



## LE AUTOFATTURE

### PREMESSA

Il III comma dell'articolo 17 del dPR 633/1972, statuisce testualmente che *“Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti..... 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.”*.

Sul punto occorre preliminarmente osservare come l'emissione della fattura sia un obbligo fondamentale nella disciplina dell'IVA, in presenza di un'operazione soggetta al tributo in Italia.

L'articolo 21 del dPR 633/1972 (rubricato "Fatturazione delle operazioni") dispone, infatti, che *“Per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, o, ferma la sua responsabilità, assicura che la stessa sia emessa dal cessionario o dal committente, ovvero, per suo conto, da un terzo”*.

In linea generale, dunque, l'obbligo di documentare l'operazione e di liquidare il tributo tramite fattura compete al cedente dei beni o al prestatore dei servizi.

In alcune situazioni, tuttavia, la normativa prevede che qualora un soggetto non residente effettui un'operazione qualificata come cessione o prestazione di servizi, il destinatario nazionale (rispettivamente cessionario o committente) è tenuto a sostituirsi negli obblighi contabili che normalmente sono posti in capo al cedente/prestatore.

Tale sostituzione, denominata anche *inversione contabile o reverse charge mechanism*, si verifica nel caso in cui il soggetto non residente **non** sia identificato direttamente ai fini IVA all'interno del territorio nazionale, ovvero, attraverso la nomina di un rappresentante fiscale o, ancora, per mezzo di una stabile organizzazione.

Tuttavia, affinché sussista tale obbligo è necessario che l'operazione sia rilevante ai fini dell'applicazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto.

L'articolo 1 del DPR 633/1972 stabilisce, infatti, che *“l'Imposta sul Valore Aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate.”*.

Ne deriva, in linea di principio, che l'assoggettamento di un'operazione all'IVA in Italia dipende dalla contemporanea sussistenza di tre presupposti (o requisiti) fondamentali:

- requisito **soggettivo**, in base al quale è soggetto alla norma solo chi svolge un'attività imprenditoriale, artistica o professionale;



- presupposto **oggettivo**, rappresentato dal compimento di operazioni economiche che si possano qualificare come cessioni di beni o prestazioni di servizi;
- un terzo requisito definito **territoriale**, in base al quale le operazioni di cessione e le prestazioni di servizi devono essere compiute nel territorio dello Stato, così come individuato dai particolari criteri stabiliti nell'articolo 7.

In assenza di uno dei tre presupposti l'operazione sarebbe "fuori campo IVA" e, quindi, di regola, dovrebbe considerarsi estromessa da qualsiasi adempimento derivante dalle disposizioni relative all'imposta, e vincolata, pertanto, solo agli obblighi previsti dal Codice Civile o da altre norme, ad esempio quelle sulle Imposte sui redditi (Cfr. R.M. 31.12.1986, no. 416653).

## PRESUPPOSTO TERRITORIALE

Il presupposto della territorialità assume specifico interesse per il cliente italiano qualora il fornitore estero, senza stabile organizzazione in Italia, non abbia nominato un rappresentante fiscale ovvero non abbia richiesto un'identificazione diretta, in quanto sarebbe obbligato ad emettere autofattura ai sensi dell'articolo 17, III comma del DPR 633/1972.

Per comprendere quanto sia importante individuare esattamente la rilevanza territoriale di un'operazione, si ricorda che l'IVA è considerata un'imposta generale sui consumi e che il relativo gettito, in linea di principio, dovrebbe affluire allo Stato nel cui territorio si verifica il consumo dei beni o delle prestazioni di servizi.

Le norme che disciplinano la territorialità dell'imposta sono contenute nell'articolo 7 del DPR 633/1972 e nell'articolo 40 del D.L. 331/1993, provvedimento con il quale è avvenuto nel nostro Paese il recepimento della normativa comunitaria.

L'articolo 40 del D.L. 331/1993 tratta di fattispecie limitate in quanto la disciplina intracomunitaria, di norma, non interferisce con il presupposto territoriale generale dell'articolo 7. Pertanto, quando il servizio non è disciplinato dalla disposizione "speciale", la norma di riferimento rimane sempre l'articolo 7 del DPR 633/1972 istitutivo dell'IVA.

Come già accennato in precedenza, il campo di applicazione dell'IVA è delimitato dal principio della territorialità del tributo e, cioè, dalla circostanza che – accanto al presupposto soggettivo ed oggettivo – sussista un elemento di fatto, che attribuisca rilevanza all'operazione, costituito dal collegamento con il territorio dello Stato ovvero della Comunità Economica Europea.

Il presupposto territoriale è individuato in modo differente a seconda che si tratti di cessioni di beni ovvero di prestazioni di servizi.

In particolare, con riferimento alle prestazioni di servizi il requisito territoriale va ricercato nel luogo in cui il prestatore del servizio ha l'oggetto principale della propria attività.

In base alla regola generale, si considerano effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni rese da soggetti che ivi hanno il domicilio o da soggetti che ivi hanno la



residenza, sempreché non abbiano stabilito il domicilio all'estero. Rientrano nell'imponibilità dell'IVA, le operazioni effettuate da soggetti domiciliati e residenti all'estero che hanno una stabile organizzazione in Italia.

In deroga al principio di carattere generale, il legislatore fiscale ha stabilito regole di carattere particolare in ordine ad alcuni tipi di prestazioni di servizi che fanno acquistare, di diritto, il requisito territoriale.

Tra le disposizioni derogatorie rientrano le prestazioni relative sia a beni immobili **esistenti** nel territorio dello Stato sia quelle riferite a beni mobili **eseguite** nel territorio stesso, indipendentemente dalla nazionalità del soggetto che le effettua.

La giustificazione di tali previsioni particolari sta nella considerazione che il legislatore ha necessità di reperire un soggetto cui imporre gli obblighi connessi alla registrazione, versamento e dichiarazione del tributo allo scopo di evitare che possibili operazioni, rientranti nel campo di applicazione dell'IVA, possano sfuggire all'effettiva applicazione dello stesso.

L'articolo 7 del dPR 633/1972 definisce il concetto di territorialità dell'imposta quale ulteriore presupposto per l'imponibilità, cui concorrono, per il principio enunciato nell'articolo 1, i presupposti oggettivo e soggettivo.

Prima di esporre i criteri che regolano la localizzazione delle prestazioni di servizi, il I comma dell'articolo fornisce la nozione di "territorio dello Stato" e "territorio della Comunità", in conformità all'articolo 3 della Sesta Direttiva.

Per "Stato" o "territorio dello Stato" si intende il territorio della Repubblica Italiana, ivi inclusi:

- lo spazio terrestre compreso entro i confini politici;
- lo spazio aereo sovrastante;
- le acque territoriali entro il limite di 12 miglia marine;
- le acque comprese fra i golfi, baie e insenature i cui estremi distino tra di loro non più di 24 miglia marine.

Ai sensi del codice della navigazione, appartengono al territorio dello Stato le navi e gli aeromobili italiani in navigazione in acque o spazi aerei internazionali

Sono, invece, esclusi dal territorio nazionale i comuni di Livigno e di Campione d'Italia e le acque italiane del lago di Lugano. Questa esclusione comporta che i predetti territori devono essere considerati, nell'applicazione del tributo, alla stregua di paesi terzi, sia riguardo alla movimentazione dei beni che alle prestazioni di servizi.

Per "territorio della Comunità" si intende il territorio dei paesi aderenti all'Unione Europea che, a partire al 1° Gennaio 2007, conta 27 stati membri.

Di seguito si riporta un prospetto, in ordine alfabetico, con la data di accesso indicata a fianco del nome:

Stati	Ingresso nella UE
<b>Austria</b>	1 gennaio 1995
<b>Belgio</b>	23 luglio 1952
<b>Bulgaria</b>	1 gennaio 2007
<b>Cipro</b> (esclusi i territori sotto l'amministrazione turca)	1 maggio 2004
<b>Danimarca</b>	1 gennaio 1973
<b>Estonia</b>	1 maggio 2004
<b>Finlandia</b> (escluse le Isole d'Aland)	1 gennaio 1995
<b>Francia</b> (esclusi i dipartimenti d'oltremare: Guadalupa, Guiana, Martinica e Riunione)	23 luglio 1952
<b>Germania</b> (esclusa l'Isola di Helgoland ed il territorio di Busingen)	23 luglio 1952
<b>Grecia</b> (escluso il Monte Athos)	1 gennaio 1981
<b>Irlanda</b>	1 gennaio 1973
<b>Italia</b>	23 luglio 1952
<b>Lettonia</b>	1 maggio 2004
<b>Lituania</b>	1 maggio 2004
<b>Lussemburgo</b>	23 luglio 1952
<b>Malta</b>	1 maggio 2004
<b>Paesi Bassi</b>	23 luglio 1952
<b>Polonia</b>	1 maggio 2004
<b>Portogallo</b>	1 gennaio 1986
<b>Regno Unito</b> [escluse le isole Anglo-normanne note anche come Isole del Canale (Jersey, Guernsey) e Gibilterra]	1 gennaio 1973
<b>Repubblica Ceca</b>	1 maggio 2004
<b>Romania</b>	1 gennaio 2007
<b>Slovacchia</b>	1 maggio 2004
<b>Slovenia</b>	1 maggio 2004
<b>Spagna</b>	1 gennaio 1986
<b>Svezia</b>	1 gennaio 1995
<b>Ungheria</b>	1 maggio 2004

- Il Principato di Monaco e l'Isola di Man si intendono compresi rispettivamente nella Francia e nella Gran Bretagna; detti territori si considerano, pertanto, comunitari.
- Di contro, la Repubblica di San Marino non è considerata né territorio italiano né territorio comunitario.

Ai sensi del II comma dell'articolo 7, per determinare dove è stata effettuata una cessione, è rilevante il luogo dove i beni si trovano all'atto del loro trasferimento: se i beni si trovano nel territorio dello Stato la cessione è territorialmente rilevante e, quindi, è soggetta alla disciplina IVA in Italia; se, invece, i beni si trovano fuori dal territorio dello Stato la loro cessione è carente del requisito territoriale e non è rilevante agli effetti del tributo, con alcune eccezioni.

Quanto alle prestazioni di servizio, l'articolo 9 della Sesta Direttiva CEE, ripreso dal legislatore nazionale nei commi III e IV dell'articolo 7, ha definito i seguenti criteri:

1. la residenza o domicilio del prestatore (articolo 7, III comma);



2. l'ubicazione del bene per i servizi relativi agli immobili (articolo 7, IV comma, lett. a);
3. il luogo di esecuzione del servizio per alcune prestazioni facilmente individuabili (articolo 7, IV comma, lett. b);
4. la distanza percorsa per i trasporti (articolo 7, IV comma, lett. c);
5. la residenza o domicilio del committente ed il luogo di utilizzo, per una serie di servizi richiamati alla lettera d) del IV comma e la cui disciplina è contenuta anche nelle successive lettere e), f) ed f-bis). Per tali servizi la Sesta Direttiva lascia liberi i singoli Paesi di ricorrere al concetto di "luogo di utilizzo", raccomandando, però, di evitare casi di "doppia imposizione", di "non imposizione" o di "distorsione di concorrenza".

***Pertanto, la qualificazione di un'operazione è fondamentale, ai fini IVA, in quanto produce conseguenze rilevanti in termini di individuazione del luogo in cui la stessa si considera effettuata e, dunque, di verifica del Paese in cui la stessa è territorialmente rilevante.***

## **OBBLIGHI FORMALI**

Una volta verificato che l'operazione sia rilevante ai fini IVA, al ricevimento di una fattura - emessa da un soggetto residente all'estero (ad esempio, per prestazioni effettuate nel territorio dello Stato) - l'imprenditore italiano dovrà provvedere (secondo il combinato disposto degli artt. 17, 21 e 25, dPR 633/1972) a:

- a) emettere un'autofattura;
- b) registrare tale documento sia nel registro delle fatture emesse sia nel registro degli acquisti;
- c) computare, nella liquidazione periodica, l'imposta relativa all'autofattura sia a proprio credito che a proprio debito;
- d) registrare la fattura estera solo ai fini contabili.

L'autofattura è un documento sostanzialmente simile alla fattura che il committente, soggetto passivo d'imposta, dovrà emettere nei confronti di se stesso, sostituendosi così al fornitore (prestatore del servizio).

Il documento andrà compilato in unico esemplare non dovendo essere consegnato o spedito alla controparte e dovrà contenere i requisiti essenziali previsti per le fatture ordinarie; sullo stesso dovrà essere indicato il numero di partita IVA del committente, cioè del soggetto passivo che emette la fattura.

Poiché l'autofattura è il documento sostitutivo emesso dal committente, seguirà la stessa regola dell'operazione cui si riferisce: pertanto, potrà riferirsi ad un'operazione imponibile, non imponibile, esente, ecc.





Al documento andrà attribuita la stessa numerazione progressiva delle fatture emesse, e sullo stesso andrà riportata anche la numerazione delle fatture ricevute.

Quanto all'individuazione del momento da cui scatta l'obbligo dell'emissione dell'autofattura, è bene rammentare che, ai sensi dell'articolo 6 del dPR 633/1972, in caso di cessione di beni esso andrà individuato nel momento della consegna o spedizione dei beni, nel caso, invece, di prestazioni di servizi si dovrà fare riferimento – al massimo – alla data di pagamento del corrispettivo.

Qualora la fattura estera sia stata emessa in valuta non comunitaria, la conversione in euro dovrà essere fatta, ai sensi dell'articolo 14 del dPR 633/1972, secondo il cambio del giorno in cui l'operazione di considera effettuata e, in mancanza, secondo il cambio del giorno antecedente più prossimo.

## **SANZIONI**

L'emissione e la registrazione della fattura sembrerebbero, apparentemente, adempimenti di natura solo formale non dando luogo né ad un debito né ad un credito IVA.

La contestuale registrazione del documento sia sul registro delle fatture emesse che in quello degli acquisti comporta, infatti, una compensazione dell'imposta e, pertanto, l'operazione si configurerebbe come una mera partita di giro.

In realtà la violazione degli obblighi previsti dal III comma dell'articolo 17 del dPR 633/1972 è punita con la sanzione amministrativa prevista dall'articolo 6, comma 9-bis del D.Lgs 471/1997 (comma introdotto dalla legge Finanziaria 2008).

Detto comma prevede, infatti, che *“E' punito con la sanzione amministrativa compresa fra il 100 e il 200 per cento dell'imposta, con un minimo di 258 euro, il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, non assolve l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi mediante il meccanismo dell'inversione contabile di cui agli articolo 17 e 74, commi settimo e ottavo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.”*

È da rilevare, tuttavia, che tale sanzione tornerebbe applicabile unicamente dal 1° gennaio 2008, data di entrata in vigore della legge Finanziaria; mentre le violazioni commesse ante 2008 dovrebbero essere oggetto della sanzione residuale non essendo in precedenza contemplata in alcuna norma (Cfr. art. 3, III comma del D.Lgs 472/1997).

In conclusione, l'imprenditore che non adempia agli obblighi previsti dall'art. 17, III comma, si troverà a dover versare all'erario tutta l'IVA dell'operazione ed in più le sanzioni previste per l'evasione d'imposta.



Esempio di autofattura:

**FORNITORE**

Ditta/Denominazione o ragione sociale: .....

Residenza o domicilio: .....

Partita IVA: .....

**CLIENTE**

Spett.le/Egregio .....

Ditta/Denominazione o ragione sociale/ .....

Nome e cognome: .....

Residenza o domicilio: .....

Fattura n.....

Del .....

Documento di trasporto n. .... del .....

DESCRIZIONE	QUANTITA'	PREZZO UNITARIO	IMPORTO	IVA %
Prodotto Alfa	50	Euro 10,00	Euro 500,00	20
Lavorazione				
Prodotto Gamma	1	Euro 100,00	Euro 100,00	20
Prodotto Beta	10	Euro 500,00	Euro 5.000,00	20

IMPONIBILE IVA 20% Euro 5.600,00	IMPONIBILE IVA .....%	IMPONIBILE IVA .....%	TOTALE IMPONIBILE Euro 5.600,00
IVA 20% Euro 1.120,00	IVA .....%	IVA .....%	TOTALE IVA Euro 1.120,00
OPERAZIONI ESENTI	OPERAZIONI IMPONIBILI	NON OPERAZIONI SOGGETTE	NON TOTALE FATTURA Euro 6.720,00



#### **ANNOTAZIONI**

Autofattura emessa in unico esemplare, ai sensi dell' art. 17, terzo comma, DPR n. 633/1972, per operazioni effettuate da soggetto non residente, senza stabile organizzazione e senza rappresentante nominato in Italia.

A cura di Anna Maria Rossi

Fonti: BIG Unico Ipsoa

Articolo pubblicato in data 8 novembre 2008