

FLASH REPORT

Fattura elettronica

- la consegna della copia analogica al “consumatore finale”
- cambia radicalmente il versamento dell'imposta di bollo
- “Reverse charge” e autofattura

e' Approfondimento



STUDIO VALENTI ASSOCIATO
PROFESSIONISTI D'IMPRESA
COMMERCIALISTI - AVVOCATI - REVISORI LEGALI

Fattura elettronica

La consegna della copia analogica al “consumatore finale”

Abstract

L’Agenzia delle Entrate ha chiarito che nel caso di emissione della fattura elettronica nei confronti di un “consumatore finale”, il documento in formato analogico consegnato a tale soggetto deve recare l’indicazione “che si tratta della copia della fattura trasmessa” al SdI. Conseguentemente, se l’invio del documento digitale dovesse essere effettuato tardivamente, rispetto al momento di effettuazione dell’operazione, anche il rilascio della copia analogica dovrà essere successivo. L’emittente non potrà attestare in anticipo che la fattura sarà trasmessa al Sistema. Lo stesso problema si manifesterà dal 1° luglio prossimo, allorquando i contribuenti potranno trasmettere al Sistema i documenti emessi in formato digitale entro i dieci giorni successivi rispetto al momento di effettuazione dell’operazione.

Il valore ai fini fiscali della fattura

Non sussistono dubbi sulla circostanza che per i soggetti passivi ai fini Iva la fattura “analogica” non abbia alcun valore ai fini fiscali, né per l’emittente, né per il cessionario / committente. In tale ipotesi con riferimento al primo soggetto la fattura non risulterebbe emessa. Invece per il cessionario/committente il documento sarebbe inesistente, quindi come mai ricevuto. Seconda una delle FAQ pubblicate sul sito Internet dell’Agenzia delle Entrate, il ricevimento della fattura in formato analogico non consentirebbe al cessionario / committente di esercitare il diritto alla detrazione ai sensi dell’art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

La situazione è completamente diversa per il cessionario/committente “consumatore finale” in quanto il documento ricevuto in formato analogico ha valore anche ai fini fiscali. Ad esempio può essere legittimamente utilizzato per fare valere le detrazioni relative alle spese di manutenzione straordinaria degli immobili ad uso abitativo di cui all’art. 16 bis del Tuir. Inizialmente si poteva dubitare che il documento analogico avesse valore fiscale per i con-

sumatori finali, ma successivamente l'Agenzia delle entrate ha eliminato ogni dubbio in proposito.

Il punto di partenza dell'analisi deve essere rappresentato dalla legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di Bilancio 2018) ed in particolare dall'art. 1, comma 909, che ha modificato l'art. 1, comma 3, del D.Lgs n. 127/2015. La disposizione prevede che *“Le fatture elettroniche emesse nei confronti dei consumatori finali sono rese disponibili a questi ultimi dai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate; una copia della fattura elettronica ovvero in formato analogico sarà messa a disposizione direttamente da chi emette la fattura. E comunque facoltà dei consumatori rinunciare alla copia elettronica o in formato analogico della fattura”*.

Il file in formato XML deve contenere al suo interno, in luogo del codice destinatario, il codice convenzionale così formato: “000000”. Il Sistema di Interscambio “recapiterà” il documento in base al codice fiscale del soggetto destinatario, sia esso persona fisica o ente. La fattura elettronica sarà resa disponibile all'interno di un'apposita area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate.

In un precedente evento organizzato dalla stampa specializzata, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che nella copia in formato elettronico o analogico, consegnata al “consumatore finale,” deve essere specificato che “il documento fiscalmente valido sarà esclusivamente quello disponibile nell'area riservata.

Attenzione

Questa indicazione risulta ora completamente superata da una delle FAQ pubblicate sul sito internet dell'Agenzia delle entrate. In particolare, “nella copia deve essere esplicitamente detto che si tratta della copia trasmessa” tramite il Sistema di Interscambio. Nessuna ulteriore indicazione deve essere fornita circa il fatto che l'unico documento fiscalmente riconosciuto risulterebbe esse quello “allocato” nell'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate. Conseguentemente, mentre per l'emittente il documento in formato digitale è l'unico che assume valore ai fini fiscali, per il consumatore finale la copia analogica costituisce un documento valido, anch'esso, ai fini fiscali, ed utilizzabile ai fini IRPEF per far valere le deduzioni e le detrazioni di imposta.

L'interpretazione dell'Agenzia delle entrate è lodevole e contribuisce a risolvere il problema dell'esibizione della documentazione in sede di controllo formale delle dichiarazioni fiscali. Tuttavia gli operatori dovranno sciogliere una serie di dubbi operativi relativi al rilascio della predetta copia.

La fatturazione degli esercenti le attività di commercio al minuto

I soggetti esercenti le attività al minuto ed assimilate di cui all'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972 non sono obbligati al rilascio della fattura prevista dal precedente art. 21. Si tratta, ad esempio, degli esercenti le attività di commercio in locali aperti al pubblico, degli alberghi, ristoranti, ecc.

È però prevista un'unica deroga, nel senso che l'emissione della fattura diviene obbligatoria allorquando venga richiesta dall'acquirente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione. In tale ipotesi, dal 1°

gennaio 2019, scatta l'obbligo di emissione della fattura elettronica, salvo il caso in cui l'emittente non abbia scelto il regime forfetario previsto dalla legge n. 190/2014.

Nell'ipotesi di operazione posta in essere entro la fine dell'anno 2018, il documento cartaceo poteva essere emesso entro il termine della giornata lavorativa e spedito anche a mezzo mail. Gli esercenti le attività di commercio e al minuto sono "attrezzati" ed in grado di consegnare a mano il documento contestualmente alla richiesta. Ad esempio gli alberghi e i ristoranti rilasciano immediatamente la fattura.

Questo modo di operare sembra destinato ad essere completamente rivisto, dal 1° gennaio 2019, allorquando le fatture emesse dovranno assumere esclusivamente il formato digitale. Il rilascio della copia analogica al consumatore finale richiede all'emittente di apporre sul documento l'indicazione fornita dall'Agenzia delle Entrate. Deve essere esplicitamente detto che si tratta della "copia trasmessa" tramite il Sistema di Interscambio e la circostanza potrebbe creare non pochi problemi per ciò che riguarda la tempistica.

La consegna della copia analogica: le attività di commercio al minuto

Si consideri il caso in cui un consumatore finale richieda ad un commerciante al minuto il rilascio della fattura.

Secondo quanto previsto dall'art. 1, comma 3, del D.Lgs n. 127/2015, oltre alla trasmissione al SdI del documento in formato digitale, deve essere consegnato all'acquirente / committente una copia del medesimo documento nel formato XML o nel formato analogico.

Nel corso dei diversi chiarimenti forniti in questa fase dell'anno dall'Agenzia delle Entrate, è stato affrontato il problema della tempistica relativa alla trasmissione del documento digitale al Sistema di Interscambio.

Inizialmente l'Amministrazione finanziaria si è espressa nel senso di ammettere un margine di tolleranza di 24 ore. Successivamente, quanto il problema si è manifestato completamente, il D.L. 23 ottobre 2018, n. 119 ha previsto la moratoria delle sanzioni per i primi sei mesi dell'anno 2019 o di nove mesi per i contribuenti che liquidano l'Iva con periodicità semestrale.

Tornando all'esempio del commerciante al minuto che in data 2 gennaio 2019 riceverà la richiesta di rilascio della fattura, se il documento dovesse essere trasmesso al SdI in data 15 gennaio, il contribuente non subirà l'irrogazione di alcuna sanzione. La fattura, sia pure tardivamente, potrà essere inviata al Sistema entro il 16 febbraio, cioè entro il termine previsto per l'effettuazione della liquidazione periodica del mese di gennaio, se il contribuente liquida l'Iva con periodicità mensile.

La moratoria delle sanzioni e quindi l'emissione tardiva della fattura, seppur non sanzionata, costringerà, di fatto, a ritardare anche il rilascio della copia analogica. Nell'esempio non potrà essere consegnato all'acquirente nella stessa data del 2 gennaio un documento recante l'indicazione "che si tratta della copia della fattura trasmessa" in quanto il materiale invio del documento al Sistema di Interscambio sarà effettuato successivamente ed in ritardo. Il contribuente dovrà quindi attendere la trasmissione della fattura digitale al Sistema per poi rilasciare, successivamente, la copia in formato analogico con l'indicazione dell'avvenuta trasmissione.

Le attività di commercio al minuto: l'emissione del documento entro i 10 giorni successivi

Dal 1° luglio 2019, la fattura potrà essere emessa entro i dieci giorni successivi rispetto al momento di effettuazione dell'operazione, individuato ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972. Anche in questo caso si manifesterà il problema della consegna – successiva –

della copia analogica rispetto al momento dell'effettiva trasmissione del documento digitale al SdI.

Se il commerciante al minuto consegna la merce il 2 luglio 2019 e l'acquirente "consumatore finale", richiede la fattura, il documento in formato digitale potrà essere trasmesso al SdI entro il 12 luglio successivo.

La fattura dovrà riportare la duplice data del momento di effettuazione dell'operazione, cioè la data di consegna della merce avvenuta il 2 luglio, e la data di emissione del 12 luglio. Anche in questo caso la copia analogica non potrà essere consegnata prima di tale ultima data. Diversamente, ove l'emittente, consegnando

anticipatamente copia del documento analogico indicasse che "si tratta della copia della fattura trasmessa," fornirebbe un'indicazione non rispondente al vero.

La fattura non è stata trasmessa, ma sarà successivamente trasmessa. Pertanto, anche la consegna della copia analogica potrà essere effettuata contestualmente o successivamente all'effettiva trasmissione della fattura elettronica al Sistema di Interscambio.

Conclusioni

I contribuenti che ricevono dai "consumatori finali" la richiesta della fattura e che intendono rilasciare immediatamente la copia analogica, dovranno strutturarsi in modo tale da procedere all'invio del documento digitale al SdI contestualmente alla richiesta. Subito dopo la trasmissione al SdI, potrà essere rilasciata la copia analogica. Conseguentemente, se l'invio al SdI dovesse essere successivo, anche la copia analogica dovrà essere consegnata al "consumatore finale" successivamente.

Cambia radicalmente il versamento dell'imposta di bollo

Abstract

Con Comunicato Stampa n. 224 del 28 dicembre 2018 il Ministero dell'Economia e delle Finanze annuncia un radicale cambio di rotta quanto alle modalità di versamento dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche. Non più un versamento a conguaglio annuale, bensì versamenti trimestrali, con conteggi a cura dell'Agenzia.

Premessa

L'obbligo di assolvimento di imposta di bollo, pari a due euro, grava su tutte le fatture (cartacee o elettroniche) laddove la fattura esponga (esclusivamente o anche in compresenza di operazioni soggette ad IVA):

- operazioni fuori campo IVA per mancanza del presupposto oggettivo o soggettivo (art. 2, 3, 4 e 5 del D.P.R. n. 633/1972);
- operazioni fuori campo IVA per mancanza del presupposto territoriale (art. 7 e seguenti D.P.R. n. 633/1972);
- operazioni escluse ex art. 15 D.P.R. n. 633/1972 (anticipazioni);
- operazioni esenti IVA, ex art. 10 D.P.R. n. 633/1972;
- altre operazioni non imponibili: operazioni assimilate alle esportazioni, servizi internazionali, servizi connessi agli scambi internazionali, cessioni ad esportatori abituali.

Si ricorda che l'imposta è dovuta solo se le operazioni sopra elencate risultano essere di importo superiore ad euro 77,47.

Non sono invece soggette ad imposta di bollo le fatture con IVA esposta, o documenti che si riferiscono ad operazioni assoggettate ad imposta sul valore aggiunto, nonché le fatture relative ad esportazione di merce e le fatture relative alle cessioni intracomunitarie poste in essere.

La fattura elettronica e l'imposta di bollo

Con l'avvento della fattura elettronica, ovvero di un "documento" de-materializzato, l'imposta di bollo – laddove dovuta – non può che essere assolta con modalità virtuali, poiché è evidente che non sia possibile assolvere l'imposta mediante apposizione fisica di marca da bollo su un file.

Con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 aprile 2018, con il quale sono state stabilite le caratteristiche tecniche del tracciato XML da utilizzarsi per l'emissione delle fatture elettroniche, è stato introdotto a tal fine un apposito campo, da selezionarsi a cura del soggetto emittente la fattura, destinato ad indicare che trattasi di fattura che sconta imposta di bollo, nel rispetto di quanto previsto dall'art. 6, comma 2, del

D.M. 17 giugno 2014, che prevede che “le fatture elettroniche per le quali è obbligatorio l’assolvimento dell’imposta di bollo devono riportare specifica annotazione di assolvimento dell’imposta ai sensi del presente decreto”.

Si ricorda che per l’assolvimento virtuale dell’imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche non è necessario richiedere alcuna autorizzazione preventiva, proprio poiché, come si è detto, l’assolvimento virtuale è in questo caso l’unica strada percorribile per il versamento dell’imposta.

Le novità in materia di modalità di versamento dell’imposta di bollo

Per quanto noto sino al rilascio del Comunicato stampa Mef n. 224 del 28 dicembre 2018, l’imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche emesse avrebbe dovuto essere versata cumulativamente, entro 120 giorni dalla chiusura dell’esercizio, con modello F24.

Viene ora stabilito un radicale mutamento di tale modalità di riscossione. Infatti, con Decreto firmato in data 28 dicembre dal ministro dell’Economia e delle Finanze, Giovanni Tria – “per facilitare l’adempimento da parte del contribuente” si legge nel comunicato stampa – viene previsto che il versamento debba essere effettuato con cadenza trimestrale.

Non solo, l’importo dovuto sarà calcolato dall’Agenzia delle Entrate, sulla scorta dei dati presenti nelle fatture elettroniche inviate attraverso il Sistema di Interscambio.

In sostanza, l’importo da versarsi sarà comunicato dall’Agenzia direttamente ai contribuenti interessati, e sarà altresì messo a disposizione un servizio che consentirà di pagare le somme dovute con addebito su conto corrente bancario o postale, oppure utilizzando il modello F24, anch’esso predisposto dall’Agenzia.

Conclusioni

Alla luce del Decreto Mef 28 dicembre 2018 risulta rafforzata la “sensazione” che dall’introduzione dell’obbligo di fatturazione elettronica deriverà un consistente aumento del gettito originato dal versamento di quanto dovuto a titolo di imposta di bollo.

È innegabile, infatti, che con le fatture cartacee spesso e volentieri l'obbligo venisse disatteso, e considerando l'ampia platea di fatture potenzialmente interessate, è evidente che l'importo di imposta evasa sia complessivamente consistente, nonostante l'esiguità dell'importo dovuto per singola fattura.

Si pone l'accento sulle casistiche che principalmente originano l'obbligo di assolvimento di imposta di bollo (sempre laddove l'importo superi euro 77,47):

- operazioni esenti ex art. 10 D.P.R. n. 633/1972 (quindi, ad esempio, l'intera platea delle spese sanitarie, per quanto quelle che transiteranno dal Sistema Tessera Sanitaria non dovranno essere trasmesse al SDI, e pertanto potrebbero ancora sfuggire al controllo);
- operazioni escluse ex art. 15 D.P.R. n. 633/1972, ovvero le anticipazioni in nome e per conto, spesso esposte in compresenza di operazioni soggette ad imposta sul valore aggiunto. Si sottolinea a tal proposito che la compresenza di operazioni soggette ad IVA ed operazioni escluse ex art. 15 non esonera dall'obbligo di assolvimento del bollo (si veda in proposito la Risoluzione n. 98/E del 3 luglio 2001).

Con la fattura elettronica **nulla potrà più sfuggire sul fronte dell'imposta di bollo**, e non solo alla luce del "flag" da selezionarsi ad evidenziare che risulta dovuto il versamento. Infatti, occorre ricordare che saranno oggetto di trasmissione l'intero corpo delle fatture, ed è pertanto immaginabile che l'Agenzia potrà porre in essere con estrema semplicità controlli volti a verificare che la sussistenza dell'obbligazione sia stata correttamente segnalata, grazie all'incrocio delle voci esposte e della "Natura" delle operazioni riportate in fattura.

Posto, infatti, che è necessario individuare le operazioni non soggette ad IVA con indicazione degli appositi codici "Natura" (i medesimi già in uso per la Comunicazione Dati delle Fatture Emesse e Ricevute), è evidente che l'esposizione, per esempio, di importi a titolo di anticipazione o operazioni esenti che superino la soglia che impone l'assolvimento dell'imposta di bollo, potranno essere verificate nell'immediato, con conseguente richiesta di versamento del dovuto.

“Reverse charge” e autofattura

Abstract

Il reverse charge “interno” non fa venire meno l’obbligo di emissione del documento in formato digitale.

La precisazione è stata fornita dall’Agenzia delle entrate, che ha tra l’altro spiegato con quali modalità il cessionario / committente dovrà integrare la fattura elettronica ricevuta. L’emissione in formato elettronico vale anche per le autofatture relative alle prestazioni rese da un soggetto stabilito.

Premessa

Uno dei problemi che gli operatori dovranno affrontare durante il procedimento di emissione delle fatture elettroniche, quale adempimento avente decorrenza dal 1° gennaio 2019, riguarda gli obblighi relativi alle operazioni soggette a reverse charge. Il tema è stato affrontato dall’Agenzia delle entrate nel corso dell’incontro organizzato da Il Sole 24-Ore il 12 novembre 2018.

I chiarimenti sono stati necessari in quanto gli operatori sono stati a lungo disorientati, nel senso che non sapevano, con riferimento agli acquisti o alle prestazioni ricevute, come procedere all’integrazione del documento passivo, stante l’impossibilità di procedere alla modifica dello stesso.

Attenzione: l’integrazione delle fatture ricevute non può essere effettuata sovrascrivendo il file ricevuto in formato XML.

Le diverse tipologie di “reverse charge”

Preliminarmente deve essere osservato come la disciplina del D.P.R. n. 633/1972 preveda diverse tipologie di inversione contabile, anche a seconda delle finalità che il legislatore ha inteso perseguire.

Ad esempio, gli acquisti intracomunitari rendono obbligatoria per l’acquirente l’integrazione della fattura ricevuta con l’indicazione della base imponibile, dell’aliquota e dell’IVA. In tale caso, il legislatore ha previsto tale modalità di assolvimento dell’IVA per evitare che il soggetto cedente, non stabilito in Italia, fosse obbligato ad ottenere

l'identificazione diretta o a nominare un rappresentante fiscale, per assolvere il tributo in Italia. Invece, a seguito della diversa scelta del legislatore, l'acquirente stabilito in Italia assolverà il tributo nel territorio dello Stato con l'applicazione dell'inversione contabile.

La medesima soluzione riguarda le prestazioni di servizi intracomunitarie poste in essere da un soggetto comunitario nei confronti di un soggetto passivo stabilito in Italia. L'impresa italiana che riceve la fattura dovrà procedere all'integrazione della stessa. Il legislatore ha effettuato ancora una volta questa scelta per esigenze di semplificazione. Ciò al fine di evitare che il soggetto passivo IVA, non stabilito nel territorio dello Stato, sia obbligato ad ottenere un numero identificativo o a nominare un rappresentante fiscale.

Esempio

Se un avvocato francese effettua una consulenza contrattuale nei confronti di un'impresa italiana, sarà necessario integrare la fattura ricevuta. Analogamente, se la prestazione professionale di consulenza è resa da un soggetto extra-UE nei confronti di un'impresa stabilita nel territorio dello Stato, l'impresa italiana dovrà emettere un'autofattura per rendere possibile l'assolvimento del tributo in Italia.

Tutti questi casi sono riconducibili, secondo l'Agenzia delle entrate, nell'ambito delle operazioni soggette a reverse charge esterno. Si tratta, come ricordato, degli acquisti intracomunitari, dei servizi comunitari ed extracomunitari, per le operazioni poste in essere da soggetti non residenti.

Attenzione: trattandosi di operazioni ricevute da soggetti non residenti, né stabiliti nel territorio dello Stato, il documento sarà emesso esclusivamente in formato cartaceo.

Il soggetto acquirente / committente stabilito nel territorio dello Stato risulterà così obbligato a comunicare all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle predette prestazioni provenienti dall'estero.

Il contribuente stabilito in Italia dovrà effettuare la predetta comunicazione ai sensi dell'art. 1, comma 3-bis, del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127. Tale adempimento risulta poi concretamente disciplinato dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 30 aprile

2018, n. 89757, che contiene, tral'altro, le regole tecniche di emissione della fattura elettronica nei confronti di privati.

Attenzione: l'obbligo di emissione della fattura in formato elettronico è previsto, invece, per le operazioni in "reverse charge interno", cioè quando il cedente/prestatore e il cessionario / committente sono entrambi soggetti stabiliti nel territorio dello Stato.

Questa tipologia di inversione contabile, diversamente dalle operazioni provenienti dall'estero, assolve ad una diversa finalità. In particolare, tale meccanismo intende impedire possibili comportamenti fraudolenti ai fini IVA. Per tale ragione il legislatore ha "potenziato" sempre di più, nel corso del tempo, il ricorso a questa specifica modalità di assolvimento dell'imposta anti frode.

Alcune ipotesi di "reverse charge" interno e l'obbligo di fatturazione elettronica

Ad esempio, le prestazioni di servizi di pulizia sono soggette all'inversione contabile, se il soggetto committente è in possesso della soggettività passiva ai fini IVA. Tuttavia, tale circostanza si realizza esclusivamente nell'ipotesi in cui il servizio di pulizia riguardi un edificio e non un'area.

Esempio

L'inversione contabile riguarda le prestazioni relative ad un contratto di appalto aventi ad oggetto il servizio di pulizia di uno studio professionale.

Lo stesso dicasi per le prestazioni di installazione o manutenzione di impianti o di completamento di edifici o anche di demolizione. L'inversione troverà applicazione anche nelle ipotesi di cui all'art. 10, primo comma, nn. 8-bis) e 8-ter), del D.P.R. n. 633/1972.

Esempio

Se un'impresa costruttrice vende un fabbricato ad uso abitativo decorsi cinque anni dal termine dei lavori di costruzione, può optare per l'applicazione dell'IVA. In questo caso, se l'acquirente è un soggetto passivo ai fini IVA, il tributo deve essere assolto mediante l'inversione contabile.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che, in tutte le ipotesi di "reverse charge interno", cioè quando i due soggetti sono stabiliti nel territorio dello Stato, la fattura deve essere emessa in formato elettronico. Il documento ricevuto indicherà la natura "N6" prevista dalle specifiche tecniche, trattandosi, appunto, di un'operazione effettuata in regime di inversione contabile, ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972.

Come procedere all'integrazione

Il soggetto acquirente dovrebbe, in linea teorica, integrare il documento ricevuto, indicando la base imponibile, l'aliquota e l'IVA, ma il **file in formato XML** avrà delle caratteristiche tali da renderlo **immodificabile**.

L'Agenzia delle entrate ha fornito la soluzione al problema prospettato con la circolare 2 luglio 2018, n. 13/E. Secondo il documento di prassi, l'acquirente/committente può predisporre un **documento separato**, da **allegare al file** della fattura emessa in formato elettronico. Tale documento indicherà gli estremi della fattura emessa in inversione contabile, riportando, separatamente, la base imponibile, l'aliquota e l'IVA.

La circolare a sua volta richiama la risoluzione 10 aprile 2017, n. 46/E. In particolare, il contribuente può procedere *"mediante la predisposizione di un altro documento, che verrà allegato all'immagine della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della stessa. Detto documento sarà predisposto da un apposito software, che provvederà alla sua conservazione sostitutiva unitamente alla fattura di riferimento, senza che entrambi vengano mai stampati in formato cartaceo"*.

L'Agenzia delle entrate ha illustrato una **modalità alternativa**, che potrebbe determinare ulteriori vantaggi per i contribuenti. Secondo l'Agenzia delle entrate, questo documento viene chiamato, per consuetudine, **autofattura**, in quanto contiene i dati tipici di una fattura. In particolare, il documento contiene l'**identificativo IVA dell'operatore che effettua l'integrazione sia nel campo del cedente/prestatore che in quello del cessionario / committente**.

Il predetto documento può, facoltativamente, essere inviato al Sistema di Interscambio e, nel caso in cui l'operatore usufruisca del servizio gratuito di conservazione elettronica gestito direttamente dall'Agenzia delle entrate, il documento sarà automaticamente considerato ai fini di tale adempimento.

Altre ipotesi particolari di “reverse charge” e l’obbligo di fatturazione Elettronica

L’inversione contabile rappresenta una particolare modalità di assolvimento del tributo. In pratica, per le ragioni precedentemente esposte, il legislatore ha inteso derogare ai criteri ordinari di applicazione dell’imposta sul valore aggiunto.

Questa modalità di assolvimento del tributo può essere concretamente assolta in due modi:

- in alcuni casi, l’acquirente o committente deve procedere all’**integrazione del documento ricevuto**;
- in altri casi, il medesimo soggetto deve procedere direttamente alla formazione del documento mediante l’emissione di un’**autofattura**.

Attenzione: la circostanza che l’acquirente / committente debba formare direttamente ed autonomamente il documento non determina l’esonero dall’emissione della fattura in formato elettronico.

La mancata ricezione della fattura e la regolarizzazione dell’operazione

Il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate 30 aprile 2018, n. 89757, ha disciplinato espressamente l’emissione dell’autofattura elettronica, ai sensi dell’art. 6, comma 8, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Se il contribuente intende **regolarizzare l’operazione** per la quale non ha ricevuto fattura, o l’ha ricevuta con l’indicazione di una base imponibile inferiore, ai sensi delle lett. a) e b) della citata disposizione, deve **trasmettere l’autofattura elettronica al Sistema di Interscambio**.

Il destinatario della prestazione, se entro i quattro mesi successivi all’effettuazione dell’operazione non riceve la fattura, ha a disposizione altri **30 giorni** di tempo per regolarizzare l’operazione. Diversamente, sarà destinatario di un’autonoma sanzione rispetto al cedente/prestatore, pari al 100 per cento dell’imposta.

In particolare, fino al 31 dicembre 2018, cioè prima dell'entrata in vigore dell'obbligo di emissione della fattura in formato elettronico, la procedura di regolarizzazione impone al contribuente di:

- **emettere autofattura in duplice copia**, contenente le indicazioni prescritte dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972;
- **procedere al versamento dell'imposta** (se si tratta di operazione imponibile) mediante F24 (codice tributo "9399 – regolarizzazione di operazioni soggette ad IVA in caso di mancata o irregolare fatturazione");
- **presentare all'Ufficio competente l'autofattura**, allegando copia del versamento.

Avvenuta la regolarizzazione, l'Ufficio restituirà al contribuente un esemplare dell'autofattura con l'attestazione della regolarizzazione e del pagamento, e questo documento andrà registrato nel registro acquisti, in modo da portare in detrazione l'imposta secondo le regole ordinarie.

Dal 1° gennaio 2019, come precisato dal provvedimento direttoriale citato, il cessionario / committente che intende regolarizzare l'operazione trasmette l'autofattura al SdI, compilando, nel file fattura elettronica, il campo "TipoDocumento" con un codice convenzionale, riportato nelle specifiche tecniche del predetto provvedimento.

Le sezioni anagrafiche del cedente / prestatore e del cessionario / committente devono essere compilate, indicando, rispettivamente, i dati del fornitore e i propri dati.

Attenzione: l'emissione dell'autofattura in formato elettronico e la trasmissione del documento al SdI sostituiscono l'obbligo di presentazione dell'autofattura in formato analogico all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente.

Ciò in quanto i dati dell'operazione sono di fatto messi a disposizione del Fisco, che potrà acquisirli in totale autonomia. Rimane fermo l'obbligo di effettuare il **versamento dell'IVA** nei termini precedentemente descritti.

Le autofatture per autoconsumo

La fattispecie in esame si verifica ogni volta che **beni** utilizzati nell'esercizio dell'attività d'impresa o professionale siano "estromessi" per essere **utilizzati a titolo personale**. Se l'IVA assolta all'atto dell'acquisto è stata considerata in **detrazione**, l'operazione di autoconsumo è **rilevante ai fini IVA** ed è soggetta all'applicazione del tributo.

L'impresa o il professionista devono formare il **documento elettronico e trasmetterlo a sé stessi per il tramite del SdI**. Il destinatario della prestazione assume la veste di consumatore finale. Pertanto, il soggetto emittente dovrà indicare, in luogo del codice destinatario, il **codice convenzionale "000000"**. Il documento emesso dovrebbe essere a disposizione in un'area specifica del sito web dell'Agenzia delle entrate. D'altra parte, la stessa Agenzia delle entrate ha chiarito che le **autofatture emesse per gli "omaggi"** devono assumere il formato digitale e devono transitare per il tramite del SdI.

Le prestazioni di servizi extra-UE

In tale ipotesi, il soggetto acquirente, al fine di consentire l'assolvimento del tributo in Italia, può correttamente emettere **autofattura**. Tuttavia, trattandosi di prestazione effettuata da un soggetto non stabilito nel territorio dello Stato, il documento **NON deve essere emesso in formato digitale**.

È necessario però domandarsi se sia possibile, al fine di evitare la comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati relativi alle prestazioni ricevute da un soggetto non stabilito in Italia, emettere il documento in **formato digitale per il tramite del Sistema di Interscambio**. L'Agenzia delle entrate si è espressa in termini positivi solo con riferimento ai documenti emessi verso un soggetto estero.

Attenzione: non sussistono ragioni specifiche per non condividere la medesima soluzione con riferimento alle autofatture per le prestazioni rese da un soggetto non residente. In questo modo l'Agenzia delle entrate potrà acquisire direttamente i dati relativi dal SdI.