

## **Comunitaria 2010: complicazioni in vista per la gestione Iva dei servizi internazionali**

a cura di Francesco Zuech

Come già anticipato su queste pagine<sup>1</sup>, l'articolo 8 della [Legge Comunitaria 2010](#)<sup>2</sup>, fra le altre, ha:

- ➔ parzialmente riscritto l'art.6 del DPR n.633/72, con riguardo all'individuazione del momento di effettuazione Iva dei servizi generali (solo di questi);
- ➔ integrato l'art.17, co.2, del citato decreto modificando (dal punto di vista normativo) la tecnica di applicazione del *reverse charge* nei citati servizi generali.

Entrambe le novità sono circoscritte ai soli rapporti *business to business* (B2B) con controparti non residenti ed entrano in vigore dal 17/3/2012. 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. In questo contributo, senza pretesa di esaustività, ed in attesa di conoscere il pensiero dell'Agenzia delle Entrate, cercheremo di evidenziare tali criticità e proveremo a riesumare qualche elemento di prassi che potrebbe tornare utile per tentare di limitare (dal punto di vista sanzionatorio) le nuove problematiche.

### **Cambia il momento di effettuazione per i servizi internazionali**

Le modifiche apportate all'art.6 del DPR n.633/72 possono essere così evidenziate.

<b>Art.6 - Effettuazione delle operazioni</b>	
Testo in vigore fino al 16/3/2012	Testo in vigore dal 17/3/2012
1 ... omissis ... (ndr cessioni beni)	Invariato
2. ... omissis ... (ndr deroga 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.

<sup>1</sup> Si veda G. Zangrilli, "Tutte le novità della legge Comunitaria 2010" in La Circolare Tributaria n.06/12.

<sup>2</sup> Legge n.217 del 15/12/11, pubblicata sulla G.U. n.1 del 2/1/12.

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 ... (ndr operazioni con esigibilità differita)	Invariato
/	6. <i>In deroga al terzo e al quarto comma, le prestazioni di <b>servizi</b> di cui all'art.7-ter, rese da un <b>soggetto passivo non stabilito</b> 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 <b>momento in cui sono ultimate</b> 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 dal 17/3/2012, si intuisce chiaramente come a cambiare siano solo le regole che disciplinano il momento di effettuazione dei servizi "generalisti" (art.7-ter co.1a), 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 quelle che governano i servizi generali nel BtoC (art.7-ter, co.1, lett. b) nonché (a prescindere dallo status della committenza) quelle dei servizi "speciali" (art.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 servizi	
		Fino al 16/3/2012	Dal 17/3/2012
Gratuite	Prestazioni prive di corrispettivo	Momento in cui sono rese (art.6 co.3 secondo periodo)	Invariato
	Prestazioni a carattere periodico o continuativo	Mese successivo a quelle in cui sono rese (art.6 co.3 secondo periodo)	Invariato
Onerose	Prestazioni onerose, salvo deroghe di cui sotto	Pagamento (art.6 co.3 primo periodo)	<b>Ultimazione servizio</b> Solo nel BtoB per prestazioni generali rese a o ricevute da soggetti non stabiliti in Italia (sia Ue che <i>extra</i> UE) (nuovo art. 6, co.6)
			Invariato (cioè pagamento) negli altri casi (art. 6 co.3 primo periodo)
	Prestazioni "generali" 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	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 co.3)	Maturazione al 31/12 di ogni anno fino a conclusione Solo nel BtoB <b>sia</b> per le prestazioni <b>rese</b> a, che per quelle <b>ricevute</b> da, <b>soggetti non stabiliti</b> in Italia (sia UE che <i>extra</i> UE) (nuovo art.6, co.6)
	Prestazioni di carattere periodico o continuativo	Pagamento (art.6 co.3 primo periodo)	<b>Data maturazione corrispettivo</b> Solo nel BtoB <b>sia</b> per le prestazioni <b>rese</b> a, che per quelle <b>ricevute</b> da, <b>soggetti non stabiliti</b> in Italia (sia UE che <i>extra</i> UE) (nuovo art.6, co.6)
			Invariato (cioè pagamento) negli altri casi (art.6 co.3 primo periodo)
	Pagamento acconti o anticipi	Pagamento (art.6, co.4)	Invariato (cioè pagamento) (art.6 co.4 + art.6 co.6)
Fatturazione antecedente all'ultimazione o al pagamento	Fatturazione (art.6, co.4)	Nel BtoB <b>sia</b> per le prestazioni generali <b>rese</b> a, che per quelle <b>ricevute</b> da, <b>soggetti non stabiliti</b> in Italia (sia UE che <i>extra</i> UE) risulta normativamente irrilevante la fatturazione anticipata <sup>3</sup>	
		Invariato (cioè vale fatturazione anticipata) negli altri casi (art.6 co.4)	

<sup>3</sup> Non è chiaro, quindi, quale sarà la sorte gestionale delle fatture emesse in anticipo in mancanza di pagamento. Sulla questione bisognerà attendere i chiarimenti dell'Agenzia.

## Tecnica applicativa del reverse nei servizi generali intracomunitari

Altra novità introdotta dalla “Comunitaria 2010” riguarda la tecnica applicativa del *reverse charge*. Quello che, sulla base della [C.M. n.12/E/10](#), era stato (opportunamente) ammesso in via di semplificazione, diventa la regola normativa dal prossimo 17/3/12.

Con un’integrazione all’art.17, co.2, del DPR n.633/72 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 “generali” (art.7-ter) resi da prestatore Ue, la tecnica normativa non è più, quindi, quella dell’autofattura ai sensi dell’art.17, co.2, ma diventa quella dell’integrazione ai sensi dell’art.46 del D.L. n.331/93 (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, la novella porta con sé, però, anche altre pratiche conseguenze, quali la necessità di emettere autofattura ai sensi dell’art.46, co.5, laddove la fattura del prestatore non arrivi entro la fine del mese successivo a quello di effettuazione del servizio che, come retro 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/11](#) 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 17/3/12, 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, co.5 del D.L. n.331/93.

In attesa e nell’auspicio che il Legislatore (o l’Agenzia delle Entrate in via interpretativa) si decida una volta per tutte a rimpiazzare le inutili “perversioni” contabili che derivano dall’applicazione del meccanismo del *reverse charge* (autofattura o integrazione a seconda dei casi)<sup>4</sup> e non potendo affermare che l’irrituale adozione dell’una piuttosto dell’altra tecnica sia indolore<sup>5</sup>, riteniamo prudente suggerire di attenersi quanto possibile all’applicazione letterale della normativa o della prassi di riferimento. A tal fine, limitatamente alle operazioni con l’estero, proponiamo, a seguire, l’elenco della tecnica che risulta prevista, caso per caso.

<sup>4</sup> Ad avviso di chi scrive, il Legislatore potrebbe tranquillamente sostituire l’obbligo della doppia registrazione prevedendo un più semplice obbligo di separata annotazione/codificazione di tali operazioni nei registri, in grado di garantire (grazie anche all’ausilio dei sistemi informatici) l’assolvimento dell’imposta e la relativa detrazione nel rispetto delle eventuali limitazioni oggettive/soggettive nonché l’evidenza nel quadro VJ della dichiarazione annuale. Come insegna la Sentenza del 8/5/2008 della Corte di Giustizia (cause riunite C-95/07 e C-96/07) il diritto alla detrazione non può, infatti, essere messo in discussione dall’Amministrazione Finanziaria per la mancata applicazione dell’inversione contabile (doppia registrazione), nei casi in cui l’Iva sia comunque totalmente detraibile per il cessionario/committente. Il problema, quindi, della mancata applicazione del *reverse* è solo sanzionatorio e non d’imposta come, peraltro, ha ammesso la stessa Agenzia nella R.M. n.56/E/09 che, però, prevede ancora l’applicazione della sanzione pesante dal 100% al 200% dell’imposta.

<sup>5</sup> Basti citare le (sorprendenti) conclusioni della sentenza della Corte di Cassazione n.10809 del 5/5/10 che ha avallato la tesi dell’Agenzia che (fatto salvo il diritto alla detrazione dell’imposta) ha ritenuto sanzionabile (ai sensi dell’art.6, co.9-bis, del D.Lgs. n.471/97) il comportamento del cessionario nazionale che, anziché emettere autofattura ai sensi dell’art.17, ha erroneamente integrato la fattura emessa dal fornitore portoghese per una cessione di beni provenienti dalla tipografia della Città del Vaticano.

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

Settore/operazioni	Modalità applicativa del <i>reverse charge</i> da parte del cessionario/committente	Note
Acquisti da non residenti territorialmente rilevanti in Italia (compreso San Marino <sup>6</sup> e Città del Vaticano), diversi da quelli di cui sotto	Autofattura art.17 co.2 del DPR n.633/72	/
Acquisti intracomunitari di servizi territorialmente rilevanti ex art.7-ter co.1/a (servizi generali)	<b>Fino al 16/3/12</b> Autofattura art.17 co.2 oppure Integrazione fattura acquisto servizi Intra	C.M. n.12/E/10, par.3.2 C.M. n.37/E/11, par.4.3
	<b>Dal 17/3/12</b> Integrazione fattura acquisto servizi Intra ex art.46 del D.L. n.331/93	Art. 17, co.2, DPR 633/72 come integrato dall'art.8, co.2, lett. g) della L. n.217/11
Acquisti intracomunitari di beni ex art.38 D.L. 331/93	Integrazione ex art.46 del D.L. n.331/93	Dal 2010 solo per acquisti intracomunitari di beni
Estrazione beni da depositi Iva di cui all'art.50 bis del D.L. n. 331/93	Autofattura art.17, co.2, nel caso estrazione di merce precedentemente importata	La merce risulta in carico sulla base di una bolletta d'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 merce già introdotta
Importazioni di oro industriale e argento puro	Integrazione della bolletta doganale ex art.70, co.5, del DPR n.633/72	Nel mese di accettazione della bolletta
Importazione di rottami ed assimilati	Integrazione della bolletta doganale ex art.70, co.6, del DPR n.633/72	Nel mese di accettazione della bolletta
Introduzione nel territorio dello Stato di gas naturale attraverso rete di distribuzione ed energia elettrica nonché (dal 17/3/12) di calore o freddo mediante reti di riscaldamento o raffreddamento	Autofattura ex art.17, co.2	<a href="#">C.M. n.54/E/04</a> Art.7-bis, co.3, DPR n.633/72
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, co.2	Modifiche introdotte dal D.L. n.135/09 a seguito della <a href="#">Sentenza della Corte di Giustizia del 16/07/2009 (Causa C-244/08)</a>
Acquisti di beni e servizi (territorialmente rilevanti) da soggetti non stabiliti con identificazione diretta o rappresentante fiscale	Autofattura ex art.17, co.2	Il fornitore non residente non deve addebitare l'Iva italiana ( <a href="#">C.M. 14/E/10</a> e <a href="#">R.M. 89/E/10</a> )

<sup>6</sup> Nel caso in cui il fornitore sammarinese non addebiti l'Iva (italiana) secondo la particolare procedura disciplinata dagli artt.13-16 del D.M. del 24/12/93 (fattura perforata con datario e timbrata con l'impronta a secco dell'Ufficio tributario sammarinese). Più precisamente va altresì evidenziato che l'art.16 del decreto parla di corresponsione dell'imposta a norma dell'art.17, co.3 (leggasi secondo) indicando l'ammontare sull'originale fattura rilasciata dall'operatore sammarinese.

### Qualche esempio per capire meglio

Nel precisare che rimane immutata la tecnica dell'autofattura ex art. 17, co.2, 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 retro esposte.

#### 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
Il committente operatore IT doveva applicare il reverse (integrazione o autofattura) non oltre il 30/6/2012 e poteva, comunque, emettere autofattura anche prima del pagamento (C.M. n.36/E/10 par. 2 n.2).	Il committente deve <b>integrare la fattura</b> emessa dal prestatore UE nel mese di ricevimento ovvero anche successivamente entro 15 gg ma con riferimento al mese di ricevimento (art.17, co.2, DPR n.633/72 e artt.46-47 del D.L. n.331/93). Se la stessa non arriva entro il mese successivo a quello di effettuazione del servizio (quindi entro il 31/5/2012) dovrà, entro il mese successivo (quindi entro la fine di giugno), emettere autofattura ai sensi dell'art.46, co.5, del D.L. n.331/93, da annotare entro il mese di emissione.

#### Esempio 2

Servizio di trasporto di beni reso da prestatore *extra* UE, ultimato in data 10/04/12 e pagato in data 30/06/12.

Vecchie regole	Nuove regole
Il committente operatore IT doveva emettere autofattura ai sensi dell'art.17, co.2, non oltre il 30/6/2012 e poteva, comunque, emettere autofattura anche prima del pagamento (C.M. n.36/E/10 par.2 n.2).	Il committente deve emettere autofattura ai sensi dell'art.17, co.2, in data 10/4/12. Normativamente lo deve fare in data 10/4/12 <sup>7</sup> .

#### Esempio 3

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

Le regole rimangono invariate
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, co.8, D.Lgs. n.471/97).

<sup>7</sup> Come indicheremo nel prosieguo, ad avviso di chi scrive, non dovrebbero comunque essere considerate sanzionabili le autofatture emesse entro il mese di effettuazione dell'operazione (ultimazione del servizio).

#### Esempio 4

Trasporto di beni a favore di committente operatore UE: data ultimazione 10/4/12; data pagamento 30/06/12.

Vecchie regole	Nuove regole
La fattura, ancorché si tratti di servizio non territoriale (art.7-ter co.1a) è obbligatoria (art.21, co.6) e andava emessa non oltre il pagamento ma poteva comunque essere emessa anche prima.	L'emissione della fattura rimane obbligatoria e (normativamente) andrebbe emessa entro il giorno di ultimazione del servizio <sup>8</sup> . 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 10/4/12; 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 17/3/12
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/11, 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 16/3/2012)	Nuove regole (dal 17/3/2012)
Rileva il primo fra il momento del pagamento o di fatturazione (se facoltativamente anticipata). L'obbligo della fattura (art. 21, co.6) sussiste solo nel caso di committente operatore UE. Nel caso di operatore <i>extra</i> UE la fattura non è, invece, obbligatoria ai fini Iva.	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 operatore UE (art. 21, co.6) mentre non è obbligatoria nel caso di committente <i>extra</i> Ue e quindi si può ritenere che per i servizi pluriennali resi a soggetti <i>extra</i> UE non sia cambiato nulla dal punto di vista Iva.

<sup>8</sup> Anche per le fatture attive, ad avviso di chi scrive, valgono le considerazioni proposte in nota 7.

## 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 16/3/12)	Nuove regole (dal 17/3/12)
Va emessa autofattura ai sensi dell'art. 17, co.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/10).	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, co.5, del D.L. 331/93 entro l'ulteriore mese successivo.

## Esempio 9

Servizi di *catering* resi da prestatore UE ad operatore IT in data 10/4/12 e pagati in data 30/6/12.

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, co.2, nel momento del pagamento. Rimane possibile l'autofattura anticipata.

### Criticità legate 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 fioccare sanzioni per ritardata fatturazione<sup>9</sup> o autofatturazione<sup>10</sup>.

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 cadenza dei termini degli adempimenti non solo dal lato della fatturazione attiva verso operatore UE (vedi esempio 4), ma anche dal lato dei servizi ricevuti. 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.331/93, 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.

<sup>9</sup> Nella C.M. n.29/E/98, par. 2.4, fu precisato che la sanzione dell'art.6, co.2, del D.Lgs. n.471/97 (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, co.6, del DPR n.633/72 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*, co.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).

<sup>10</sup> A seconda dei casi, allo stato attuale, l'omessa/ritardata applicazione del *reverse charge* di operazioni imponibili Iva trova riscontro sanzionatorio nell'art.6, co.1 o 9-*bis* (dal 100% al 200% l'imposta con minimo rispettivamente di €258 o di €516), oppure art.6, co.2, del D.Lgs. n.471/97 nel caso di operazioni non imponibili o esenti (dal 5% al 10% del corrispettivo con minimo di €516).

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 31/3 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.471/97 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 riesumare le seguenti precisazioni fornite dalla prassi previgente il 17/3/12.

**C.M. n.29/E del 27/6/2011 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 17/3/12 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/98 (commento all'art.13 del D.Lgs. n.472/97)**

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<sup>11 12</sup>.

<sup>11</sup> Può essere, infatti, utile evidenziare che nella C.M. n.43/E/10, par.1 è stato precisato che l'obbligo di fatturazione dei servizi generali resi a controparti operatori UE (art.21, co.6, DPR n.633/72) è stato sostanzialmente introdotto (dal D.Lgs. n.18/10) 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/10, par.1 e C.M. n.37/E/11, par.4.5).

<sup>12</sup> L'individuazione del periodo in cui le operazioni vanno inserite negli Intrastat è disciplinata dall'art.5 del D.M. del 22/2/10: *"operazioni registrate o soggette a registrazione"*. Seguendo questo ragionamento parrebbe possibile sostenere che il servizio ultimato in data 20/3, fatturato in ritardo il 10/4, non dovrebbe dare origine a sanzioni se comunque inserito nell'elenco in scadenza il 26/4 (il 25 è festivo).

## 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.

**EUROCONFERENCE**  
EDITORE

**OFFERTA SPECIALE ENTRO IL 30 MARZO**



## L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO 2012

Commentario alla disciplina Iva nazionale, coordinata con la direttiva comunitaria 2006/112/CE, il D.L. n.331/93 e il Regolamento 282/2011/UE. È aggiornato con le Manovre 2011-2012 e con la Legge comunitaria 2010

**AUTORE:**  
F. Scopacasa

**EDIZIONE:**  
Marzo 2012

ACQUISTA IL TESTO  
ENTRO IL 30 MARZO  
AL PREZZO SPECIALE DI  
**€ 127,50** [anzichè €-150,00]

[ACQUISTA IL TESTO SUL SITO](#)

Tutti i prodotti editoriali sono acquistabili  
direttamente con **carta di credito**





**Gruppo EUROCONFERENCE®**  
costruiamo competenze