

L'acquirente di un immobile venduto da un contribuente soggetto Iva è responsabile in solido con il venditore dell'imposta dovuta e della sanzione applicabile, se la vendita è sottofatturata. L'ammontare in oggetto è l'imposta non applicata alla somma pagata "in nero" e non riguarda il fatto che il venditore abbia o meno versato l'Iva liquidata nel periodo.

IVA - TERMINI DI REGISTRAZIONE

Trasmissione delle fatture con sistemi informatici: con C.M. 98/2000 le Finanze hanno confermato la possibilità di trasmettere le fatture relative alle operazioni effettuate, in via elettronica tramite sistemi informatici purché sia seguita dalla successiva consegna del documento originale (tale possibilità è preclusa per scontrini e ricevute fiscali).

Il Dpr 435/2001 ha **abolito**, per i soggetti in contabilità ordinaria, l'obbligo di tenuta dei registri Iva vendite, Iva acquisti e corrispettivi. Tale obbligo può essere sostituito dall'annotazione delle fatture sul libro giornale purché il contribuente vi provveda negli stessi termini previsti per la disciplina Iva e purché sia in grado, su richiesta dell'amministrazione finanziaria, di fornire gli stessi dati che avrebbe indicato sui registri Iva. Naturalmente il contribuente può continuare ad utilizzare detti registri.

FATTURE ATTIVE IMMEDIATE - emesse entro il giorno di effettuazione dell'operazione (non serve ddt):

- **registro fatture a mano** – annotazione entro 15 gg. dalla data d'emissione; nel calcolo dei 15 gg. non va computato quello di emissione;
- **contabilità meccanografica** - digitazione entro 60 giorni dalla data di emissione della fattura; l'imposta va comunque liquidata e versata con riferimento al periodo di effettuazione dell'operazione;
- **liquidazione** - l'imposta diviene esigibile nel momento in cui l'operazione si considera effettuata ai sensi dell'art. 6/633 (ad eccezione delle operazioni attive nei confronti di Enti pubblici, ..., che sono esigibili al momento del pagamento) senza tenere conto del momento della registrazione, quindi in base alla data di emissione della fattura;
- **contabilità presso terzi** (obbligo di comunicazione all'A.E.) - i contribuenti mensili possono fare riferimento, per liquidazione e versamento, all'Iva divenuta esigibile nel 2° mese precedente anziché nel 1° precedente (es. il 16.5 versano l'Iva di marzo).

In caso di fatture di importo minimo (inferiore a € 154,94), sarà operata la registrazione di un documento riepilogativo, nel quale sono indicati i numeri delle fatture a cui si riferisce, l'ammontare complessivo dell'imponibile e dell'imposta. Il termine di registrazione è di 15 (fatturazione immediata) o entro il 15 del mese successivo (fatturazione differita) dalla data di emissione più remota.

In caso di cessione di beni o prestazioni di servizi mediante **apparecchi automatici** (es. distributori automatici di bevande), la registrazione sarà cumulativa e dovrà essere operata entro il termine di 30 giorni a partire dalla scadenza di ciascun mese solare.

La registrazione di fatture **può** avvenire entro il trimestre solare successivo a quello di emissione in caso di **autotrasportatori** di merci per conto terzi.

La registrazione di fatture **può** avvenire entro la fine del mese successivo alla data in cui si è eseguita l'operazione con conseguente liquidazione e versamento dell'Iva entro il 2° mese successivo, solo nei seguenti casi:

- triangolazioni interne (cessioni effettuate a terzi dal cessionario per il tramite del proprio cedente);
- sedi secondarie (solo se queste non provvedono direttamente alla fatturazione, centralizzata in sede);
- operazioni effettuate fuori sede (tramite propri dipendenti, ausiliari o intermediari);
- cessione beni inerenti a contratti estimatori;
- cessione beni tra committente e commissionario (mai tra il commissionario e il terzo acquirente);
- conferimenti di prodotti agricoli a cooperative quando tra le condizioni via sia quella di fatturare le operazioni allo stesso produttore agricolo in un'unica soluzione mensile;
- nell'ipotesi di riscossione di un **acconto** a fronte di un ordine per una fornitura di beni tramite la **sede secondaria** (se non risulta ancora eseguita la consegna del bene), la sede centrale ha la possibilità di emettere la fattura per detto acconto entro la fine del mese successivo a quello di ricevimento del pagamento.

FATTURE ATTIVE DIFFERITE - emesse entro il 15 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione, ovvero quello relativo alla consegna o spedizione:

- **registro fatture a mano** – annotazione entro il 15 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione;
- **contabilità meccanografica** - digitazione entro 60 giorni dalla data di emissione della fattura; l'imposta va comunque liquidata e versata con riferimento al periodo di effettuazione dell'operazione;
- **liquidazione** - l'imposta diviene esigibile nel momento in cui l'operazione si considera effettuata ai sensi dell'art. 6/633 (ad eccezione delle operazioni con Stato, ..., che sono esigibili al momento del pagamento), quindi in base alla data di consegna o spedizione;
- **contabilità presso terzi** (obbligo di comunicazione all'A.E.) - i contribuenti mensili possono fare riferimento, per liquidazione e versamento, all'Iva divenuta esigibile nel 2° mese precedente anziché nel 1° precedente (es. il 16.5 versano l'Iva di marzo).

La registrazione di fatture **può** avvenire entro la fine del mese successivo alla data in cui si è eseguita

_____ con conseguente liquidazione e versamento dell'Iva entro il 2° mese successivo, solo nei seguenti casi:

- triangolazioni interne (cessioni effettuate a terzi dal cessionario per il tramite del proprio cedente);
- sedi secondarie (solo se queste non provvedono direttamente alla fatturazione, centralizzata in sede);
- operazioni effettuate fuori sede (tramite propri dipendenti, ausiliari o intermediari);
- cessione beni inerenti a contratti estimatori;
- cessione beni tra committente e commissionario (mai tra il commissionario e il terzo acquirente);
- conferimenti di prodotti agricoli a cooperative quando tra le condizioni vi sia quella di fatturare le operazioni allo stesso produttore agricolo in un'unica soluzione mensile;
- nell'ipotesi di riscossione di un **acconto** a fronte di un ordine per una fornitura di beni tramite la **sede secondaria** (se non risulta ancora eseguita la consegna del bene), la sede centrale ha la possibilità di emettere la fattura per detto acconto entro la fine del mese successivo a quello di ricevimento del pagamento.

CORRISPETTIVI

- **registro dei corrispettivi** – annotazione entro il giorno non festivo successivo (anche per le fatture emesse se non c'è registro separato), separatamente dalle operazioni non imponibili o esenti, in un unico importo giornaliero (Iva inclusa), suddiviso aliquota per aliquota (salvo per i soggetti ammessi alla ventilazione):
- **all'effettuazione delle cessioni di beni** sia in contanti che a credito (con o senza fattura) o, se anteriore, all'incasso totale o parziale del corrispettivo o all'emissione della fattura;
- **all'incasso dei corrispettivi** o di acconti o all'emissione anticipata della fattura per le **prestazioni di servizi**, senza tener conto dell'ultimazione della prestazione. Le **cessioni di prodotti farmaceutici** si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo.

Per le operazioni per le quali è rilasciato scontrino o ricevuta fiscale, effettuate in ciascun mese solare, è possibile effettuare un'unica registrazione entro il 15 del mese successivo (dal 1.1.02 non c'è più obbligo di allegare gli scontrini riepilogativi giornalieri);

- **contabilità meccanografica** - digitazione entro 60 giorni dalla effettuazione dell'operazione; l'imposta va comunque liquidata e versata con riferimento al periodo di effettuazione dell'operazione;
- **liquidazione** - con riferimento al giorno di effettuazione dell'operazione.
- **contabilità presso terzi** - (comunicare all'A.E.) - i contribuenti mensili possono fare riferimento, per liquidazione e versamento, all'Iva divenuta esigibile nel 2° mese precedente anziché nel 1° precedente (es. il 16.5 versano l'Iva di marzo);
- l'annotazione dei corrispettivi **può** avvenire entro la fine del mese successivo alla data in cui si è eseguita l'operazione con conseguente liquidazione e versamento dell'Iva entro il 2° mese successivo, solo nei seguenti casi:

- sedi secondarie (solo se queste non provvedono direttamente alla fatturazione, centralizzata in sede);
- operazioni effettuate fuori sede (tramite propri dipendenti, ausiliari o intermediari).

Autoconsumo: va incluso tra le operazioni imponibili da registrare in aggiunta alle vendite.

Emissione di scontrini con importo errato: lo scontrino erroneamente emesso e non ancora consegnato al cliente, annullato con una barra, deve essere allegato allo scontrino di chiusura giornaliera e sul registro dei corrispettivi si riporterà la differenza tra il totale del giorno e l'importo dello scontrino errato. Al cliente verrà consegnato un nuovo scontrino.

Se lo scontrino è già stato consegnato al cliente, vista l'impossibilità di annullarlo e allegarlo, sarà sufficiente provvedere ad una annotazione scritta sul registro dei corrispettivi. Se l'errore avviene in fase di battitura si corregge con la semplice digitazione dello stesso importo ma con segno negativo.

Scontrini per resi di merce: il reso deve apparire nello scontrino emesso per la merce data in sostituzione, nel comparto "rimborsi", comprensivo di Iva. L'importo del reso può però essere sottratto da quello della merce in sostituzione solo se le aliquote Iva sono uguali o in caso di ventilazione dei corrispettivi. Diversamente, occorre evidenziare sul registro corrispettivi i due importi distinti per aliquota per poter versare o recuperare la differenza.

Sconto successivo all'emissione di scontrino: quando lo sconto, che viene solitamente evidenziato nello scontrino rilasciato al cliente, è concesso successivamente all'emissione dello scontrino, è possibile effettuare l'annotazione manuale dello sconto purché questa sia effettuata sullo scontrino fiscale, giornale di fondo e sullo scontrino di chiusura giornaliera (con conseguente annotazione al netto sui corrispettivi) e purché si indichi la relativa causale.

CORRISPETTIVI CON FATTURA: se si emettono fatture per vendite al dettaglio, gli importi fatturati vengono **conglobati nel corrispettivo giornaliero** indicando a fianco il numero delle fatture emesse con la relativa annotazione (ad es.: comprese fatture dal n.....al n.....).

In alternativa le fatture emesse possono essere annotate sul registro del fatture emesse.

L'emissione della fattura è obbligatoria solo se è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione. La fattura deve essere obbligatoriamente richiesta da parte dei clienti imprenditori che acquistano beni oggetto dell'attività propria dell'impresa.

In presenza di **fattura immediata** (emessa alla consegna) non è obbligatoria l'emissione di scontrino fiscale né occorre emettere il documento di trasporto. L'esonero non opera se la fattura viene emessa in un mo-

mento successivo anche se entro mezzanotte del giorno stesso.

La **fatturazione differita** è consentita a condizione che sia preceduta dall'emissione del ddt contenente i dati di individuazione del fornitore e del cliente e la natura, qualità e quantità dei beni consegnati o spediti. La fattura differita deve riportare data e numero ddt cui si riferisce. Lo scontrino fiscale può sostituire il ddt per consentire l'emissione della fattura differita, a condizione che lo scontrino riporti natura, qualità e quantità dell'operazione e che lo stesso si integri con codice fiscale e dati identificativi del cliente.

FATTURE ACQUISTO - e bollette doganali

- **registro acquisti a mano** - registrazione entro il termine per la liquidazione periodica ovvero per la dichiarazione annuale nella quale si esercita il diritto di detrazione;
- **contabilità meccanografica** - digitazione entro 60 giorni da quando si intende imputare l'operazione; l'imposta può essere comunque liquidata e versata con riferimento al periodo di effettuazione dell'operazione;
- **liquidazione** - l'imposta può essere detratta al più tardi nella dichiarazione annuale relativa al secondo anno d'imposta successivo a quello in cui il diritto è sorto; la fattura deve comunque essere registrata prima della liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto alla detrazione;
- **contabilità presso terzi** (comunicare all'A.E.) - i mensili possono fare riferimento, per liquidazione e versamento, all'Iva divenuta esigibile nel 2° mese precedente anziché nel 1° precedente (es. il 16.5 versano l'Iva di marzo);
- la registrazione di fatture **può** avvenire entro la fine del mese successivo alla data in cui si è eseguita l'operazione con conseguente liquidazione e versamento dell'Iva entro il 2° mese successivo in caso di:
 - sedi secondarie;
 - operazioni effettuate fuori sede (tramite propri dipendenti, ausiliari o intermediari).

La Cassazione con Sentenza n. 4502 del 25.02.2009 ha dichiarato che non basta la fotocopia della fattura per dedurre i costi. In azienda deve essere conservato l'originale o il fax (originale), in caso contrario l'Amministrazione finanziaria può recuperare le imposte sui relativi costi. La fotocopia dei documenti originali (che non sono smarriti o distrutti per cause non imputabili al contribuente) può essere oggetto di fotomontaggio, di conseguenza non ha lo stesso valore probatorio degli originali ed i relativi costi diventano indeducibili.

SCHEDA CARBURANTE: l'imposta può essere detratta al più tardi nella dichiarazione annuale relativa al secondo anno d'imposta successivo a quello in cui il diritto è sorto.

ACQUISTI INTRACOMUNITARI - Procedura:

1. **ricevimento fattura Ue** senza Iva

2. **integrazione** fattura con Iva (aliquota relativa) ai sensi dell'art. 47 c. 1 DL 331/93. La fattura deve essere integrata con i seguenti dati:

- se espressi in valuta non euro, il valore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono alla determinazione della base imponibile;
- l'imposta relativa, ovvero l'eventuale titolo di esenzione, di non imponibilità, di non soggezione ad imposta, con la specifica della relativa norma di riferimento.

3. assegnazione **duplice numerazione** alla fattura: progressivo acquisti e progressivo vendite

- in assenza di registri Ue ad hoc: si prosegue nella numerazione degli altri acquisti e vendite
- in presenza di registri CE, la numerazione delle operazioni Ue è distinta dagli altri acquisti e vendite

4. **registrazione fattura nel registro acquisti e nel registro vendite.**

Termini di registrazione

Registro acquisti - Termini ordinari (entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva annuale / Unico del 2° anno dal ricevimento)

Registro vendite - Entro il mese di ricevimento, oppure successivamente, ma entro il 15° giorno dal ricevimento: si può registrare la fattura entro il mese, ma nel caso di ricevimento gli ultimi giorni del mese, si ha tempo 15 gg effettivi (es. ricevimento il 27 gennaio - registrazione entro l'11 febbraio). NB: di fatto ai fini delle vendite l'operazione deve partecipare alla liquidazione Iva del mese di ricevimento della fattura.

TERMINI DI STAMPA dei REGISTRI IVA - (art. 7 D.L. 357/94) La stampa dei registri Iva, come degli altri registri contabili, su supporto cartaceo deve essere effettuata entro i 3 mesi successivi alla scadenza del termine di presentazione delle dichiarazioni annuali, a condizione che i dati risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici nei termini previsti e che i dati siano stampati contestualmente alla richiesta degli organi competenti ed in loro presenza.

LIQUIDAZIONE DELL'IVA

- **contribuenti mensili** – entro il 16 di ciascun mese occorre determinare la differenza tra l'Iva esigibile del mese precedente, risultante dalle operazioni attive registrate o da registrare, e l'Iva detraibile risultante dagli acquisti registrati. Entro lo stesso giorno va versata la differenza, e se l'Iva dovuta non supera € 25,82 il versamento va effettuato insieme a quello del mese successivo.
- **contribuenti trimestrali** – entro il 16 del secondo mese successivo la conclusione del trimestre; occorre determinare la differenza tra l'Iva esigibile del trimestre, risultante dalle operazioni attive registrate o da regi-

strare, e l'Iva detraibile risultante dagli acquisti registrati. Entro lo stesso giorno va versata la differenza con maggiorazione dell'1%. Il quarto trimestre solare confluisce nella dichiarazione annuale, salvo particolari categorie di contribuenti (autotrasportatori, distributori carburante, subfornitura) che devono liquidarlo entro il 16.02 dell'anno successivo.

Il D.L. 185/2008 all'art. 7 introduce la possibilità di versare l'Iva secondo il principio di cassa (regime dell'IVA differita) per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di cessionari o committenti che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione. Le operazioni devono essere poste in essere da soggetti che, nell'anno solare precedente, hanno realizzato o, in caso di inizio attività, prevedano di realizzare un volume d'affari non superiore a € 200.000. L'opzione può essere esercitata con riguardo alle operazioni effettuate a partire dal 28.04.2009.

FURTO DELLE FATTURE

La Cassazione (n. 13605 del 16.9.2003) ha stabilito che la denuncia di furto delle fatture non giustifica la detrazione dell'Iva, se il contribuente non è in grado di esibire i relativi documenti. Il contribuente dovrà acquisire presso i fornitori la copia delle fatture al fine di provare la legittimità e la correttezza della detrazione.

FATTURE PER OPERAZIONI INESISTENTI

La Cass. con Sent. n. 14337 del 7.10.2002 ha dichiarato indetraibile l'Iva relativa alle fatture per operazioni inesistenti, anche se l'emittente ne ha effettuato il versamento.

Con la Sent. n. 3203 del 23.01.2009 la Cass. ha ricordato che il reato di "fattura falsa" si configura quando l'operazione è inesistente in tutti i sensi. Resta ferma la possibilità nei confronti dell'utilizzatore della fattura, allorché si accerti la non inerenza della stessa, che si configuri il reato di "dichiarazione fraudolenta o infedele".

La Cass. con Sent. n. 21317 del 6.10.2009 ha stabilito che spetta all'amministrazione che, adduce la falsità del documento e, quindi, l'esistenza di un maggiore imponibile, provare che l'operazione commerciale, documentata dalla fattura, in realtà non è stata mai posta in essere.

FATTURAZIONE ELETTRONICA: COESISTENZA CON LA FATTURAZIONE TRADIZIONALE

Il D. Lgs. 52/2004 ha introdotto la possibilità di emettere fatture elettroniche, oltre a quelle tradizionali, su carta.

La fatturazione elettronica si inserisce nel più generale tema della conservazione elettronica della documentazione aziendale prevista dall'art. 2220 c.c. e successivamente disciplinata da vari provvedimenti, tra i quali, ai fini fiscali, il D.M. 23.1.2004 ("Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto").

Nell'art. 3, D.M. 23.1.2004 è previsto che i documenti elettronici rilevanti ai fini tributari (nel caso specifico, le fatture) possano essere conservati su supporti informatici nel rispetto di ben precisi criteri (in primis, devono essere resi "statici non modificabili" tramite l'apposizione della firma elettronica e del riferimento temporale), tra i quali quello di assicurare l'ordine cronologico, senza soluzione di continuità, per ciascun periodo d'imposta.

Con la R.M. n. 267/E/2007 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che un contribuente che svolga più attività rilevanti ai fini Iva e tenga contabilità separata per ciascuna attività può "...emettere nei confronti del medesimo cliente sia fatture in formato analogico riferite ad un settore omogeneo di attività, da trasmettere attraverso i canali tradizionali, annotate in appositi registri sezionali e conservare in formato analogico, sia fatture elettroniche relative a diverso ed altrettanto omogeneo settore di attività, da trasmettere elettronicamente o attraverso canali tradizionali, annotare in sezioni distinti e conservare in formato elettronico"

Con la R.M. n.360/E/2008 è stato ampliato l'ambito di applicazione della procedura "... anche nell'ipotesi di più attività gestite senza contabilità separata, le relative fatture destinate al medesimo cliente possono essere elettroniche per alcune linee di attività e analogiche per altre, purché individuate da una distinta serie numerica (alfabetica o alfanumerica) per ciascuna attività e annotate in un apposito registro sezionale ovvero in un distinto blocco sezionale dell'unico registro della fatture emesse."

Il 02.02.2009 la Commissione Europea ha presentato una direttiva recante modifica alla direttiva 2006/112/CE volta ad introdurre un insieme di norme che semplificano gli obblighi in materia di fatturazione elettronica, pur dotando le autorità fiscali di mezzi efficaci per assicurare il pagamento dell'Iva. Nel corso del 2009 l'originaria proposta di Direttiva è stata oggetto di modifiche e fino all'entrata in vigore della nuova normativa comunitaria le uniche disposizioni vigenti in materia di fatturazione elettronica rimangono le Direttive 2001/115/CE e 2006/112/CE.

Con la R.M. 158/E/2009 l'Agenzia delle Entrate ha escluso la possibilità di unificare la duplice indicazione temporale presente sulle fatture elettroniche, vale a dire il riferimento temporale che deve essere apposto insieme con la firma digitale qualificata ai sensi dell'art.3 co.1 lett. b) del D.M. 23.01.2004 (data di formazione della fattura) e la data delle fatture medesima ex. art. 21.del D.P.R. n.633/1972.

Vedi: Tenuta informatica delle scritture contabili – art. 2215 bis