

IVA

Acquisti intracomunitari di beni con “rebus” Direttiva per il cambio aliquota

di **Francesco Zuech**

Com'è noto, dal 1° ottobre 2013, è scattato l'aumento dell'aliquota Iva ordinaria **dal 21% al 22%**.

E' altrettanto noto che, in linea generale, la normativa italiana individua l'aliquota da applicare nella misura in vigore nel momento in cui l'operazione si considera effettuata in base alle disposizioni dell'articolo 6 del D.P.R. 633/1972 e delle altre disposizioni speciali previste dalla disciplina Iva. Il tutto, a prescindere dal momento di **esigibilità dell'imposta** (in tal senso anche la [C.M. 45/E/2011 § 2](#)).

Le cose sembrano complicarsi, però, per gli **acquisti intracomunitari di beni**, non tanto perché i citati principi non siano richiamati dalla disciplina interna (art. 39 D.L. 331/1993) anche per il caso in analisi, quanto perché la loro applicazione **sembra contrastare con le disposizioni della Direttiva 2006/112/CE** laddove intervenga (come in questi giorni) un **cambio di aliquota**.

Momento di effettuazione negli acquisti intracomunitari di beni

Procediamo con ordine. Innanzitutto, occorre ricordare che dal 2013 la norma interna prevede le seguenti regole ai fini dell'individuazione del **momento di effettuazione** (fatto generatore):

a) il **primo comma dell'art. 39** dispone che l'acquisto intracomunitario di beni non rileva più sulla base del momento di arrivo dei beni a destino (com'era fino al 31/12/2012) bensì con riferimento al momento **“dell'inizio del trasporto o della spedizione al cessionario o a terzi per suo conto”**, vale a dire nel momento di partenza dal Paese del fornitore, in aderenza all'art. 68, comma 2 della Direttiva; sono salvi, tuttavia, gli effetti traslativi o costitutivi della proprietà che si producono in un momento successivo alla consegna come avviene, ad esempio, nel caso di contratti estimatori, *consignment stock*, vendita a prova, ecc, senza dimenticare, però, che tale sospensione è subordinata all'osservazione degli obblighi di tenuta del registro delle movimentazioni a titolo non traslativo della proprietà e che, comunque, la sospensione viene meno trascorso un anno dalla consegna;

b) il secondo comma **esclude l'effetto anticipatorio del pagamento** (in aderenza al novellato n.4 dell'art.220 della Direttiva) ferma restando, nel contempo, **la rilevanza dell'emissione (facoltativa) in via anticipata della fattura**, in aderenza alla copertura comunque (a giudizio di chi scrive apprezzabilmente) ricercata nella combinata lettura degli articoli 67, 69 e 222 della Direttiva 2006/112/CE;

c) il terzo comma, infine, prevede che gli acquisti intracomunitari di beni (e i trasferimenti per esigenze dell'impresa) effettuati in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un mese solare, si considerano effettuati al termine di ciascun mese.

Individuazione dell'aliquota applicabile in base alla Direttiva

Nella norma nazionale, tranne limitate eccezioni (vendita a enti pubblici, operazioni triangolari, cash accounting, ecc), momento di effettuazione e di esigibilità dell'imposta coincidono e, come abbiamo già osservato, l'individuazione dell'aliquota è comunque legata al **momento di effettuazione**. Le cose sono un po' diverse se si analizza, invece, la Direttiva che, nella versione aggiornata, prevede quanto segue:

- l'aliquota applicabile alle operazioni imponibili è, in linea di principio, **quella in vigore** nel momento in cui si verifica il **fatto generatore** (art. 93 co. 1);
- in deroga a quanto sopra, **l'aliquota è**, invece, quella in vigore nel **momento in cui l'imposta diventa esigibile** nei casi di acquisti intracomunitari di beni (art. 93 co. 2) e, a tal riguardo, l'art. 69 dispone che *"l'Iva diventa esigibile nel momento dell'emissione della fattura (n.d.r. da parte del fornitore UE) o della scadenza del termine di cui all'art. 222, primo comma (n.d.r. giorno 15 del mese successivo al fatto generatore), se nessuna fattura è stata emessa"*.

Esempio 1

Acquisto intracomunitario di beni con partenza il 27/9/2013, arrivo della merce il 10/10 e fatturazione il 15/10. Il cessionario nazionale dovrà applicare il *reverse charge* entro il 15/11/2013 (ma con imputazione alla liquidazione relativa ad ottobre) applicando l'aliquota del 21% (in vigore al momento della partenza) se si considerano le disposizioni interne e quella del 22% (in vigore alla data della fattura) se si da precedenza, invece, alla Direttiva (considerato che la norma comunitaria, sul punto, non sembra derogabile).

Esempio 2

Fatturazione anticipata in settembre da parte del fornitore che spedisce la merce ai primi di ottobre. In questo caso l'aliquota è sicuramente del 21% in base alla normativa interna e

risulta tale anche secondo la Direttiva se (come ha fatto l'Italia) si interpreta che la stessa sembra comunque ammettere l'effetto anticipatorio della fattura emessa in via facoltativa.

Sull'apparente contrasto relativo al primo esempio sarà interessante conoscere il pensiero dell'Agenzia delle Entrate, anche se dovrebbe essere piuttosto scontato che **sanzioni non dovrebbero essere irrogabili** considerata l'**obiettiva considerazione di incertezza**.