

Autofattura versus integrazione: più chiare le regole dal 2013

a cura di Francesco Zuech

Il pacchetto delle novità in materia di fatturazione introdotto dalla Legge di Stabilità 2013¹³ ed in vigore per le operazioni effettuate a partire dal 1 gennaio 2013¹⁴ annovera numerose novità anche sul versante degli acquisti da non residenti. Si tratta, in particolare, di novità che razionalizzano la tecnica applicativa del *reverse charge* e “mitigano” (anche se non le risolvono completamente) le problematiche legate alla puntuale individuazione (per i servizi generali nel B2B internazionale) del momento di ultimazione.

Tecnica applicativa del *reverse charge* nelle forniture di non residenti

Il comma 325, lett. b), della citata Legge di Stabilità ha modificato l'art.17, co.2, del DPR n.633/72 mettendo ordine nella disciplina della tecnica applicativa del *reverse charge* da adottare per le forniture effettuate da operatori non residenti territorialmente rilevanti in Italia.

Art.17, co.2, DPR n.633/72	
Testo in vigore fino al 31/12/12	Testo in vigore dal 01/01/13
<p><i>Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'art.7-ter, co.2, lett. b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti. Nel caso delle prestazioni di servizi di cui all'art.7-ter rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione, il committente adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del D.L. n.331/93, convertito, con modificazioni, dalla L. n.427/93, e successive modificazioni.</i></p>	<p><i>Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'art.7-ter, co.2, lett. b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del D.L. n.331/93, convertito, con modificazioni, dalla L. n.427/93.</i></p>

Com'è noto la norma era già stata oggetto di recenti modifiche ad opera della Legge n.217/11 (Comunitaria 2010)¹⁵ che, a partire dalle operazioni effettuate dal 17/3/12, ha introdotto, anche dal punto di vista normativo, quello che la prassi dell'Agenzia ([C.M. n.12/E/10](#)) aveva già ammesso in via di semplificazione e cioè l'applicazione della tecnica dell'integrazione per i servizi generali (art.7-ter, co.1, lett. a) resi da prestatori stabiliti in un altro Stato Ue (B2B). Si tratta dello stesso sistema (si veda il rinvio agli articoli 46 e 47 del D.L. n.331/93) previsto per gli acquisti intracomunitari di beni per i quali la Riforma Iva del 2010 (D.Lgs. n.18/10) non aveva apportato alcuna modifica e che ha consentito (e

¹³ Art.1, commi da 324 a 335, della L. n.228/12, in recepimento della Direttiva 2010/45/UE recante modifiche alla Direttiva 2006/112/CE.

¹⁴ In tale senso comma 335.

¹⁵ Vedi F. Zuech, "Comunitaria 2010: complicazioni in vista per la gestione dei servizi internazionali" in *La Circolare Tributaria* n.10/12.

consente tutt'ora) di "mitigare" le difficoltà operative legate all'individuazione del momento di effettuazione dei servizi internazionali che, ricordiamolo, dal citato 17/3/12, fermo restando l'effetto "anticipatorio" del pagamento (ma non più della fatturazione anticipata), sono legati all'ultimazione (o maturazione) del servizio (art.6, co.6, DPR n.633/72). Il Legislatore non era però intervenuto anche per i servizi speciali (art.7-*quater* e 7-*quinquies*)¹⁶ per i quali il momento di effettuazione è rimasto legato (tanto per i rapporti interni che per quelli internazionali) alla tradizionale regola del pagamento (art.6, co.3) né per gli altri acquisti di beni territoriali in Italia¹⁷. Dal punto di viste della tecnica applicativa del *reverse charge* (autofattura o integrazione) si era venuta a creare, insomma, una situazione piuttosto variegata di regole mutevoli a seconda non solo del luogo di stabilimento del fornitore ma anche del tipo di fornitura. Alla problematica ha opportunamente messo una "pezza" il Legislatore nel 2013 modificando il secondo periodo del citato comma secondo dell'art.17 che oggi, semplicemente, prevede quanto segue¹⁸:

se il fornitore è stabilito in un altro Stato UE	▶	la tecnica è sempre quella dell' integrazione ;
se il fornitore è stabilito in un Paese <i>extra</i> UE	▶	la tecnica rimane quella dell' autofattura .

Nel precisare che le due tecniche non sono alternative¹⁹, la novità può altresì essere meglio compresa analizzando la tavola 1 nonché gli esempi riportati nella Tavola 3. Dal punto di vista operativo (pur non essendo richiesto dalla normativa) si suggerisce di tenere comunque distinte in fase di registrazione (con distinti codici norma/aliquota) le ipotesi degli acquisti intracomunitari di beni (la cui integrazione è autonomamente governata dal citato art.46) dagli altri acquisti territoriali effettuati da fornitori Ue (per i quali l'integrazione ex art.46 avviene in forza del rinvio dell'art.17) poiché è ragionevole ipotizzare che tale distinzione continuerà ad operare anche in futuro nel quadro VJ della dichiarazione annuale Iva.

Tavola 1 TECNICA DEL *REVERSE* NEGLI ACQUISTI DA NON RESIDENTI

Casistica	Fino al 31/12/12	Dal 01/01/13
Acquisti di servizi generali da non residenti <i>extra</i> Ue	Autofattura art.17, co.2	Autofattura art.17, co.2
Acquisti di servizi generali da fornitore Ue	Integrazione della fattura (combinato disposto art.17, co.2, DPR n.633/72 e art.46 D.L. n.331/93)	Integrazione fattura fornitore Ue (combinato disposto art.17, co.2, DPR n.633/72 e art.46, D.L. n.331/93)

¹⁶ Tralasciamo di citare gli articoli 7-*sexies* e 7-*septies* poiché relativi ad operazioni B2C che non interessano la tematica dell'inversione contabile.

¹⁷ Ci riferiamo agli acquisti diversi da quelli intracomunitari di beni disciplinati "autonomamente" (senza cioè alcun rinvio operato dall'art.17) dai citati art.46 e 47 del D.L. n.331/93 nonché dalle importazioni doganali regolate dagli art.67 ss. del DPR n.633/72. È il caso, ad esempio, di vendita da parte del non residente di beni che si trovano già in Italia (siano essi veicolate o meno attraverso un una posizione di identificazione o rappresentanza fiscale in Italia).

¹⁸ Ci riferiamo, ovviamente, alle operazioni che risultano territoriali in Italia per le quali il primo periodo del medesimo art.17 pone sempre a carico del cessionario/committente soggetto passivo nazionale il compito di assolvere gli adempimenti Iva in *reverse charge* qualora il fornitore non sia stabilito in Italia (e cioè non sia residente oppure una stabile organizzazione in Italia di un non residente).

¹⁹ Purtroppo non è possibile affermare che l'irrituale adozione dell'una piuttosto che dell'altra tecnica sia indolore. Basti citare le (sorprendenti) conclusioni della sentenza della Corte di Cassazione n.10809/10 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 (all'epoca dei fatti), 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 di Città del Vaticano. Appare peraltro utile osservare che se tale fatto fosse avvenuto nel 2013 nulla avrebbe, invece, potuto eccepire l'Agenzia delle Entrate considerato che a fronte dell'acquisto in questione (un'importazione da Città di Vaticano ex art.71) il cessionario nazionale avrebbe (sulla base del nuovo disposto normativo) dovuto proprio integrare la fattura del fornitore portoghese.

Altri acquisti territoriali da non residenti (servizi speciali o beni)	Autofattura art.17, co.2	Autofattura art.17, co.2 quando il fornitore è <i>extra Ue</i>
		Integrazione fattura quando il fornitore è <i>Ue</i> (combinato disposto art.17, co.2, DPR n.633/72 e art.46 D.L. n.331/93)
Acquisti intracomunitari di beni	Integrazione fattura fornitore <i>Ue</i> (art.46, D.L. n.331/93)	Integrazione fattura fornitore <i>Ue</i> (art.46, D.L. n.331/93)

Ciò premesso, appare altresì utile evidenziare (vedasi la successiva tavola 2) quali sono le principali differenze fra le due tecniche, salvo aggiungere che:

- ➔ nulla è cambiato circa la necessità di operare una distinta annotazione (vedasi art.47, co.1) per gli acquisti intracomunitari oppure di adottare, laddove ritenuto più agevole, i registri sezionali (o le registrazioni a blocchi);
- ➔ nel caso di integrazione della fattura relativa ad un acquisto senza pagamento dell'imposta, non imponibile o esente (si veda il novellato art.46, co.1, del D.L. n.331/93), ma lo stesso discorso vale anche per l'autofattura (combinato disposto dell'art.21, co.5 e co.6), deve essere indicato il titolo ("operazione non soggetta", "operazione non imponibile" o "operazione esente") mentre l'indicazione della relativa norma (nazionale o comunitaria), dal 2013, come per le operazioni attive, è solo eventuale e non più obbligatoria²⁰;
- ➔ dal 2013 è possibile usufruire (come vedremo nel paragrafo successivo) di termini leggermente più "dilatati" entro i quali applicare il *reverse charge*.

Tavola 2 **TECNICHE A CONFRONTO**

Adempimenti	Autofattura Art.17, co.2, DPR n.633/72	Integrazione ex art.17, co.2, D.P.R. n.633/72 e/o art.46, co.1, D.L. n.331/93
Emissione di documenti da parte del cessionario/committente	Sì, in unico esemplare (art. 21, co.5) con obbligo di indicare la dicitura "autofatturazione" (art.21, co.6-ter)	No, si usa la fattura del fornitore
Vantaggi/svantaggi	Tutti i dati devono essere indicati dal cessionario/committente	La maggior parte dei dati sono già contenuti nella fattura emessa dal fornitore (1)
Termini per l'adempimento	Fino al 31/12/12: in linea normativa fatturazione "immediata" (momento di effettuazione ai sensi dell'art.6) salve alcune aperture di prassi (2) Dal 01/01/13: si ritiene siano applicabili i nuovi termini per la fatturazione differita nel rispetto delle condizioni previste dall'art.21, co.4, lett. a) e d)	Non previsto (vale la tempistica della registrazione)

²⁰ L'indicazione del riferimento normativo, ad avviso di chi scrive, rimane comunque pur sempre opportuna al fine di meglio disporre dei dati per la compilazione della dichiarazione annuale Iva.

Termine di registrazione nel registro fatture attive (art.23) o corrispettivi (art.24)	Fino al 31/12/12: entro 15 gg e con riferimento alla data di emissione (salvo imputazione nel mese di consegna/spedizione per acquisti documentati da Ddt)	Fino al 31/12/2012: entro il mese di ricevimento o entro 15 gg ma, comunque, con riferimento al mese di ricevimento (3)
	Dal 01/01/13: entro 15 gg e con riferimento alla data di emissione, salvo imputazione al mese di effettuazione per la fatturazione differita nei casi della lettera a) e d) dell'art.21, co.4	Dal 01/01/13: entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura e con riferimento al mese precedente (4)
Registrazione nel registro fatture passive (art.25)	Registrazione anteriormente alla liquidazione periodica (o d.a. Iva) in cui viene esercitato il diritto alla detrazione dell'Iva	Fino al 31/12/2012: entro il mese di ricevimento (3)
		Dal 01/01/13: anteriormente alla liquidazione periodica in cui viene esercitato il diritto alla detrazione (4)
Detrazione dell'Iva passiva	Secondo le regole ordinarie	Secondo le regole ordinarie
Autofattura per mancato ricevimento fattura fornitore	/	SI (5)
<p>(1) Il cessionario, previa eventuale conversione in euro, si limita ad indicare, aliquota, Iva e/o titolo di non applicazione dell'imposta oltre a protocollare la stessa.</p> <p>(2) Già prima del 2013 l'Agenzia ha riconosciuto la praticabilità della fatturazione riepilogativa mensile per i servizi resi da fornitori esteri (C.M. n.29/E/11, §2.3) e per le cessioni territoriali, con Ddt, effettuate dai medesimi soggetti (C.M. n.37/E/11 § 4.3).</p> <p>(3) Art.47, co.1, D.L. n.331/93 nella versione in vigore per le operazioni effettuate fino al 31/12/12.</p> <p>(4) Art.47, co.1, D.L. n.331/93 nella versione in vigore per le operazioni effettuate dal 01/01/13.</p> <p>(5) Art. 6, co.5, D.L. n.331/93 per acquisto intracomunitario di beni e, dal 17/3/12, anche di servizi generali intracomunitari nonché dal 01/01/13 anche per gli altri acquisti non territoriali da fornitore Ue.</p>		

La tempistica applicativa dell'autofattura ex art.17, co.2 (fornitori extra Ue)

L'analisi della tecnica normativa va necessariamente abbinata a quella della diversa tempistica entro cui assolvere l'imposta mediante il meccanismo del *reverse charge*. Anche da questo versante la Legge di Stabilità ha introdotto sensibili novità sia per quanto riguarda le autofatture per acquisti da fornitori *extra Ue* che per quanto concerne l'integrazione delle fatture emesse da fornitori comunitari. Partiamo dal caso delle autofatture ex art.17, co.2 (fornitori *extra Ue*).

Per gli acquisti di servizi generali (vedasi l'esempio 1 in Tavola 3), si ritiene sia pacificamente applicabile (si veda, a seguire, il richiamo alle prestazioni "ricevute") la nuova ipotesi di fatturazione differita contemplata dall'art.21, co.4, lett. d) che sancisce la possibilità "*per le prestazioni di servizi di cui all'art.6, co.6, primo periodo (nдр leggasi servizi generali diversi da quelli ultrannuali che non prevedono il pagamento di corrispettivi o acconti²¹), rese o ricevute da un soggetto passivo stabilito fuori dell'Unione europea*" di emettere la fattura "*entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione*" con obbligo, però, ai sensi del novellato art.23, secondo periodo, di

²¹ Per i servizi ultrannuali per i quali è previsto, sin dall'inizio, una durata pluriennale senza pagamento di corrispettivi, si ritiene siano ancora valide (anche dopo il 31/12/12), le indicazioni fornite dalla C.M. n.37/E/2011, § 4.4, in base alle quali: (i) in primo luogo, è necessario attendere che siano trascorsi dodici mesi per annoverare le prestazioni ricevute tra quelle interessate dalla disposizione in esame; (ii) il momento dell'effettuazione delle prestazioni di servizio che rispondono al requisito precedente è comunque il 31 dicembre di ciascun anno (vedasi esempio 3 in Tavola 3).

registrarla “entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione delle operazioni”. Tale impianto permette di assorbire (almeno in parte) le problematiche, sorte a decorrere dal 17 marzo 2012, legate all'impossibilità di conciliare la previgente tempistica della fatturazione immediata con il criterio dell'ultimazione/ maturazione nei servizi generali internazionali. Il differimento garantito dalla norma citata riguarda solamente l'acquisto di servizi generali, tuttavia, ad avviso di chi scrive, anche per gli altri acquisti territoriali (beni o servizi speciali) da fornitori *extra Ue*, pare che la possibilità di derogare alla regola della fatturazione immediata possa trovare spazio nel nuovo art.21, co.4, lett. a) che consente (facoltà) la fatturazione differita, sempre entro il 15 del mese successivo, purché unica nei confronti dello stesso soggetto, riepilogativa per mese solare e dettagliata per operazione, nei seguenti casi:

- “per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con DPR n.472/96”;
- “per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto”.

Su cosa si debba intendere (nel caso dei servizi) per “idonea documentazione” sarà importante conoscere l'interpretazione dell'Agenzia, tuttavia, viene spontaneo immaginare che si tratti di documentazione contrattuale oppure di altra documentazione che attesti l'esistenza dell'operazione (ad esempio la lettera di vettura per i servizi di trasporto, il rapportino tecnico nel caso di interventi di manutenzione, l'estratto conto rilasciato dalla casa mandante per gli agenti di commercio, ecc.). La norma richiede che la fattura verso lo stesso cliente sia riepilogativa per mese e che rechi il dettaglio delle operazioni (il riepilogo, peraltro, potrebbe riguardare tanto le cessioni con Ddt che i servizi con idonea documentazione). Considerato che stiamo parlando di una deroga al criterio ordinario della fattura singola e immediata e che, nei servizi interni (e in quelli speciali anche internazionali), il momento di effettuazione rimane legato al pagamento del corrispettivo (art.6, co.3), pare ragionevole concludere come la facoltà sia ammessa anche in presenza di più pagamenti anticipati eseguiti nello stesso mese. Tornando, infine, ai servizi generali dell'art.7-ter giova osservare che la fatturazione differita della retro citata lettera d) parrebbe ammessa solo per il singolo servizio e non anche per in modo riepilogativo mensile (come nella lettera a). Tale conclusione appare tuttavia irragionevole e in controtendenza rispetto alle aperture della recente prassi ante 2013 che, proprio in tema di autofattura, ha già riconosciuto la praticabilità della fatturazione riepilogativa mensile per i servizi resi da fornitori esteri ([C.M. n.29/E/11](#), §2.3), così come per le cessioni territoriali, con Ddt, effettuate dai medesimi soggetti ([C.M. n.37/E/11](#) § 4.3). In conclusione, nel rispetto delle condizioni della lettera a), ad avviso di chi scrive, l'autofatturazione mensile riepilogativa entro il 15 del mese successivo appare pertanto praticabile tanto per le altre operazioni territoriali quanto per i servizi generali disciplinati nella lettera d), fermo restando che in entrambi i casi l'art.23 impone l'imputazione della registrazione al mese di effettuazione dei servizi.

La tempistica applicativa dell'integrazione (fornitori Ue)

Per quanto riguarda i termini entro i quali applicare il *reverse charge* con la tecnica dell'integrazione vanno rilevate due modifiche:

- ☉ una all'art.47, co.1 relativa ai termini di registrazione della fattura integrata;
- ☉ l'altra all'art.46, co.5, del D.L. n.331/93 per l'ipotesi di autofattura per mancato ricevimento, entro determinati termini, della fattura del fornitore Ue.

A ciò si aggiungano, come vedremo nel paragrafo successivo, alcune modifiche in materia di momento di effettuazione degli acquisti e cessioni intracomunitarie di beni che (ovviamente) influenzano il punto di partenza per il computo dei termini di registrazione in analisi.

Art.47, co.1, del D.L. n.331/93

Fino al 31/12/12	Dal 01/01/13
<p><i>Le fatture relative agli acquisti intracomunitari di cui all'art.38, commi 2 e 3, lettera b), previa integrazione a norma del primo periodo dello stesso comma, devono essere annotate, entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento, e con riferimento al relativo mese, distintamente nel registro di cui all'art.23 del DPR n.633/72, secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo delle operazioni espresso in valuta estera.</i></p> <p><i>Le fatture di cui all'art.46, co.5, devono essere annotate entro il mese di emissione.</i></p> <p><i>Le fatture devono essere annotate distintamente, nei termini previsti dai precedenti periodi, anche nel registro di cui all'art.25 del predetto decreto, con riferimento rispettivamente al mese di ricevimento ovvero al mese di emissione.</i></p>	<p><i>Le fatture relative agli acquisti intracomunitari di cui all'art.38, commi 2 e 3, lettera b), previa integrazione a norma dell'art.46, co.1, sono annotate distintamente, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente, nel registro di cui all'art.23 del DPR n.63372, secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo delle operazioni espresso in valuta estera.</i></p> <p><i>Le fatture di cui all'art.46, co.5, sono annotate entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente.</i></p> <p><i>Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta, le fatture sono annotate distintamente anche nel registro di cui all'art.25 del predetto decreto.</i></p>

L'art.47, co.1 prevede che per gli acquisti intracomunitari di beni e, in forza del rinvio dell'art.17, co.2, per gli altri acquisti (servizi e acquisti interni di beni) che la fattura ricevuta, previa integrazione (con l'Iva o con il titolo di non applicazione), vada registrata nel registro vendite entro il 15 del mese successivo a quello di ricevimento della stessa ma con imputazione al mese precedente (quello di arrivo della fattura) e l'art.46, co.5 dispone che se la fattura non arriva entro il secondo mese da quello di effettuazione²² allora bisogna emettere autofattura ai sensi dell'art.46, co.5, entro i 15 giorni successivi ed annotarla, però, anche in questo caso, con riferimento al mese precedente (cioè quello in cui spira il secondo mese di tolleranza). La tempistica, in quest'ultimo caso, è stata sostanzialmente ampliata poiché a differenza della versione in vigore fino al 31/12/12 (vedasi a seguire) per il cessionario/committente l'obbligo di sostituirsi con l'autofattura scatta solo alla fine del secondo mese successivo all'effettuazione (da ottemperare poi entro il giorno 15 del terzo mese dall'effettuazione) e non più trascorso un solo mese dall'effettuazione ancorché l'obbligo andasse assolto entro la fine del secondo mese (vedasi esempio 6 in Tavola 3).

Un'altra novità è, infine, legata alla registrazione nel registro acquisti ai fini della detrazione dell'imposta assolta come sopra che, ai sensi del nuovo ultimo periodo dell'art.47, co.1, non è più legata alla registrazione nello stesso mese di quella operata dal lato attivo (ai fini dell'assolvimento dell'imposta), ma può avvenire nei canonici termini previsti per la registrazione delle fatture passive interne e cioè, per effetto del combinato disposto dell'art.25 e dell'art.19 del D.P.R. n.633/72, entro la liquidazione periodica ovvero la dichiarazione annuale Iva nella quale è esercitato il diritto alla detrazione (e, cioè, al più tardi con la dichiarazione annuale Iva relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione). In tal senso, peraltro, sono anche i termini per la registrazione negli acquisti dell'autofattura ex art.17, co.2.

²² Come vedremo a seguire per gli acquisti di beni non rileva più l'arrivo in Italia ma la partenza dallo Stato Ue.

Fino al 31/12/12	Dal 01/01/13
<p>5. Il cessionario di un acquisto intracomunitario di cui all'art.38, commi 2 e 3, lettere b) e c), che non ha ricevuto la relativa fattura entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione deve emettere entro il mese seguente, in unico esemplare, la fattura di cui al comma 1 con l'indicazione anche del numero di identificazione, attribuito agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, al cedente dallo Stato membro di appartenenza; se ha ricevuto una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale deve emettere fattura integrativa entro il quindicesimo giorno successivo alla registrazione della fattura originaria</p>	<p>5. Il cessionario di un acquisto intracomunitario di cui all'art.38, co.2 e 3, lettere b) e c), che non ha ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve emettere entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione stessa la fattura di cui al comma 1, in unico esemplare; se ha ricevuto una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale deve emettere fattura integrativa entro il giorno 15 del mese successivo alla registrazione della fattura originaria.</p>

Momento effettuazione acquisti intracomunitari di beni

In tema di momento di effettuazione degli acquisti, vanno evidenziate una serie di modifiche introdotte, sempre per le operazioni effettuate a decorrere dal 1 gennaio 2013, nell'art.39 del D.L. n.331/93. Il novellato primo comma prevede che l'acquisto intracomunitario non rileva più sulla base del momento di arrivo dei beni a destinazione bensì con riferimento al momento "dell'inizio del trasporto o della spedizioni al cessionario o a terzi per suo conto" (vale a dire nel momento di partenza dal Paese del fornitore). Questo aspetto incide, fra le altre cose, sul retrocitato computo dei termini entro i quali il cessionario nazionale deve intervenire con l'autofattura ex art.46, co.5, del D.L. n.331/93 laddove non arrivi tempestivamente (vedasi sotto) la fattura del fornitore comunitario.

Un'altra novità che riguarda il momento di effettuazione è contenuta nel co.2 del citato art.39 e concerne il venir meno dell'obbligo di fatturazione degli acconti incassati o pagati (vedasi esempio 6 in Tavola 3) relativi alle cessioni intracomunitarie (in aderenza al n.4 dell'art.220 della [Direttiva 2006/112/CE](#)) ferma restando, nel contempo, la rilevanza l'emissione in via anticipata della fattura (in aderenza alla copertura comunque offerta dalla lettura dell'art.67, 69 e 222 della Direttiva 2006/112/CE).

Sempre nell'art.39, al terzo comma, viene infine previsto che:

"Le cessioni ed i trasferimenti di beni, di cui all'art.41, co.1, lett. a), e co.2, lettere b) e c), e gli acquisti intracomunitari di cui all'art.38, commi 2 e 3, se effettuati in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un mese solare, si considerano effettuati al termine di ciascun mese".

Si precisa, invece, che nulla è cambiato per il momento di effettuazione dei servizi generali internazionali nel B2B per i quali dal 17 marzo 2012 non rileva l'effetto anticipatorio della fattura ma l'operazione è da considerarsi rilevante in quello che si verifica per primo fra ultimazione (o maturazione per i servizi periodici e continuativi) o pagamento (art.6, co.6)²³. Rimane altresì sempre valido tanto il criterio del pagamento (art.6, co.3) quanto quello anticipatorio della fatturazione (art.6, co.4) per quanto riguarda, invece, gli altri servizi (generali B2C e speciali B2B o B2C).

Conversione di operazioni in valuta estera

Un ultimo cenno va fatto alla modifica apporta all'art.13, co.4, del D.P.R. n.633/72 che dispone come:

²³ Per i servizi ultrannuali, vedasi nota 21 nonché l'esempio 3 di Tavola 3.

“Ai fini della determinazione della base imponibile i corrispettivi dovuti e le spese e gli oneri sostenuti in valuta estera sono computati secondo il cambio del giorno di effettuazione dell’operazione o, in mancanza di tale indicazione nella fattura, del giorno di emissione della fattura. In mancanza, il computo è effettuato sulla base della quotazione del giorno antecedente più prossimo. La conversione in euro, per tutte le operazioni effettuate nell’anno solare, può essere fatta sulla base del tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea”.

La modifica in analisi, sostanzialmente, replica ai fini Iva²⁴, anche per le cessioni e i servizi (tanto attivi quanto passivi), l'impostazione che già valeva e continua a valere (ma non più in forza dell'abrogato art.43, co.3, del D.L. n.331/93 bensì del citato art.13) per la conversione degli acquisti intracomunitari di beni in valuta estera, vale a dire:

se dalla fattura risulta la data di effettuazione dell'operazione	▶	per la conversione vale il cambio del giorno di effettuazione;
se nella fattura manca tale indicazione	▶	va bene prendere il cambio della data della fattura.

Al riguardo è utile ricordare come nella “storica” [C.M. n.13/E/94](#), § B, punto 5.1 fu precisato che:

“il cambio da applicare è quello del giorno di effettuazione dell’operazione, se risulta espressamente indicato in fattura da parte del cedente comunitario o del cessionario nazionale”.

La precedenza del cambio del giorno di effettuazione su quello della data fattura poteva quindi esser decisa previa indicazione fatta anche dal cessionario stesso. Ad avviso di chi scrive tale principio dovrebbe rimanere valido anche per il nuovo art.13 ma con una variante: prima era l'eventuale indicazione del cambio del giorno di effettuazione a prevalere sulla data fattura; oggi è la presenza del giorno di effettuazione (a prescindere dall'indicazione del cambio) a comandare comunque l'utilizzo del cambio del giorno di effettuazione e solo in mancanza di tale indicazione (apportata vuoi dal fornitore, vuoi dal cessionario/committente) si è titolati a prendere il cambio della data fattura. In altri termini, se nella fattura viene indicata la data di effettuazione (ad esempio ddt per le cessioni, ultimazione per i servizi, ecc.) la scelta è vincolata all'utilizzo del cambio di tale evento e non appare puntuale l'utilizzo della data fattura.

Tavola 3 ESEMPLIFICAZIONI

Esempio	Casistica	Adempimenti
1.	Servizio generale (es. trasporto di beni, lavorazione o intermediazione) reso da prestatore extra Ue , ultimato in data 10/01, fatturato dal fornitore in data 31/1 con fattura che arriva il 10/2 e viene pagata il 31/03	Vecchie regole 2012 Autofattura ai sensi dell'art.17, co.2, in data 10/1 ²⁵ . Nuove regole dal 01/01/13 L'autofattura può essere emessa entro il 15/02 ma va comunque computata nella liquidazione di gennaio (ultimazione del servizio) per effetto del combinato disposto dell'art.21, co.4 lett. d) e dell'art.23

²⁴ Non cambia, invece, la norma ai fini dei redditi.

²⁵ Ad avviso di chi scrive non dovrebbero comunque essere considerate sanzionabili le autofatture ante 2013 emesse entro il mese di effettuazione. Nella C.M. n.180/E/98 (commento all'art.13 del D.Lgs n.472/97) fu, infatti, 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. Se si osserva, la situazione descritta nella citata C.M. n.180/E/98 è sostanzialmente quella che il Legislatore ha introdotto dal 2013.

2.	Stesso esempio di cui sopra ma con prestatore Ue	<p>Il committente nazionale integra (ai sensi del combinato disposto dell'art.17, co.2, del D.P.R. n.633/72 e dell'art.46, co.1, del D.L. n.331/93) la fattura ricevuta il 10/02 e la registra nel registro vendite al più tardi entro il 15/03 ma con imputazione al mese di febbraio (arrivo fattura). La novità, dal 2013, consiste nel fatto che la registrazione nel registro acquisti per la detrazione può essere effettuata anche successivamente (salvo ovviamente dare origine ad un versamento di Iva) nei termini dell'art.19.</p> <p>Il modello Intra 2-quater va presentato (per i mensili) entro il 25/03 con riferimento al mese di febbraio²⁶.</p>
3.	Servizio di manutenzione di durata ultrannuale (es.60 mesi) reso da prestatore non residente verso committente operatore It con corrispettivo (es. €100.000) da corrispondere a fine contratto	<p>Ipotizzando l'inizio del servizio in data 1/4/12, 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 / 60 x 21) al 31/12/2013; €20.000 (100.000 / 60 x 12) al 31/12/2014; €20.000 al 31/12/2015; € 20.000 al 31/12/2016 e € 5.000 a fine contratto il 31/3/17 (C.M. n.37/E/2011 § 4.4).</p> <p>Nel caso di prestatore Ue, la compilazione dell'Intrastat (modello 2-quater) segue il criterio della registrazione.</p>
4.	Servizio speciale reso ad un'azienda It da prestatore Ue e territoriale in Italia (ad esempio mediazione nella vendita di un immobile che si trova in Italia). L'intermediazione si conclude il 29/1 ed il compenso viene pagato il 25/2 e fatturato dal prestatore Ue il 2/3 (il committente riceve fattura lo stesso giorno).	<p>Vecchie regole 2012 Autofattura ai sensi dell'art.17, co.2, in data 25/2 (data pagamento).</p> <p>Nuove regole dal 2013 Il committente italiano integra (ai sensi del combinato disposto dell'art.17, co.2, del D.P.R.n.633/72 e dell'art.46, co.1, del D.L. n.331/93) la fattura ricevuta il 2/3 e la registra entro il 15/4 ma con riferimento al mese di marzo (arrivo fattura). N.B. Se la fattura non dovesse, invece, arrivare entro fine aprile occorre emettere autofattura ai sensi dell'art.46, co.5, entro il 15/5 ma da imputare, comunque, nella liquidazione di aprile (cioè secondo mese dal momento di effettuazione che in questo caso è dato dal pagamento).</p>
5.	Stesso servizio di cui sopra ma reso da prestatore <i>extra</i> Ue	<p>Vecchie regole 2012 Autofattura ai sensi dell'art.17, co.2, in data 25/2 (data pagamento).</p> <p>Nuove regole dal 2013 Ad avviso di chi scrive nel caso in questione, in presenza di idonea documentazione, è possibile emettere l'autofattura ex art.17, co.2 entro il termine del 15/3 (art.21, co.4 lett.a) salvo annotare la stessa nel registro vendite con imputazione nella liquidazione di febbraio (art.23).</p>

²⁶ La normativa relativa alla compilazione degli Intrastat non ha subito modifiche per effetto delle novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2013. Al riguardo va ricordato che le operazioni coinvolte nella compilazione degli elenchi ai fini fiscali vanno riepilogate negli stessi con riguardo al periodo in cui sono registrate o sono soggette a registrazione ai fini della contabilità Iva (art.5, D.M. 22/2/10), ancorché tale annotazione non sia stata effettuata (C.M. n.73/E/94 punto 10.4).

6.	<p>Acquisto intracomunitario di beni: pagamento anticipato il 29/1; partenza beni 31/1; fattura da parte del fornitore Ue in data 15/2 ricevuta tramite mail lo stesso giorno; arrivo dei beni 20/02</p>	<p>Vecchie regole 2012 Il cessionario soggetto passivo nazionale integra ai sensi dell'art.46 del D.L. n.331/93 la fattura ricevuta e la annota nel registro vendite e acquisti al più tardi entro il 2/3 ma con imputazione nella liquidazione Iva di febbraio e presenta l'Intrastat (ipotesi di periodicità mensile) entro il 25/3. Nella diversa ipotesi di mancato ricevimento della fattura entro la fine di febbraio (mese successivo al pagamento di gennaio) il cessionario deve emettere autofattura ai sensi dell'art.46, co.5, entro la fine di marzo e la annota in medesima data, presentando l'Intrastat entro il 26/4.</p> <p>Nuove regole dal 2013 Il cessionario soggetto passivo nazionale integra ai sensi dell'art.46, co.1 del D.L. n.331/93 la fattura ricevuta e la annota nel registro vendite al più tardi entro il 15/3 ma con imputazione nella liquidazione Iva di febbraio e presenta l'Intrastat²⁶ (ipotesi di periodicità mensile) entro il 25/3. Nella diversa ipotesi di mancato ricevimento della fattura entro la fine di marzo (secondo mese successivo alla partenza dei beni) il cessionario emettere autofattura ai sensi dell'art.46, co.5, entro il 15 di aprile e la annota, però, con riferimento al mese di marzo, presentando l'Intrastat²⁶ entro il 26/4.</p>
7.	<p>Azienda italiana che acquista da non residente beni fatturati tramite la posizione Iva Italiana (rappresentante fiscale o identificazione diretta) del fornitore non stabilito</p>	<p>Vecchie regole 2012 Il cessionario soggetto passivo nazionale deve emettere autofattura ai sensi dell'art.17, co.2 anche se il fornitore estero, per esigenze proprie, emette fattura (rigorosamente senza Iva) tramite la propria identificazione in Italia (R.M. n.89/E/10 e C.M. n.14/E/10) senza compilare l'Intrastat nel caso di beni in partenza da altro Paese UE (C.M. n.36/E/10 §31²⁷)</p> <p>Nuove regole 2013 Rimane valida la vecchia impostazione se il fornitore è stabilito extra Ue. Nel caso di fornitore Ue si ritiene, invece, coerente con il nuovo dato normativo applicare la tecnica dell'integrazione (salvo inadempimento del fornitore)²⁸.</p>

²⁷ In quest'ultima ipotesi, infatti, è lo stesso fornitore identificato Ue che con la propria partita Iva It realizza un'operazione assimilata ad un acquisto intracomunitario (art.38, co.3, lett.b) del D.L. n.331/93) e compila l'Intra acquisti.

²⁸ La questione, piuttosto, è sapere se (parliamo sempre di B2B) sia più corretto che il fornitore emetta una fattura dal proprio Paese oppure sia ammissibile (come in passato) emetterla tramite la posizione italiana (rappresentante fiscale o identificazione diretta). Per effetto della deroga dell'art.219-bis § 2 della Direttiva 2006/112/CE potrebbe sembrare coerente l'emissione della fattura dallo Stato del fornitore (infatti, in deroga al principio dell'assoggettamento alle regole di fatturazione dello Stato membro in cui l'operazione si considera effettuata, la fatturazione è soggetta alle norme applicabili nello Stato del fornitore quando costui non è stabilito nello Stato di territorialità e, in quest'ultimo, è il cessionario/committente ad essere debitore d'imposta) però, se costui ha già emesso fattura (sul proprio rappresentate o identificazione) per il trasferimento (e la presa in carico ai fini Iva) dei beni in Italia, si crea un problema di duplicazione di fatturazione dallo stesso Stato che contraddice lo spirito stesso della disciplina sui *c.d. "trasferimenti per esigenze dell'impresa"* (art.38, co.3, lett. b) del D.L. n.331/93 e art.17 §1 della Direttiva). Quest'ultima disciplina, come spiegato nella C.M. n.13/E/94 § B.1.2, ha carattere cautelativo in quanto assicura la possibilità (per effetto dell'identificazione/rappresentanza fiscale) di seguire le successive cessioni in Italia dei beni ivi trasferiti. Ad avviso di chi scrive, quindi, dovrebbero rimanere valide le precedenti aperture di prassi (vedi R.M. n.89/E/10, C.M. n.14/E/10 e C.M. n.36/E/10 §31) che non ostano alla fatturazione (pur senza rilevanza Iva) tramite la posizione italiana. Vedremo quali saranno eventuali nuove prese di posizione dell'Agenzia sul punto.