

A tutti i  
Signori Clienti  
loro sedi

Saronno, 07 Febbraio 2013

**I.V.A.**

**CHIARIMENTI NOVITA' NORMATIVE**

**E**

**TABELLE SINOTTICHE DI FACILE CONSULATAZIONE**

**Argomento nr. 1) OPERAZIONI CON L'ESTERO: MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE E TERMINI DI EMISSIONE/REGISTRAZIONE DELLE FATTURE**

Con l'intento di uniformare gli adempimenti in ambito comunitario, la Legge di Stabilità 2013 introduce dal 1° gennaio 2013 una nuova tempistica per la fatturazione e la registrazione delle operazioni intracomunitarie.

A tal fine, è tuttavia necessario analizzare in via preliminare le nuove regole che attengono alla corretta individuazione del momento di "effettuazione" delle operazioni (che rappresenta, secondo la locuzione utilizzata dalla Direttiva 2006/112/CE, il "fatto generatore" dell'imposta).

**Momento di effettuazione delle operazioni intracomunitarie**

La Legge di Stabilità 2013, in particolare, interviene per modificare il contenuto dell'art.39 del D.L. n.331/93 che dal 1° gennaio 2013 individua il medesimo criterio sia per le cessioni che per gli acquisti intracomunitari di beni:

- ➔ le cessioni intracomunitarie si considerano effettuate all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione dal Territorio dello Stato al cessionario (o a terzi per suo conto); in riferimento alle cessioni il criterio non è dissimile da quanto previsto fino al 31/12/12 laddove il criterio di effettuazione andava individuato secondo le regole generali previste dall'art.6 del DPR n.633/72 e cioè la consegna o spedizione del bene;
- ➔ gli acquisti intracomunitari, invece, **si considerano effettuati all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione dal Territorio dello Stato Ue di provenienza; con riferimento agli acquisti dunque la svolta è evidente:** fino al 31/12/12, infatti, tali operazioni si consideravano effettuate nel momento della consegna del bene al cessionario nel Territorio dello Stato o addirittura nel luogo di destinazione del cessionario se il trasporto era avvenuto con mezzi di quest'ultimo.

Dal 1° gennaio 2013 con riferimento agli scambi intracomunitari di beni cambia anche la

rilevanza degli eventi che in passato anticipavano il momento di effettuazione: il pagamento o la fatturazione anticipati:

fino al 31/12/12	➔	infatti, l'effettuazione di un pagamento anticipato o la fatturazione anticipata, determinavano entrambi il verificarsi del momento di effettuazione dell'operazione in relazione all'importo pagato o fatturato anticipatamente;
a partire dall'1/01/13	➔	invece, ai fini del momento di effettuazione dell'operazione rileva la sola fatturazione anticipata (nel limite di quanto fatturato evidentemente), mentre non assumono più rilevanza gli eventuali pagamenti anticipati ovviamente in assenza di fatturazione.

Relativamente alle prestazioni di servizi, invece, occorre fare riferimento alle modifiche introdotte precedentemente al 1/1/13 dalla L. n.217/11 nota come "Comunitaria 2010".

Con tale provvedimento sono state apportate modifiche all'art.6 del DPR n.633/72 al fine di individuare un diverso criterio di effettuazione delle citate operazioni con riferimento ai cosiddetti "servizi generici" di cui all'art.7-ter, DPR n.633/72 resi e ricevuti tra operatori economici (sia con soggetti passivi Ue che con soggetti passivi Extra Ue).

**Per i servizi "generici", dunque, il pagamento o la fatturazione anticipata quali criteri generali di effettuazione dell'operazione, lasciano lo spazio al "momento di ultimazione" della prestazione, con sempre la rilevanza del pagamento anticipato.**

**Diventa, invece, irrilevante la mera fatturazione anticipata (in assenza di pagamento).**

⇨ L'"apertura" dell'Agenzia Entrate

Con riferimento alle difficoltà insite nell'individuazione del momento di "ultimazione" del servizio, l'Agenzia delle Entrate, in relazione alle sole prestazioni generiche intracomunitarie ricevute disciplinate dall'art.7-ter del DPR N.633/72, con la **circolare n.35/E del 20/09/12** ha precisato che "per motivi di certezza e semplificazione si deve ritenere che la fattura emessa dal prestatore comunitario non residente possa essere assunta come indice di effettuazione dell'operazione. È dunque con riferimento al momento di ricezione della fattura che va ricondotta l'esigibilità dell'imposta ... che deve essere assolta dal committente, a prescindere dall'effettuazione del pagamento".

Con riferimento ai servizi diversi da quelli "generici" (ossia quelli in deroga di cui all'art.7-quater e 7-quinquies), invece, continuano a valere le regole generali previste dall'art.6, co.3 del DPR n.633/72 e cioè il pagamento o la fatturazione anticipata.

Vediamo, quindi, di riepilogare in forma schematica le regole vecchie e nuove che individuano il momento di effettuazione delle operazioni sia per le cessioni di beni che per le prestazioni di servizi.

Operazione	Fino al 31.12.2012	Dal 1.1.2013
<b>Cessione intracomunitaria di beni</b>	Consegna o spedizione. Fatturazione anticipata, totale o parziale, ovvero pagamento anticipato. Per le operazioni effettuate in modo continuativo (somministrazioni) il momento impositivo si realizza al pagamento del corrispettivo.	Inizio del trasporto o spedizione (dal territorio dello Stato per le cessioni e da quello dello Stato membro per gli acquisti). Fatturazione anticipata, totale o parziale.
<b>Acquisto intracomunitario di beni</b>	Consegna in Italia o arrivo a destinazione in Italia. Fatturazione anticipata, totale o parziale, ovvero pagamento anticipato. Per le operazioni effettuate in modo continuativo (somministrazioni) il momento impositivo si realizza al pagamento del corrispettivo.	<u>Non assume più alcuna rilevanza il pagamento di corrispettivi.</u> Per le operazioni effettuate in modo continuativo per un periodo superiore a un mese (somministrazioni), il momento impositivo si realizza al termine di ciascun mese

	Fino al 16.03.2012	Dal 17.3.2012
<b>Prestazione di servizi generici, resi o ricevuti, nei rapporti B2B (art.7-ter, DPR n.633/72) sia Ue che Extra-Ue</b>	Pagamento del corrispettivo o fatturazione anticipata	Momento di ultimazione ovvero al momento del pagamento (non l'emissione della fattura)*. Se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi Le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo in un periodo superiore a un anno, senza dar luogo a pagamenti - anche parziali - nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine dell'anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni.
<b>Prestazione di servizi diversi da quelli indicati al punto</b>	Pagamento del corrispettivo o fatturazione anticipata	Invariato

precedente sia Ue che Extra-Ue		
--------------------------------------	--	--

\*per servizi generici intracomunitari ricevuti si veda facilitazione concessa dalla C.M. n.35/E/12

**Termini di emissione/registrazione delle fatture nelle operazioni Ue**

Dopo aver individuato il momento di effettuazione delle operazioni, andiamo ora ad esaminare i nuovi termini di emissione della fattura per le operazioni intracomunitarie e i termini per l'integrazione della fattura ricevuta.

A partire dal 1° gennaio 2013 per effetto delle modifiche apportate agli articoli 46 e 47 del D.L. n.331/93 risultano ampliati rispetto al passato i termini per procedere agli adempimenti della fatturazione/integrazione e registrazione:

- ➔ emissione/registrazione della fattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione per le cessioni intracomunitarie, con riferimento al mese di effettuazione;
- ➔ integrazione/registrazione della fattura ricevuta entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento della fattura per gli acquisti intracomunitari, con riferimento al mese di ricevimento della fattura.

Tipologia di operazione	Termine emissione fattura o integrazione	Termine di registrazione
<b>Cessioni comunitarie</b>	Giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione della operazione	Entro il termine di emissione della fattura, con riferimento al mese di effettuazione
<b>Acquisti comunitari (registrazione a libro vendite) con fattura ricevuta</b>	Giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento della fattura	Giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento della fattura, con riferimento al mese precedente
<b>Acquisti comunitari (registrazione a libro vendite) con fattura NON ricevuta</b>	Giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione	Giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, con riferimento al mese precedente

Tale tempistica viene estesa anche alle prestazioni di servizi. In particolare:

- ➔ per le prestazioni di servizi rese il termine ultimo per l'emissione della fattura viene fissato al giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (art.21, co.4, lett. c) DPR n.633/72); anche qui il termine di registrazione coincide con quello di emissione, ma con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione;
- ➔ per le prestazioni di servizi ricevute da soggetto Ue l'art.17 del DPR n.633/72, con riferimento agli obblighi di fatturazione e registrazione, richiama espressamente gli articoli 46 e 47 del D.L. n.331/93 e pertanto anche in questi casi il documento ricevuto deve essere preventivamente integrato entro il 15 del mese successivo alla ricezione della

fattura (emessa dall'operatore comunitario); l'Iva a debito sull'operazione mediante annotazione nel registro delle fatture emesse va computata con riferimento al mese di ricezione.

Il diritto alla detrazione, invece, può essere esercitato, secondo i termini ordinariamente stabiliti dall'art.19, DPR n.633/72, previa annotazione nel registro degli acquisti eseguita anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale nella quale è esercitato.

In pratica, è stato opportunamente soppresso il precedente termine di registrazione, coincidente con quello della registrazione nel registro delle fatture emesse (va comunque osservato che dal punto di vista operativo si avrà tutta la convenienza a registrare contestualmente l'operazione sia nel registro Iva vendite che registro Iva acquisti).

Sia per i beni che per i servizi, inoltre, in caso di mancata ricezione della fattura il cessionario dovrà emettere autofattura ai sensi dell'art.46, co.5, D.L. n.331/93 (procedura di regolarizzazione).

Dal 1° gennaio 2013 tale procedura gode di una maggior termine nel senso che l'autofattura potrà essere emessa entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione qualora la fattura del soggetto comunitario non pervenga entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Per le fatture ricevute con l'indicazione di un corrispettivo inferiore a quello reale, invece, la fattura integrativa dovrà essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di registrazione della fattura originaria.

#### **Termini di emissione/registrazione delle fatture nelle operazioni Extra-Ue**

Lo stesso termine previsto per l'emissione delle fatture attive Ue, cioè il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, viene applicato in base all'art.21, co.4, lett. d) DPR n.633/72):

- ➔ per la fatturazione di servizi generici a soggetti Extra-Ue;
- ➔ per l'autofatturazione dei servizi generici ricevuti da soggetti Extra-Ue.

**Argomento nr. 2) INVERSIONE CONTABILE: AUTOFATTURA O INTEGRAZIONE**

Per effetto delle modifiche apportate alla formulazione del comma 2 dell'art.17 del DPR n.633/72, a partire dal 1° gennaio 2013, per le operazioni (sia cessioni di beni che prestazioni di servizi) territorialmente rilevanti in Italia e poste in essere da soggetti passivi stabiliti in altro Paese Ue, gli obblighi di assolvimento dell'imposta fanno capo al cessionario/committente utilizzando obbligatoriamente la procedura dell'integrazione della fattura.

Con riferimento alle operazioni effettuate a partire dalla predetta data, infatti, tale soggetto è tenuto ad adempiere agli obblighi di fatturazione e registrazione secondo le disposizioni contenute negli artt.46 e 47 del D.L. n.331/93, e cioè adottando la procedura già prevista in passato per gli acquisti intracomunitari di beni. La stessa consiste, infatti, nell'integrazione della fattura emessa dal fornitore comunitario con aliquota e imposta applicabili all'operazione e previa individuazione della corretta base imponibile, se espressa in valuta diversa dall'euro.

**Il nuovo co.2, art.17, DPR n.633/72**

*"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 artt.46 e 47 del D.L. n.331/93, convertito, con modificazioni, dalla L. n.427/93".*

Occorre segnalare che:

fino al 16/03/12	➔	l'integrazione era facoltativamente prevista in deroga alla regola generale dell'autofattura (si veda C.M. n.12/10) solo per le prestazioni di servizi generiche di cui all'art.7-ter del DPR n.633/72,
dal 17/03/12	➔	tale modalità diventa obbligatoria per effetto delle modifiche introdotte all'art.17, DPR n.633/72 da parte della L. n.217/11 (Comunitaria 2010).

Ora, dal 1° gennaio 2013, la modalità dell'integrazione in luogo della emissione dell'autofattura, diventa tanto per le prestazioni di servizi (sia generici che specifici) quanto per le cessioni di beni l'unica modalità ammessa per assolvere l'imposta mediante l'inversione contabile.

Restano, quindi, invariati gli obblighi per le operazioni poste in essere da soggetti passivi Extra-Ue, per le quali gli obblighi sono assolti dal cessionario o dal committente

nazionale mediante emissione di autofattura.

Modalità applicazione inversione contabile tra cedente/prestatore estero e cessionario/committente italiano (rapporti B2B) per operazioni territorialmente rilevanti in Italia			
Natura dell'operazione	Operatore estero che pone in essere l'operazione <u>territorialmente</u> <u>rilevante in Italia</u>	Modalità di assolvimento degli obblighi di inversione contabile	
		Fino al 31.12.2012	Dall'1.1.2013
Servizi generici (art.7-ter, DPR n.633/72)	Ue	Integrazione della fattura del soggetto Ue	Integrazione della fattura del soggetto Ue
	Extra-Ue	Emissione dell'autofattura	Emissione dell'autofattura
Servizi diversi da quelli generici (artt.7-quater e 7-quinquies, DPR n.633/72)	Ue	Emissione dell'autofattura	<u>Integrazione della fattura del soggetto Ue</u>
	Extra-Ue	Emissione dell'autofattura	Emissione dell'autofattura
Cessione di beni (art.7-bis, DPR n.633/72)	Ue	Emissione dell'autofattura	<u>Integrazione della fattura del soggetto Ue</u>
	Extra-Ue	Emissione dell'autofattura	Emissione dell'autofattura

**Argomento nr. 3) DAL 2013 CAMBIA IL CONTENUTO DELLA FATTURA "ORDINARIA"**

A partire dal 1° gennaio 2013 viene completamente riscritto l'art.21, DPR n.633/72 al fine di:

- ➔ rendere obbligatori diversi o ulteriori elementi che la fattura deve contenere;
- ➔ inserire regole attinenti all'inserimento di specifiche indicazioni delle operazioni senza addebito di Iva;
- ➔ prevedere nuove regole per effettuare la conversione in euro degli ammontari espressi in valuta estera.

**Più possibilità nella numerazione delle fatture**

L'adeguamento della normativa Iva nazionale alla Direttiva Comunitaria ha comportato, a far data dal 1 gennaio 2013, una modifica dell'articolo 21 del Decreto Iva laddove si parla di "numerazione delle fatture".

La versione in vigore fino al 31/12/12 parlava di numerazione "in ordine progressivo per anno solare" mentre la nuova disposizione in vigore dal 1/1/13 parla di "numero progressivo che la identifichi in modo univoco".

Questa nuova formulazione della norma ha fatto temere a tutti gli operatori che le cose fossero cambiate, nel senso che non fosse più possibile adottare la numerazione progressiva per anno solare (per intenderci, ripartire da 1 all'inizio di ciascun anno solare).

Di certo una modifica la novella legislativa l'ha prodotta: a decorrere dal 1° gennaio 2013, può (e non "deve") essere adottata una numerazione progressiva che, partendo dal numero 1, prosegua ininterrottamente per tutti gli anni solari di attività del contribuente, fino alla cessazione dell'attività stessa.

A dirimere i dubbi sopra descritti è intervenuta l'Agenzia delle Entrate che con la **Risoluzione n.1/E del 10/01/13** ha precisato quanto segue

*"Peraltro, qualora risulti più agevole, il contribuente può continuare ad adottare il sistema di numerazione progressiva per anno solare, in quanto l'identificazione univoca della fattura è, anche in tal caso, comunque garantita dalla contestuale presenza nel documento della data che, in base alla lettera a) del citato articolo 21, costituisce un elemento obbligatorio della fattura"*



Agli operatori, dunque, si profilano a partire dal 1° gennaio 2013 diverse possibilità in tema di numerazione delle fatture:

- ➔ proseguire nel 2013 e successivi con la numerazione progressiva del 2012 (e cioè, se l'ultima fattura emessa nel 2012 è la n.511 la prima del 2013 sarà la 512);
- ➔ iniziare dal 2013 una numerazione progressiva che a fianco al numero attribuito alla fattura indichi l'anno di emissione (e cioè, partire con la 1/2013, 2/2013, 3/2013 e così via, e dal 2014 ripartire con la 1/2014, 2/2014 ....);
- ➔ adottare nel 2013 la "tradizionale" numerazione progressiva per anno solare (1,2,3,4 e così via) e dal 2014 e per i successivi ripartire con la medesima numerazione (1,2,3,4...).

#### **Obbligatoria indicazione dei dati identificativi del cessionario e del prestatore**

Ulteriore novità sul contenuto della fattura è prevista dall'art.21, co.2, lett. f), del DPR n.633/72, in cui si dispone che nella fattura sia indicato:

- ➔ il numero di partita Iva del cessionario o committente soggetto passivo nel territorio dello Stato;
- ➔ il numero di codice fiscale del cessionario o committente residente nel territorio dello Stato laddove quest'ultimo non agisca nell'esercizio d'impresa o arte e professione (ad esempio un privato).

Va precisato che l'indicazione della partita Iva del cessionario o committente seppur non richiesta fino al 31 dicembre 2012 tranne i casi in cui tale soggetto era tenuto ad assolvere l'imposta (ad esempio, nei casi di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile), veniva comunque effettuata posto che ulteriori adempimenti già richiedevano in passato l'indicazione della partita Iva del cessionario o committente (elenchi clienti e fornitori, spesometro, ecc.).

Viene poi ulteriormente previsto che se l'acquirente o committente è un soggetto passivo d'imposta in altro Stato UE, si deve indicare in fattura il numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro, mentre alcun obbligo in tal senso è previsto in presenza di acquirente o committente "privato" residente in altro Stato Ue, ovvero laddove la controparte sia stabilita in un Paese extra-Ue (privato o soggetto che agisce nell'esercizio d'impresa o arte e professione).

#### **Specificazione delle operazioni non soggette ad Iva**

Viene prevista la standardizzazione delle espressioni che qualificano la mancata applicazione dell'imposta da parte dell'emittente del documento.

In particolare, qualora **l'operazione da fatturare non comporti l'addebito di imposta**, è necessario indicare la tipologia di operazione (non imponibile, esente, non soggetta, ecc.) ed eventualmente il relativo riferimento normativo (nazionale o comunitario).

Va ricordato che fino al 31/12/12 l'art.21, DPR n.633/72 richiedeva esplicitamente l'indicazione della norma, senza che fosse indicata la tipologia dell'operazione.

Le indicazioni da evidenziare in fattura possono essere così riepilogate.

Tipo di operazione senza Iva	Obbligatoria dicitura in fattura
Operazione non imponibile ai sensi degli artt.8, 8-bis, 9 e 38- quater, DPR n.633/72	Operazione non imponibile
Cessione intracomunitaria di beni ex art.41, D.L. n.331/93, conv. con modif. dalla L. n.427/93	Operazione non imponibile (*) (* ) L'indicazione non è contenuta nell'art.21, DPR n.633/72 bensì nell'art.46, co.2, D.L. n.331/93
Operazione esente ai sensi dell'art.10, DPR n.633/72 ad eccezione di quella di cui al n.6)	Operazione esente
Cessione di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggetta ad Iva ai sensi dell'art.7-bis, co.1, DPR n.633/72	Operazione non soggetta
Cessione di beni e prestazione di servizi, diverse da quelle di cui all'art.10, co.1, nn. da 1) a 4), DPR n.633/72, territorialmente non rilevanti, <b><u>effettuate nei confronti di soggetti passivi debitori dell'imposta in altro Stato Ue</u></b>	Inversione contabile
Cessione di beni e prestazione di servizi, territorialmente non rilevanti, effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori dalla Ue	Operazione non soggetta
Cessione di beni usati rientranti nel regime del margine di cui al D.L. n.41/95, conv. con modif. dalla L. n.85/95	Regime del margine - Beni usati
Cessione di oggetti d'arte rientranti nel regime del margine di cui al D.L. n.41/95	Regime del margine - Oggetti d'arte
Cessione di oggetti d'antiquariato o da collezione rientranti nel regime del margine di cui al D.L. n.41/95	Regime del margine - Oggetti d'antiquariato o da collezione
Operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo soggette allo speciale regime del margine di cui all'art.74-ter, DPR n.633/72	regime del margine - Agenzie di viaggio
Fatture emesse dal cessionario o dal committente in virtù di un obbligo proprio (art.21, co.6-ter, DPR n.633/72)	Autofatturazione
Operazioni soggette <b><u>al regime del reverse charge interno</u></b> ai sensi dell'art.17, co. 5 e 6, DPR n.633/72	Inversione contabile
Cessione di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e materiali di scarto in genere ai sensi dell'art.74, co.7 e 8, DPR n.633/72	Inversione contabile

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.  
Cordiali saluti.

Scolari & Partners