

CIRCOLARE N. 13
03 MARZO 2012

Prestazioni di servizi “generiche”: integrazione della fattura e momento di effettuazione dei servizi

© Copyright 2012 Acerbi & Associati®

A partire **dalle operazioni effettuate dal 17 marzo 2012 compreso**, cambiano le regole IVA applicabili alle **prestazioni di servizi "generiche" rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo ivi stabilito e a quelle rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato**.

Il 17 marzo prossimo, infatti, entreranno in vigore le modifiche introdotte alle regole sulle prestazioni di servizi dalla L. n. 217/2011, legge Comunitaria.

Le novità, in particolare, prevedono un nuovo criterio di esigibilità dell'imposta e di assolvimento della stessa per le prestazioni di servizi considerate "generiche" (si tratta di trasporti, intermediazioni, lavorazioni, consulenze, ecc.) disciplinate dall'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972:

- **il momento di effettuazione** di tali operazioni **rese e/o ricevute** da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato è **costituito dal momento di ultimazione del servizio e non più dal pagamento del relativo corrispettivo**;
- queste prestazioni, se rese da soggetti passivi stabiliti in altri stati della Comunità Europea, impongono al committente nazionale di assolvere l'imposta in Italia **sulla base della fattura emessa dal prestatore** con le stesse modalità (cd. "**integrazione**") previste per gli acquisti di beni in ambito Ue, come previsto dagli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993 sugli scambi intracomunitari.

1. Le disposizioni in vigore dal 1 gennaio 2010 (si veda anche la circolare di Studio n. 11/2010)

Si ricorda che con l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 18/2010 dal 1 gennaio 2010 è stato introdotto l'obbligo generalizzato di "*reverse charge*" nei rapporti con soggetti passivi comunitari ed extra-comunitari: tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo non residente (sia comunitario che extra-comunitario) nei confronti di un soggetto passivo italiano richiedono l'assolvimento dell'Iva da parte del committente stabilito in Italia, che a questo fine deve procedere all'autofatturazione dell'operazione.

E' pertanto l'autofattura lo strumento con cui il cessionario/committente residente assolve l'Iva in Italia, mentre la fattura emessa dal soggetto non residente non assume alcun valore ai fini Iva, ma solo ai fini contabili (cfr C.M. n. 37/E/2011).

In tale contesto, la possibilità di integrazione delle fatture per servizi ricevuti da prestatori comunitari già ora applicata ed ammessa dall'Agenzia entrate (cfr C.M. n. 12/E/2010) ha valenza di mera semplificazione formale, in quanto l'esigibilità dell'imposta rimane regolata dagli ordinari meccanismi previsti dall'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972.

Infatti, in materia di "*reverse charge*", anche gestito mediante l'integrazione della fattura relativa ai servizi ricevuti da soggetto comunitario, rimane comunque la necessità di rispettare le regole generali riferite al momento di **effettuazione dell'operazione**, come determinato ai sensi dell'art. 6 del DPR n. 633/1972. Per queste operazioni di acquisto, infatti, l'**esigibilità** dell'imposta coincide, in linea generale, con il momento di **pagamento** del servizio (cfr C.M. n. 12/E/2010).

Tutto ciò **fino al prossimo 16 marzo 2012**.

2. Le nuove disposizioni in vigore dal prossimo 17 marzo 2012

Ora, con le modifiche introdotte dalla L. n. 217/2011, questo scenario muta parzialmente: la fattura emessa **dal prestatore comunitario (e non anche extra-comunitario)** relativamente a servizi "generici" acquisisce rilevanza ai fini Iva, per cui per la liquidazione ed il versamento dell'Iva il committente nazionale dovrà fare riferimento a questo documento. In altri termini le fatture relative a servizi generici prestati da soggetti passivi comunitari saranno trattate allo stesso modo delle fatture relative ad acquisti intracomunitari di beni applicando le disposizioni degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993 (si veda il paragrafo 2.1 che segue).

2.1 L'integrazione della fattura

Con le modifiche introdotte, quindi, l'impostazione cambia in modo radicale attribuendo una funzione **sostanziale**, oltre che **obbligatoria**, **all'integrazione della fattura per servizi generici ricevuta da prestatore comunitario**.

L'art. 46 del D.L. n. 331/1993 prevede che la fattura relativa all'acquisto intracomunitario sia numerata e integrata dal committente con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione, espressi in valuta estera, nonché dell'ammontare dell'imposta calcolata secondo l'aliquota dei servizi.

Se si tratta di un acquisto senza pagamento dell'imposta o non imponibile o esente, in luogo dell'ammontare dell'imposta, nella fattura deve essere indicato il titolo di esclusione unitamente alla relativa norma.

Si ricorda che l'integrazione, con gli elementi sopramenzionati, deve essere fatta sulla stessa fattura estera. Tuttavia, tenuto conto dei molteplici problemi che tale procedura potrebbe determinare per gli operatori che adottano una contabilità basata su sistemi meccanografici, si consente che in detti casi l'integrazione possa essere fatta su altro documento appositamente emesso, allegato e conservato unitamente alla fattura cui si riferisce, e riportante gli estremi di quest'ultima – data della fattura e numero progressivo ad essa attribuito dal ricevente – (in senso conforme si veda C.M. 23 febbraio 1994 n. 13).

Una volta integrata la fattura emessa dal prestatore comunitario, il committente nazionale deve poi annotare, entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento, e con riferimento al relativo mese, il predetto documento, distintamente dalle altre fatture, sul **registro delle fatture** di vendita o in quello dei **corrispettivi**, previsti rispettivamente agli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 633/1972, secondo, quindi, le regole previste per le autofatture. Lo stesso documento va, poi, annotato nei medesimi termini nel registro degli **acquisti** di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 (ai fini della detrazione dell'Iva).

Si fa notare che **tale modifica riguarda solo i servizi "generici" di cui all'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972 prestati da soggetti Ue**, mentre tutti i servizi in deroga (artt. 7-4ter e quinquies del D.P.R. n. 633/1972) e **quelli (di ogni tipo) prestati da soggetti non comunitari rimangono disciplinati dalla regola precedente che prevede l'obbligo di autofattura**.

Si determina quindi una sorta di "doppio binario" in tema di adempimenti, cosicché nella gestione contabile Iva di tali operazioni si dovrà tenere conto sia della tipologia di servizio (generico o in deroga), che del luogo di stabilimento del prestatore (Ue o extra-Ue).

Schematicamente:

	prestatore	adempimento
servizi generici di cui all'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972	UE	Operazioni soggette all'obbligo di integrazione ai sensi dell'art. 46 del D.L. n. 331/1993
servizi di cui agli artt. 7-quater e 7-quinquies del D.P.R. n. 633/1972	UE	Operazioni soggette all'obbligo di autofatturazione ai sensi dell'art. 17 comma 2 del D.P.R. n. 633/1972
Tutti le tipologie di servizi	extra-UE	Operazioni soggette all'obbligo di autofatturazione ai sensi dell'art. 17 comma 2 del D.P.R. n. 633/1972

3. Il momento di effettuazione dell'operazione

Il fatto di avere attribuito rilevanza alla fattura del prestatore Ue implica un necessario coordinamento con l'ulteriore rilevante modifica in tema di effettuazione dell'operazione.

Per le operazioni effettuate a partire **dal 17 marzo 2012**, come anticipato, il momento di effettuazione è dato dal momento di **ultimazione** del servizio, fermo restando che, in caso di pagamento anticipato, è quello il momento di riferimento.

Intervenendo sull'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 il legislatore ha reso conforme la disciplina interna ai principi comunitari: per effetto della soppressione apportata all'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 6 e dell'aggiunta di un nuovo comma 6, le prestazioni di servizi "generiche" rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello stato ad un soggetto passivo ivi stabilito e quelle rese da un prestatore italiano ad un soggetto passivo non stabilito in Italia, si considerano effettuate nel momento in cui sono **ultimate** ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi.

Si tratta di un criterio di determinazione dell'effettuazione dei servizi internazionali che innova in modo radicale il tradizionale impianto dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 il quale, comunque, rimane valido per i rapporti interni e per le prestazioni "non generiche" (per tali prestazioni di servizi il momento di effettuazione rimane collegato, in via ordinaria, al pagamento del corrispettivo da parte del committente).

Il campo di applicazione delle novità si estende quindi a tutti i servizi "generici" resi o ricevuti da soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato, a prescindere che si tratti di operatori Ue o extra-Ue.

Tuttavia, per le prestazioni ricevute la modalità di assolvimento dell'Iva cambia in base ai criteri anzidetti:

- se il prestatore è extra-comunitario si continueranno ad osservare le attuali regole sull'autofatturazione, mentre
- se il prestatore è comunitario si dovrà provvedere ad integrare la fattura ai sensi dell'art. 46 del D.L. n. 331/1993. In questo caso, l'attribuzione di rilevanza ai fini Iva alla fattura del prestatore Ue implica che l'esigibilità dell'imposta si aggancia al ricevimento di tale documento.

Pertanto, l'operazione si considera effettuata secondo i nuovi canoni dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, mentre l'esigibilità sorge nel mese in cui la fattura perviene al destinatario (il riferimento al "mese di ricevimento" scaturisce dall'art. 47 del D.L. n. 331/1993 che prevede che la registrazione delle fatture di acquisto intracomunitario, previa integrazione, debba essere effettuata entro il mese di ricevimento o anche nei quindici giorni successivi, ma sempre con riferimento al mese di ricevimento).

Allo stesso tempo, nel caso di mancata ricezione della fattura del prestatore UE entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (ultimazione del servizio), il

committente nazionale deve emettere, entro il mese seguente (termine massimo di dilazione dell'esigibilità) e in unico esemplare, un'**autofattura**, nella quale dovrà essere riportato anche il numero di identificazione attribuito agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto al prestatore dallo Stato membro di appartenenza (art. 46 del D.L. n. 331/1993).

In sostanza, pur in assenza della fattura l'Iva diventa comunque esigibile al più tardi entro il mese in cui viene emesso il documento di regolarizzazione (che peraltro entro il mese di emissione deve anche essere registrato – cfr art. 46 comma 5 D.L. n. 331/1993). Considerati i tempi di cui all'art. 46 comma 5 del D.L. n. 331/1993 per la regolarizzazione delle situazioni in cui non si riceve la fattura del prestatore e considerata l'entità delle sanzioni previste in caso di irregolarità (cfr art. 6 comma 9-bis del D.Lgs. n. 471/1997 e R.M. 29 dicembre 2010 n. 140/E), il momento di ultimazione della prestazione diventa un termine cruciale.

E' da tale momento, infatti, che decorre il tempo utile all'autofatturazione senza sanzioni della prestazione per la quale non si è ricevuta la fattura.

Neanche l'emissione della fattura è più motivo di sicurezza (con l'emissione della fattura si potrebbe ritenere che il prestatore abbia concluso il proprio impegno): infatti, con le modifiche apportate all'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 per le prestazioni generiche svolte tra soggetti passivi è stata eliminata l'emissione anticipata della fattura dalle cause autonome di effettuazione, rilevando, eventualmente, il solo pagamento anticipato del servizio nel limite della parte corrisposta.

Allo stesso modo, occorre tenere sotto controllo i rapporti di carattere periodico o continuativo, da fatturare alla data di maturazione dei corrispettivi pattuiti contrattualmente, sia pure in mancanza dell'effettivo pagamento. Sicché, se alle scadenze concordate non si riceve la fattura, entro il termine concesso dall'art. 46 comma 5 del D.L. n. 331/1993 (secondo mese successivo all'effettuazione), diventa necessario procedere all'emissione dell'autofattura di regolarizzazione.

Relativamente alle **prestazioni** di servizi generici resi da soggetti **extra-UE**, il *reverse charge* continua ad applicarsi mediante il meccanismo dell'**autofatturazione**. Anche in questo caso il momento rilevante ai fini della esigibilità dell'imposta è quello dell'ultimazione del servizio da parte del soggetto estero, salvo pagamento anticipato. Ciò complica notevolmente le cose, poiché, ai fini dell'emissione dell'autofattura non si può deve fare riferimento all'arrivo della fattura estera (o al pagamento), ma occorre tempestivamente conoscere in che data è stato completato il servizio. Occorrerà, dunque, **coordinarsi** con il soggetto estero per ottenere l'informazione.

Schematicamente, nei rapporti tra soggetti passivi:

	prestatore	Momento di effettuazione
servizi generici di cui all'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972	Residente (nel caso di prestazioni rese), UE ed extra-UE (nel caso di prestazioni ricevute)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ data di ultimazione della prestazione ▪ ovvero, se di carattere periodico o continuativo, la data di maturazione dei relativi corrispettivi ▪ o, se anteriormente al verificarsi di detti eventi il corrispettivo viene pagato tutto o in parte, la data in cui viene effettuato il pagamento ▪ e comunque, se di durata ultrannuale e senza pagamenti parziali nel periodo, al termine di ciascun anno solare fino alla loro ultimazione

Tutte le altre tipologie di servizi	Residente (nel caso di prestazioni rese), UE ed extra-UE (nel caso di prestazioni ricevute)	<ul style="list-style-type: none">▪ pagamento del corrispettivo▪ se anteriormente viene emessa fattura, o pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento
-------------------------------------	---	--