

## IVA

---

### ***L'emissione della fattura da parte del cliente o di un terzo***

di **Luca Mambrin**

Tra gli **elementi obbligatori della fattura** l'art. **21 comma 2 lett. n)** del D.P.R. n. 633/1972 prevede che venga riportata *“l'annotazione che la stessa è emessa, per conto del cedente o prestatore, dal cessionario o committente ovvero da un terzo”*.

Di regola infatti la fattura deve essere emessa dal cedente o dal prestatore, cioè dal soggetto che effettua la cessione dei beni o la prestazioni di servizi, il quale tuttavia ha **la facoltà di accordarsi** con un altro soggetto, **il cessionario del bene o il committente del servizio** oppure un **soggetto terzo, che si assume l'impegno di emettere la fattura per conto del fornitore**, ferma restando **la sua responsabilità per l'adempimento** nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Nonostante non vi siano previsioni normative in tal senso, **nella C.M. n. 45/E/2005** l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il cedente o prestatore **debba autorizzare preventivamente** il cliente o il terzo all'emissione della fattura e che entrambe le parti **debbano dare il consenso alle procedure di emissione da adottare**: il citato documento di prassi precisa infatti che *“l'esigenza di dialogo tra le due parti discende, altresì dalla necessità di comunicare gli elementi caratterizzanti l'operazione da fatturare e di rispettare l'obbligo di numerazione progressiva della fattura”*.

La possibilità che la fattura venga emessa da soggetti diversi dal cedente/prestatore, previa la preventiva autorizzazione da parte degli ultimi, consente di soddisfare **esigenze di semplificazione** riducendo le incombenze di natura amministrativa correlate alla fatturazione ma garantendo l'uniformità della gestione contabile: le ipotesi più frequenti riguardano ad esempio l'emissione di fatture da parte delle **ditte mandanti per conto dei propri agenti** o collaboratori o l'emissione di fatture da parte di **una delle società del gruppo** che si assume l'incarico di prestare servizi di natura amministrativa a favore delle altre società.

È necessario tuttavia quindi che vengano posti in essere determinati **adempimenti** tra i quali:

- che il cliente o terzo attribuisca alle fatture che emette per conto del cedente o del prestatore **una distinta numerazione** rispetto a quella che emette in qualità di fornitore;
- nell'ipotesi di emissione della fattura da parte del cliente ovvero di un terzo **non incaricato della gestione della contabilità**, la fattura emessa deve essere inviata al cedente o prestatore, oppure al soggetto depositario delle scritture contabili da lui stesso indicato, affinché siano effettuati gli ulteriori obblighi di registrazione del

documento, di liquidazione e di versamento dell'imposta dovuta, mentre un esemplare del documento potrà essere trattenuto dallo stesso cessionario per l'annotazione nel registro degli acquisti;

- venga riportata in fattura **l'annotazione** che la stessa è emessa per conto del cedente o del prestatore dal cessionario o committente ovvero da un terzo.

È ammessa inoltre la possibilità che la fattura possa essere emessa per conto del fornitore italiano da parte del cliente o di un soggetto terzo incaricato che **risieda in un Paese con il quale non siano in vigore strumenti per la reciproca assistenza in materia di Iva** (tutti gli Stati Extra – UE); in tale circostanza il cedente (o prestatore) italiano è **tenuto a comunicare in via preventiva all'Amministrazione finanziaria**, sulla base del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 9 dicembre 2004, il **possesso di alcuni requisiti a garanzia della propria affidabilità** ovvero:

- di aver iniziato l'attività da **almeno cinque anni solari** (decorrenti dalla data di apertura della partita Iva);
- non aver ricevuto nel corso **dei cinque anni precedenti** atti impositivi o di contestazione di violazioni sostanziali in materia di Iva.

Tali requisiti, come precisato anche nella C.M. n. 45/E/2005 vanno a testimoniare **la stabilità dell'attività** nel tempo e **l'affidabilità del soggetto interessato**, mentre la stessa circolare precisa che per violazioni sostanziali si intendono *"le omissioni e gli errori che incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo, violazioni rilevabili cioè sia in sede di liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione prodotta che in sede di rettifica della stessa"*, quali ad esempio gli **avvisi di accertamento**, compresi quelli parziali, gli **atti di contestazione** ed **avvisi di irrogazione sanzioni**, mentre non rientrano nella categoria degli atti impositivi l'avviso di liquidazione, l'ingiunzione e il ruolo derivanti dalla mera liquidazione e riscossione del tributo e degli accessori.

Le disposizioni in materia di *outsourcing* (**esternalizzazione del processo di emissione di fatture**) si possono applicare anche ai **soggetti non residenti** che operano nel territorio nazionale mediante una **stabile organizzazione**, un **rappresentante fiscale** ovvero che si sono identificati direttamente; il soggetto passivo "nazionale" indicato nell'articolo 21, comma 1, infatti, è colui che opera nel "territorio nazionale".