,00
SP D.12		a Iva a debito	1.100.000,00

- annotazione del fatto amministrativo inerente alla prestazione di servizi:

----- 31.12.2016 -----					
	SP C.II.1	CE A.1	Clients conto	a	
	Ricavi (Prestazioni		fatture da emettere	di servizi)	1.000,00

- alla data dell'emissione della fattura differita inerente alla cessione di beni:

----- 13. 1. 2017 -----			
SP C.II.1	Crediti verso clienti		
SP C.II.1		a Clients conto fatture da emettere	6.000.000,00

- al momento della riscossione del corrispettivo della prestazioni di servizi e contestuale emissione della fattura:

----- ...-2017 -----			
SP C.IV.1	Cassa	a Diversi	1.220,00
SP C.II.1		a Clients conto fatture	
	da		emettere
1.000,00			
SP D.12	a	Iva a debito	220,00

29 marzo 2017

Giancarlo Modolo e Annamaria Bettagno