



LE AUTOFATTURE – Alcuni casi –

PREMESSA

Nel precedente intervento sono stati trattati gli obblighi, imposti dalla normativa IVA, concernenti l'emissione delle autofatture.

Riassumendo brevemente quanto già trattato: 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, attraverso il meccanismo del *reverse charge*.

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

Affinché sussista tale obbligo occorre, tuttavia, che l'operazione risponda ai requisiti della territorialità come individuati dall'articolo 7 del dPR 633/1972.

Nel presente intervento verranno trattati alcuni casi di emissione di autofattura che si ritiene possano essere di interesse per la maggior parte dei soggetti IVA.

1. Prestazioni di assistenza e consulenza tecnica o legale

La definizione di prestazioni di assistenza e consulenza tecnica o legale è stata fornita dall'Amministrazione Finanziaria con la Risoluzione Ministeriale 14.01.1981, n. 422280 (cfr. anche Risoluzione Ministeriale 29.04.2008, n. 178/E), laddove è stato precisato che si intendono tali *“tutte quelle attività professionali che si estrinsecano in giudizi, precisazioni, chiarimenti o pareri. Trattasi, quindi, di prestazioni per le quali è preminente non la rilevanza obiettiva di una determinata realtà bensì la valutazione soggettiva del consulente”*.

Il tipico risultato delle attività in esame è, di norma, costituito da appositi atti quali: documenti, relazioni, studi di fattibilità, ecc.

Rientrano nell'accezione di consulenza ed assistenza tecnica o legale anche la rappresentanza in giudizio da parte degli avvocati e l'attività del rappresentante fiscale.

Caso

Una società italiana chiede una consulenza tecnico-legale ad un soggetto residente in Svizzera, non identificato ai fini IVA in Italia.



La consulenza è stata effettuata ed *utilizzata* in Francia.

La lettera d) del IV comma dell'articolo 7 del DPR 633/1972 stabilisce che le prestazioni di consulenza tecnico-legale si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti domiciliati nel territorio italiano, ***purché la prestazione venga utilizzata nel territorio comunitario.***

Ne deriva che, in mancanza di un'identificazione diretta o indiretta del non residente, gli obblighi relativi alla prestazione di servizio effettuata in Francia dal soggetto svizzero dovranno essere adempiuti dalla società italiana che ha ***utilizzato*** tale servizio nell'esercizio di impresa.

La società italiana dovrà, dunque, emettere - in unico esemplare - un'autofattura, con applicazione dell'IVA in misura ordinaria (20%), da registrare sia nel registro delle fatture emesse (art. 23) sia nel registro degli acquisti (successivo art. 25).

La data di emissione non potrà essere successiva a quella del pagamento del corrispettivo e, per la determinazione della base imponibile, qualora il corrispettivo fosse stato indicato in fattura in valuta estera, occorrerà fare riferimento al cambio del giorno di emissione dell'autofattura e, in mancanza, al cambio del giorno antecedente più prossimo, secondo quanto disposto dall'articolo 14, I comma.

In relazione a tale operazione si ricorda, inoltre, che l'articolo 25 del DPR 600/1973 dispone che i compensi corrisposti a soggetti non residenti, anche per le prestazioni effettuate nell'esercizio di impresa, devono essere assoggettati da parte dell'erogante ad una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 30%.

Tuttavia, se l'Italia ha ratificato e resi esecutivi Trattati Internazionali contro le doppie imposizioni, le norme convenzionali possono derogare alle disposizioni concernenti l'applicazione della ritenuta.

In tal caso si renderà necessario richiedere al prestatore ed ottenere, prima di procedere al pagamento, la seguente documentazione:

- a) un certificato di residenza rilasciato dalle autorità fiscali locali nel quale risulti la residenza del prestatore (riferita alla propria sede legale o domicilio fiscale);
- b) un'autodichiarazione con la quale il prestatore attesti di aver svolto l'attività in un territorio diverso dall'Italia e di non avere in Italia una base fissa di affari.

Per evitare l'applicazione della ritenuta, la predetta documentazione dovrà essere richiesta per ogni anno in cui si effettua il pagamento indipendentemente dalla data di registrazione della fattura relativa.

2) **Prestazioni pubblicitarie**

Nella disciplina IVA nazionale e comunitaria non si trova la definizione del concetto di prestazione pubblicitaria.

L'Amministrazione Finanziaria, con la Risoluzione Ministeriale 11.02.1998, n. 6/E/VII/15/1998/19280 ha, tuttavia, riconosciuto che *"il concetto di "prestazioni*



pubblicitarie" va riferito ad un'operazione oggettivamente riconoscibile come relativa ad un'attività di promozione ben individuata..." facendo esplicito riferimento alla sentenza della Corte di Giustizia CEE 17.11.1993 n. 68/92.

Secondo la citata sentenza, la Corte, preso atto che la concezione di pubblicità deve essere interpretata uniformemente al fine di evitare situazioni di doppia imposizione o di non imposizione, risultanti da interpretazioni divergenti, ha affermato che *"la nozione di pubblicità comporta necessariamente la diffusione di un messaggio destinato ad informare i consumatori dell'esistenza e delle qualità di un prodotto o di un servizio, al fine di aumentare le vendite"*.

Nella definizione di prestazione pubblicitaria va, dunque, ricompresa ogni attività diretta alla trasmissione di un messaggio promozionale, relativo a beni e servizi, purché le prestazioni rese siano riconducibili ad un unicum, rappresentato dalla prestazione principale e prevalente qualificabile come attività pubblicitaria e ciò indipendentemente dal tipo di mezzo utilizzato che può essere anche inusuale.

Nel concetto di prestazione pubblicitaria non sono ricomprese le prestazioni di consulenza pubblicitaria per le quali resta valido quanto indicato nell'esempio relativo alle prestazioni di "assistenza e consulenza tecnica e legale".

Caso

Una società italiana acquista, da una società residente negli Stati Uniti d'America, uno spazio pubblicitario su una rivista di sua proprietà.

La rivista viene *diffusa* in tutti i paesi europei.

Prima di individuare gli obblighi della società italiana, occorre verificare in quale categoria collocare l'acquisto effettuato dal soggetto residente; in altre parole, necessita verificare se la fattispecie rientri tra le cessioni di beni o tra le prestazioni di servizi.

Sebbene nel settore pubblicitario si parli normalmente di vendita di spazi pubblicitari ciò non deve far pensare che si sia in presenza di un contratto di compra-vendita di beni; in realtà con l'acquisto in trattazione i mezzi di comunicazione (nel caso di specie la stampa) si impegnano a svolgere un insieme di attività finalizzate alla divulgazione di un messaggio pubblicitario tra cui mettere a disposizione del committente spazi al cui interno verrà inserita la comunicazione commerciale.

Ne deriva, pertanto, che l'effettivo contenuto dell'acquisto potrà essere considerato alla stregua di una prestazione di servizio di tipo pubblicitario secondo la definizione fornita nella sentenza della Corte di Giustizia CEE 68/92.

Per le prestazioni pubblicitarie il requisito territoriale viene determinato **dalla sede del committente e, contemporaneamente, dal luogo di utilizzo delle prestazioni stesse**.

L'Amministrazione Finanziaria ha precisato che il luogo di utilizzo corrisponde all'**ambito territoriale di diffusione della pubblicità**, cioè al territorio in cui il messaggio promozionale viene "fisicamente" diffuso.

Nel caso considerato, quindi, poiché la rivista viene diffusa in tutti i Paesi europei, la prestazione pubblicitaria risulta soggetta ad IVA.



Ne deriva che, ai sensi dell'articolo 17, III comma, del DPR633/1972, gli obblighi formali e sostanziali che ne derivano dovranno essere adempiuti dalla società italiana, committente del servizio, attraverso il meccanismo del *reverse charge*. In altre parole, il soggetto residente dovrà emettere autofattura, in unico esemplare, con l'indicazione dell'imposta dovuta in relazione alla prestazione ricevuta e, successivamente, registrare tale documento sia nel registro di cui all'articolo 23 sia in quello di cui all'articolo 25.

Per completezza di argomento si segnala che qualora la prestazione pubblicitaria venga utilizzata (nel senso sopra indicato) sia in ambito comunitario che extra comunitario, e non sia possibile distinguere i relativi corrispettivi, l'Amministrazione Finanziaria ritiene che l'intero corrispettivo debba essere assoggettato ad imposta (cfr. Risoluzione Ministeriale 30.07.1990, n. 470096).

Al fine di individuare la quota di corrispettivo attribuibile alle prestazioni utilizzate fuori dal territorio comunitario (e, pertanto, fuori campo di applicazione dell'IVA) si ritiene opportuno che nel contratto, stipulato tra le parti, venga indicato il numero delle copie diffuse (o che si prevede vengano diffuse) nei Paesi extra-CEE.

3) **Interessi passivi su finanziamenti**

In linea generale gli interessi sono qualificati come redditi da crediti di qualsiasi natura, garantiti, o non, da ipoteca e, in particolare, i redditi derivanti da titoli, da obbligazioni e da prestiti, compresi gli altri proventi derivanti dai suddetti titoli o prestiti.

Il Codice Civile non richiede particolari formalità per il perfezionamento di un contratto di finanziamento che, in linea teorica, potrebbe essere addirittura formalizzato verbalmente. Tuttavia, l'articolo 45 del TUIR prevede, in materia di interessi su finanziamenti, alcune presunzioni relative in riferimento alle quali la possibilità di fornire la prova contraria è, di fatto, subordinata alla presenza di un contratto scritto.

I corrispettivi (cioè gli interessi) relativi a operazioni di finanziamento sono considerati nel sistema IVA operazioni non soggette rientranti nella categoria delle detassate; vale a dire, sono operazioni soggette agli obblighi della normativa IVA anche se prive di imposta, come tutte le operazioni esenti ex art. 10 del DPR 633/1972.

Sotto il profilo territoriale, se il finanziamento è erogato da soggetti non residenti nei confronti di un beneficiario italiano che lo **utilizza** nel territorio nazionale o comunitario si considera effettuato in Italia **a prescindere dal domicilio del finanziatore**.

Caso

Una soggetto italiano stipula un contratto di finanziamento con una società residente in Germania.



A fronte di tale finanziamento il soggetto italiano riconosce alla società tedesca interessi trimestrali.

La procedura da seguire per il soggetto italiano può essere così schematizzata:

- a) richiedere, comunque, una fattura – per l'ammontare degli interessi - alla società tedesca che eroga il finanziamento;
- b) emettere un'autofattura, ai sensi dell'articolo 17, III comma, in regime di esenzione, non oltre il momento del pagamento degli interessi;
- c) registrare il documento, che assume rilevanza solo ai fini IVA, sia nel registro degli acquisti che in quello delle vendite.

Si ricorda, inoltre, che all'atto del pagamento degli interessi, si dovrà provvedere ad operare una ritenuta – a titolo di imposta – ai sensi dell'ultimo comma dell'articolo 26 del dPR 600/1973. Secondo tale norma la ritenuta dovrebbe essere applicata nella misura del 12.5%.

Per l'applicazione della ritenuta occorrerà, tuttavia, verificare l'esistenza o meno di una Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e lo stato di residenza del soggetto finanziatore.

Per completezza di argomento, si segnala, inoltre, che a seguito del recepimento nell'ordinamento italiano della direttiva comunitaria 03.06.2003, n. 2003/49/CE, è stata prevista la **non** applicazione delle ritenute alla fonte sui pagamenti di interessi tra società consociate (o loro stabili organizzazioni) residenti in Stati membri diversi (cfr. articolo 26-quater del dPR 600/1973) a condizione che:

- ✓ le società rivestano una delle forme previste dall'allegato A del dPR 600/1973
- ✓ risiedano, ai fini fiscali, in uno Stato membro
- ✓ siano assoggettate, senza fruire dei regimi di esonero, ad una delle imposte indicate nell'all. B del dPR 600, ovvero, ad una imposta identica o sostanzialmente simile applicata in aggiunta o in sostituzione di dette imposte.

Oltre alle citate condizioni deve sussistere tra le società un rapporto di tipo qualificato, in altre parole, una partecipazione non inferiore al 25%.

Ai fini dell'applicazione del regime di esenzione occorre che **entro la data di pagamento degli interessi** il soggetto erogante venga in possesso della seguente documentazione:

- attestazione, rilasciata dall'Amministrazione Finanziaria dello Stato di residenza del beneficiario effettivo, dalla quale risulti la residenza fiscale (stessa documentazione risulta necessaria per la stabile organizzazione);
- dichiarazione redatta dal beneficiario effettivo attestante il possesso dei seguenti requisiti:
 - Status di società consociata del soggetto erogante residente
 - possesso della partecipazione ininterrottamente per almeno un anno
 - forma organizzativa
 - assoggettamento a tassazione degli interessi
 - percezione degli interessi quale beneficiario effettivo.



L'esenzioni si applica anche se il soggetto erogante italiano possiede almeno il 25% della società comunitaria che riceve il pagamento degli interessi.

Il V comma dell'articolo 26-quater prevede, inoltre, che se l'ammontare degli interessi è superiore al valore normale disciplinato dall'articolo 110, Il comma, del TUIR, ***l'esenzione si applica limitatamente a tale valore.***

Si segnala, infine, che l'articolo 37-bis del dPR 600/1973 ricomprende, tra le operazioni antielusive, anche il pagamento di interessi effettuato nei confronti di soggetti controllati direttamente o indirettamente da soggetti residenti in Paesi extra-comunitari.

Ne deriva, pertanto, che, in presenza di tali presupposti, l'Amministrazione Finanziaria può disconoscere il regime di esenzione in commento.

4) **Trasporti intracomunitari**

Per trasporto intracomunitario di beni si intende il trasporto, con qualsiasi mezzo, con luogo di partenza e di arrivo nel territorio di due Stati membri anche se vengono eseguite singole tratte nazionali nel territorio dello Stato in esecuzione di contratti derivati.

La nozione di trasporto intracomunitario di beni deve essere conseguentemente estesa alle singole tratte nazionali effettuate in connessione con un trasporto intracomunitario, ovvero, in esecuzione di contratti derivati che il vettore principale abbia eventualmente stipulato con sub-vettori.

Con riferimento all'aspetto territoriale, le prestazioni in esame, comprese le relative prestazioni di intermediazione, si basano sul parametro del ***luogo di inizio del trasporto e su quello dello status del committente.***

Tuttavia, qualora il committente sia un soggetto residente in Italia, le prestazioni si considerano ***effettuate*** nel territorio nazionale, indipendentemente dal luogo in cui ha inizio il trasporto e, quindi, anche qualora il trasporto sia eseguito tra due Stati membri della UE diversi dall'Italia.

L'Amministrazione Finanziaria ha precisato che se un vettore comunitario (non italiano) esegue un servizio di autotrasporto a favore di un committente residente ***non*** è tenuto ad identificarsi ai fini IVA in Italia, in quanto la prestazione deve essere resa imponibile mediante l'integrazione della fattura (cfr. C.M. 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464).

Caso

Una società italiana commissiona un servizio di trasporto ad un vettore francese. I beni vengono prelevati in Belgio e consegnati in Austria.



Il vettore francese emetterà una fattura senza addebito di imposta ai sensi dell'articolo 40, V comma del D.L. 331/1993.

All'atto della registrazione della fattura il committente residente dovrà provvedere ad integrare il documento ai sensi dell'articolo 46, I comma del D.L. 331.

Se il trasporto in esame fosse eseguito da un vettore extra comunitario si considererebbe, comunque, effettuato in Italia ed ivi soggetto a tassazione.

In questo caso il committente italiano, ai sensi del III comma dell'articolo 17, dovrà provvedere all'emissione e registrazione di un'apposita autofattura.

5) **Acquisto intracomunitario di beni montati, assiemati o installati in Italia**

In questa sede non verrà trattata la definizione di acquisto intracomunitario di cui si parlerà in un ulteriore intervento.

Caso

Una società italiana acquista beni da un soggetto residente in Polonia. I beni dovranno essere montati, assiemati o installati in Italia dal fornitore stesso o per suo conto.

L'operazione si considera territorialmente effettuata in Italia in base a quanto disposto dal II comma dell'articolo 7 del DPR 633/1972.

Vi è da evidenziare, tuttavia, che l'operazione non rileva come acquisto intracomunitario bensì come cessione interna in quanto il momento di effettuazione dell'operazione coincide con la consegna dei beni già installati, montati o assiemati in Italia.

La natura di cessione interna potrebbe comportare l'obbligo, in capo al cedente comunitario, di nominare, anteriormente all'effettuazione della cessione, un proprio rappresentante fiscale per l'assolvimento degli obblighi formali e sostanziali previsti della normativa IVA.

L'Amministrazione Finanziaria ha più volte precisato (cfr. anche R.M. 07.09.1998, n. 128/E) *"... che tale obbligo non sussiste nelle ipotesi in cui sia per le cessioni che per le prestazioni, l'operazione venga posta in essere direttamente tra l'operatore comunitario e quello nazionale; più in particolare non si rende necessario l'utilizzazione o la nomina del rappresentante fiscale quando le operazioni sono direttamente qualificabili come acquisti o cessioni intracomunitarie tra le parti contraenti....."*

La nomina di un rappresentante fiscale, dunque, è una possibilità in quanto gli obblighi previsti dalla normativa IVA possono essere adempiuti direttamente dal cessionario nazionale, soggetto passivo d'imposta, attraverso il meccanismo del *reverse charge* come disposto dal III comma dell'articolo 17.



Ne deriva che, qualora il cedente polacco decida di non nominare un proprio rappresentante fiscale, il cessionario nazionale dovrà emettere, in unico esemplare, di un'autofattura con l'indicazione dell'Imposta relativa. Il citato documento, come già detto in precedenza, dovrà essere annotato contemporaneamente nel registro delle fatture emesse ed in quello degli acquisti.

REGOLARIZZAZIONI

Come indicato nel precedente intervento, la violazione degli obblighi previsti dal III comma dell'articolo 17 del dPR 633/1972 è punita con la sanzione amministrativa ex articolo 6, comma 9-bis del D.Lgs.18.12.1997, n. 471.

È da segnalare, tuttavia, che tale violazione potrebbe essere sanata attraverso l'istituto del ravvedimento operoso che ne permette la regolarizzazione beneficiando di una riduzione delle sanzioni applicabili.

Il ravvedimento è consentito a condizione che:

- ✓ la violazione non sia stata ancora contestata
- ✓ non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche
- ✓ non siano iniziate altre attività amministrative di accertamento (quali, ad esempio, notifica di inviti a comparire, richiesta di esibizione di documentazione, ecc.)
- ✓ la violazione sia rimossa entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale IVA nel corso del quale la stessa è stata commessa.

Per la definizione del ravvedimento operoso si dovrà, inoltre, provvedere al pagamento della sanzione pari ad 1/5 del minimo come previsto dall'articolo 13, I comma, lett. b) del D.Lgs 18.12.1997, n. 472.

A cura di Anna Maria Rossi

Fonti: BIG Unico Ipsoa

Articolo pubblicato in data 13 dicembre 2008