

CIRCOLARE N. 15
17 MARZO 2012

Prestazioni di servizi “generiche”: ulteriori indicazioni operative

© Copyright 2012 Acerbi & Associati®

Come già anticipato con la Circolare di Studio n. 13 del 2012, l'articolo 8 della L. n. 217/2011 – Comunitaria 2010, fra le altre, ha:

- parzialmente riscritto l'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, con riguardo all'individuazione del momento di effettuazione ai fini Iva delle prestazioni di "servizi generici" (solo di questi);
- integrato l'art. 17 comma 2, del citato decreto modificando (dal punto di vista normativo) la tecnica di applicazione del *reverse charge* per le citate prestazioni di servizi generici.

Entrambe le novità sono circoscritte ai soli rapporti *business to business* (BtoB) con controparti non residenti ed entrano in vigore dalle operazioni effettuate dal 17/03/2012.

Ancorché legate all'esigenza di meglio adeguare il testo nazionale alla Direttiva (in particolare per quanto riguarda il momento di effettuazione) le citate modifiche, come vedremo, portano con sé una serie piuttosto nutrita di complicazioni rendendo molto problematica la tempestiva gestione di molte situazioni.

Con questo contributo, senza pretesa di esaustività ma con l'intendimento di fornire ulteriori indicazioni alla Clientela dello Studio, ed in attesa di conoscere il pensiero dell'Agenzia delle Entrate, cercheremo di evidenziare tali criticità e proveremo ad individuare indicazioni di prassi ministeriale che potrebbero tornare utili per tentare di limitare (dal punto di vista sanzionatorio) le nuove problematiche.

1. Cambia il momento rilevante ai fini dell'effettuazione delle prestazioni di servizi internazionali

Le modifiche apportate all'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 possono essere così evidenziate.

Art. 6 – effettuazione delle operazioni	
testo in vigore fino al 16/03/2012	testo in vigore dal 17/03/2012
1. ... omissis (n.d.r. cessioni di beni)	Invariato
2. ... omissis (n.d.r. deroghe al comma 1)	Invariato
3. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Quelle indicate nell'art. 3, co.3, primo periodo, si considerano effettuate al momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese. In ogni caso le prestazioni di servizi di cui all'art. 7-ter, rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro della Comunità nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato, effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un anno e che non comportano versamenti di acconti o pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino alla conclusione delle prestazioni medesime.	Invariato il primo e secondo periodo. Il terzo periodo è stato soppresso e riscritto, con estensione anche ai servizi in uscita, nell'ultimo periodo del comma 6.
4. Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia 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.	Invariato

5 ... omissis ... (nдр operazioni con esigibilità differita)	Invariato
/	6. <i>In deroga al terzo e al quarto comma, le prestazioni di servizi di cui all'art.7-ter, rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo ivi stabilito, e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli artt.7-quater e 7-quinquies, rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo che non è ivi stabilito, si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi. Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nel primo periodo è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento. Le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a un anno e se non comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime.</i>

Dall'analisi del nuovo testo normativo, che entra in vigore per le operazioni effettuate dal 17/03/2012, si intuisce chiaramente come a cambiare siano solo le regole che disciplinano il momento di effettuazione dei servizi "generici" (art. 7-ter comma 1, lett a), ma limitatamente ai rapporti, tanto attivi quanto passivi, fra operatori residenti in Italia ed operatori non stabiliti (sia UE che Extra UE).

Rimangono, infatti, immutate le regole che governano i servizi generali nei rapporti *business to consumer* (BtoC – ex art. 7-ter comma 1 lett. b) nonché, a prescindere dallo status della committenza, quelle dei servizi "speciali" (artt. 7-quater, 7-quinquies, 7-sexies e 7-septies) tanto nei rapporti interni quanto in quelli internazionali.

Più nel dettaglio, il nuovo sesto comma del citato art. 6 stabilisce che:

- nei rapporti BtoB, fra operatori di due diversi Stati, i servizi generali si considerano effettuati nel momento di **ultimazione** o, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi;
- se anteriormente al verificarsi dei citati eventi è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi si intende effettuata (continua ad intendersi effettuata), limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento;
- le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a un anno e se non comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime (questa casistica, già in vigore dal 2010 limitatamente ai servizi ricevuti, viene estesa anche ai servizi in uscita).

Dall'analisi di quanto sopra, l'art. 6 può quindi essere così schematizzato.

Il momento di effettuazione Iva nei servizi

casistica		momento di effettuazione dei servizi	
		fino al 16 marzo 2012	dal 17 marzo 2012
gratuite	Prestazioni prive di corrispettivo	Momento in cui sono rese (art. 6 comma 3 secondo periodo)	Invariato
	Prestazioni a carattere periodico o continuativo	Mese successivo a quello in cui sono rese (art. 6 comma 3 secondo periodo)	Invariato
onerose	Prestazioni onerose, salvo deroghe di cui sotto	Pagamento (art. 6 comma 3 primo periodo)	Ultimazione del servizio Solo nel BtoB per prestazioni generiche rese a o ricevute da soggetti non stabiliti in Italia (sia Ue che extra-Ue) (nuovo art. 6 comma 6)
			Invariato (cioè pagamento) negli altri casi (art. 6 comma 3 primo periodo)
	Prestazioni "generiche" effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un anno e che comportano versamenti di acconti o pagamenti anche parziali nel medesimo periodo	Maturazione al 31/12 di ogni anno fino a conclusione Solo nel BtoB per prestazioni rese da soggetti stabiliti Ue a soggetti stabiliti in Italia (art. 6 comma 3)	Maturazione al 31/12 di ogni anno fino a conclusione
			Solo nel BtoB sia per prestazioni rese a, che per quelle ricevute da, soggetti non stabiliti in Italia (sia Ue che extra-Ue) (nuovo art. 6 comma 6)
	Prestazioni di carattere periodico o continuativo	Pagamento (art. 6 comma 3 primo periodo)	Data maturazione del corrispettivo Solo nel BtoB sia per prestazioni rese a, che per quelle ricevute da, soggetti non stabiliti in Italia (sia Ue che extra-Ue) (nuovo art. 6 comma 6)
			Invariato (cioè pagamento) negli altri casi (art. 6 comma 3 primo periodo)
	Pagamento acconti o anticipi	Pagamento (art. 6 comma 4)	Invariato (cioè pagamento) (art. 6 comma 4 + art. 6 comma 6)
Fatturazione antecedente all'ultimazione o al pagamento	Fatturazione (art. 6 comma 4)	Nel BtoB sia per prestazioni rese a, che per quelle ricevute da, soggetti non stabiliti in Italia (sia Ue che extra-Ue) risulta normativamente irrilevante la fatturazione anticipata (per cui sarà opportuno conoscere il pensiero al riguardo dell'Agenzia entrate)	
		Invariato (cioè vale la fatturazione anticipata) negli altri casi (art. 6 comma 4)	

2. L'individuazione dei cd. "servizi generici"

A questo punto, riteniamo utile chiarire quali siano i cd. "**servizi generici**" ai quali sono applicabili le novità sopra richiamate. I "servizi generici" sono costituiti da tutte le prestazioni di servizi che intervengono tra soggetti passivi ed alle quali (dal 1 gennaio 2010) si applica il cd. "criterio del luogo del committente", nel senso che assumono rilevanza ai fini Iva con il meccanismo del reverse charge nella Stato membro in cui è stabilito il destinatario del servizio.

Con riferimento a quanto commentato dalla C.M. n. 58/E/2009, riportiamo di seguito una **elencazione delle fattispecie** che dal 1 gennaio 2010 sono considerate tassabili ai fini Iva in relazione alla regola del committente, appunto i cd. "servizi generici":

- i servizi già definiti come generici, ivi compresi quelli complessi e indifferenziati, non individuati (dalla precedente disciplina fino a tutto il 2009) in altre categorie in deroga;
- le prestazioni di trasporto di beni, comprendendo in tale ambito i trasporti nazionali, quelli intracomunitari e quelli internazionali;
- le prestazioni rese in attività accessorie ai trasporti di beni (carico, scarico e trasbordo merci);
- le prestazioni di qualsiasi genere su beni mobili materiali, ovunque rese, ed indipendentemente dall'uscita fisica dei beni, al termine della prestazione, dallo Stato in cui la stessa viene eseguita, in particolar modo nel caso di prestazione resa in altro Stato comunitario;
- le prestazioni di intermediazione, ovunque eseguite;
- le locazioni a lungo termine (diverse da quelle a breve termine) di mezzi di trasporto;
- le seguenti prestazioni di servizi, già disciplinate dall'art. 7, quarto comma, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972, indipendentemente da dove siano materialmente utilizzate:
 - prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;
 - prestazioni di servizi relative a cessioni di diritti immateriali redevances, royalties, diritti di autore, e simili;
 - prestazioni pubblicitarie;
 - prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, comprese quelle di formazione e di addestramento del personale;
 - prestazioni di elaborazione e fornitura di dati e simili;
 - prestazioni di interpreti e traduttori;
 - prestazioni di servizi di telecomunicazione, di radiodiffusione e di televisione;
 - prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici;
 - prestazioni relative ad operazioni bancarie, finanziarie e assicurative;
 - prestazioni relative a prestiti di personale;
 - concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e fornitura di altri servizi direttamente collegati;
 - cessioni di contratti relativi alle prestazioni di sportivi professionisti.

Tali servizi devono considerarsi territorialmente rilevanti in Italia se resi a soggetti passivi stabiliti in Italia e come tali rientranti nell'ambito applicativo dell'IVA.

E' evidente invece, che le suddette prestazioni, qualora siano rese a soggetti passivi stabiliti in altri Stati comunitari o in Stati extracomunitari, sono da considerare fuori del campo di applicazione dell'IVA, per carenza del requisito territoriale.

3. Tecnica applicativa del reverse charge nei servizi generici intracomunitari

Altra novità introdotta dalla "Comunitaria 2010" riguarda la tecnica applicativa del *reverse charge*. Quello che, sulla base della C.M. n. 12/E/2010, era stato (opportunamente) ammesso in via di semplificazione, diventa la regola normativa dal prossimo 17/03/2012.

Con un'integrazione all'art. 17 comma 2 del D.P.R. n. 633/1972 viene, infatti, previsto che: *"nel caso di prestazioni di servizio di cui all'art. 7-ter rese da un soggetto passivo stabilito in altro Stato membro dell'Unione, il committente adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331 del 30 agosto 1993, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 427 del 29 ottobre 1993, e successive modificazioni"*.

Con l'entrata in vigore della norma, nel caso di servizi "generici" (art. 7-ter) **resi da prestatore Ue**, la tecnica applicativa del reverse charge non è più, quindi, quella dell'autofattura ai sensi dell'art. 17 comma 2, ma diventa quella dell'**integrazione** ai sensi dell'art. 46 del D.L. n. 331/1993 (come già avviene per gli acquisti intracomunitari di beni e come avveniva, fino al 2009, per taluni servizi intracomunitari).

Rispetto alle "concessioni" della C.M. n. 12/E/2010, la novità porta con sé, però, anche altre pratiche conseguenze, quali la necessità di emettere autofattura ai sensi dell'art. 46 comma 5 del D.L. n. 331/1993, laddove la fattura del prestatore non arrivi entro la fine del mese successivo a quello di effettuazione del servizio che, come prima evidenziato, diventa l'ultimazione o la maturazione del servizio (salva l'ipotesi di pagamento anticipato).

Pare superata, quindi, la precisazione contenuta nella recente C.M. n. 37/E/2011 par. 4.3, nella quale era stato, invece, affermato che il mancato ricevimento della fattura estera non rileva nel caso dei servizi in quanto il momento di effettuazione è (era) dato dal pagamento. Come abbiamo già osservato, dal 17/03/2012, il momento di effettuazione diventa, infatti, l'ultimazione del servizio (es. marzo) e se la fattura del prestatore UE non arriva entro il mese successivo (es. aprile), il committente deve procedere entro il mese ancora successivo (es. giugno) con l'autofatturazione ai sensi dell'art. 46 comma 5 del D.L. n. 331/1993.

Allo scopo di evitare possibili contestazioni da parte dell'Agenzia entrate (ed in attesa di eventuali chiarimenti volti, in questo caso, ad ammettere anche la possibilità di autofatturazione dei servizi Ue ricevuti) **raccomandiamo** di attenersi all'applicazione letterale della normativa e della prassi di riferimento, e quindi di procedere (per i servizi Ue ricevuti ed effettuati a decorrere dal 17/03/2012) all'integrazione della fattura del prestatore comunitario.

A tal fine, limitatamente alle operazioni con l'estero, proponiamo, a seguire, l'elenco della tecnica applicativa del reverse charge che risulta prevista, caso per caso.

Tecnica applicativa *reverse charge* nelle operazioni con l'estero

Settore/operazioni	Modalità applicativa del reverse charge da parte del cessionario/committente	Note
Acquisti da non residenti territorialmente rilevanti in Italia (compreso San Marino nel caso in cui l'Iva non sia già addebitata in fattura e Città del Vaticano), diversi da quelli di cui sotto	Autofattura art. 17 comma 2 del D.P.R. n. 633/1972	/
Acquisti intracomunitari di servizi territorialmente rilevanti ex art. 7-ter comma 1 lett. a) (servizi generici)	Fino al 16/03/2012 Autofattura art. 17 comma 2 oppure integrazione fattura acquisto servizi Intra	C.M. n. 12/E/2010 par. 3.2 C.M. n. 37/E/2011 par. 4.3
	Dal 17/03/2012 Integrazione fattura acquisto servizi Intra ex art 46 del D.L. n. 331/1993	Art. 17 comma 2 D.P.R. n. 633/1972 come integrato dall'art. 8 comma 2 lett. g) della L. n. 217/2011
Acquisti intracomunitari di beni ex art. 38 D.L. n. 331/1993	Integrazione ex art. 46 del D.L. n. 331/1993	Dal 2010 solo per acquisti intracomunitari di beni
Estrazione di beni da depositi Iva di cui all'art. 50-bis del D.L. n. 331/1993	Autofattura art. 17 comma 2 nel caso di estrazione di merce precedentemente importata	La merce risulta in carico sulla base di una bolletta doganale di importazione
	Integrazione fattura se la merce che viene estratta risulta documentata da fattura di acquisto (anche intracomunitario)	Chi estrae ha introdotto la merce a seguito di acquisto Intra, oppure ha acquistato la merce già introdotta
Importazione di oro industriale e argento puro	Integrazione della bolletta doganale ex art. 70 comma 5 del D.P.R. n. 633/1972	Nel mese di accettazione della bolletta
Importazione di rottami ed assimilati	Integrazione della bolletta doganale ex art. 70 comma 6 del D.P.R. n. 633/1972	Nel mese di accettazione della bolletta
Introduzione nel territorio dello Stato di gas naturale attraverso rete di distribuzione ed energia elettrica nonché (dal 17/03/2012) di calore o freddo mediante reti di riscaldamento o raffreddamento	Autofattura ex art. 17 comma 2	C.M. n. 54/E/2004 Art. 7-bis comma 3 D.P.R. n. 633/1972
Acquisti di beni e servizi (territorialmente rilevanti) da soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia, per le operazioni effettuate direttamente dalla casa madre	Autofattura ex art. 17 comma 2	Modifiche introdotte dal D.L. n. 135/2009 a seguito della sentenza della Corte di Giustizia del 16/07/2009 (causa C-244/08)
Acquisti di beni e servizi (territorialmente rilevanti) da soggetti non stabiliti con identificazione diretta o rappresentante fiscale	Autofattura ex art. 17 comma 2	Il fornitore non residente non deve addebitare l'Iva italiana (C.M. n. 14/E/2010 e R.M. n. 89/E/2010)

4. Alcune esemplificazioni pratiche

Nel precisare che rimane immutata la tecnica dell'autofattura *ex art. 17 comma 2* (si veda anche il successivo paragrafo 5. alla fine), per i servizi "speciali" territoriali ai sensi dell'art. 7-*quater* e 7-*quinquies*, e nel ribadire che il criterio del pagamento o della fattura anticipata rimane saldamente valido sia per i citati servizi "speciali" (si veda l'esempio 9) che per quelli "interni" (cioè fra operatori residenti o stabiliti in Italia), proponiamo alcune esemplificazioni che meglio dovrebbero permettere di comprendere le novità in precedenza commentate.

Esempio 1

Servizio di trasporto di beni reso da prestatore UE, ultimato in data 10/04/2012 e pagato in data 30/06/2012

Vecchie regole	Nuove regole
<p>Il committente operatore IT doveva applicare il reverse (integrazione o autofattura) non oltre il 30/06/2012 e poteva, comunque, emettere autofattura anche prima del pagamento (C.M. n. 36/E/2010 par. 2 n. 2).</p>	<p>Il committente deve integrare la fattura emessa dal prestatore UE nel mese di ricevimento ovvero anche successivamente entro 15 gg ma con riferimento al mese di ricevimento (art. 17 comma 2 D.P.R. n. 633/1972 e artt. 46-47 del D.L. n. 331/1993). Se la stessa non arriva entro il mese successivo a quello di effettuazione del servizio (quindi entro il 31/05/2012) dovrà, entro il mese successivo (quindi entro la fine di giugno), emettere autofattura ai sensi dell'art. 46 comma 5 del D.L. n. 331/1993, da annotare entro il mese di emissione.</p>

Esempio 2

Servizio di trasporto di beni reso da prestatore *extra* UE, ultimato in data 10/04/2012 e pagato in data 30/06/2012

Vecchie regole	Nuove regole
<p>Il committente operatore IT doveva emettere autofattura ai sensi dell'art. 17 comma 2, non oltre il 30/06/2012 e poteva, comunque, emettere autofattura anche prima del pagamento (C.M. n. 36/E/2010 par. 2 n. 2).</p>	<p>Il committente deve emettere autofattura ai sensi dell'art. 17 comma 2, in data 10/04/12. Normativamente lo deve fare in data 10/04/2012 (si auspica che, in via interpretativa, l'Agenzia entrate non consideri sanzionabili le autofatture emesse entro il mese di effettuazione dell'operazione – ultimazione del servizio).</p>

Esempio 3

Servizio di trasporto di beni reso da prestatore IT a committente operatore IT

Le regole rimangono invariate
<p>L'obbligo di fatturazione rimane in capo al prestatore e va assolto non oltre il momento dell'incasso. E' possibile la fattura anticipata rispetto al pagamento. Se la fattura non viene emessa entro 4 mesi dal pagamento, il committente, per non incorrere in proprie sanzioni, deve "supplire", nei 30 giorni successivi, emettendo la <i>c.d. "autofattura denuncia"</i> da presentare all'Agenzia delle Entrate previo versamento dell'imposta utilizzando il modello F24 con cod. tributo 9399 (art. 6 comma 8, D.Lgs. n. 471/1997).</p>

Esempio 4

Trasporto di beni a favore di committente operatore UE: data ultimazione 10/04/2012; data pagamento 30/06/2012

Vecchie regole	Nuove regole
La fattura, ancorché si tratti di servizio non territoriale (art. 7-ter comma 1 lett. a) è obbligatoria (art. 21 comma 6) e andava emessa non oltre il pagamento ma poteva comunque essere emessa anche prima.	L'emissione della fattura rimane obbligatoria e (normativamente) deve essere emessa entro il giorno di ultimazione del servizio (si auspica che, in via interpretativa, l'Agenzia entrate non consideri sanzionabili le fatture emesse entro il mese di effettuazione dell'operazione – ultimazione del servizio). Inoltre, la nuova norma (dal punto di vista strettamente letterale) non contempla più la fatturazione anticipata, rispetto al momento di effettuazione (leggasi ultimazione del servizio), salvo il caso di pagamento.

Esempio 5

Trasporto di beni eseguito da prestatore IT a favore di committente operatore extra UE: data ultimazione 10/04/2012; data pagamento 30/06/2012

Le regole rimangono invariate
Ai fini Iva l'emissione della fattura non è obbligatoria e, quindi, le novità circa il momento di effettuazione dell'operazione non hanno alcun impatto pratico nel caso in analisi.

Esempio 6

Servizio di manutenzione di durata ultrannuale (es. 60 mesi) reso da prestatore UE verso committente operatore IT con corrispettivo (es. €100.000) da corrispondere a fine contratto.

Vecchie regole (dal 2010)	Estensione dal 17/03/2012
Ipotizzando l'inizio del servizio in data 1/4/11, trascorsi 12 mesi senza che siano previsti pagamenti di acconti o pagamenti parziali in corso d'opera, il servizio va autofatturato (o va integrata la fattura se emessa dal fornitore UE) al 31/12 di ogni anno per la quota maturata: €35.000 (100.000/60x21) al 31/12/2012; €20.000 (100.000/60x12) al 31/12/2013; €20.000 al 31/12/2014; €20.000 al 31/12/2015 e €5.000 a fine contratto il 31/3/2016 (C.M. n. 37/E/2011, par. 4.4).	La stessa situazione di cui sopra viene estesa anche al caso del prestatore <i>extra</i> UE.

Esempio 7

Stesso servizio di cui sopra reso da prestatore IT a committente operatore estero.

Vecchie regole (fino al 16/03/2012)	Estensione dal 17/03/2012
Rileva il primo fra il momento del pagamento o di fatturazione (se facoltativamente anticipata). L'obbligo della fattura (art. 21 comma	Trascorsi 12 mesi, il servizio va fatturato per la quota maturata al 31 dicembre di ogni anno fino a completamento (vedi esempio 6 capovolto). La fatturazione è obbligatoria nel caso di committente

6) sussiste solo nel caso di committente operatore UE. Nel caso di operatore extra UE la fattura non è, invece, obbligatoria ai fini Iva.

operatore UE (art. 21 comma 6) mentre non è obbligatoria nel caso di committente extra Ue e quindi si può ritenere che per i servizi pluriennali resi a soggetti extra UE non sia cambiato nulla dal punto di vista Iva.

Esempio 8

Leasing o noleggio di un'attrezzatura per il quale è previsto il pagamento di un corrispettivo periodico mensile reso da prestatore UE a committente operatore IT.

Vecchie regole (fino al 16/03/2012)	Estensione dal 17/03/2012
Va emessa autofattura ai sensi dell'art. 17 comma 2, non oltre il pagamento. Ammessa l'autofattura anticipata rispetto al pagamento. Ammessa l'integrazione della fattura emessa dal fornitore UE se antecedente al pagamento (C.M. 12/E/2010).	Conta la maturazione periodica del corrispettivo oppure, se anticipato, il pagamento. Nel caso in cui la fattura non arrivi entro il mese successivo alla maturazione oppure al pagamento, va emessa e registrata autofattura ex art. 46 comma 5 del D.L. 331/1993 entro l'ulteriore mese successivo.

Esempio 9

Servizi di *catering* resi da prestatore UE ad operatore IT in data 10/04/2012 e pagati in data 30/06/2012

Le regole rimangono invariate
Si tratta di un servizio speciale (art. 7- <i>quater</i> , lett. c) soggetto ad obbligo di autofatturazione ai sensi dell'art.17 comma 2, nel momento del pagamento. Rimane possibile l'autofattura anticipata.

5. Problemi legati alla ritardata fatturazione/autofatturazione

Come si può notare, la combinazione delle nuove regole creerà molti problemi poiché, nel caso di rigide interpretazioni da parte dei verificatori, potrebbero facilmente venire rilevate sanzioni per ritardata fatturazione¹ o autofatturazione².

Alla già difficile individuazione della data di ultimazione dei servizi (negli esempi proposti è stato formulato il caso, relativamente semplice, del trasporto, ma si pensi, solo per fare qualche altro esempio, alla più problematica casistica delle intermediazioni, delle consulenze, ecc.) segue, infatti, la scadenza dei termini degli adempimenti non solo dal lato della fatturazione attiva verso operatore UE (vedi esempio 4), ma anche dal lato dei servizi ricevuti.

¹ Nella C.M. n. 29/E/1998 par. 2.4, fu precisato che la sanzione dell'art. 6 comma 2 del D.Lgs. n. 471/1997 (dal 5% al 10% dei corrispettivi con minimo di €516) si applica anche all'omessa/ritardata fatturazione delle operazioni prive del requisito territoriale quali quelle dell'art. 7-*bis* relative a cessioni di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale per le quali il medesimo art. 21 comma 6, del D.P.R. n. 633/1972 dispone l'obbligo di emissione della fattura (rigo VE32 della dichiarazione annuale). È, quindi, naturale concludere che (formalmente) gli stessi problemi sanzionatori trovino riscontro anche per i servizi *ex art. 7-ter* comma 1 lett. a) resi ad operatori UE (per quelli resi ad operatori extra UE, invece, l'emissione della fattura non è obbligatoria e quindi non si ravvedono problemi sanzionatori).

² A seconda dei casi, allo stato attuale, l'omessa/ritardata applicazione del *reverse charge* di operazioni imponibili Iva trova riscontro sanzionatorio nell'art. 6 comma 1 o 9-*bis* (dal 100% al 200% l'imposta con minimo rispettivamente di €258 o di €516), oppure art. 6 comma 2 del D.Lgs. n. 471/1997 nel caso di operazioni non imponibili o esenti (dal 5% al 10% del corrispettivo con minimo di €516).

Nel caso di servizi resi da prestatori UE la tempistica entro la quale applicare il *reverse* risulta comunque "mediata" dai termini dettati dagli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993, che impongono l'integrazione della fattura emessa dal fornitore comunitario e la sua registrazione nel mese di arrivo (se la fattura arriva tempestivamente entro il mese successivo all'ultimazione) e, quindi, tutto sommato è gestibile.

Nel caso di fornitore *extra* Ue, invece, la fattura non ha rilevanza ai fini Iva poiché conta solo l'autofattura che il committente (in mancanza di pagamento anticipato) dovrebbe normativamente emettere (cosa estremamente difficile) nel giorno di ultimazione del servizio.

Anche laddove il momento dell'ultimazione del servizio sia oggettivamente determinabile si aggiunge spesso la concreta impossibilità di documentare comunque l'operazione in modo tempestivo nonché di quantificarla (si pensi, a mero titolo indicativo, all'intervento tecnico eseguito all'estero e ultimato in data 31/03 a fronte del quale segue la consegna del rapportino da parte del tecnico solo al rientro dalla trasferta qualche giorno dopo oppure, dal lato passivo, al servizio ultimato la cui quantificazione dipende dai conteggi che verranno fatti dal prestatore estero).

Non sempre agevole è nemmeno la distinzione fra servizi ad esecuzione istantanea (quando rileva l'ultimazione) e quelli (sempre generali) di carattere periodico o continuativo (per i quali rileva la data di maturazione), per non parlare delle prestazioni complesse che contengono prestazioni di diversa natura e che talvolta sono divisibili e altre volte no.

È necessario e auspicabile, quindi, che il Legislatore trovi quanto prima delle soluzioni, magari modificando l'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 ed introducendo un'esimente sanzionatoria per il caso in cui la fatturazione/autofatturazione avvenga comunque non oltre il pagamento, o anticipando, se possibile, il recepimento della Direttiva n. 2010/45/CE (in scadenza per fine 2012) che, fra le altre, prevede l'introduzione della fatturazione differita "*entro il quindicesimo giorno del mese successivo quello in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta*", anche per i servizi generali per i quali l'imposta è dovuta nel Paese del destinatario (tale soluzione fornirebbe qualche giorno di respiro rispetto all'ultimazione del servizio). In mancanza di interventi legislativi ci si augura che l'Agenzia trovi quantomeno spazio per tranquillizzare gli operatori in tutte quelle situazioni nelle quali l'adempimento ritardato non provoca effetti sostanziali né in termini di assolvimento dell'imposta né in termini di presentazione degli elenchi Intrastat.

A tal riguardo giova quindi ricordare le seguenti precisazioni fornite dalla prassi ministeriale previgente il 17/03/2012.

C.M. n. 29/E/2011 par. 2 n. 3

L'Agenzia ha già riconosciuto la possibilità di emettere **autofattura "cumulativa"** mensile dei servizi ricevuti dallo stesso prestatore. Tale riconoscimento dovrebbe valere anche dopo il 17/03/2012 tanto per l'ipotesi di autofattura cumulativa che di autofattura per singolo servizio emessa entro il mese di ultimazione dello stesso.

C.M. n. 180/E/1998 (commento all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997)

Fu precisato che, pur trattandosi di violazione, **non è sanzionabile la ritardata emissione e annotazione di fattura con ritardo talmente esiguo** da consentire ugualmente la computazione della relativa imposta nella liquidazione periodica di competenza.

Analogo principio potrebbe essere esteso al caso in cui la fattura non territoriale ai sensi dell'art. 7-ter venga comunque emessa in tempo utile per essere inserita nello stesso elenco Intrastat in cui sarebbe stata comunicata sulla base del momento di ultimazione.

Può essere, infatti, utile evidenziare che nella C.M. n. 43/E/2010 par. 1 è stato precisato che l'obbligo di fatturazione dei servizi generali resi a controparti operatori UE (art. 21 comma 6 D.P.R. n. 633/1972) è stato sostanzialmente introdotto (dal D.Lgs. n. 18/2010) al fine di garantire la compilazione degli elenchi Intrastat e consentire, quindi, allo Stato membro del destinatario di ivi verificare il corretto assolvimento dell'imposta (si veda, fra le righe, C.M. n. 43/E/2010 par. 1 e C.M. n. 37/E/2011 par. 4.5).

L'individuazione del periodo in cui le operazioni vanno inserite negli Intrastat è disciplinata dall'art. 5 del D.M. del 22/2/2010: "*operazioni registrate o soggette a registrazione*". Seguendo questo ragionamento parrebbe possibile sostenere che il servizio ultimato in data 20/03, fatturato in ritardo il 10/04, non dovrebbe dare origine a sanzioni se comunque inserito nell'elenco in scadenza il 25/04.

C.M. n. 37/E/2011

In relazione agli adempimenti del cessionario o committente, la C.M. n. 37/E/2011 ha fornito le seguenti indicazioni operative:

"Il cessionario o committente, soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato dovrà provvedere, ai sensi dei commi 4 e 5 dell'art. 21 del D.P.R. n. 633, all'emissione della fattura **in un unico esemplare** (nella prassi definita "**autofattura**") al momento di effettuazione dell'operazione, determinato ai sensi dell'art. 6 del predetto decreto. Giova rilevare che, ai fini dell'individuazione di tale momento, non assume alcuna rilevanza il momento di ricezione della fattura estera (diversamente da quanto previsto, in materia di acquisto intracomunitario di beni, dall'art. 39 del decreto legge n. 331). Tale "autofattura" dovrà quindi essere emessa, per le prestazioni di servizi, non oltre il momento del pagamento (in caso di pagamento parziale, limitatamente all'importo pagato) [ndr per i servizi generici resi da extra-Ue, dal 17/03/2012 rileva il momento di ultimazione ovvero di maturazione del corrispettivo nel caso di prestazioni di carattere periodico o continuativo] e, per le cessioni di beni, non oltre il momento della consegna o spedizione o, se anteriore, del pagamento (in caso di pagamento parziale, limitatamente all'importo pagato).

...

Per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulti dal documento di cui al D.P.R. n. 472 del 1996, all'emissione dell'autofattura (anche riepilogativa delle consegne intervenute nel corso di un mese) potrà provvedersi entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione.

Le "autofatture" dovranno essere annotate nel registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633, entro i quindici giorni dall'emissione (entro il 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione per le fatture di cui all'art. 21, comma 4, secondo periodo, del D.P.R. n. 633). Per i commercianti al minuto e gli altri soggetti che ai sensi dell'art. 24 del D.P.R. n. 633 non sono obbligati alla tenuta del registro delle fatture emesse, le "autofatture" potranno essere annotate, nel rispetto della predetta tempistica, nel registro dei corrispettivi tenuto ai sensi del predetto articolo.

Ai sensi dell'art. 25, le "autofatture", fotografando pur sempre operazioni di acquisto di beni o servizi, dovranno poi ricevere un numero progressivo in entrata - in base all'ordine progressivo delle fatture ricevute - e riportate nel registro degli acquisti di cui allo stesso articolo. Poiché l'annotazione in detto registro è funzionale all'esercizio del diritto alla detrazione, alla stessa dovrà procedersi anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale in cui il diritto viene esercitato. L'annotazione in esame potrà quindi essere effettuata, ai sensi dell'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633, a partire dal mese in cui

l'imposta diviene esigibile - come di regola nella pratica avviene, al fine di compensare, attraverso la detrazione, la corrispondente partita a debito - fino alla scadenza del termine della dichiarazione annuale relativa al secondo anno in cui l'imposta è divenuta esigibile (tale dichiarazione rappresenta, a norma del primo comma dell'art. 19, l'ultimo momento per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA).

E' ovviamente possibile, per i cessionari o committenti che effettuino acquisti di beni e servizi per i quali trova applicazione il *reverse charge*, annotare detti acquisti - sia con riferimento al registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) che a quello degli acquisti - in un registro sezionale o in un blocco sezionale, con correlativa adozione di una distinta serie di numerazione. Come già riconosciuto con riferimento agli acquisti intracomunitari di beni (cfr. la risoluzione del Ministero delle Finanze n. 144/E dell'8 settembre 1999), gli obblighi in tema di numerazione delle fatture e di annotazione delle stesse sia nel registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) che in quello degli acquisti possono ritenersi soddisfatti anche ove si proceda a un'unica numerazione delle "autofatture" relative alle operazioni per cui trova applicazione il *reverse charge* e a un'unica annotazione delle stesse su un apposito registro sezionale, che assume quindi il duplice ruolo di registro sezionale sia del registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) che del registro degli acquisti, fermo restando ovviamente che, ancorché in presenza di un'unica annotazione, nelle liquidazioni e nelle dichiarazioni dell'imposta devono comunque distintamente valorizzarsi l'imposta a debito e l'imposta a credito relative a tali operazioni."

6. Criticità per la fattura emessa in anticipo rispetto all'ultimazione, alla maturazione o al pagamento

Tranne l'ipotesi di pagamento anticipato, il nuovo comma 6 dell'art. 6 non sembra lasciare spazio ad ipotesi di rilevanza fiscale di fatture (irritualmente) emesse in via anticipata rispetto all'ultimazione (o alla maturazione) del servizio. Spesso, tuttavia, gli operatori emettono fattura in via anticipata al fine di agevolare il pagamento del corrispettivo e, solo successivamente, eseguono la prestazione (questo avviene, soprattutto, quando il cliente non è conosciuto e/o affidabile). Escludendo, ovviamente, l'ipotesi di fatture emesse a fronte di operazioni contrattualmente inesistenti, ci si augura che venga quantomeno riconosciuta la bontà delle fatture emesse in via anticipata per motivi "tecnico aziendali" (leggasi amministrativi), quantomeno per l'ipotesi nella quale la fattura risulta comunque ricadere nello stesso elenco Intrastat (mensile o trimestrale) in cui sarebbe finita se la fattura fosse ritualmente emessa nel momento di ultimazione o maturazione.