



Direzione Centrale Normativa

Roma, 21 maggio 2013

OGGETTO: IVA. Prestazioni di servizi – Momento di ultimazione – questioni particolari attinenti al settore delle telecomunicazioni

SOMMARIO

1	PREMESSA	3
2	INDIVIDUAZIONE DEL MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI GENERICHE EFFETTUATE CON SOGGETTI NON RESIDENTI	4
2.1	Principi generali	4
2.2	Prestazioni erogate in un'unica soluzione e prestazioni continuative o periodiche	7
2.3	I criteri di "ultimazione della prestazione" e "maturazione dei corrispettivi"	8
2.4	Prestazioni continuative di durata superiore a un anno	10
3	ASPETTI PROBLEMATICI NELL'AMBITO DEL SETTORE DELLE TELECOMUNICAZIONI IN RELAZIONE MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE PRESTAZIONI.....	11
3.1	PREMESSA.....	
3.2	Momento di effettuazione delle prestazioni (esigibilità)	11
3.2.1.	Prestazioni di servizi uniche prolungate nel tempo	11
3.2.2	Prestazione di servizi periodiche o continuative	12
3.2.3.	Prestazioni uniche e prestazioni periodiche e continuative	12
3.3	Obblighi documentali	14
3.3.1	Obblighi documentali del committente italiano di una prestazione generica "unica" effettuata da un fornitore comunitario.....	14
3.3.2.	Possibilità di emettere autofattura per il committente nazionale in tutte le tipologie di prestazioni esaminate	13
3.3.3.	Obblighi del committente nazionale in caso di omessa o ritardata fatturazione da parte del prestatore comunitario	15
3.3.4.	Obblighi del committente nazionale in caso di omessa o ritardata fatturazione da parte del prestatore comunitario: rilevanza della condivisione del corrispettivo ..	15
3.4	Regime sanzionatorio	16
3.4.1.	Emissione di autofattura precedente all'ultimazione della prestazione di servizi.....	16
3.4.2.	Sospensione del regime sanzionatorio.....	17

1 PREMESSA

La presente circolare intende fornire chiarimenti in merito alle disposizioni concernenti il momento di effettuazione delle prestazioni di servizi generiche rese/ricevute a/da soggetti passivi non stabiliti in Italia, contenute nel sesto comma dell'articolo 6, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, - introdotto, ad opera dell'articolo 8, comma 2, della Legge 15 dicembre 2011, n. 217 (c.d. "Legge Comunitaria 2010"), *"al fine di dare attuazione alle direttive 2009/69/CE e 2009/162/UE, nonché di adeguare l'ordinamento nazionale a quello dell'Unione europea"*.

L'interesse per le disposizioni sopra richiamate discende dalla circostanza che per le prestazioni ricevute da un operatore Ue o Extra-Ue, il committente nazionale soggetto passivo ai fini IVA è debitore d'imposta - dovendo assolvere l'IVA mediante il meccanismo dell'inversione contabile (prestazione Ue) ovvero dell'autofattura (prestazione ExtraUe) (cfr articolo 17, secondo comma del DPR n. 633 del 1972) - mentre per le prestazioni rese nei confronti di un committente soggetto passivo Ue e/o ExtraUe, sebbene non rilevanti nel territorio dello Stato, ricorre sempre l'obbligo di emissione della fattura (cfr articolo 21, comma 6-bis del medesimo DPR).

È evidente, quindi, la necessità di individuare correttamente il momento di effettuazione delle prestazioni in argomento, per adempiere tempestivamente agli obblighi previsti dalla norma (integrazione e registrazione della fattura, ovvero emissione e registrazione dell'autofattura, emissione della fattura per le operazioni attive, liquidazione ed eventuale versamento dell'imposta).

Il presente documento di prassi esamina, altresì, i criteri di individuazione del momento di 'ultimazione del servizio' e di 'maturazione dei corrispettivi', con specifico riferimento al settore delle telecomunicazioni, in considerazione della peculiarità di tale settore e delle difficoltà ivi riscontrate nell'applicazione delle disposizioni in argomento.

2 INDIVIDUAZIONE DEL MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI GENERICHE EFFETTUATE CON SOGGETTI NON RESIDENTI

2.1 *Principi generali*

L'articolo 6, sesto comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, inserito dall'articolo 8, comma 2, lett. a) della Legge Comunitaria 2010, stabilisce testualmente che *“In deroga al terzo e al quarto comma, le prestazioni di servizi di cui all'articolo 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 articoli 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”*.

In deroga alla regola generale, di cui al terzo e quarto comma del citato articolo 6, secondo cui le prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento del pagamento del corrispettivo ovvero, se anticipato, al momento di emissione della fattura, il novello sesto comma prevede che le prestazioni di servizi c.d. “generiche” di cui all'articolo 7-ter del DPR n. 633 del 1972 (con espressa esclusione delle prestazioni ex articolo 7-quater e 7-quinquies del DPR 633/1972) - rese/ricevute a/da un soggetto passivo estero (comunitario o extracomunitario), si considerano effettuate nel momento dell'ultimazione del servizio o, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi, fatto salvo l'eventuale pagamento anticipato del corrispettivo

medesimo. La norma stabilisce, altresì, che le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo in un periodo superiore a un anno, senza che siano maturati pagamenti - anche parziali - nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare, fino all'ultimazione delle prestazioni.

L'eventuale pagamento anticipato, anche parziale, del corrispettivo (rispetto all'ultimazione del servizio o alla data di maturazione del corrispettivo), costituisce, in ogni caso, momento di effettuazione della prestazione limitatamente all'importo pagato; pertanto, al momento dell'incasso/pagamento di ciascun acconto, il prestatore/committente nazionale deve adempiere agli obblighi contabili normativamente previsti.

In particolare, il soggetto nazionale committente della prestazione e, conseguentemente, debitore dell'imposta, in forza di quanto disposto dall'articolo 17, secondo comma del DPR n. 633 del 1972 (da ultimo modificato dall'articolo 1, comma 325, lettera b) della legge di stabilità 2013), adempie - in presenza di un prestatore comunitario - gli *“obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.”*.

Dal 1° gennaio 2013, quindi, il committente nazionale deve:

- numerare la fattura del fornitore comunitario e integrarla 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'IVA, calcolata secondo l'aliquota applicabile (articolo 46, comma 1, decreto legge n. 331/1993);
- annotare la fattura, come sopra integrata, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente, distintamente nel registro IVA vendite (articolo 23, DPR n. 633/1972), secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo dell'operazione espresso in valuta estera (articolo 47, comma 1, primo periodo, decreto legge n. 331/1993, come da ultimo sostituito

dall'art. 1, comma 326, lett. f), n. 1), L. 24 dicembre 2012, n. 228, a decorrere dal 1° gennaio 2013);

- annotare la stessa fattura integrata, distintamente, anche nel registro IVA acquisti (articolo 25, DPR n. 633/1972), al fine di esercitare la detrazione eventualmente spettante (articolo 47, comma 1, terzo periodo, decreto legge n. 331/1993). In particolare, come già chiarito con la circolare n. 37/E del 29 luglio 2011, parag. 4.3, la fattura potrà essere annotata, ai sensi dell'articolo 19, comma 1, del d.P.R. n. 633, a partire dal mese in cui l'imposta diviene esigibile e fino alla scadenza del termine della dichiarazione annuale relativa al secondo anno in cui l'imposta è divenuta esigibile (termine ultimo per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA ex articolo 19).
- emettere autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione - nel caso di mancata ricezione della fattura del fornitore comunitario entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione - ed annotarla entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente (articoli 46, comma 5 e 47 comma 1, secondo periodo, del DL n. 331 del 1993).

In presenza di un prestatore extra-Ue, il committente nazionale assolve l'imposta mediante emissione di autofattura.

Quando, infine, il soggetto nazionale è il prestatore del servizio, ai sensi dell'articolo 21, comma 6-bis del DPR n. 633 del 1972, egli ha l'obbligo di emettere fattura - nonostante l'operazione sia territorialmente non rilevante - indicando, in luogo dell'imposta, l'annotazione "inversione contabile" (nel caso di prestazione resa a committente comunitario) ovvero "operazione non soggetta" (nel caso di prestazione resa a committente estero).

Si ricorda, infine, che l'articolo 21, comma 4, lettera d) del DPR n. 633 del 1972, dispone che *"per le prestazioni di servizi di cui all'articolo 6, sesto comma, primo periodo, rese a o ricevute da un soggetto passivo stabilito fuori dell'Unione europea, la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a*

quello di effettuazione dell'operazione.”; il successivo articolo 23, primo comma, secondo periodo, prevede a sua volta che tali fatture debbano essere registrate “entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione delle operazioni”.

Come già anticipato, nulla cambia per le prestazioni ex artt. 7-*quater* (prestazioni relative a particolari settori quali, ad esempio, i beni immobili, il trasporto, la ristorazione, la locazione, cui la normativa riserva uno specifico trattamento) e 7-*quinqies* (prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili) del DPR n. 633 del 1972, nonché per le operazioni con altri soggetti passivi italiani o con privati consumatori non residenti, cui continueranno ad applicarsi le regole generali contenute nel terzo e quarto comma dell’articolo 6 del DPR 633/1972 e per le quali risulterà, quindi, determinante, ai fini dell’individuazione del momento di effettuazione (e conseguentemente dell’esigibilità dell’imposta), la data di pagamento del corrispettivo o, se antecedente, la data di emissione della fattura.

2.2 Prestazioni erogate in un’unica soluzione e prestazioni continuative o periodiche

Come già innanzi evidenziato, la norma in commento stabilisce un diverso momento di effettuazione dei servizi cd “generici” internazionali (resi o ricevuti) a seconda che si tratti di prestazioni cd “**uniche**” o prestazioni cd “**periodiche o continuative**”, sicché risulta determinante fissare dei criteri per individuare la natura della prestazione medesima.

Nel nostro ordinamento, si distinguono in proposito i contratti che comportano una sola esecuzione, in cui la prestazione è eseguita “*uno actu*” (c.d. contratti ad esecuzione unica o istantanea) ed i contratti in cui la prestazione è distribuita o reiterata nel tempo, ossia quei contratti in cui la durata è elemento essenziale per la determinazione della prestazione (c.d. contratti ad esecuzione continuata o periodica). In particolare, il contratto ad esecuzione continuata o periodica è quello nel quale il protrarsi dell’adempimento per un certo tempo è

condizione perché il contratto produca l'effetto voluto dalle parti e soddisfi il bisogno (durevole o continuativo) che le ha indotte a contrarre.

È evidente, quindi, che il contenuto e la finalità dell'obbligazione contrattuale sono determinanti per la qualificazione della prestazione e della sua durata nel tempo e, conseguentemente, per l'individuazione del relativo momento di effettuazione laddove i servizi siano scambiati con soggetti passivi non stabiliti in Italia.

A tal proposito, nel chiarire le modalità di compilazione dei modelli *Intrastat*, l'Agenzia delle entrate ha precisato - relativamente alle modalità di erogazione delle prestazioni - che la modalità “*istantanea*” (codice I) si riferisce alle ipotesi di servizi erogati in un'unica soluzione, mentre la modalità di erogazione “*a più riprese*” (codice R) si riferisce alle ipotesi di servizi erogati ciclicamente, dunque caratterizzati da una certa periodicità o continuità, con una erogazione prolungata nel tempo (cfr. circolare 36 del 21 giugno 2010).

2.3 I criteri di “ultimazione della prestazione” e “maturazione dei corrispettivi”

L'articolo 6, sesto comma, in commento, stabilisce che per le prestazioni “**uniche**” il momento di effettuazione dell'operazione coincide con **l'ultimazione della prestazione**, mentre per le prestazioni “**continuative o periodiche**” con il momento di **maturazione del corrispettivo**.

In entrambi i casi sono sicuramente rilevanti le singole clausole contrattuali, che consentono di individuare il momento in cui il singolo servizio è da considerarsi ultimato, ovvero le scadenze periodiche di maturazione dei corrispettivi.

A tal riguardo, si osserva che il momento di “**ultimazione della prestazione**” o di “**maturazione del corrispettivo**” non sempre coincide con il momento in cui si realizza effettivamente il “pagamento” del corrispettivo. Si pensi ad esempio ad un contratto che preveda la maturazione del corrispettivo al termine di ogni bimestre ed il pagamento avvenga entro il quindici del mese

successivo a quello di scadenza. In tale evenienza il momento di esigibilità dell'imposta coinciderà con la data di scadenza del bimestre e non con quella in cui è eseguito il pagamento.

Per entrambe le tipologie di prestazione resta inteso che, se anteriormente alla ultimazione della prestazione o alla maturazione dei corrispettivi, è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento.

Da un punto di vista operativo, i nuovi criteri di individuazione del momento di effettuazione dell'operazione, attraverso il momento di 'ultimazione del servizio' o di 'maturazione dei corrispettivi' possono risultare di non agevole applicazione, non essendo sempre oggettivamente verificabili.

Problematiche applicative della norma possono ad esempio subentrare nei casi in cui il prestatore e il committente non abbiano la medesima percezione dello stato di esecuzione della prestazione.

Qualora si determini uno sfasamento temporale tra ultimazione della prestazione e conoscenza dell'ultimazione stessa da parte del committente, saranno i documenti scambiati tra le parti (ai fini della reciproca conoscenza dello stato di avanzamento dei lavori e dell'ammontare del corrispettivo dovuto), sulla base delle previsioni contrattuali, ad avere un ruolo determinante in ordine alla tempistica degli adempimenti contabili che il committente/prestatore dovrà effettuare ai fini dell'assolvimento dell'imposta.

Può inoltre verificarsi il caso in cui il corrispettivo non risulti determinabile poiché la quantificazione dello stesso va ancorata ad elementi fattuali non ancora realizzati e pertanto non conosciuti dalle controparti alla data di effettuazione dell'operazione. In tale evenienza si ritiene che l'ultimazione della prestazione o la maturazione del corrispettivo possa essere individuata nel momento in cui saranno noti i predetti elementi, purché i particolari criteri di individuazione del momento di ultimazione della prestazione o di maturazione del corrispettivo siano preventivamente stabiliti in sede contrattuale. Solo in tale momento sorgerà, pertanto, l'obbligo di assolvimento dell'imposta, salvo,

naturalmente, che per eventuali acconti di prezzo già corrisposti .

Come peraltro evidenziato nella circolare n. 35/E del 20 settembre 2012, tenuto conto del richiamo contenuto nell'articolo 17, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, alle procedure di integrazione e registrazione di cui agli articoli 46 e 47 del DL n. 331 del 1993, nell'ipotesi in cui il prestatore sia un soggetto comunitario, si deve ritenere che la fattura emessa da quest'ultimo possa essere assunta come indice dell'effettuazione dell'operazione. E' dunque al momento di ricezione della fattura che va ricondotta l'esigibilità dell'imposta (a cui è collegata la debenza e la detrazione dell'IVA) che deve essere assolta dal committente, a prescindere dall'effettuazione del pagamento.

Pertanto, a fronte della ricezione della fattura da parte del prestatore comunitario non residente, il committente nazionale di prestazioni «generiche» ex articolo 7 *ter* dovrà assolvere l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile come in precedenza descritto.

Infine, anche nell'ipotesi in cui il prestatore sia un soggetto extracomunitario si deve, comunque, ritenere che la ricezione di un qualunque documento da quest'ultimo emesso, volto a certificare l'operazione resa, sia indice dell'ultimazione dell'operazione o della maturazione del corrispettivo, con conseguente obbligo di emissione dell'autofattura da parte del committente nazionale.

2.4 *Prestazioni continuative di durata superiore a un anno*

Un'ulteriore deroga alla regola generale sul momento di effettuazione delle prestazioni di servizi viene prevista dall'ultimo periodo del sesto comma dell'articolo 6 del DPR 633 del 1972 per le prestazioni di servizi c.d. “generiche” rese/ricevute da/a soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato in modo continuativo per un periodo superiore a un anno, senza che siano maturati pagamenti - anche parziali - nel medesimo periodo. In tale caso, le prestazioni si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime.

In tale evenienza, il committente nazionale è tenuto ad assolvere l’IVA al termine di ciascun anno (e, comunque, dopo che siano trascorsi 12 mesi dall’inizio del servizio), fino a quando la prestazione non è conclusa (cfr., in proposito, circolare n. 37/E del 29 luglio 2011, paragrafo n. 4.4).

3 ASPETTI PROBLEMATICI NELL’AMBITO DEL SETTORE DELLE TELECOMUNICAZIONI IN RELAZIONE MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE PRESTAZIONI

3.1 Premessa

Sono stati sollecitati alla scrivente ulteriori chiarimenti in merito al momento di ultimazione delle prestazioni di servizi nell’ambito del settore delle telecomunicazioni e alle relative modalità con cui devono essere posti in essere gli adempimenti contabili.

La necessità dei predetti chiarimenti, infatti, è determinata dalle particolari condizioni tecniche di erogazioni dei predetti servizi.

3.2 *Momento di effettuazione delle prestazioni (esigibilità)*

3.2.1. *Prestazioni di servizi uniche prolungate nel tempo*

D. È stato chiesto un intervento interpretativo chiarificatore circa il momento dell’ultimazione dell’operazione per quelle prestazioni che, pur non essendo a carattere continuativo o periodico, necessitano di essere compiute in un arco temporale lungo e prevedono la maturazione di corrispettivi a stati di avanzamento di lavori, ad esempio, per i contratti di appalto o di progettazione *software*. In particolare, è stato chiesto se si possa considerare effettuata la prestazione all’atto del pagamento del corrispettivo.

R. Talune tipologie di contratti a prestazione unica, come quelle citate nella domanda, prevedono che, prima della ultimazione della prestazione, possano essere anticipati dei corrispettivi in correlazione all’avanzamento dell’esecuzione del predetto appalto. Tale circostanza comporta l’applicazione del criterio della data del pagamento come indice dell’esigibilità dell’imposta, limitatamente all’importo pagato. In particolare, in tale ipotesi il pagamento del corrispettivo

parziale prima che la prestazione sia completamente conclusa, secondo l'articolo 6, comma sesto, secondo periodo, del DPR n. 633 del 1972, rappresenta il momento in cui l'imposta diviene esigibile, con i conseguenti obblighi di fatturazione, registrazione e versamento dell'imposta stessa.

3.2.2 Prestazione di servizi periodiche o continuative

D. Con riferimento alle prestazioni di servizi a carattere periodico e continuativo, viene chiesto se, per ciò che concerne il concetto di “*data di maturazione del corrispettivo*” indicato nel citato articolo 6, comma sesto, del DPR n. 633 del 1972, possa farsi riferimento alla data indicata nel contratto dalle parti.

R. La scrivente rinvia a quanto esposto nel capitolo 2, par. 2.3, della presente circolare, ritenendo rilevante, per l'individuazione della data di maturazione del corrispettivo, le clausole contrattuali che regolano la prestazione di servizio.

3.2.3. Prestazioni uniche e prestazioni periodiche e continuative

D. Con riferimento ad entrambe le tipologie di prestazioni di cui ai precedenti punti sub 3.2.1 e 3.2.2, è stato chiesto se sia possibile adottare un ulteriore criterio atto a determinare l'esigibilità dell'imposta che, in un'ottica di semplificazione, dovrebbe assorbire i precedenti criteri evidenziati. Pertanto, è stata chiesta conferma della circostanza che il momento impositivo sorga al verificarsi delle condizioni fattuali che consentono di considerare il corrispettivo determinato in maniera univoca, sia per il prestatore che per il committente, in particolare, nel momento in cui i medesimi soggetti abbiano condiviso gli elementi necessari per il calcolo del corrispettivo in questione. A titolo di esempio, viene riportato il caso del servizio *roaming* in cui l'effettuazione della prestazione non è sufficiente per la determinazione del corrispettivo, poiché occorre una condivisione, tra prestatore e committente, di elementi indispensabili per il calcolo del medesimo.

A tale riguardo si evidenzia che i contratti di *roaming* disciplinano apposite procedure di rendicontazione attraverso le quali si procede alla quantificazione

dei servizi e alla loro valorizzazione e, successivamente, alla condivisione dei predetti criteri con la controparte negoziale.

Tale procedura di rendicontazione si esaurisce mediamente nel mese successivo a quello in cui il servizio è reso ed, entro tale termine, viene emessa la fattura da parte di colui che effettua la prestazione.

In sostanza, in tali casi, l'emissione della fattura da parte del prestatore potrebbe rappresentare il momento di effettuazione della prestazione.

R. Qualora, come nel caso in esame, sussistano difficoltà tecniche circa l'individuazione esatta del corrispettivo dovuto per la prestazione di *roaming* al momento in cui il servizio è reso, può ritenersi ammissibile individuare il momento di effettuazione della prestazione in quello di emissione della fattura, che avverrà entro il mese successivo a quello in cui il servizio è reso.

Ciò in quanto in base al principio enunciato nel capitolo n. 2, paragrafo n. 2.3 della presente circolare, la prestazione è ultimata o il corrispettivo è maturato al momento in cui si hanno tutti gli elementi indispensabili per la compiuta individuazione della operazione, purché i particolari criteri di individuazione del momento di ultimazione della prestazione o di maturazione del corrispettivo siano preventivamente stabiliti in sede contrattuale.

Dalla domanda si evince che la conoscenza dei predetti elementi avviene entro la fine del mese successivo a quello in cui la prestazione è resa. Ne consegue che, da un punto di vista IVA, entro tale data va emessa la fattura.

Dalla ricezione della fattura, emessa entro la scadenza suindicata, decorrono i termini per l'integrazione e la registrazione della fattura stessa da parte del committente e l'assolvimento dell'imposta (cfr. capitolo n. 2, paragrafo n. 2.1, punti primo e secondo). Inoltre, come già ricordato nell'ultimo punto del citato paragrafo, in caso di mancata ricezione della fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, il committente ha l'obbligo di emettere autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (art. 46, comma 5, del D.L. n. 331 del 1993).

3.3 Obblighi documentali

3.3.1 Obblighi documentali del committente italiano di una prestazione generica “unica” effettuata da un fornitore comunitario.

Si premette che l’art. 17, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, (da ultimo modificato dall’articolo 1, comma 325, lettera b) della legge di stabilità 2013), prevede che, nel caso di prestazioni di servizi effettuate da soggetti passivi comunitari, il committente adempie agli obblighi di fatturazione e registrazione ai sensi degli artt. 46 e 47 del DL n. 331 del 1993.

D. Con riferimento all’articolo 17 citato è stato chiesto, quindi, se il richiamo agli artt. 46 e 47 del DL n. 331 del 1993 comporti che il momento impositivo corrisponda alla emissione della fattura da parte del prestatore comunitario, con la conseguenza che l’integrazione della fattura stessa da parte del committente nazionale non possa che avvenire a seguito della relativa emissione.

Ciò in quanto il richiamo contenuto nell’art. 17, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, alla disciplina delle operazioni intracomunitarie, di cui agli artt. 46 e 47 del DL 331 del 1993, derogherebbe di fatto ai nuovi criteri per l’individuazione dell’esigibilità di cui al citato sesto comma dell’art. 6 del DPR n. 633 del 1972.

R. Come osservato nel capitolo 2, paragrafo n. 2.3, della presente circolare, e, come chiarito con la circolare n. 35 del 2012 citata, per esigenze di certezza e semplificazione, la ricezione della fattura da parte del prestatore comunitario non residente può essere assunta come indice dell’effettuazione della operazione.

In altri termini, dunque, al momento di ricezione della predetta fattura va ricondotta l’esigibilità dell’imposta e la decorrenza dei termini per gli obblighi procedurali collegati ad essa.

3.3.2. Possibilità di emettere autofattura per il committente nazionale in tutte le tipologie di prestazioni esaminate

D. Con riferimento a tutte le tipologie di prestazioni in esame, è stato chiesto se il committente nazionale possa adempiere agli obblighi documentali, indifferentemente, con le modalità di cui agli artt. 46 e 47 citati ovvero con emissione di autofattura.

R. A seguito delle intervenute modifiche all'articolo 17, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, mediante la citata legge di stabilità 2013 (articolo 1, comma 325, lettera b, della Legge n. 228 del 2012) il committente nazionale ha l'obbligo di integrare la fattura ricevuta dal prestatore comunitario, secondo le modalità di cui agli articoli 46 e 47 del DL n. 331 del 1993.

Diversamente, in presenza di un prestatore extra-Ue, il committente nazionale assolve l'imposta mediante emissione di autofattura.

Si rinvia, in proposito, a quanto esposto nel capitolo n. 2, par. 2.1 della presente circolare.

3.3.3. Obblighi del committente nazionale in caso di omessa o ritardata fatturazione da parte del prestatore comunitario

D. È stato chiesto se, in caso di omessa o ritardata fatturazione da parte del prestatore comunitario, in applicazione dell'art. 46, comma 5, del DL n. 331 del 1993, il committente nazionale, qualora entro il secondo mese successivo all'effettuazione dell'operazione non abbia ricevuto fattura, debba provvedere alla emissione della autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo.

R. Nel capitolo n. 2, paragrafo n. 2.1, della presente circolare, sono state dettate precise istruzioni al riguardo. In particolare, il committente nazionale è tenuto ad emettere autofattura, ai sensi dell'art. 46, comma 5, del DL n. 331 del 1993, entro i termini stabiliti da tale norma, indicando in tale documento anche il numero di Partita IVA del prestatore Ue.

3.3.4 Obblighi del committente nazionale in caso di omessa o ritardata fatturazione da parte del prestatore comunitario: rilevanza della condivisione del corrispettivo

D. È stato chiesto se, nella medesima ipotesi di cui al punto precedente, con riferimento a tutte le tipologie di prestazioni in esame, si tenga conto del momento in cui viene condivisa la determinazione del corrispettivo come termine da cui ha inizio l'obbligo di regolarizzazione documentale del committente.

R. La scrivente ritiene che i termini per il predetto adempimento, ai sensi dell'art. 46, comma 5, citato, decorrano dal secondo mese successivo a quello di ultimazione dell'operazione o di maturazione dei corrispettivi, individuato secondo i criteri stabiliti nel capitolo n. 3, paragrafo n. 3.2.3, della presente circolare.

3.4 Regime sanzionatorio

3.4.1. Emissione di autofattura precedente all'ultimazione della prestazione di servizi

D. è stato chiesto se, nel caso di emissione di autofattura o integrazione della fattura emessa dal prestatore comunitario prima dell'effettuazione dell'operazione, siano applicabili delle sanzioni.

R. Si potrebbero verificare due ipotesi di adempimento anticipato del committente nazionale, rispetto al momento di ultimazione della prestazione, in relazione alle prestazioni di servizi generiche ex art. 7-ter.

Potrebbe, infatti verificarsi un'ipotesi di integrazione anticipata della fattura ricevuta dal prestatore comunitario. Tale ipotesi presuppone che il prestatore comunitario abbia emesso anticipatamente fattura. Come argomentato nel capitolo n. 3.3, paragrafo n. 3.3.3, della presente circolare il committente nazionale ha l'obbligo di integrare la fattura ricevuta dal prestatore comunitario, secondo le modalità di cui agli articoli 46 e 47 del DL n. 331 del 1993. In tale caso, torna utile la circolare n. 35/E del 2012 par. 3.1, in cui è stato chiarito che, nonostante la deroga alla regola generale di cui al quarto comma del citato

articolo 6, *“per motivi di certezza e di semplificazione, si deve ritenere che la fattura emessa dal prestatore comunitario non residente possa essere assunta come indice dell’effettuazione dell’operazione. È dunque al momento di ricezione della fattura che va ricondotta l’esigibilità dell’imposta (a cui è collegata la debenza e la detrazione dell’IVA) che deve essere assolta dal committente, a prescindere dall’effettuazione del pagamento”*. Il committente non è, dunque, sanzionato per l’anticipata integrazione della fattura.

Una seconda ipotesi potrebbe verificarsi in caso di autofatturazione anticipata da parte del committente rispetto al momento di ultimazione della prestazione.

Diversamente della ipotesi precedente, il committente ha l’obbligo di emettere autofattura nella sola ipotesi di cui all’articolo 46, comma 5, del DL n. 331 del 1993, cioè quando non ha ricevuto la fattura entro il secondo mese successivo a quello dell’effettuazione dell’operazione. In altri termini, la possibilità di autofatturare – regolarizzando l’operazione, anche al fine di evitare l’applicazione di sanzioni – è collegato all’inadempimento del prestatore e all’inutile decorso di un periodo di tempo dalla conclusione dell’operazione.

Tuttavia, potrebbe verificarsi il caso in cui il committente nazionale, per obiettive condizioni di incertezza in relazione all’individuazione del momento di conclusione dell’operazione ovvero per un errore scusabile nell’individuazione dello stesso, emetta autofattura prima dell’ultimazione della prestazione, erroneamente ritenendo che la stessa sia già conclusa.

Deve ritenersi che, anche in tale caso, il committente non debba essere sanzionato per l’anticipata emissione dell’autofattura.

Sono fatte salve le ipotesi di abuso, non rilevabili in questa sede.

3.4.2. Sospensione del regime sanzionatorio

D. È stato chiesto se siano applicabili le sanzioni per le irregolarità commesse a seguito della non corretta osservanza delle predette regole introdotte con la legge comunitaria 2010. La richiesta *de qua* si fonda sulla circostanza di una presunta

incertezza interpretativa circa il nuovo dettato normativo, coinvolgente l'esigibilità delle prestazioni sin qui esaminate e i correlati adempimenti procedurali.

R. Al riguardo si osserva che l'art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000 n. 212 (Statuto del contribuente), stabilisce, tra l'altro, il principio per cui le sanzioni non sono applicabili quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria (cfr anche art. 6, comma secondo, del Dlgs. n. 472 del 1997).

Si rappresenta, nondimeno, che la valutazione della scusabilità dell'errore deve avvenire in concreto, con riferimento alla ricorrenza di circostanze eccezionali valutabili caso per caso, in relazione alle quali sia possibile consentire l'applicazione della causa di non applicazione della sanzione (Ris. n. 125/E del 12 agosto 2005).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA