

FONDAZIONE STUDI CONSULENTI DEL LAVORO

I PARERI IN MATERIA TRIBUTARIA

PARERE N. 14 DEL 19.07.2011

Bene acquistato e pagato, ma fattura non pervenuta

IL QUESITO

Sono un imprenditore operante nel settore dei cosmetici. Ho acquistato una partita di merce da un fornitore pagando, come richiesto, all'ordine. La merce è regolarmente pervenuta ma la fattura no. Ho più volte sollecitato il fornitore, anche via email, ma questa fattura non riesco ad ottenerla. Come mi devo comportare?

PREMESSA

In relazione ad ogni cessione di beni e/o prestazione di servizi, il fornitore soggetto passivo è tenuto a emettere fattura, salvo le specifiche esclusioni previste dalla normativa ai fini di semplificazione fiscale. In linea generale, il documento deve essere emesso entro le ore 24,00 dello stesso giorno in cui l'operazione viene effettuata, con la sola eccezione di talune ipotesi specificamente determinate, con riferimento alle quali è possibile emettere fattura in un momento successivo a quello di effettuazione dell'operazione (es. "fatturazione differita"). Può capitare che nonostante l'effettuazione dell'operazione, il fornitore non emetta fattura (volontariamente o per errore) o comunque l'acquirente non la riceva. In questo caso è obbligo dell'acquirente, se soggetto IVA, adempiere autonomamente a tale incombenza, secondo quanto previsto dall'articolo 6, comma 8, del DLgs n. 471/1997. Più esattamente, nel caso di operazione interna, l'acquirente, trascorsi 4 mesi dal momento di effettuazione della relativa cessione di beni o prestazione di servizi senza aver ricevuto la fattura del fornitore, è tenuto in prima persona ad emettere il documento relativo all'operazione effettuata. Se l'acquisto è estero vi è il più stringente termine di un mese.

IL DIES A QUO DEI QUATTRO MESI

Per poter determinare il limite temporale oltre il quale l'acquirente deve provvedere all'emissione della autofattura, occorre, quindi, individuare il momento impositivo, ai fini IVA, delle operazioni effettuate. In via generale, come noto:

- le cessioni di beni immobili si considerano effettuate al momento della stipulazione dell'atto notarile di trasferimento;

- le cessioni aventi ad oggetto beni mobili trovano il loro momento impositivo con la consegna o la spedizione degli stessi;
- per i servizi, invece, risulta decisivo a tal fine il momento del pagamento del corrispettivo.

Tuttavia, nel caso di cessioni, laddove l'effetto traslativo o costitutivo si realizzi in un momento successivo a quello fissato secondo le descritte regole, tali operazioni dovranno comunque considerarsi effettuate, in via di principio, nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla loro consegna o spedizione.

Deroghe a tali regole generali si hanno nel caso di:

- cessione di beni per atto della pubblica autorità e cessione di beni in esecuzione di contratti di somministrazione: il momento impositivo coincide con il pagamento del corrispettivo;
- passaggi di beni dal committente al commissionario: il momento impositivo coincide con quello della vendita di beni al terzo acquirente da parte del commissionario;
- passaggi di beni dal commissionario al committente: il momento impositivo coincide con quello della vendita di beni al commissionario da parte del terzo venditore;
- cessione di beni in esecuzione di contratti estimatori: il momento impositivo coincide con quello della rivendita a terzi, ovvero - per i beni non restituiti - con la scadenza del termine pattuito e, comunque, decorso un anno dalla consegna o spedizione;
- assegnazione di alloggi ai soci di cooperativa edilizia: il momento impositivo coincide con quello del rogito notarile;
- autoconsumo e destinazione a finalità extra-imprenditoriali di beni: il momento impositivo coincide con quello del prelievo dei beni dall'impresa;
- autoconsumo di servizi e destinazione a finalità extra-imprenditoriali: il momento impositivo coincide con quello dell'esecuzione del servizio, ovvero - per i servizi di carattere periodico o continuativo - con il mese successivo a quello di esecuzione.

Con riferimento, poi, a tutte le operazioni, qualora anteriormente al momento impositivo determinato secondo le regole sopra in precedenza, venga emessa fattura o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, il momento di effettuazione, limitatamente all'importo fatturato o pagato, corrisponde con la data della fattura o con quella del pagamento.

LA FATTURA NON RICEVUTA

Tanto premesso, l'acquirente, una volta individuato il momento impositivo dell'operazione in cui è coinvolto, nei 30 giorni successivi al quarto mese dalla data di effettuazione dell'operazione (in pratica entro 5 mesi da quest'ultima):

- sarà tenuto a versare, tramite modello F24, l'imposta relativa alla fattura non ricevuta
- (codice tributo 9399);
- dovrà, inoltre, emettere, in duplice esemplare, un'autofattura, la quale dovrà essere presentata all'Ufficio delle Entrate competente congiuntamente all'attestazione dell'avvenuto pagamento.

Ad esempio: merce pervenuta il 15 gennaio; termine di quattro mesi: 15 maggio. Entro il 14 giugno occorre versare l'Iva, emettere l'autofattura e far pervenire il tutto all'ufficio.

Si sottolinea che la modalità di calcolo dei "quattro mesi successivi" nel caso di specie differisce dalla modalità di calcolo del "mese successivo" prevista per gli acquisti intra (vedi oltre).

Talvolta l'Ufficio richiede che l'autofattura sia accompagnata da un'apposita lettera nella quale devono essere evidenziate le irregolarità commesse dal fornitore. Taluni uffici hanno predisposto apposita modulistica personalizzata. Ad ogni modo, l'Ufficio restituirà al soggetto acquirente una copia dell'autofattura con l'attestazione di pagamento, la quale potrà essere annotata sul registro

degli acquisti consentendo così di portare in detrazione la relativa imposta secondo le regole ordinarie.

Occorre evidenziare, inoltre, che nel caso in cui le operazioni di acquisto siano non imponibili o esenti, l'autofattura dovrà comunque essere emessa, pur non essendo previsto, in questa ipotesi, ovviamente, alcun versamento d'imposta.

Si suggerisce, con congruo anticipo rispetto al momento in cui si procede alla regolarizzazione, ad preconstituirsì prova certa documentale (email certificata, raccomandata, telegramma) di aver sollecitato l'invio della fattura, poiché non si può escludere che la stessa sia stata inviata ma non recapitata per un disguido. Occorre tenere presente che l'Ufficio procederà ad accertare il fornitore inadempiente.

LA SANZIONE PER L'OMESSA REGOLARIZZAZIONE

La sanzione per la mancata regolarizzazione da parte dell'acquirente è pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 258 euro (è possibile, comunque, utilizzare l'istituto del ravvedimento operoso), fermo restando che non è previsto da parte dell'ufficio il recupero dell'imposta nei confronti del cessionario o committente, poiché l'imposta è dovuta solo dal cedente o commissionario (Circolare n. 23 del 25 gennaio 1999, punto 2.7).

L'acquirente che ha emesso autofattura porterà in detrazione l'imposta versata mediante il citato Modello F24. Il mancato ricevimento della fattura entro il termine di 4 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione e la regolarizzazione da parte dell'acquirente entro il trentesimo giorno successivo non comportano, tuttavia, la perdita del diritto alla detrazione dell'IVA (da esercitarsi secondo le regole ordinarie) laddove, successivamente, dovesse pervenire da parte del fornitore la fattura (Corte di Cassazione n. 11208 del 2007). Il termine per l'esercizio del diritto a detrazione, è quello del secondo anno successivo a quello in cui è nato il diritto alla detrazione. Nell'ipotesi in cui il fornitore non dovesse far pervenire la fattura e questa sia stata già interamente pagata (iva compresa) è da ritenersi che resti l'unica possibilità di instaurare una causa civile nei confronti del fornitore allo scopo di farsi risarcire il danno procurato. Questo è un buon motivo per darsi la regola di pagare solo una volta ottenuta la relativa fattura.

Va ulteriormente precisato che l'acquirente non è tenuto ad informare il fornitore dell'attivazione della procedura, né quest'ultimo ha titolo per ottenere una copia dell'autofattura emessa dall'acquirente.

FATTURE NON RICEVUTE PER ACQUISTI INTRA

Più stringenti i termini per la regolarizzazione in caso di acquisti intracomunitari di beni. Il soggetto nazionale che non riceve la fattura entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione è tenuto, entro il mese seguente, ad emettere autofattura con IVA in un unico esemplare, senza alcun versamento d'imposta, né obbligo di presentazione di copia del documento emesso all'Agenzia delle entrate (articolo 46, comma 5, del D.L. n. 331/1993). Il documento emesso deve contenere, oltre alle generalità del fornitore, alla data, all'importo in valuta e alla descrizione della fornitura, anche il codice identificativo IVA del fornitore. Il documento auto emesso deve essere annotato sia nel registro delle vendite, sia in quello degli acquisti, entro il mese di emissione. Dell'operazione dovrà, inoltre, tenersi regolarmente conto anche ai fini dell'invio del Modello Intrastat.

Per queste operazioni, il momento di effettuazione dell'operazione coincide con (articolo 39 del DL n. 331 del 1993):

- il momento della consegna nel territorio dello Stato dell'acquirente, qualora il trasporto o la spedizione siano effettuati dal cedente o da un vettore terzo;

- il momento dell'arrivo nel luogo di destinazione, laddove il trasporto venga effettuato dall'acquirente con propri mezzi.

Ad esempio, come chiarito dalla Circolare Minfinanze n. 13 del 23 febbraio 1994: acquisto effettuato il 25 ottobre, fattura non ricevuta entro il 30 novembre, autofattura entro il 31 dicembre. Anche in questo caso, naturalmente, valgono le regole sull'anticipazione e sul differimento del momento impositivo sopra esposte. In particolare, qualora anteriormente alla consegna dei beni venga emessa fattura o venga effettuato il pagamento, totale o parziale, del corrispettivo, il momento impositivo viene anticipato, rispettivamente, alla data di ricevimento della fattura e alla data del pagamento.

Riferimenti normativi

Articolo 6, comma 8, del DLgs n. 471/1997
Articolo 46, comma 5, del D.L. n. 331/1993)
Articolo 39 del DL n. 331 del 1993)

Riferimenti di prassi

Circolare Minfinanze n. 13 del 23 febbraio 1994
Circolare Minfinanze n. 23 del 25 gennaio 1999, punto 2.7

Riferimenti giurisprudenziali

Corte di Cassazione n. 11208 del 2007

Fondazione Studi
IL PRESIDENTE
Rosario De Luca

