

## Profili generali in tema di regimi contabili (3)

### Contabilità ordinaria. Registri Iva: delle fatture emesse, dei corrispettivi, degli acquisti

#### Registri Iva

La normativa disciplinante l'imposta sul valore aggiunto prescrive la tenuta di vari registri:

- registro delle fatture emesse
- registro dei corrispettivi
- bollettario a madre e figlia
- registro degli acquisti
- registro dei depositi, per le somme ricevute in deposito degli esercenti la professione notarile, forense o di commercialista in conto onorari e/o spese (articolo 3, decreto ministeriale 31 ottobre 1974)
- registri dei beni ricevuti in base a precisi rapporti che intercorrono con altri soggetti, non comportanti il trasferimento di proprietà dei beni stessi
- registro degli omaggi
- registro dei premi (per le società ed enti di assicurazione)
- registro di carico degli stampati, per l'assunzione in carico delle ricevute fiscali predisposte dalle tipografie autorizzate
- registro delle dichiarazioni d'intento
- prospetto da parte dei contribuenti di minori dimensioni e contribuenti minimi.

Tuttavia, il Dpr 435/2001<sup>(14)</sup>, ha eliminato l'obbligo della tenuta dei registri Iva, stabilendo che i soggetti in contabilità ordinaria, per natura o per opzione, possono non tenere i registri obbligatori ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, a condizione che le registrazioni siano effettuate sul libro giornale (per gli imprenditori) o sul registro cronologico (per gli esercenti arti e professioni) nei termini previsti dalla normativa Iva, e che, su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, siano forniti gli stessi dati che sarebbe stato necessario annotare sui registri Iva.

#### Registro delle fatture emesse

La tenuta di questo registro, prevista dall'articolo 23 del Dpr 633/1972, serve ai soggetti passivi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per annotare le fatture emesse<sup>(15)</sup> a seguito di cessioni di beni e prestazioni di servizi rientranti nell'ambito di applicazione dell'Iva (imponibili, non imponibili ed esenti), con la sola esclusione quindi delle operazioni fuori campo Iva.

In ogni fattura devono essere indicati distintamente:

- numero progressivo e data di emissione
- data di registrazione e totale fattura
- ammontare delle operazioni, indicando distintamente l'imponibile, l'aliquota e l'imposta
- in caso di operazioni non imponibili o esenti, la norma di riferimento che consente la non applicazione dell'imposta
- i dati anagrafici del cliente (denominazione, ragione sociale o cognome e nome) o nell'ipotesi di cui all'articolo 17, comma 3, Dpr 633/1972<sup>(16)</sup> i dati del cedente o del prestatore di servizi.

Inoltre, nel registro delle fatture emesse deve essere indicato se l'Iva è ad esigibilità differita, per non computare l'imposta a debito prima dell'incasso della fattura stessa, le eventuali note di variazione emesse in applicazione dell'articolo 26 del Dpr 633/1972, i maggiori corrispettivi o ricavi derivanti dall'adeguamento alle risultanze degli studi di settore o dei parametri e le annotazioni relative alle dichiarazioni di intento ricevute, qualora non sia fatto nell'apposito registro.

Tutte le registrazioni devono essere effettuate seguendo l'ordine di numerazione delle fatture e con riferimento alla data della loro emissione.

E' necessario precisare che il riferimento alla data di emissione è importante, in quanto si deve tenere conto di questa (a prescindere dalla data di registrazione), al fine della corretta liquidazione temporale dell'imposta<sup>(17)</sup>.

Riguardo ai termini entro i quali devono essere registrate le fatture emesse, essi variano a seconda del sistema di fatturazione; in particolare:

- in caso di fatturazione immediata, entro quindici giorni dalla data di emissione
- in caso di fatturazione differita<sup>(18)</sup>, entro il giorno quindici del mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni
- in caso di fatturazione in caso di triangolazione (da parte del secondo cedente), entro la fine del mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni
- in caso di fatturazione degli autotrasportatori, entro il trimestre solare successivo a quello di emissione
- in caso di cessione di beni o prestazioni di servizi mediante apparecchi automatici (distributori automatici di bevande, eccetera), la registrazione sarà cumulativa e dovrà essere operata entro il termine di trenta giorni a partire dalla scadenza di ciascun mese solare

- in caso di fatture di importo minimo (inferiore a 154,94 euro), 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 quindici giorni (fatturazione immediata) o entro il quindici del mese successivo (fatturazione differita) dalla data di emissione più remota.

Talune categorie di soggetti, tuttavia, godono di particolari termini per la registrazione delle fatture emesse. Tra essi si ricordano:

- per contribuenti che utilizzano, per la registrazione, macchine elettriche o elettrocontabili o si avvalgono di centri di elaborazione dati gestiti da terzi, il termine è sessanta giorni dalla data di effettuazione delle operazioni (decreto ministeriale 11 agosto 1975; circolare 27 settembre 1994, n. 181/E; circolare 22 marzo 1990, n. 16)
- i fogli di liquidazione dei compensi emessi dagli enti mutualistici e previdenza devono essere registrati entro 15 giorni dalla data di ricezione (decreto ministeriale 31 ottobre 1974)
- le fatture, note di accredito o addebito relative al commercio della stampa periodica, che devono essere registrate entro trenta giorni dalla data di emissione fattura o estratto-conto, ovvero entro quarantacinque giorni dalla stampa, dalla spedizione o, consegna, a seconda che, rispettivamente, si verta in ipotesi di opzione in base alle copie vendute o in base a resa forfetaria (articolo 1, comma 6, decreto ministeriale 28 dicembre 1972)
- le fatture emesse (e/o i corrispettivi riscossi) da singoli settori di attività di imprese divise in più sedi, da dipendenze, succursali, agenzie, eccetera (decreto ministeriale 6 giugno 1978), da operatori dell'impresa fuori dalla sede di questa (decreto ministeriale 18 novembre 1976);
- le cessioni di beni relativi a contratti estimatori, di imballaggi e recipienti non restituiti e di beni il cui prezzo è commisurato a elementi, non ancora conosciuti alla data di effettuazione dell'operazione (decreto ministeriale 11 agosto 1975 e decreto ministeriale 15 novembre 1975) nonché da società ed enti esercenti autostrade (circolare 29 dicembre 1973, n. 78), devono essere registrate entro il mese successivo a quello in cui è effettuata l'operazione
- le aziende operanti nel ramo delle telecomunicazioni che si avvalgono della fattura globale periodica effettuano la registrazione delle fatture emesse entro il mese successivo al trimestre di conseguimento
- il curatore fallimentare o commissario liquidatore, per le operazioni effettuate anteriormente alla dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, sempreché i termini di registrazione non siano ancora scaduti, procede entro quattro mesi dalla nomina.

Nel registro, in ogni caso, deve risultare la liquidazione periodica specificando il periodo d'imposta e l'eventuale imposta a credito nel mese o trimestre successivo.

Inoltre, l'articolo 32 del Dpr 633/1972 prevede la possibilità, per i contribuenti che nell'anno antecedente hanno realizzato un volume d'affari inferiore a 309.874,14 o a 516.456,90 euro, a seconda che si tratti d'impresе aventi per oggetto prestazioni di servizi o altre attività<sup>(19)</sup>, di potere sostituire il registro delle fatture emesse con uno specifico bollettario "a madre e figlia" al fine di adempiere agli obblighi connessi alla fatturazione e alla registrazione delle fatture.

Il decreto ministeriale 31 ottobre 1974, invece, attribuisce tale possibilità agli esercenti arti e professioni.

La parte "figlia" di tale bollettario, rappresenta la fattura ai sensi dell'articolo 21 del Dpr 633/1972, e va consegnata o spedita all'acquirente, mentre la parte "madre", in precedente numerata, deve contenere sia tutti gli elementi della fattura, sia del registro delle fatture emesse ex articolo 23, Dpr 633/1972 sostituendolo *in toto*<sup>(20)</sup>.

#### *Registro dei corrispettivi*

Per i commercianti al minuto e soggetti a essi assimilati di cui all'articolo 22 del Dpr 633/1972, salvo gli ambulanti, e per le imprese artigiane, che vendono i beni di propria produzione all'interno dei locali dove viene esercitata l'impresa, i quali non devono emettere fattura se non su espressa richiesta del consumatore finale, l'articolo 24 del Dpr 633/1972 stabilisce che *"possono annotare in apposito registro, relativamente alle operazioni effettuate in ciascun giorno, l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni imponibili e delle relative imposte, distinto secondo l'aliquota applicabile, nonché l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni non imponibili di cui all'articolo 21, sesto comma, e, distintamente, all'articolo 38-quater e quello delle operazioni esenti ivi indicate"*.

Tuttavia l'articolo 6, commi 3 e 4, Dpr 695/1996 ha previsto che, nel caso di effettuazione di operazioni con emissione di fattura o scontrino fiscale, la tenuta di tale registro non è obbligatoria. In luogo di esso è data la possibilità di effettuare una annotazione riepilogativa mensile entro il 15 del mese successivo, allegando al registro i vari scontrini riepilogativi giornalieri.

Qualora si verifichi una operazione con emissione di fattura, queste potranno essere annotate nello stesso registro dei corrispettivi, considerando nell'ammontare giornaliero anche i corrispettivi risultanti da tali fatture, oppure si potrà tenere un autonomo registro delle fatture emesse e ivi registrarle.

La legge finanziaria 1997, 23 dicembre 1996, n. 662, all'articolo 3, commi 166-172, ha previsto che per i contribuenti in regime "supersemplificato" e per i cosiddetti "forfetari", tale registro è sostituito da un prospetto approvato con decreto ministeriale 11 febbraio 1997, nel quale devono essere annotate tutte le operazioni effettuate nel mese entro il giorno sedici del mese successivo.

Particolari disposizioni sono previste per alcune categorie di contribuenti:

- società ed enti che esercitano attività di assicurazione e riassicurazione. Le operazioni effettuate con lo stesso cliente, in periodi di tempo non superiori al mese, possono essere registrate nel registro dei corrispettivi entro il secondo mese successivo a quello cui le operazioni si riferiscono (decreto ministeriale 12 aprile 1979)
- istituti ed aziende di credito. Le operazioni di cui ai nn. 1), 3) e 4) dell'articolo 10 del Dpr n. 633/1972 possono essere fatturate con riferimento a tutte le operazioni effettuate con lo stesso cliente in periodi di tempo non superiori a un mese, se siano consegnate e spedite prima del termine utile per procedere alle liquidazioni periodiche dell'imposta.  
I corrispettivi possono essere annotati, entro il medesimo termine, raggruppando l'ammontare dei corrispettivi

di ciascun mese, distinguendo quelli riferiti a operazioni imponibili, non imponibili o esenti, ovvero se le aziende e istituti in questione utilizzano direttamente macchine elettrocontabili o si avvalgono di centri di elaborazione dati gestiti da terzi entro trenta giorni dallo stesso termine (decreto ministeriale 31 ottobre 1974).

E' importante poi ricordare la disposizione di cui all'articolo 24, comma 3, Dpr 633/1972 ("ventilazione dei corrispettivi") secondo cui *"per determinate categorie di commercianti al minuto, che effettuano promiscuamente la vendita di beni soggetti ad aliquote d'imposta diverse, il Ministro delle finanze può consentire, stabilendo le modalità da osservare<sup>(21)</sup>, che la registrazione dei corrispettivi delle operazioni imponibili sia fatta senza distinzione per aliquote e che la ripartizione dell'ammontare dei corrispettivi ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote sia fatta in proporzione degli acquisti"*.

Infine, si rammenta che i soggetti che emettono scontrini fiscali, nel caso di mancato funzionamento del misuratore fiscale, devono tenere il registro dei corrispettivi d'emergenza.

In tale registro devono essere annotate tutte le operazioni effettuate, per importi complessivi, suddividendole per aliquote di applicazione.

La dicitura "complessivo" non riguarda l'insieme delle operazioni effettuate durante il periodo di mancato funzionamento del misuratore, ma la singola operazione; pertanto, per ciascuna di esse, oltre agli importi suddivisi per aliquota, dovrà essere indicato anche il giorno e l'ora dell'operazione.

E' possibile non tenere il registro dei corrispettivi di emergenza qualora il soggetto sia in grado, in alternativa allo scontrino, di emettere la ricevuta fiscale.

#### *Registro degli acquisti*

In tale registro, ai sensi dell'articolo 25 del Dpr 633/1972, devono essere annotate le fatture e le bollette doganali relative ad attività inerenti all'esercizio dell'attività d'impresa, arte o professione per i quali è possibile esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta.

Da tale registrazione devono risultare:

- la data della fattura o bolletta
- il numero progressivo a essa attribuito
- la ditta, denominazione o ragione sociale del cedente del bene o prestatore del servizio, ovvero il nome e cognome se non si tratta di imprese, società o enti
- l'ammontare imponibile e l'ammontare dell'imposta distinti secondo l'aliquota.

Per le fatture relative alle operazioni non imponibili o esenti di cui al sesto comma dell'articolo 21, devono essere indicati, in luogo dell'ammontare dell'imposta, il titolo di inapplicabilità di essa e la relativa norma.

Riguardo ai termini nei quali deve essere effettuata la registrazione delle fatture d'acquisto, il legislatore li ha più volte modificati.

Originariamente, tale termine era quello del mese successivo a quello in cui il contribuente ne è venuto in possesso.

Successivamente, l'articolo 5 del Dpr 695/1996 elevò tale termine fino al quarto mese successivo a quello in cui il contribuente era venuto in possesso della fattura d'acquisto.

Attualmente, in seguito alla novella normativa dell'articolo 4, comma 1, Dlgs 313/1997, risolvendo il problema della difficoltà di poter provare con certezza il giorno a partire dal quale si veniva in possesso della fattura d'acquisto<sup>(22)</sup>, l'articolo 25, comma 1, Dpr 633/1972 stabilisce che *"il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del terzo comma dell'articolo 17 e deve annotare in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta"*<sup>(23)</sup>.

**3 - continua. La quarta puntata sarà pubblicata martedì 2; le precedenti sono disponibili nella sezione "Riflettori su..."**

#### **NOTE:**

14 Cfr. articoli 12 e 14.

15 Di fondamentale importanza è la possibilità, in seguito alla modifica dell'articolo 21 del Dpr 633/1972, operata dal Dlgs 20 febbraio 2004, n. 52, e all'emanazione del decreto ministeriale 23 gennaio 2004, da un lato di emettere la fattura anche in formato elettronico previa apposizione del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata da parte del soggetto emittente ovvero previo utilizzo dei sistemi Edi di trasmissione elettronica, e dall'altro di poter archiviare in formato ottico o digitale i documenti contabili obbligatori e quindi anche le fatture.

16 Tale norma al primo periodo stabilisce che: *"Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti, che non si siano identificati direttamente ai sensi dell'articolo 35-ter, né abbiano nominato un rappresentante fiscale ai sensi del comma precedente, sono adempiuti dai cessionari o committenti, residenti nel territorio dello Stato, che acquistano i beni o utilizzano i servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni"*.

17 E' stabilito, sostanzialmente, un principio di competenza temporale delle liquidazioni Iva.

18 Si veda l'articolo 21, comma 4, II periodo, Dpr 633/1972, il secondo il quale: *"Per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con decreto del Ministro delle finanze, la fattura può essere emessa entro il giorno quindici del mese successivo a quello della consegna o spedizione e deve contenere anche l'indicazione della data e del numero dei documenti stessi"*.

19 Nel caso di esercizio di attività miste, si rimanda a quanto si dirà in tema di regime di contabilità semplificata.

20 L'articolo 2 del Dpr 695/1996 prevede la possibilità di annotare nel bollettario, ai fini delle imposte dirette, le operazioni non soggette a Iva.

21 A tale disposizione è stata data attuazione con il decreto ministeriale 24 febbraio 1973 disciplinante le *"Modalità per il calcolo dell'imposta sul valore aggiunto relativa alle operazioni effettuate da determinate categorie di commercianti al minuto"*.

Tale decreto ministeriale ha stabilito che la ventilazione dei corrispettivi potrà essere esercitata da commercianti al minuto autorizzati alla vendita di prodotti alimentari e dietetici, articoli tessili o di vestiario, comprese calzature e prodotti per l'igiene personale e farmaceutici. Qualora tali soggetti possiedano l'autorizzazione a vendere anche altri beni, la ventilazione dei corrispettivi potrà essere effettuata se l'ammontare annuo degli acquisti e delle importazioni di tali beni non sia superiore al 50 per cento dell'ammontare annuo degli acquisti e delle importazioni complessivi.

Parimenti, la ventilazione non potrà essere effettuata nel caso in cui le vendite con emissione di fattura, ad eccezione di quelle riferite a immobili o altri beni strumentali, superino il 20 per cento dell'ammontare annuo dei corrispettivi.

Le fasi del procedimento di ventilazione dei corrispettivi sono:

1. annotare gli acquisti e le importazioni di beni destinati alla rivendita distinti per aliquote e separatamente dagli acquisti o dalle importazioni degli altri beni o servizi
2. determinare alla fine di ciascun mese o trimestre, distinto per aliquota, l'ammontare globale, al lordo dell'imposta, degli acquisti e delle importazioni dei beni destinati alla rivendita registrati nello stesso periodo, e procedere al cumulo di tale ammontare con quello relativo ai beni destinati alla rivendita acquistati o importati nei mesi o trimestri precedenti
3. stabilire il rapporto di composizione di ciascun gruppo di beni soggetti, nell'ambito del cumulo di cui al precedente n. 2), ad aliquote diverse
4. ripartire tra le diverse aliquote l'ammontare globale dei corrispettivi registrati nel mese o nel trimestre, al lordo dell'imposta, mediante applicazione dei rapporti di composizione degli acquisti o delle importazioni, determinati in base al n. 3)
5. depurare i corrispettivi, distinti per aliquote, dell'imposta in essi incorporata, diminuendo il relativo ammontare delle percentuali indicate nell'articolo 27
6. determinare l'imposta da versare in ciascun mese o trimestre, detraendo dall'Iva riscossa sulle vendite, determinata a norma dei precedenti numeri, l'Iva relativa a tutti i beni e servizi acquistati e importati
7. indicare nella dichiarazione annuale l'ammontare complessivo dei corrispettivi registrati nell'anno, ripartito per aliquote secondo il rapporto di composizione degli acquisti e delle importazioni di beni destinati alla rivendita registrati nell'anno stesso, determinando la relativa imposta mediante l'applicazione di tale rapporto all'ammontare complessivo dei corrispettivi.

#### *Esempio:*

Acquisto di beni destinati alla rivendita per un ammontare complessivo di 100.000 euro, di cui:

50.000 euro con Iva al 10% (5.000 euro)

30.000 euro con Iva al 20% (6.000 euro)

20.000 euro con Iva al 4% (800 euro)

TOTALE IVA A CREDITO: 11.800 euro.

Corrispettivi derivanti dalla vendita per complessivi euro 150.000.

Scorporo dell'Iva che si ottiene ai sensi dell'articolo 27, comma 4, Dpr 633/1972 dividendo gli importi comprensivi dell'Iva per 1.10, 1.20 e 1.04, a seconda delle differenti aliquote Iva

$75.000/1.10 = 68.182$  euro (Iva 10% 6.818 euro)

$45.000/1.20 = 37.500$  euro (Iva 20% 7.500 euro)

$30.000/1.04 = 28.846$  euro (Iva 4% 1.154 euro)

TOTALE IVA A DEBITO (15.472 euro)

Sottraendo dall'ammontare dei corrispettivi derivanti dalla vendita dei beni l'ammontare complessivo dell'Iva a debito e successivamente facendo il rapporto percentuale tra tale grandezza e l'ammontare risultante dal risultato della prima operazione si otterrà l'aliquota media.

$150.000 - 15.472 = 134.528$  euro

$15.472/134.528 = 0.1150095$

$0.1150095 * 100 = 11.50\%$

$15.472 - 11.800 = 3.672$  euro IVA DA VERSARE

Si veda A. Casertano, M. Spera, Imposta sul valore aggiunto, ETI Professionale, 1999.

22 La data apposta sulla fattura, infatti, non poteva essere considerata come prova inequivocabile visto che tale poteva essere benissimo antecedente rispetto al giorno in cui era pervenuta all'acquirente.

23 Il termine ultimo, previsto dall'articolo 25 del Dpr 633/1972 per registrare i documenti, coincide con il termine per la presentazione della dichiarazione del secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione. Si veda articolo 19, comma 1, 2° periodo, Dpr 633/1972.

In sostanza, una volta ricevuta la fattura di acquisto, il ricevente può liberamente scegliere in quale mese effettuare la registrazione della stessa e portare in detrazione l'imposta. Tale opzione, naturalmente, deve essere effettuata entro il termine previsto dall'articolo 25; in mancanza, la registrazione può comunque essere effettuata, ma viene meno il diritto alla detrazione.

Michelangelo Spataro

*pubblicato il 01/08/2005*