



IVA: prestazioni di servizi da parte di soggetti non residenti

di Fabio Carriolo

Aspetti generali

La territorialità delle prestazioni di servizi è stata oggetto di reiterate modificazioni in sede di normativa comunitaria, in parte già recepite nell'ordinamento giuridico nazionale, con effetti rilevanti per quanto attiene alle prestazioni di intermediazione.

Senza pretesa di esaustività, le caratteristiche e le criticità di queste operazioni, in quanto scambiate tra operatori residenti in differenti Paesi dell'Unione, verranno esaminate di seguito con il supporto della prassi interpretativa in materia.

Si rammenta innanzi tutto che l'art. 43 della direttiva «di rifusione» 2006/112/CE individuava il luogo delle prestazioni di servizi nel «*luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale*».

Con particolare riguardo alle prestazioni di servizi effettuate da intermediari, poi, il successivo art. 44 disponeva che il luogo delle relative

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

prestazioni, se l'intermediario agisce in nome e per conto terzi e le prestazioni sono diverse da quelle di cui agli articoli 50, 54 e 56, paragrafo 1 (trasporti e servizi a questi accessori, operazioni aventi a oggetto diritti d'autore, pubblicità, etc.) è il luogo di effettuazione dell'operazione principale.

Se però il destinatario della prestazione di servizi resa dall'intermediario era identificato ai fini IVA in uno Stato membro diverso da quello nel cui territorio è effettuata l'operazione, il luogo della prestazione si considerava situato nel territorio dello Stato membro che ha attribuito al destinatario il numero di identificazione IVA con il quale il servizio gli è stato reso.

Come già detto, queste regole di base hanno incontrato diverse sostanziali modificazioni a seguito di successive direttive e leggi comunitarie, secondo un percorso che necessita di coordinamento e va verificato puntualmente per ogni tipologia di operazione con riguardo alla natura soggettiva dei prestatori e dei committenti, nonché alla loro residenza.

Le regole applicabili a partire dal 2010

Con decorrenza dal 1° gennaio 2010, l'art. 2, p. 1, della direttiva 12.2.2008, n. 2008/8/CE, ha introdotto una disciplina assai differenziata, con riguardo a una vasta gamma di prestazioni di servizi.

Ai sensi di tale normativa, in particolare, secondo l'art. 44 riformulato, «il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione».

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Se però si tratta di prestazioni rese a «non soggetti passivi», occorre guardare (a norma del nuovo art. 45) al luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica.

Nel caso in cui i servizi siano invece prestati da una stabile organizzazione del prestatore situata in un luogo diverso da quello in cui è fissata la sede dell'attività economica, *«il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del prestatore»*.

Infine, tra le «disposizioni speciali» che derogano al principio generale, l'art. 46 nel testo riformato dalla direttiva del 2008 stabilisce che *«il luogo delle prestazioni di servizi rese a persone che non sono soggetti passivi da un intermediario che agisce in nome e per conto altrui è il luogo in cui viene effettuata l'operazione principale in conformità della presente direttiva»*.

Queste innovazioni sono state recepite nel nostro Paese con la legge Comunitaria 2008 (L. L. 7.7.2009, n. 88).

L'intervento dell'Agenzia delle Entrate

Una pronuncia in particolare dell'Agenzia delle Entrate (la risoluzione n. 437/E del 12.11.2008) ha anticipato le modificazioni più avanti commentate della legge Comunitaria, ed è stata a sua volta ripresa dall'Assonime in una circolare di inizio 2009.

Secondo l'opinione all'epoca manifestata dall'Agenzia, la lettera *f-quinquies*) del quarto comma dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972 (introdotta dall'art. 1, comma 325, della L. n. 296/2006, in vigore dal 1° gennaio 2007) stabilisce che le prestazioni di intermediazione diverse da quelle di cui alla lett. d) dello stesso articolo e da quelle indicate nell'art. 40, commi quinto e sesto, del D.L. n. 331/1993, *«si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le operazioni oggetto*

dell'intermediazione si considerano ivi effettuate, a meno che non siano commesse da soggetto passivo in altro Stato membro dell'Unione europea», e «in ogni caso ... se il committente delle stesse è ivi soggetto passivo d'imposta».

Le intermediazioni effettuate da un soggetto che agisce in nome e per conto di terzi (intermediario con rappresentanza) sono quindi in generale soggette all'IVA in Italia «quando è ivi effettuata l'operazione principale cui l'intermediazione si riferisce. Tuttavia, qualora il committente sia un soggetto passivo identificato in un altro Stato membro dell'Unione Europea, la prestazione di intermediazione si considera territorialmente rilevante in tale Paese, mentre si considerano effettuate in Italia le prestazioni di intermediazione rese a soggetto di imposta identificato ai fini IVA in Italia».

Con riferimento al caso esaminato nella risoluzione, l'Agenzia aveva quindi affermato le prestazioni di intermediazione sono «territorialmente rilevanti in Italia in quanto il committente è un soggetto passivo d'imposta nazionale, a nulla rilevando la circostanza che l'intermediazione sia resa da un soggetto passivo, comunitario o extracomunitario». La società committente doveva pertanto considerarsi debitrice dell'imposta, dovendo assolvere l'IVA a norma dell'art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

Per effetto della direttiva 2006/112/CE, quindi, «è stato uniformato il luogo di tassazione dei servizi di intermediazione anche relativamente alle operazioni su beni mobili materiali effettuate in ambito comunitario, con la conseguenza che risulta estesa la portata della lettera f-quinquies) dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972 e viene reso di fatto inoperativo il comma 8 dell'art. 40 del D.L. n. 331/1993»¹.

Anche nell'ipotesi di prestazione resa da operatore comunitario, quindi, l'istante doveva assolvere l'IVA ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del

¹ Come più avanti precisato, l'art. 7 del decreto IVA all'epoca vigente è stato in seguito «scompattato» in una norma generale (l'attuale art. 7) e alcune altre di tipo derogatorio.

D.P.R. n. 633/1972 (emissione di autofattura) e non secondo le disposizioni previste dall'art. 46 del D.L. n. 331/1993 (integrazione della fattura emessa dal prestatore).

Trattando del regime di imponibilità delle operazioni in parola, l'Agenzia ha osservato, in particolare, che le intermediazioni relative alle cessioni all'esportazione, sia con invio dei beni dall'Italia che con invio dei beni da altro Stato membro, andavano assoggettate al regime di non imponibilità IVA, ai sensi dell'art. 9, primo comma, n. 7), del D.P.R. n. 633/1972. Inoltre, le intermediazioni relative alle cessioni intracomunitarie con beni in partenza dall'Italia dovevano essere assoggettate ad imposta con l'aliquota del 20%.

Infine, le intermediazioni riferite ad acquisti e a cessioni di beni che si perfezionano al di fuori del territorio dell'Unione non dovevano essere assoggettate all'IVA per carenza assoluta del requisito territoriale, con la conseguente esclusione dell'obbligo di emettere autofattura.

La posizione dell'Assonime

Secondo l'Assonime – espressasi con la propria circolare n. 4 del 3.2.2009 -, i chiarimenti forniti dall'Agenzia sono intervenuti come di seguito indicato:

1. intermediazioni effettuate da soggetti privati:

le intermediazioni rese da soggetti privati, comunitari od extra-UE, dovevano ritenersi esulanti dal campo di applicazione del tributo per mancanza del presupposto soggettivo di imposizione come individuato dall'art. 4, primo comma, del decreto IVA, salvo che assumano rilevanza e frequenza tali da far presumere l'esercizio «abituale» di un'attività d'impresa da parte dei prestatori. In tale ipotesi il committente nazionale non deve porre in essere alcun adempimento, salvo accertarsi della natura «privata» del proprio prestatore;

2. **intermediazioni su beni situati in Paesi extra-UE:**

tali intermediazioni non erano soggette a IVA in quanto mancanti del requisito territoriale di imposizione;

3. **intermediazioni su beni oggetto di esportazione o di cessione intracomunitaria:**

se il committente era un'impresa nazionale, le intermediazioni dovevano ritenersi territorialmente rilevanti in Italia indipendentemente dal luogo di effettuazione dell'operazione intermediata;

4. **intermediazioni rese a soggetti passivi comunitari:**

l'applicazione generalizzata dei criteri di territorialità previsti dalla lettera *f-quinquies* dell'art. 7 del decreto IVA² a tutte le fattispecie di intermediazioni, relative sia a cessioni intracomunitarie di beni che a esportazioni, comporta che le prestazioni di intermediazione rese da soggetti nazionali in favore di committenti comunitari «soggetti IVA» nel proprio Stato membro configurano operazioni escluse dal campo di applicazione dell'IVA nazionale per carenza del presupposto territoriale di imposizione, e non più operazioni non imponibili, come previsto nella vigenza dell'art. 40, ottavo comma, del D.L. n. 331/1993. Dette operazioni non comportano quindi più l'emissione di fattura non imponibile nei confronti dei committenti, con la connessa **irrilevanza ai fini della dichiarazione annuale, della determinazione dello status di esportatore abituale e della costituzione del *plafond***.

Per quanto sopra precisato, la circolare Assonime auspicava l'eliminazione *ex lege* dell'art. 40, ottavo comma, accompagnando l'iniziativa governativa che avrebbe poi assunto concretezza attraverso un apposito emendamento inserito nella legge Comunitaria.

Vigente la norma in questione, comunque, le condizioni di incertezza nelle quali si erano trovati taluni operatori (nell'esposizione dei dati in dichiarazione e nella determinazione dell'ammontare del *plafond* e dello

² Il comma citato è stato poi «stralciato» nel nuovo art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, specificamente dedicato alla territorialità delle prestazioni di servizi.

status di esportatore abituale) doveva rendere inapplicabili le sanzioni, in applicazione del principio del legittimo affidamento, come accolto dallo *Statuto del contribuente*. A maggior ragione considerando che il riferimento all'art. 40, ottavo comma, era ben presente nelle istruzioni ufficiali alla modulistica fiscale³.

La legge Comunitaria 2008 e le regole previgenti

La legge Comunitaria per il 2008 è intervenuta, armonizzando le norme interne a quelle comunitarie in materia di prestazioni di servizi (e in particolare di servizi di intermediazione), sui seguenti «filoni»:

- esclusione dall'ambito applicativo dell'IVA per le prestazioni di intermediazione relative a operazioni effettuate al di fuori del territorio della Comunità europea;
- abrogazione della norma relativa alla territorialità delle intermediazioni relative alle operazioni intracomunitarie concernenti beni mobili, in quanto assorbita dalla più generale disposizione che regola la territorialità dei **servizi di intermediazione**;
- applicazione del sistema dell'inversione contabile (c.d. «**reverse charge**») per le prestazioni di intermediazione rese da soggetti non residenti a operatori residenti.

Secondo quanto è stato posto in evidenza nella circolare Assonime n. 42 del 13.10.2009, la legge in rassegna ha innanzi tutto modificato la lettera *f-quinquies* del quarto comma dell'art. 7 del decreto IVA, che, dal 1° gennaio 2007, regolava la territorialità delle prestazioni di intermediazione, rese in nome e per conto di terzi committenti, relative a

³ L'Assonime fa riferimento in particolare alle istruzioni alla dichiarazione annuale IVA per il periodo d'imposta 2007 e alla bozza della dichiarazione del 2008, mentre solamente nella versione definitiva del modello, pubblicata sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 15.1.2009, le istruzioni al rigo VE 30 non contengono più il richiamo alla norma in parola.

cessioni di beni e a prestazioni di servizi, diverse da quelle già destinatarie di un'autonoma disciplina⁴.

Secondo il principio generale ivi contenuto, le prestazioni di intermediazione rese da intermediari con rappresentanza erano territorialmente rilevanti *nel paese in cui sono effettuate le operazioni intermedie*: erano pertanto soggette a IVA in Italia, e non nel paese di residenza del prestatore, le intermediazioni relative a cessioni di beni o a prestazioni di servizi effettuate nel nostro paese.

In deroga a tale criterio di tassazione, era però stabilito che le intermediazioni rese da prestatori nazionali nei confronti di soggetti passivi identificati in altri Stati membri dell'Unione europea sono territorialmente rilevanti in tali Stati, anche se le operazioni intermedie sono effettuate in Italia.

Infine, le intermediazioni rese nei confronti di soggetti passivi residenti si consideravano in ogni caso effettuate in Italia, indipendentemente, dal luogo di effettuazione delle operazioni intermedie.

Si rammenta che le disposizioni sopra richiamate in materia di territorialità delle prestazioni di servizi sono state in seguito trasfuse nell'art. 7-ter del decreto IVA (vedere più avanti).

⁴ Secondo quanto sottolinea l'Assonime, «... le prestazioni di intermediazione autonomamente disciplinate sono quelle afferenti ai trasporti intracomunitari e le prestazioni a questi accessorie di cui ai commi 5 e 6 dell'art. 40 del decreto legge n. 331 del 1993, nonché quelle relative alle operazioni indicate nella lett. d) del quarto comma dell'art. 7 del d.p.r. n. 633 del 1972 (corrispondenti a quelle elencate nell'art. 9, par. 2, lett. e) della sesta direttiva IVA), che sono: prestazioni di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto; cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne; prestazioni pubblicitarie e di consulenza ed assistenza tecnica e legale, comprese quelle di formazione ed addestramento del personale; servizi di telecomunicazione, radiodiffusione e televisione; servizi resi tramite mezzi elettronici, nonché di elaborazione e fornitura di dati; operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative; prestazioni relative a prestiti di personale; concessioni di accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica; servizi di trasporto o trasmissione di tali ultimi beni e le forniture di altri servizi direttamente collegati; cessioni di contratti relativi alle prestazioni di sportivi professionisti».

Le disposizioni riguardanti le intermediazioni

Il dubbio sull'eventuale non conformità al diritto comunitario per le norme in esame (in particolare per quanto atteneva all'evidenziato contrasto con l'art. 153 della direttiva n. 2006/112/CE del 2006, sull'irrilevanza, agli effetti dell'IVA, delle intermediazioni relative a operazioni effettuate fuori della Comunità) era stato sollevato in varie sedi, e affrontato anche dalla prassi interpretativa ufficiale, con indicazioni che anticipavano le successive modificazioni normative⁵.

L'orientamento interpretativo dell'Agenzia è stato confermato dalla legge Comunitaria 2008, che, integrando l'ultimo periodo dell'allora vigente lettera f-*quinquies* del quarto comma dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972, stabiliva espressamente che le intermediazioni rese nei confronti di committenti soggetti d'imposta nazionali erano territorialmente rilevanti in Italia non già in «ogni caso», bensì solo quando le operazioni intermedie sono effettuate nel territorio comunitario (cioè in Italia o in un altro Stato membro).

L'abrogazione dell'art. 40, c. 8, D.L. n. 331/1993

L'ottavo comma dell'art. 40 stabiliva che «le prestazioni di intermediazione, diverse da quelle indicate nei commi 5 e 6 e da quelle relative alle prestazioni di cui all' articolo 7, quarto comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 26-10-1972, n. 633 , relative ad operazioni su beni mobili, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se relative ad operazioni ivi effettuate, con esclusione delle prestazioni di intermediazione rese a soggetti passivi in altro Stato membro. Se il committente della prestazione di intermediazione è soggetto passivo d' imposta nel territorio dello Stato la prestazione si considera ivi effettuata ancorché l'operazione cui l'intermediazione si riferisce sia effettuata in altro Stato membro».

⁵ Cfr. La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 437/E del 2009, poco sopra esaminata.

Confermando il manifestato orientamento dell’Agenzia delle Entrate, la legge Comunitaria ha disposto **l’espressa abrogazione** della norma sulle intermediazioni comunitarie, con la conseguente applicazione generalizzata dei criteri di territorialità stabiliti dalla lettera f-*quinquies* per **tutte le fattispecie di intermediazioni**, comprese quelle relative alle operazioni intracomunitarie relative a beni mobili.

L’autofatturazione

L’autofattura quale corretta modalità per l’assolvimento dell’IVA da parte del committente è stata codificata dall’art. 24, quarto comma, lettera d), della legge Comunitaria, il quale ha integrato il testo dell’art. 17, terzo comma, del decreto IVA prevedendo che per tutte le intermediazioni – rese da soggetti sia comunitari, sia non comunitari – si applichi la regola indicata.

L’eliminazione dell’ottavo comma dell’art. 40 del D.L. n. 331/1993, l’Assonime osserva infine che essa comporta l’applicazione generalizzata dei criteri di territorialità previsti dalla lettera f-*quinquies* a tutte le fattispecie di intermediazioni, comprese quelle relative alle operazioni intracomunitarie che riguardano beni, le quali vengono ora a configurare **operazioni escluse dal campo di applicazione dell’IVA per carenza del presupposto territoriale d’imposizione e non più operazioni non imponibili**. La conseguenza di ciò è che « .. i prestatori nazionali non devono porre in essere, agli effetti dell’IVA, alcun adempimento all’atto dell’incasso del relativo corrispettivo da parte dei propri committenti». «Tali operazioni, pertanto, non confluiscono più nella dichiarazione annuale IVA presentata da questi soggetti, risultando irrilevanti anche agli ulteriori effetti della determinazione del relativo “status” di esportatore abituale e della costituzione del “plafond” da loro spendibile».

La riformulazione delle norme sulle prestazioni di servizi

L'art. 1 del D.Lgs. 11.2.2010, n. 18, ha introdotto nel decreto IVA il nuovo art. 7-ter, che allo stato racchiude le disposizioni in materia di territorialità delle prestazioni di servizi.

L'articolo esplica i propri effetti con decorrenza dal primo gennaio 2010.

Esso stabilisce che:

«1. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

- a) ***quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;***
- b) ***quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.***

2. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese:

- a) *i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;*
- b) *gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;*
- c) *gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto».*

L'art. 7-ter disciplina il presupposto territoriale generale delle prestazioni di servizi, mentre negli articoli successivi trovano posto diverse disposizioni derogatorie.

In particolare, stabilisce l'art. 7-sexies (con riguardo alle operazioni effettuate dal primo gennaio 2013) che:

«1. In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, lettera b), si considerano effettuate nel territorio dello Stato **se rese a committenti non soggetti passivi:**

a) le prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente, quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano effettuate nel territorio dello Stato;

b) le prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;

c) le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni, quando la relativa esecuzione ha inizio nel territorio dello Stato;

d) le prestazioni di lavorazione, nonché le perizie, relative a beni mobili materiali e le operazioni rese in attività accessorie ai trasporti, quali quelle di carico, scarico, movimentazione e simili, quando sono eseguite nel territorio dello Stato;

e) le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto diversi dalle imbarcazioni da diporto, quando il committente e' domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni se rese ad un soggetto domiciliato e residente al di fuori del territorio della Comunità si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate;

e-bis) le prestazioni di cui alla lettera e) relative ad imbarcazioni da diporto, sempre che l'imbarcazione sia effettivamente messa a disposizione nel territorio dello Stato e la prestazione sia resa da soggetti passivi ivi stabiliti e sia utilizzata nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni, se l'imbarcazione da diporto e' messa a disposizione in uno Stato estero fuori della Comunità ed il prestatore e' stabilito in quello stesso Stato, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate. Alle medesime prestazioni, quando

l'imbarcazione da diporto è messa a disposizione in uno Stato diverso da quello di stabilimento del prestatore, si applica la lettera e);

f) le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità, quando il committente e' domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero.

g) le prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, quando sono rese da prestatori stabiliti nel territorio dello Stato a committenti residenti o domiciliati nel territorio della Comunità e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni se rese da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate».

Il momento di effettuazione delle operazioni

Nuove disposizioni sono state introdotte, con effetti sulla disciplina IVA delle prestazioni di servizi, a opera dell'art. 8, secondo comma, della L. 15.12.2011, n. 217 (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 UE.

In particolare, le innovazioni si riferiscono all'individuazione del momento di effettuazione delle operazioni (art. 6, sesto comma, D.P.R. n. 633/1972).

Per le prestazioni ricevute da un operatore UE o extra UE, il committente nazionale soggetto passivo ai fini IVA è debitore d'imposta e deve assolvere l'IVA mediante il meccanismo dell'inversione contabile (prestazione UE) ovvero dell'autofattura (prestazione extra UE), mentre per le prestazioni rese nei confronti di un committente soggetto passivo UE e/o extra UE, sebbene non rilevanti nel territorio dello Stato, ricorre

sempre l'obbligo di emissione della fattura (art. 21, comma 6-*bis*, D.P.R. n. 633/1972).

Occorre quindi individuare correttamente il momento di effettuazione delle prestazioni, per poter adempiere tempestivamente agli obblighi relativi all'integrazione e alla registrazione della fattura, ovvero all'emissione e alla registrazione dell'autofattura, all'emissione della fattura per le operazioni attive, alla liquidazione e all'eventuale versamento dell'imposta.

Su tali questioni è intervenuta la **circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 16/E del 21.5.2013**, fornendo i seguenti chiarimenti:

- relativamente alle prestazioni uniche, rileva il momento di ultimazione del servizio, mentre per le prestazioni periodiche o continuative occorre guardare alla data di maturazione dei corrispettivi;
- il pagamento anticipato, anche parziale, del corrispettivo integra in ogni caso il momento impositivo, con la conseguenza che il committente italiano, in quanto debitore d'imposta, è obbligato ad applicare la procedura di inversione contabile (se il prestatore è stabilito in altro Paese UE), ovvero quella di autofatturazione (se il prestatore è stabilito al di fuori della UE).

In merito alla distinzione tra prestazioni erogate in un'unica soluzione e prestazioni continuative o periodiche, il contenuto e la finalità dell'obbligazione contrattuale sono determinanti per la qualificazione della prestazione, e quindi anche per l'individuazione del relativo momento impositivo.

Se sussiste uno sfasamento temporale tra l'ultimazione della prestazione e la sua conoscenza da parte del committente, l'individuazione del momento rilevante viene effettuata guardando ai 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.

Se il corrispettivo non risulta determinabile perché la sua quantificazione dipende da elementi fattuali non ancora realizzati e, quindi, non conosciuti dalle controparti alla data di effettuazione dell'operazione, il momento impositivo si considera integrato nel momento in cui tali elementi divengono noti, purché i particolari criteri di individuazione del momento di ultimazione della prestazione o di maturazione del corrispettivo siano preventivamente stabiliti in sede contrattuale.

Se, nell'ambito delle prestazioni di servizi uniche prolungate nel tempo (che si compiono in un lungo arco temporale con stati di avanzamento dei lavori), vengono pagati corrispettivi anteriormente all'ultimazione della prestazione, si applica la deroga prevista dall'art. 6, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972, vale a dire l'applicazione dell'IVA nel momento del pagamento e limitatamente all'importo pagato.

In coerenza con quanto affermato nella circolare n. 35/E del 20.9.2012 (risposta 3.1), per motivi di certezza e semplificazione la fattura emessa dal prestatore stabilito in altro Paese UE può essere assunta come indice di effettuazione dell'operazione; è quindi con il ricevimento (e non con l'emissione) del documento che il committente italiano applica l'IVA con la procedura di integrazione e di registrazione di cui agli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993.

La stessa conclusione è stata estesa all'ipotesi in cui il prestatore sia stabilito in un Paese extra-UE in relazione all'obbligo di emissione dell'autofattura.

23 ottobre 2014

Fabio Carriolo