

# La volontà contrattuale determina il momento di effettuazione dei servizi

In particolare, quando le parti non hanno conoscenza dell'ultimazione della prestazione o il corrispettivo non è ancora determinabile

/ Marco PEIROLO

A seguito delle novità introdotte dalla L. n. 217/2011 (Comunitaria 2010), la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 16 di ieri ha fornito ulteriori chiarimenti in merito al momento di effettuazione delle **prestazioni di servizi "generiche"** scambiate con soggetti passivi non stabiliti in Italia.

I criteri di "**ultimazione della prestazione**" e di "**maturazione dei corrispettivi**", previsti dall'art. 6, comma 6, del DPR n. 633/1972 per l'individuazione del momento impositivo delle suddette prestazioni, sono stati esaminati anche con specifico riguardo al **settore delle telecomunicazioni**, caratterizzato da particolari condizioni tecniche di erogazione dei servizi.

La norma citata stabilisce un diverso momento di effettuazione dei servizi "generici", a seconda che si tratti di prestazioni "uniche" o di prestazioni "periodiche o continuative". Come regola generale, per le prime, rileva il momento di ultimazione del servizio, mentre, per le seconde, conta la data di maturazione dei corrispettivi; in via da deroga, 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 il *reverse charge* secondo le modalità previste dall'art. 17, comma 2, del DPR n. 633/1972, vale a dire con la procedura di **inversione contabile** (se il prestatore è stabilito in altro Paese Ue) o con 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, l'Agenzia ha precisato che il contenuto e la finalità dell'obbligazione contrattuale sono determinanti per la **qualificazione della prestazione** e, di riflesso, per l'individuazione del relativo momento impositivo. Nel nostro ordinamento, infatti, si distinguono i contratti che prevedono l'esecuzione unica o istantanea della prestazione e i contratti in cui la prestazione è distribuita o reiterata nel tempo, per i quali, cioè, la durata è **elemento essenziale** per la determinazione della prestazione.

Ferma, quindi, restando la **rilevanza delle clausole contrattuali**, non sempre risultano oggettivamente verificabili i momenti di ultimazione del servizio o di maturazione dei corrispettivi, in particolar modo quando il prestatore e il committente hanno una **diversa percezione** sullo stato di esecuzione della prestazione.

Nell'ipotesi in cui sussista uno **sfasamento temporale** tra l'ultimazione della prestazione e la sua conoscenza da parte

del committente, la circolare precisa che "saranno i documenti scambiati tra le parti (ai fini della **reciproca conoscenza dello stato di avanzamento dei lavori** e dell'ammontare del corrispettivo dovuto), sulla base delle previsioni contrattuali, ad avere un ruolo determinante in ordine alla tempistica degli adempimenti contabili che il committente/prestatore dovrà effettuare ai fini dell'assolvimento dell'imposta".

## Per le prestazioni prolungate nel tempo, l'IVA scatta al pagamento

Laddove, invece, il **corrispettivo non risulti determinabile** perché la relativa 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 quando saranno noti tali elementi, "purché i particolari criteri di individuazione del momento di ultimazione della prestazione o di maturazione del corrispettivo siano **preventivamente stabiliti in sede contrattuale**".

Un ulteriore chiarimento si riferisce alle **prestazioni di servizi uniche prolungate nel tempo**, ossia alle prestazioni che, pur non essendo a carattere periodico o continuativo, necessitano di essere compiute in un arco temporale lungo e prevedono la maturazione di corrispettivi a stati di avanzamento di lavori (ad esempio, contratti di appalto o di progettazione *software*). In questa ipotesi, in cui vengono pagati corrispettivi anteriormente all'ultimazione della prestazione, si applica la deroga prevista dall'art. 6, comma 6, del DPR n. 633/1972, vale a dire l'applicazione dell'IVA nel momento del pagamento e limitatamente all'importo pagato.

In ogni caso, come già indicato nella circolare n. 35/2012 (risposta 3.1), per motivi di certezza e di semplificazione, la fattura emessa dal prestatore stabilito in altro Paese Ue può essere assunta come **indice di effettuazione dell'operazione**, sicché è 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 DL n. 331/1993. La stessa conclusione è stata ora estesa all'ipotesi in cui il prestatore sia stabilito in un Paese extra-Ue, in relazione pertanto all'obbligo di emissione dell'autofattura.

Infine, occorre ricordare che l'Agenzia, riguardo all'integrazione della fattura o all'emissione dell'autofattura

anteriormente all'effettuazione della prestazione, contempla due ipotesi. A parte il caso dell'integrazione anticipata, obbligatoria in capo al committente laddove il prestatore comunitario abbia emesso anticipatamente la fattura, l'autofattura è prevista esclusivamente quando il committente non ha ricevuto la fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (art. 46,

comma 5, del DL n. 331/1993).

Al di fuori di quest'ultima ipotesi, la circolare esclude l'applicazione di sanzioni nei confronti del committente se emette l'autofattura prima dell'effettuazione della prestazione per **obiettive condizioni di incertezza** in relazione all'individuazione del momento impositivo, ovvero per un **errore scusabile** nella sua determinazione.