

IVA

AUTOFATTURA. IL PUNTO 2020

01. NOZIONE

Il **DPR 633/1972** istituì e disciplinò l'**IVA**, la principale imposta indiretta italiana, l'IVA entrò in vigore nel 1973 e da allora è senz'altro la norma legislativa che ha subito il maggior numero di modifiche.

In questa Scheda ci occuperemo **dell'autofattura**, ovvero di una particolare tipologia di fattura, disciplinata principalmente **dall'art. 17, comma 2 e seguenti del DPR 633**, caratterizzata dalla particolarità che il cessionario/committente emette la fattura a se stesso sostituendosi, in genere al cedente/prestatore.

Ovviamente l'emissione di autofattura rappresenta l'eccezione alla normale regola, disciplinata *solo in particolari fattispecie* espressamente previste dalla norma. Qui anticipiamo che la stessa è prevista tanto per i rapporti nazionali che per i rapporti con l'estero.

02. CASI GENERALI E MODALITA' DI EMISSIONE DELL'AUTOFATTURA

Cominciamo a definire i casi in cui è necessario emettere l'**autofattura**.

Ai sensi dell'art. 17. Comma 2 del DPR 633/1972 sono soggette ad **autofattura** le operazioni effettuate da soggetti extra UE ma territorialmente rilevanti in Italia. Il comma, infatti, dispone, *"Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato...sono adempiuti dai cessionari o committenti..."*. In questo caso il documento va emesso in **unico esemplare**.

A questa disposizione si aggiungono altre che impongono l'emissione del documento anche per specifiche operazioni interne.

RICORDA: Per territorio dello Stato, si intende il **territorio della Repubblica** italiana, esclusi i Comuni di Livigno e di Campione d'Italia e delle acque nazionali del lago di Lugano.

Vi è un altro caso importante che obbliga all'emissione dell'autofattura, ovvero **quando il soggetto obbligato non la emette nei termini**. La norma è prevista dall'articolo 6, comma 8 del D.LGS 471/1997 sulla quale ci pare opportuno soffermarci un breve momento nel riquadro sottostante.

La disposizione prevede che, *nel caso di acquisti nell'esercizio di imprese arti o professioni senza emissione di fattura o con emissione irregolare*, la **corresponsabilità** del cessionario/committente il quale è punito con sanzione pari al 100% dell'imposta con un minimo di 250 euro. Per evitare tale coinvolgimento costui deve:

- a) **nel caso di mancata ricezione**, entro quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione, deve presentare all'Ufficio, entro i trenta giorni successivi un documento in duplice esemplare con tutte le indicazioni prescritte dalla normativa in merito alla fatturazione, previa corresponsione dell'imposta;
- b) **se ha ricevuto fattura irregolare**, deve presentare entro trenta giorni dalla registrazione un documento integrativo con le stesse indicazioni, sempre prima versando l'IVA dovuta.

Vi sono anche altri casi nei quali andremo in maggior dettaglio nell'elencazione che segue.

L'**autofattura** va emessa seguendo le stesse regole della **fattura**, sul documento deve essere riportata l'informazione "**autofatturazione di cui all'articolo 21, comma 6-ter del DPR n 633/1972**".

03. TERMINE DI EMISSIONE DELL'AUTOFATTURA

Per quanto riguarda i termini di emissione, essi variano a seconda dell'oggetto della prestazione, vediamo le diverse casistiche.

Cessione di beni e prestazione di servizi specifici

Il documento va emesso al momento di esecuzione dell'operazione, ricordiamo che il **momento di effettuazione** è determinato dalle disposizioni dell'**art. 6 del DPR 633/1972**.

Per i servizi specifici si fa riferimento agli art. 7-quater e 7-quinquies del decreto IVA.

L'**autofattura** deve esse annotata:

- nel registro delle fatture emesse entro 15 giorni dalla data di emissione;
- nel registro degli acquisti anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale nella quale viene esercitata la detrazione.

RICORDA: Per approfondimenti in materia di esigibilità si veda la **nostra Scheda nella Sezione IVA Momento impositivo**

Prestazione di servizi generici

Si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate (art. 7-ter DPR 633/1972), se le stesse sono di carattere periodico e continuativo al termine di ciascun anno (se non comportano pagamenti parziali intermedi, nel qual caso si ritiene compiuta l'operazione limitatamente all'importo pagato).

L'**autofattura** deve esse annotata:

- nel registro delle fatture emesse entro il termine di emissione, con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione;
- nel registro degli acquisti. Anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale nella quale viene esercitata la detrazione.

Autofattura per mancato ricevimento della fattura o per fattura irregolare

In questo caso consultare quanto detto sopra al paragrafo 02. Si sottolinea che, come noto, senza documento non si può procedere a registrazione, pertanto occorre fare molta attenzione alla ricezione delle fatture per evitare di cadere nella corresponsabilità.

Autofattura per acquisti da soggetti extra-Ue

L'operazione si rende necessaria quando un soggetto IVA procede ad acquisti da aziende residenti in paesi extra-Ue. L'eccezione matura nei casi in cui l'IVA è desumibile dalla **bolletta doganale** (*ricordiamo che le sono operazioni imponibili ai fini Iva. L'importatore è tenuto ad effettuare la dichiarazione doganale, a pagare l'Iva in dogana e registrare la bolletta doganale sul libro giornale e nei registri Iva*).

In questo caso il cessionario emette un documento verso se stesso con annotazione nel registro vendite e nel registro acquisti.

Autofattura per autoconsumo di beni e servizi

L'autoconsumo si verifica quando i beni e servizi sono destinati ad uso diverso da quello dell'attività. A seconda del caso specifico, pertanto l'autoconsumo si definisce:

- **interno**, se beni o servizi sono assegnati al consumo personale dell'imprenditore;
- **esterno**, se beni o servizi sono assegnati a soggetti diversi a titolo liberale o di beneficenza.

Si tratta di un'operazione imponibile poiché l'autoconsumo, ai fini IVA, è recepito come cessione di beni. Ovviamente se in sede di acquisto l'IVA non è stata detratta il bene oggetto di autoconsumo si considera fuori campo IVA.

L'**autofattura** andrà registrata nel registro delle fatture emesse.

Autofattura per omaggi

Va emessa per cessioni a titolo gratuito promosse allo scopo di promuovere la propria attività. Sono parte delle cosiddette **spese di rappresentanza**.

Qui aggiungiamo solo che la **rivalsa dell'IVA** non è obbligatoria. Così come disposto dall'**articolo 18, DPR n. 633/72**, in questo caso l'Iva rimane a carico del cedente e costituisce per quest'ultimo un costo indeducibile (art. 99, comma 1 TUIR "*Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento*").

RICORDA: Per approfondimenti guardare la **Scheda Trattamento fiscale degli omaggi**, nella **Sezione Tabelle**.

Autofattura per acquisti di impresa agricola

L'articolo 34, comma 6, del DPR 633/1972 disciplina un particolare **regime di esonero** per i piccoli agricoltori.

Qualora il volume d'affari annuo **non sia superiore a 7.000 euro** e sia costituito per **almeno due terzi** dalla cessione di prodotti agricoli, costoro *"sono esonerati dal versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale, fermo restando l'obbligo di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali"*.

Pertanto, nel caso di acquisti dall'agricoltore esonerato, saranno i clienti stessi ad emettere **autofattura** *"indicandovi la relativa imposta, determinata applicando le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione, consegnarne copia al produttore agricolo e registrarla separatamente a norma dell'articolo 25."*(registro acquisti

L'IVA dovrà, quindi, essere scorporata dall'importo totale da pagare all'imprenditore agricolo (*importo che dovrà essere documentato dal DDT redatto dal cedente*).

04. AUTOFATTURA E FATTURA ELETTRONICA

Sottolineiamo subito che le operazioni con l'estero non sono soggette alle regole in tema di fatturazione elettronica.

Sostanzialmente le disposizioni sono rivolte specialmente all'**autofattura per mancato o irregolare ricevimento** della fattura del cedente, in questo caso il **Provvedimento n. 89757 del 30 aprile 2018**, prevede che il documento sia emesso in formato elettronico (XML) utilizzando il codice di tipo documento **"TD20"**.

L'obbligo sussiste anche per l'avvenuto **splafonamento dell'esportatore abituale**.

Per quanto riguarda le altre ipotesi viste non vigono disposizioni particolari, si presume che anche queste operazioni ricadano nell'emissione in formato XML.

05. AUTOFATTURA E REVERSE CHARGE

In materia si sono scontrate le posizioni dell'AE con larga parte della dottrina, compresa Assosoftware.

Alla posizione dottrinale si è allineata anche l'Agenzia con **Faq n. 36 pubblicata il 27 novembre 2018 e aggiornata il 19 luglio 2019**; nell'aggiornamento viene evidenziato che **non esiste alcun obbligo di inviare l'autofattura allo Sdi**.

L'occasione ci consente di riepilogare il procedimento.

Nelle operazioni assoggettate a **reverse charge** interno vige la tecnica contabile dell'**integrazione**, ovvero:

a)	riportare sul documento l'aliquota e l'imposta;
b)	protocollare e annotare nel registro vendite o corrispettivi (per assolvere l'imposta) nel mese di arrivo (o al massimo entro 15 gg ma con imputazione al mese di arrivo);
c)	annotare (senza più obbligo di protocollazione) l'operazione nel registro acquisti per esercitare il diritto alla detrazione (nel mese stesso di arrivo oppure successivamente).

L'integrazione adempimento a), con riferimento ad una fattura XML, materialmente non può essere realizzato.

Pertanto l'annotazione sui registri pareva (è) una sorta di integrazione virtuale.

Ricordiamo che i tempi sono contenuti, ed assolvere entro il mese di arrivo della fattura l'autofattura in XML è parso subito difficilmente allineabile ad una corretta pratica aziendale che provocherebbe innumerevoli ritardi.

Nella **Faq n. 36 aggiornata** si legge come una modalità alternativa all'integrazione della fattura possa essere la "*predisposizione di un altro documento, da allegare al file della fattura in questione*", contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della stessa.

L'Ufficio precisa "che tale documento – che per consuetudine viene chiamato "**autofattura**" poiché contiene i dati tipici di una fattura e, in particolare, l'identificativo Iva dell'operatore che effettua l'integrazione sia nel campo del cedente/prestatore che in quello del cessionario/committente – **non deve essere obbligatoriamente inviato al SdI**, ma se l'operatore vuole inviarlo al Sistema di Interscambio e, qualora l'operatore usufruisca del servizio gratuito di conservazione elettronica offerto dall'Agenzia delle entrate, il documento verrà portato automaticamente in conservazione. Inoltre, si ricorda che non vi è alcun obbligo di invio del documento cosiddetto "autofattura" al cedente/prestatore".

Nel concludere, pertanto:

per il **reverse charge interno**, viene consentita l'integrazione su carta senza invio al Sdi (si evita così il rischio di palesare al fisco i ritardi nell'assolvimento dell'imposta);

stessa cosa per il **reverse charge intracomunitario**, salvo ovviamente l'obbligo di procedere all'indicazione della fattura dell'esterometro;

nel caso di **reverse charge per acquisti extra UE** va emessa autofattura articolo 17, comma 2 e sarà anche in questo caso necessario procedere con lo **spesometro** ma con facoltà di emettere autofattura elettronica in **self billing** (ossia compilando la sezione "dati del cedente/prestatore" con l'identificativo del fornitore extra UE e quelli della sezione "dati del cessionario/committente" con i propri oltre a compilare anche al sezione "soggetto emittente" con il valore CC) rendendo così superfluo detto spesometro; in tal caso va però prestata attenzione alla tempistica molto stringente entro cui l'autofattura va emessa ai sensi dell'articolo 21 (ad esempio entro il 15 del mese successivo a quello dell'ultimazione per i servizi generali, ma i tempi potrebbero essere ancora più stringenti per altre operazioni).