

## IL REVERSE CHARGE NELLE OPERAZIONI CON L'ESTERO

di *Roberto Curcu* – Dottore Commercialista in Trento

### in questo articolo...

In un precedente contributo abbiamo visto come le nuove modalità di invio dell'esterometro, decorrenti dal primo luglio, non sostituiscono le modalità tradizionali di applicazione del reverse charge per le operazioni con l'estero. Sulle modalità di applicazione del reverse charge sussistono ancora molti dubbi, che saranno affrontati nel corso del presente contributo.

Il reverse charge o inversione contabile è quel meccanismo secondo il quale - in una operazione soggetta ad IVA - l'adempimento relativo è assolto dal cessionario o committente anziché dal cedente o prestatore. Si tratta, nella sostanza, di una diversa modalità di assolvimento dell'imposta in deroga ai criteri ordinari.

### ■ INQUADRAMENTO GENERALE DEL REVERSE CHARGE

Quando il reverse charge è relativo ad una operazione soggetta ad IVA, lo stesso comporta in sostanza che:

- il cliente assolve l'IVA in luogo del fornitore con le stesse aliquote o titolo di inapplicabilità;
- il cliente detrae l'IVA assolta in precedenza, secondo le normali regole relative alla detrazione dell'imposta.

Con riferimento al punto 1, si evidenzia quindi che il reverse charge non comporta sempre l'applicazione dell'IVA con aliquota ordinaria; possono trovare applicazione aliquote ridotte, titoli di non imponibilità o di esenzione.

Con riferimento al punto 2, si segnala che non sempre l'IVA assolta in reverse charge è detraibile. Può verificarsi il caso che la stessa non lo sia, e quindi il soggetto cessionario o committente maturerà un debito Iva verso l'erario.

### ACQUISTI IN REVERSE CHARGE CON IVA INDETRAIBILE

Con il reverse charge il cessionario o committente:

- deve assolvere l'IVA in luogo del cedente o prestatore registrando nel registro delle fatture emesse l'autofattura o la fattura del fornitore integrata;

- può registrare a credito l'IVA assolta col reverse charge analogamente ad un acquisto della medesima specie effettuato da un fornitore che ha esposto l'IVA in fattura.

Esistono pertanto situazioni nelle quali l'operazione in reverse charge non è neutrale e determina l'insorgenza di un debito IVA in capo al cessionario o committente.

Le situazioni si verificano:

- per una limitazione soggettiva nel diritto alla detrazione, quando ad esempio il cessionario o il committente sono:
  - soggetti minimi;
  - soggetti in regime forfetario;
  - soggetti con un pro-rata di indetraibilità;
  - soggetti che hanno optato per la dispensa dagli adempimenti;
  - enti non commerciali con partita IVA negli acquisti dall'estero riferibili all'attività istituzionale;
- per una limitazione oggettiva alla detrazione, quale ad esempio:
  - acquisto di autovetture dall'estero;
  - acquisto di beni da omaggiare ai clienti, per importi superiori ad € 50;
  - acquisto in Italia da soggetti esteri di carburante per autotrazione impiegato su veicoli con detrazione limitata.

## ■ EMISSIONE DI AUTOFATTURA ED INTEGRAZIONE DELLA FATTURA ESTERA

Per fare sì che con il reverse charge vi sia una imposta a debito (che quindi confluisce nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi) ed una possibile IVA in detrazione, è necessario porre in essere un adempimento formale, che consiste nell'emissione di una autofattura o nell'integrazione della fattura del fornitore estero.

L'articolo 17, comma 2, Decreto IVA, e gli articoli 47, D.L. n. 331/93 contengono le norme relative all'emissione di autofatture ed all'integrazione di fatture estere.

Da tali norme deriva che:

- qualora un soggetto passivo stabilito in Italia effettui degli acquisti di beni e servizi territorialmente rilevanti in Italia da soggetti stabiliti all'estero, l'assolvimento dell'IVA è a carico del cliente soggetto passivo stabilito in Italia, anche nel caso in cui il soggetto non residente disponga di una partita IVA italiana (rappresentante fiscale, identificazione diretta o stabile organizzazione che non ha reso direttamente l'operazione); il cliente soggetto passivo italiano deve assolvere l'IVA (fare autofattura o integrare la fattura estera);
- se l'operazione è resa direttamente da una stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, l'IVA è dovuta dalla stabile organizzazione.

Il soggetto passivo italiano che si trovi quindi ad effettuare acquisti di beni e servizi da soggetti stabiliti all'estero, territorialmente rilevanti nel territorio dello Stato, deve assolvere l'IVA in luogo del cedente o prestatore. Tale assolvimento dell'IVA può essere eseguito mediante emissione di

autofattura oppure con integrazione della fattura del fornitore estero, secondo diverse tempistiche, in funzione che acquisti beni o servizi ed in funzione anche del luogo di stabilimento del fornitore.

Acquisti territorialmente rilevanti in Italia da soggetto stabilito all'estero	
Casistica	Modalità di assolvimento
Acquisto di beni (diversi dalle importazioni e dagli acquisti comunitari) o servizi da soggetto stabilito fuori dall'Unione Europea (anche se identificato in IT o nella UE)	Autofattura
Acquisto comunitario di beni (anche se da soggetto stabilito fuori dalla UE e identificato nella UE)	Integrazione
Acquisto di servizi generici da fornitore comunitario	Integrazione
Altri acquisti di beni (diversi dalle importazioni e dagli acquisti comunitari) da fornitore comunitario	Integrazione (autofattura fino al 31/12/2012)
Acquisto di servizi 7-quater e 7-quinquies da fornitore comunitario	Integrazione (autofattura fino al 31/12/2012)

## INTEGRAZIONE DELLA FATTURA DEL FORNITORE STABILITO IN ALTRO STATO COMUNITARIO

Il soggetto passivo italiano che:

- acquista servizi territorialmente rilevanti in Italia da soggetti stabiliti in uno Stato comunitario
- effettua acquisti comunitari;
- effettua acquisti di beni già presenti in Italia da soggetti stabiliti in uno Stato comunitario

deve assolvere l'IVA in Italia col reverse charge, integrando la fattura del fornitore estero; tale adempimento deve essere eseguito anche qualora il prestatore estero disponga di una partita IVA italiana (in quanto prestatore comunitario direttamente identificato ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/72) ovvero abbia nominato un rappresentante fiscale ai sensi dell'art. 17, comma 3 del D.P.R. n. 633/72. L'unica eccezione a tale regola è rappresentata dal caso in cui il prestatore estero disponga di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, per il tramite della quale venga reso il servizio (art. 17, comma 4, e 7, comma 1, lettera d) del D.P.R. n. 633/72). In tal caso, la stabile organizzazione – in possesso di un numero di partita IVA italiano – deve emettere direttamente fattura con IVA italiana.

La fattura integrata deve poi essere obbligatoriamente registrata sul registro delle fatture emesse entro 15 giorni per assolvere la fase di debito. Detta fattura può essere registrata sul registro degli acquisti ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/72 al fine di considerare in detrazione la relativa IVA. Si ricorda che la detrazione dell'IVA è una facoltà e non un obbligo, e che può essere effettuata entro la dichiarazione dell'anno di effettuazione dell'operazione. In genere la fase di debito e quella di credito sono contestuali e da ciò ne deriva che l'operazione – se il soggetto non soffre di indetraibilità dell'IVA – è neutrale.

Il reverse deve essere effettuato anche qualora l'operazione è non imponibile (ad esempio per taluni casi di trasporti, intermediazioni, ecc..) o esente (ad esempio per operazioni sanitarie); in tal caso va annotato sulla fattura estera il titolo di non imponibilità o di esenzione.

La Circolare 23 febbraio 1994, n. 13, punto 9.1 chiarisce che:

*“Le fatture relative agli acquisti e alle prestazioni di servizi intracomunitari, effettuate nel territorio dello Stato nei confronti di soggetti nazionali, emesse, senza addebito d'imposta, dal cedente o prestatore identificato ai fini IVA in altro Stato membro devono essere numerate ed integrate dal cessionario o committente italiano, secondo le regole appresso specificate:*

- a. *la numerazione di dette fatture deve seguire l'ordine progressivo di quelle emesse, ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972. Qualora il contribuente, in relazione all'obbligo della distinta registrazione delle fatture relative alle operazioni intracomunitarie, si avvalga di appositi registri sezionali ovvero di un registro a blocchi sezionali per l'annotazione delle operazioni in parola, la numerazione da apporre su dette fatture è quella delle fatture che in tali registri sono annotate;*
- b. *l'integrazione, diretta a consentire l'individuazione degli elementi idonei alla determinazione della base imponibile e della relativa imposta o del titolo di inapplicabilità della stessa, consiste nell'indicazione:*
  - *del controvalore in lire del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono alla formazione della base imponibile dell'operazione espressi in valuta estera;*
  - *dell'ammontare dell'imposta calcolata secondo l'aliquota dei beni o dei servizi acquistati se trattasi di operazioni imponibili; in caso di operazione non soggetta, non imponibile o esente, in luogo dell'imposta, deve essere indicato il titolo di inapplicabilità con il riferimento della relativa norma.*

*L'integrazione con gli elementi sopramenzionati deve essere fatta sulla stessa fattura estera. Tuttavia, tenuto conto dei molteplici problemi che tale procedura potrebbe determinare per gli operatori che adottano una contabilità basata su sistemi meccanografici, si consente che in detti casi l'integrazione possa essere fatta su altro documento appositamente emesso, allegato e conservato unitamente alla fattura cui si riferisce e riportante gli estremi di quest'ultima (data della fattura e numero progressivo ad essa attribuito dal ricevente)“.*



*Come si legge nell'ultimo paragrafo, l'integrazione può essere effettuata anche su foglio separato anziché sull'originale della fattura del fornitore.*

## ■ INTEGRAZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE

Un problema si può porre per l'integrazione delle fatture elettroniche di acquisto; posto che la fattura elettronica è materializzata in un file immutabile, si rende necessario emettere un nuovo documento elettronico per la sua integrazione. Il punto 2.7.2 della C.M. n. 45/2005 fa un esempio riguardante un acquisto comunitario di merce.

*“Le fatture elettroniche che certificano acquisti di merce da un operatore intracomunitario devono essere integrate, ai sensi dell'articolo 46 del D.L. n. 331 del 1993, con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile*

*dell'operazione, se espressi in valuta estera, nonché dell'ammontare dell'imposta, calcolata secondo l'aliquota dei beni o servizi acquistati.*

*Posto che la fattura ricevuta non può essere in alcun modo modificata, l'acquirente deve predisporre un altro documento in cui annotare sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della fattura estera (cfr Circolare 23 febbraio 1994, n. 13/E). Detto documento, se emesso in forma elettronica, è allegato alla fattura originaria e reso immodificabile mediante l'apposizione del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata. Qualora, invece, il documento integrativo sia redatto su supporto cartaceo, si rende necessario materializzare la fattura estera, per conservarla congiuntamente al menzionato documento, ovvero, in alternativa, convertire il documento integrativo analogico in formato elettronico".*

A livello comunitario è considerata fattura elettronica ciò che è creato ed inviato in formato elettronico, e non è necessario né l'utilizzo del formato XML, né l'invio allo SdI. A determinate condizioni, quindi, una fattura inviata in pdf via mail da un soggetto comunitario è una fattura elettronica ed il cessionario potrebbe archivarla come tale, senza materializzarla.



*In caso di acquisti comunitari di beni si provvede all'integrazione della fattura anche se il fornitore è stabilito fuori dalla UE ma è identificato in altro Stato UE.*

## ■ INTEGRAZIONE DELLE FATTURE E CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA DEI DOCUMENTI ANALOGICI

Le disposizioni normative che riguardano la tenuta dei documenti contabili da tempo consentono la produzione e la conservazione di questi in modo informatizzato. In linea generale, per tali aspetti occorre far riferimento alle previsioni contenute nel decreto ministeriale 17 giugno 2014, che ha sostituito le previgenti previsioni del D.M. 23 gennaio 2004.

Chi ha quindi deciso di conservare i propri documenti contabili in forma sostitutiva, potrebbe incontrare delle difficoltà di interpretazione delle norme sulla conservazione sostitutiva, nel caso di ricezione di documenti - cartacei o in PDF via mail - per i quali è necessario effettuare il reverse charge.

Sul punto, la Risoluzione 46/2017 ha fornito delle istruzioni in questo senso:

1. La facoltà di non stampare i documenti ricevuti in formato digitale sulla base di quanto affermato dalla risoluzione n. 158/E del 15 giugno 2009.
2. La possibilità, ai fini dell'assolvimento dell'IVA da parte del cessionario/committente - nelle ipotesi di cui agli artt. 46 del D.L. n. 331 del 1993 e 17 e 74 del D.P.R. n. 633 del 1972 - di predisporre un altro documento, da allegare all'immagine della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della stessa.
3. La possibilità di predisporre il documento di cui al punto 2 mediante apposito software che provvederà alla sua conservazione sostitutiva unitamente alla fattura di riferimento, senza che entrambi siano mai portati in formato cartaceo. Tale procedura risulta essere in linea con quanto previsto dalla circolare n. 45/E del 19 ottobre del 2005, che tratta un caso simile relativo ad una fattura di acquisto intracomunitario in formato elettronico

Nel quesito proposto, l'istante riferiva di annotare il numero di ricezione del documento sullo stesso (nel caso di file PDF con apposizione dello stesso con apposito software).

## AUTOFATTURA PER ACQUISTO DI BENI E SERVIZI DA SOGGETTO EXTRACOMUNITARIO

La procedura da adottare per le operazioni di:

- prestazioni di servizi da soggetti extraUE;
- acquisto di beni da parte di soggetti extraUE, diversi dagli acquisti comunitari o dalle importazioni (ad esempio, beni che già si trovano in Italia),

è quella di emettere un'autofattura.

La autofattura deve essere emessa nei casi in cui il cedente/prestatore e il cessionario/committente sono soggetti passivi italiani cessionari o committente della merce; nel corpo della fattura va indicata la causale del reverse charge e l'imponibile in euro dell'operazione, l'aliquota (o il motivo della sua non applicazione) e l'eventuale imposta.



*L'articolo 23, Decreto IVA, prevede che nel caso di autofatture nel registro delle fatture emesse vada indicato, nel campo relativo alle generalità del cliente, quelle del fornitore.*

## REVERSE CHARGE SU OPERAZIONI NON IMPONIBILI O ESENTI

Il reverse charge significa che il cessionario o committente deve assolvere l'IVA in luogo del cedente o prestatore; per l'Agenzia delle Entrate, tale obbligo si sostanzia nell'assolvimento dell'obbligo IVA, e conseguentemente, se l'operazione è soggetta al regime di non imponibilità o di esenzione, il cessionario o committente deve emettere autofattura o integrare la fattura del fornitore indicando la base imponibile in euro dell'operazione e il titolo di non imponibilità o di esenzione.



*Impresa italiana riceve una fattura per un trasporto di cose effettuato dall'Italia alla Russia da un'impresa rumena. Posto che il trasporto di merce in esportazione gode del regime di non imponibilità, l'impresa italiana deve integrare la fattura del prestatore rumeno con la non imponibilità art. 9.*

## INDICAZIONE IN DICHIARAZIONE IVA

Come chiarito con circolare 12/2010 al punto 3.1, non devono confluire nel quadro VJ della dichiarazione IVA, nelle colonne relative all'imponibile, gli importi delle fatture integrate e delle autofatture emesse con il regime di non imponibilità o di esenzione.

## AUTOFATTURA PER SERVIZI FINANZIARI

Quando una azienda riceve da un soggetto estero un servizio finanziario, lo stesso è territorialmente rilevante nel territorio dello Stato, in quanto qui è stabilito il committente, ma gode del regime di esenzione Iva ai sensi dell'articolo 10.

Originariamente, con Circolare n. 2/2011 l'Agenzia delle Entrate precisò che sussiste l'obbligo di emettere autofattura per le commissioni bancarie addebitate da fornitori esteri

Tuttavia, con Circolare n. 37/2011 venne chiarito che il contribuente, con riferimento ai servizi ricevuti non è soggetto agli obblighi di emissione della autofattura e ai connessi obblighi di annotazione quando lo stesso non è tenuto alla fatturazione dei servizi della stessa tipologia che fossero dallo stesso effettuati. In via esemplificativa, un soggetto che riceve servizi di finanziamento o di assicurazione non deve procedere all'emissione della autofattura e alla annotazione della stessa, posto che per i servizi di finanziamento e di assicurazione a propria volta resi opera l'esonero dall'emissione della fattura di cui all'articolo 22, primo comma, n. 6, Decreto IVA.



*Con la recente Risposta ad Interpello n. 91/2020 è stato confermato l'obbligo di integrazione della fattura con il regime di esenzione in caso di acquisti da fornitori comunitari e di emissione di autofattura in caso di acquisto da soggetti extracomunitari.*

La risposta non è esente da critiche, posto che, oltre a smentire la circolare precedentemente emanata, va contro la logica del sistema, per cui non si capisce perché la medesima operazione, per la quale non è obbligatoria l'emissione della fattura per le operazioni attive, deve essere soggetta ad obbligo di emissione di autofattura per le operazioni passive.

## ■ MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DEL REVERSE CHARGE

Come abbiamo visto, il reverse charge si perfeziona integrando la fattura nel caso di beni e servizi acquistati da fornitore stabilito nella UE, ed emettendo una autofattura nel caso di acquisti effettuati da fornitore extraUE.

Le modalità e le tempistiche di effettuazione del reverse charge sono illustrate nelle successive tabelle, a seconda che si sia in presenza di acquisti di servizi o di acquisti di beni.

Acquisti di servizi			
Tipo di operazione	Modalità	Tempistica	Note
Acquisto di servizi da soggetto stabilito nella UE	Integrazione della fattura	Entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura e con riferimento al mese di ricevimento	Se non si riceve la fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, obbligo di regolarizzazione entro il 15 del mese successivo con riferimento al mese precedente

Acquisto di servizi generici (7-ter) da soggetto stabilito fuori dalla UE	Emissione autofattura	Entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione e con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione	
Acquisto di servizi particolari (7-quater e 7-quinquies) da soggetto stabilito fuori dalla UE	Emissione autofattura	Entro il momento del pagamento*	

\* A parere di chi scrive, dovrebbe essere consentito emettere tale autofattura entro 12 giorni, purché confluisca comunque nella liquidazione IVA del momento di effettuazione dell'operazione (ad esempio datandola nel momento di effettuazione dell'operazione). Inoltre, dovrebbe essere consentito emettere anche autofattura differita.

Ricordiamo che il momento di effettuazione per le prestazioni di servizi generiche è il momento di ultimazione o – per quelle a carattere periodico o continuativo – quello di maturazione dei corrispettivi, ma se antecedentemente a tali momenti interviene il pagamento, le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento, limitatamente all'importo pagato. Per le prestazioni di servizi in deroga, il momento di effettuazione è quello del pagamento.



Posto che il momento di ultimazione di una prestazione di servizi è complicato da individuare, l'Agenzia delle Entrate, con C.M. n. 16/2013 ha chiarito che, ad eccezione del caso in cui il committente sia a conoscenza del corrispettivo del servizio e della sua ultimazione (ad esempio perché ha pagato il corrispettivo), la prestazione si può considerare ultimata nel momento di ricevimento della fattura estera.

Acquisti di beni			
Tipo di operazione	Modalità	Tempistica	Note
Acquisto comunitario	Integrazione della fattura del fornitore estero	Entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura e con riferimento al mese di ricevimento	Se non si riceve la fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, obbligo di regolarizzazione entro il 15 del mese successivo con riferimento al mese precedente
Acquisto di beni da soggetto comunitario, diversi dagli acquisti comunitari (ad esempio beni già in Italia)	Integrazione della fattura del fornitore estero	Entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura e con riferimento al mese di ricevimento	Se non si riceve la fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, obbligo di regolarizzazione entro il 15 del mese successivo con riferimento al mese precedente



Acquisto di beni da soggetto stabilito fuori dalla UE, diversi dalle importazioni (ad esempio beni già in Italia)	Emissione autofattura	Entro il momento di effettuazione dell'operazione (consegna o spedizione, o se anticipato, pagamento) *	Dovrebbe ritenersi consentito emettere l'autofattura differita se la consegna dei beni è stata documentata con DDT o altro documento equipollente
---	-----------------------	---	---

\* a parere di chi scrive, dovrebbe essere consentito emettere tale autofattura entro 12 giorni, purché confluisca comunque nella liquidazione IVA del momento di effettuazione dell'operazione (ad esempio datandola nel momento di effettuazione dell'operazione).

Ricordiamo che per gli acquisti comunitari il momento di effettuazione è quello di partenza della merce dallo Stato estero, o se antecedente quello di ricezione della fattura. Per gli altri acquisti (tipicamente merce che è già in Italia), il momento di effettuazione è quello di ricezione merce o – se antecedente – quello del pagamento.



ESEMPIO

Se un professionista va su internet ed acquista da un cinese con rappresentante fiscale in Italia uno smartphone che è già presente in Italia, e lo paga immediatamente con carta di credito, l'acquisto si considera effettuato nel momento di impiego della carta di credito, e quindi deve essere emessa autofattura con riferimento a tale momento.

## AUTOFATTURA DIFFERITA PER GLI ACQUISTI DI BENI

L'emissione di una autofattura si sostanzia nella emissione di una fattura che il cliente emette al posto del fornitore. Conseguentemente, devono essere rispettate tutte le norme relative alla fatturazione, quali ad esempio:

- la possibilità di non emetterla, quando per tali operazioni l'articolo 21 non ne preveda l'obbligo (ad esempio per acquisti di servizi finanziari);
- la possibilità di emetterla entro 12 giorni dal momento di effettuazione dell'operazione;
- la possibilità di emettere autofatture differite.

Con riferimento all'ultimo punto, si rileva che con Circolare n. 37/2011 fu precisato che

*Per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulti dal documento di cui al D.P.R. n. 472 del 1996, all'emissione dell'autofattura (anche riepilogativa delle consegne intervenute nel corso di un mese) potrà provvedersi entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione.*

Il documento di cui al D.P.R. n. 472/1996, comunemente chiamato documento di trasporto o DDT, è quel documento che contiene i seguenti elementi:

- data;
- generalità del cedente;
- generalità del cessionario
- generalità dell'eventuale incaricato del trasporto;
- natura, qualità e quantità dei beni ceduti.



La norma non prevede l'indicazione obbligatoria di un numero, né che tale documento debba essere emesso necessariamente dal cedente.

In sostanza, è da ritenere possibile emettere le autofatture relative agli acquisti di beni già presenti in Italia, effettuati da fornitori extracomunitari, entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (ricezione merce o pagamento se anticipato), purché:

- l'operazione confluisca comunque nel mese di effettuazione dell'operazione;
- nel momento di effettuazione dell'operazione sia emesso un documento assimilabile ad un ddt, contenente quindi gli elementi previsti dalla norma.

## ■ AUTOFATTURA DIFFERITA PER LE PRESTAZIONI DI SERVIZI

---

Nel caso di acquisti di servizi con territorialità italiana, da fornitori extracomunitari, è necessario distinguere:

- l'acquisto di servizi generici, per i quali l'autofattura va emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (articolo 21, comma 4, lett. d), Decreto IVA);
- l'acquisto di servizi in deroga, con territorialità italiana, per i quali:
  - La regola generale di emissione è quella dei 12 giorni dal momento di effettuazione dell'operazione;
  - la regola individuata dall'articolo 21, comma 4, lett. a) è quella secondo cui la fattura può essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nei confronti del medesimo soggetto, nello stesso mese solare.

In entrambi i casi, l'operazione deve confluire nella liquidazione IVA relativa al momento di effettuazione dell'operazione.