



FONDAZIONE
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA
GIORGIO DI GIULIOMARIA

NOTA OPERATIVA N. 3/2011

OGGETTO: OMESSA FATTURAZIONE DI OPERAZIONI IMPONIBILI E RAVVEDIMENTO OPEROSO

- Premessa

L'Agenzia delle entrate ha recentemente fornito una serie di chiarimenti relativi alla disciplina dell'Iva in occasione dell'incremento dell'aliquota ordinaria modificata dal 20 al 21 per cento.

L'incremento del tributo è stato previsto dall'art. 2 del decreto – legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148.

In questa sede, anche per ragioni di sintesi, non costituiranno oggetto di esame le problematiche che sono emerse durante la fase transitoria di passaggio all'aliquota più elevata. Invece saranno esaminate le modalità che secondo l'Agenzia delle entrate possono essere adottate per la regolarizzazione di eventuali errori commessi nella fase transitoria. Infatti, queste indicazioni risulteranno comunque utili anche una volta terminato tale periodo transitorio, cioè a stretto ridosso della modifica normativa. In sostanza, sia pure con alcune diversità, le stesse regole potranno essere prese in considerazione allorquando il contribuente dovesse avvalersi del ravvedimento operoso per rimuovere eventuali errori commessi che hanno determinato l'omessa o l'insufficiente fatturazione di operazioni imponibili.

- La correzione degli errori dovuti all'incremento dell'aliquota Iva dal 20 al 21% – Le indicazioni dell'Agenzia delle entrate: la Circolare n. 45/E del 2011

L'Agenzia delle entrate ha compreso che nel periodo immediatamente successivo all'incremento dell'aliquota Iva dal 20 al 21 per cento ragioni di ordine tecnico potrebbero aver impedito l'aggiornamento dei software relativi alla fatturazione e dei misuratori fiscali. Tali difficoltà oggettive potrebbero aver determinato l'errata applicazione della nuova aliquota ordinaria .

L'Amministrazione finanziaria ha temperato le esigenze e le difficoltà degli operatori con quelle del maggior gettito che la manovra ha inteso garantire al bilancio dello Stato per l'anno 2011. Conseguentemente l'Agenzia ha ritenuto che l'eventuale regolarizzazione delle operazioni fatturate erroneamente con l'aliquota del 20 anziché del 21 per cento, possa avvenire con le seguenti modalità:

- per i contribuenti che effettuano le liquidazioni periodiche con cadenza mensile, entro il termine stabilito per il versamento dell’acconto Iva, quindi entro il 27 dicembre, per le fatture emesse entro il mese di novembre, ed entro il termine della liquidazione annuale, cioè il 16 marzo, per le fatture emesse entro il mese di dicembre;
- per i contribuenti che effettuano le liquidazioni con periodicità trimestrale, sia in quanto obbligati dalla legge, ma anche a seguito dell’esercizio dell’opzione, entro il termine stabilito per il versamento dell’acconto Iva, quindi entro il 27 dicembre prossimo, relativamente alle fatture emesse entro il mese di settembre, ed entro il termine di liquidazione annuale, cioè il 16 marzo, per le fatture emesse durante il quarto trimestre.

E’ necessario ora comprendere con **quale codice tributo** debba essere effettuato il versamento della minore Iva fatturata. Il chiarimento è stato subito fornito dalla citata circolare. In particolare l’Amministrazione finanziaria ha puntualizzato che “Il versamento della maggiore imposta eventualmente dovuta dovrà essere effettuato utilizzando i codici tributo delle liquidazioni di riferimento. Saranno, altresì, corrisposti gli interessi ove le scadenze sopra indicate comportino un differimento dei termini ordinari di liquidazione e versamento”.

Pertanto se il contribuente effettuerà la regolarizzazione entro i predetti termini, mediante l’effettuazione di una nota di variazione in aumento (art. 26, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972), **non dovrà essere versata, né sarà irrogata dall’Agenzia delle entrate alcuna sanzione.** In sintesi la situazione è la seguente

Periodicità liquidazione Iva	Termini di fatturazione	Termini di regolarizzazione senza sanzioni
Mensile	– Fatture emesse entro il 30 novembre 2011	– entro il 27 dicembre 2011
Mensile	– Fatture emesse nel mese di dicembre 2011	– entro il 16 marzo 2012
Trimestrale	– Fatture emesse entro il 30 settembre 2011	– entro il 27 dicembre 2011
Trimestrale	– Fatture emesse entro il quarto trimestre 2011	– entro il 16 marzo 2012

Esempio: emissione di una fattura integrativa regolarizzazione

Un contribuente non è riuscito ad adeguare tempestivamente il software utilizzato per la fatturazione e per un errore ha emesso l’ultima fattura, dopo l’incremento dell’aliquota Iva dal 20 al 21 per cento. In particolare:

- la **periodicità** di liquidazione dell’Iva è mensile ;
- la fattura con l’indicazione **dell’aliquota errata** (del 20 anziché del 21) è stata emessa il 30 settembre del 2011;

- **la fattura** di cui al punto precedente è così formata: imponibile € 10.000; Iva 20% € 2.000; totale € 12.000;
- **la minore Iva versata**, per effetto dell'errore di un punto percentuale è pari a € 100
- **l'Iva versata** entro il 16 ottobre, al netto dell'Iva considerata in detrazione, con modello F24, codice tributo 6009 (periodo di liquidazione settembre), ammonta a € 800;
- **l'Iva che invece avrebbe dovuto essere versata**, cioè laddove il contribuente avesse tenuto conto dell'innalzamento dell'aliquota, ammonta ad € 900

Regolarizzazione – modalità:

- emissione di una **fattura integrativa**, “ora per allora” ex art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 con addebito della maggiore Iva pari a € 100;
- **versamento della maggiore Iva** pari ad € 100, con modello F24, **codice tributo 6009**, periodo di liquidazione settembre;
- **versamento degli interessi**, con modello F24, codice tributo “1991” – “interessi sul ravvedimento – Iva”, calcolati al tasso dell'1,5% in ragione d'anno;
- **Scadenza:** la regolarizzazione, completa di tutti i passaggi, quindi l'emissione della fattura integrativa e il versamento della maggiore Iva dovrà essere completata **entro il 27 dicembre 2011**. Ciò in quanto (come indicato dall'Agenzia) la periodicità di versamento del contribuente è mensile e la fattura non corretta è stata emessa entro il 30 novembre del 2011

E' importante osservare che nell'esempio sopra indicato il contribuente potrà regolarizzare l'operazione senza sanzioni emettendo la fattura integrativa entro il 27 dicembre 2011, ma **il versamento della maggiore Iva dovrà essere effettuato continuando ad utilizzare nel modello F24 il codice tributo 6009**. In buona sostanza si tratta ad ogni effetto di un versamento integrativo da effettuare, con riferimento all'esempio, entro la scadenza del 27 dicembre 2011.

Esempio: fattura integrativa

Ditta Carlo Rossi,
Via Pisacane, n. 42
80122 Napoli
Partita Iva

01311310524

Spette.Le Assostotel
Piazza Cavour n. 104
04100 Latina

Partita Iva 01848947841

Nota di variazione n. 1/2011
30 dicembre 2011

Oggetto: nota di variazione di sola Iva ex art. 26 D.P.R. n. 633/1972

Riferimento: ns. fattura n. 74 del 30 settembre 2011

Come concordato rimettiamo nota di variazione di sola Iva a rettifica della fattura n. 74 del 30 settembre 2011 avendo in precedenza applicato erroneamente l'Iva con l'aliquota del 20 anziché del 21%

Aliquota	imponibile	IVA
21%	10.000,00	2.100,00
20%	- 10.000,00	- 2.000,00
Totale importo addebitato		€ 100,00

- La registrazione della fattura integrativa e gli effetti sulla liquidazione del tributo

E' necessario ora comprendere secondo quali modalità debba essere registrata la fattura integrativa. Il problema non è irrilevante in quanto, tornando all'esempio precedente, il contribuente potrà assolvere tale adempimento, quindi emettere il predetto documento, entro il 27 dicembre 2011.

Si tenga però presente che laddove il contribuente effettui l'emissione della fattura integrativa durante il mese di dicembre (non oltre il giorno 27) l'Iva addebitata in via di rivalsa con il predetto documento non dovrà influenzare la liquidazione (a debito o a credito) del mese di dicembre. Infatti l'Agenzia delle entrate ha chiarito con la circolare n. 45/E del 2011 che la maggiore Iva dovrà integrare la liquidazione relativa al periodo durante il quale è stata emessa la fattura recante l'indicazione dell'aliquota del 20 anziché del 21 per cento.

Si pone dunque il problema di **come procedere alla registrazione della fattura integrativa nell'esempio sopra indicato**. A tal proposito, proprio per evitare che la fattura integrativa influenzi la liquidazione del mese di dicembre, la contabilizzazione della fattura deve essere effettuata per "memoria" nei registri Iva. In pratica il contribuente potrà annotare manualmente il documento in calce alla liquidazione periodica del mese in cui si effettua il ravvedimento operoso.

L'Agenzia delle entrate ha fornito un solo chiarimento su questo punto con la Risoluzione min. n. 113/E del 14 luglio 2000. In particolare il Ministero delle Finanze ha specificato che se la fattura viene annotata nell'anno successivo a quello cui si riferisce l'operazione, deve essere indicato, per memoria, che l'operazione si riferisce all'anno precedente

Esempio: emissione di una fattura integrativa regolarizzazione

Un contribuente non è riuscito ad adeguare tempestivamente il software utilizzato per la fatturazione e per un errore ha emesso l'ultima fattura, dopo l'incremento dell'aliquota Iva dal 20 al 21 per cento. In particolare:

- la **periodicità** di liquidazione dell'Iva è mensile ;
- la fattura con l'indicazione **dell'aliquota errata** (del 20 anziché del 21) è stata emessa il 30 settembre del 2011;
- **la fattura** di cui al punto precedente è così formata: imponibile € 10.000; Iva 20% € 2.000; totale € 12.000;
- **la minore Iva versata**, per effetto dell'errore di un punto percentuale è pari a € 100
- **l'Iva versata** entro il 16 ottobre, al netto dell'Iva considerata in detrazione, con modello F24, codice tributo 6009 (periodo di liquidazione settembre), ammonta a € 800;
- **l'Iva che invece avrebbe dovuto essere versata**, cioè laddove il contribuente avesse tenuto conto dell'innalzamento dell'aliquota, ammonta ad € 900
- emissione di una **fattura integrativa** ex art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 con addebito della maggiore Iva pari a € 100 (entro il 27 dicembre 2011);
- **versamento della maggiore Iva** pari ad € 100, con modello F24, **codice tributo 6009**, periodo di liquidazione settembre (entro il 27 dicembre 2011);
- **versamento degli interessi**, con modello F24, codice tributo "1991" – "interessi sul ravvedimento – Iva", calcolati al tasso dell'1,5% in ragione d'anno

Modalità di registrazione della fattura integrativa - Soluzione

- dopo aver emesso ora per allora **la fattura integrativa** nel mese di dicembre il contribuente la registrerà per memoria e manualmente in calce alla liquidazione periodica del periodo durante il quale ha effettuato il ravvedimento, cioè lo stesso mese di dicembre;
- **sulla fattura e sul registro dovrà essere indicato** che la fattura (e la registrazione) sono riferibili ad un'operazione posta in essere durante il mese di settembre;
- in sede di compilazione della dichiarazione Iva annuale il contribuente dovrà "rettificare" manualmente il risultato della liquidazione periodica di settembre tenendo conto del maggior debito dell'Iva non fatturata pari a € 100;
- in conseguenza del punto precedente il debito risultante dal rigo VH9 risulterà pari a € 900 anziché € 800.

Si tenga però presente che, come chiarito dalla Circ. n. 45/E del 2011 il contribuente potrebbe aver applicato erroneamente l'aliquota Iva del 20 anziché del 21 per cento nel mese di dicembre. In questo caso la regolarizzazione dell'operazione potrà essere effettuata senza l'irrogazione delle sanzioni entro il 16 marzo del 2012. Ad esempio:

- il contribuente potrebbe emettere la fattura integrativa, ora per allora, entro il mese di febbraio;
- la maggiore Iva dovrà essere versata con il codice tributo 6012, anno 2011;
- gli interessi saranno versati con il codice tributo 1991.

Per quanto riguarda la registrazione della fattura potrà essere effettuata manualmente in calce alla liquidazione periodica del mese di febbraio 2012. In questo caso il contribuente:

- **dovrà annotare nei registri Iva** che l’operazione si riferisce all’anno precedente (il 2011);
- **dovrà annotare sulla fattura** che l’operazione si riferisce all’anno precedente (2011).

L’operazione, anche se materialmente registrata (per memoria) nel periodo d’imposta 2012, dovrà essere tenuta in considerazione ai fini della corretta compilazione della dichiarazione annuale Iva relativa al periodo d’imposta 2011.

- **Il ravvedimento operoso – La registrazione della fattura integrativa**

Le modalità di emissione della fattura integrativa e di registrazione valgono anche nell’ipotesi in cui il contribuente si avvalga autonomamente del ravvedimento operoso versando spontaneamente le sanzioni ridotte.

In questo caso la regolarizzazione è completamente svincolata dall’incremento dell’aliquota ordinaria dell’Iva dal 20 al 21 per cento. In buona sostanza il contribuente potrebbe comunque aver omesso la fatturazione di un’operazione, ovvero potrebbe aver emesso una fattura indicando un minor imponibile e di conseguenza una minore Iva.

L’unica differenza rispetto agli esempi prima esaminati consiste nella possibilità da parte del Fisco di irrogare le relative sanzioni. Conseguentemente il contribuente dovrà versare spontaneamente, entro i termini previsti per il ravvedimento operoso previsto dall’art. 13 del D.Lgs n. 472 del 1997, le sanzioni ridotte. Le modalità di emissione e registrazione della fatturazione integrativa rimangono invariate. Pertanto se, ad esempio, il contribuente deve integrare una fattura emessa nel mese di marzo del 2012, e l’emissione della fattura integrativa viene effettuata durante il mese di settembre del 2012, gli adempimenti sono i seguenti:

- emissione della fattura integrativa “ora per allora” nel mese di settembre 2012;
- integrazione del versamento dell’Iva del mese di marzo utilizzando il codice tributo 6003 (contribuente mensile);
- versamento spontaneo di sanzioni ridotte ed interessi;
- registrazione manuale, in calce alla liquidazione periodica del mese di settembre, della fattura integrativa;
- indicazione nella fattura che si riferisce ad un’operazione posta in essere nel mese di marzo 2012;
- indicazione nel registro, in calce alla liquidazione di settembre 2012, che la registrazione si riferisce ad un’operazione del mese di marzo del 2012.

Roma, 10 Novembre 2011

Il redattore
Dott. Nicola Forte

Il Presidente della Fondazione
Prof. Paolo Moretti