

Fondazione Luca Pacioli



**LA PROCEDURA DI AUTOFATTURAZIONE IN AMBITO IVA
ALLA LUCE DELLA RECENTE EVOLUZIONE NORMATIVA
IN AMBITO NAZIONALE E COMUNITARIO**

Documento n. 6 del 27 marzo 2007

CIRCOLARE

INDICE

| | | |
|--|------|---|
| <i>Premessa</i> | Pag. | 1 |
| 1. Disciplina generale comunitaria | “ | 2 |
| 2. L'autofattura nell'ordinamento italiano | “ | 2 |
| 2.1. <i>Servizi internazionali (art. 17, comma 3 D.P.R. 633/1972)</i> | “ | 2 |
| 2.2. <i>Acquisti intracomunitari (art. 46 del D.L. n. 331/1993).</i> | “ | 3 |
| 2.3. <i>Cessioni di oro industriale e subappalti edilizi (art. 17, commi 5 e 6, D.P.R. 633/1972)</i> | “ | 4 |
| 2.3.1. <i>Aspetti formali</i> | “ | 5 |
| 3. Nuove funzioni dell'autofattura, quale strumento antifrode | “ | 5 |
| 3.1. <i>La procedura di autofattura richiesta (ed ottenuta) dal Regno Unito di Gran Bretagna</i> | “ | 6 |
| 3.2. <i>Le proposte di Austria e Germania</i> | “ | 7 |
| 4. La Direttiva comunitaria n. 2006/69 del 24 luglio 2006 | “ | 8 |
| 5. Recenti modifiche alla normativa domestica | “ | 9 |

LA PROCEDURA DI AUTOFATTURAZIONE IN AMBITO IVA ALLA LUCE DELLA RECENTE EVOLUZIONE NORMATIVA IN AMBITO NAZIONALE E COMUNITARIO

Premessa

Recenti provvedimenti legislativi, da ultimo la legge finanziaria per il 2007, hanno esteso la procedura di autofatturazione (o “inversione contabile” o “*reverse charge*”) in ambito IVA, ad una serie di nuove operazioni.

L'intervento rappresenta una novità di assoluto rilievo nei modi tradizionali di applicazione dell'imposta. E' sembrato quindi utile con la presente circolare richiamare l'attenzione sull'argomento e fornire con l'occasione un quadro completo delle operazioni interessate, dando pure notizia delle iniziative assunte in materia dagli altri paesi europei e dalle autorità comunitarie.

Il Presidente
Prof. Paolo Moretti

1. Disciplina generale comunitaria

In ambito IVA, la procedura di autofatturazione (o “inversione contabile” o “*reverse charge*”) è concettualmente legata al tema della individuazione del soggetto tenuto al pagamento dell’imposta, nonché all’adempimento degli obblighi (fatturazione, registrazione, etc.) connessi all’effettuazione di operazioni rilevanti ai fini IVA.

In termini generali, l’imposta è di norma dovuta dal soggetto passivo che effettua l’operazione imponibile. In deroga al predetto principio, l’art. 194 della Direttiva comunitaria n. 2006/112/CE^{1, 2} attribuisce agli Stati membri la facoltà di individuare quale debitore dell’imposta il cessionario del bene o il beneficiario della prestazione in relazione alle cessioni o prestazioni effettuate da un soggetto passivo residente in uno Stato diverso rispetto a quello ove l’operazione si considera effettuata.

Non solo, ma relativamente a taluni servizi (relativi a diritti d’autore, brevetti, licenze, marchi; prestazioni pubblicitarie, consulenza e assistenza tecnica o legale, operazioni bancarie, finanziarie, assicurative, locazione di beni mobili materiali, eccettuati i mezzi di trasporto, servizi di telecomunicazioni, radiodiffusione e televisione etc.) è prevista l’*obbligatorietà* dell’inversione contabile. In altre parole, il soggetto tenuto all’adempimento di fatturazione è in ogni caso il committente del servizio, quand’anche il prestatore non residente sia già identificato ai fini IVA nello Stato di effettuazione dell’operazione³.

Quanto alle cessioni intracomunitarie ed alle importazioni, il tema dell’inversione contabile si pone in termini diversi: in sintesi, può tuttavia evidenziarsi come in detti casi gli obblighi di applicazione dell’imposta ricorrano, rispettivamente, in capo al cessionario ovvero sul soggetto importatore.

2. L’autofattura nell’ordinamento italiano

2.1. Servizi internazionali (art. 17, comma 3 D.P.R. 633/1972)

Sul piano della normativa interna, l’istituto dell’inversione contabile trova disciplina nell’art. 17, commi 3 e ss, del D.P.R. 633/1972.

1 Trattasi del recentissimo Testo Unico IVA comunitario, emanato il 28 novembre 2006 ed in vigore dal 1 gennaio 2007.

2 Tale disposizione era precedentemente contenuta nell’art. 21 (1) (a), secondo periodo, della Direttiva 77/388/CEE (Sesta direttiva in materia di IVA).

3 Trattasi – in chiave domestica – dei servizi che il legislatore italiano ha incluso nell’art. 7, comma 4 lett. d) del D.P.R. n. 633/1972.

Una prima ipotesi di *reverse charge* è connessa alle operazioni internazionali. Il legislatore italiano ha recepito la disposizione comunitaria sopra citata subordinando l'applicabilità dell'inversione contabile ad una serie di condizioni. Secondo l'art. 17, comma 3 D.P.R. 633, infatti, gli obblighi concernenti le operazioni poste in essere nel territorio dello Stato da soggetti non residenti sono adempiuti dal beneficiario (cessionario o committente) qualora i primi (a) non si siano identificati mediante dichiarazione all'Ufficio IVA competente a norma dell'art. 35-ter e (b) non abbiano nominato un rappresentante fiscale in Italia secondo le modalità indicate dallo stesso articolo 17.

L'istituto in esame trova un limite – con conseguente “ritorno” allo schema classico, secondo il quale soggetto obbligato è colui che effettua l'operazione rilevante ai fini IVA – con riguardo alle operazioni poste in essere da o nei confronti di stabili organizzazioni in Italia di soggetti residenti all'estero⁴ (art. 17, comma 4, D.P.R. 633/1972).

Sul piano degli adempimenti formali, quanto appena rilevato si traduce nell'obbligo, per il committente, di emettere la fattura, in unico esemplare, contenente tutte le indicazioni di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633/72. Detta fattura dovrà poi essere annotata su entrambi i registri IVA (“vendite” ed “acquisti”), con conseguente sostanziale neutralità dell'operazione.

2.2. Acquisti intracomunitari (art. 46 del D.L. n. 331/1993).

Nel caso di acquisti intracomunitari effettuati in Italia da soggetto ivi residente, quest'ultimo è tenuto ad “integrare” la fattura ricevuta dal suo dante causa (cedente comunitario), con l'indicazione dei dati necessari alla determinazione della base imponibile e dell'imposta: teoricamente, la fattura rilevante è dunque quella di fonte estera, sicchè non dovrebbe parlarsi, nel caso di specie, di emissione di autofattura.

Tuttavia, per esigenze meccanografiche è consentito che l'integrazione della fattura estera abbia luogo tramite emissione di un documento *ex novo*, con risultato sostanzialmente analogo a quello della emissione di autofattura, di cui all'art. 17 del D.P.R. 633/1972.

Del resto, tale documento – al pari dell'autofattura - dovrà essere registrato in entrambi i registri IVA.

⁴ Art. 17, comma 4, D.P.R. 633/1972.

2.3. Cessioni di oro industriale e subappalti edilizi (art. 17, commi 5 e 6, D.P.R. 633/1972)

L'applicazione della procedura di autofattura è prevista anche per alcune operazioni domestiche in materia di oro industriale⁵, ovvero:

- le cessioni poste in essere da soggetti che producono oro da investimento, trasformano oro in oro da investimento ovvero commercializzano oro da investimento;
- le cessioni di materiale d'oro;
- le cessioni di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi.

Ai fini della esatta individuazione della nozione di "oro industriale" rileva principalmente la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 168/E del 26 ottobre 2001, secondo la quale è necessario fare riferimento all'oro "nella sua funzione industriale, ossia di materia prima destinata alla lavorazione".

Con il c.d. Decreto Bersani⁶, la procedura dell'autofatturazione è stata estesa alla fattispecie del subappalto in campo edilizio, e, segnatamente, alle prestazioni di servizi rese dal subappaltatore a favore:

- (a) delle imprese che effettuano costruzioni o ristrutturazione di immobili,
- (b) dell'appaltatore principale, ovvero
- (c) di un altro subappaltatore⁷.

Anche in relazione al settore edilizio, è tempestivamente intervenuta una circolare dell'Agenzia delle entrate⁸, che ha dettato le linee-guida per l'applicazione del meccanismo di inversione, delineando l'ambito oggettivo di applicazione della normativa e specificando quali fattispecie contrattuali debbano ritenersi estromesse dalla stessa.

Secondo il parere dell'Agenzia:

- per la definizione di "settore edile", contenuta nel D.L. 223/2006, è necessario fare riferimento alla sezione "F" della tabella di classificazione delle attività economiche Atecofin (2004);

⁵ Art. 17, comma 5, D.P.R. 633/1972. Tale comma fu introdotto dall'art. 3, legge 17 gennaio 2000, n. 7. E'opportuno specificare che, in base al disposto dell'art. 10 (11) D.P.R. 633/1972, la mera cessione di oro da investimento è esente da IVA.

⁶ D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (art. 35, quinto comma) conv. in legge 4 agosto 2006, n. 248, che ha aggiunto all'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 il comma 6.

⁷ E'opportuno segnalare che la data di decorrenza del *reverse charge* in ambito edilizio è quella del 1° gennaio 2007. Un comunicato stampa emesso congiuntamente il 12 ottobre 2006 dal Dipartimento delle Politiche fiscali del Ministero dell'economia e delle finanze e dall'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, a causa di una serie di incertezze interpretative (da un lato il D.L. 223/2006 ha subordinato l'operatività dell'inversione contabile alla particolare procedura autorizzativa comunitaria contemplata dalla Sesta direttiva; dall'altro, la successiva entrata in vigore della Direttiva 2006/69/CE sembra aver attribuito ai singoli Stati membri maggiore autonomia legislativa in materia di autofattura), la data di entrata in vigore del *reverse charge* in edilizia sarebbe stata fissata in via legislativa. A ciò il legislatore ha provveduto con l'approvazione della legge finanziaria per il 2007.

⁸ Cfr. Circolare n. 37 del 29 dicembre 2006.

- sfuggono all'applicazione del *reverse charge* le prestazioni rese direttamente, in base a contratti d'appalto, ad imprese di costruzione o ristrutturazione;
- i servizi resi in forza di contratti d'opera (ovverosia, contratti nei quali l'attività personale del prestatore prevale sull'organizzazione dei mezzi necessari per l'effettuazione del servizio) sono attratti dalla disciplina dell'art. 17, comma 5, D.P.R. IVA. Sono in ogni caso escluse dal *reverse charge* le prestazioni d'opera intellettuale rese da professionisti (le quali, per loro natura, non sono definibili come "prestazioni di manodopera" e, peraltro, esorbitano dalla *ratio* della disciplina, che fa riferimento ad attività che si concretano in apporti materiali);
- sono esclusi dalla disciplina i contratti di noleggio di macchine e attrezzature per la costruzione o per le demolizioni di fabbricati.

2.3.1. Aspetti formali

Sia per le cessioni di oro industriale che per i subappalti edilizi l'emissione della fattura è operata dal cedente senza applicazione dell'IVA, con l'indicazione "Fattura emessa senza addebito IVA ex art. 17, comma 6, D.P.R. 633/1972".

Successivamente, il cessionario è tenuto ad integrare la fattura con indicazione dell'aliquota e della relativa imposta. Detto documento è annotato contestualmente su entrambi i libri IVA, con (tendenziale) neutralità economico-finanziaria in capo all'emittente. Quanto al contenuto dell'autofattura, tale documento rispecchia il contenuto di un'ordinaria fattura.

3. Nuove funzioni dell'autofattura, quale strumento antifrode

In chiave comunitaria, la procedura di autofattura è attualmente oggetto di un graduale ampliamento, prevalentemente legato ad una spiccata funzione di strumento antifrode. In tale veste, essa trova applicazione con riferimento a transazioni che intervengono tra soggetti passivi residenti nel medesimo Stato membro, ed è tesa a contrastare fenomeni di frode in cui:

- a) Il cedente, una volta emessa la fattura con addebito dell'IVA, scompare senza lasciar traccia, omettendo il pagamento dell'imposta indicata in fattura e
- b) il cessionario – "di concerto" con il cedente, e quindi senza subire l'incisione della rivalsa – si accredita l'importo dell'IVA indicata in fattura, chiedendone il rimborso secondo la ordinaria dinamica applicativa dell'IVA.

Detto schema (al quale spesso ci si riferisce in termini di "Frode Carosello") può presentarsi secondo strutture e variazioni sul tema piuttosto complesse, talora molto aggressive, con partecipazione di soggetti residenti in differenti Stati membri.

Con riguardo a tali fattispecie si è osservato come proprio l'eliminazione dello "sdoppiamento" tra emittente la fattura e destinatario della medesima possa sovente costituire una valida barriera contro lo schema appena descritto.

In tale contesto si collocano le proposte aventi ad oggetto l'estensione della procedura di autofattura, formulate dal Regno Unito di Gran Bretagna, nonché, congiuntamente, da Austria e Germania.

Denominatore comune alle anzidette iniziative è stata – dal punto vista procedurale – l'attivazione della procedura di cui all'attuale art. 395 della Direttiva 2007/112, ai sensi del quale "il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare alcune evasioni od elusioni fiscali".

3.1. La procedura di autofattura richiesta (ed ottenuta) dal Regno Unito di Gran Bretagna

La Gran Bretagna, seguendo l'iter procedurale di cui al citato articolo 27 (1) della Sesta direttiva, ha formulato una proposta ufficiale⁹ al Consiglio dell'Unione europea - approvata con Decisione 2006/555 del 28 settembre 2006 - al fine di estendere l'istituto dell'autofattura alla cessione di una serie di beni.

Tra i beni ai quali la richiesta si riferisce si segnalano:

- Telefoni cellulari
- Microprocessori
- CPU
- Memorie portatili (es. *Memory Sticks*, *CD-Rom*, *SD Cards* ecc)
- *Computer* palmari
- Dispositivi *wireless*
- Navigatori satellitari
- Videogiochi portatili e *consoles*
- Fotocamere digitali
- Lettori musicali e lettori DVD portatili

Il fenomeno di frode che si è inteso contrastare – come descritto nella documentazione ufficiale - è esattamente nei termini sopra evidenziati, connesso pertanto alla erogazione di rilevanti rimborsi d'imposta a favore di soggetti "acquirenti", non controllati da alcun versamento dell'imposta da parte dei soggetti cedenti.

⁹ Il documento contenente la risposta alla proposta avanzata dal Regno Unito è reperibile al seguente indirizzo:
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/COM\(2006\)555_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/COM(2006)555_en.pdf).

Nell'assicurare il proprio *placet* la Commissione ha constatato che il carattere di "pagamento frazionato" tipico dell'IVA non sarebbe venuto meno in conseguenza dei susseguiti mutamenti normativi. La proposta del Regno Unito, infatti, non è generalizzata bensì limitata ai beni che più si prestano all'attività illecita sopra descritta.

Infine, con decisione 2006/555 del 28 settembre 2006, il Consiglio ha autorizzato il Regno Unito ad introdurre l'inversione contabile nelle cessioni dei suddetti beni. Ciò con l'unica condizione della previsione di una soglia quantitativa: l'istituto può essere infatti operativo esclusivamente per le cessioni rispetto alle quali la base imponibile sia pari o superiore a 1000 sterline (circa 1.490,00 euro).

3.2. Le proposte di Austria e Germania

Le proposte di Austria e Germania¹⁰ si caratterizzano, rispetto all'iniziativa britannica, per la più ampia portata attribuita dagli istanti all'istituto dell'autofattura.

Con lettera del 27 ottobre 2005, l'Austria ha segnalato alla Commissione europea la volontà di introdurre nel proprio ordinamento un sistema di autofatturazione per la generalità delle cessioni di beni e prestazioni di servizi tra imprenditori (c.d. "Business to Business" o "B2B"); ciò qualora, alternativamente, l'importo risultante dalla singola fattura eccedesse i 10.000,00 euro ovvero le cessioni eccedessero complessivamente l'importo di 40.000,00 euro, nel periodo d'imposta.

Dal punto di vista dello Stato austriaco, un tale ampliamento del *reverse charge* avrebbe non solo contribuito alla repressione delle frodi, ma avrebbe determinato, in aggiunta, un alleggerimento dell'attività della propria Amministrazione finanziaria, altrimenti tenuta ad impegnative ispezioni e verifiche prima di poter concedere il rimborso.

Nei medesimi termini si esprime la richiesta avanzata dalla Germania con lettera del 18 aprile 2006. Unico elemento distintivo è rappresentato dall'importo minimo della singola fattura, individuato in 5.000,00 euro.

Si prevede, piuttosto, che prima di effettuare la cessione senza applicazione dell'IVA, il cedente debba accertare, in via elettronica e telematica, il numero di partita IVA del cessionario. La proposta prevede poi un ulteriore obbligo a carico del cedente, consistente nel notificare elettronicamente all'Amministrazione finanziaria tedesca ogni singola cessione non imponibile, specificandone il valore.

Quanto alle motivazioni ufficiali addotte a fondamento della richiesta, esse coincidono con quelle indicate dall'Austria, rinvenibili nella (i) eliminazione dei presup-

¹⁰ La documentazione di tali proposte e del responso della Commissione è disponibile al seguente indirizzo: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/COM\(2006\)404_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/COM(2006)404_en.pdf).

posti per la perpetrazione di frodi a danno dell'Amministrazione finanziaria e nella (ii) semplificazione dell'attività della stessa.

Sennonché, con un'unica decisione, n. 2006/404 del 19 luglio 2006, la Commissione ha rigettato le anzidette proposte ritenendo che le stesse, lungi dal prevedere procedure semplificate, avrebbero eliminato una delle caratteristiche essenziali dell'IVA, ovvero il pagamento frazionato del tributo, e comportato, al tempo stesso, un appesantimento delle procedure a carico delle Amministrazioni finanziarie degli Stati richiedenti, con dispendio di ingenti risorse economiche.

Altro effetto "non gradito" è stato riscontrato nella situazione di incertezza che sarebbe sorta a danno degli operatori economici, posti di fronte a tre diversi regimi IVA: sistema "classico", *reverse charge* per le operazioni B2B, procedura intracomunitaria.

4. La Direttiva comunitaria n. 2006/69 del 24 luglio 2006

Nel frastagliato scenario appena delineato si colloca, con intento di razionalizzazione e riordino, la recente Direttiva comunitaria n. 2006/69 del 24 luglio 2006, entrata in vigore il 13 agosto 2006, emanata con l'obiettivo dichiarato di contrastare i fenomeni di frode sin qui analizzati (le cui disposizioni sono ora state inglobate nella citata Direttiva 2006/112/CE).

Al riguardo, da un lato viene confermata l'efficacia della procedura di autofattura come principale strumento di contrasto allo schema di frode sin qui esaminato, dall'altro il legislatore comunitario ha ritenuto opportuno superare la metodologia sinora seguita, consistente nella emanazione di singole decisioni - quale quella sopra descritta, richiesta dal Regno Unito - preferendo un intervento di carattere generalizzato attraverso lo strumento della Direttiva.

In particolare, la Direttiva 2006/69 ha abbattuto il sistema previgente, indicando un'ampia lista di decisioni da ritenersi abrogate a far data dal 10 gennaio 2008.

E' stato altresì evidenziato come il tema delle frodi possa atteggiarsi in misura diversa nei singoli Stati, sicché l'applicazione della Direttiva potrà essere in qualche misura modulata a seconda delle specifiche esigenze.

E' inoltre auspicato, per finalità di trasparenza, il coordinamento legislativo tra gli Stati: essi dovranno, attraverso il Comitato consultivo IVA, informarsi reciprocamente circa i mutamenti normativi interni conseguenti all'implementazione della Direttiva.

Per altro verso, è stabilito un obbligo di informativa, in capo ai singoli Stati, nei confronti della Commissione, relativamente agli emanandi provvedimenti di implementazione.

Tanto premesso, la normativa in esame dispone che “*gli Stati membri possono stabilire che il debitore d’imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate*”:

- prestazioni dei servizi di costruzione e messa a disposizione del personale per le relative attività;
- cessioni di fabbricati, di frazioni di fabbricato o del suolo ad essi attiguo;
- cessioni di materiali di recupero, di materiali di scarto industriali e non industriali, di materiali di scarto riciclabili;
- cessioni di beni concessi in garanzia da un soggetto passivo ad un altro soggetto passivo in esecuzione della garanzia medesima;
- cessioni di beni successive alla cessione del diritto di riserva di proprietà ad un cessionario che esercita tale diritto;
- cessione di immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario.

Spazio all’autonomia dei singoli Stati è stato garantito attraverso il disposto del comma II del medesimo articolo, ai sensi del quale essi “*...possono specificare le cessioni di beni e le prestazioni di servizi contemplati e le categorie di prestatori, cedenti o destinatari cui tali misura possono applicarsi*”.

5. Recenti modifiche alla normativa domestica

Tornando sul versante italiano, la legge finanziaria per il 2007 (legge 27 dicembre 2006, n. 296), contiene una serie disposizioni per l’implementazione della citata Direttiva n. 2006/69/EC.

E’ opportuno sottolineare come le tipologie di cessioni e prestazioni definite in sede comunitaria non siano state puntualmente ricalcate dal legislatore nazionale il quale ha scelto di ampliare la gamma di operazioni da assoggettare ad inversione contabile, sottoponendo tuttavia l’effettiva applicazione di tale disciplina alla condizione dell’autorizzazione comunitaria.

I commi 44 e 45 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 hanno sancito l’applicazione del *reverse charge* alle seguenti operazioni (ora riportate nell’art. 17, comma 6, del D.P.R. 633/1972):

- *cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni e dei loro componenti ed accessori;*
- *cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori;*
- *cessioni di materiali e prodotti lapidei, provenienti direttamente da cave e miniere;*

E inoltre prevista la possibilità di individuare, con appositi decreti, ulteriori operazioni da sottoporre alla procedura del *reverse charge*.