CHIAPPORI – BENZI
DOTTORI COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Dott. DOMENICO CHIAPPORI - REVISORE CONTABILE
Dott.sa MAURA BENZI - REVISORE CONTABILE

Dott.sa VALERIA MASSOLLO
Dott. FEDERICO FERRANTE
Dott. ROBERTO MAZZITELLI
Dott. UMBERTO CARRARA

Servizio di informazione amministrativa, contabile e tributaria per le imprese

Circolare mensile per l'impresa

Gennaio/03 – 2021

INDICE

FE - Prestazioni di servizi – momento di effettuazione dell'operazione pag. 2

VIA PALESTRO 15/9 - 16122 GENOVA - TEL. 010. 81 09 90 - 010. 839 90 96 - FAX 010. 88 82 30
CODICE FISCALE E PARTITA IVA : 03339810107
E-mail : amministrazione@chiappori-benzi.it

FE – Prestazioni di servizi – momento di effettuazione dell'operazione

Gentili Clienti,

si forniscono di seguito alcune precisazioni, al fine di delineare il corretto trattamento delle prestazioni di servizi continuativi e la corretta tempistica di emissione delle fatture e di registrazione delle stesse in relazione **al momento di effettuazione dell'operazione**.

Il comma 2 lettera b) dell'articolo 109 del TUIR, per la determinazione del reddito d'impresa di competenza, stabilisce che "*i corrispettivi delle **prestazioni di servizi** si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, **alla data in cui le prestazioni sono ultimate** ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano **corrispettivi periodici**, alla data di **maturazione dei corrispettivi**".*
Pertanto al 31 dicembre (ovvero alla fine del periodo di imposta) si dovrà procedere alla rilevazione, in base al principio di competenza di cui sopra, alla rilevazione dei ricavi per prestazioni di servizi **ultimate**, per le quali **non sia ancora stata emessa fattura**.

Ai fini IVA, in base a quanto stabilito al comma 3 dell'art. 6, DPR 633/1972, il momento di effettuazione dell'operazione "*le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del **pagamento del corrispettivo***.

Giova ricordare che, ai fini IVA, qualora si proceda all'emissione della fattura, indipendentemente dal pagamento del corrispettivo e dall'ultimazione della prestazione, **l'operazione si considera effettuata alla data di emissione della fattura stessa**.

Con riferimento all'espressa previsione di quanto contenuto nell'art. 3, comma 3, primo periodo, **per le sole** prestazioni di servizi **gratuite,** il momento di effettuazione è individuato:

- di norma, quando sono rese;
- se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese.

Con l'Ordinanza n. 21870 del 7 settembre 2018 la Corte di Cassazione ha ribadito un importante principio, secondo cui anche per le **prestazioni di carattere periodico o continuativo**, tra cui vanno annoverate anche le **locazioni**, ai fini dell'esigibilità dell'Iva, **rileva il momento di pagamento** del corrispettivo e non, invece, il momento in cui il servizio è materialmente reso. A parere dei giudici, infatti, per le prestazioni di servizi, "*sussiste una presunzione*

assoluta di corrispondenza tra la data della percezione del corrispettivo e la data di esecuzione della prestazione cui il corrispettivo si riferisce".

Pertanto, la deroga, che fa riferimento al mese successivo a quello in cui la prestazione è resa, trova applicazione per le sole prestazioni di servizi effettuate per uso **personale** o **familiare** dell'imprenditore oppure a **titolo gratuito** per altre **finalità estranee all'esercizio dell'impresa** *ex* comma 3 dell'articolo 3 del D.P.R. 633/1972.

Per quanto riguarda i rapporti con l'estero, invece, il sesto comma dell'art 6, stabilisce che le prestazioni di servizi di cui all'**articolo 7-ter** (ossia le prestazioni di servizi generici), rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo ivi stabilito e quelle rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo che non è ivi stabilito, si considerano **effettuate:**

1. **nel momento in cui sono ultimate;**
2. **se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi**;
3. se, **anteriormente** al verificarsi degli eventi descritti, è **pagato in tutto o in parte il corrispettivo**, la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, **alla data del pagamento**;
4. nel caso in cui le prestazioni siano di tipo **continuativo ed effettuate nell'arco temporale superiore a dodici mesi** e, in tale arco temporale non comportino pagamenti di corrispettivi anche parziali, le stesse si considerano effettuate **al termine di ciascuno anno solare, fino ad ultimazione.**

Le prestazioni di servizi **non generiche**, seguono invece le regole generali (pagamento del corrispettivo o emissione della fattura, se precedente).

Con le recenti disposizioni legate alla fatturazione elettronica, l'art. 21, comma 2, lettera g-*bis*, DPR 633/1972, prevede l'obbligo di indicare nella fattura la data di effettuazione dell'operazione, ovvero la data di corresponsione totale o parziale del corrispettivo, qualora differente dalla data di emissione della fattura stessa.

I termini di emissione differiscono infatti a seconda della tipologia di fattura:

- per la c.d. **fattura immediata** va emessa ed inviata allo SDI entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione come chiarito dal contenuto dell'articolo 6 del DPR 633/72;

- per la c.d. fattura differita emessa per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto contenente il dettaglio delle operazioni, può essere emessa una sola fattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione.

Quest'ultima viene, fra l'altro, ad oggi, con l'inserimento delle nuove Nature e delle nuove Tipologie di documento, identificata con gli appositi codici:

- **TD24** fattura differita – art 21, 4 comma, lett. a), del Dpr 633/72 ossia fattura differita di beni e servizi collegata a DDT per i beni, ovvero collegata a idonea documentazione di prova dell'effettuazione per le prestazioni di servizio.
- **TD25** fattura differita di cui all'art. 21, 4 comma, lett. b), del Dpr 633/72, ossia fattura differita per triangolari interne, ossia cessione di beni effettuata dal cessionario verso un terzo per il tramite del cedente.

Proprio a riguardo della fatturazione differita, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che **non** si può parlare di fatturazione differita ***se il pagamento del corrispettivo avviene solo successivamente all'emissione della fattura*** *e, dunque, la prestazione* ***non si considera ancora effettuata****, né l'imposta è quindi esigibile, al momento della fatturazione*.
La fattura differita "***documenta più prestazioni rese nel mese, il cui momento impositivo*** *(ossia quello nel quale la prestazione si considera effettuata e, di conseguenza, l'imposta si rende esigibile)* ***coincide con l'emissione della fattura stessa"***.

Ai fini sanzionatori, la mancata emissione della fattura nei termini corretti viene equiparata alla tardiva trasmissione del documento allo SDI: la sanzione applicabile è quella prevista dal comma 1 dell'art. 6, D.Lgs, n. 471/1997, ossia:

a. "fra il novanta e il centoottanta per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato" con un minimo di 500 euro (comma 1, primo periodo e comma 4);

b. "da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo" (comma 1, ultimo periodo).

Per quanto riguarda invece il lato "passivo", ossia la fattura che deve essere emessa e trasmessa dal fornitore per prestazioni fornite, qualora lo stesso non emetta e trasmetta la fattura stessa, tenendo

conto delle tempistiche sopra indicate, il committente del servizio è tenuto a regolarizzare l'operazione, secondo le seguenti modalità:

1. se non ha ricevuto la fattura **entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione**, emettendo **Autofattura e presentando all'Agenzia delle Entrate, previo pagamento dell'imposta**, **entro il trentesimo giorno successivo**, il documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni prescritte dall'articolo 21 D.P.R. 633/1972, relativo alla fatturazione delle operazioni;

2. se ha ricevuto una **fattura irregolare**, presentando all'ufficio entro il **trentesimo giorno successivo** a quello della sua registrazione, un'**Autofattura ad integrazione** in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, **previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta**.

Al fine di poter detrarre l'IVA sulla fattura medesima, il committente, **entro i trenta giorni successivi** alla scadenza dei **4 mesi dall'effettuazione dell'operazione** senza che sia arrivata la fattura, dovrà:

- **versare l'Iva con il modello F24 utilizzando il codice tributo "***9399 – regolarizzazione operazioni soggette ad Iva in caso di mancata o irregolare fatturazione;*

- **inviare un documento con i dati della fattura all'ufficio competente**. A tal proposito nella fatturazione elettronica è previsto il codice **Tipo documento** pari a **TD20 – Autofattura**, da utilizzare in caso di emissione dell'autofattura per **regolarizzazione della fattura non ricevuta;**

- registrare il documento solo nel registro Iva acquisti al fine di poter esercitare la detrazione Iva.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Con i migliori saluti.

STUDIO CHIAPPORI-BENZI