

Parere n. 7 dell'8 marzo 2012

Fondazione studi consulenti del lavoro

Nuove regole sul reverse charge dal 17 marzo 2012

IL QUESITO

Chiedo cortesemente di avere un quadro delle imminenti modifiche alla normativa Iva relative alle operazioni con l'estero in materia di servizi, anche dal punto di vista strettamente operativo.

PREMESSA

A decorrere dal 17 marzo 2012 entrano in vigore le modifiche introdotte dalla Legge comunitaria 2010 riferite alla disciplina Iva relativa agli acquisti di servizi forniti da soggetti non residenti.

Occorrerà al riguardo prestare attenzione ad alcune tipologie di servizi, poiché le nuove disposizioni hanno impatto sull'individuazione del momento di effettuazione dell'operazione e, dunque, sui conseguenti adempimenti contabili e fiscali del soggetto passivo Iva nazionale che riceve il servizio stesso. Ciò che invece non viene intaccato dalle predette modifiche normative è il criterio che individua il soggetto debitore dell'Iva: ed, infatti, per le prestazioni di servizi effettuate da soggetti non residenti continua ad applicarsi l'inversione dell'onere tributario, cd. "reverse charge", ai sensi dell'[articolo 17](#), secondo comma, DPR n. 633/1972. Ciò comporta che gli obblighi IVA relativi a tutte le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da operatori economici non residenti verso soggetti passivi stabiliti in Italia sono adempiuti da questi ultimi.

OPERAZIONI EFFETTUATE SINO AL 16 MARZO 2012

Per le prestazioni di servizi effettuate antecedentemente alla data del 17 marzo 2012, il momento impositivo Iva si realizza di regola all'atto del pagamento del corrispettivo da parte del soggetto italiano, fermo restando che in caso di fatturazione anticipata da parte dell'operatore estero, l'operazione si considera comunque realizzata ai fini IVA limitatamente all'importo fatturato, talchè questo è il momento rilevante ai fini della applicazione del reverse charge.

Sempre fino alla predetta data del 16 marzo 2012, le prestazioni di servizi effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un anno, se rese da un soggetto passivo stabilito in altro Stato UE nei confronti di un soggetto passivo stabilito nella UE e senza che le stesse abbiano comportato versamenti di acconti o pagamenti, anche parziali, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino alla conclusione delle prestazioni stesse.

Come ora detto, per le operazioni di servizi effettuate prima del 17 marzo 2012, il criterio di applicazione del reverse charge è rappresentato dal meccanismo contabile dell'autofatturazione.

Tuttavia, per le prestazioni di servizi generiche rese da un soggetto

passivo Iva stabilito in un altro Stato membro della UE nei confronti di un soggetto passivo Iva stabilito in Italia ([art. 7-ter](#), comma 1, DPR n. 633/72), gli obblighi di (auto)fatturazione previsti in capo al destinatario dei servizi possono essere adempiuti mediante la materiale integrazione del documento emesso dal soggetto estero (CM [n. 12/2010](#)) (i.e., integrazione del documento estero con l'iva nazionale e annotazione del medesimo nell'iva acquisti, fotocopia del medesimo e annotazione nell'iva vendite). La fattura si considera comunque emessa dal soggetto passivo stabilito in Italia, a norma dell'articolo 17, secondo comma, del Decreto IVA, secondo le sopra descritte regole relative all'individuazione del momento di effettuazione dell'operazione.

In entrambe le ipotesi (autofattura o documento integrato), il soggetto passivo nazionale annota il predetto documento:

- entro il termine di quindici giorni dalla emissione, distintamente dalle altre fatture, sul registro delle fatture o in quello dei corrispettivi di cui rispettivamente agli [articoli 23](#) e [24](#) del DPR n. 633 del 1972;

- anteriormente alla liquidazione periodica ovvero alla dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta, nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 dello stesso decreto presidenziale.

Dunque, per le prestazioni di servizi in questione il momento di effettuazione dell'operazione e il momento di esigibilità dell'imposta coincidono, per cui, ad esempio, un acquisto con pagamento effettuato il 27 febbraio 2012 dovrà considerarsi effettuato ed esigibile in tale data.

OPERAZIONI EFFETTUATE A DECORRERE DAL 17 MARZO 2012

Per le prestazioni di servizi "generiche" rese:

- da un soggetto passivo Iva estero nei confronti di un soggetto passivo Iva stabilito nel territorio dello Stato (art. 7-ter, comma 1, del Decreto IVA);

- da un soggetto passivo Iva stabilito nel territorio dello Stato verso un soggetto passivo Iva che non è ivi stabilito,

- effettuate dal 17 marzo 2012, cambia il criterio di individuazione del momento impositivo ([articolo 8](#), comma 2, lett. a), n. 2), della Legge comunitaria 2010 - legge del 15 dicembre 2011, n. 217).

Per esse, infatti, occorrerà fare riferimento:

- al momento in cui la prestazione viene ultimata;

- o, laddove l'operazione sia di carattere periodico o continuativo, al momento di maturazione dei corrispettivi.

Laddove, poi, anteriormente a tale momento venga, in tutto o in parte, pagato il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo pagato, all'atto del pagamento.

Per le restanti prestazioni di servizi (prestazioni di servizi non "generiche" verso soggetti passivi, [artt. 7-quater](#) e seguenti del DPR n. 633 del 1972) rimane, invece, immutato il criterio previgente, vale a dire il primo momento tra pagamento della fattura o ricevimento della fattura.

Ora, limitatamente alle prestazioni di servizi "generiche" rese da un soggetto passivo Iva stabilito in un altro Stato membro della UE nei confronti di un soggetto passivo Iva stabilito in Italia effettuate a partire dal 17 marzo 2012 viene prevista, obbligatoriamente (e non più facoltativamente), l'integrazione della fattura emessa dal fornitore estero, secondo le disposizioni di cui [articoli 46](#) e [47](#) del Decreto IVA DL n. 331/1993 (articolo 8, comma 2, lett. g), della Legge comunitaria 2010), vale a dire il metodo del reverse charge propriamente detto.

In questo caso, l'integrazione e la successiva annotazione sui registri IVA devono avvenire:

- entro il mese di ricevimento della fattura;
- anche successivamente, ma in ogni caso prima dello scadere del termine di 15 giorni dal suddetto ricevimento.

In caso di mancata ricezione della fattura del prestatore UE, i suddetti adempimenti devono, invece, avvenire entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Per tutte le prestazioni di servizi rese da soggetti extra UE e per quelle cui si applicano criteri impositivi "in deroga" effettuate da soggetti UE (ad esempio, prestazioni di servizi relativi a beni immobili), continua, invece, ad applicarsi il meccanismo dell'autofatturazione.

ADEMPIMENTI INTRA

Alla luce del nuovo obbligo di integrazione della fattura emessa dal fornitore UE in relazione alla effettuazione di prestazioni di servizi generiche, per queste operazioni l'esigibilità dell'imposta (la quale rileva anche ai fini degli adempimenti Intrastat) non coincide più con il momento di effettuazione dell'operazione, bensì sorge:

- nel mese in cui la fattura perviene al destinatario;
- o, in assenza della fattura, entro il mese, successivo alla data in cui viene emessa l'autofattura che regolarizza l'operazione.

Normativa di riferimento

DPR n. 633/1972 - [articolo 7-ter](#) e [7-quater](#)

DPR n. 633/1972 - [articolo 17](#), secondo comma

DPR n. 633/1972 - [articoli 23](#), [24](#) e [25](#)

Legge comunitaria 2010 (Legge del 15 dicembre 2011, n. 217) - [articolo 8](#), comma 2, lett. a), n. 2)

Legge comunitaria 2010 (Legge del 15 dicembre 2011, n. 217) - articolo 8, comma 2, lett. g), n. 2)

DL n. 331/1993 - [articoli 46](#) e [47](#)

Prassi di riferimento

Circolare Agenzia delle entrate [n. 12/E](#) del 2010